

Министерство образования Республики Беларусь
Белорусский государственный университет
Экономический факультет
Кафедра корпоративных финансов

СОГЛАСОВАНО

Заведующий кафедрой

И. А. Карачун

«28» июня 2019 г.

СОГЛАСОВАНО

/Декан факультета

А. А. Коган

«10» сентября 2019 г.

СОГЛАСОВАНО

Председатель

учебно-методической комиссии факультета

«31» августа 2019 г.

Бухгалтерский учет

Электронный учебно-методический комплекс
для специальностей:

1-25 01 04 «Финансы и кредит», 1-25 01 04 01 «Финансы»

Регистрационный № 0308/04-82

Автор: Шилай Ирина Дмитриевна

Рассмотрено и утверждено на заседании Научно-методического совета БГУ
25.09.2019 г., протокол № 1

Минск 2019

УДК 657.22(075.8)
Ш 575

Утверждено на заседании Научно-методического совета БГУ
Протокол № 6 от 25.09.2019 г.

Решение о депонировании вынес:
Совет экономического факультета
Протокол № 1 от 10.09.2019 г.

Автор:

Шилай Ирина Дмитриевна, старший преподаватель кафедры
корпоративных финансов экономического факультета Белорусского
государственного университета.

Рецензенты:

Платоненко Е.И., зав. кафедрой финансов и бухгалтерского учета УО
«Гродненский государственный университет имени Янки Купалы», кандидат
экономических наук, доцент;

Стефанович Л.И., профессор кафедры банковской экономики Белорусского
государственного университета, доктор экономических наук, доцент.

Шилай, И. Д. Бухгалтерский учет : электронный учебно-методический
комплекс для специальностей: 1-25 01 04 «Финансы и кредит», 1-25 01 04-01
«Финансы» / И. Д. Шилай ; БГУ, Экономический фак., Каф. корпоративных
финансов. – Минск : БГУ, 2019. – 235 с. : табл. – Библиогр.: с. 220–235.

ЭУМК предназначен для студентов, обучающихся по специальности
«Финансы и кредит». Рассматриваются методологические, методические и
практические аспекты ведения бухгалтерского учета и составления финансовой
(бухгалтерской) отчетности.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА.....	4
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ.....	7
1.1 Рекомендации по работе с конспектом лекций.....	7
1.2 Конспект лекций	7
Тема 1 Бухгалтерский учет: предмет и методы.....	7
Тема 2 Учет доходов и расходов.....	24
Тема 3 Учет собственного капитала и расчетов с учредителями (участниками, акционерами, собственником имущества).....	45
Тема 4 Учет расчетов	60
Тема 5 Учет активов	94
2. ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ.....	207
2.1 Задания для практических занятий.....	207
2.2 Задания для управляемой самостоятельной работы	211
3. РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ.....	213
3.1 Требования к обучающемуся при прохождении текущей аттестации и информация по контролю качества усвоения знаний	213
3.2Перечень вопросов к зачету	213
4. ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ.....	218
4.1 Методы и средства реализации содержания учебной программы, используемые дистанционные инновационные технологии	218
4.2 Образцы тестов и заданий для аттестации обучающихся	218
4.3 Самостоятельная работа	220
4.4 Рекомендуемая литература	220
4.5 Электронные ресурсы.....	220
4.6 Библиографические ссылки	221

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Электронный учебно-методический комплекс по дисциплине «Бухгалтерский учет» разработан с учетом требований ОСВО 1-25 01 04-2013 ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЙ СТАНДАРТ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ ПЕРВАЯ СТУПЕНЬ СПЕЦИАЛЬНОСТЬ 1-25 01 04 ФИНАНСЫ И КРЕДИТ КВАЛИФИКАЦИЯ ЭКОНОМИСТ.

Электронный учебно-методический комплекс составлен для специальности 1-25 01 04 «Финансы и кредит» специализации 1-25 01 04 01 «Финансы» в соответствии с Учебным планом специальности 1-25 01 04 «Финансы и кредит» от 30.05.2013 Рег. № Е 25-213/уч. и рабочим учебным планом.

Общие цели подготовки специалиста в соответствии с Образовательным стандартом:

“формирование и развитие социально-профессиональной, практико-ориентированной компетентности, позволяющей сочетать академические, социально-личностные, профессиональные компетенции для решения задач в сфере профессиональной и социальной деятельности;

формирование профессиональных компетенций для работы в области финансов и кредита” [1].

Цель учебной дисциплины «Бухгалтерский учет» – дать целостное представление о логике и принципах построения учета и отчетности с позиции пользователей бухгалтерской информации, реализовать междисциплинарные связи, что нашло отражение в структуре и содержании электронного учебно-методического комплекса.

Задачи учебной дисциплины:

формирование представления о Национальных стандартах бухгалтерского учета и отчетности и элементах Международных стандартов финансовой отчетности;

формирование знаний о содержании бухгалтерского учета как функции управления, его предмете, объектах и методах, нормативно-правовом регулировании в Республике Беларусь;

приобретение навыка отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций и формирования отчетной информации;

приобретение навыка анализа бухгалтерской информации при принятии решений в финансовой сфере.

Учебная дисциплина «Бухгалтерский учет» относится к дисциплинам специализаций.

Учебная дисциплина «Бухгалтерский учет» взаимосвязана с дисциплиной «Финансы», основана на знаниях, полученных при изучении дисциплин «Компьютерные информационные технологии», «Финансовая информатика», «Экономика организации», и является базовой дисциплиной для изучения

дисциплин «Налоги и налогообложение», «Финансовый анализ предприятий малого бизнеса», «Инвестиции и бизнес-проектирование».

Освоение учебной дисциплины «Бухгалтерский учет» должно обеспечить формирование следующих академических, социально-личностных и профессиональных компетенций:

академические компетенции:

АК-6. Владеть междисциплинарным подходом при решении проблем;

АК-7. Иметь навыки, связанные с использованием технических устройств, управлением информацией и работой с компьютером;

социально-личностные компетенции:

СЛК-1. Обладать качествами гражданственности;

СЛК-2. Быть способным к социальному взаимодействию;

СЛК-3. Обладать способностью к межличностным коммуникациям;

СЛК-6. Уметь работать в команде;

профессиональные компетенции:

ПК-1. Готовить данные для составления обзоров, отчетов;

ПК-4. Самостоятельно приобретать с помощью информационных технологий и использовать в практической деятельности новые знания и умения, в том числе в новых областях знаний, непосредственно не связанных со сферой деятельности;

ПК-5. Изучать результаты работы организации и ее структурных подразделений и сопоставлять их с показателями других организаций;

ПК-12. Анализировать эффективность организации денежного оборота;

ПК-19. Работать с юридической литературой и трудовым законодательством;

ПК-20. Организовывать работу малых коллективов исполнителей для достижения поставленных целей;

ПК-21. Анализировать и оценивать собранные в ходе профессиональной деятельности данные;

ПК-23. Пользоваться глобальными информационными ресурсами, владеть современными средствами телекоммуникаций;

ПК-24. Понимать сущность и социальную значимость своей будущей профессии, основные проблемы дисциплин, определяющих конкретную область его деятельности, видеть их взаимосвязь в целостной системе знаний [1].

В результате освоения учебной дисциплины студент должен:

знать:

общую структуру Национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности и элементы Международных стандартов финансовой отчетности;

правила составления финансовой (бухгалтерской) отчетности в Республике Беларусь;

взаимосвязь первичных учетных документов, учетных регистров и финансовых отчетов;

место бухгалтерского учета и отчетности в системе информации и управления;

уметь:

проверять правильность отражения операций по счетам бухгалтерского учета;

проверять достоверность сведений отраженных в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в учетных регистрах и первичных учетных документах;

владеть:

навыками поиска необходимой информации для пополнения профессиональных знаний в области бухгалтерского учета и отчетности;

навыками подбора, поиска и первичного анализа данных, отраженных на счетах бухгалтерского учета и в отчетности;

навыками обнаружения и выявления несоответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности, учетных регистров, первичных учетных документов.

Дисциплина изучается в 6 семестре. Всего на изучение учебной дисциплины «Бухгалтерский учет» для очной дневной формы получения высшего образования отведено 114 часов, в том числе 54 аудиторных часа, из них: лекции – 34 часа, практические занятия – 16 часов, УСП – 4 часа.

Трудоемкость учебной дисциплины составляет 3 зачетные единицы.

Форма текущей аттестации – зачет.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

1.1 Рекомендации по работе с конспектом лекций

Конспект лекций освещает содержание учебной дисциплины. Преподаватель заранее сообщает студентам тему предстоящей лекции. Студент прорабатывает вопросы данной темы по конспекту лекций и изучает источники, на которые в тексте даны ссылки (*модель «перевернутый класс»*). Во время лекции в аудитории преподаватель раскрывает содержание проблемных (*практико–ориентированный подход*) и наиболее сложных для понимания моментов, логику учебного процесса.

1.2 Конспект лекций

Тема 1 Бухгалтерский учет: предмет и методы

1.1 Место бухгалтерского учета в системе экономических наук

В процессе бухгалтерского учета непрерывно формируется информация “в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности” [2].

Объектом бухгалтерского учета выступает хозяйственная деятельность организации как совокупность хозяйственных операций.

Хозяйственная операция – это действие или событие, в результате которого происходит одно из следующих изменений:

- а) изменение структуры активов организации;
- б) изменение структуры обязательств организации;
- в) изменение структуры собственного капитала организации;
- г) изменение соотношения собственного капитала организации и ее обязательств;
- д) прирост активов в результате прироста собственного капитала и (или) обязательств организации;
- е) снижение активов в результате уменьшения собственного капитала и (или) погашения обязательств.

Проводя хозяйственные операции, организация несет расходы, получает доходы. Хозяйственные операции подлежат отражению в бухгалтерском учете организации [2].

“Бухгалтерский учет – это финансовая картография. Он задает структуру и содержание финансовой карты, анализ учит ориентироваться в ней” [7, с.3]. Это “две стороны одного процесса – аналитического обоснования решений финансового характера с помощью достаточно надежных и верифицируемых количественных оценок и критериев” [7, с.4-5].

Место бухгалтерского учета в системе экономических наук отражено на рисунке 1.

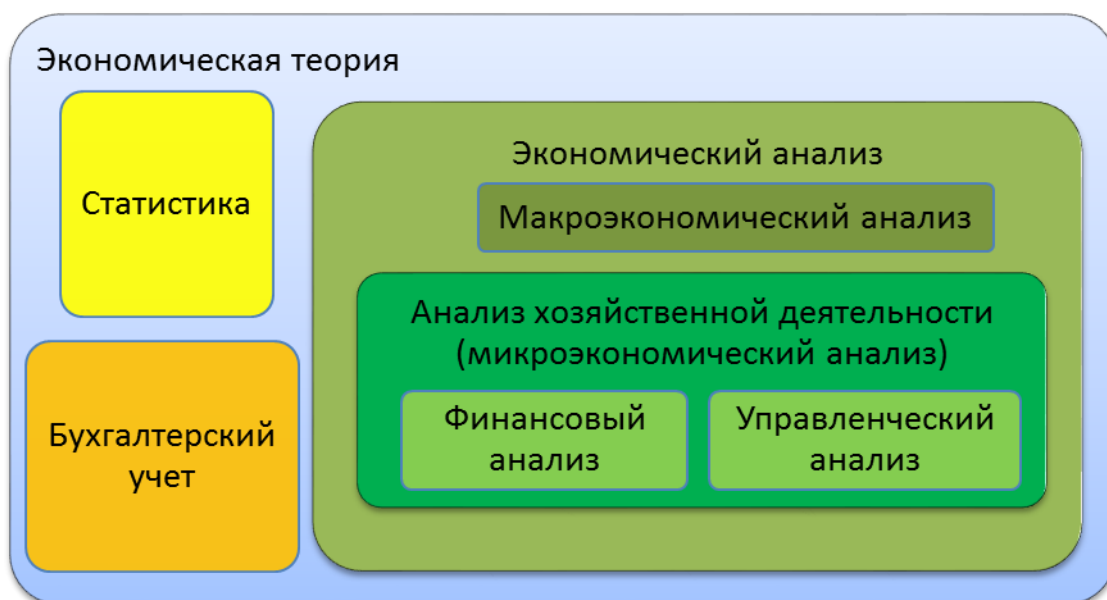


Рисунок 1 – Место бухгалтерского учета в системе экономических наук

Примечание – Источник: составлено по [3, с.7; 4,с.11; 5,с.7; 6,с.5].

1.2 Регулирование и организация бухгалтерского учета

Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности на территории Республики Беларусь осуществляют Президент Республики Беларусь, Совет Министров Республики Беларусь, Национальный банк Республики Беларусь, Министерство финансов Республики Беларусь и иные республиканские органы государственного управления, осуществляющие государственное регулирование и управление в определенной сфере экономической деятельности. Полномочия данных органов и общественных организаций (объединений), ассоциаций (союзов) перечислены в *Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»* [2]. Данный Закон устанавливает правовые и методологические основы бухгалтерского учета, требования к составлению и представлению отчетности.

Национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности – это нормативные правовые акты, определяющие “правила бухгалтерского учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации и (или) раскрытия информации в отчетности” [2].

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – International Accounting Standards (**IAS**), International Financial Reporting Standards (**IFRS**), разъяснения выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности International Financial Reporting Interpretations Committee (**IFRIC**) и (**SIC**) – введены в действие на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов. Размещены на официальном сайте Министерства финансов Республики Беларусь в глобальной компьютерной сети Интернет [2].

При ведении учета и составлении отчетности должны соблюдаться следующие принципы:

- а) *непрерывности*;
- б) *обособленности*;

- в) *начисления*;
- г) *соответствия доходов и расходов*;
- д) *правдивости*;
- е) *преобладания экономического содержания*;
- ж) *осмотрительности*;
- з) *нейтральности*;
- и) *полноты во всех существенных отношениях*;
- к) *понятности*;
- л) *сопоставимости*;
- м) *уместности* [2].

Руководитель организации в зависимости от объема учетной работы принимает решение о выборе варианта организации учетного процесса:

- а) ведение учета и составление отчетности главным бухгалтером;
- б) создание структурного подразделения, возглавляемое главным бухгалтером;
- в) передача по договору ведения учета и составления отчетности организации или индивидуальному предпринимателю, оказывающему услуги в области бухгалтерского учета.

В обязанности руководителя организации входит:

- а) организация ведения учета и составления отчетности, создание для этого необходимых условий;
- б) обеспечение неукоснительного выполнения работниками организации требований главного бухгалтера, находящихся в его компетенции [2].

В организации бухгалтерским учетом руководит *главный бухгалтер*. На должность главного бухгалтера принимается лицо, отвечающее следующим требованиям:

- а) наличие высшего или среднего специального образования по специальностям «Финансы и кредит», «Экономика и управление на предприятии», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Аудит и ревизия» [9];
- б) наличие стажа работы по специальности бухгалтера не менее трех лет;
- в) отсутствие непогашенной или неснятой судимости за совершение преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности;
- г) наличие сертификата профессионального бухгалтера (для главного бухгалтера общественно значимой организации, страховой организации, Национального банка) и подтверждение своей квалификации не реже одного раза в два года, начиная с года, следующего за годом получения сертификата профессионального бухгалтера [2]. Руководитель микроорганизации, товарищества собственников, общественной и религиозной организации (объединения), отвечающий данным требованиям, вправе вести бухгалтерский учет и составлять отчетность лично [2]. Вышеуказанным требованиям должен отвечать и индивидуальный предприниматель, оказывающий услуги по ведению учета и составлению отчетности. Организация, должна обеспечить оказание этих услуг не менее чем одним работником, отвечающим таким требованиям, с которым заключен трудовой договор [2].

Прием и сдача дел при назначении и освобождении от должности главного бухгалтера оформляется **актом** [2].

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации. При наличии разногласий по вопросам совершения отдельных хозяйственных операций, их оформления первичными учетными документами и отражения в учете документы принимаются главным бухгалтером к исполнению по письменному распоряжению руководителя организации. В этом случае руководитель несет единоличную ответственность [2].

“Хороший бухгалтер – это и учетчик, и финансист, и юрист, и налоговый, и контролер в одном лице”. Он должен “понимать временную ценность денег, оценивать стоимость источников финансирования, делать выбор между различными вариантами инвестирования на основе критериев оценки инвестиционных проектов, понимать сущность процессов, имеющих место на финансовых рынках” [7, с.11-12]. В обязанности главного бухгалтера входит постановка и ведение бухгалтерского учета, составление и своевременное представление отчетности, формирование учетной политики организации [2].

1.3 Учетная политика организации

Главный бухгалтер организации формирует учетную политику на основе законодательства, стандартов и принципов бухгалтерского учета и отчетности, с применением профессионального суждения [2].

Учетная политика организации – это “конкретные принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности” [8]. Это “совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятых организацией” [2].

Учетная политика включает следующие основные элементы:

- а) способы первичного наблюдения (разработанные и применяемые формы первичных учетных документов);
- б) применяемые виды учетной оценки;
- в) способы группировки и обобщения хозяйственных операций;
- г) план счетов бухгалтерского учета организации;
- д) применяемая форма бухгалтерского учета;
- е) порядок проведения инвентаризации активов и обязательств [2; 10].

Оформляется учетная политика в виде **Положения об учетной политике**. Вновь созданной организацией данное Положение применяется с даты государственной регистрации и утверждается руководителем в течение тридцати календарных дней с данной даты [10]. Утверждение Положения об учетной политике может производиться следующими способами, имеющими одинаковую юридическую силу:

а) должностным лицом (руководителем организации). Гриф утверждения состоит из слова “УТВЕРЖДАЮ”, наименования должности лица, утвердившего документ, включая наименование организации, его подписи, расшифровки подписи и даты утверждения;

б) изданием распорядительного документа (например, приказа). Гриф утверждения состоит из слова “УТВЕРЖДЕНО”, названия вида документа в

именительном падеже, его даты и индекса (когда введение утверждаемого документа требует дополнительных предписаний и разъяснений, иных действий, связанных с его применением) [11].

Учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому [8].

Изменение учетной политики организации – это “замена одного способа ведения бухгалтерского учета на другой” [10]. Возможные причины внесения изменений в учетную политику отражены в таблице 1.

Таблица 1 – Причины изменения учетной политики организации

Причина изменения	Дата внесения изменений
Изменение законодательства, норм, стандартов.	С даты вступления в силу новых норм законодательства.
Изменение способа ведения бухгалтерского учета в целях повышения правдивости и уместности содержащейся в отчетности информации, относящегося к предыдущим периодам, и оказавшего или способного оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты деятельности и изменение финансового положения организации.	С начала отчетного года.
Принятие решения о реорганизации или ликвидации организации.	С даты принятия собственниками, либо уполномоченными на это органами, решения о реорганизации или ликвидации организации. Измененные способы ведения учета применяются в отношении хозяйственных операций, совершаемых после принятия решения о реорганизации или ликвидации организации.

Примечание – Источник: составлено по [2; 8; 10].

Оформляются изменения отдельным документом (например, Приказ «О внесении изменений и дополнений в учетную политику организации на 20_год») или новой редакцией ранее используемой учетной политики. Документ подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Изменение отражается в учете в том отчетном периоде, с которого применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета. Изменение определяется в стоимостном выражении на дату, с которой применяется измененный способ ведения учета.

В отчетности корректируется **вступительное сальдо** каждой связанной с этим изменением **статьи** на начало самого раннего из представленных в отчетности периодов, а также других связанных с этим изменением статей за

каждый представленный в отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась организацией во всех предыдущих периодах. При невозможности достоверно определить в стоимостном выражении результат относящегося ко всем предыдущим периодам изменения учетной политики, измененный способ ведения учета применяется в отношении соответствующих хозяйственных операций, совершаемых после введения этого способа взамен ранее применявшегося [8; 10].

В Примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (кратком обзоре основных положений учетной политики) раскрываются положения применяемой учетной политики, способствующие пониманию пользователями отчетности влияния операций, событий, условий на отраженные в отчетности показатели [13]:

а) выбранные организацией (принятые в группе) варианты учета из разрешенных альтернатив [13; 14; 15];

б) базы оценки, использованные при подготовке финансовой отчетности: **историческая стоимость, текущая стоимость, чистая возможная цена продажи, справедливая стоимость** или **возмещаемая величина**. При использовании в отчетности более одной базы оценки, указываются “категории активов и обязательств, к которым применяется каждая из баз оценки” [13];

б) содержание и причины изменения учетной политики [8; 14; 15];

в) суммы корректировок вступительного сальдо по каждой связанной с этим изменением статьи отчетности на начало самого раннего из представленных в отчетности периодов [8; 14; 15];

г) суммы корректировок других связанных с этим изменением статей отчетности за каждый представленный в отчетности период [8; 14; 15];

д) значимые положения учетной политики, в отношении которых отсутствуют прямые требования стандартов, но они выбраны и применяются организацией. “Положение учетной политики может быть значимым в силу характера деятельности организации, даже если суммы за текущий и предыдущий периоды не являются существенными” [13].

Ошибка – “неправильное отражение (не отражение) хозяйственной операции в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности” [10]. Ошибка может быть обусловлена:

а) неправильным применением законодательства Республики Беларусь;

б) неправильным применением учетной политики организации;

в) неточностями в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности;

г) неправильной учетной оценкой активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации;

д) неиспользованием или неправильным использованием при ведении учета и (или) составлении отчетности имеющейся информации о совершенной хозяйственной операции;

е) неиспользованием при ведении учета и (или) составлении отчетности информации о совершенной хозяйственной операции в связи с отсутствием до даты утверждения отчетности первичного учетного документа,

подтверждающего ее совершение.

Неточность в вычислениях при ведении учета и составлении отчетности, выявленная в результате появления новой информации, не является ошибкой и признается изменением в учетной оценке [10].

Исправление ошибок оформляется *бухгалтерской справкой-расчетом*.

Порядок исправления выявленных ошибок отражен в таблице 2.

Таблица 2 – Порядок исправления выявленных ошибок

Ошибка			
допущена	выявлена	исправляется	метод исправления
в отчетном году	до окончания отчетного года	в месяце выявления	дополнительной или сторнировочной записью
	после окончания отчетного года, но до даты утверждения отчетности за этот год	в декабре отчетного года	(записями) по соответствующим счетам, с отражением доходов или расходов, возникающих в результате исправления этой ошибки, в составе доходов или расходов отчетного года
в году, предшествующем отчетному году	в отчетном году	в месяце выявления	дополнительной или сторнировочной записью (записями) по дебету (кредиту) счета 84
в годах, предшествующих отчетному году			«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов и кредиту (дебету) соответствующих счетов.

Примечание – Источник: составлено по [10].

При исправлении ошибки в месяце выявления в отчетности корректируется вступительное сальдо каждой связанной с этой ошибкой статьи на начало самого раннего из представленных в отчетности периодов, а также других связанных с этой ошибкой статей отчетности за каждый представленный в отчетности период. При невозможности достоверно определить сумму исправления ошибки, относящейся ко всем предыдущим периодам, представленным в отчетности, корректируется вступительное сальдо соответствующих статей на начало самого раннего из периодов, сумму исправления ошибки за который возможно достоверно определить [10]. “Налоговые эффекты от исправлений ошибок предыдущих периодов и ретроспективных корректировок, внесенных для применения изменений в учетной политике, учитываются и раскрываются в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»” [8; 12].

1.4 Учетная оценка

Учетная оценка – стоимостная оценка активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в бухгалтерском учете и

(или) отчетности – производится в официальной денежной единице Республики Беларусь [2]. Отдельные виды учетной оценки представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Отдельные виды учетной оценки

Вид учетной оценки	Характеристика учетной оценки
Первоначальная стоимость	стоимость, по которой актив или обязательство принимаются к бухгалтерскому учету
Приведенная (дисконтированная) стоимость	текущая стоимость будущих поступлений и выбытия денежных средств от использования актива или текущая стоимость будущего использования денежных средств на погашение обязательства
Переоцененная стоимость	стоимость актива или обязательства после их переоценки

Примечание – Источник: составлено по [2].

Другие виды оценок и порядок их применения устанавливаются законодательством и стандартами [16].

При совершении хозяйственной операции в иностранной валюте осуществляется пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости в белорусские рубли. Пересчет осуществляется по официальному курсу официальной денежной единицы Республики Беларусь по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь на дату совершения хозяйственной операции, на дату получения (перечисления) аванса в иностранной валюте, на отчетную дату [17; 18].

Подлежит пересчету (на дату совершения хозяйственной операции и на отчетную дату) выраженная в иностранной валюте стоимость:

- а) денежных средств;
- б) финансовых вложений (за исключением финансовых вложений в уставные фонды других организаций);
- в) дебиторской задолженности (за исключением выданных авансов, предварительной оплаты, задатков);
- г) обязательств (за исключением полученных авансов, предварительной оплаты, задатков) [2; 17].

Не производится (на дату совершения хозяйственной операции и на отчетную дату) пересчет выраженных в иностранной валюте аккредитивов. Не пересчитывается (на отчетную дату) и выраженная в валюте кредиторская задолженность, погашение которой осуществляется в форме аккредитива [17; 19].

При пересчете выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в официальную денежную единицу Республики Беларусь возникают разницы. Разницы относятся на увеличение или уменьшение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, и отражаются в отчетности организации [2; 19].

“Исходя из текущего состояния активов или обязательств и предполагаемого увеличения или уменьшения экономических выгод, связанных

с этими активами или обязательствами” определяются суммы изменений в учетных оценках [10]. **Изменение в учетной оценке** – это “корректировка учетной оценки активов или обязательств, величины погашения стоимости активов, обусловленная появлением относящейся к этим активам или обязательствам новой информации или изменением обстоятельств, на которых основывалась их учетная оценка, и не являющаяся исправлением ошибки в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности” [10].

Сумма изменения в учетной оценке, непосредственно влияющего на величину собственного капитала, отражается в том отчетном периоде, в котором произошло это изменение по **дебету (кредиту) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и других счетов учета собственного капитала и кредиту (дебету) соответствующих счетов**. В отчетности за данный отчетный период корректируются соответствующие статьи собственного капитала и другие, связанные с этим изменением статьи [10].

В остальных случаях сумма изменения в учетной оценке отражается в составе:

а) доходов или расходов того отчетного периода, в котором произошло это изменение (если изменение влияет на показатели отчетности за отчетный период);

б) доходов или расходов в будущих периодах (если изменение повлияет на показатели отчетности за будущие периоды) [10].

1.5 Первичные учетные документы и учетные регистры

Хозяйственные операции оформляются первичными учетными документами [2]. **Первичный учетный документ** подтверждает факт совершения операции.

К первичным учетным документам, например, относятся:

- а) товарно-транспортная накладная;
- б) товарная накладная;
- в) приходный кассовый ордер;
- г) расходный кассовый ордер;
- д) акт о приеме-передаче основных средств;
- е) акт о приеме – передаче нематериальных активов;
- ж) акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ;
- з) акт о передаче не завершенного строительством объекта;
- и) акт о передаче затрат, произведенных при создании объекта инженерной и (или) транспортной инфраструктуры;
- к) международная товарно-транспортная накладная «CMR»;
- м) квитанции о приеме наличных денежных средств;
- н) акт закупки товаров, сырья, материалов;
- о) таможенная декларация.

Составляется документ на бумажном носителе и (или) в форме электронного документа “при совершении хозяйственной операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее совершения” [2].

“Первичный учетный документ, составленный в форме электронного документа, должен соответствовать требованиям законодательства Республики Беларусь об электронных документах и электронной цифровой подписи” [2; 20; 21; 22].

Перечень первичных учетных документов утвержден постановлением Советом Министров Республики Беларусь [23]. Формы первичных учетных документов, не указанные в данном перечне утверждаются республиканскими органами государственного управления по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь либо руководителем организации. “Организация вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов независимо от наличия форм таких документов, утвержденных республиканскими органами государственного управления” [2].

Первичные учетные документы должны содержать следующие сведения:

- а) наименование документа, дату его составления;
- б) наименование организации, фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, являющегося участником хозяйственной операции;
- в) содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее оценку в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях;
- г) должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и (или) правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и подписи;
- д) иные сведения [2; 24].

В случае заключения между подрядчиком (исполнителем) и заказчиком публичного договора, первичный учетный документ, подтверждающий выполнение работ (оказание услуг) может составляться подрядчиком (исполнителем) и заказчиком единолично. Такой порядок оформления выполненных работ (оказанных услуг) предусматривается договором, заключенным в письменной форме [2; 25; 26].

Бланки отдельных первичных учетных документов являются бланками строгой отчетности. Порядок использования и бухгалтерского учета **бланков строгой отчетности** установлен соответствующей инструкцией Министерства финансов Республики Беларусь [27]. Бланки документов с определенной степенью защиты регистрируются в **Государственном реестре бланков ценных бумаг и документов с определенной степенью защиты** [28].

Информация о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков документов с определенной степенью защиты обобщается на счете **006 «Бланки документов с определенной степенью защиты»**. Бланки учитываются на счете по **номинальной стоимости** или в **условной оценке**. Аналитический учет по счету ведется по **видам бланков документов и местам их хранения** [29].

Лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы, обеспечивают своевременное и правильное их оформление, достоверность содержащихся в них сведений, передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете [2].

“Учетная информация, содержащаяся в первичных учетных документах,

подлежит своевременной регистрации в *регистрах бухгалтерского учета*” [2]. Составляются регистры в соответствии с формой бухгалтерского учета применяемой организацией и должны содержать следующие сведения:

- а) наименование регистра;
- б) наименование организации;
- в) даты начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- г) хронологическую и (или) систематическую группировку хозяйственных операций;
- д) оценку хозяйственных операций в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях;
- е) должности лиц, ответственных за ведение регистра, их фамилии, инициалы и подписи [2].

Не допускаются исправления в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета составленных в форме электронного документа, а также в документах, которыми оформляются прием и выдача наличных денежных средств [2].

Копии изъятых в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета включаются в документы бухгалтерского учета организации [2].

Организация обязана хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, отчетность, другие документы, связанные с ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности, в течение сроков, установленных законодательством Республики Беларусь [2; 30]. При хранении документов обеспечивается их защита от несанкционированного доступа. Ответственность за организацию хранения документов несет руководитель организации [2].

1.6 Счета бухгалтерского учета и двойная запись

Активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются на синтетических счетах бухгалтерского учета обобщенно (*синтетический учет*) и детализировано на аналитических счетах (*аналитический учет*).

“Ведение аналитического учета активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов в организации должно обеспечить получение данных об их наличии и движении, необходимых для составления бухгалтерской отчетности” [29].

Систематизированный перечень, содержащий наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и открываемых к ним субсчетов (счетов второго порядка), забалансовых счетов называется *типовым планом счетов бухгалтерского учета* [29]. Структура и назначение счетов и субсчетов, порядок отражения организациями наиболее распространенных хозяйственных операций на счетах и субсчетах методом двойной записи описаны в Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета [29]. В случае возникновения в процессе деятельности организации хозяйственных операций, корреспонденция счетов по которым не

установлена данной Инструкцией, организация может составлять соответствующую корреспонденцию счетов исходя из содержания хозяйственной операции [29]. Отдельные Типовые планы счетов бухгалтерского учета утверждены для банков и небанковских кредитно-финансовых организаций [31], страховых организаций [32], бюджетных организаций [33].

На основе типового плана счетов главным бухгалтером разрабатывается **план счетов бухгалтерского учета организации (рабочий план счетов)**, содержащий полный перечень счетов, субсчета, аналитические счета, забалансовые счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в организации. “Организация может уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в типовом плане счетов, исключая или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета” [29]. Дополнительные счета вводятся по согласованию с Министерством финансов Республики Беларусь, используя **свободные номера счетов**. Руководитель организации утверждает рабочий план счетов [29].

1.7 Инвентаризация активов и обязательств организации

“Активы и обязательства организации подлежат инвентаризации” [2]. Порядок проведения инвентаризации, оформления и отражения ее результатов в бухгалтерском учете установлен Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств [34].

Проведение инвентаризации обязательно:

- а) при реорганизации или ликвидации организации;
- б) перед составлением годовой отчетности;
- в) при смене материально ответственных лиц;
- г) при выявлении фактов хищения и (или) порчи имущества;
- д) при возникновении чрезвычайных ситуаций;
- е) по решению руководителя организации;
- ж) по решению контролирующих (надзорных) органов или ревизионной группы в ходе проведения проверки в порядке, установленном законодательством;
- з) при коллективной (бригадной) материальной ответственности, в случае смены руководителя (бригадира), выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады);
- и) в иных случаях, установленных законодательством [2; 34].

При проведении инвентаризации фактическое наличие активов и обязательств организации сопоставляется с данными бухгалтерского учета”, документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств [2; 34]. “При ликвидации организации по результатам инвентаризации активов и обязательств определяется достоверность учетной стоимости активов, объем возможной к требованию дебиторской задолженности, размер кредиторской задолженности” [34].

Даты, сроки и обстоятельства при которых проводится инвентаризация, отражены в таблице 4.

Таблица 4 – Дата и срок проведения инвентаризации

Обстоятельства проведения инвентаризации	Дата и срок проведения инвентаризации
Купля-продажа активов в виде имущественных комплексов. Передача активов организации в аренду (лизинг), безвозмездное пользование. Передача активов по решению уполномоченных органов управления.	Дата определенная принимающей и передающей сторонами в договоре (решении).
Передача предприятия в виде имущественного комплекса.	Дата, установленная соответствующим решением собственников или уполномоченных органов управления. Инвентаризация может проводиться в два этапа: предварительно и непосредственно при передаче имущественного комплекса.
Смена руководителя. Смена материально ответственного лица.	День приема-передачи дел.
Реорганизация или ликвидация организации.	Перед составлением разделительного (ликвидационного) баланса.
Инвентаризация основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства, запасов перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.	Не ранее 1 ноября.
Инвентаризация обязательств, денежных средств и других активов перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.	Не ранее 1 декабря.
Инвентаризация незавершенного производства и полуфабрикатов.	Минимум два раза в год.
Инвентаризация активов.	Минимум раз в год.

Примечание – Источник: составлено по [34].

Решением руководителя организации “количество проводимых в течение года обязательных инвентаризаций может быть увеличено”. Руководитель организации устанавливает “сроки проведения инвентаризаций (годовых, в течение года), перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них” [34].

При проведении инвентаризации и по ее итогам заполняются следующие документы:

а) *приказ о проведении инвентаризации;*

- б) *инвентаризационные описи*;
- в) *акты инвентаризации*;
- г) *сличительные ведомости* (по активам, при инвентаризации которых выявлены отклонения от учетных данных);
- д) *ведомость результатов, выявленных инвентаризацией*;
- е) *протокол заседания центральной инвентаризационной комиссии по рассмотрению результатов инвентаризации*;
- ж) *акт контрольной проверки правильности проведения инвентаризации*;
- з) *книга учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации* [34].

В случаях выявления у одного и того же проверяемого лица за один и тот же проверяемый период в отношении активов одного и того же наименования в тождественных количествах излишков или недостач, возникает *пересортица*. Если после зачета по пересортице, оказалась *недостача*, по тому наименованию актива, по которому установлена недостача, применяются установленные *нормы естественной убыли*. При отсутствии норм естественной убыли убыль рассматривается как недостача сверх норм [29; 34]. В документах, представляемых для оформления списания недостач и порчи *сверх норм естественной убыли*, должны быть:

а) решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц;

либо

б) отказ на взыскание ущерба с виновных лиц;

либо

в) заключение о факте порчи активов, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству).

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором было принято решение руководителем организации по регулированию инвентаризационных разниц. Результаты годовой инвентаризации отражаются в годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности. Информация о движении сумм по недостачам и потерям от порчи материалов, товаров, иных запасов, основных средств и другого имущества, выявленным в процессе его заготовления, хранения и реализации, *кроме потерь имущества в результате стихийных бедствий*, обобщается на счете **94 «Недостачи и потери от порчи имущества»**. Суммы потерь имущества в результате стихийных бедствий отражаются на счете **90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»** [29].

1.8 Финансовая (бухгалтерская) отчетность

Организации в обязательном порядке составляют *годовую финансовую (бухгалтерскую) отчетность*. Законодательством может предусматриваться и составление *промежуточной (квартальной, месячной) отчетности* [2; 36].

“Сводная отчетность” составляется по группе организаций, подчиненных республиканскому органу государственного управления, или входящих в состав

государственной организации, подчиненной Правительству Республики Беларусь, или входящих в состав государственного объединения, или по иной группе организаций, предусмотренной законодательством Республики Беларусь” [2].

Консолидированная финансовая отчетность – это “финансовая отчетность группы, в которой активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки материнской организации и ее дочерних организаций представляются как относящиеся к единому хозяйствующему субъекту” [37]. Консолидированная отчетность составляется по группе организаций как отчетность единой организации:

- а) холдингом;
- б) хозяйственным обществом и его унитарными предприятиями;
- в) хозяйственным обществом и его дочерними и зависимыми хозяйственными обществами;
- г) унитарным предприятием и его дочерним унитарным предприятиям [2; 15].

Отдельная финансовая отчетность – это “составляемая материнской организацией (т. е. инвестором, имеющим контроль над дочерней организацией) или инвестором, имеющим совместный контроль над объектом инвестиций или значительное влияние на него, финансовая отчетность, в которой инвестиции учитываются по первоначальной стоимости или в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»” [37; 38].

Организация, являющаяся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам, составляет **индивидуальную отчетность** без учета отчетности данных предприятий и обществ. Индивидуальная отчетность организаций, входящих в состав участников холдинга, составляется без учета отчетности юридических лиц, с которыми организация объединена в холдинг [2; 14].

К финансовой отчетности организаций, составляющих отчетность в валюте гиперинфляционной экономики, применяется МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» [39].

Отчетным периодом для годовой отчетности является календарный год с 1 января по 31 декабря, а для промежуточной отчетности – с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность [2; 14]. Вновь созданная организация составляет первую годовую отчетность за период, начиная с даты ее государственной регистрации по 31 декабря, а промежуточную отчетность – с даты государственной регистрации по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность [2; 14].

Отчетность составляется в официальной денежной единице Республики Беларусь. Показатели отчетности должны быть тождественны данным синтетического и аналитического учета.

Отчетность организации утверждается (подписывается) ее руководителем и (или) иными лицами (органами), уполномоченными на то законодательством Республики Беларусь или учредительными документами организации [2; 14].

Информация, содержащаяся в отчетности организации, не является коммерческой тайной (за исключением случаев, предусмотренных законодательством Республики Беларусь) [2].

Состав финансовой (бухгалтерской) отчетности коммерческой организации отражен в таблице 5.

Таблица 5 – Состав финансовой (бухгалтерской) отчетности коммерческой организации

Отчет	Годовая отчетность	Промежуточная отчетность	
		квартальная	месячная
Бухгалтерский баланс	+	+	+
Отчет о прибылях и убытках	+	+	-
Отчет об изменении собственного капитала	+	+	-
Отчет о движении денежных средств	+	+	-
Примечания к отчетности	+	+	-

Примечание – Источник: составлено по [2; 14].

Годовая индивидуальная отчетность предоставляется:

а) собственнику имущества (учредителям, участникам) организации и иным лицам, уполномоченным на получение отчетности законодательством Республики Беларусь или учредительными документами организации;

б) государственным органам, иным государственным организациям, подчиненным Правительству Республики Беларусь, если отчитывающаяся организация находится в их подчинении (входят в их состав) или является хозяйственным обществом, акции (доли в уставных фондах) которых принадлежат Республике Беларусь или административно-территориальным единицам и переданы в управление этим органам, организациям.

Сроки предоставления отчетности устанавливаются законодательством Республики Беларусь, учредительными документами организации, государственными органами, иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь [2]. Годовая отчетность подлежит обязательной публикации в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь. Отчетность, подлежащая обязательному аудиту, публикуется вместе с аудиторским заключением по этой отчетности [2].

Общественно значимые организации, начиная с отчетности за 2016 год, составляют годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь. Отчетность предоставляется в Министерство финансов Республики Беларусь не позднее 30 июня года, следующего за отчетным годом. Размещается на сайте общественно значимой организации в глобальной компьютерной сети Интернет не позднее 31 июля года, следующего за отчетным годом. Предоставляется и размещается вместе с аудиторским заключением по этой отчетности [2].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности подлежит раскрытию информация по **событиям после отчетной даты**:

а) существенные события независимо от положительного или отрицательного их характера для организации;

б) годовые дивиденды, объявленные в установленном порядке по результатам работы организации за отчетный год;

в) характер события и оценка его последствий в денежном выражении (с документальным подтверждением такого расчета) либо указание на невозможность оценить последствия в денежном выражении.

Критерии признания события после отчетной даты существенным:

а) нераскрытие (пропуск или искажение) события “может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности, принимаемые на его основе”;

б) сумма события к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет более пяти процентов;

в) иной критерий принятый организацией.

В отчетном периоде записи на счетах бухгалтерского учета в связи с наличием данных событий не производятся. “Искажения и ошибки, допущенные в отчетном периоде, не являются событиями после отчетной даты” [40]. Порядок отражения в отчетности событий после отчетной даты установлен Инструкцией по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» и МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода» [40; 41].

Перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты:

а) события, свидетельствующие о положении, существовавшем на дату составления баланса:

1) дебитор организации объявлен в установленном порядке банкротом (если по состоянию на отчетную дату в отношении него осуществлялась процедура банкротства);

2) после отчетной даты произведена оценка активов и сделан по ее итогам вывод об устойчивом и существенном изменении стоимости активов, определенной по состоянию на отчетную дату;

3) получена информация о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное изменение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;

4) продажа производственных запасов после отчетной даты показала, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был неверен;

5) объявлены дивиденды дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;

6) удовлетворение (возмещение) страховой организацией претензии, по которой по состоянию на отчетную дату велись переговоры;

7) после отчетной даты принято решение судебного органа, которое подтверждает существование обязательства компании по состоянию на отчетную дату, обуславливает необходимость создания соответствующего

резерва;

8) после отчетной даты обнаружено, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату методом "по мере готовности", был неверен;

б) события, указывающие на положение, которое возникло после даты составления баланса:

1) принято решение о реорганизации организации;

2) приобретено предприятие как имущественный комплекс;

3) реконструкция или планируемая реконструкция;

4) принято решение об эмиссии акций, иных ценных бумаг;

5) крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;

6) пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;

7) прекращена часть основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;

8) существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;

9) действия органов государственной власти (национализация и т.п.);

10) непрогнозируемое значительное изменение валютных курсов после отчетной даты;

11) значительное изменение цен на активы после отчетной даты;

12) получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры [40].

Подлежит раскрытию в финансовой (бухгалтерской) отчетности и информация о влиянии "на финансовое положение, а также прибыль или убыток организации факта существования **связанных сторон**, а также операций и остатков по операциям, включая договорные обязательства по будущим операциям с такими сторонами" [42].

Тема 2 Учет доходов и расходов

2.1 Классификация доходов и расходов

Доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников) организации [2].

Экономические выгоды – это "получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов" [35].

Не признаются доходами организации поступления от других лиц:

а) налогов, сборов (пошлин);

б) в порядке авансов, предварительной оплаты продукции, товаров и иных активов, работ, услуг;

в) в счет задатка;

г) в счет залога;

д) активов, в том числе денежных средств, ранее переданных третьим лицам на условиях возвратности, в том числе получаемых в качестве погашения ранее предоставленных кредитов, займов;

е) в качестве вкладов в уставный фонд организации, вкладов участников договора о совместной деятельности;

ж) по договорам долевого строительства;

з) по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя;

и) поступления экспедитору по договорам транспортной экспедиции от других лиц в пользу клиента;

а также

к) по хозяйственным операциям, совершаемым в пределах одного юридического лица [35].

Доходы за отчетный период не обязательно равны денежным потокам за этот период. Увеличение доходов не обязательно сопровождается увеличением денежных средств. Увеличение денежных средств не обязательно сопровождается увеличением доходов.

В процессе деятельности предприятие несет **издержки**, связанные с приобретением необходимых ресурсов: товарно-материальных ценностей, нематериальных активов, работ, услуг. **Затраты** – это “стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности” [35]. Затраты признаются **активами** организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах. Затраты признаются **расходами отчетного периода**, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах [35]. Издержки (затраты; активы) превращаются в расходы периода по мере потребления стоимости ресурсов. Расходы – стоимость ресурсов, использованных за определенный период. Это **перенесенная стоимость** средств. Затраты либо относятся на себестоимость, либо сразу на финансовый результат исходя из их экономического содержания и отношения к производственному процессу организации. Если издержки имели место до реализации, то **неперенесенная стоимость** включается в общую стоимость средств (активов), до момента признания расходов за период. Стоимость активов, указанная в бухгалтерском балансе предприятия – это неперенесенная стоимость средств на дату составления баланса.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками) организации [2].

Не признается расходами организации выбытие активов:

а) в порядке авансов, предварительной оплаты товаров и иных активов, работ, услуг;

б) в счет задатка;

в) в счет залога;

- г) в погашение кредитов, займов, полученных организацией;
- д) в связи с приобретением и созданием основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;
- е) в качестве вкладов в уставные фонды других организаций, в связи с приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью их реализации;
- ж) по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя [35].

Увеличение расходов не обязательно сопровождается уменьшением денежных средств. Уменьшение денежных средств не обязательно сопровождается увеличением расходов.

Порядок формирования в учете информации о доходах и расходах определяет Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов [35].

Для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период, предназначены счета **раздела VIII «Финансовые результаты»** типового плана счетов [29].

Различают доходы и расходы текущего отчетного периода и будущих периодов. “Расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии)”, независимо от даты проведения расчетов по ним (**принцип соответствия доходов и расходов**) [2; 35]. Расходы, которые невозможно соотнести с доходами определенного отчетного периода, признаются в составе расходов того отчетного периода, в котором они были произведены. Если расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов, то указанные расходы подлежат распределению между отчетными периодами. “Если актив обеспечивает получение экономических выгод в течение нескольких отчетных периодов, то расходы признаются в учете путем распределения стоимости актива между соответствующими отчетными периодами” [35].

Доходы будущих периодов – это доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

Доходы будущих периодов, подлежащие отнесению на доходы отчетного периода более чем через 12 месяцев после отчетной даты, отражаются в бухгалтерском балансе в **разделе IV «Долгосрочные обязательства»** по **статье «Доходы будущих периодов»** [14].

Доходы будущих периодов, подлежащие отнесению на доходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты, отражаются в бухгалтерском балансе в **разделе V «Краткосрочные обязательства»** по **статье «Доходы будущих периодов»** [14].

Информация о доходах, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, обобщается на счете **98 «Доходы будущих периодов»** [29]. Аналитический учет по счету ведется по **видам доходов** будущих периодов.

Суммы полученных доходов, относящихся к будущим периодам, отражаются:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», счетов учета расчетов,

других счетов

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» [29].

Суммы доходов будущих периодов, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов», при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти доходы, списываются:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» [29].

Расходы будущих периодов – это затраты понесенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

Расходы будущих периодов, подлежащие отнесению на расходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты, отражаются в бухгалтерском балансе в **разделе II «Краткосрочные активы» по статье «Расходы будущих периодов»** [14].

Информация о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, обобщается на счете **97 «Расходы будущих периодов»**. Аналитический учет по счету ведется по **видам расходов** [29].

Произведенные суммы расходов будущих периодов отражаются:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», других счетов [29].

Суммы расходов будущих периодов, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов», при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти расходы, списываются:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию», других счетов

Кредит 97 «Расходы будущих периодов» [29].

Расходы текущего отчетного периода – это общая стоимость осуществления хозяйственной деятельности предприятия за данный период, затраты обусловившие получение доходов за данный период. “Расходы, относящиеся к отчетному периоду, не допускается включать в расходы будущих периодов” [35].

Доходы и расходы отчетного периода отражаются **в отчете о прибылях и убытках** [14]. В зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации они подразделяются на следующие группы:

- а) доходы и расходы по текущей деятельности;
- б) доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- в) доходы и расходы по финансовой деятельности [35].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрывается следующая информация по доходам и расходам:

- а) суммы доходов и расходов по товарообменным операциям;
- б) сумма затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, признанных расходами в

отчетном периоде;

в) сумма затрат на содержание инвестиционной недвижимости, признанных расходами в отчетном периоде;

г) сумма доходов от сдачи в аренду инвестиционной недвижимости за отчетный период;

д) суммы прибыли (убытка) от прекращенной деятельности до налогообложения, расхода по налогу на прибыль, чистой прибыли (убытка) от прекращенной деятельности, прибыли (убытка) от выбытия долгосрочных активов или выбывающей группы в составе прекращенной деятельности;

е) состав и суммы прочих доходов и расходов по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности [14].

Информация о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации обобщается на счете **90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»**. Счет предназначен для определения финансового результата от текущей деятельности: прибыль или убыток. Аналитический учет по счету ведется по **видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг** и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» **сальдо на отчетную дату не имеет** [29].

2.2 Учет доходов и расходов по текущей деятельности

К *текущей деятельности* организации относится “основная приносящая доход деятельность организации, и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности” [35].

Денежные потоки в рамках осуществляемой текущей деятельности отражаются в *отчете о движении денежных средств*, в разделе *«Движение денежных средств по текущей деятельности»*. Доходы и расходы по текущей деятельности отражаются в отчете о прибылях и убытках [14].

Доходы по текущей деятельности:

а) выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг;

б) прочие доходы по текущей деятельности [35].

Выручка от реализации продукции, товаров признается в учете при соблюдении следующих условий:

а) покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;

б) сумма выручки может быть определена;

в) организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

г) расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены [35].

Исходя из данных условий, специфики осуществляемой деятельности, условий заключенных договоров, организация определяет дату признания выручки от реализации. Порядок определения даты закрепляется в учетной политике организации. Организация вправе определить в качестве даты признания выручки от реализации продукции, товаров дату, по состоянию на которую соблюдены вышеуказанные условия (б), (в), (г), и которая не может

быть позднее даты передачи покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности на продукцию, товары [35].

Выручка от выполнения работы, оказания услуги признается в учете при соблюдении следующих условий:

а) сумма выручки может быть определена;

б) организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

в) степень готовности или завершенность работы, услуги на отчетную дату может быть определена;

г) расходы, которые произведены при выполнении работы, оказании услуги, и расходы, необходимые для завершения работы, услуги, могут быть определены [35]. Если сумма выручки не может быть определена, то она принимается к учету в сумме признанных в учете затрат на выполнение данной работы, оказание данной услуги, которые будут впоследствии возмещены организации. Если не предполагается возмещение произведенных затрат, то сумма выручки не признается, а произведенные затраты признаются расходами отчетного периода [35].

Выручка от выполнения работы, оказания услуги с длительным циклом выполнения или оказания может быть признана в учете по мере готовности работы, услуги и приемки заказчиком отдельных этапов или по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом [35].

Выручка от выполнения определенной работы, оказания определенной услуги признается в учете по мере готовности работы, услуги на основании степени готовности работы, услуги, согласованной сторонами договора на выполнение работы, оказание услуги, если возможно определить указанную степень готовности на отчетную дату [35].

Выручка от выполнения определенной работы, оказания определенной услуги с длительным циклом выполнения или оказания признается в учете по завершении выполнения работы, оказания услуги в целом, если невозможно определить степень готовности работы, услуги на отчетную дату [35].

Вопросы определения “порядка учета выручки, возникающей от определенных видов операций и событий” определены (IAS) 18 «Выручка», (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и (SIC) 31 «Выручка – бартерные сделки, включающие рекламные услуги» [43; 44; 45].

Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг показывается в отчете о прибылях и убытках по **статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»**. Сумма выручки отражается по данной статье за вычетом относящихся к этой выручке премий, бонусов, предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, налога на добавленную стоимость и прочих налогов и сборов, исчисляемых из выручки [14]. “Выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг уменьшается на сумму премий, бонусов, предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, полученных после выполнения покупателем (заказчиком) условий (в том числе объема покупок или заказов), определенных в договоре в качестве обязательных для получения

таких премий, бонусов” [35]. Данные суммы включаются в состав внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль.

Информация о выручке от реализации продукции, товаров, работ, услуг обобщается на счете **90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»** типового плана счетов [29].

Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг отражается:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», других счетов

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» [29; 35].

Суммы начисленного *налога на добавленную стоимость, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг* в соответствии с законодательством, учитываются на счете **90.2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»**.

Начисление данного налога отражается:

Дебет 90.2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

Суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством (*кроме налога на добавленную стоимость*), учитываются на счете **90.3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»**.

Начисление данных налогов и сборов отражается:

Дебет 90.3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

При признании выручки от выполнения работы, оказания услуги с длительным циклом выполнения или оказания по мере готовности работы, услуги и приемки заказчиком отдельных этапов затраты на выполнение принятых заказчиком этапов признаются в учете расходами того отчетного периода, в котором признана выручка по указанным этапам [35].

Расходы по текущей деятельности – часть затрат организации, относящаяся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде [35]. Включают в себя затраты, формирующие:

- а) себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- б) управленческие расходы;
- в) расходы на реализацию;
- г) прочие расходы по текущей деятельности [35].

В отчете о прибылях и убытках по **статье «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»** показывается себестоимость реализации, выручка по которой отражена по статье «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» данного отчета [14].

Состав себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг отражен в таблице 6 .

Таблица 6 – Состав себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг

Вид осуществляемой деятельности	Состав себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг
Промышленная и иная производственная деятельность	Прямые затраты (материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты) и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам
Торговая, торгово-производственная деятельность	Стоимость приобретения реализованных товаров (в ценах приобретения или в розничных ценах, <i>за исключением сумм реализованных торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров</i>)
Профессиональная деятельность участника рынка ценных бумаг	Стоимость приобретения реализованных ценных бумаг

Примечание – Источник: составлено по [35].

Состав прямых и распределяемых переменных косвенных затрат отражен в таблице 7 .

Таблица 7 – Состав прямых и распределяемых переменных косвенных затрат

Вид затрат	Состав затрат
Прямые материальные затраты	Стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других материалов, стоимость которых может быть прямо включена в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.
Прямые затраты на оплату труда	Затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг, а также суммы обязательных отчислений, установленных законодательством, от указанных выплат.
Прочие прямые затраты	Затраты, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг.
Распределяемые переменные косвенные затраты	Косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Примечание – Источник: составлено по [35].

Информация о себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг

услуг, по которым отражена выручка, обобщается на счете **90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»** [29].

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг отражается:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», других счетов [29; 35].

Валовая прибыль равна разнице между суммой выручки от реализации (без косвенных налогов) и себестоимостью реализации. В отчете о прибылях и убытках данная сумма отражается по **статье «Валовая прибыль»** [14].

Расходы на управление показываются в отчете о прибылях и убытках по **статье «Управленческие расходы»** [14]. Состав расходов на управление отражен в таблице 8.

Таблица 8 – Состав расходов на управление

Вид осуществляемой деятельности	Состав расходов на управление
Промышленная и иная производственная деятельность	Условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов на управленческие расходы (за исключением случаев, установленных законодательством): Дебет 90.5 «Управленческие расходы» Кредит 26 «Общехозяйственные затраты».
Торговая, торгово-производственная деятельность	Расходы, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов на управленческие расходы: Дебет счета 90.5 «Управленческие расходы» Кредит 44 «Расходы на реализацию» (субсчет управленческие расходы).
Профессиональная деятельность на рынке ценных бумаг	Расходы на осуществление текущей деятельности.

Примечание – Источник: составлено по [35].

Информация о расходах на управление обобщается на счете **90.5 «Управленческие расходы»** [29]. Списание затрат, признаваемых управленческими расходами в порядке, установленном законодательством и учетной политикой организации по окончании отчетного периода отражается:

Дебет 90.5 «Управленческие расходы»

Кредит 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» [29; 35].

Учетной политикой организации определяется порядок отражения

условно-постоянных косвенных общепроизводственных затрат:

а) *включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг*

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», других счетов

Кредит 25 «Общепроизводственные затраты»

или

б) *относятся к управленческим расходам*

Дебет 90.5 «Управленческие расходы»

Кредит 25 «Общепроизводственные затраты» [35].

Расходы на реализацию показываются в отчете о прибылях и убытках по **статье «Расходы на реализацию»** [14]. Информация о расходах на реализацию обобщается на счете **90.6 «Расходы на реализацию»** [29]. Состав расходов на реализацию отражен в таблице 9.

Таблица 9 – Состав расходов на реализацию

Вид осуществляемой деятельности	Состав расходов на реализацию
Промышленная и иная производственная деятельность	Затраты на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов на расходы на реализацию: Дебет 90.6 «Расходы на реализацию» Кредит 44 «Расходы на реализацию». Затраты “на упаковку изделий на складах готовой продукции, на доставку продукции к месту отправления, погрузки в транспортные средства, на содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации, на рекламу, другие аналогичные по назначению расходы”.
Торговая, торгово-производственная деятельность	Затраты на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» (за вычетом управленческих расходов) и списываемые в полной сумме на расходы на реализацию (за исключением транспортных затрат, связанных с приобретением товаров и относящихся к товарам, оставшимся на конец месяца нереализованными, если данные транспортные затраты не включаются в стоимость приобретения товаров): Дебет 90.6 «Расходы на реализацию» Кредит 44 «Расходы на реализацию». Затраты “на транспортировку товаров, на оплату труда, на содержание зданий, сооружений, инвентаря, на хранение, подработку и упаковку товаров, на рекламу, другие аналогичные по назначению расходы”.

Примечание – Источник: составлено по [29; 35].

Прибыль (убыток) от реализации определяется как сумма валовой прибыли, уменьшенная на сумму управленческих расходов и расходов на реализацию. Данная сумма показывается в отчете о прибылях и убытках по **статье «Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров, работ, услуг»** [14].

К **прочим доходам и расходам по текущей деятельности** относятся:

а) доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;

б) суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации;

в) стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных или переданных безвозмездно;

г) доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;

д) доходы и расходы от уступки права требования;

е) суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;

ж) суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов;

и) суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;

к) расходы по аннулированным производственным заказам;

л) расходы обслуживающих производств и хозяйств;

м) материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;

н) не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам;

о) штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;

п) неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению.

Признаются в учете доходами (расходами) в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником (признаны организацией), в суммах, присужденных судом или признанных должником (признанных организацией);

р) неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные организацией, подлежащие к уплате;

с) расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;

у) доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;

ф) другие доходы и расходы по текущей деятельности [35].

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности или приобретательной давности истек, признается в учете доходом на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности или приобретательной

давности, в сумме, в которой эта задолженность была отражена в учете организации [35].

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, признается в учете расходом на дату, следующую за днем истечения срока исковой давности (в случае отсутствия или недостаточности резерва по сомнительным долгам), в сумме, в которой эта задолженность была отражена в учете организации [35].

Прочие доходы по текущей деятельности, за вычетом налога на добавленную стоимость и прочих налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов по текущей деятельности, показываются в отчете о прибылях и убытках по **статье «Прочие доходы по текущей деятельности»** [14].

Для обобщения информации о прочих доходах по текущей деятельности (кроме выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг) предназначен счет **90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»** типового плана счетов [29].

Суммы начисленного **налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности** в соответствии с законодательством, учитываются на счете **90.8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»**.

Начисление данного налога отражается:

Дебет 90.8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

Суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость), учитываются на счете **90.9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»**.

Начисление данных налогов и сборов отражается:

Дебет 90.9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

Прочие расходы по текущей деятельности показываются в отчете о прибылях и убытках по **статье «Прочие расходы по текущей деятельности»** [14].

Прочие расходы по текущей деятельности учитываются на счете **90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»** типового плана счетов [29].

Прибыль (убыток) по текущей деятельности определяется по формуле (1).

$$Птек = Преал + Дпр тек - Рпр тек \quad (1)$$

где Птек – прибыль (убыток) по текущей деятельности;

Преал – прибыль (убыток) от реализации;

Дпр тек – прочие доходы по текущей деятельности;

Рпр тек – прочие расходы по текущей деятельности.

Данная сумма показывается в отчете о прибылях и убытках по **статье «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»** [14].

Для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период предназначен счет **90.11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»** [29].

Записи по субсчетам, открытым к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (кроме счета 90.11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»), производятся **накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота** по счетам 90.2, 90.3, 90.4, 90.5, 90.6, 90.8, 90.9, 90.10 **и кредитового оборота** по счетам 90.1, 90.7 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период. Данный результат отражается:

а) если получена прибыль

Дебет 90.11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»;

б) если получен убыток

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 90.11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» [29].

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (кроме счета 90.11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности»), закрываются внутренними записями на счет 90.11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» [29].

2.3 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности

Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию инвестиционных активов, осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Инвестиционные активы: основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные активы, вложения в долгосрочные активы, оборудование к установке, строительные материалы у заказчика, застройщика [35].

В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, включаются:

а) стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;

б) доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;

в) суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки, обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством.

Данные суммы признаются в учете доходами (расходами) в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка, восстановление обесценения, обесценение;

г) доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием

инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;

д) суммы излишков, недостач и потерь инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;

е) доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций.

Признаются в учете в том отчетном периоде, в котором принято решение об их выплате;

ж) доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций;

з) суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов;

и) проценты, причитающиеся к получению.

Признаются в учете доходами ежемесячно и отражаются по дебету счетов 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», других счетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расход»;

к) доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;

л) доходы и расходы по договорам о совместной деятельности;

м) прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности [35].

Финансовая деятельность – это “деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации” [35].

В состав доходов и расходов по финансовой деятельности включаются:

а) проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами *(за исключением процентов по кредитам, займам, которые относятся на стоимость инвестиционных активов в соответствии с законодательством)*.

Признаются в учете расходами ежемесячно и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

б) разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью (при аннулировании выкупленных акций) или стоимостью, по которой указанные акции реализованы третьим лицам (при последующей реализации выкупленных акций);

в) расходы, связанные с получением во временное владение и пользование предмета лизинга по договору финансовой аренды (лизинга);

г) доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска;

д) курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;

е) разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте,

отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством;

ж) прочие доходы и расходы по финансовой деятельности [35].

Денежные потоки в рамках осуществляемой организацией инвестиционной деятельности отражаются в *отчете о движении денежных средств, в разделе «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности»*, в рамках финансовой деятельности – в *разделе «Движение денежных средств по финансовой деятельности»* [14].

Доходы по инвестиционной деятельности (за вычетом налога на добавленную стоимость и прочих налогов и сборов, исчисляемых от данных доходов) показываются в *отчете о прибылях и убытках по статье «Доходы по инвестиционной деятельности»*, по финансовой деятельности – по *статье «Доходы по финансовой деятельности»* [14].

Расходы по инвестиционной деятельности показываются в *отчете о прибылях и убытках по статье «Расходы по инвестиционной деятельности»*, по финансовой деятельности – по *статье «Расходы по финансовой деятельности»* [14].

Для обобщения информации о доходах и расходах по инвестиционной и финансовой деятельности предназначен *счет 91 «Прочие доходы и расходы»*. Аналитический учет по счету ведется по **видам** прочих доходов и расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Аналитический учет прочих доходов и расходов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции, должен обеспечивать возможность выявления финансового результата по данной операции. Счет 91 «Прочие доходы и расходы» **сальдо на отчетную дату не имеет** [29].

Прочие доходы учитываются на счете *91.1 «Прочие доходы»* [28]. Суммы полученных (начисленных) прочих доходов отражаются:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [29; 35].

Суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством, учитываются на счете *91.2 «Налог на добавленную стоимость»* [29]. Начисление данного налога отражается:

Дебет 91.2 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

Суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость), учитываются на счете *91.3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»* [29]. Начисление данных налогов и сборов отражается:

Дебет 91.3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

Прочие расходы организации, в том числе связанные с прочими доходами, учитываются на счете *91.4 «Прочие расходы»* [29]. Суммы произведенных прочих расходов отражаются:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [29].

Для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период предназначен счет **91.5 «Сальдо прочих доходов и расходов»**. Записи по субсчетам (за исключением счета 91.5 «Сальдо прочих доходов и расходов»), открытым к счету 91 «Прочие доходы и расходы» производятся **накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по счетам 91.2, 91.3, 91.4 и кредитового оборота по счету 91.1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период**, которое отражается:

а) при наличии прибыли по инвестиционной и финансовой деятельности

Дебет 91.5 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»;

б) при наличии убытка по инвестиционной и финансовой деятельности

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91.5 «Сальдо прочих доходов и расходов» [29].

Прибыль (убыток) по инвестиционной деятельности определяется как разница между доходами и расходами по инвестиционной деятельности.

Прибыль (убыток) по финансовой деятельности определяется как разница между доходами и расходами по финансовой деятельности.

Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности показывается в отчете о прибылях и убытках по **статье «Прибыль (убыток) от инвестиционной и финансовой деятельности» [14].**

2.4 Формирование конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году

Конечным финансовым результатом деятельности организации в отчетном году является сумма чистой прибыли или чистого убытка.

Прибыль (убыток) до налогообложения определяется по формуле (2).

$$\text{П У до налог} = \text{П У тек} \pm \text{П У инвест} \pm \text{П У фин} \quad (2)$$

где П (У) до налог – прибыль (убыток) до налогообложения;

П (У) тек – прибыль (убыток) по текущей деятельности;

П (У) инвест – прибыль (убыток) по инвестиционной деятельности;

П (У) фин – прибыль (убыток) по финансовой деятельности.

Данная сумма отражается в отчете о прибылях и убытках по **статье «Прибыль (убыток) до налогообложения» [14].**

По **статье «Налог на прибыль»** в отчете о прибылях и убытках показывается сумма налога на прибыль, исчисляемого из прибыли (дохода) организации за отчетный период в соответствии с законодательством [14]. Начисление налогов на прибыль и доходы отражается в учете:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

Сумма налогов (кроме налога на прибыль) и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) организации за отчетный период в соответствии с

законодательством показывается в отчете о прибылях и убытках по *статье «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из прибыли (дохода)»* [14].

Начисление данных налогов и сборов отражается в учете:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

Сумма платежей, исчисляемых из прибыли (дохода) организации за отчетный период в соответствии с законодательством (*кроме налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода)*), показывается в отчете о прибылях и убытках по *статье «Прочие платежи, исчисляемые из прибыли (дохода)»*. Данная сумма отражается в учете:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам», других счетов [14].

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период. Аналитический учет по счету ведется таким образом, чтобы обеспечить **формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках** [29].

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а **по кредиту** – суммы прибыли (доходов) организации. **Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов** за отчетный период по данному счету определяется конечный финансовый результат отчетного периода (*чистая прибыль* или *чистый убыток*) [29]. **По окончании отчетного года** счет 99 «Прибыли и убытки» **закрывается**. При этом составляется запись:

а) при наличии чистой прибыли

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

б) при наличии чистого убытка

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» [29].

Сумма чистой прибыли (чистого убытка) показывается в отчете о прибылях и убытках по *статье «Чистая прибыль (убыток)»*. В отчете о прибылях и убытках акционерного общества отражается также сумма *базовой прибыли (убытка) на акцию* и сумма *разводненной прибыли (убытка) на акцию* [14; 46].

Прирост собственного капитала организации за счет чистой прибыли (снижение собственного капитала на сумму чистого убытка) раскрывается **в отчете об изменении собственного капитала** [14].

Чистая прибыль отчетного года – это прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты всех обязательных платежей. Решение о распределении прибыли принимается собственником имущества организации, общим собранием участников (акционеров). Прежде всего, финансируются перспективные инвестиционные проекты, т.е. путем перераспределения прибыли формируются фонды и резервы. Словосочетание «финансируются перспективные инвестиционные проекты» понимается с

известной долей условности, поскольку прибыль не означает «мешок с деньгами». Это отражает лишь сумму прибыли, которая не изымается, а перераспределяется. Фонды и резервы формируются в момент принятия решения. Расходуется средства фондов и резервов в течение определенного периода времени. Созданием фондов и резервов организация «как бы идентифицирует свои намерения в части использования не изъятой прибыли» [7, с. 494 – 495]. Часть прибыли изымается из оборота и направляется на выплату дохода (дивидендов) собственнику имущества (участникам, акционерам) и (или) используется на потребление. Оставшаяся часть прибыли капитализируется.

2.5 Учет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств

“В связи с несовпадением признания доходов или расходов либо их оценки в бухгалтерском учете и для целей налогообложения возникают постоянные разницы” [47]. **Постоянные разницы** – это суммы доходов и расходов:

а) формирующие учетную прибыль (убыток) текущего отчетного периода и исключаемые из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в текущем и будущих отчетных периодах;

либо

б) включаемые в расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль текущего отчетного периода и не формирующие учетную прибыль (убыток) текущего и будущих отчетных периодов [47].

“Постоянная разница относится к текущему отчетному периоду и не влияет на формирование учетной прибыли (убытка) или налогооблагаемой прибыли будущих отчетных периодов” [47].

Бухгалтерская прибыль – это “прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу на прибыль” [12]. **Учетная прибыль (убыток)** – это “разница между доходами и расходами, определяемыми в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете и отчетности” [47]. Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из учетной прибыли (убытка) является **расходом (доходом) по налогу на прибыль** [47].

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) – это “прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой (которого) подлежат уплате (возмещению) налоги на прибыль” [12]. Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из налогооблагаемой прибыли за текущий отчетный период в соответствии с законодательством, является **текущим налогом на прибыль** [47].

Для определения текущего налога на прибыль сумма расхода (дохода) по налогу на прибыль корректируется путем:

а) добавления суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов, начисленных в текущем отчетном периоде, отложенных налоговых обязательств, погашенных в текущем отчетном периоде;

б) вычитания суммы постоянных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств, начисленных в текущем отчетном периоде,

отложенных налоговых активов, погашенных в текущем отчетном периоде [47].

Начисление текущего налога на прибыль отражается:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [47].

При наличии постоянных разниц определяется:

а) **постоянный налоговый актив** – это “актив, равный сумме налога на прибыль, возникающего по данным бухгалтерского учета, но не начисляемого в соответствии с налоговым законодательством и приводящего к уменьшению суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в текущем отчетном периоде”

и (или)

б) **постоянное налоговое обязательство** – это “обязательство, равное сумме налога на прибыль, начисляемого в соответствии с налоговым законодательством, но не возникающего по данным бухгалтерского учета и приводящего к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в текущем отчетном периоде” [47].

Постоянный налоговый актив, постоянное налоговое обязательство, определяются “как произведение постоянной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, установленной налоговым законодательством, действующей на отчетную дату” [47].

Если величина расходов (доходов) в учете и для целей налогообложения совпадает, но момент их признания не совпадает, возникают **временные разницы**. Аналитический учет разниц ведется в аналитических таблицах, на отдельных забалансовых счетах или иным способом, закрепленным в учетной политике организации [47].

Временные разницы – это суммы доходов и расходов:

а) формирующие учетную прибыль (убыток) в текущем отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в будущих отчетных периодах
либо

б) формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде, а учетную прибыль (убыток) – в будущих отчетных периодах [47].

Вычитаемые временные разницы возникают, если:

а) расходы в бухгалтерском учете признаются в текущем отчетном периоде, а для налогообложения – в будущих отчетных периодах;

б) доходы в бухгалтерском учете признаются в будущих отчетных периодах, а для налогообложения – в текущем отчетном периоде [47].

Вычитаемая временная разница приводит:

а) к образованию отложенного налогового актива;

б) к уменьшению учетной прибыли (увеличению учетного убытка) в текущем отчетном периоде;

в) к уменьшению налогооблагаемой прибыли – в одном или нескольких будущих отчетных периодах [47].

Отложенный налоговый актив – это “актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной

прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц” [47]. Сумма отложенного налогового актива определяется путем умножения вычитаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством, действующую на отчетную дату [47].

Информация о наличии и движении отложенных налоговых активов обобщается на счете **09 «Отложенные налоговые активы»**. Аналитический учет по счету ведется по **видам активов**, в учетной оценке которых возникли вычитаемые временные разницы [29].

Сальдо по счету 09 «Отложенные налоговые активы» показывается в бухгалтерском балансе по **статье «Отложенные налоговые активы»**. В отчете о прибылях по **статье «Изменение отложенных налоговых активов»** показывается сумма изменения отложенных налоговых активов за отчетный период, определяемая как разница между оборотами по дебету и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» за отчетный период [14].

Начисление отложенного налогового актива отражается:

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» [29; 47].

Отложенные налоговые активы пересматриваются на дату составления годовой отчетности с целью определения возможности их признания. Отложенный налоговый актив признается при наличии налогооблагаемых временных разниц или когда существует высокая вероятность получения налогооблагаемой прибыли в будущем, которая может быть уменьшена на вычитаемые временные разницы [47]. Признанный в предыдущих отчетных периодах отложенный налоговый актив списывается, если отсутствуют налогооблагаемые временные разницы или существует низкая вероятность получения налогооблагаемой прибыли в будущем, которая может быть уменьшена на вычитаемые временные разницы [47].

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц в учете отражается уменьшение (погашение) отложенных налоговых активов:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 09 «Отложенные налоговые активы» [29; 47].

При выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым был начислен отложенный налоговый актив, сумма ранее начисленного отложенного налогового актива отражается:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 09 «Отложенные налоговые активы» [29; 47].

Если по итогам текущего отчетного периода у организации отсутствует налогооблагаемая прибыль или не отражается списание погашаемых отложенных налоговых обязательств, уменьшение (погашение) отложенных налоговых активов не отражается и суммы отложенных налоговых активов не изменяются [47].

Налогооблагаемые временные разницы возникают, если:

а) расходы в бухгалтерском учете признаются в будущих отчетных периодах, а для налогообложения – в текущем отчетном периоде;

б) доходы в бухгалтерском учете признаются в текущем отчетном периоде, а для налогообложения – в будущих отчетных периодах [47].

Налогооблагаемые временные разницы приводят:

а) к образованию отложенного налогового обязательства;

б) к увеличению учетной прибыли (уменьшению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и увеличению налогооблагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах [47].

Отложенное налоговое обязательство – это “обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц” [47]. Сумма отложенного налогового обязательства определяется путем умножения налогооблагаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством и действующую на отчетную дату [47].

Информация о наличии и движении отложенных налоговых обязательств обобщается на счете **65 «Отложенные налоговые обязательства»**. Аналитический учет по счету ведется по **видам обязательств**, в учетной оценке которых возникли налогооблагаемые временные разницы [29].

Сальдо по счету 65 «Отложенные налоговые обязательства» показывается в бухгалтерском балансе по **статье «Отложенные налоговые обязательства»**. В отчете о прибылях по **статье «Изменение отложенных налоговых обязательств»** показывается сумма изменения отложенных налоговых обязательств за отчетный период, определяемая как разница между оборотами по дебету и кредиту счета 65 «Отложенные налоговые обязательства» за отчетный период [14].

Начисление отложенного налогового обязательства отражается:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 65 «Отложенные налоговые обязательства» [29; 47].

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц в учете отражается уменьшение (погашение) отложенных налоговых обязательств:

Дебет 65 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» [29; 47].

При выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым было начислено отложенное налоговое обязательство, сумма начисленного в предыдущих отчетных периодах отложенного налогового обязательства отражается:

Дебет 65 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» [29; 47].

Отложенные налоговые активы и обязательства отражаются в учете в том отчетном периоде, в котором возникли временные разницы, на основании

которых они начислены. Если налоговым законодательством по различным операциям предусмотрены различные ставки налога на прибыль, то при расчете применяется та ставка, которая предусмотрена налоговым законодательством по соответствующим операциям [47].

“Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате либо возмещаемая в будущих отчетных периодах в связи с наличием отклонений налогооблагаемой прибыли (убытка) от учетной прибыли (убытка)” классифицируется как **отложенный налог на прибыль** [47].

Порядок отражения в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств определяет Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств.

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрывается следующая информация по отложенным налоговым активам и отложенным налоговым обязательствам:

а) постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректировку расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода, а также рассчитанные на их основе постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства;

б) постоянные и временные разницы, возникшие в предыдущих периодах и повлекшие корректировку расхода (дохода) по налогу на прибыль отчетного периода, а также рассчитанные на их основе постоянные и отложенные налоговые активы и обязательства [14].

Тема 3 Учет собственного капитала и расчетов с учредителями (участниками, акционерами, собственником имущества)

3.1 Финансирование деятельности организации

Общая сумма источников финансирования деятельности организации – **общий капитал организации** – отражает обязательства организации перед собственником имущества (участниками, акционерами), государством, субъектами хозяйствования, персоналом, другими лицами (формула 3).

Общий капитал = собственный капитал + привлеченный капитал (3)

Использование понятия «общий капитал» позволяет:

а) выбрать наиболее эффективное соотношение источников финансирования деятельности организации: собственного и заемного капитала;

б) оценить эффективность использования ресурсов, предоставленных организации инвесторами и кредиторами;

в) охарактеризовать два типа платежных исков в отношении активов организации: иски кредиторов и остаточные иски инвесторов.

Общая сумма **привлеченного капитала** равна сумме обязательств организации (формула 4).

Привлеченный капитал =
долгосрочные обязательства + краткосрочные обязательства (4)

Привлечение заемного капитала в случае прибыльной деятельности организации позволяет получить дополнительную прибыль и повысить

рентабельность собственного капитала. Заемный капитал экономически выгоден при низкой ставке ссудного процента и высокой скорости оборачиваемости капитала. Собственный капитал, долгосрочные кредиты и займы составляют *постоянную часть капитала* организации. *Переменная часть капитала* организации включает краткосрочные кредиты и займы, кредиторскую задолженность.

Бюджетное финансирование – получение организацией средств из бюджетов различного уровня – ограничено по объему и времени, имеет целевое назначение. Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной поддержки определяет Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки [48]. Порядок формирования в учете информации о полученной от других лиц безвозмездной помощи, установлен Инструкцией по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи [49]. При учете и раскрытии информации о государственных субсидиях и других формах государственной помощи, применяются также (IAS) 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» и Разъяснение ПКР (SIC) 10 «Государственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью» [50; 51].

Полученная из бюджета финансовая помощь отражается в учете организации в составе доходов будущих периодов (счет **98 «Доходы будущих периодов»**) с последующим отнесением в *состав доходов* в тех *отчетных периодах*, в которых будут понесены соответствующие расходы, возмещаемые за счет этой финансовой помощи. Финансовая помощь, не связанная с будущими расходами или компенсирующая расходы прошлых периодов, отражается в учете в составе доходов отчетного периода (счет **90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»**, счет **91.1 «Прочие доходы»**) [48].

Финансовая помощь, полученная организацией или перечисленная поставщику, для приобретения основных средств, нематериальных активов отражается:

а) если по основным средствам, нематериальным активам начисляется амортизация в соответствии с законодательством

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», других счетов

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»;

б) если по основным средствам, нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», других счетов

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [48].

Учтенная в составе доходов будущих периодов финансовая помощь, использованная на приобретение основных средств, нематериальных активов, на протяжении срока их полезного использования списывается:

а) в сумме начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов от их первоначальной стоимости, приобретенных полностью за счет финансовой помощи:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

б) в сумме начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов от их первоначальной стоимости, приобретенных частично за счет финансовой помощи, скорректированной на долю финансовой помощи в первоначальной стоимости приобретенных основных средств, нематериальных активов:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [48].

Финансовая помощь, полученная организацией или перечисленная поставщику для приобретения запасов, отражается:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», других счетов

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» или 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [48].

Учтенная в составе доходов будущих периодов, финансовая помощь, использованная на приобретение запасов, списывается:

а) на фактическую себестоимость запасов, приобретенных полностью за счет финансовой помощи и использованных на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

б) на фактическую себестоимость запасов, приобретенных частично за счет финансовой помощи и использованных на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, скорректированную на долю финансовой помощи в фактической себестоимости приобретенных запасов:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [48].

Финансовая помощь, полученная и использованная организацией для оплаты выполненных работ, оказанных услуг отражается:

а) на сумму полученной финансовой помощи

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»;

б) на сумму использованной финансовой помощи в том отчетном периоде, в котором понесены соответствующие расходы, возмещаемые за счет этой финансовой помощи:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [48].

Финансовая помощь, полученная и использованная организацией на финансирование текущих расходов, отражается:

а) на сумму полученной финансовой помощи:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»;

б) на сумму использованной финансовой помощи в том отчетном периоде, в котором понесены соответствующие расходы, возмещаемые за счет этой финансовой помощи:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [48].

Финансовая помощь, полученная организацией для компенсации расходов, понесенных до даты получения финансовой помощи, отражается:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [48].

Возврат финансовой помощи коммерческими организациями отражается:

а) на сумму возвращенной финансовой помощи, отраженной в предыдущих отчетных периодах в составе доходов будущих периодов:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

б) на сумму возвращенной финансовой помощи, превышающей сумму финансовой помощи, отраженной в составе доходов будущих периодов в предыдущих отчетных периодах:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

в) на сумму возвращенной финансовой помощи, отраженной в составе доходов организации в предыдущих отчетных периодах:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» [48].

Начисленные и уплаченные проценты за пользование бюджетными займами отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» [48].

При уплате процентов за пользование бюджетными займами составляется запись:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» [48].

Поступление возмещения части процентов за пользование банковскими кредитами отражается:

а) на сумму поступившего возмещения части процентов негосударственным юридическим лицам (за исключением организаций потребительской кооперации и колхозов (сельскохозяйственных производственных кооперативов))

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями».

Производимое при этом увеличение (образование) в установленном порядке доли Республики Беларусь в уставных фондах этих юридических лиц отражается:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит 80 «Уставный капитал»;

б) на сумму поступившего возмещения части процентов юридическим лицам

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [48].

Получение и использование **налогового кредита** с единовременной или поэтапной уплатой сумм налогов в период действия этого кредита отражается:

а) на оформленную (предоставленную) сумму налогового кредита:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» (отдельный субсчет)

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

б) на сумму погашенного налогового кредита:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит счетов по учету денежных средств, расчетов [48].

Начисление процентов за пользование налоговым кредитом отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», **91.4 «Прочие расходы»**

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» (отдельный субсчет) [48].

Перечисление процентов за пользование налоговым кредитом отражается:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» (отдельный субсчет)

Кредит счетов по учету денежных средств, расчетов [48].

Сумма предоставленных льгот по налогам в части **освобождения от уплаты налогов** учитывается:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» (отдельный субсчет)

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» [48].

Учтенная в составе доходов будущих периодов сумма средств, высвободившихся в результате предоставления льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов, использованная на приобретение основных средств, нематериальных активов списывается:

а) в сумме начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов от их первоначальной стоимости на протяжении срока их полезного использования, приобретенных полностью за счет средств, высвободившихся в

результате полученных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

б) в сумме начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов от их первоначальной стоимости на протяжении срока их полезного использования, приобретенных частично за счет средств, высвободившихся в результате полученных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов скорректированной на долю полученных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов в первоначальной стоимости приобретенных основных средств, нематериальных активов:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

в) в полной сумме высвободившихся средств в результате предоставления льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов, использованной на приобретение основных средств, нематериальных активов, если по данным основным средствам, нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [48].

Учтенная в составе доходов будущих периодов сумма средств, высвободившихся в результате предоставления льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов, использованная на приобретение запасов списывается:

а) в сумме фактической себестоимости запасов, приобретенных полностью за счет средств, высвободившихся в результате полученных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов, и использованных на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

б) в сумме фактической себестоимости запасов, приобретенных частично за счет средств, высвободившихся в результате полученных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов, и использованных на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг скорректированной на долю полученных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов в фактической себестоимости приобретенных запасов:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [48].

Возмещение сумм уплаченных налогов отражается:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» [48].

Учтенная в составе доходов будущих периодов сумма средств, высвободившихся в результате возмещения сумм уплаченных налогов, использованная на приобретение основных средств, нематериальных активов списывается:

а) в сумме начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов от их первоначальной стоимости на протяжении срока их полезного использования, приобретенных полностью за счет средств, высвободившихся в результате возмещения сумм уплаченных налогов:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

б) в сумме начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов от их первоначальной стоимости на протяжении срока их полезного использования, приобретенных частично за счет средств, высвободившихся в результате возмещения сумм уплаченных налогов скорректированной на долю полученного возмещения сумм уплаченных налогов в первоначальной стоимости приобретенных основных средств, нематериальных активов:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

в) в полной сумме высвободившихся средств в результате возмещения сумм уплаченных налогов, использованной на приобретение основных средств, нематериальных активов, если по данным основным средствам, нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [48].

Учтенная в составе доходов будущих периодов сумма средств, высвободившихся в результате возмещения сумм уплаченных налогов, использованная на приобретение запасов списывается:

а) в сумме фактической себестоимости запасов, приобретенных полностью за счет средств, высвободившихся в результате возмещения сумм уплаченных налогов, и использованных на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

б) в сумме фактической себестоимости запасов, приобретенных частично за счет средств, высвободившихся в результате возмещения сумм уплаченных налогов, и использованных на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг скорректированной на долю полученного возмещения сумм уплаченных налогов в фактической себестоимости приобретенных запасов:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [48].

При получении организацией *международной технической помощи, иностранной безвозмездной помощи, безвозмездной (спонсорской) помощи* составляются проводки:

а) при безвозмездном получении основных средств, нематериальных активов:

1) если по основным средствам, нематериальным активам начисляется амортизация в соответствии с законодательством:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»;

2) если по основным средствам, нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

б) при безвозмездном получении запасов:

Дебет 10 «Материалы», счетов по учету других запасов

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» или 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

в) при безвозмездном получении денежных средств:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

г) при безвозмездном выполнении работ, оказании услуг:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [49].

Учтенная в составе доходов будущих периодов безвозмездная помощь, списывается в сумме начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов от их первоначальной стоимости на протяжении срока их полезного использования:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [49].

Учтенная в составе доходов будущих периодов безвозмездная помощь, полученная в виде запасов, списывается в сумме фактической себестоимости использованных запасов на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [49].

Первоначальная стоимость основных средств, нематериальных активов, фактическая себестоимость запасов, полученных или подлежащих получению как безвозмездная помощь, определяется исходя из их **рыночной стоимости на дату принятия к учету.**

Для каждой организации характерна своя оптимальная структура источников финансирования. Оптимальная структура источников финансирования позволяет наращивать ресурсный потенциал и масштабы деятельности организации. «Любая фирма, как живой организм, всегда стремится к росту, по крайней мере, с темпом, который позволяет ей конъюнктура рынка. В основе такого роста лежит появление новых и дополнительных источников финансирования» [7, с. 507].

Неограниченным во времени постоянным источником финансирования деятельности организации, основой его независимости и самофинансирования выступает **собственный капитал.**

Информация о наличии собственного капитала организации приводится в бухгалтерском балансе в **разделе III «Собственный капитал» [14].**

В *отчете об изменении собственного капитала* и на счетах *раздела VII «Собственный капитал»* типового плана счетов отражается наличие и движение собственного капитала [14; 29].

Первоначальным источником собственного капитала являются средства, внесенные в качестве вклада в уставный фонд.

3.2 Учет уставного капитала и расчетов с учредителями по формированию и последующему увеличению уставного капитала

Уставной капитал отражает величину уставного фонда организации – минимальный размер имущества организации, гарантирующего интересы ее кредиторов.

Минимальные размеры уставного фонда, определенные законодательством Республики Беларусь отражены в таблице 10.

Таблица 10 – Минимальные размеры уставного фонда

Организация	Минимальный размер уставного фонда
Закрытое акционерное общество	100 базовых величин, исходя из размера базовой величины на день, в который устав (изменения и/или дополнения, связанные с изменением размера уставного фонда) представляется в регистрирующий орган.
Открытое акционерное общество	400 базовых величин, исходя из размера базовой величины на день, в который устав (изменения и/или дополнения, связанные с изменением размера уставного фонда) представляется в регистрирующий орган.
Лизинговая организация	125 тыс. BYR на день подачи заявления о включении организации в реестр.
Коммерческая микрофинансовая организация	50 тыс. BYR
Банк	45,0 млн. BYR
Страховщик	11 млн. BYR
Страховой брокер	55 тыс. BYR

Примечание – Источник: составлено по [53; 54; 55; 56; 57].

Размер уставного фонда коммерческой организации определяется учредительными документами (*уставом; учредительным договором*) и не может быть ниже минимального размера уставного фонда, определенного законодательством [52].

Величина уставного капитала отражается в бухгалтерском балансе по *статье «Уставный капитал»*. В *отчете об изменении собственного капитала* раскрывается информация о наличии и движении уставного капитала и влиянии его изменения на величину собственного капитала организации [14].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности акционерного общества дополнительно раскрывается следующая информация:

а) количество акций, выпущенных обществом и полностью оплаченных;

б) количество акций, выпущенных обществом, но не оплаченных или оплаченных частично;

в) количество акций в обращении на конец предыдущего года и отчетного периода;

г) номинальная стоимость акций акционерного общества [14].

Для обобщения информации о наличии и движении уставного фонда организации, а также вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества, предназначен счет **80 «Уставный капитал»**. Аналитический учет по счету ведется **по каждому учредителю (участнику)** организации и **видам акций**, а по **договорам о совместной деятельности** – по каждому договору и каждому участнику договора [29].

Расчеты с собственником имущества, учредителями, участниками, акционерами организации по вкладам в ее уставный фонд учитываются на счете **75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **учредителю, участнику**. Унитарные предприятия на данном субсчете отражают расчеты с государственными органами или органами местного управления по имуществу, передаваемому на баланс унитарного предприятия на праве хозяйственного ведения или оперативного управления» [29].

Объявляется уставный фонд в белорусских рублях (**объявленный уставный фонд**).

При создании организации объявленный уставный фонд и задолженность учредителей по вкладам в уставный фонд отражается:

Дебет 75.1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный фонд»

Кредит 80 «Уставный капитал» [29].

Объявленный уставный фонд формируется в течение двенадцати месяцев с даты государственной регистрации коммерческой организации. Законодательством или учредительными документами может устанавливаться иной срок [53; 58]. Вносимое в уставный фонд имущество должно принадлежать учредителям (участникам) на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Вкладом в уставный фонд не может быть:

а) *имущество, право на отчуждение которого ограничено собственником, законодательством или договором;*

б) *имущество, определенное Уставом;*

в) *право специального пользования объектами животного мира и право на осуществление деятельности, связанной с использованием объектами животного мира* [52].

В качестве вклада в уставный фонд могут вноситься:

а) вещи, включая деньги, ценные бумаги, и иное имущество;

б) имущественные права (объем вносимых имущественных прав не может превышать пятидесяти процентов уставного фонда);

в) иные отчуждаемые права, имеющие оценку их стоимости [52].

В решении об учреждении организации определяется юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, которое будет проводить **оценку**

стоимости неденежного вклада в уставный фонд и экспертизу достоверности такой оценки. Экспертная организация (аттестованный оценщик) выдает по итогам проведения оценки и экспертизы **заключение и отчет об оценке** [53; 59; 60; 61]. При внесении вклада в иностранной валюте в порядке, определенном законодательством, сумма вклада пересчитывается по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь **на дату фактического внесения** данного вклада [58].

Сумма внесенных учредителями вкладов в уставный фонд отражается:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», другие счета по учету вносимого имущества и прав

Кредит 75.1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный фонд» [29].

Акции акционерного общества могут размещаться по цене, превышающей их **номинальную стоимость**, указанную в решении о выпуске акций. Сумма превышения цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшаяся при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества – **эмиссионный доход** – увеличивает собственный капитал акционерного общества в части добавочного капитала:

Дебет 75.1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный фонд»

Кредит 83 «Добавочный капитал» [29].

Дебиторская задолженность собственника имущества, учредителей, участников (акционеров) по вкладам в уставный фонд (по оплате акций), учитываемая на счете 75.1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный фонд» – **неоплаченная часть уставного капитала** – уменьшает сумму собственного капитала организации.

Неоплаченная часть уставного капитала отражается в бухгалтерском балансе по **статье «Неоплаченная часть уставного капитала»**. В отчете об изменении собственного капитала раскрывается информация о наличии и движении неоплаченной части уставного капитала и влиянии ее изменения на величину собственного капитала организации [14].

Изменение собственного имущества, учредителей, участников, акционеров или изменение величины его (их) вкладов (долей, паев) в уставном фонде отражаются **внутренними записями по счету 75.1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставной фонд»** [29].

Увеличение уставного капитала допускается только после его полной оплаты. Увеличение уставного фонда для покрытия понесенных убытков не допускается. Способы увеличения уставного фонда акционерного общества:

а) увеличение номинальной стоимости акций:

1) за счет источников собственных средств общества:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль»

Кредит 80 «Уставной капитал»;

2) за счет средств акционеров общества (при условии единогласно принятого решения всеми акционерами):

Дебет 75.1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный фонд»

Кредит 80 «Уставный капитал»;

б) дополнительный выпуск и размещение акций:

1) размещение акций среди акционеров (в случае увеличения уставного фонда за счет источников собственных средств общества и/или его акционеров);

2) размещение акций путем заключения договоров купли-продажи акций;

3) размещение путем проведения подписки на акции;

4) иным способом, определенным законодательством [53].

В случае уменьшения уставного капитала путем пропорционального изменения стоимости вкладов всех участников в уставный фонд (уменьшения номинальной стоимости акций) размеры долей всех участников (акционеров) остаются без изменения.

Акции собственного выпуска приобретаются акционерным обществом по требованию акционера или по решению самого общества. Общая сумма денежных средств, направляемых обществом на выкуп акций по требованию его акционеров, не может превышать десяти процентов стоимости чистых активов общества на дату принятия решения, повлекшего возникновение у акционеров права требовать выкупа акций.

Акционерное общество не вправе принимать решение о приобретении акций и приобретать акции:

а) до полной оплаты уставного фонда;

б) если общество имеет устойчивый характер неплатежеспособности в соответствии с законодательством об экономической несостоятельности (банкротстве) или если указанный характер появится у этого общества в результате приобретения акций;

в) если на момент приобретения акций стоимость чистых активов общества меньше суммы его уставного фонда и резервных фондов либо станет меньше их суммы в результате приобретения акций;

г) если сумма номинальных стоимостей акций, находящихся в распоряжении общества, составит более десяти процентов от уставного фонда этого общества, за исключением случая уменьшения уставного фонда;

д) до завершения выкупа акций общества по требованию его акционеров в соответствии со статьей 78 Закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» [53].

Акции выкупаются по цене не ниже **номинальной стоимости**, а в случае проведения независимой оценки стоимости акций – не ниже **стоимости, указанной в заключении об оценке**.

Стоимость собственных акций выкупленных акционерным обществом у акционеров (стоимость выкупленной у участника доли в уставном фонде) на отчетную дату отражается по **статье «Собственные акции (доли в уставном капитале)»** в бухгалтерском балансе. Наличие данной статьи уменьшает сумму собственного капитала организации. В отчете об изменении собственного капитала раскрывается информация о наличии и движении собственных акций (долей в уставном капитале) и влиянии их изменения на величину собственного капитала организации [14].

Информация о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, пропорционального распределения среди акционеров, безвозмездной передачи государству, аннулирования обобщается на счете **81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)»**. Обществом с дополнительной ответственностью, обществом с ограниченной ответственностью, хозяйственными товариществами счет 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)» применяется для учета долей участников в уставном фонде указанных обществ или товариществ, приобретенных последними для передачи другим участникам или третьим лицам [29].

Акции, выкупленные обществом по требованию его акционеров в случае реорганизации общества, аннулируются [53]. При уменьшении уставного капитала хозяйственного общества путем приобретения части акций данного общества в целях сокращения их общего количества (приобретения доли в уставном фонде), уставный фонд общества уменьшается на сумму номинальных стоимостей приобретенных акций (на стоимость приобретенной доли).

Общее собрание акционеров, если это предусмотрено уставом общества, вправе принять решение об изменении количества акций без изменения размера уставного фонда путем:

а) **консолидации акций**: обмена двух или более акций на одну новую акцию измененной номинальной стоимости той же категории (типа);

б) **дробления акций**: обмена одной акции на две или более акций измененной номинальной стоимости той же категории (типа).

При этом не допускается изменение количества акционеров, соотношения их долей и образование частей акций (дробных акций) [53].

3.3 Учет добавочного капитала

Наличие добавочного капитала отражается в бухгалтерском балансе по **статье «Добавочный капитал»**. В отчете об изменении собственного капитала раскрывается информация о наличии и движении добавочного капитала и влиянии его изменения на величину собственного капитала организации [14].

Для обобщения информации о наличии и движении добавочного капитала организации предназначен счет **83 «Добавочный капитал»**. Аналитический учет по счету ведется по **источникам образования и направлениям использования** добавочного капитала. Аналитический учет изменений стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь, ведется **по отдельным объектам** переоцениваемых активов [29].

Добавочный капитал организации изменяется результате **переоценки** стоимости **долгосрочных активов**, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

В добавочный фонд зачисляется сумма **превышения цены реализации акций над их номинальной стоимостью**, образовавшаяся при формировании

и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества:

Дебет 75.1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный фонд»

Кредит 83 «Добавочный капитал» [29].

Сумма добавочного фонда, числящегося на счете 82 «Добавочный капитал» по выбывающим долгосрочным активам, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных активов, списывается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [29].

Аналогичная запись учиняется и при переводе недвижимого имущества из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость.

Распределение добавочного фонда между учредителями организации отражается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями» [29].

3.4 Учет резервного капитала

Резервный капитал – это средства организации, зарезервированные для покрытия потерь от операционной деятельности, пополнения основного капитала, а также выплаты дивидендов при недостаточности текущей прибыли [14].

Для обеспечения выплат, причитающейся работникам заработной платы, гарантийных и компенсационных выплат, в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации, прекращения деятельности обособленного подразделения организации и в других случаях, создается **резервный фонд заработной платы**. Резервный фонд заработной платы устанавливается в размере до 25 процентов годового фонда заработной платы. Конкретный размер резервного фонда, основания, порядок его создания и использования определяются в **коллективных договорах (соглашениях)**. На иные цели средства данного резерва могут использоваться только с согласия работников в лице их представительного органа [62].

Наличие резервного капитала отражается в бухгалтерском балансе по **статье «Резервный капитал»**. В отчете об изменении собственного капитала раскрывается информация о наличии и движении резервного капитала и влиянии его изменения на величину собственного капитала [14].

Для обобщения информации о наличии и движении резервного капитала предназначен счет **82 «Резервный капитал»** [29].

Отчисления в резервный капитал части прибыли отражаются:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 82 «Резервный капитал» [29].

Использование средств резервного капитала на покрытие потерь от операционной деятельности отражается:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [29].

3.5 Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – это сумма прибыли (убытка) накопленная, капитализированная в результате хозяйственной деятельности коммерческой организации. Источник финансирования в виде прибыли ограничен в объеме, его трудно прогнозировать в долгосрочном плане, так как прибыль генерируется по мере продаж и признания выручки (получения доходов). Объявление прибыли «не сопровождается одномоментным появлением дополнительных денежных ресурсов» (исключение – продажи за наличный расчет) [7, с.492]. Наличие прибыли не всегда означает наличие необходимой суммы денежных средств. «Материальные и информационные потоки это не одно и то же, а выведение «бумажной» прибыли, т.е. обособление некоторого источника финансирования не приводит к появлению свободных денежных средств. На момент объявления прибыли делается подведение итогов по счетам (своеобразная информационная ревизия), имеющее целью выявление полученного наращения» активов в ходе деятельности организации, «а далее принимается решение о его использовании» [7, с. 493]. «Многие трактуют высказывание типа «приобрести станок за счет прибыли» буквально, не делая различия между деньгами и прибылью, не понимая, что активы приобретаются в конце концов за деньги, а не за счет какой-то абстрактной прибыли, что прибыль – это искусственная конструкция, значением которой можно варьировать в довольно широких пределах» [7, с.7-8].

Наличие нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается в бухгалтерском балансе по **статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**. В отчете об изменении собственного капитала раскрывается информация о наличии и движении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и ее (его) влияние на величину собственного капитала [14].

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации предназначен счет **84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»** Аналитический учет по счету должен обеспечить получение информации по **направлениям использования прибыли (источникам покрытия убытка)** [29].

Основным источником пополнения нераспределенной прибыли является чистая прибыль по итогам деятельности организации в отчетном году (отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года):

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [29].

Направление части чистой прибыли отчетного года на выплату доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации по итогам утверждения годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности отражается:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 75.2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Аналогичная запись делается при выплате доходов собственнику имущества (учредителям, участникам) организации в течение года [29].

Передача чистой прибыли структурным подразделениям, выделенным на

отдельные балансы, отражается:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты» [29].

Убыточная деятельность организации в отчетном году приводит к появлению непокрытого убытка в сумме чистого убытка, что отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» [29].

Уменьшение величины уставного фонда до величины чистых активов организации по причине наличия непокрытого убытка отражается:

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [29].

Покрытие убытка за счет взносов собственников имущества (учредителей, участников):

Дебет 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [29].

Покрытие убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, за счет их вкладов в общее имущество простого товарищества:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [29].

Покрытие убытка при его погашении структурными подразделениями, выделенными на отдельные балансы:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [29].

Списание убытка при направлении на его погашение средств резервного фонда:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [29].

В процессе хозяйственной деятельности собственный капитал организации увеличивается за счет чистой прибыли, дополнительной эмиссии ценных бумаг, дополнительных вкладов собственников. В случае недостаточности собственного капитала привлекается заемный капитал на долгосрочной и/или на краткосрочной основе. Заемные средства могут привлекаться и при достаточности собственного капитала, если у организации есть доступ к «дешевому» заемному капиталу и его привлечение ведет к росту доходности собственного капитала.

Тема 4 Учет расчетов

4.1 Дебиторская и кредиторская задолженности, обязательства: признание, классификация, оценка, обеспечения и резервы

Информация о расчетах организации с различными лицами, а также внутрихозяйственных расчетах, обобщается на счетах *раздела VI «Расчеты»* типового плана счетов.

На отдельных субсчетах отражаются:

а) расчеты в рамках организаций, по которым составляется консолидированная финансовая (бухгалтерская) отчетность;

б) расчеты в иностранных валютах (в валюте расчетов и в белорусских рублях) [29].

В процессе расчетов между контрагентами возникает дебиторская задолженность и/или кредиторская задолженность.

Долгосрочная дебиторская задолженность – задолженность юридических и физических лиц перед организацией, срок погашения которой ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты [14].

Краткосрочная дебиторская задолженность – задолженность юридических и физических лиц перед организацией, срок погашения которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты [14].

Информация о наличии на отчетную дату задолженности дебиторов перед организацией отражается в бухгалтерском балансе в **разделе I «Долгосрочные активы» по статье «Долгосрочная дебиторская задолженность»** и в **разделе II «Краткосрочные активы» по статье «Краткосрочная дебиторская задолженность»**.

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрывается:

а) состав долгосрочной дебиторской задолженности на конец отчетного периода и на конец предыдущего года;

б) состав краткосрочной дебиторской задолженности на конец отчетного периода и на конец предыдущего года;

в) суммы резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода и на конец предыдущего года;

г) суммы резервов по сомнительным долгам, созданных в отчетном периоде;

д) суммы увеличения резервов по сомнительным долгам, созданных в предыдущих периодах;

е) суммы безнадежной к получению дебиторской задолженности, списанные в отчетном периоде за счет резервов по сомнительным долгам;

ж) суммы неиспользованных резервов по сомнительным долгам, присоединенные к доходу отчетного периода [14].

Дебиторская задолженность, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями, является **сомнительным долгом**. При наличии сомнительных долгов создаются на конец отчетного года с учетом результатов проведенной инвентаризации **резервы по сомнительным долгам**. Периодичность создания резервов и применяемые организацией способы определения резервов закрепляются в учетной политике организации [29; 35].

Способы определения величины резервов по сомнительным долгам:

а) по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов. Сумма дебиторской задолженности, признанной сомнительной, составляет сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» на конец отчетного периода (рассчитанное сальдо). Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы или доходы отчетного периода, определяется как разница между рассчитанным сальдо и сальдо по счету 63 «Резервы по

сомнительным долгам», числящимся в учете на конец отчетного периода;

б) по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения на конец отчетного периода по данным инвентаризации по срокам непогашения. Для каждой группы устанавливается коэффициент сомнительной задолженности группы. Распределение дебиторской задолженности по группам и установление соответствующих коэффициентов осуществляется исходя из информации, имеющейся за предыдущий период, который не должен превышать пяти лет. Сумма резервов по сомнительным долгам для каждой группы дебиторской задолженности определяется путем умножения коэффициента сомнительной задолженности группы на сумму дебиторской задолженности соответствующей группы на конец отчетного периода. Общая сумма резервов по сомнительным долгам, определяемая путем суммирования полученных по каждой группе сумм резервов, составляет рассчитанное сальдо. Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы или доходы отчетного периода, определяется как разница между рассчитанным сальдо и сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам», числящееся в учете на конец отчетного периода;

в) по всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности. Коэффициент равен отношению общей суммы безнадежной к получению дебиторской задолженности, списанной со счетов учета расчетов, за предыдущий период (который не должен превышать пяти лет) к общей сумме выручки за соответствующий период. Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы отчетного периода, определяется путем умножения коэффициента сомнительной задолженности на сумму выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период [35].

Информация о резервах по сомнительным долгам обобщается на счете 63 **«Резервы по сомнительным долгам»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому *резерву* [29; 35].

Создание резерва по сомнительным долгам за счет текущих доходов организации отражается:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам» [29].

Списание за счет резерва дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получению, отражается:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [29].

На сумму превышения списываемой дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получению, над суммой ранее созданных резервов по сомнительным долгам, составляется запись:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [35].

Присоединение неиспользованного резерва по сомнительным долгам к доходу отчетного периода отражается:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [29].

Списанная со счетов учета расчетов безнадежная к получению дебиторская задолженность учитывается по дебету забалансового счета **007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность»** в течение пяти лет с даты ее списания со счетов учета расчетов. Аналитический учет по счету ведется по каждому **дебитору** и каждому **списанному долгу** [29].

Поступившие от покупателей и заказчиков денежные средства в погашение дебиторской задолженности, ранее списанной как безнадежной к получению, отражаются:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [29].

Одновременно соответствующая сумма дебиторской задолженности отражается по **кредиту** счета **007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность»** [29].

Информация о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств, а также обеспечений, полученных под товары, переданные другим лицам, обобщается на забалансовом счете **008 «Обеспечения обязательств полученные»**. Ученные на счете суммы обеспечений списываются по мере погашения обязательств. Аналитический учет по счету ведется по каждому полученному **обеспечению** [29].

Обязательство – это “задолженность организации, возникшая в результате хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала” [2].

Текущее обязательство (правовое или традиционное) возникает как результат прошлых событий и существует на отчетную дату [63; 64].

Традиционное обязательство – это “обязательство, вытекающее из деятельности организации, когда установившейся практикой прошлой деятельности, публикуемой политикой или достаточно конкретным заявлением организация указала другим сторонам, что она примет определенные обязанности, и в результате этого создала действительные ожидания этих других сторон на то, что она выполнит эти обязанности” [63; 64].

Правовое обязательство вытекает из договора и/или законодательства [63; 64].

Наличие на отчетную дату у организации обязательств (задолженности перед кредиторами) отражается в бухгалтерском балансе в **разделе IV «Долгосрочные обязательства»** и **разделе V «Краткосрочные обязательства»**.

Долгосрочные обязательства – обязательства, “погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты” [14].

Состав долгосрочных обязательств:

- а) долгосрочные кредиты и займы;
- б) долгосрочные обязательства по лизинговым платежам;

- в) отложенные налоговые обязательства;
- г) доходы будущих периодов;
- д) резервы предстоящих платежей;
- е) прочие долгосрочные обязательства.

Краткосрочные обязательства – обязательства, “погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты” [14].

Состав краткосрочных обязательств:

- а) краткосрочные кредиты и займы;
- б) краткосрочная часть долгосрочных обязательств;
- в) краткосрочная кредиторская задолженность:
 - 1) поставщикам, подрядчикам, исполнителям;
 - 2) по авансам полученным;
 - 3) по налогам и сборам;
 - 4) по социальному страхованию и обеспечению;
 - 5) по оплате труда;
 - 6) по лизинговым платежам;
 - 7) собственнику имущества (учредителям, участникам);
 - 8) прочим кредиторам
- г) обязательства, предназначенные для реализации;
- д) доходы будущих периодов;
- е) резервы предстоящих платежей;
- ж) прочие краткосрочные обязательства [14].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрывается:

- а) состав долгосрочных обязательств на конец отчетного периода и на конец предыдущего года;
- б) сумма обязательств, погашение которых ожидается в течение двенадцати месяцев после отчетной даты (краткосрочная часть долгосрочных обязательств);
- в) суммы непогашенных на конец отчетного периода обязательств по приобретению основных средств [14].

“В отличие от предоставления займа **коммерческое кредитование** осуществляется не по самостоятельному договору, а во исполнение обязательств по реализации товаров, работ, услуг” [7, с.500]. Договором, исполнение которого связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде **аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты** [52]. В этом случае возникает **кредиторская задолженность**.

Реструктуризация кредиторской задолженности в соответствии с законодательством отражается:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов

Кредит 75 «Расчеты с учредителями» [29].

Информация о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств, отражается на забалансовом счете **009 «Обеспечения обязательств выданные»**. Учетные суммы обеспечений списываются с этого счета по мере погашения обязательств. Аналитический учет по счету ведется по каждому **выданному обеспечению** [29].

Условное обязательство – это “возможное обязательство, возникшее как результат прошлых событий и существование которого будет подтверждено в будущем наступлением или ненаступлением одного или ряда неопределенных будущих событий, которые находятся вне контроля организации либо текущее обязательство, не отвечающее критериям признания резерва” [63; 64].

Резерв – “обязательство, имеющее неопределенность относительно времени исполнения или суммы” [63; 64].

Условные обязательства систематически анализируются для установления вероятности выбытия активов. При установлении значительной вероятности по данному обязательству создается резерв [63; 64].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрывается следующая информация в отношении условного обязательства и резерва:

- а) балансовая сумма резерва на начало и конец отчетного периода;
- б) вновь созданные суммы резерва, увеличения существующих сумм резервов за отчетный период;
- в) использованные суммы резерва в течение отчетного периода;
- г) восстановленные суммы резерва в течение отчетного периода;
- д) краткое описание характера текущего обязательства и предполагаемое время выбытия активов;
- е) указание обстоятельств неопределенности относительно суммы или времени выбытия активов;
- ж) основные допущения, сделанные в отношении будущих событий;
- з) сумма ожидаемого возмещения с указанием суммы актива, признанного для этого возмещения;
- и) сумма условного обязательства и краткое описание его характера [14; 63].

Если резерв и условное обязательство возникают из одних и тех же обстоятельств, раскрывается информация и в отношении резерва и в отношении условного обязательства, чтобы показать связь между ними. В случае невозможности надежно оценить суммы резерва, текущее обязательство раскрывается как условное [63; 64]. При признании, оценке и раскрытии информации об условных обязательствах и резервах следует руководствоваться Инструкцией по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы», (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [63; 64]. Речь идет о создании резервов в отдельных хозяйственных ситуациях, таких, как обременительные контракты и реорганизации. Инструкция не применяется в отношении **резервов на покрытие возможных убытков по активам**, которые являются результатом:

- а) подлежащих выполнению контрактов (договоров), кроме

обременительных контрактов;

б) снижения стоимости материальных ценностей;

в) обесценения финансовых вложений в ценные бумаги;

г) резервов на покрытие текущих расходов, в том числе на отпускные и прочие социальные выплаты, на ремонт основных средств, на покрытие возможных убытков по вложениям, подверженным обесценению [63].

Если организация имеет обременительный договор, то текущее обязательство по этому договору признается и оценивается как **резерв по обременительным договорам** [63].

Сумма резерва определяется по формуле (5).

$$\text{РОД} = \text{НЗ} - \text{ЭВ} \quad (5)$$

Где

РОД – резерв по обременительным долгам;

НЗ – неустраимые (неизбежные) затраты на выполнение обязательств по обременительному договору

ЭВ – сумма экономических выгод, которые ожидается получить по этому договору.

Неустраимые (неизбежные) затраты на выполнение обязательств по обременительному договору – это наименьшая из сумм:

а) сумма затрат на исполнение обременительного договора;

либо

б) сумма затрат на компенсацию или штрафы при невыполнении этого договора [63].

Традиционное обязательство по реструктуризации возникает при условиях:

а) наличия плана по реструктуризации, отражающего организацию или часть ее, основные затрагиваемые местоположения, функции и примерное число работников, которым будет выплачена компенсация в связи с прекращением их найма, затраты, которые будут понесены. “Началом осуществления плана является публичное объявление об основных характеристиках плана или демонтаж оборудования, или продажа активов”. План “является достаточным для возникновения традиционного обязательства в случае, если срок его осуществления определен с возможно более ранним началом, а завершение должно укладываться во временные рамки, которые делают маловероятными внесение в него значительных изменений”;

б) создания действительных ожиданий среди затронутых планом в том, что реструктуризация будет проводиться путем начала осуществления этого плана или объявления основных характеристик плана тем, кого он затрагивает” [63].

К реструктуризации относятся следующие события:

а) прекращение определенного вида деятельности;

б) ликвидация филиалов (участков) в стране (регионе) или перенос хозяйственной деятельности организации из одной страны или региона в другую;

в) изменения в структуре управления (ликвидация уровня управления);

г) фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное воздействие на характер и направленность деятельности организации [63].

Резерв на затраты по реструктуризации создается и отражается в учете и отчетности только при соблюдении критериев признания резервов. Резерв включает только прямые затраты, соответствующие двум следующим условиям:

- а) обязательно вызываются реструктуризацией;
- б) не связаны с текущей деятельностью организации [63].

Затраты на переподготовку или передислокацию продолжающего действовать персонала, на инвестиции в новые системы и сети распространения не включаются в резерв, а относятся к текущей деятельности организации. Не учитывается при оценке суммы резерва и прибыль от ожидаемого выбытия активов, связанного с реструктуризацией [63].

Резервы предстоящих платежей – резервы (установленные законодательством и учетной политикой организации) по обязательствам, в отношении которых имеется неопределенность в суммах будущих платежей, необходимых для их погашения [29].

Примеры резервов предстоящих платежей:

- а) предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование и обеспечение);
- б) предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- в) резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам.

Информация о наличии и движении резервов предстоящих платежей обобщается на счете **96 «Резервы предстоящих платежей»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **резерву** [29].

Создание резервов предстоящих платежей отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затрат», 44 «Расходы на реализацию», других счетов

Кредит 96 «Резервы предстоящих платежей» [29].

Использование средств резервов для покрытия расходов и платежей:

Дебет 96 «Резервы предстоящих платежей»

Кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», других счетов [29].

В бухгалтерском балансе информация о наличии резервов предстоящих платежей отражается по **статьям «Резервы предстоящих платежей»** [14].

Резерв создается и отражается в бухгалтерском учете и отчетности при соблюдении следующих критериев признания:

- а) организация имеет текущее обязательство (правовое или традиционное);

Если у организации вызывает сомнение наличие текущего обязательства, то используется любая дополнительная информация или мнения экспертов. При значительной вероятности, что текущее обязательство существует на отчетную дату, организация создает резерв при соблюдении всех условий его

признания. Если менее вероятно, что текущее обязательство существует на отчетную дату, организация в примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрывает условное обязательство.

б) существует вероятность, что для исполнения этого обязательства потребуется выбытие активов;

При наличии у организации нескольких одинаковых по экономической сущности текущих обязательств общая вероятность выбытия активов определяется после рассмотрения всей группы текущих обязательств в целом.

в) может быть осуществлена надежная оценка суммы резерва.

При несоблюдении хотя бы одного из условий резерв не создается. Резерв не создается и не признается для будущих операционных расходов [63].

Для оценки суммы резерва используются различные статистические методы, представленные в таблице 11.

Таблица 11 – Методы оценки суммы резерва

Метод оценки резерва	Условие применения метода
Средняя точка применяемого диапазона	При наличии непрерывного диапазона возможных результатов, в котором каждая точка настолько же вероятна, как и другие
Наиболее вероятный индивидуальный результат (наиболее вероятная сумма затрат)	При оценке суммы резерва для единственного текущего обязательства или небольшой группы текущих обязательств, одинаковых по экономической сущности. Расчет ожидаемой стоимости производится только для целей сопоставления с наиболее вероятным индивидуальным результатом
Наибольшая или наименьшая сумма другого вероятного результата	Когда другой вероятный результат по сумме намного выше или намного ниже наиболее вероятного индивидуального результата и вероятность другого вероятного результата является хоть и не самой высокой, но значительной

Примечание – Источник: составлено по [63].

Оценка суммы резерва основывается на профессиональных суждениях с учетом применения опыта по аналогичным операциям и отчетов независимых экспертов (юристов, оценщиков, технических специалистов и других экспертов). Учитываются будущие события, включая изменения в законодательстве, когда имеется достаточно объективное свидетельство того, что они произойдут, и которые могут повлиять на сумму затрат, необходимых для исполнения текущего обязательства [63; 64].

При оценке суммы резерва не учитываются:

а) прибыль от ожидаемого выбытия активов, связанная с событием, вызывающим появление резерва;

б) возмещения, которые будут получены от другой стороны (признаются как отдельный актив или доход в том отчетном периоде, в котором будут получены) [63; 64].

Оценка суммы резерва представляет собой наилучшую оценку затрат,

необходимых для исполнения текущего обязательства на отчетную дату и которые организация реально уплатила бы или перевела третьей стороне на эту дату. При определении наилучшей оценки учитываются риски и неопределенности. Риски и неопределенности не оправдывают создание завышенной суммы резерва или преднамеренного завышения условного обязательства [63; 64].

Если при создании резерва должна применяться дисконтированная оценка расходов, которые, как ожидается, потребуются для исполнения обязательств, то проявляется действие временного фактора, то есть увеличение суммы резерва по мере приближения события, повлекшего за собой создание резерва [63].

Возможна комбинация методов либо использование других методов оценки, предусмотренных нормативными правовыми актами.

Резерв отражается в учете и отчетности того периода, в котором происходит изменение вероятности выбытия активов (*за исключением чрезвычайно редких случаев, когда не может быть определена его надежная оценка*).

Сумма резерва пересматривается на каждую отчетную дату и корректируется для отражения наилучшей оценки. Если более не существует вероятности того, что выбытие активов потребуется для исполнения обязательства, то резерв восстанавливается [63; 64].

Резерв используется только для исполнения тех обязательств, для которых он первоначально создавался [63].

“Обязательство, предусматривающее передачу финансового актива другому лицу, обмен финансовым инструментом с другим лицом на невыгодных для организации условиях, передачу переменного количества собственных долевых финансовых инструментов другому лицу” классифицируется как **финансовое обязательство** [65].

Организация принимает финансовое обязательство к учету при выполнении двух условий:

а) организация становится стороной **финансового инструмента**, т.е. договора, в результате которого возникают финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой финансовый инструмент у другой организации;

б) стоимость обязательства возможно достоверно определить [65].

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», Разъяснения КРМФО (IFRIC) 9 «Повторный анализ производных финансовых инструментов», (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» регламентируют порядок раскрытия информации о финансовых инструментах и обязательствах организации [65; 66; 67; 68; 69; 70].

Финансовое обязательство принимается к учету по **первоначальной стоимости**.

Порядок определения первоначальной стоимости финансового обязательства отражен в таблице 12.

Таблица 12 – Определение первоначальной стоимости финансового обязательства в зависимости от его категории

Категория финансового обязательства	Порядок определения первоначальной стоимости
Финансовое обязательство, учитываемое по амортизированной стоимости: обязательство по кредитам и займам	Стоимость размещения финансового обязательства, уменьшенная на сумму операционных затрат
Финансовое обязательство, учитываемое по амортизированной стоимости: торговая кредиторская задолженность (в том числе обеспеченная выданными векселями)	Стоимость относящихся к ней приобретенных активов, работ, услуг
Финансовое обязательство, учитываемое по справедливой стоимости (в случае, если оно не является производным финансовым инструментом)	Стоимость размещения финансового обязательства
Финансовое обязательство, учитываемое по справедливой стоимости (в случае, если оно является производным финансовым инструментом)	Справедливая стоимость финансового обязательства

Примечание – Источник: составлено по [65].

В последующем финансовое обязательство, относящееся к категории **«Финансовые обязательства, учитываемые по амортизированной стоимости»**, оценивается по амортизированной стоимости исходя из ее изменения в сумме:

а) начисления процента (дисконта) ежемесячно и при прекращении признания финансового обязательства

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

б) равномерного в течение периода признания финансового обязательства ежемесячного погашения операционных затрат, скидок (скидка – “сумма превышения текущей стоимости долгового финансового инструмента над его стоимостью приобретения, реализации или размещения на дату его приобретения, реализации или размещения соответственно”)

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

в) равномерного в течение периода признания финансового обязательства, ежемесячного погашения премий (премия – “сумма превышения стоимости приобретения, реализации или размещения долгового финансового инструмента над его текущей стоимостью на дату его приобретения,

реализации или размещения соответственно”)

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

г) выплаты денежных средств в счет погашения основного долга, процента (дисконта)

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов [65].

Амортизированная стоимость финансового обязательства равна первоначальной стоимости финансового обязательства плюс сумма начисляемого по финансовому обязательству расхода в виде процента (дисконта) минус сумма погашения основного долга и процента (дисконта) по нему минус сумма скидок плюс сумма премий.

Категория **«финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости»** включает производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми обязательствами [65].

“Справедливая стоимость финансового инструмента определяется на основании его рыночной цены, рассчитываемой в порядке, установленном законодательством, а при ее отсутствии – с использованием методов, обеспечивающих надежность оценки. Справедливая стоимость долгового финансового инструмента может приниматься равной его текущей стоимости” [65].

Сумма увеличения справедливой стоимости финансового обязательства, относящегося к категории «Финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости» (за исключением финансовых обязательств, являющихся объектами или инструментами хеджирования в рамках отношений хеджирования) отражается:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» [65].

Сумма уменьшения справедливой стоимости отражается:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», других счетов

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 91.1 «Прочие доходы» [65].

Не являются изменениями амортизированной или справедливой стоимости финансового инструмента изменения в учетной оценке возникшие:

а) при пересчете в белорусские рубли по официальному курсу белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь, стоимости финансового инструмента выраженной в иностранной валюте;

б) при пересчете в белорусские рубли по официальному курсу

белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь, стоимости финансового инструмента выраженной в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте [65].

При погашении финансового обязательства или передачи его другому лицу признание финансового обязательства прекращается (*за исключением финансовых обязательств, являющихся объектами или инструментами хеджирования в рамках отношений хеджирования*). При этом начисляются суммы погашения операционных затрат (в случае их включения в первоначальную стоимость финансового обязательства), премий, скидок, процента (дисконта), относящихся к этому обязательству. Данные суммы начисляются за период с даты, следующей за последней отчетной датой, по дату (до даты) прекращения признания финансового обязательства в соответствии с условиями договора и/или требованиями законодательства [65].

“При замене одного финансового обязательства на другое с существенно отличающимися условиями либо существенном изменении условий имеющегося финансового обязательства в бухгалтерском учете отражается погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства” [65].

4.2 Учет расчетов по кредитам и займам

Кредиты и займы, полученные организацией на срок более 12 месяцев, классифицируются как **долгосрочные кредиты и займы**, а на срок менее 12 месяцев – как **краткосрочные кредиты и займы**.

Обязательства по долгосрочным кредитам и займам отражаются в бухгалтерском балансе по **статье «Долгосрочные кредиты и займы»**, а по краткосрочным кредитам и займам – по **статье «Краткосрочные кредиты и займы»**. Обязательства организации в сумме процентов по полученным кредитам и займам показываются в составе **статьи «Краткосрочная кредиторская задолженность прочим кредиторам»** [14].

“По **кредитному договору** банк или небанковская кредитно-финансовая организация (**кредитодатель**) обязуется предоставить денежные средства (кредит) другому лицу (**кредитополучателю**) в размере и на условиях, предусмотренных договором, а кредитополучатель обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее” [52].

Суммы долгосрочных и краткосрочных кредитов полученных и погашенных организацией за отчетный период отражаются в примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности [14].

Информация о расчетах по долгосрочным кредитам, в том числе **налоговым кредитам**, обобщается на счете **67.1 «Расчеты по долгосрочным кредитам»**, а по краткосрочным кредита – на счете **66.1 «Расчеты по краткосрочным кредитам»**. Аналитический учет по счетам ведется по **видам кредитов и банкам** [29].

При получении долгосрочного кредита организация отражает возникновение обязательства по его возврату:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные

счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», других счетов
Кредит 67.1 «Расчеты по долгосрочным кредитам» [29].

При погашении долгосрочного кредита обязательство списывается:

Дебет 67.1 «Расчеты по долгосрочным кредитам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» [29].

При получении краткосрочного кредита организация отражает возникновение обязательства по его возврату:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», других счетов

Кредит 66.1 «Расчеты по краткосрочным кредитам» [29].

При погашении долгосрочного кредита обязательство списывается:

Дебет 66.1 «Расчеты по краткосрочным кредитам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» [29].

Обязательства по кредитам относятся к категории финансовых обязательств, учитываемых по амортизированной стоимости [65].

«По **договору займа** одна сторона (**заимодавец**) передает в собственность другой стороне (**заемщику**) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества» [52]. Разновидности договора займа: **договор займа в денежной форме** и **договор займа в форме вещей**.

Суммы долгосрочных и краткосрочных займов полученных и погашенных организацией за отчетный период отражаются в примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности [14].

Информация о расчетах по долгосрочным займам, в том числе привлеченных путем выпуска и размещения **облигаций**, обобщается на счете **67.2 «Расчеты по долгосрочным займам»**, а по краткосрочным займам – на счете **66.2 «Расчеты по краткосрочным займам»**. Аналитический учет по счетам ведется по **видам займов** и **заимодавцам** [29].

Заемщик отражает возникновение обязательства по возврату полученного долгосрочного займа:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», других счетов

Кредит 67.2 «Расчеты по долгосрочным займам» [29].

При погашении долгосрочного займа в денежной форме, заемщик списывает обязательство:

Дебет 67.2 «Расчеты по долгосрочным займам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» [29].

Заемщик отражает возникновение обязательства по возврату полученного краткосрочного займа:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 66.2 «Расчеты по краткосрочным займам» [29].

При погашении краткосрочного займа в денежной форме, заемщик списывает обязательство:

Дебет 66.2 «Расчеты по краткосрочным займам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» [29].

Обязательства по займам относятся к категории финансовых обязательств, учитываемых по амортизированной стоимости [65].

Суммы начисленных и уплаченных организацией процентов по долгосрочным кредитам и займам за отчетный период отражаются в примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности [14].

Информация о начисленных и уплаченных процентах по полученным долгосрочным кредитам и займам обобщается на счете ***67.3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам»***, по краткосрочным кредитам и займам – на счете ***66.3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам»*** [29].

Начисленные по кредитам и займам проценты, увеличивают затраты и обязательства заемщика, но уменьшают налогооблагаемую прибыль (в случаях установленных налоговым законодательством).

Начисление процентов по долгосрочным кредитам и займам отражается заемщиком:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 67.3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам» [29].

При уплате процентов заемщик составляет запись:

Дебет 67.3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» [29].

Начисление процентов по краткосрочным кредитам и займам отражается заемщиком:

Дебет 91.4 «Прочие расходы», других счетов

Кредит 66.3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам» [29].

При уплате процентов заемщик составляет запись:

Дебет 66.3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» [29].

Производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми обязательствами (если установленный срок их исполнения превышает 12 месяцев) учитываются на счете ***67.4 «Производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми обязательствами»***. Если установленный срок их исполнения не превышает 12 месяцев, то производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми обязательствами,

отражаются на счете **66.4 «Производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми обязательствами»** [29].

Производный финансовый инструмент – это финансовый инструмент, соответствующий одновременно следующим критериям:

а) для приобретения инструмента не требуется или требуются незначительные операционные затраты;

б) стоимость инструмента зависит от параметров базового актива (процентной ставки; котировки ценной бумаги; цены товара; валютного курса; индекса цен; ставки кредитного рейтинга);

в) расчеты по данному инструменту предполагается произвести в будущем [65; 67].

Виды производных финансовых инструментов: валютный своп, варрант, опцион, форвардный контракт, фьючерсный контракт.

4.3 Учет расчетов по лизинговым платежам

“По **договору финансовой аренды (лизинга) арендодатель (лизингодатель)**, являющийся юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, обязуется приобрести в собственность указанное **арендатором (лизингополучателем)** имущество у определенного им **продавца (поставщика)** и предоставить арендатору (лизингополучателю) это имущество, составляющее предмет договора финансовой аренды, за плату во временное владение и пользование. Договором финансовой аренды может быть предусмотрено, что выбор продавца (поставщика) и приобретаемого имущества осуществляется арендодателем (лизингодателем). Арендатор (лизингополучатель) может выступить в качестве продавца (поставщика) имущества, передаваемого ему в качестве предмета договора финансовой аренды” [52].

“По **договору сублизинга** арендатор (лизингополучатель) (**сублизингодатель** по договору сублизинга) передает третьему лицу (**сублизингополучателю**) в пределах своих прав, предоставленных по договору финансовой аренды, во владение и пользование на определенный срок за плату имущество, полученное от арендодателя (лизингодателя) по договору финансовой аренды и составляющее предмет такого договора” [52].

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации об обязательствах и дебиторской задолженности, возникающих при совершении хозяйственных операций по договорам финансовой аренды (лизинга) определен Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)» [71].

Лизинг классифицируется как долгосрочный или краткосрочный лизинг на дату заключения договора лизинга.

Обязательства по лизинговым платежам, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты, отражаются лизингополучателем в бухгалтерском балансе по **статье «Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам»**. Кредиторская задолженность по лизинговым платежам показывается по **статье «Краткосрочная кредиторская задолженность по лизинговым платежам»** [14].

Лизингодатель отражает дебиторскую задолженность лизингополучателя в сумме стоимости передаваемого лизингополучателю предмета лизинга без суммы налога на добавленную стоимость:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [71].

У лизингополучателя данная сумма отразится как обязательство перед лизингодателем:

Дебет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [71].

Сумма НДС, подлежащего исчислению от стоимости передаваемого лизингополучателю предмета лизинга, отражается лизингодателем на дату передачи лизингополучателю предмета лизинга:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [71].

Лизингополучатель сумму НДС, относящуюся к стоимости получаемого от лизингодателя предмета лизинга (задолженность перед лизингодателем в части НДС), отражает:

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [71].

Лизинговые платежи в сумме вознаграждения (дохода) лизингодателя и включаемых в их состав инвестиционных расходов лизингодателя, не учитываемых в первоначальной стоимости предмета лизинга, отражаются лизингодателем:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (задолженность лизингополучателя)

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 91.1 «Прочие доходы» [71].

Лизингополучатель отражает данные суммы (обязательство перед лизингодателем):

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (обязательство перед лизингодателем) [71].

При возврате лизингополучателем предмета лизинга по истечении или до истечения срока лизинга:

а) лизингодатель отражает погашение дебиторской задолженности лизингополучателя по лизинговым платежам в части стоимости предмета лизинга и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга), за вычетом дебиторской задолженности лизингополучателя, не погашенной в установленный срок, а также дебиторской задолженности лизингополучателя, установленный срок погашения которой продлен:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [71].

Лизингополучатель данные суммы списывает как погашение кредиторской задолженности лизингодателю:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [71]

б) лизингодатель сумму НДС, относящуюся к стоимости предмета лизинга, фактически не погашенной лизингополучателем в составе лизинговых платежей, срок погашения которых не наступил, и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга) отражает:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [71].

У лизингополучателя данная сумма отразится:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» [71].

Сумма возмещения лизингодателем стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга (задолженность лизингодателя) отражается лизингополучателем:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [71].

При краткосрочном лизинге лизингодатель отражает дебиторскую задолженность лизингополучателя (лизинговые платежи в части стоимости предмета лизинга):

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [71].

У лизингополучателя данная сумма обязательств перед лизингодателем отразится:

Дебет 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию», других счетов

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [71].

Дебиторская задолженность лизингополучателя по суммам лизингового платежа в части дохода лизингодателя учитывается лизингодателем:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 91.1 «Прочие доходы» [71].

Лизингополучатель данную сумму обязательств перед лизингодателем отразит:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [71].

Передача прав и обязанностей по договору лизинга от лизингополучателя другому лицу (новому лизингополучателю) осуществляется на основе соглашения о передаче прав и обязанностей по договору лизинга (**соглашение о перенайме**), заключаемого между лизингополучателем и новым лизингополучателем. В учете осуществляются следующие записи:

а) сумма передаваемой дебиторской задолженности (части дебиторской

задолженности) лизингополучателя новому лизингополучателю: внутренняя запись по счету **62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**;

б) сумма передаваемой кредиторской задолженности (части кредиторской задолженности) перед лизингодателем новому лизингополучателю отражается лизингополучателем внутренней записью по счету **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**;

в) при долгосрочном лизинге лизингополучателем отражается списание стоимости кредиторской задолженности перед новым лизингополучателем:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

г) сумма возмещения новым лизингополучателем стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга отражается лизингополучателем:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

д) сумма получаемой дебиторской задолженности лизингополучателя и кредиторской задолженности перед лизингодателем отражается новым лизингополучателем внутренними записями по счету **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** [71].

При долгосрочном лизинге новым лизингополучателем отражается:

а) задолженность в сумме стоимости предмета лизинга, равной остаточной стоимости предмета лизинга (за исключением затрат на его доставку и доведение до состояния, пригодного к использованию), числящейся в бухгалтерском учете лизингополучателя на дату его передачи новому лизингополучателю:

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»;

б) сумма НДС, относящаяся к стоимости предмета лизинга, фактически не погашенной лизингополучателем в составе лизинговых платежей, и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга):

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

в) остаток по счету **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** в части расчетов с лизингополучателем, образующийся при принятии к бухгалтерскому учету предмета лизинга:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

или

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91.3 «Прочие доходы»;

г) сумма возмещения лизингополучателю стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [71].

Сумма начисляемой платы за перенаем в соответствии с заключенным между лизингополучателем и новым лизингополучателем соглашением о перенайме отражается плательщиком платы за перенаем:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [71].

Получатель платы за перенаем отражает данную сумму:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [71].

4.4 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Торговая кредиторская задолженность – это кредиторская задолженность перед поставщиками, подрядчиками и исполнителями, погашение которой приведет к уменьшению финансовых активов организации. Торговая кредиторская задолженность относится к **финансовым обязательствам, учитываемым по амортизированной стоимости. Первоначальная стоимость** торговой кредиторской задолженности, в том числе обеспеченной выданными векселями, принимается равной стоимости относящихся к ней приобретенных активов, работ, услуг [65; 66].

Информация о расчетах с поставщиками, подрядчиками, исполнителями за приобретенное имущество, нематериальные активы, выполненные работы, оказанные услуги, а также о расчетах с использованием аккредитивов, обобщается на счете **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**. Данный счет применяется также в организациях, осуществляющих при выполнении договоров строительного подряда, договоров подряда на выполнение проектных и изыскательских работ функции **генерального подрядчика**, для обобщения информации о расчетах с **субподрядчиками**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **поставщику, подрядчику, исполнителю** [29].

“По **договору поставки поставщик-продавец**, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок (или сроки) производимые или закупаемые им товары **покупателю** для использования их в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием” [52].

“По **договору купли-продажи** одна сторона (**продавец**) обязуется передать имущество (вещь, товар) в собственность, хозяйственное ведение, оперативное управление другой стороне (**покупателю**), а покупатель обязуется принять это имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену)” [52].

“По **договору розничной купли-продажи продавец**, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, либо лицо, осуществляющее ремесленную деятельность или реализацию товаров на рынках или в иных установленных местными исполнительными и распорядительными органами местах, в том числе разовую реализацию, обязуется передать **покупателю** товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью” [52].

“По **договору возмездного оказания услуг** одна сторона (**исполнитель**)

обязуется по заданию другой стороны (**заказчика**) оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги” [52].

“По **договору на выполнение научно-исследовательских работ** одна сторона (**исполнитель**) обязуется провести обусловленные **техническим заданием заказчика** научные исследования, а по **договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ** – разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а другая сторона (**заказчик**) обязуется принять работу и оплатить ее” [52].

“По **договору подряда** одна сторона (**подрядчик**) обязуется выполнить по заданию другой стороны (**заказчика**) определенную работу и сдать ее результат заказчику в установленный срок, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (уплатить цену работы)” [52].

“По **договору подряда на выполнение проектных и изыскательских работ** **подрядчик (проектировщик, изыскатель)** обязуется по заданию **заказчика** разработать **проектно-сметную документацию** и (или) выполнить изыскательские работы, а заказчик обязуется принять и оплатить их результат” [52].

“По **договору строительного подряда** **подрядчик** обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить строительные и иные специальные монтажные работы и сдать их заказчику, а **заказчик** обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять результаты этих работ и уплатить обусловленную цену” [52].

“По **договору бытового подряда** **подрядчик**, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется выполнить по заданию гражданина (**заказчика**) определенную работу, предназначенную для удовлетворения личных, домашних, семейных потребностей заказчика, а заказчик обязуется принять и оплатить работу” [52].

“По **договору энергоснабжения** **энергоснабжающая организация** обязуется подавать абоненту (потребителю) через присоединенную сеть энергию, а **абонент** обязуется оплачивать принятую энергию, а также соблюдать предусмотренный договором режим ее потребления, обеспечивать безопасность эксплуатации находящихся в его ведении энергетических сетей и исправность используемых им приборов и оборудования, связанных с потреблением энергии” [52].

“По **договору транспортной экспедиции** одна сторона (**экспедитор**) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента – **грузоотправителя** или **грузополучателя**) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза” [52]. Договором могут быть предусмотрены обязанности экспедитора организовать перевозку груза транспортом и маршрутом, избранными экспедитором или клиентом, обязанность экспедитора заключить от имени клиента или от своего имени договор (договоры) перевозки груза,

обеспечить отправку и получение груза, а также другие обязанности, связанные с перевозкой. В качестве дополнительных услуг договором может предусматриваться осуществление таких необходимых для доставки груза операций, как получение требующихся для экспорта или импорта документов, выполнение таможенных и иных формальностей, проверка количества и состояния груза, его погрузка и выгрузка, уплата расходов, возлагаемых на клиента, хранение груза, его получение в пункте назначения [52].

“По **договору фрахтования** одна сторона (**фрахтовщик**) обязуется предоставить другой стороне (**фрахтователю**) за плату всю или часть вместимости одного или нескольких транспортных средств на один или несколько рейсов для перевозки грузов, пассажиров и багажа” [52].

“По **договору перевозки груза перевозчик** обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение груза лицу (**получателю**), а **отправитель** обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату”. Заключение договора перевозки груза подтверждается составлением **транспортной накладной (коносамента)** или иного документа на груз, предусмотренного транспортным уставом или кодексом, иными актами законодательства) [52].

“По **договору перевозки пассажира перевозчик** обязуется перевезти **пассажира** в пункт назначения, а в случае сдачи пассажиром багажа также доставить багаж в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение багажа лицу; пассажир обязуется уплатить, если иное не определено законодательными актами, установленную плату за проезд, а при сдаче багажа – и за провоз багажа”. Если иное не определено законодательством, заключение договора перевозки пассажира удостоверяется **билетом** и/или иным документом, предусмотренным законодательством, а сдача пассажиром багажа – **багажной квитанцией** [52].

“По **договору проката арендодатель**, осуществляющий сдачу имущества в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности, обязуется предоставить **арендатору** движимое имущество за плату во временное владение и пользование. Имущество, предоставленное по договору проката, используется для потребительских целей, если иное не предусмотрено договором или не вытекает из существа обязательства” [52].

“По **договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель)** обязуется предоставить **арендатору (нанимателю)** имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование” [52].

Стоимость приобретенного имущества, выполненных работ и оказанных услуг отражается покупателем, заказчиком:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 41 «Товары»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [29].

Погашение обязательств перед поставщиками, подрядчиками, исполнителями, включая авансы и предварительную оплату, отражается:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно [29].

Погашение обязательства, учтенного на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», зачетом взаимных требований отражается:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [29].

Реструктуризация кредиторской задолженности в соответствии с законодательством отражается:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями» [29].

Суммы предъявленных претензий, а также присужденных судом или признанных должником неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение поставщиком условий договоров отражаются:

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет 76.3 «Расчеты по претензиям» [29].

4.5 Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Торговая дебиторская задолженность – это дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, от погашения которой организация предполагает получить финансовые активы [65; 66].

Задолженность организации перед покупателями и заказчиками по полученным от них суммам предварительной оплаты, авансов раскрывается в бухгалтерском балансе по **статье «Краткосрочная кредиторская задолженность по авансам полученным»** [14].

Информация о расчетах с покупателями и заказчиками обобщается на счете **62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **покупателю и заказчику** [29].

Возникшая дебиторская задолженность покупателей и заказчиков отражается:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 91.1 «Прочие доходы» [29].

Погашение дебиторской задолженности покупателями и заказчиками, включая полученные авансы и предварительную оплату, отражается:

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно [29].

В организациях, выполняющих работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные, геологические) на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" могут отражаться расчеты с заказчиками по законченным в соответствии с заключенными договорами этапам работ, имеющими самостоятельное значение, начальные и конечные сроки выполнения которых относятся к разным отчетным периодам [29].

Стоимость законченных этапов работ, принятых в установленном порядке, отражается:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ отражается:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 20 «Основное производство» [29].

Поступившие от заказчиков денежные средства в оплату законченных и принятых этапов работ отражаются:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [29].

Погашение обязательств зачетом взаимных требований отражается:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [29].

4.6 Учет расчетов по претензиям

Информация о расчетах по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по присужденным судом или признанным должником неустойкам (штрафам, пеням) и другим видам санкций за нарушение условий договоров обобщается на счете **76.3 «Расчеты по претензиям»**. Аналитический учет на счете ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям [29].

Суммы предъявленных претензий, а также присужденных судом или признанных должником неустоек (штрафов, пеней) и других видов санкций за нарушение условий договоров отражаются покупателем, заказчиком, получателем средств как дебиторская задолженность:

Дебет 76.3 «Расчеты по претензиям»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [29].

При поступлении соответствующих платежей задолженность списывается:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Кредит **76.3 «Расчеты по претензиям»** [29].

Не подлежащие взысканию суммы отражаются на тех счетах, на которые они были приняты к учету по дебету счета 76.3 «Расчеты по претензиям» [29].

4.7 Учет расчетов по договору доверительного управления имуществом

“По **договору доверительного управления имуществом** одна сторона (**вверитель**) передает другой стороне (**доверительному управляющему**) на определенный срок имущество в доверительное управление, а доверительный управляющий обязуется за вознаграждение осуществлять управление этим имуществом в интересах вверителя или указанного им лица (**выгодоприобретателя**). Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному

управляющему» [52].

Информация о расчетах, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом, обобщается на счете **76.6 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом"**. Этот счет используется для учета расчетов вверителем, доверительным управляющим, в том числе расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе. Аналитический учет по счету ведется по каждому **договору доверительного управления имуществом** [29].

Вверитель, стоимость имущества, переданного доверительному управляющему в доверительное управление, отражает:

Дебет 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

Кредит 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» [29].

Доверительный управляющий принимает данное имущество на отдельный баланс, отражая стоимость имущества:

Дебет 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

Кредит 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» [29].

При возврате имущества доверительным управляющим вверителю в случае прекращения договора доверительного управления имуществом делаются обратные записи [29].

Перечисление денежных средств в счет причитающейся вверителю прибыли (дохода) отражается доверительным управляющим в отдельном балансе и на счетах:

Дебет 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» [28].

Вверитель отражаются данную сумму:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» [29].

Причитающиеся от доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды отражаются вверителем:

Дебет 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [29].

Полученные вверителем от доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды отражаются в учете вверителя:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета

в банках»

Кредит 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» [29].

4.8 Учет расчетов по причитающимся организации дивидендам и другим доходам

Информация о расчетах по причитающимся организации дивидендам и другим доходам от участия в уставном фонде других организаций, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору о совместной деятельности обобщается на счете **76.4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»** [29].

Подлежащие получению дивиденды и другие доходы от участия в уставном фонде других организаций отражаются как задолженность дебиторов:

Дебет 76.4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [29].

При получении организацией сумм денежных средств (дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде других организаций) задолженность дебиторов списывается:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Кредит 76.4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» [29].

4.9 Учет расчетов, связанных с выбывающей группой

Информация о расчетах, связанных с изменением обязательств, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации, обобщается на счете **76.7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой»** [29].

Сумма обязательств, входящих в выбывающую группу отражается:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», других счетов

Кредит 76.7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой» [72].

Сумма обязательств, входящих в выбывающую группу, числящаяся на счете 76.7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой», списывается при реализации долгосрочных активов (или выбывающих групп):

Дебет 76.7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [71].

4.10 Учет расчетов с работниками организации по оплате труда, выплате им дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации. Расчеты по исполнительным документам. Расчеты по депонированным суммам

Обязательства организации перед работниками по оплате труда, а также по начисленным, но не выплаченным в установленный срок суммам, показываются в бухгалтерском балансе по **статье «Краткосрочная кредиторская задолженность по оплате труда»** [14].

Информация о расчетах с работниками организации по оплате труда, а также по выплате им дивидендов и других доходов от участия в уставном

фонде организации, обобщается на счете **70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **работнику** [29].

Оплата труда работника за месяц может включать:

- а) заработную плату за отработанное время (выполненный объем);
- б) компенсационные выплаты за условия труда, отклоняющиеся от нормальных условий;
- в) доплаты и надбавки;
- г) стимулирующие выплаты (премии);
- д) иные выплаты [73; 74].

При расчете начислений на основе среднего заработка следует руководствоваться Инструкцией о порядке исчисления среднего заработка [75].

Начисляется заработная плата работникам в последний день месяца независимо от даты фактической выплаты.

При повременной системе оплаты труда заработная плата работника за месяц определяется исходя из следующей информации:

- а) установленный работнику оклад (часовая и/или месячная тарифная ставка);
- б) количество рабочих дней (часов) по графику работы;
- в) количество дней (часов) фактически отработанных работником за месяц [73].

Размер тарифной ставки первого разряда устанавливается постановлением Совета Министров Республики Беларусь [76].

Отработанное работником время фиксируется в **Табеле учета рабочего времени**. Форма и порядок заполнения табеля утверждается руководителем организации.

При сдельной системе оплаты труда заработная плата работника за месяц определяется исходя из следующей информации:

- а) установленная сдельная расценка за единицу (продукции, работы, услуги, изделие, операцию и т.п.);
- б) количество произведенных (выполненных) работником единиц за месяц [72].

Расценки устанавливаются локальными нормативными правовыми актами: **коллективный договор (соглашение), Положение об оплате труда**, и другими.

Количество произведенной работником продукции, изделий, выполненных операций, работ, услуг фиксируется в **наряде, ведомости, рапорте о выработке, акте о выполненных работах** или другом аналогичном документе.

Начисленные суммы оплаты труда, относимые на затраты, отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» [29].

Суммы оплаты отпусков, начисленные работникам за счет созданного в установленном порядке резерва на эти цели, отражаются:

Дебет 96 «Резервы предстоящих платежей»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» [29].

Начисленные работникам пособия за счет отчислений в Фонд социальной защиты населения отражаются:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» [29].

Начисленные работникам дивиденды и другие доходы от участия в уставном фонде организации отражаются:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» [29].

Из начисленных в пользу работника сумм производятся обязательные удержания:

а) подоходного налога:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 68.4 «Расчеты по подоходному налогу»

б) отчисления на пенсионное обеспечение:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» [29].

Удержания из начисленных в пользу работника сумм платежей по исполнительным документам отражаются:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 76.1 «Расчеты по исполнительным документам» [29].

На счете **76.1 «Расчеты по исполнительным документам»** учитываются расчеты по удержаниям из заработной платы работников в пользу других лиц на основании **исполнительных документов** или **постановлений судебных органов**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **лицу и исполнительному документу** [29].

Суммы, удержанные из заработной платы работников в пользу других лиц, отражаются:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 76.1 «Расчеты по исполнительным документам» [29].

При перечислении (выплате) указанных сумм задолженность списывается:

Дебет 76.1 «Расчеты по исполнительным документам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 50 «Касса» [29].

Сумма, подлежащая выдаче работнику на руки, определяется как разница между суммой «итого начислено» и суммой «итого удержано».

Выплата работнику суммы оплаты труда через кассу организации отражается:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 50 «Касса» [29].

Выплата работнику суммы оплаты труда через банк отражается:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 51 «Расчетные счета» [29].

Начисленные работникам, но не выплаченные в установленный срок из-за неявки работника суммы (**депонированные суммы**) учитываются на счете **76.5 «Расчеты по депонированным суммам»**.

Депонированные суммы отражаются:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 76.5 «Расчеты по депонированным суммам» [29].

Выплата депонированных сумм получателям отражается:

Дебет 76.5 «Расчеты по депонированным суммам»

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» [29].

4.11 Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Обязательства организации перед персоналом по прочим операциям показываются в бухгалтерском балансе в составе **статьи «Краткосрочная кредиторская задолженность прочим кредиторам»** [14].

Информация о расчетах с работниками, *кроме расчетов по оплате труда, расчетов по выплате работникам дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации, расчетов с подотчетными лицами*, обобщается на счете **73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **работнику** [29].

На счете **73.1 «Расчеты по предоставленным займам»** учитываются расчеты с работниками по предоставленным им организацией займам [29].

Суммы предоставленных организацией своим работникам займов отражаются:

Дебет 73.1 «Расчеты по предоставленным займам»

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» [29].

Поступившие от работников-заемщиков платежи, отражаются:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 73.1 «Расчеты по предоставленным займам» [29].

На счете **73.2 «Расчеты по возмещению ущерба»** учитываются расчеты по возмещению ущерба, причиненного работниками организации в результате недостатков имущества, брака, а также по возмещению других видов ущерба [29].

Подлежащие взысканию с виновных лиц суммы по возмещению причиненного ими ущерба за недостающее имущество отражаются:

Дебет 73.2 «Расчеты по возмещению ущерба»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 91.1 «Прочие доходы», 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» [29].

Подлежащие взысканию с виновных лиц суммы потерь от брака отражаются:

Дебет 73.2 «Расчеты по возмещению ущерба»

Кредит 28 «Брак в производстве» [29].

Внесение виновными лицами денежных средств в погашение задолженности по возмещению ими ущерба, причиненного организации отражается:

Дебет 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

Кредит 73.2 «Расчеты по возмещению ущерба» [29].

Удержание из заработной платы виновных лиц сумм в погашение задолженности по возмещению ими ущерба, причиненного организации отражается:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 73.2 «Расчеты по возмещению ущерба» [29].

4.12 Учет расчетов с подотчетными лицами

Обязательства организации перед подотчетными лицами показываются в бухгалтерском балансе в составе **статьи «Краткосрочная кредиторская задолженность прочим кредиторам» [14].**

Информация о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет, обобщается на счете **71 «Расчеты с подотчетными лицами»**. Аналитический учет по счету ведется по каждой **сумме, выданной под отчет [29].**

Выдача работникам под отчет сумм отражается:

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» [29].

Израсходованные подотчетными лицами суммы на основании **авансового отчета** и подтверждающих документов списываются с подотчетного лица:

Дебет 10 «Материалы», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию»

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» [29].

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, списываются с подотчетного лица:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» [29].

В дальнейшем данные суммы списываются:

Дебет 73.2 «Расчеты по возмещению ущерба», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» [29].

В Республике Беларусь установлены гарантии и компенсации при служебной командировке, утвержден порядок и размеры возмещения расходов за время командировки, форма расчета денежных средств на служебную командировку за границу и отчета о затраченных денежных средствах, рациональном и обоснованном их расходовании [77; 78; 79].

4.13 Учет расчетов по налогам и сборам

Обязательства организации по налогам и сборам отражаются в бухгалтерском балансе по **статье «Краткосрочная кредиторская задолженность по налогам и сборам» [14].**

Информация о расчетах с бюджетом по налогам, сборам и иным платежам обобщается на счете **68 «Расчеты по налогам и сборам»**. Аналитический учет по счету ведется по **видам налогов [29].**

На счете **68.1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты**

по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитываются расчеты по налогам, сборам и иным обязательным отчислениям, относимым в соответствии с законодательством на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Причитающиеся к уплате в бюджет суммы данных налогов, сборов и иных платежей в бюджет отражаются:

Дебет 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию»

Кредит 68.1 «Расчеты по налогам и сборам, относимым на затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг» [29].

На счете ***68.2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»*** учитываются расчеты по налогу на добавленную стоимость, акцизам и другим налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством [29].

Причитающиеся к уплате в бюджет суммы данных налогов, сборов и иных платежей в бюджет отражаются:

Дебет 90.2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 90.3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 68.2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» [29].

На счете ***68.3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)»*** учитываются расчеты по налогам на прибыль и доходы и другим налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода) организации в соответствии с законодательством [29].

Причитающиеся к уплате в бюджет суммы данных налогов, сборов и иных платежей в бюджет отражаются:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68.3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» [29].

На счете ***68.4 «Расчеты по подоходному налогу»*** учитываются расчеты по подоходному налогу, исчисляемому в соответствии с законодательством [29].

Суммы удержанных из заработной платы налогов отражаются:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 68.4 «Расчеты по подоходному налогу» [29].

На счете ***68.5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет»*** учитываются расчеты по прочим платежам в бюджет [29].

Причитающиеся к уплате в бюджет суммы данных налогов, сборов и иных платежей в бюджет отражаются:

Дебет 90.8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности», 90.9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности», 91.2 «Налог на добавленную стоимость», 91.3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»

Кредит 68.5 «Расчеты по прочим платежам в бюджет» [29].

Причитающиеся к уплате в бюджет штрафы, пени отражаются:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

Удержание налога на доходы у источника выплаты доходов отражается:

Дебет 75.2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

Перечисленные в бюджет платежи отражаются:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» (соответствующий субсчет)

Кредит 51 «Расчетные счета», других счетов [29].

Реструктуризация кредиторской задолженности в соответствии с законодательством отражается:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями» [29].

4.14 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Обязательства организации по социальному страхованию и обеспечению показываются в бухгалтерском балансе по **статье «Краткосрочная кредиторская задолженность по социальному страхованию и обеспечению»** [14].

Информация о расчетах по социальному страхованию и обеспечению, в том числе пенсионному, работников, обобщается на счете **69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**. Аналитический учет по счету ведется по **видам выплат и по каждому работнику** [29].

Отчисления на социальное страхование и обеспечение, производимые организацией, отражаются:

Дебет 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и других счетов

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» [29].

Удержание из заработной платы работников 1% на пенсионное обеспечение отражается:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» [29].

Причитающиеся к уплате штрафы, пени по расчетам по социальному страхованию и обеспечению отражаются:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» [29].

Начисление пособий и иных выплат за счет средств социального страхования отражается:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» [29].

Уплата отчислений на социальное страхование и обеспечение работников, отражается:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит 51 «Расчетные счета» [29].

Суммы денежных средств, полученные организацией из Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, отражаются:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» [29].

В Республике Беларусь утверждено Положение об уплате обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование и иных платежей в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь [10].

При начислении взносов следует руководствоваться Перечнем выплат, на которые не начисляются взносы по **государственному социальному страхованию**, в том числе по профессиональному пенсионному страхованию, в бюджет **государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь** и по **обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие "Белгосстрах"** [81].

Установлены формы документов и утверждена Инструкция по формату документов **персонифицированного учета** [82].

Утверждены формы документов, необходимых для постановки на учет и снятия с учета плательщиков обязательных страховых взносов в органах Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты и Инструкция о порядке предоставления сведений о периодах уплаты обязательных страховых взносов [83; 84].

Действует Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями и Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам [85; 86].

С развитием пенсионной системы актуален МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам» [87].

4.15 Учет расчетов по имущественному и личному страхованию

Информация о расчетах по страхованию имущества и работников организации (кроме *расчетов по социальному страхованию и обеспечению*) обобщается на счете **76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»**. Аналитический учет по счету ведется по **каждому страховщику и отдельным договорам страхования** [29].

Начисление страховых платежей отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию»

Кредит 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» [29].

Взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие "Белгосстрах", производимые за счет организации, отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию»

Кредит 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» [29].

Перечисление страховых платежей страховым организациям отражается:

Дебет 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» [29].

Потери по страховым случаям отражаются:

Дебет 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Кредит 01 «Основные средства», 10 «Материалы» [28].

Страховые возмещения, причитающиеся по договорам страхования работников, отражаются:

Дебет 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» [29].

Страховые возмещения, полученные от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, отражаются:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Кредит 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» [29].

Некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев отражаются:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» [29].

К **договорам страхования** (включая **договоры перестрахования**), которые организация заключает в качестве страховщика, и договорам перестрахования, **перестрахователем** по которым она является, применяется МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» [88].

4.16 Учет расчетов с собственником имущества, учредителями, участниками, акционерами по выплате дивидендов и других доходов

Краткосрочная кредиторская задолженность перед собственником имущества (учредителями, участниками) по выплате дивидендов и других доходов от участия в уставном капитале организации показывается в бухгалтерском балансе по **статье «Краткосрочная кредиторская задолженность собственнику имущества (учредителям, участникам)»** [14].

Для обобщения информации о расчетах с собственником имущества, учредителями, участниками, акционерами (**кроме работников**) по выплате им дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации, предназначен счет **75.2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов»**.

На этом счете также учитываются расчеты по распределению нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) между участниками *договора о совместной деятельности*. Аналитический учет по счету ведется по каждому *учредителю, участнику* [29].

Начисление дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации отражается:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 75.2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов» [29].

Выплата дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации отражается:

Дебет 75.2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов»

Кредит 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» [29].

Удержание налога на доходы у источника выплаты доходов отражается:

Дебет 75.2 «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [29].

Тема 5 Учет активов

5.1 Классификация активов

Активы – это имущество организации, возникшее в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод [2]. Если актив обеспечивает получение экономических выгод в течение нескольких отчетных периодов, то стоимость актива распределяется между соответствующими отчетными периодами.

Стоимость активов на определенную дату отражается в бухгалтерском балансе организации. Активы «образуются не из воздуха – в основе такого роста лежит появление новых и дополнительных источников финансирования» [7, с.507]. Актив бухгалтерского баланса характеризует размещение собственного и привлеченного капитала, т.е. в какое имущество вложены средства, какие затраты покрывают, сколько свободных денежных имеется в распоряжении предприятия (формула 6).

$$\begin{aligned} \text{Долгосрочные активы} + \text{Краткосрочные Активы} = \\ \text{Собственный капитал} + \end{aligned} \quad (6)$$

Долгосрочные обязательства + Краткосрочные обязательства

Активы в балансе сгруппированы по степени ликвидности.

Наличие активов, не обремененных обязательствами, характеризуется стоимостью **чистых активов** (разница между стоимостью активов и обязательств, принимаемых к расчету) [89]. Стоимость чистых активов определяется коммерческими организациями на 1 января, если иная периодичность не установлена законодательством. Страховыми организациями – на первое число первого месяца каждого квартала. Юридическими лицами, осуществляющими профессиональную и биржевую деятельность по ценным бумагам (кроме банков, небанковских кредитно-финансовых организаций) на первое число каждого месяца [90].

Долгосрочные активы – это активы, подлежащие выбытию (погашению) в срок не ранее чем через двенадцать месяцев после отчетной даты или предназначенные для использования в деятельности предприятия в течение

периода продолжительностью более двенадцати месяцев либо не являющийся денежными средствами или эквивалентами денежных средств [14; 29]. Понятие «долгосрочные активы» отождествляется с понятием «основной капитал», поскольку речь идет о сумме капитала направленного на финансирование долгосрочных активов. Долгосрочные активы финансируются, как правило, за счет собственного капитала и заемных средств, привлеченных на долгосрочной основе (формула 7).

$$\begin{aligned} \text{Активы} - \text{Краткосрочные обязательства} = \\ \text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные обязательства} \end{aligned} \quad (7)$$

Наличие долгосрочных активов на отчетную дату отражается в бухгалтерском балансе в *разделе «Долгосрочные активы»* [14].

Информация о наличии и движении долгосрочных активов организации обобщается на счетах *раздела I «Долгосрочные активы»* типового плана счетов [29].

Состав долгосрочных активов:

- а) основные средства;
- б) доходные вложения в материальные активы;
- в) нематериальные активы;
- г) долгосрочные финансовые вложения;
- д) оборудование к установке и строительные материалы;
- е) вложения в долгосрочные активы;
- ж) отложенные налоговые активы.

Краткосрочные активы – это активы, подлежащие выбытию (погашению) в течение двенадцати месяцев после отчетной даты или предназначенные для использования в деятельности предприятия в течение периода продолжительностью менее двенадцати месяцев либо являющиеся денежными средствами или эквивалентами денежных средств [14]. Синонимы: текущие активы, оборотные средства, оборотные активы. Понятие «оборотный капитал» отождествляется с понятием «оборотные активы», поскольку речь идет о сумме капитала направленного на финансирование оборотных активов. Краткосрочные активы финансируются за счет переменной части капитала: краткосрочных кредитов и займов, кредиторской задолженности.

Наличие краткосрочных активов на отчетную дату отражается в бухгалтерском балансе в *разделе II «Краткосрочные активы»* [14].

Информация о наличии и движении краткосрочных активов организации обобщается на счетах *раздела II «Производственные запасы», III «Затраты на производство», IV «Готовая продукция и товары», V «Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения»* типового плана счетов [29].

Состав краткосрочных активов:

- а) запасы;
 - 1) материалы;
 - 2) животные на выращивании и откорме;
 - 3) незавершенное производство;
 - 4) готовая продукция и товары;

- 5) товары отгруженные;
- б) долгосрочные активы, предназначенные для реализации;
- в) расходы будущих периодов;
- г) налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам;
- д) краткосрочная дебиторская задолженность;
- е) краткосрочные финансовые вложения;
- ж) денежные средства и эквиваленты денежных средств.

5.2 Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам

Суммы налога на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным товарам, работам, услугам показываются в бухгалтерском балансе по *статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»* [14].

По суммам налога на добавленную стоимость оформляются *электронные счета-фактуры (ЭСЧФ)*. Порядок заполнения ЭСЧФ установлен Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 25 апреля 2016 г. N15 [91].

Электронный документооборот ЭСЧФ между поставщиком и получателем осуществляется с использованием *Портала электронных счетов-фактур*, размещенным на информационном ресурсе Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Поставщик (в зависимости от вида совершаемой хозяйственной операции) может иметь статус: «Продавец», «Комитент», «Комиссионер», «Доверительный управляющий», «Плательщик, передающий налоговые вычеты», «Плательщик, передающий обороты по реализации», «Иностранная организация», «Посредник» или «Заказчик (застройщик)». ЭСЧФ создается поставщиком, направляется на Портал и выставляется получателю. ЭСЧФ создается и выставляется (направляется) продавцом при реализации объектов [91].

Получатель (в зависимости от вида совершаемой хозяйственной операции) может иметь статус: «Покупатель», «Потребитель», «Комитент», «Комиссионер», «Плательщик, получающий налоговые вычеты», «Покупатель объектов на территории Республики Беларусь у иностранной организации» или «Плательщик, получающий обороты по реализации». ЭСЧФ создается получателем и направляется на Портал без выставления получателю. ЭСЧФ создается и выставляется (направляется) покупателем при приобретении объектов на территории Республики Беларусь у иностранной организации, при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь, а также при выставлении сумм НДС [91].

Способы создания и направления ЭСЧФ на Портал с использованием глобальной компьютерной сети Интернет:

- а) в «Личном кабинете» путем ввода в интерактивном режиме показателей и (или) данных с последующим подписанием электронного документа ЭЦП;
- б) в «Личном кабинете» путем загрузки файла xml-формата, который

загружается без подписи ЭЦП, а его подписание ЭЦП осуществляется на Портале;

в) путем загрузки с использованием web-сервиса Портала из учетной системы плательщика файла xml-формата, подписанного ЭЦП [91].

Информация о причитающихся к оплате и оплаченных организацией суммах НДС по приобретенным основным средствам, нематериальным активам, товарам, другим активам, работам, услугам обобщается на счете **18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»** [29].

Причитающиеся к оплате, оплаченные организацией суммы НДС отражаются:

а) сумма НДС, уплаченная на основании *таможенной декларации* при ввозе основных средств, нематериальных активов, товаров, других активов на территорию Республики Беларусь (за исключением НДС, подлежащего уплате (уплаченного) в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов Таможенного союза):

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

б) сумма НДС, подлежащая уплате в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь с территории государств – членов Таможенного союза:

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

в) сумма НДС по приобретенным товарам, работам, услугам у продавцов, являющихся плательщиками НДС на территории Республики Беларусь:

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

г) сумма НДС, исчисленная при оплате (ином прекращении обязательства) за приобретенные на территории Республики Беларусь товары, работы, услуги у иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство и не состоящих в связи с этим на учете в налоговых органах Республики Беларусь:

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

д) сумма НДС, предъявленная заимодавцем при получении заемщиком товаров по договору займа в виде вещей:

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты

по долгосрочным кредитам и займам»;

е) сумма НДС, предъявленная заемщиком при возврате заимодавцу товаров по договору займа в виде вещей:

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» [92].

Исчисленные организацией **суммы НДС** отражаются:

а) сумма НДС, исчисленная

1) по реализованным товарам (за исключением инвестиционных активов), выполненным работам, оказанным услугам;

2) по безвозмездно переданным товарам (за исключением инвестиционных активов), работам, услугам;

3) по прочим доходам по текущей деятельности;

4) по товарам (за исключением инвестиционных активов), отгруженным за пределы Республики Беларусь, в случае неподтверждения обоснованности применения ставки НДС в размере ноль (0) процентов в установленные законодательством сроки:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

После подтверждения обоснованности применения ставки НДС в размере ноль (0) процентов производится **сторнировочная запись**:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

б) сумма НДС, исчисленная

1) по реализованным инвестиционным активам;

2) по безвозмездно переданным инвестиционным активам;

3) по инвестиционным активам, отгруженным за пределы Республики Беларусь, в случае неподтверждения обоснованности применения ставки НДС в размере ноль (0) процентов в установленные законодательством сроки:

Дебет 91.4 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

После подтверждения обоснованности применения ставки НДС в размере ноль (0) процентов производится сторнировочная запись:

Дебет 91.4 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

в) сумма НДС, исчисленная заимодавцем при передаче товаров заемщику по договору займа в виде вещей:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

г) сумма НДС, исчисленная заемщиком при возврате товаров заимодавцу по договору займа в виде вещей:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

д) сумма НДС, исчисленная в случаях, когда выручка от реализации товаров, работ, услуг определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

При признании в бухгалтерском учете выручки от реализации товаров, работ, услуг сумма НДС списывается:

Дебет 90.2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

е) сумма НДС, исчисленная в иных случаях в соответствии с законодательством:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», других счетов

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [92].

Суммы **НДС, подлежащие вычету** в соответствии с законодательством, отражаются:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» [92].

Суммы **НДС, не подлежащие вычету** в соответствии с законодательством, отражаются:

а) сумма НДС по приобретенным (ввезенным) товарам, работам, услугам, использованным при производстве и (или) реализации товаров, работ, услуг, операции по реализации которых освобождены от налогообложения (не признаются объектом налогообложения) НДС в соответствии с законодательством:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию»

Кредит 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

б) сумма относимого на увеличение стоимости товаров, принятых к бухгалтерскому учету по счету 41 «Товары», НДС, уплаченная при ввозе данных товаров, операции по реализации которых освобождены от налогообложения (не признаются объектом налогообложения) НДС в соответствии с законодательством, на территорию Республики Беларусь, организациями, реализующими указанные товары:

Дебет 41 «Товары»

Кредит 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

в) непринятая к вычету сумма НДС по товарам, работам, услугам, кредиторская задолженность по которым признается доходом:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие

доходы и расходы»

Кредит 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

г) сумма НДС, уплаченная (подлежащая уплате) при приобретении (ввозе) товаров, работ, услуг за счет безвозмездно полученных средств из республиканского бюджета либо государственных внебюджетных фондов, если иное не установлено законодательством:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов», других счетов

Кредит 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» [92].

В случаях, установленных законодательством, суммы НДС по приобретенным (ввезенным) товарам, работам, услугам могут отражаться без отражения на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»:

Дебет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 41 «Товары», других счетов

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [92].

Разница между общей суммой НДС, исчисленной по итогам отчетного периода, и суммами налоговых вычетов, **уплаченная в республиканский бюджет**, отражается:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета», других счетов [92].

Разница между суммами налоговых вычетов и общей суммой **НДС**, исчисленной по реализованным товарам, работам, услугам, **возвращенная из республиканского бюджета** в порядке, установленном законодательством, отражается:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [92].

Сумма исчисленного НДС, подлежащего уплате в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь и оформлении (предоставлении) **налогового кредита**, отражается:

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Одновременно производится запись на оформленную (предоставленную) сумму налогового кредита:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» [92].

После погашения налогового кредита сумма НДС, подлежащая вычету в соответствии с законодательством, отражается:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» [92].

Сумма оформленного (предоставленного) налогового кредита по НДС, исчисленному по реализованным товарам, работам, услугам в порядке, установленном законодательством (за исключением НДС, подлежащего уплате в республиканский бюджет при ввозе товаров на территорию Республики Беларусь), отражается:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» [92].

5.3 Учет денежных средств

Денежные средства – это денежные средства в белорусских рублях и иностранных валютах, находящиеся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, открытых в банках на территории Республики Беларусь и за ее пределами [29].

Наличие денежных средств на отчетную дату (с учетом остатков эквивалентов денежных средств, учитываемых на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения») отражается в бухгалтерском балансе по **статье «Денежные средства и эквиваленты денежных средств»**.

Информация о движении денежных средств (денежных потоках) и влиянии изменений официальных курсов белорусского рубля по отношению к соответствующим иностранным валютам, устанавливаемых Национальным банком Республики Беларусь, на изменение денежных средств, раскрывается в **отчете о движении денежных средств** [14; 93]. Наличие суммы денежных средств, превышающей потребности организации свидетельствует об **избыточном денежном потоке**. Если поступления денежных средств значительно ниже потребностей организации имеет место **дефицитный денежный поток**. Все поступления денежных средств или вся сумма оттока денежных средств за период составляет **валовый денежный поток**. Обеспеченность организации денежными средствами характеризует показатель «чистый денежный поток». **Чистый денежный поток (ЧДП)** равен разнице между суммой денежных средств поступивших за период (**положительный денежный поток**), и суммой денежных средств, направленных на различные цели за данный период (**отрицательный денежный поток**). ЧДП определяется суммарно по всем видам деятельности организации, а также по текущей, финансовой и инвестиционной деятельности.

Информация о наличии и движении денежных средств обобщается на счетах **V раздела «Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения»** типового плана счетов. Денежные средства в иностранных валютах и операции с ними отражаются на счетах данного раздела “в белорусских рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты в установленном законодательством порядке. Одновременно эти средства и операции отражаются в валюте расчетов” [29].

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации, в том числе филиалов и представительств, имеющих

отдельный баланс, предназначен счет **50 «Касса»**. Наличие и движение денежных средств в иностранных валютах в кассах организации учитывается на отдельном субсчете.

Поступление денежных средств в кассу организации отражается:

Дебет 50 «Касса»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 57 «Денежные средства в пути», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», других счетов [29].

Выплата денежных средств из кассы организации отражается:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», других счетов

Кредит 50 «Касса» [29].

Единый порядок ведения кассовых операций и порядок расчетов наличными денежными средствами на территории Республики Беларусь установлен Инструкцией о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами [94].

К первичным учетным документам по оформлению кассовых операций относятся:

- а) **приходный кассовый ордер;**
- б) **приходный кассовый ордер (валютный);**
- в) **расходный кассовый ордер;**
- г) **расходный кассовый ордер (валютный)** [95].

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь, Национального банка Республики Беларусь, Указом Президента Республики Беларусь регулируются вопросы:

- а) использования кассового оборудования, платежных терминалов, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов;
- б) приема наличных денежных средств;
- в) приема банковских платежных карточек;
- г) выпуска в обращение кассового оборудования, его регистрации и обслуживания;
- д) расчетов между субъектами хозяйствования [96; 97; 98; 99].

Информация о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях на расчетных счетах организации, открытых в банках, обобщается на счете **51 «Расчетные счета»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **расчетному счету**.

Поступление денежных средств на расчетные счета отражается:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», других счетов [29].

Списание денежных средств с расчетных счетов организации отражается:

Дебет 50 «Касса», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и

кредиторами», других счетов

Кредит 51 «Расчетные счета» [29].

Информация о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в банках, обобщается на счете **52 «Валютные счета»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **валютному счету**.

Поступление денежных средств в иностранных валютах на валютные счета отражается:

Дебет 52 «Валютные счета»

Кредит 50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», других счетов [29].

Списание денежных средств в иностранных валютах с валютных счетов организации отражается:

Дебет 50 «Касса», 57 «Денежные средства в пути», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», других счетов

Кредит 52 «Валютные счета» [29].

Наличие и движение денежных средств, размещенных в банковские вклады (депозиты) учитывается на счете **55.1 «Депозитные счета»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **вкладу**.

Наличие и движение драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках отражается на счете **55.2 «Счета в драгоценных металлах»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **счету**.

Наличие и движение денежных средств целевого назначения на специальных счетах в банках учитывается на счете **55.3 «Специальный счет денежных средств целевого назначения»**. Аналитический учет по счету ведется по **источникам финансирования**.

Поступление средств на специальные счета в банках отражается:

Дебет 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», других счетов [29].

Списание средств со специальных счетов в банках отражается:

Дебет 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов

Кредит 55 «Специальные счета в банках» [29].

Суммы, ошибочно поступившие на расчетные, валютные, специальные счета организации или ошибочно списанные с них, отражаются на счете 76.3 «Расчеты по претензиям» [29].

Внесение наличных денежных средств в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений и их зачисление на расчетные или иные счета организации учитывается на счете **57.1 «Инкассированные денежные средства»**.

Движение денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты учитывается на счете **57.2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты»**.

Перечисление денежных средств в белорусских рублях для приобретения

иностранной валюты отражается:

Дебет 57.2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты»

Кредит 51 «Расчетные счета».

По дебету счета 57.2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты» отражается также превышение рублевого эквивалента приобретенной иностранной валюты над суммой в белорусских рублях, списанной с расчетного счета [29].

Сумма приобретенной иностранной валюты по курсу покупки на дату зачисления на валютный счет отражается:

Дебет 52 «Валютные счета»

Кредит 57.2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты».

По кредиту счета 57.2 «Денежные средства для приобретения иностранной валюты» отражается также превышение списанной с расчетного счета суммы в белорусских рублях над рублевым эквивалентом приобретенной иностранной валюты [29].

Движение денежных средств в иностранных валютах для реализации учитывается на счете **57.3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации»** [29].

Перечисленные денежные средства в иностранной валюте для реализации отражаются:

Дебет 57.3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации»

Кредит 52 «Валютные счета» [29].

Списание реализованных денежных средств в иностранной валюте отражается:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 57.3 «Денежные средства в иностранных валютах для реализации» [29].

На счетах в банке поддерживается остаток денежных средств оптимальный для осуществления текущей деятельности организации, а излишек денежных средств вкладывается в активы и операции, позволяющие получить дополнительный доход.

5.4 Финансовые активы и учет финансовых вложений

Долгосрочные финансовые вложения – это вложения организации:

а) в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает двенадцать месяцев);

б) в уставные фонды других организаций;

а также

в) предоставленные другим организациям займы (на срок более двенадцати месяцев);

г) вклады участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества [14].

Краткосрочные финансовые вложения – это вложения организации:

а) в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения не превышает 12 месяцев);

а также

б) предоставленные другим организациям займы (на срок менее 12 месяцев) [14].

Наличие долгосрочных финансовых вложений на отчетную дату отражается в бухгалтерском балансе по **статье «Долгосрочные финансовые вложения»**, наличие краткосрочных финансовых вложений – по **статье «Краткосрочные финансовые вложения»** [14].

По статье «Краткосрочные финансовые вложения» показываются также суммы “долгосрочных финансовых вложений (за исключением долгосрочных финансовых вложений в уставные капиталы других организаций, вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества), учитываемых на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.

При наличии резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений, учитываемых на счете 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений», показатель этой статьи, в связи с которым созданы резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений, уменьшается на суммы этих резервов” [14].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрывается следующая информация по финансовым вложениям и резервам под обесценение краткосрочных финансовых вложений:

а) суммы финансовых вложений в ценные бумаги других организаций по их видам и срокам погашения на конец предыдущего года и отчетного периода;

б) суммы предоставленных другим организациям займов на сроки до 12 месяцев и более 12 месяцев на конец предыдущего года и отчетного периода;

в) суммы вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества на конец предыдущего года и отчетного периода;

г) суммы резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений на конец предыдущего года и отчетного периода;

д) суммы созданных в отчетном периоде резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов;

е) суммы восстановленных в отчетном периоде резервов и обстоятельства, обусловившие восстановление [14].

Для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных финансовых вложений организации предназначен счет **06 «Долгосрочные финансовые вложения»**, а краткосрочных – счет **58 «Краткосрочные финансовые вложения»**. Аналитический учет по счетам ведется по **видам финансовых вложений и организациям**, которым предоставлены эти

вложения [14].

Финансовый актив – это “актив, представляющий собой денежные средства, эквиваленты денежных средств, долевой финансовый инструмент другого лица или право получения финансового актива от другого лица, обмена финансовым инструментом с другим лицом на выгодных для организации условиях, получения переменного количества собственных долевых финансовых инструментов от другого лица” [65; 66].

Долевой финансовый инструмент – это “финансовый инструмент, подтверждающий право его держателя на долю в собственном капитале другого лица” [65; 66].

Порядок учета и раскрытия информации о финансовых инструментах (за исключением финансовых активов и финансовых обязательств, возникающих в связи с совершением хозяйственных операций по договорам аренды, финансовой аренды (лизинга), страхования), определяет Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты» и ряд МСФО [65; 66; 67; 68; 69].

Классификация финансовых активов отражена в таблице 13.

Таблица 13 – Классификация финансовых активов

Категория финансового актива	Характеристики финансового актива	Примеры финансовых активов
Финансовый актив, учитываемый по амортизированной стоимости	а) не является производным финансовым инструментом; б) определяемые платежи по нему; в) фиксированный срок погашения; г) организация намеревается удерживать актив до наступления срока его погашения. Бессрочный финансовый актив не относится к данной категории	приобретенные организацией облигации, векселя; выданные займы, не обеспеченные облигациями или векселями; прочие долговые финансовые инструменты, в том числе торговая дебиторская задолженность и приобретенные при секьюритизации права (требования) по денежным обязательствам

Категория финансового актива	Характеристики финансового актива	Примеры финансовых активов
Финансовый актив, <i>учитываемый по справедливой стоимости</i>	финансовый актив организации не относящийся к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости»	долевые финансовые инструменты, производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми активами, долговые финансовые инструменты, если организация не намеревается удерживать их до наступления срока их погашения

Примечание – Источник: составлено по [65].

Финансовый актив принимается к учету в случае, если организация становится стороной финансового инструмента и стоимость этого актива может быть достоверно определена [65].

Финансовый актив принимается к учету по первоначальной стоимости.

Порядок определения первоначальной стоимости финансового актива отражен в таблице 14.

Таблица 14 – Определение первоначальной стоимости финансового актива

Вид финансового актива	Определение первоначальной стоимости финансового актива
Финансовый актив, учитываемый по справедливой стоимости (за исключением производных финансовых инструментов)	При приобретении: стоимость приобретения актива
	При внесении собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации: стоимость актива согласно <i>заклучению</i> и <i>отчету об оценке</i> , составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен <i>договор на оказание соответствующих услуг</i> (или <i>акта о внутренней оценке</i> в случае проведения оценки организацией самостоятельно)
	При безвозмездном получении: справедливая стоимость безвозмездно полученного актива на дату принятия его к учету, а при невозможности достоверного ее определения – стоимость, по которой этот актив числился в учете передающей стороны на дату передачи
	При получении по договору, предусматривающему исполнение обязательств векселями третьих лиц: сумма дебиторской задолженности покупателя, заказчика, погашенной векселем

Вид финансового актива	Определение первоначальной стоимости финансового актива
Финансовый актив, учитываемый по справедливой стоимости (за исключением производных финансовых инструментов)	При выдаче займа, не обеспеченного облигациями, векселями: сумма выданного займа
Финансовый актив, учитываемый по амортизированной стоимости (за исключением торговой дебиторской задолженности)	При приобретении: стоимость приобретения актива, увеличенная на сумму операционных затрат
	При внесении в счет вклада в уставный капитал организации: стоимость актива согласно заключению и отчету об оценке , составленным исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг (или акта о внутренней оценке в случае проведения оценки организацией самостоятельно), увеличенная на сумму операционных затрат
	При безвозмездном получении: справедливая стоимость безвозмездно полученного актива на дату принятия его к учету, увеличенная на сумму операционных затрат, а при невозможности достоверного ее определения – стоимость, по которой этот актив числился в учете передающей стороны на дату передачи, увеличенная на сумму операционных затрат
	При получении по договору, предусматривающему исполнение обязательств векселями третьих лиц: сумма дебиторской задолженности покупателя, заказчика, погашенной векселем, увеличенная на сумму операционных затрат
	При выдаче займа, не обеспеченного облигациями, векселями: сумма выданного займа, увеличенная на сумму операционных затрат
Производный финансовый инструмент	Справедливая стоимость инструмента
Торговая дебиторская задолженность (в том числе обеспеченная полученными векселями)	Относящейся к дебиторской задолженности сумма выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг

Примечание – Источник: составлено по [65].

В последующем финансовый актив, относящийся к категории активов, учитываемых по амортизированной стоимости, оценивается **по амортизированной стоимости** исходя из ее изменения в сумме:

а) начисленного процента (дисконта) за каждый отчетный период (ежемесячно) и при прекращении признания финансового актива, а также равномерного в течение периода удержания финансового актива ежемесячного погашения включенных в его первоначальную стоимость скидок:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (в случае, если организация является микрофинансовой), 91.1 «Прочие доходы»;

б) равномерного в течение периода удержания финансового актива ежемесячного погашения операционных затрат, премий:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения»;

в) поступления денежных средств от эмитента или обязанного лица в счет погашения основного долга, процента (дисконта):

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

г) обесценения [65].

Финансовый актив, относящийся к категории активов, учитываемых по справедливой стоимости, в дальнейшем “оценивается по **справедливой стоимости**, а при невозможности достоверного ее определения на дату проведения оценки – по последней **достоверной оценке справедливой стоимости** или **первоначальной стоимости** (в случае отсутствия последней достоверной оценки справедливой стоимости)” [65].

Сумма увеличения справедливой стоимости финансового актива данной категории (за исключением финансовых активов, являющихся объектами или инструментами хеджирования в рамках отношений хеджирования), отражается:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», других счетов

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 91.1 «Прочие доходы» [65].

Сумма уменьшения справедливой стоимости финансового актива данной категории (за исключением финансовых активов, являющихся объектами или инструментами хеджирования в рамках отношений хеджирования), отражается:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», других счетов [65].

Сумма денежных средств, поступивших от эмитента или обязанного лица в

счет погашения основного долга, процента (дисконта), отражается:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», других счетов [65].

При наличии документального подтверждения признаков обесценения и возможности достоверного определения суммы обесценения финансового актива (группы финансовых активов), учитываемого (учитываемой) по амортизированной стоимости (за исключением торговой дебиторской задолженности) организация вправе отразить обесценение в учете на отчетную дату (на основании решения руководителя).

Об обесценении свидетельствуют следующие признаки, определяемые за период с начала года до отчетной даты:

а) значительные финансовые затруднения эмитента финансового инструмента или обязанного лица;

б) исчезновение активного рынка для финансового актива в результате финансовых затруднений;

в) банкротство эмитента финансового инструмента или обязанного лица становится высоковероятным;

г) иные признаки, свидетельствующие о снижении суммы расчетных будущих денежных потоков от использования финансового актива [65].

Сумма обесценения принимается равной сумме **превышения амортизированной стоимости** финансового актива над **стоимостью расчетных будущих денежных потоков** от его использования и отражается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (отдельный субсчет), 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений» [65].

Если признаки обесценения финансового актива в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации в учете на отчетную дату отражается сумма восстановления обесценения финансового актива в пределах накопленной по нему суммы обесценения:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (отдельный субсчет), 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [65].

“Признание финансового актива (за исключением финансовых активов, являющихся объектами или инструментами хеджирования в рамках отношений хеджирования, а также ценных бумаг, переданных в качестве обеспечения по сделке РЕПО) прекращается при истечении срока действия прав организации на получение будущих денежных потоков от использования финансового актива или передачи финансового актива другому лицу” [65].

Погашение первоначального финансового актива и признание нового финансового актива отражается в учете:

а) при замене одного финансового актива на другой с существенно отличающимися условиями;

либо

б) при существенном изменении условий имеющегося финансового актива [65].

При прекращении признания финансового актива, начисляются суммы погашения операционных затрат (в случае их включения в первоначальную стоимость финансового актива), премий, скидок, процента (дисконта), относящиеся к этому активу и приходящиеся на период с даты, следующей за последней отчетной датой, по дату (до даты) прекращения признания актива в соответствии с условиями договора и (или) требованиями законодательства [65].

Стоимость финансового актива (за исключением *торговой дебиторской задолженности*), признание которого прекращается, отражается:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», других счетов [64].

Сумма ранее созданного резерва под обесценение финансового актива, признание которого прекращается, отражается:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (отдельный субсчет), 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [65].

Сумма начисленного дохода от реализации финансового актива отражается:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 91.1 «Прочие доходы» [65].

Сделка РЕПО – это “сделка по продаже (покупке) ценных бумаг (первая часть РЕПО) с обязательной последующей обратной покупкой (продажей) ценных бумаг того же выпуска в том же количестве (вторая часть РЕПО) через определенный договором срок по цене, установленной этим договором при заключении первой части такой сделки” [100].

Организация, являющейся продавцом ценных бумаг по первой части сделки РЕПО, учитывает стоимость ценных бумаг переданных в качестве **обеспечения по сделке РЕПО** организации, являющейся покупателем этих ценных бумаг по первой части сделки РЕПО, на счетах **06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения»,** а также на забалансовом счете **009 «Обеспечения обязательств выданные»** [65].

При невыполнении условий второй части сделки РЕПО по обратной реализации (выкупу) ценных бумаг, переданных в качестве обеспечения по сделке РЕПО, в учете продавца отражается выбытие этих ценных бумаг:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», других счетов [65].

Сумма ранее созданного резерва под обесценение финансового актива, признание которого прекращается, отражается:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (отдельный субсчет), 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [65].

Сумма начисленного дохода от реализации финансового актива отражается:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 91.1 «Прочие доходы» [65].

Сумма предоставленного продавцу займа, обеспеченного ценными бумагами по сделке РЕПО, отражается покупателем:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов [65].

Сумма изменения стоимости предоставленного займа отражается в учете покупателя в порядке, установленном для отражения оценки финансового актива относящегося к категории учитываемых по амортизированной стоимости [65].

Сумма поступивших от эмитента процентов по ценным бумагам, полученным в качестве обеспечения по сделке РЕПО, отражается покупателем:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [65].

Уменьшение суммы предоставленного займа на суммы процентов в соответствии с условиями сделки РЕПО отражается покупателем:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» [65].

Сумма перечисленных продавцу процентов по ценным бумагам, переданных в качестве обеспечения по сделке РЕПО, отражается покупателем:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов [65].

При выполнении условий второй части сделки РЕПО по обратной реализации (выкупу) ценных бумаг, полученных в качестве обеспечения по сделке РЕПО, покупатель прекращает признание финансового актива. Стоимость ценных бумаг, полученных в обеспечение по сделке РЕПО, отражается по кредиту забалансового счета **008 «Обеспечения обязательств полученные»** [65].

При невыполнении условий второй части сделки РЕПО по обратной реализации (выкупу) ценных бумаг, полученных в качестве обеспечения по первой части сделки РЕПО, в учете покупателя отражается приобретение этих ценных бумаг [65].

Хеджирование – это “использование финансового инструмента для снижения риска влияния рыночных факторов на стоимость другого финансового инструмента, твердого договорного обязательства, прогнозируемой сделки или генерируемые ими будущие денежные потоки” [64].

Классификация отношений хеджирования представлена в таблице 15.

Таблица 15 – Классификация отношений хеджирования

Вид отношений хеджирования	Характеристика
Хеджирование денежных потоков	Хеджирование риска изменения будущих денежных потоков под влиянием рыночных факторов, связанных с финансовыми инструментами или прогнозируемыми сделками, и которое оказывает влияние на доходы или расходы организации
Хеджирование справедливой стоимости	Хеджирование риска изменения справедливой стоимости принятого к учету финансового инструмента или не принятого к учету твердого договорного обязательства, которое относится к конкретному риску влияния рыночных факторов и оказывает влияние на доходы или расходы организации

Примечание – Источник: составлено по [65].

Хеджирование является высокоэффективным, если оно удовлетворяет одновременно следующим условиям:

а) в момент возникновения отношений хеджирования предполагается степень компенсации изменения справедливой стоимости или будущих денежных потоков от использования объекта хеджирования изменением справедливой стоимости или будущими денежными потоками от использования инструмента хеджирования в пределах 95 – 105 процентов;

б) последующая оценка эффективности хеджирования показывает степень компенсации изменения справедливой стоимости или денежных потоков от использования объекта хеджирования изменением справедливой стоимости или денежными потоками от использования инструмента хеджирования в пределах 80 – 125 процентов [65].

Отношения хеджирования принимаются к учету при одновременном выполнении следующих условий:

а) отношения хеджирования на дату совершения хеджируемой сделки или первой из хеджируемых сделок (в случае заключения нескольких хеджируемых сделок в рамках одной операции хеджирования) документально оформлены с указанием:

- 1) цели управления рисками и стратегии осуществления хеджирования;
- 2) объекта и инструмента хеджирования;
- 3) характера хеджируемого риска;
- 4) даты (дат) и цены (цен) сделки (сделок) с инструментом хеджирования и объектом хеджирования;
- 5) порядка расчета эффективности хеджирования;

б) эффективность хеджирования на каждую отчетную дату в течение периода хеджирования может быть достоверно определена;

в) хеджирование является высокоэффективным для каждого конкретного отношения хеджирования;

г) хеджируемая прогнозируемая сделка (при хеджировании будущих

денежных потоков) является высоковероятной [65].

Эффективность хеджирования – это “степень компенсации относящихся к хеджируемому риску изменений справедливой стоимости объекта хеджирования или генерируемых объектом хеджирования будущих денежных потоков изменениями справедливой стоимости инструмента хеджирования или генерируемых инструментом хеджирования будущих денежных потоков” [65].

Учетная оценка инструмента хеджирования определяется на дату совершения хозяйственной операции и на отчетную дату [65].

Сумма изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования соответствует:

а) эффективной части хеджирования, если изменения справедливой стоимости или будущие денежные потоки от использования объекта хеджирования компенсируются изменением справедливой стоимости или будущими денежными потоками от использования инструмента хеджирования в диапазоне 95 – 105 процентов;

б) неэффективной части хеджирования, если изменения справедливой стоимости или будущие денежные потоки от использования объекта хеджирования компенсируются изменением справедливой стоимости или будущими денежными потоками от использования инструмента хеджирования за пределами диапазона 95 – 105 процентов, но в диапазоне 80 – 125 процентов [65].

При хеджировании денежных потоков

а) по эффективной части хеджирования:

1) в случаях предполагаемого получения (уменьшения подлежащих к уплате) денежных средств, эквивалентов денежных средств или иных финансовых активов:

1.1) сумма увеличения справедливой стоимости инструмента хеджирования – производного финансового инструмента, являющегося финансовым активом, отражается:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения»

Кредит 83 «Добавочный капитал»;

1.2) сумма уменьшения справедливой стоимости инструмента хеджирования – производного финансового инструмента, являющегося финансовым обязательством, отражается:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (в пределах имеющегося остатка справедливой стоимости инструмента хеджирования по этому счету), 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (в пределах имеющегося остатка справедливой стоимости инструмента хеджирования по этому счету)

Кредит 83 «Добавочный капитал»;

2) в случаях предполагаемой выплаты (уменьшения причитающихся к получению) денежных средств, эквивалентов денежных средств или передачи иных финансовых активов:

2.1) сумма уменьшения справедливой стоимости инструмента

хеджирования – производного финансового инструмента, являющегося финансовым активом, отражается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (в пределах имеющегося остатка справедливой стоимости инструмента хеджирования по этому счету), **58 «Краткосрочные финансовые вложения»** (в пределах имеющегося остатка справедливой стоимости инструмента хеджирования по этому счету);

2.2) сумма увеличения справедливой стоимости инструмента хеджирования – производного финансового инструмента, являющегося финансовым обязательством, отражается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

3) сумма курсовых разниц, возникающих при пересчете в белорусские рубли выраженной в иностранной валюте справедливой стоимости инструмента хеджирования по официальному курсу белорусского рубля по отношению к соответствующей иностранной валюте, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь (**курсовые разницы по инструменту хеджирования**), отражается:

Дебет (кредит) 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит (дебет) счета 83 «Добавочный капитал»;

б) по неэффективной части хеджирования:

1) сумма изменения стоимости инструмента хеджирования отражается:

Дебет (кредит) 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 91.1 «Прочие доходы», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит (дебет) 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

2) сумма курсовых разниц по инструменту хеджирования отражается:

Дебет (кредит) 91.1 «Прочие доходы», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит (дебет) 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» [65].

При хеджировании справедливой стоимости

а) сумма изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования вследствие увеличения связанных с инструментом хеджирования будущих экономических выгод отражается:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» или **66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»** (в пределах имеющегося остатка справедливой стоимости инструмента хеджирования по этому счету), **67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и**

займам» (в пределах имеющегося остатка справедливой стоимости инструмента хеджирования по этому счету)

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 91.1 «Прочие доходы»;

б) сумма изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования вследствие уменьшения связанных с инструментом хеджирования будущих экономических выгод отражается:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (в пределах имеющегося остатка справедливой стоимости инструмента хеджирования по этому счету), **58 «Краткосрочные финансовые вложения»** (в пределах имеющегося остатка справедливой стоимости инструмента хеджирования по этому счету) или 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

в) сумма курсовых разниц по инструменту хеджирования отражается:

Дебет (кредит) 91.1 «Прочие доходы», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит (дебет) 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

г) сумма изменения справедливой стоимости объекта хеджирования (в случае его отражения в учете) отражается:

Дебет (кредит) 91.1 «Прочие доходы», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит (дебет) 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материал», 41 «Товары» и других счетов [65].

Организация прекращает признание отношений хеджирования в том отчетном периоде, в котором выявлено хотя бы одно из следующих условий:

а) отношения хеджирования на дату совершения хеджируемой сделки или первой из хеджируемых сделок (в случае заключения нескольких хеджируемых сделок в рамках одной операции хеджирования) документально не оформлены с указанием цели управления рисками и стратегии осуществления хеджирования, объекта и инструмента хеджирования, характера хеджируемого риска, даты (дат) и цены (цен) сделки (сделок) с инструментом хеджирования и объектом хеджирования, порядка расчета эффективности хеджирования;

б) эффективность хеджирования на каждую отчетную дату в течение периода хеджирования не может быть достоверно определена;

в) хеджирование не является высокоэффективным для каждого конкретного отношения хеджирования;

г) хеджируемая прогнозируемая сделка (при хеджировании будущих денежных потоков) не является высоковероятной;

д) объект хеджирования погашен, реализован, передан безвозмездно другому лицу или исполнен;

е) инструмент хеджирования погашен, реализован, передан безвозмездно другому лицу или исполнен;

ж) организацией принято решение о прекращении отношений

хеджирования;

з) прогнозируемая сделка (при хеджировании денежных потоков) перестает быть высоковероятной [65].

При прекращении признания отношений хеджирования денежных потоков в связи с исполнением прогнозируемой сделки:

а) накопленные на счете 83 «Добавочный капитал» суммы изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования, относящиеся к эффективной части хеджирования денежных потоков, отражаются:

Дебет (кредит) 83 «Добавочный капитал»

Кредит (дебет) 08 «Вложения в долгосрочные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», других счетов;

б) числящиеся на дату исполнения прогнозируемой сделки на счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» или 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» суммы изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования отражаются:

1) при погашении производного финансового инструмента, являющегося финансовым активом:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения»;

2) при погашении производного финансового инструмента, являющегося финансовым обязательством:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов [64].

При прекращении признания отношений хеджирования денежных потоков в связи с тем, что не предполагается исполнение прогнозируемой сделки, накопленные на счете 83 «Добавочный капитал» суммы изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования, относящиеся к эффективной части хеджирования денежных потоков, отражаются:

Дебет (кредит) 83 «Добавочный капитал»

Кредит (дебет) 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 91.1 «Прочие доходы», 91.4 «Прочие расходы» [65].

Если признание отношений хеджирования денежных потоков прекращено, но при этом финансовый инструмент, являвшийся инструментом хеджирования, не погашен (не реализован, не передан безвозмездно другому лицу, не исполнен), то начиная с даты, следующей за датой прекращения признания отношений хеджирования денежных потоков, суммы изменения справедливой стоимости этого финансового инструмента отражаются:

Дебет (кредит) **06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения»,** 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит (дебет) 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90.10

«Прочие расходы по текущей деятельности», 91.1 «Прочие доходы», 91.4 «Прочие расходы» [65].

Отраженная в учете в периоде осуществления отношений хеджирования справедливой стоимости сумма изменения стоимости объекта хеджирования, учитываемого по амортизированной стоимости после прекращения признания отношений хеджирования справедливой стоимости, амортизируется, начиная с даты, следующей за датой прекращения признания отношений хеджирования справедливой стоимости в отношении этого объекта [65].

5.5 Учет запасов

Запасы – это активы, отвечающие следующим критериям признания:

- а) предназначены для продажи в ходе обычной деятельности;
- б) находятся в процессе производства для такой продажи или в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или оказания услуг;
- в) товары;
- г) готовая продукция или незавершенное производство, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства;
- д) затраты на оказание услуг в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку (если речь идет о поставщике услуг) [101; 102].

В бухгалтерском балансе по **статье «Запасы»** отражаются остатки материалов, незавершенного производства, товаров и готовой продукции, товаров отгруженных и прочих запасов. При наличии резервов под снижение стоимости запасов, учитываемых на счете 14 «Резервы под снижение стоимости запасов», показатели соответствующих строк статьи «Запасы», в связи с которыми созданы резервы под снижение стоимости запасов, уменьшаются на суммы этих резервов [14].

Остатки материалов, учитываемых на счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов» показываются по **статье «материалы»**. При ведении учета заготовления и приобретения материалов с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и (или) 16 «Отклонение в стоимости материалов» по данной статье также показывается сумма отклонений **фактической себестоимости материалов** от их стоимости по **учетным ценам** [14].

Остатки незавершенного производства, учитываемого на счетах 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются по **статье «незавершенное производство»** [14].

Остатки готовой продукции, учитываемой на счете 43 «Готовая продукция», товаров, учитываемых на счете 41 «Товары», а также расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию», относящиеся к остаткам товаров в порядке, установленном законодательством, показываются по статье **«готовая продукция и товары»**. При ведении учета товаров по розничным ценам показатель этой статьи уменьшается на сальдо по счету 42 «Торговая наценка». В организации общественного питания по данной

статье показываются остатки сырья и готовой продукции на кухнях и в кладовых [14].

Остатки товаров отгруженных, учитываемых на счете 45 «Товары отгруженные» отражаются по статье **«товары отгруженные»** [14].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности по запасам раскрывается следующая информация:

- а) способы оценки запасов по их группам (видам);
- б) влияние изменения способов оценки запасов на показатели отчетности;
- в) фактическая себестоимость запасов, показанных в отчетности по чистой стоимости реализации;
- г) суммы резервов под снижение стоимости запасов на конец предыдущего года и отчетного периода;
- д) суммы созданных в отчетном периоде резервов под снижение стоимости запасов с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов под снижение стоимости запасов;
- е) суммы восстановленных в отчетном периоде резервов под снижение стоимости запасов и обстоятельства, обусловившие восстановление;
- ж) стоимость запасов, переданных в залог, на конец отчетного периода [14].

Методологические основы учета и порядок раскрытия информации о запасах изложены в Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и в МСФО (IAS) 2 «Запасы» [102; 103].

К первичным учетным документам и учетным регистрам по оформлению операций с запасами относятся:

- а) **товарно-транспортная накладная;**
- б) **товарная накладная;**
- в) **международная товарно-транспортная накладная «CMR»;**
- г) **приходный ордер;**
- д) **акт о приемке материалов;**
- е) **накладная на внутреннее перемещение;**
- ж) **требование (требование-накладная);**
- з) **лимитно-заборная карта;**
- и) **акт снятия остатков;**
- к) **акт на списание материалов;**
- л) **ведомость учета выдачи горюче-смазочных материалов;**
- л) **карточки (книги) складского учета;**
- м) **отчет о движении горюче-смазочных материалов;**
- н) **оборотные ведомости;**
- о) **сводная сальдовая ведомость;**
- п) **ведомости движения материалов (накопительные ведомости);**
- р) **сводная ведомость движения материалов** [101; 103; 104].

Запасы принимаются к учету по **фактической себестоимости** [101].
“Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по **чистой возможной цене продажи**” [102].

Себестоимость запасов включает “все затраты на приобретение, затраты

на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов”. Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в фактическую себестоимость приобретенных запасов [101].

МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» определяет те редкие случаи, когда затраты по заимствованиям (“процентные и другие затраты, которые организация несет в связи с получением заемных средств”) включаются в себестоимость запасов [105]. Организация может приобрести запасы на условиях отсрочки погашения. “Если соглашение фактически содержит элемент финансирования, такой элемент, как разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и выплаченной суммой, признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода финансирования” [101].

Подходы к определению фактической себестоимости запасов представлены в таблице 16.

Таблица 16 – Определение фактической себестоимости запасов

Вариант поступления запасов	Определение фактической себестоимости запасов
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат организации на приобретение: стоимость по ценам приобретения; таможенные сборы и пошлины (<i>за исключением тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами</i>); вознаграждение, уплаченное посреднической организации, через которую приобретены запасы; затраты по заготовке и доставке до места использования запасов, включая расходы по страхованию; затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях; транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.
Изготовление в организации	Сумма фактических затрат, связанных с производством данных запасов.
Внесение в качестве вклада в уставный фонд организации	Экспертная оценка стоимости запасов в соответствии с законодательством.
Безвозмездное получение	Цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация устанавливает стоимость таких же или аналогичных запасов, или исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Вариант поступления запасов	Определение фактической себестоимости запасов
Приобретение в обмен на другие неденежные активы	а) Рыночная стоимость полученных запасов (разница между рыночной стоимостью полученных запасов и стоимостью запасов передающей стороны относится на финансовые результаты); б) стоимость передаваемых или подлежащих передаче другой организации неденежных активов, по которой они были отражены в учете передающей стороны (если рыночную стоимость запасов невозможно определить).
Выявлены при проведении инвентаризации	На основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющим оценочную деятельность, или организацией самостоятельно исходя из прейскурантов, бюллетеней, каталогов и иных документов, определяющих стоимость аналогичных активов.

Примечание – Источник: составлено по [101].

Не включаются в себестоимость запасов и признаются расходами в период возникновения следующие затраты:

а) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;

б) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;

в) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов;

г) затраты на продажу [102].

“Если поставщики услуг имеют запасы, они оценивают эти запасы по затратам на их производство. Эти затраты состоят главным образом из затрат на оплату труда и прочих затрат на персонал, непосредственно занятый в предоставлении услуг, включая персонал, выполняющий надзорные функции, и распределяемых накладных расходов. Затраты на оплату труда и прочие затраты, относящиеся к персоналу, занимающемуся сбытом и выполняющему административные функции общего характера, не включаются в себестоимость запасов, а признаются в качестве расходов в период возникновения. Стоимость запасов поставщика услуг не включает в себя нормы прибыли или нераспределяемые накладные расходы, которые часто заложены в ценах, определяемых поставщиками услуг” [102].

Методы оценки стоимости запасов и условия их применения отражены в таблице 17.

Таблица 17 – Методы оценки стоимости запасов

Метод оценки стоимости запасов	Условия применения метода
По нормативным затратам	Результат применения метода “примерно соответствуют значению себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий”.
По розничным ценам	Результат применения метода “примерно соответствуют значению себестоимости. Часто используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого количества быстро меняющихся статей с одинаковой нормой прибыли, в отношении которых практически неосуществимо использовать прочие методы определения себестоимости. Себестоимость единицы запасов определяется путем уменьшения цены продажи данной единицы запасов на соответствующий процент валовой маржи. При определении величины используемого процента учитываются запасы, стоимость которых была уменьшена до уровня ниже их первоначальной цены продажи. Часто используется среднее значение процента для каждого отдела розничной торговли”.

Примечание – Источник: составлено по [102].

В состав **транспортно-заготовительных затрат (ТЗЗ)** включаются:

- а) затраты по погрузке в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены;
- б) вознаграждения за оказанные услуги, причитающиеся посредническим организациям;
- в) затраты на хранение в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах;
- г) другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и доставкой запасов в организацию [101].

ТЗЗ организации принимаются к учету путем:

- а) непосредственного (прямого) включения данных затрат в фактическую себестоимость запасов (например, в организациях с небольшой номенклатурой материалов; в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов)

или

- б) отнесения их на счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» или 16 «Отклонение в стоимости материалов» [101].

При применении метода учета ТЗЗ с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» определяется сумма отклонения фактической себестоимости приобретаемых запасов от их учетной цены. Отклонения включают сумму ТЗЗ и разницу между стоимостью запасов по цене приобретения и их учетной ценой. Сумма отклонений по окончании

отчетного периода в полном объеме списывается на счет 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Ежемесячно ТЗЗ или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на управленческие нужды и на иные цели, списываются на счета учета, на которых отражен расход соответствующих материалов [101].

Распределение ТЗЗ или величины отклонений в стоимости материалов допускается с применением следующих упрощенных вариантов:

а) сумма ТЗЗ или отклонений полностью списывается на счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и на увеличение стоимости реализованных материалов (применяется при небольшом удельном весе ТЗЗ или величины отклонений в стоимости материалов: не более десяти процентов к учетной стоимости материалов);

б) ТЗЗ или отклонения ежемесячно (в отчетном периоде) полностью списываются на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов, если их удельный вес (в процентах к стоимости по цене приобретения материалов или учетной цене) не превышает пяти процентов. Удельный вес ТЗЗ или величины отклонений (в процентах к учетной стоимости материала) округляется до целых единиц. В течение отчетного периода ТЗЗ или величина отклонений распределяются исходя из удельного веса (в процентах к учетной стоимости соответствующих материалов), сложившегося на начало данного отчетного периода. В случае существенного недосписания или излишнего списания отклонений или ТЗЗ (более пяти процентов) в следующем отчетном периоде сумма списываемых (распределяемых) отклонений или ТЗЗ корректируется на указанную сумму прошлого отчетного периода;

в) ТЗЗ или величина отклонений распределяются пропорционально их удельному весу (нормативу), закрепленному в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости используемых материалов. В случае отличия фактических размеров отклонений или ТЗЗ от нормативных размеров, в следующем отчетном периоде сумма распределенных отклонений или ТЗЗ корректируется, то есть увеличивается на недосписанную сумму или уменьшается на сумму, излишне списанную в прошлом отчетном периоде. Остатки ТЗЗ или величина отклонений на начало каждого отчетного периода рассчитываются исходя из удельного веса (норматива) ТЗЗ или отклонений, предусмотренных в плановых (нормативных) калькуляциях, к фактическому наличию материалов в учетных ценах [101].

При выбытии запасов их стоимость, числящаяся в учете организации, должна быть признана в качестве расходов в том отчетном периоде, в котором признаются соответствующие доходы [101].

При отпуске запасов (*кроме товаров, учитываемых по розничным ценам*) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

а) *по себестоимости каждой единицы;*

б) *по средней себестоимости;*

в) *по себестоимости первых по времени приобретения запасов (FIFO).*

Применение одного из перечисленных способов по группе (виду) запасов производится в течение отчетного года и определяется в учетной политике организации.

Условия применения методов оценки запасов отражены в таблице 18.

Таблица 18 – Оценка запасов при отпуске в производство и выбытии

Метод оценки запасов	Условия применения метода
По себестоимости каждой единицы	“Себестоимость статей запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов. Метод предполагает, что понесенные затраты относятся на установленные единицы запасов. Расчет себестоимости каждой единицы неуместен в случаях, когда существует большое количество единиц запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми. В таких случаях для получения predetermined величины влияния на прибыль или убыток можно было бы использовать метод выбора тех позиций, которые остаются в запасах”. Оценка запасов, используемых в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.
По себестоимости первых по времени приобретения запасов: «первое поступление – первый отпуск» (FIFO)	Себестоимость запасов, помимо <i>“запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов”</i>. Способ основан на допущении, что запасы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения (поступления), то есть запасы, первыми поступающие в производство (реализацию), должны быть оценены по себестоимости первых в последовательности приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало отчетного периода. При применении этого способа оценка запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости реализованных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Примечание – Источник: составлено по [101].

Оценка запасов на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии. Исключение: *товары*,

учитываемые по розничным ценам [101].

Информация о наличии и движении производственных запасов, а также операций, связанных с их заготовлением и приобретением, обобщается на счетах **II раздела «Производственные запасы»** типового плана счетов [29].

Наличие и движение сырья, основных материалов, образующих основу продукта, строительных материалов у подрядчика, вспомогательных материалов, необходимых в производстве продукта, учитывается на счете **10.1 «Сырье и материалы»** [29; 101].

Наличие и движение полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, приобретаемых для комплектации выпускаемой продукции, которые требуют затрат по их обработке или сборке учитываются на счете **10.2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»**. “Изделия, приобретаемые для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно, в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, учитываются на счете 41 «Товары»” [29].

На счете **10.3 «Топливо»** учитывается наличие и движение горюче-смазочных материалов, отходов производства и вторичных материалов, используемых как твердое топливо [29].

На счете **10.4 «Тара и тарные материалы»** учитывается наличие и движение тары, а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта, в организациях осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность. Исключение – *технологическая тара* (тара, используемая для осуществления технологического процесса производства) *и тара для хозяйственных нужд*. Вне зависимости от условий приобретения тара принимается к учету по фактической себестоимости. **Фактическая себестоимость** (кроме тары, поступившей с поставленной продукцией) определяется путем суммирования всех затрат по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению. Стоимость тары однократного использования, приобретенной вместе с запасами и включенной в стоимость этих запасов, отдельно в учете не отражается [29].

На счете **10.5 «Запасные части»** учитывается наличие и движение запасных частей (используемых при проведении ремонта для замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств), шин транспортных средств в запасе и обороте. Также на счете учитывается обменный фонд полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, создаваемый в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах. “Шины транспортных средств (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включаемые в его первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств” [29].

На счете **10.6 «Прочие материалы»** учитывается “наличие и движение отходов производства, неисправимого брака, материалов, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как

материалы, топливо или запасные части в организации, изношенных шин и утильной резины. Отходы производства и вторичные материалы, используемые как твердое топливо, учитываются на счете **10.3 «Топливо»** [29].

На счете **10.7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»** “учитывается движение материалов, переданных в переработку другим лицам, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий” [29].

На счете **10.8 «Временные сооружения»** учитывается “наличие и движение временных сооружений в соответствии с законодательством” [29].

На счете **10.9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты»** учитывается “наличие и движение хозяйственных принадлежностей, инструментов, инвентаря, в том числе тары, используемой организацией для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд (*кроме тары, которая учитывается как основные средства в соответствии с законодательством*)” [29].

Наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), форменной и фирменной одежды и обуви находящихся на складах организации или в иных местах хранения, учитывается на счете **10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»**, а находящихся в эксплуатации – на счете **10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»** [29].

Стоимость отдельных предметов в составе средств в обороте переносится на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию в следующем порядке:

а) по специальным инструментам и специальным приспособлениям (инструменты и приспособления целевого назначения, штампы, пресс-формы и подобные им предметы) – в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет;

б) стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;

в) по приспособлениям целевого назначения (сосуды для выплавки стекла и другие аналогичные приспособления целевого назначения), изготовленным из сплавов драгоценных металлов, – в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из части стоимости приспособлений, приходящихся на экономически обоснованные технологические потери драгоценных металлов, в течение нормативного срока их службы. При выбытии данных приспособлений в результате непригодности оставшаяся часть их стоимости относится на финансовые результаты. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, принимаются к учету в порядке, установленном законодательством;

г) по остальным предметам – в соответствии с учетной политикой

организации [101].

На счете **10.12 «Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы»** учитывается “наличие и движение лома и отходов, содержащих драгоценные металлы” [29].

На отдельном субсчете к счету **10 «Материалы»** могут учитываться почтовые марки, оплаченные авиабилеты и другие аналогичные документы в сумме фактических затрат на их приобретение. Аналитический учет по счету ведется по **местам хранения** материалов, отдельным их **наименованиям** и **материально ответственным лицам** [29].

Затраты по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию, включают в себя затраты организации по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретаемых материалов, не связанные с производственным процессом. При выполнении таких работ сторонними организациями в данные затраты включаются стоимость выполненных работ и затраты по перевозке к месту выполнения работ и обратно, по погрузке и выгрузке [101].

Затраты на переработку материалов включают прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции, систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию [101].

Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения [101].

Постоянные производственные накладные расходы – это косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например амортизация и обслуживание производственных зданий и оборудования, а также связанные с производством управленческие и административные затраты. Относятся на затраты на переработку на основе нормальной загрузки производственных мощностей (тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних показателей за ряд периодов или сезонов работы в нормальных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием). Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности. “Сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается в результате низкого уровня производства или простоев”. В периоды необычно высокого уровня производства сумма данных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости [101].

Переменные производственные накладные расходы – это косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда. Относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей [101].

При одновременном производстве более одного продукта (производство совместно производимых продуктов или основного продукта и побочного продукта) затраты на переработку каждого продукта могут не идентифицироваться отдельно. Тогда они **распределяются между продуктами на пропорциональной и последовательной основе**. Например, распределение на основе относительной стоимости продаж каждого продукта либо на стадии процесса производства, когда продукты становятся отдельно идентифицируемыми, либо при завершении производства. Побочные продукты, не являющиеся существенными по своей природе, оцениваются **по чистой возможной цене продажи**, и эта стоимость вычитается из себестоимости основного продукта. Как следствие, балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости [101].

“Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов”. Например, включение непроизводственных накладных расходов или затрат по разработке продуктов для конкретных клиентов [101].

Не включаются в фактическую себестоимость материалов, а относятся на расходы того отчетного периода, в котором они были осуществлены:

а) проценты за пользование кредитами, займами, полученными для приобретения этих материалов, а также вознаграждения банкам за обслуживание этих кредитов;

б) вознаграждения банкам по открытию и исполнению аккредитивов по расчетам за приобретенные материалы;

в) затраты на содержание отделов снабжения и других служб организации с аналогичными функциями, а также на хранение материалов в организации;

г) курсовые разницы по обязательствам в иностранной валюте перед поставщиками за приобретенные материалы;

д) затраты, связанные с приобретением иностранной валюты для расчетов с поставщиками или погашения кредитов за приобретенные материалы;

е) расходы на реализацию;

ж) другие затраты, непосредственно не связанные с приобретением и доставкой материалов и доведением их до состояния, пригодного к использованию [101].

В аналитическом учете и местах хранения материалов могут применяться **учетные цены**. В качестве учетных цен на материалы применяются:

а) **цены приобретения** (другие затраты, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных затрат);

б) **фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода** (отклонения между фактической себестоимостью материалов отчетного периода и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных затрат);

в) **планово-расчетные цены** (отклонения цен приобретения от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных затрат);

г) **средняя цена группы** (разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготовительных затрат. Средняя цена группы устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов имеющих незначительные колебания в ценах);

д) **средняя цена каждого наименования материалов** (величина отклонения (разница между фактическими затратами по приобретению материала и его ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов по средним ценам) [101].

Применение способа **средней себестоимости материалов, отпущенных в производство** или **списанных на иные цели**, может осуществляться следующими вариантами:

а) исходя из среднемесячной фактической себестоимости (**взвешенная оценка**), в расчет которой включается количество и стоимость материалов на начало отчетного периода и все поступления за отчетный период;

б) путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (**скользящая оценка**), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало отчетного периода и все поступления до момента отпуска.

Вариант исчисления средней себестоимости материалов раскрывается в учетной политике организации [101].

Принятие к учету фактически поступивших в организацию материалов отражается:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материалов», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 91 «Прочие доходы и расходы», 98 «Доходы будущих периодов», других счетов [29; 101].

Стоимость использованных в производстве или на другие цели материалов отражается:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию», и других счетов

Кредит 10 «Материалы» [29; 101].

При выбытии материалов их стоимость отражается:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности», 91.4 «Прочие расходы», других счетов

Кредит 10 «Материалы» [29; 101].

Для обобщения информации о заготовлении и приобретении материалов, в том числе находящихся в пути, предназначен **счет 15 «Заготовление и**

приобретение материалов». Счет может иметь дебетовое сальдо при наличии материалов в пути [29].

Фактическая себестоимость поступивших в организацию материалов отражается:

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материалов»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», других счетов [29; 101].

Поступление в организацию материалов по учетным ценам отражается:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материалов» [29; 101].

Отклонения фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам отражаются:

Дебет (кредит) 16 «Отклонение в стоимости материалов»

Кредит (дебет) 15 «Заготовление и приобретение материалов» [29; 101].

Для обобщения информации об отклонениях фактической себестоимости приобретаемых материалов от их стоимости по учетным ценам предназначен **счет 16 «Отклонение в стоимости материалов»**. Аналитический учет по счету ведется по отдельным **видам** и (или) **группам материалов** и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Этот счет может применяться организациями без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» [29; 101].

Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов» отклонения фактической себестоимости приобретаемых материалов от их стоимости по учетным ценам списываются:

Дебет 20 «Основное производств», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и других счетов, по которым отражено использование соответствующих материалов

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материалов» [29; 101].

К **незавершенному основному производству** относится следующая продукция, не прошедшая всех стадий обработки по технологическому процессу:

а) детали собственного изготовления, законченные и не законченные обработкой;

б) детали покупные и полуфабрикаты, прошедшие обработку на соответствующих технологических операциях;

в) узлы, находящиеся на различных стадиях сборки;

г) изделия, сборка которых еще не закончена, и изделия, полностью законченные, принятые контрольным аппаратом и упакованные, но по каким-либо причинам не сданные на склады готовой продукции до окончания рабочей смены последнего рабочего дня отчетного месяца при односменной и двухсменной работе организации, при двухсменной работе в условиях непрерывного производства – до окончания последней рабочей смены в последнем календарном дне отчетного месяца, при трехсменной работе

организации – до 8 часов утра первого числа месяца, следующего за отчетным месяцем;

д) детали и узлы, подлежащие исправлению.

К составу незавершенного производства не относятся:

а) материалы, находящиеся у рабочих мест, не подвергшиеся обработке;

б) покупные комплектующие детали и полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, но не прошедшие первой операции обработки или сборки в узлы и изделия;

в) окончательный брак [107].

На конец отчетного периода стоимость незавершенного основного производства показывает **сальдо по счету 20 «Основное производство»**, незавершенного вспомогательного производства – **сальдо по счету 23 «Вспомогательные производства»**, незавершенного производства в обслуживающих производствах и хозяйствах – **сальдо по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»** [29].

Порядок бухгалтерского учета и оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливается учетной политикой организации [101].

Сводный учет затрат на производство – это группировка всех затрат по объектам и по калькуляционным статьям [107].

Объектами затрат и калькулирования могут выступать:

а) организация в целом;

б) структурные подразделения организации:

1) **основные производства** осуществляющие деятельность, которая явилась целью создания предприятия;

2) **вспомогательные производства**, являющиеся вспомогательными для основного производства предприятия;

3) **обслуживающие производства и хозяйства** – структурные подразделения предприятия, осуществляющие бытовое обслуживание работников, оздоровительные и культурно-просветительные мероприятия;

в) виды осуществляемой организацией экономической деятельности;

г) отдельный заказ, проект;

д) отдельные виды продукции (работ, услуг);

е) группы однородной продукции (продукция объединяется в группы по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения).

Методика сводного учета затрат на производство и порядок составления на его основе **калькуляций фактической себестоимости продукции (работ, услуг)** зависят:

а) от структуры управления производством;

б) типа и характера производств;

в) количества видов выпускаемых продуктов, выполняемых работ, оказываемых услуг.

В случае *бесцеховой структуры управления* затраты на производство учитываются в целом по организации. При *цеховой структуре управления* в себестоимости продукции выделяются затраты отдельных цехов.

Информация о затратах по текущей деятельности организации, *кроме расходов на реализацию*, обобщается на счетах *раздела III «Затраты на производство»* типового плана счетов [29].

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах основного производства. Аналитический учет по счету ведется по **видам производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг** и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Прямые затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, отражаются:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», других счетов [29].

Прямые затраты – это затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту затрат. Например, стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу конкретного продукта, работы, услуги (**прямые материальные затраты**); затраты на оплату труда и другие выплаты работникам, занятым в производстве конкретной продукции, выполнении конкретной работы, оказании конкретной услуги (**прямые затраты на оплату труда**); **прочие прямые затраты**.

Затраты, связанные с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного производства, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», списываются с этого счета в дебет счета 20 «Основное производство»:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 25 «Общепроизводственные затраты» [29].

Фактическая себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг отражается:

Дебет 43 «Готовая продукция», 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», других счетов

Кредит 20 «Основное производство» [29].

При применении организацией *полуфабрикатного варианта учета затрат на производство* для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства предназначен счет **21 «Полуфабрикаты собственного производства»**. Аналитический учет по счету ведется по **местам хранения** полуфабрикатов и отдельным их **наименованиям** [29].

Затраты, связанные с изготовлением полуфабрикатов, отражаются:

Дебет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

Кредит 20 «Основное производство» [29].

Стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку,

отражается:

Дебет 20 «Основное производство», других счетов

Кредит 21 «Полуфабрикаты собственного производства» [29].

При реализации полуфабрикатов другим лицам их стоимость отражается:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Кредит 21 «Полуфабрикаты собственного производства» [29].

В организациях, не применяющих полуфабрикатный вариант учета затрат на производство, полуфабрикаты собственного производства отражаются в составе незавершенного производства на счете 20 «Основное производство». Применение полуфабрикатного либо **бесполуфабрикатного варианта учета себестоимости** обуславливает различия в порядке оценки остатков незавершенного производства, выявленных инвентаризацией [107].

Для обобщения информации о потерях от брака в производстве предназначен счет **28 «Брак в производстве»**. Аналитический учет по счету ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям затрат, причинам и виновным лицам. Затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого брака, затраты на исправление брака) отражаются **по дебету** счета **28 «Брак в производстве»**. **По кредиту данного счета** отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции, суммы, подлежащие удержанию с виновных лиц), а также суммы, списываемые на счета учета затрат на производство и другие счета как потери от брака [29].

Для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства, предназначен счет **23 «Вспомогательные производства»**. Аналитический учет по счету ведется по видам производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации [29].

Прямые затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг во вспомогательных производствах, отражаются:

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», других счетов [29].

Затраты, связанные с обслуживанием и управлением структурными подразделениями вспомогательных производств, могут учитываться непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства» либо предварительно накапливаться на счете 25 «Общепроизводственные затраты», а затем списываться с этого счета в дебет счета 23 «Вспомогательные производства»:

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 25 «Общепроизводственные затраты» [29].

Фактическая себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг отражается:

Дебет 20 «Основное производство», 29 «Обслуживающие производства и

хозяйства», 43 «Готовая продукция», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», других счетов

Кредит 23 «Вспомогательные производства» [29].

Для обобщения информации о затратах, связанных с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг (бытовое обслуживание, оздоровительные и культурно-просветительные мероприятия) обслуживающими производствами и хозяйствами организации, являющимися ее структурными подразделениями, предназначен счет **29 «Обслуживающие производства и хозяйства»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому обслуживающему **производству и хозяйству в разрезе статей затрат** [29].

Произведенные обслуживающими производствами и хозяйствами затраты отражаются:

Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», других счетов.

Фактическая себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг отражается:

Дебет 10 «Материалы», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы», других счетов

Кредит 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» [29].

Для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств организации предназначен счет **25 «Общепроизводственные затраты»**. На счете отражаются затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств, используемых в производстве, затраты на оплату труда работников, занятых обслуживанием производства, другие аналогичные по назначению затраты. Аналитический учет по счету ведется по отдельным **подразделениям** организации, **статьям затрат** и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Счет **сальдо на отчетную дату не имеет** [29].

Произведенные организацией общепроизводственные затраты отражаются:

Дебет 25 «Общепроизводственные затраты»

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», других счетов [29].

Затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», списываются с этого счета:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», других счетов

Кредит 25 «Общепроизводственные затраты» [29].

Затраты, являющиеся **условно-постоянными** затратами, могут списываться со счета 25 «Общепроизводственные затраты», в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Кредит 25 «Общепроизводственные затраты» [29].

Для обобщения информации о затратах, связанных с управлением организацией предназначен **счет 26 «Общехозяйственные затраты»**. На счете отражаются начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, затраты на содержание управленческого персонала, затраты на информационные, аудиторские и другие услуги, другие аналогичные по назначению затраты. Аналитический учет по счету ведется по **статьям затрат, местам возникновения затрат** и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации. Счет **сальдо на отчетную дату не имеет** [29].

Произведенные организацией общехозяйственные затраты отражаются:

Дебет 26 «Общехозяйственные затраты»

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», других счетов [29].

Затраты, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные затраты», списываются с этого счета в качестве условно – постоянных на управленческие расходы отчетного периода:

Дебет счета 90.5 «Управленческие расходы»

Кредит 26 «Общехозяйственные затраты» [29].

С точки зрения включения в себестоимость продукции, работ, услуг затраты подразделяются на основные и накладные.

Основные затраты включаются в себестоимость конкретного продукта, работы, услуги напрямую.

Накладные затраты включаются в себестоимость продукции, работ, услуг путем распределения пропорционально фактору, имеющему с ними наибольшую причинно-следственную связь.

Методы распределения накладных затрат и специфика их применения отражены в таблице 19.

Таблица 19 – Методы распределения накладных затрат

База распределения накладных затрат	Условия и особенности применения метода
Производственная себестоимость	Элементы прямых затрат остаются в условно-постоянной пропорции. Строительство
Выручка от реализации	Торговые организации. Не позволяет объективно выяснить, какой товар прибыльный, а какой убыточный.
Стоимость использованных при производстве материалов	Материалоемкое производство

Основная заработная плата производственных рабочих	Одинаковый уровень механизации и автоматизации производства в структурных подразделениях (швейные, обувные, кожевенные, консервные производства). Периодическая корректировка коэффициента распределения (что усложняет процесс ценообразования). При свободном ценообразовании неточности в распределении затрат компенсируются изменением доли прибыли в цене. Метод теряет смысл в отношении продукции, работ, услуг цены на которые регулируются государством.
Комбинированный метод	Последовательно применяются различные базы распределения.

Примечание – Источник: составлено по [107; 108].

При увеличении объема производства (продаж) доля накладных затрат в себестоимости единицы снижается.

Подразделение затрат на переменные, постоянные и смешанные используется при составлении калькуляций и принятии управленческих решений. **Общая сумма переменных затрат** изменяется пропорционально изменению объемов производства. Например, затраты на сырье и материалы, заработную плату производственных рабочих, топливо и энергию на технологические нужды. **Общая сумма постоянных затрат** не изменяется при изменении объема производства, но изменяется доля данных затрат в единице продукции. Например, административные затраты, амортизация, арендная плата. **Смешанные затраты** – это затраты, общая сумма которых изменяется, но не прямо пропорционально изменению объема деятельности (или другого фактора затрат). Например, затраты на доставку продукции (товара) потребителям. Разделение затрат на постоянные и переменные позволяет определить влияние объема производства и сбыта на величину прибыли и тот объем продаж, начиная с которого предприятие не только покроет переменные и постоянные затраты, т.е. достигнет **точки безубыточности**, но и получит прибыль. **Модель: «себестоимость как сумма постоянных и переменных затрат ↔ объем продаж (выпуска) ↔ прибыль».**

Готовая продукция – это изделия и полуфабрикаты полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам, снабженные документом, удостоверяющим качество [101].

Информация о наличии и движении готовой продукции в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, обобщается на счете **43 «Готовая продукция»**. Аналитический учет по счету ведется по **местам хранения** и отдельным **видам** готовой продукции.

Стоимость готовой продукции, изготовленной для реализации или предназначенной для собственных нужд организации, отражается:

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 20 «Основное производство», других счетов учета затрат на производство.

Последовательность формирования себестоимости выпущенной продукции:

- а) в течение месяца собираются все производственные затраты;
- б) списывается часть расходов будущих периодов, в соответствии с определяемой учетной политикой методикой;
- в) создаются резервы (резервы непредвиденных потерь: резерв ремонта основных средств, резерв на отпуска и т.д.);
- г) распределяются общепроизводственные затраты вспомогательных производств;
- д) определяется себестоимость продукции и услуг вспомогательных производств, производится распределение работ и услуг;
- е) суммируются и списываются на основное производство с распределением между отдельными видами продукции общепроизводственные и общехозяйственные затраты;
- ж) определяются окончательные потери от брака и включаются в затраты основного производства;
- и) определяется величина незавершенного производства;
- к) исчисляется себестоимость выпущенной продукции.

При реализации продукции суммы, подлежащие уплате покупателем, поставщик учитывает по дебету счета учета расчетов, которые включают:

- а) стоимость отгруженной (отпущенной) продукции по ценам реализации;
- б) стоимость тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара;
- в) стоимость работ по транспортировке продукции и погрузке ее в транспортные средства (*без налога на добавленную стоимость*), подлежащих оплате покупателем сверх цены реализации готовой продукции, выполненных собственными силами и транспортом поставщика или специализированной организацией и другими организациями (*без налога на добавленную стоимость*) или физическими лицами;
- г) налог на добавленную стоимость, акцизы, другие налоги, установленные в соответствии с законодательством [101].

Дебиторская задолженность покупателей за отгруженную им продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги отражается:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» [29].

Одновременно с формированием дебиторской задолженности покупателей относятся в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»:

- а) фактическая себестоимость отгруженной (отпущенной) готовой продукции (при отражении в учете выручки от ее реализации):

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 43 «Готовая продукция»;

- б) налог на добавленную стоимость, акцизы и другие налоги, установленные действующим законодательством:

Дебет 90.2 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»

Дебет 90.3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 68.2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

в) расходы на реализацию:

Дебет 90.6 «Расходы на реализацию»

Кредит 44 «Расходы на реализацию» [101].

Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к выбывшей и оставшейся на конец отчетного периода готовой продукции, определяются следующим образом:

1. к сумме отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода прибавляются суммы отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного периода;
2. к стоимости остатка продукции по учетным ценам прибавляется стоимость оприходованной по этим же учетным ценам продукции за отчетный период;
3. путем деления первого итога на второй определяется процент отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам;
4. по указанному проценту отклонений, распространенному на стоимость готовой продукции по учетным ценам, числящейся на конец отчетного периода на складах и отгруженной в течение отчетного периода, устанавливается сумма отклонений, подлежащая оставлению на счете 43 «Готовая продукция» и отнесению в дебет счетов учета финансовых результатов [101].

Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к реализованной продукции, отражаются дополнительной или **сторнировочной** записью:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 43 «Готовая продукция» [100].

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты на их выполнение и оказание при отражении в учете выручки от их реализации списываются с кредита счетов учета затрат на производство на себестоимость реализации:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 20 «Основное производство», других счетов учета затрат на производство [29].

Товары – это товарно-материальные ценности, приобретенные предприятием для реализации; изделия, приобретаемые предприятием, осуществляющим промышленную и иную производственную деятельность, для

комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно [29; 101].

Товары, приобретенные организацией для реализации, оцениваются **по стоимости их приобретения**. Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут оценивать приобретенные товары **по розничным ценам** [102].

Информация о наличии и движении товаров (в том числе при транзите) и тары в организациях, осуществляющих торговую, торгово-производственную деятельность, а также предметов проката, обобщается на счете **41 «Товары»**. *Исключение: тара, используемая для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд.* Аналитический учет по счету ведется по **наименованиям (сортам, партиям, кипам), местам хранения** товаров [29].

На счете **41.1 «Товары на складах»** учитывается наличие и движение товаров, находящихся на складах, в кладовых, овощехранилищах, холодильниках [29].

На счете **41.2 «Товары в розничной торговле»** учитывается наличие и движение товаров и стеклянной посуды в организациях, осуществляющих розничную торговлю [29].

На счете **41.3 «Тара под товаром и порожня»** учитывается наличие и движение тары под товарами и тары порожней (*кроме стеклянной посуды в организациях, осуществляющих розничную торговлю*) [29].

На счете **41.4 «Покупные изделия»** учитывается наличие и движение изделий, приобретаемых для реализации, а также изделий, приобретаемых для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно, в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность [29].

На счете **41.5 «Товары, переданные для подготовки на сторону»** учитывается движение товаров, переданных другим лицам для упаковки и иной подготовки [29].

На счете **41.6 «Предметы проката»** учитывается наличие и движение предметов проката [29].

Принятие к бухгалтерскому учету поступивших в организацию товаров и тары отражается:

Дебет 41 «Товары»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 42 «Торговая наценка» (при учете товаров по розничным ценам), 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 98 «Доходы будущих периодов», других счетов [28].

Стоимость реализованных товаров при отражении в учете выручки от их реализации отражается:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 41 «Товары» [29].

Для обобщения информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары, налогах, включаемых в цену товаров, если **учет товаров** ведется **по**

розничным ценам, предназначен счет **42 «Торговая наценка»**. На данном счете “учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных затрат”. Аналитический учет по счету ведется в порядке, установленном учетной политикой организации [29].

При принятии к учету товаров суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, отражаются:

Дебет 41 «Товары»

Кредит 42 «Торговая наценка» [29].

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на реализованные товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются **сторнировочной записью**:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 42 «Торговая наценка» [29].

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на недостающие товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

Кредит 42 «Торговая наценка» [29].

Суммы излишков запасов, выявленных в результате инвентаризации, включаются в состав прочих доходов по текущей деятельности:

Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности».

Для обобщения информации о наличии и движении товаров, переданных комиссионеру по **договору комиссии**, а также отгруженной продукции, товаров, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в учете, предназначен счет **45 «Товары отгруженные»**. Аналитический учет по счету ведется по **местам нахождения** и отдельным **видам** отгруженной продукции, товаров [29].

Стоимость отгруженной продукции, товаров, переданных комиссионеру по договору комиссии, отражается:

Дебет 45 «Товары отгруженные»

Кредит 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» [29].

При отражении выручки от реализации отгруженной продукции, товаров либо при поступлении извещения комиссионера о реализации переданных ему товаров суммы, учтенные на счете 45 «Товары отгруженные», списываются с этого счета:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Кредит 45 «Товары отгруженные» [29].

Информация о затратах организации, связанных с реализацией продукции, товаров, работ, услуг, обобщается на счете **44 «Расходы на реализацию»**. Аналитический учет по счету ведется по **статьям затрат** и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации [29].

Произведенные организацией затраты, связанные с реализацией

продукции, товаров, выполнением работ, оказанием услуг, отражаются:

Дебет 44 «Расходы на реализацию»

Кредит счетов по учету соответствующих затрат [29].

Расходы на реализацию, учтенные на счете 44 «Расходы на реализацию», списываются с этого счета в соответствии с законодательством:

Дебет 90.6 «Расходы на реализацию»

Кредит 44 «Расходы на реализацию» [29].

“Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их цены продажи, увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу. Практика списания запасов ниже себестоимости до уровня чистой возможной цены продажи согласуется с принципом, предусматривающим, что **активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования**” [102]. За счет текущих доходов организация может создавать резервы под снижение стоимости запасов.

Информация о резервах под снижение стоимости материалов и других запасов, создаваемых в порядке, установленном законодательством, обобщается на счете **14 «Резервы под снижение стоимости запасов»**. Аналитический учет по счету ведется по каждому **резерву** [29]. Резерв образуется на величину **разницы между чистой стоимостью реализации и фактической себестоимостью** запасов, если последняя выше чистой стоимости реализации. **Чистая стоимость реализации (чистая возможная цена продажи)** определяется по каждой единице запасов или по группе запасов путем вычитания из ожидаемой цены реализации ожидаемых расходов на завершение производства и (или) реализацию. При определении чистой стоимости реализации учитываются изменения цены или себестоимости запасов, непосредственно относящиеся к событиям, произошедшим после окончания отчетного периода, если эти события подтверждают условия, существовавшие на конец данного периода. Материалы, предназначенные для использования в производстве продукции, не уцениваются до уровня ниже их себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается реализовать по цене, соответствующей себестоимости или выше себестоимости [101; 102].

Создание резерва под снижение стоимости запасов отражается:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» [29].

Чистая стоимость реализации запасов пересматривается в каждом последующем периоде. Если чистая стоимость реализации запасов в дальнейшем увеличивается, списанная ранее сумма сторнируется (в пределах суммы первоначальной уценки) таким образом, чтобы новая фактическая себестоимость материалов соответствовала наименьшей из фактической себестоимости или пересмотренной возможной чистой стоимости реализации [101]. “Например, это происходит тогда, когда какая-либо единица запасов, учитываемая по чистой возможной цене продажи из-за снижения цены продажи

ранее, все еще остается в запасах в последующем периоде, а ее цена продажи увеличилась» [102]. На конец отчетного периода при списании материалов, по которым образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей, зарезервированная сумма восстанавливается в учете:

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [29].

Для отражения в учете отдельных операций, связанных с движением запасов, не отвечающих критериям признания активов, которые в организации используются или хранятся, применяются забалансовые счета. На забалансовых счетах учитывается:

- а) поступление и использование (возврат) давальческого сырья;
- б) поступление и реализация (возврат) запасов на основании договора комиссии (консигнации) и других подобных договоров;
- в) поступление и движение запасов, которые получены от поставщика и в оплате которых отказано в результате нарушения договорных обязательств (несоответствие ассортименту, качеству, срокам поставки запасов, техническим условиям и т.п.) либо поломки и порчи запасов;
- г) получение запасов, которые согласно договору запрещено использовать до уплаты их стоимости;
- д) если оплаченные и принятые покупателем у поставщика запасы на территории (на складе, в цехе) последнего временно остаются у поставщика при согласии (по обращению) покупателя в связи с отсрочкой отгрузки (вывоза, отправки) запасов покупателю;
- е) превышение количества фактически полученных запасов над количеством, указанным в сопроводительных документах;
- ж) принятие запасов на хранение;
- з) получение от заказчика подрядными организациями оборудования и строительных материалов для монтажа и выполнения строительных работ [101].

Для обобщения информации о наличии и движении материалов заказчика, принятых в переработку, не оплачиваемых организацией-изготовителем, предназначен счет **003 «Материалы, принятые в переработку»**. Аналитический учет по счету ведется по **заказчикам, видам, сортам** материалов и **местам их нахождения**. Материалы заказчика учитываются по стоимости, указанной в договорах. Учет затрат по переработке материалов ведется на счетах учета затрат на производство (*за исключением стоимости материалов заказчика, принятых в переработку*) [29].

Для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с **договором комиссии, комиссионером** используется счет **004 «Товары, принятые на комиссию»**. Товары учитываются по стоимости, указанной в первичных учетных документах. Аналитический учет по счету ведется по **видам** товаров и **комитентам** [29].

Для обобщения информации о наличии и движении имущества, принятого на ответственное хранение предназначен счет **002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»**. Аналитический учет по счету ведется по

организациям, от которых это имущество получено, **видам имущества и местам их хранения**. Имущество учитывается по стоимости, указанной в первичных учетных документах [29]. Стоимость запасов, переданных организацией на хранение, комиссию, переработку (давальческое сырье), отражаются на отдельных субсчетах счетов учета соответствующих запасов [101].

Активы в ходе хозяйственной деятельности предприятия «должны быть в конце концов списаны на затраты и заменены или возобновлены за счет денежных средств, поступивших от реализации». Стоимость вложений в краткосрочные активы переносят в затраты по мере их потребления, «которое по самой сути оборотных активов имеет место в течение года многократно» [7, с.482]. Стоимость вложений в долгосрочные активы переносят в затраты постепенно путем начисления амортизации на протяжении срока полезного использования актива или срока службы.

5.6 Учет цифровых знаков (токенов)

Порядок формирования в учете информации о цифровых знаках (токенах) и обязательствах, возникающих при размещении собственных токенов перед владельцами этих токенов, установлен Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» [109].

Первичный учетный документ, подтверждающий совершение операции с использованием токенов, может быть составлен единолично участниками этой операции на основании:

- а) соответствующих записей в *реестре блоков транзакций (блокчейне)*, иной *распределенной информационной системе*;
- и (или)
- б) данных о сделках (операциях), совершенных в *системе операторов криптовалютной платформы* или с этими операторами;
- в) иных источников информации [109].

Токены принимаются к учету организации по *первоначальной стоимости*. Порядок определения первоначальной стоимости токенов отражен в таблице 20.

Таблица 20 – Порядок определения первоначальной стоимости токенов

Вариант поступления токенов в организацию	Определение первоначальной стоимости токенов
Приобретены и приняты к учету в составе долгосрочных финансовых вложений, краткосрочных финансовых вложений, товаров	Стоимость приобретения токенов, стоимость обмененных на них токенов другого вида, плюс сумма операционных затрат. Операционные затраты – затраты, непосредственно связанные с получением и размещением токенов.
Безвозмездно получены и приняты к учету в составе долгосрочных финансовых вложений, краткосрочных финансовых вложений, товаров	Стоимость, определенная с использованием установленных учетной политикой организации методов, обеспечивающих надежную учетную оценку токенов, увеличенная на сумму операционных затрат.

Вариант поступления токенов в организацию	Определение первоначальной стоимости токенов
Возникли (добыты) или получены в результате деятельности по майнингу	Фактическая себестоимость токенов, включающая связанные с осуществлением деятельности по майнингу прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты за отчетный период.

Примечание – Источник: составлено по [109].

Аналитический учет токенов, возникших (добытых) или полученных в результате деятельности по майнингу, может вестись по **учетным ценам**, определяемым в порядке, установленном учетной политикой организации [109].

Полученные организацией токены принимаются к учету в зависимости от способа их получения и предполагаемого назначения:

а) приобретение для последующей реализации:

Дебет 41 «Товары»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности», других счетов;

б) приобретение для осуществления удостоверяемых ими прав:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения), **58 «Краткосрочные финансовые вложения»** (если срок обращения токенов не превышает 12 месяцев с даты их размещения)

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 91.1 «Прочие доходы», других счетов;

в) получение в качестве вознаграждения за оказанные услуги в соответствии с законодательством (за исключением вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне)):

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения), **58 «Краткосрочные финансовые вложения»** (если срок обращения токенов не превышает 12 месяцев с даты их размещения), **41 «Товары»**

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

г) получение в качестве вознаграждения за **верификацию** совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне)

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 20 «Основное производство»;

д) возникшие (добытые) в результате деятельности по **майнингу**

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 20 «Основное производство» [109].

Прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты за отчетный период, связанные с осуществлением деятельности по майнингу и учтенные на счете **20 «Основное производство»**, списываются с этого счета на прочие расходы по текущей деятельности, если в результате деятельности по майнингу в отчетном периоде токены не возникли (не были добыты), не

получены:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 20 «Основное производство» [109].

К бухгалтерскому учету не принимаются собственные токены созданные для размещения [109].

Операционные затраты, связанные с размещением собственных токенов, отражаются:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [109].

Обязательства, возникающие при возмездном размещении собственных токенов перед владельцами этих токенов, принимаются к учету по **первоначальной стоимости**, равной стоимости полученных организацией активов, а возникающие при безвозмездном размещении собственных токенов перед владельцами этих токенов – в сумме признанных расходов, равной **стоимости полученных организацией активов** [109].

Сумма обязательств, возникающих при безвозмездной передаче собственных токенов, отражается:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит **66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»** (если срок обращения токенов не превышает 12 месяцев с даты их размещения), **67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»** (если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения) [109].

Стоимость денежных средств, электронных денег, токенов другого вида, привлеченных от первых владельцев в результате размещения собственных токенов, отражается:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 41 «Товары», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», других счетов

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (если срок обращения токенов не превышает 12 месяцев с даты их размещения), 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения) [109].

Отклонения фактической себестоимости токенов от их стоимости по учетным ценам, относящиеся к выбывшим в отчетном периоде и оставшимся в организации на конец отчетного периода токенам, определяются следующим образом:

1. Складывается сумма отклонений, приходящаяся на остаток токенов на начало отчетного периода, и сумма отклонений, относящаяся к токенам, возникшим (добытым) или полученным в отчетном периоде (итог 1).
2. Складывается стоимость остатка токенов по учетным ценам и стоимость возникших (добытых) или полученных по этим же учетным ценам токенов в отчетном периоде (итог 2).
3. Рассчитывается процент отклонений фактической себестоимости токенов от их стоимости по учетным ценам путем деления (итога 1) на

(итог 2).

4. Определяются с использованием процента суммы отклонений, подлежащие оставлению на счете 43 «Готовая продукция» и списанию с этого счета в дебет счета 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» дополнительной или сторнировочной записью [109].

“Последующая учетная оценка токенов осуществляется на отчетную дату путем сопоставления по каждой единице или группе токенов первоначальной стоимости и чистой стоимости реализации, определяемой в порядке, установленном в положении об учетной политике организации” [109].

Чистая стоимость реализации – это “сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации токенов в текущих рыночных условиях, рассчитываемая по каждой единице или группе токенов как разница между ожидаемой ценой реализации и ожидаемыми расходами на их реализацию” [109]. На величину разницы между чистой стоимостью реализации и первоначальной стоимостью, если последняя выше чистой стоимости реализации, создается **резерв под снижение стоимости токенов**:

- а) создание резерва под снижение стоимости токенов, учитываемых на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения»:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения»;

- б) создание резерва под снижение стоимости токенов, учитываемых на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения»:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений»;

- в) создание резерва под снижение стоимости токенов, учитываемых на счетах 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» [109].

При увеличении чистой стоимости реализации токенов, по которым ранее были созданы резервы, и остаток которых числится на счетах 06 и 58, уменьшение сумм резервов (в пределах сумм созданных резервов) отражается сторнировочными записями:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений».

При этом первоначальная стоимость токенов, учитываемых на счетах 06 и 58, за вычетом сумм уменьшенных резервов, учитываемых на счетах 06 и 59, не должна превышать увеличенную чистую стоимость реализации этих токенов [109].

При увеличении чистой стоимости реализации токенов, по которым ранее были созданы резервы, и остаток которых числится на счетах 41 и 43, уменьшение сумм резервов (в пределах сумм созданных резервов) отражается сторнировочной записью:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»
Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» [109].

При этом первоначальная стоимость токенов, учитываемых на счетах 41 и 43, за вычетом сумм уменьшенных резервов, учитываемых на счете 14, не должна превышать увеличенную чистую стоимость реализации этих токенов [109].

При прекращении признания токенов в связи с прекращением прав организации на получение удостоверяемых токенами объектов гражданских прав стоимость полученных организацией активов отражается:

Дебет 41 «Товары», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», других счетов

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» [109].

Разница между стоимостью токенов, числящихся в учете на дату прекращения их признания, и стоимостью полученных активов отражается на счете 91.1 «Прочие доходы» или 91.4 «Прочие расходы» [109].

При прекращении признания токенов в связи с отчуждением другому лицу первоначальная стоимость токенов отражается:

а) Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»;

б) Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения» [109].

Доход от реализации токенов отражается:

а) при реализации токенов, учитываемых на счетах 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

б) при реализации токенов учитываемых на счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения»:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [109].

При прекращении признания токенов восстановление сумм ранее созданных резервов отражается:

а) при прекращении признания токенов, учитываемых на счетах 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»:

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

б) при прекращении признания токенов, учитываемых на счетах 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 58 «Краткосрочные финансовые вложения»:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [109].

Учетной политикой организации устанавливается порядок оценки токенов учитываемых на забалансовых счетах [109].

Токены, созданные организацией, являющейся **резидентом Парка высоких технологий**, при оказании услуг другим лицам с использованием глобальной компьютерной сети Интернет (включая **услуги по продвижению токенов**) учитываются по **дебету** счета **002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»**. При размещении данных токенов их стоимость отражается по **кредиту** счета **002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»** [109].

Стоимость токенов, полученных организацией, являющейся резидентом Парка высоких технологий, от клиента (третьего лица) для их реализации в интересах клиента (третьего лица), а также приобретенных в интересах клиента (третьего лица), отражается по **дебету** счета **004 «Товары, принятые на комиссию»**. При реализации данных токенов, а также переданных клиенту (третьему лицу) ранее приобретенных в его интересах токенов, их стоимость отражается по **кредиту** счета **004 «Товары, принятые на комиссию»** [109].

Признание обязательства прекращается в связи с погашением токена, передачей его другому лицу и по иным основаниям, установленным законодательством [109].

При прекращении признания обязательства в связи с его погашением стоимость активов, переданных для погашения обязательства, отражается:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 41 «Товары», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», других счетов [109].

Разница между стоимостью обязательства, числящегося в учете на дату прекращения признания, и стоимостью активов, переданных для погашения обязательства, отражается на счете 91.1 «Прочие доходы» или 91.4 «Прочие расходы» [109].

При прекращении признания обязательства в связи с его передачей другому лицу стоимость обязательства отражается:

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [109].

5.7 Учет вложений в долгосрочные активы и оборудования к установке

Вложения в долгосрочные активы – это вложения организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к учету в качестве основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, иных долгосрочных активов [29].

Размер незавершенных на отчетную дату вложений в долгосрочные активы отражается в бухгалтерском балансе по **статье "Вложения в долгосрочные активы"**.

По данной статье также показывается “стоимость оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика, учитываемых на счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»” [14]. Аналитический учет на данном счете ведется **по местам хранения оборудования и материалов, отдельным наименованиям, материально ответственными лицам**. Оборудование к установке не переданное подрядчику для монтажа, учитывается на счете **07.1 «Оборудование к установке на складе»**. Оборудование к установке, переданное подрядчику для монтажа отражается на счете **07.2 «Оборудование к установке, переданное в монтаж»**. На счете **07.3 «Строительные материалы»** учитывается “наличие и движение материалов, используемых заказчиком, застройщиком при выполнении строительных и иных специальных монтажных работ и впоследствии включаемых в первоначальную стоимость объекта строительства и (или) оборудования к установке” [29].

Стоимость приобретенных у других лиц оборудования к установке и строительных материалов отражается:

Дебет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [29].

Принятие к учету оборудования к установке и строительных материалов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный фонд организации, отражается:

Дебет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями» [29].

Стоимость смонтированного оборудования к установке и строительных материалов заказчика, использованных при выполнении строительных и иных специальных монтажных работ, отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» [29].

При выбытии оборудования к установке и строительных материалов их стоимость отражается:

Дебет 9.4 «Прочие расходы», других счетов

Кредит 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» [29].

Затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования к установке и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и созданием основных средств учитываются на счете **08.1 «Приобретение и создание основных средств»** [29].

На счете **08.2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»** учитываются затраты на приобретение и создание инвестиционной недвижимости [29].

На счете **08.3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»** учитываются затраты на приобретение предметов финансовой аренды (лизинга) [29].

На счете **08.4 «Приобретение и создание нематериальных активов»**

учитываются затраты на приобретение и создание нематериальных активов [29].

На счете **08.5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов»** учитываются затраты на приобретение и создание иных долгосрочных активов, в том числе создаваемых на условиях долевого строительства [29].

По **дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»** отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов. Сформированная первоначальная стоимость принимаемых к учету основных средств, инвестиционной недвижимости, предметов финансовой аренды (лизинга), нематериальных активов отражается:

Дебет 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные активы», 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [29].

При выбытии вложений, учитываемых на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», их стоимость отражается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [29].

Сальдо по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции по приобретению или созданию основных средств, инвестиционной недвижимости, предметов финансовой аренды (лизинга), нематериальных активов.

Аналитический учет по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» ведется по каждому приобретаемому или создаваемому **объекту** долгосрочных активов [29].

5.8 Учет основных средств

Основные средства – это активы, имеющие материально-вещественную форму, и соответствующие одновременно следующим условиям признания:

а) предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд продолжительностью более двенадцати месяцев, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;

б) предполагается получение экономических выгод от их использования;

в) не предполагается их отчуждение в течение двенадцати месяцев с даты их приобретения;

г) их первоначальная стоимость может быть достоверно определена.

К основным средствам также относятся земельные участки, вложения в земельные участки, в улучшение земель и в объекты природопользования. Многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации, не относятся к основным средствам организации [111].

Операционная недвижимость – это недвижимое имущество, находящееся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном

управлении организации, которое используется в деятельности предприятия, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд [112].

Наличие на отчетную дату основных средств по остаточной стоимости с учетом проведенных переоценок отражается в бухгалтерском балансе по **статье основные средства**.

Остаточная стоимость – это “разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения” [111].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрывается следующая информация по группам основных средств:

а) первоначальная (переоцененная) стоимость на конец предыдущего и отчетного периода;

б) изменения в отчетном периоде первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств в результате реконструкции (модернизации, реставрации) или проведения иных аналогичных работ, проведения переоценки в соответствии с законодательством;

в) первоначальная (переоцененная) стоимость находящихся в эксплуатации полностью самортизированных основных средств на конец периода;

г) применяемые способы начисления амортизации и диапазоны сроков полезного использования;

д) суммы накопленной амортизации на конец предыдущего и отчетного периода, а также начисленной амортизации за отчетный период и списанной амортизации по выбывшим в отчетном периоде средствам;

е) суммы обесценения, отраженные в составе расходов, восстановленные в составе доходов и (или) добавочном капитале в отчетном периоде;

ж) остаточная стоимость основных средств, переданных в залог;

з) остаточная стоимость временно не используемых основных средств;

и) сумма непогашенных обязательств по приобретению основных средств [14].

Порядок формирования в учете организации информации об основных средствах установлен Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств [111].

Информация “о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, а также полученных в финансовую аренду (лизинг), доверительное управление” обобщается на **счете 01 «Основные средства»**. Аналитический учет по счету ведется по **отдельным объектам** основных средств в **инвентарных карточках учета основных средств** (или иных регистрах) [29; 111].

Основные средства принимаются к учету на счет 01 «Основные средства» по **первоначальной стоимости**. Первоначальная стоимость основного средства, находящегося в собственности нескольких организаций, отражается каждой из них в соответствующей доле [29].

Порядок определения первоначальной стоимости основных средств

отражен в таблице 21.

Таблица 21 – Порядок определения первоначальной стоимости основных средств

Вариант поступления основных средств	Определение первоначальной стоимости
Создание в организации	Сумма фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на создание, <i>за исключением случаев, установленных законодательством</i>
Внесение собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный фонд организации	Оценка стоимости, произведенная в соответствии с законодательством (<i>экспертная оценка</i>).
Безвозмездное получение от других лиц	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету в качестве вложений в долгосрочные активы (сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях).
Получение при исполнении товарообменных операций	Учетная стоимость отгруженных товаров или иных активов, определяемая в порядке, установленном законодательством.
Приобретение	Сумма фактических затрат на приобретение: стоимость приобретения основного средства; таможенные сборы и пошлины; проценты по кредитам и займам (в соответствии с законодательством); затраты по страхованию при доставке; затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.
Выявление в результате инвентаризации как излишка	На дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Примечание – Источник: составлено по [111].

Фактические затраты, связанные получением, приобретением (созданием) основных средств, их доставкой, установкой, монтажом и приведением в состояние пригодное для использования, отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов. Активы, принимаемые к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, отражаются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» до их обязательной государственной регистрации, сертификации и т.п. [111].

Основные средства принимаются к учету на счет 01 «Основные средства» на основании *акта о приеме-передаче основных средств* по сформированной первоначальной стоимости. Данный факт отражается записью:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [29; 111; 113].

Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки, отражается:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [29; 111].

Стоимость основных средств, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный фонд организации, отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями» [111].

Стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» (если по основным средствам начисляется амортизация в соответствии с законодательством)

Кредит 91.1 «Прочие доходы» (если по основным средствам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством).

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается на протяжении сроков их полезного использования:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» на сумму начисленной в отчетном периоде амортизации основных средств от их первоначальной стоимости [111].

Стоимость основных средств, полученных при исполнении товарообменных операций, отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [111].

Первоначальная стоимость полученных организацией от ее обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы основных средств, равная стоимости данных основных средств, по которой они числились в учете

обособленных подразделений на счете 01 «Основные средства», отражается:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Накопленные по полученным основным средствам суммы амортизации и обесценения отражаются:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» [111].

Первоначальная стоимость принятых доверительным управляющим на отдельный баланс основных средств, равная стоимости данных основных средств, по которой они числились в учете передающей стороны на счете 01 «Основные средства», отражается:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Накопленные по принятым основным средствам суммы амортизации и обесценения отражаются:

Дебет 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» [111].

Фактические затраты, связанные с **реконструкцией (модернизацией, реставрацией)** основных средств, проведением иных аналогичных работ, отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

Суммы данных затрат, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются по окончании работ и относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [29; 111].

Фактические затраты на **поддержание основных средств в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта)** признаются расходами в том отчетном периоде, в котором они произведены [111].

Суммы вложений в улучшение земель в части затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, в конце отчетного года отражаются независимо от даты окончания всего комплекса работ:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [111].

Суммы произведенных **арендатором вложений в арендованные основные средства** арендатором отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [111].

Если в соответствии с договором аренды арендатор передает произведенные вложения в арендованные основные средства арендодателю до их принятия к учету в качестве основных средств, то суммы данных вложений, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [111].

Если в соответствии с договором аренды арендатор не передает арендодателю произведенные вложения в арендованные основные средства, то суммы данных вложений, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [111].

Основные средства после принятия к бухгалтерскому учету могут учитываться:

а) по первоначальной стоимости, если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством;

б) по переоцененной стоимости [111].

Может создаваться **резерв по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам**. Резерв создается при одновременном выполнении следующих условий признания:

а) организация имеет обязательство по выполнению работ по демонтажу и ликвидации основного средства, восстановлению природных ресурсов на занимаемом им земельном участке;

б) предполагается выбытие активов для погашения обязательства;

в) сумма обязательства может быть достоверно определена [111].

На сумму резерва может быть увеличена первоначальная стоимость основных средств, если при принятии к учету данных основных средств организация имеет обязательства по выполнению работ по их демонтажу и ликвидации, восстановлению природных ресурсов на занимаемых ими земельных участках [111].

“Сумма создаваемого резерва определяется исходя из расчетной оценки затрат, необходимых на конец отчетного периода для погашения обязательства” (*не учитываются доходы от ожидаемого выбытия основных средств*). “Если погашение обязательства предполагается более чем через 12 месяцев после отчетной даты, то сумма создаваемого резерва на отчетную дату определяется путем умножения ставки дисконтирования на расчетную оценку затрат, необходимых для погашения обязательства” [111].

Сумма создаваемого резерва отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 96 «Резервы предстоящих платежей» [111].

Сумма увеличения резерва в связи с сокращением периода дисконтирования отражается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 96 «Резервы предстоящих платежей» [111].

В случае изменения ставки дисконтирования, предполагаемых сроков или сумм затрат, необходимых для погашения обязательства, суммы изменения резерва (увеличения/уменьшения) в учете отражаются в следующем порядке:

а) если *основное средство учитывается по первоначальной стоимости*:

Дебет (кредит) 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит (дебет) 96 «Резервы предстоящих платежей»;

б) если *основное средство учитывается по переоцененной стоимости*:

1) сумма увеличения резерва в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, отражается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 96 «Резервы предстоящих платежей»;

Оставшаяся сумма увеличения резерва отражается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 96 «Резервы предстоящих платежей»;

2) сумма уменьшения резерва в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки основного средства в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы», отражается:

Дебет 96 «Резервы предстоящих платежей»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

Оставшаяся сумма уменьшения резерва отражается:

Дебет 96 «Резервы предстоящих платежей»

Кредит 83 «Добавочный капитал».

в) по окончании срока полезного использования основного средства:

Дебет (кредит) счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит (дебет) счета 96 «Резервы предстоящих платежей» [111].

“Если при проведении инвентаризации активов и обязательств выявлено, что для погашения обязательства не потребуется выбытие активов, резерв подлежит восстановлению” [111].

Выбытие основных средств в результате списания (в случае физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами и т.п.) оформляется **актом о списании имущества** [29; 113].

Выбытие основных средств в результате реализации, безвозмездной передачи и в иных случаях, предусмотренных законодательством оформляется **актом о приеме-передаче основных средств** [29; 113].

При выбытии основных средств накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01 «Основные средства» [29].

Остаточная стоимость выбывающих основных средств списывается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы», других счетов

Кредит 01 «Основные средства» [29].

Расходы, связанные с выбытием основных средств, отражаются:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [29].

Стоимость материалов, полученных при выбытии основных средств, отражается:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [29].

Сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств, списывается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [29].

Если основное средство состоит из частей, имеющих различные сроки полезного использования и учитываемых как отдельные инвентарные объекты, замена каждой такой части отражается в учете как выбытие и приобретение самостоятельного объекта [29].

При выявлении недостачи основных средств в результате инвентаризации накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01 «Основные средства» [29].

Остаточная стоимость недостающих основных средств списывается:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

Кредит 01 «Основные средства» [29]

Сумма числящегося по недостающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств, списывается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [29].

При внесении основных средств в счет вклада в уставный фонд других организаций, накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения, списываются:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01 «Основные средства» [29].

Остаточная стоимость вносимых основных средств списывается:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения»

Кредит 01 «Основные средства» [29].

Разница между стоимостью основных средств, по которой они внесены в счет вклада в уставный фонд других организаций, и остаточной стоимостью данных основных средств отражается:

Дебет (кредит) 06 «Долгосрочные финансовые вложения»

Кредит (дебет) 91 «Прочие доходы и расходы» [29].

Возврат основных средств, внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций, отражается:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения» в пределах сумм, числящихся на данном счете [29].

Разница между стоимостью возвращенных основных средств и суммами, числящимися на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», отражается:

Дебет (кредит) 01 «Основные средства»

Кредит (дебет) 91 «Прочие доходы и расходы» [29].

Стоимость переданных организацией обособленным подразделениям основных средств, по которой они числились в учете организации на счете 01 «Основные средства», списывается:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Кредит 01 «Основные средства» [29].

Накопленные по переданным основным средствам суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты» [29].

Стоимость переданных вверителем доверительному управляющему в доверительное управление основных средств, по которой они числились в учете вверителя на счете 01 «Основные средства», списывается:

Дебет 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

Кредит 01 «Основные средства» [29].

Накопленные по переданным основным средствам суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» [29].

Основные средства, предоставленные организацией в безвозмездное пользование другим лицам, учитываются на счете 01 «Основные средства» на отдельном субсчете [29].

Основные средства, полученные в безвозмездное пользование, в аренду (за исключением финансовой аренды (лизинга) в соответствии с законодательством) учитываются на забалансовом счете **001 «Арендованные основные средства»**. Аналитический учет по счету ведется по **арендодателям, ссудодателям** и отдельным **объектам** основных средств [111].

На счете **011 «Основные средства, сданные в аренду»** обобщается информация о наличии и движении основных средств, сданных в аренду, если в соответствии с законодательством они учитываются на балансе арендатора. Основные средства отражаются по стоимости, указанной в договорах аренды. Аналитический учет по счету ведется по **арендаторам** и отдельным **объектам** основных средств [29].

Порядок начисления и отражения в бухгалтерском учете амортизации основных средств установлен Инструкцией о порядке начисления амортизации

основных средств и нематериальных активов [114]. Вопросы переоценки урегулированы Инструкцией о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке и Указом Президента Республики Беларусь [115; 116].

5.9 Учет нематериальных активов

Нематериальные активы (НМА) – это:

а) активы, не имеющие материально-вещественной формы, и соответствующие по совокупности следующим условиям признания:

- 1) идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;
- 2) предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;
- 3) организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;
- 4) активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- 5) организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

б) первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена;

б) **имущественные права на результаты научно-технической деятельности (НТД)** при выполнении следующих условий признания:

- 1) организацией предполагается завершить создание нематериального актива;
- 2) организацией определена возможность использования создаваемого нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам;
- 3) документально подтверждены затраты на создание нематериального актива и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- 4) организация предполагает получение экономических выгод от использования нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;

в) **веб-сайт**, созданный в организации, при выполнении условий признания, указанных в пункте (б);

г) **имущественные права**:

1) в отношении **объектов интеллектуальной собственности**

1.1) **объектов авторского права**: литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам или иным основаниям, предусмотренным законодательством, иные объекты авторского права;

1.2) **объектов смежных прав**: исполнения, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, иные объекты смежных прав;

1.3) **объектов права промышленной собственности:** изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, топологии интегральных микросхем, товарные знаки и знаки обслуживания, полученные при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса, секреты производства (ноу-хау), иные объекты права промышленной собственности;

1.4) иных объектов интеллектуальной собственности;

2) вытекающие из **лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга)**__и иных договоров в соответствии с законодательством;

3) в отношении иных объектов;

д) **товарные знаки и знаки обслуживания** полученные при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса [117; 118; 119].

При невыполнении любого из вышеуказанных условий признания произведенные организацией затраты признаются расходами [117].

К НМА не относятся:

а) *интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду;*

б) *затраты, связанные с созданием организации;*

в) *затраты на маркетинговые исследования;*

г) *товарные знаки и знаки обслуживания (за исключением полученных при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса);*

д) *названия публикуемых изданий;*

е) *клиентская база, созданная организацией;*

ж) *экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации;*

з) *иные объекты и затраты в соответствии с законодательством* [117].

Наличие на отчетную дату НМА (остаточная стоимость) отражается в бухгалтерском балансе по **статье «Нематериальные активы»** [14].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрывается следующая информация по НМА:

а) первоначальная (переоцененная) стоимость на конец предыдущего года и отчетного периода;

б) изменение первоначальной (переоцененной) стоимости в отчетном периоде с выделением суммы изменения в результате переоценки в соответствии с законодательством;

в) применяемые способы начисления амортизации и диапазоны сроков полезного использования по активам с определенным сроком полезного использования;

г) суммы накопленной амортизации на конец предыдущего года и отчетного периода;

е) суммы начисленной амортизации за отчетный период;

ж) суммы изменений амортизации за отчетный период в результате переоценки в соответствии с законодательством;

з) суммы списанной амортизации по выбывшим в отчетном периоде активам;

и) суммы обесценения, отраженные в бухгалтерском учете в составе расходов, восстановленные в составе доходов и (или) добавочном капитале в отчетном периоде;

к) остаточная стоимость НМА с определенным сроком полезного использования на конец отчетного периода и оставшийся период начисления амортизации по ним;

л) остаточная стоимость НМА с неопределенным сроком полезного использования на конец отчетного период [14].

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о НМА организации определяет Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов. Инструкция не применяется в отношении *деловой репутации (гудвилла)* [117].

Информация о наличии и движении НМА обобщается на счете **04 «Нематериальные активы»**. Аналитический учет по счету ведется по отдельным **объектам** нематериальных активов в *инвентарных карточках учета нематериальных активов* или в иных регистрах аналитического учета. Затраты на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (НИОКТР) учитываются по **видам работ, договорам (заказам)** [29; 117]. Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект – “совокупность имущественных прав, возникающих из патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора либо в ином установленном законодательством порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций” [117].

НМА принимаются к учету по счету 04 «Нематериальные активы» *по первоначальной стоимости* на основании *акта о приеме-передаче нематериальных активов* [114; 117].

Порядок определения первоначальной стоимости отражен в таблице 22.

Таблица 22 – Порядок определения первоначальной стоимости нематериальных активов

Вариант поступления нематериального актива в организацию	Определение первоначальной стоимости нематериального актива
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат на приобретение: стоимость приобретения актива; таможенные сборы и пошлины; проценты по кредитам и займам; затраты на услуги других лиц, связанные с приведением актива в состояние, пригодное для использования; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением актива и приведением их в состояние, пригодное для использования

Вариант поступления нематериального актива в организацию	Определение первоначальной стоимости нематериального актива
Внесение собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный фонд организации	На основании заключений об его оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность
Безвозмездное получение от других лиц	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету в качестве вложений в долгосрочные активы
Получение при исполнении товарообменных операций	Учетная стоимость отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством
Выявление в результате инвентаризации как излишек	На дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке лицами, осуществляющими оценочную деятельность
Имущественные права на результаты НТД	Сумма фактических затрат на создание за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования, в которых выражены результаты НТД, созданные в процессе исполнения договоров на выполнение НИОКР
Веб-сайт созданный в организации	Сумма фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат организации на разработку и подготовку веб-сайта к использованию по назначению: затраты на размещение веб-сайта на внешнем сервере; затраты на первичную регистрацию доменного имени; стоимость приобретенного или разработанного программного обеспечения, обеспечивающего функционирование веб-сайта; затраты на установку программного обеспечения, обеспечивающего функционирование веб-сайта; затраты на разработку графического дизайна веб-сайта; иные затраты, непосредственно связанные с разработкой и подготовкой веб-сайта к использованию по назначению

Примечание – Источник: составлено по [117].

Фактические затраты на приобретение НМА и приведение их в состояние, пригодное для использования отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [117].

Стоимость НМА внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный фонд организации, отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями» [117].

Стоимость безвозмездно полученных от других лиц НМА отражается:

а) если по активам начисляется амортизация в соответствии с законодательством:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» [117].

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость НМА списывается на протяжении сроков их полезного использования (в сумме начисленной амортизации от первоначальной стоимости этих активов):

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

б) если по нематериальным активам не начисляется амортизация в соответствии с законодательством:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [117].

Стоимость НМА, полученных при исполнении товарообменных операций отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [117].

Сформированная первоначальная стоимость НМА отражается:

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [117].

Первоначальная стоимость НМА выявленных в результате инвентаризации как излишки, отражается:

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [117].

Первоначальная стоимость полученных организацией от ее обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы, нематериальных активов, равная стоимости данных активов, по которой они числились в учете обособленных подразделений на счете 04 «Нематериальные активы» отражается:

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты» [117].

Накопленные, по полученным НМА, суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов» [117].

Первоначальная стоимость принятых доверительным управляющим на отдельный баланс нематериальных активов, равная стоимости данных НМА, по которой они числились в учете передающей стороны на счете 04 «Нематериальные активы» отражается:

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» [117].

Накопленные, по принятым НМА, суммы амортизации и обесценения отражаются:

Дебет 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов» [117].

Нематериальные активы после принятия к учету могут учитываться по первоначальной стоимости или по переоцененной стоимости [117].

Организация вправе на конец отчетного периода **переоценивать** НМА по **текущей рыночной стоимости** в случае выполнения в совокупности следующих условий:

а) возможности достоверного определения текущей рыночной стоимости исключительно по данным активного рынка данных НМА, на котором обращающиеся НМА имеют однородный характер;

б) информация о ценах на НМА является общедоступной;

в) в любой момент может быть совершена сделка купли-продажи данных НМА [117].

Выбытие НМА в результате списания (по окончании срока полезного использования, окончании срока действия патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора) оформляется **актом о списании имущества** [113; 117].

Выбытие НМА в результате реализации, безвозмездной передачи и в иных случаях, предусмотренных законодательством, оформляется **актом о приеме-передаче нематериальных активов** [113; 117].

При выбытии НМА накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы» [117].

Остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов списывается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы» [117].

Сумма числящегося по выбывающим НМА добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных активов списывается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [117].

При выявлении недостачи НМА в результате инвентаризации, накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения, списываются:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы» [117].

Остаточная стоимость НМА списывается:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

Кредит 04 «Нематериальные активы» [117].

Сумма числящегося по недостающим НМА добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных активов, списывается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [117].

При внесении НМА в счет вклада в уставный фонд других организаций накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы» [117].

Остаточная стоимость вносимых НМА списывается:

Дебет 06 «Долгосрочные финансовые вложения»

Кредит 04 «Нематериальные активы» [117].

Разница между стоимостью НМА, по которой они внесены в счет вклада в уставный фонд других организаций, и остаточной стоимостью данных активов отражается:

Дебет (кредит) 06 «Долгосрочные финансовые вложения»

Кредит (дебет) 91 «Прочие доходы и расходы» [117].

Возврат НМА, внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций (в пределах сумм, числящихся на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения») отражается:

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 06 «Долгосрочные финансовые вложения» [117].

Разница между стоимостью возвращенных НМА и суммами, числящимися на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», отражается:

Дебет (кредит) 04 «Нематериальные активы»

Кредит (дебет) 91 «Прочие доходы и расходы» [117].

Стоимость переданных организацией обособленным подразделениям НМА, по которой они числились в учете организации на счете 04 «Нематериальные активы» отражается:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Кредит 04 «Нематериальные активы» [117].

Накопленные по переданным НМА суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты» [117].

Стоимость переданных вверителем доверительному управляющему в доверительное управление НМА, по которой они числились в учете вверителя на счете 04 «Нематериальные активы» отражается:

Дебет 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления

имуществом»

Кредит 04 «Нематериальные активы» [117].

Накопленные по переданным НМА суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» [117].

Организациями-заказчиками (обладателями имущественных прав на результаты НТД), или организациями-исполнителями (обладателями имущественных прав на результаты НТД), фактические прямые и распределяемые переменные косвенные затраты на выполнение НИОКТР отражаются:

а) на стоимость запасов (в том числе специального оборудования), использованных при выполнении НИОКТР:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция»;

б) на сумму затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКТР:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

в) на сумму начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

г) на сумму отчислений на социальное страхование и обеспечение, исчисленную от начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и пенсионному обеспечению»;

д) на суммы иных фактических затрат на выполнение НИОКТР:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит – других счетов [117].

Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к учету в качестве НМА отражается:

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [117].

Стоимость полученных материальных объектов отражается:

Дебет 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [117].

Если в результате НТД нематериальные активы не созданы, то сумма фактических затрат на их создание за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов, отражается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [117].

Стоимость материальных объектов:

Дебет 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [117].

Хозяйственные операции, связанные с выполнением НИОКТР на условиях долевого участия, заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, отражаются:

а) сумма денежных средств, полученных от организаций-дольщиков:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) сумма затрат на выполнение НИОКТР:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов;

в) сумма затрат, переданных организациям-дольщикам, соответствующая их доле в стоимости выполненных НИОКТР в целом или этапов НИОКТР:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [117].

При безвозмездной передаче заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, организациям имущественных прав на результаты НТД накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы» [117].

Остаточная стоимость переданных имущественных прав на результаты НТД списывается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы» [117].

Стоимость безвозмездно переданных заказчиками (обладателями имущественных прав на результаты НТД), или исполнителями (обладателями имущественных прав на результаты НТД), организациям материальных объектов, принятых к учету в качестве основных средств списывается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства» [117].

Стоимость безвозмездно переданных заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, организациям материальных объектов, принятых к учету в качестве запасов, списывается:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» [117].

Исполнителями, не являющимися обладателями имущественных прав на

результаты НТД, фактические затраты на выполнение НИОКТР отражаются:

а) стоимость запасов (в том числе специального оборудования), использованных при выполнении НИОКТР:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция»;

б) сумма затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКТР:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

в) сумма начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 70 «расчеты с персоналом по оплате труда»;

г) сумма отчислений на социальное страхование и обеспечение, исчисленная от начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

д) сумма иных фактических затрат на выполнение НИОКТР:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит – других счетов [117].

После приемки выполненных НИОКТР в целом или этапов НИОКТР учтенные на счете 20 «Основное производство» фактические затраты на выполнение НИОКТР списываются с этого счета:

Дебет 90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»

Кредит 20 «Основное производство» [117].

Стоимость использованного при выполнении НИОКТР специального оборудования отражается по дебету забалансового счета **002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»** до окончания НИОКТР. Стоимость безвозмездно полученного исполнителями специального оборудования после окончания НИОКТР отражается:

а) по **кредиту** забалансового счета **002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»**;

б) как основные средства:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»;

в) как запасы:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» или 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [117].

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость специального оборудования, принятого к учету в качестве основных средств, отражается на протяжении срока его полезного использования (на сумму начисленной амортизации специального оборудования от его первоначальной стоимости):

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [117].

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость специального оборудования, принятого к учету в качестве запасов, отражается (по мере списания его стоимости на расходы организации) отражается:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [117].

Стоимость специального оборудования, возвращаемого после окончания НИОКТР заказчиком, отражается по **кредиту** забалансового счета **002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»** [117].

Стоимость безвозмездно полученных исполнителями материальных объектов отражается:

а) как основные средства:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов»;

б) как запасы:

Дебет 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция»

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» или 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [117].

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость материальных объектов, принятых к учету в качестве основных средств, отражается на протяжении сроков их полезного использования (на сумму начисленной амортизации материальных объектов от их первоначальной стоимости):

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [117].

Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость материальных объектов, принятых к учету в качестве запасов, отражается (по мере списания их стоимости на расходы организации):

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [117].

Средства республиканского и (или) местных бюджетов, в том числе средства государственных целевых бюджетных фондов, а также средства государственных внебюджетных фондов, полученные коммерческими организациями на выполнение НИОКТР, отражаются:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов

Кредит 98 «Доходы будущих периодов» [117].

Учтенные в составе доходов будущих периодов суммы государственных средств, использованных на выполнение НИОКТР, на протяжении сроков полезного использования имущественных прав на результаты НТД, принятых к учету в качестве НМА (на сумму начисленной амортизации имущественных прав на результаты НТД от их первоначальной стоимости) списываются:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [117].

Предоставленные **правообладателями (лицензиарами)** НМА в пользование (за исключением отчуждения НМА) пользователям

(лицензиатам) учитываются правообладателями на счете **04 «Нематериальные активы»** [117].

Расходы, связанные с передачей пользователям НМА, правообладателями отражаются:

Дебет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», других счетов [117].

Причитающиеся от пользователей **платежи** по договорам в зависимости от их вида (**единовременные** или **периодические**) и периода пользования предоставленными НМА правообладателями отражаются:

а) полная сумма единовременного платежа, причитающаяся по договору:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 98 «Доходы и расходы будущих периодов»;

б) сумма единовременного платежа, приходящаяся на отчетный период

Дебет 98 «Доходы и расходы будущих периодов»

Кредит 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91.1 «Прочие доходы»;

в) сумма периодического платежа по договору, приходящаяся на отчетный период

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91.1 «Прочие доходы» [117].

Начисленные по договорам суммы единовременных и периодических платежей пользователями отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», других счетов

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [117].

Перечисленные суммы единовременных и периодических платежей пользователями отражаются:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», других счетов [117].

Порядок начисления и отражения в учете амортизации НМА установлен Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [114].

5.10 Учет доходных вложений в материальные активы

Доходные вложения в материальные активы – это вложения организации в имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемое организацией во временное пользование (временное владение и пользование):

а) в качестве инвестиционной недвижимости;

б) по договорам финансовой аренды (лизинга);

в) по договорам аренды имущества (*за исключением договоров финансовой аренды (лизинга) и за исключением инвестиционной недвижимости*), если деятельность по сдаче данного имущества в аренду (*за исключением финансовой аренды (лизинга)*) относится к инвестиционной деятельности согласно учетной политике организации [29].

Наличие на отчетную дату доходных вложений в материальные активы (остаточная стоимость) отражается в бухгалтерском балансе по **статье доходные вложения в материальные активы** [14].

Для обобщения информации о наличии и движении доходных вложений в материальные активы предназначен счет **03 «Доходные вложения в материальные активы»**. Аналитический учет по счету ведется по **отдельным объектам** материальных активов и **организациям**, которым предоставлены эти активы [29].

Инвестиционная недвижимость – это недвижимое имущество, отвечающее одновременно следующим условиям признания:

- а) сдано в аренду;
- б) организацией предполагается получение экономических выгод, связанных с данным имуществом;
- в) стоимость недвижимого имущества может быть достоверно определена.

К инвестиционной недвижимости относятся земельные участки, здания, сооружения, изолированные помещения, машино-места, находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которые сданы другим лицам в аренду (*за исключением финансовой аренды (лизинга), проката*) [112].

“Аренда классифицируется как **операционная аренда**, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом” [122].

Наличие инвестиционной недвижимости отражается в бухгалтерском балансе по **статье «Доходные вложения в инвестиционную недвижимость»** [14].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрывается следующая информация по инвестиционной недвижимости:

- а) первоначальная стоимость приобретенной в отчетном периоде инвестиционной недвижимости;
- б) сумма вложений в инвестиционную недвижимость за отчетный период;
- в) стоимость инвестиционной недвижимости, переведенной в операционную недвижимость в отчетном периоде [14].

Информация о наличии и движении инвестиционной недвижимости обобщается на счете **03.1 «Инвестиционная недвижимость»** [29].

Приобретенная (созданная) инвестиционная недвижимость принимается к учету по счету 03.1 «Инвестиционная недвижимость» по **первоначальной стоимости**.

Порядок определения первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости отражен в таблице 23.

Таблица 23 – Порядок определения первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости

Вариант поступления инвестиционной недвижимости	Порядок формирования первоначальной стоимости
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат на приобретение: стоимость приобретения недвижимости; проценты по кредитам и займам; затраты на услуги других лиц, связанные с приведением инвестиционной недвижимости в состояние, пригодное для использования; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования.
Создание в организации	Сумма фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на создание, <i>за исключением случаев, предусмотренных законодательством.</i>
Получение при исполнении товарообменных операций	Исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством.

Примечание – Источник: составлено по [112].

Порядок учета недвижимости и раскрытия информации установлен Инструкцией по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости, МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», Разъяснением КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашение на строительство объектов недвижимости» [112; 120; 121].

Единицей бухгалтерского учета инвестиционной недвижимости является инвентарный объект – земельный участок, здание, сооружение, изолированное помещение, машино-место [112].

Недвижимое имущество, состоящее из части, относящейся к инвестиционной недвижимости, и части, относящейся к операционной недвижимости, принимается к учету:

а) если эти части могут быть отчуждены по отдельности:

1) часть недвижимого имущества, относящаяся к инвестиционной недвижимости, принимается к учету как инвентарный объект инвестиционной недвижимости;

2) часть недвижимого имущества, относящаяся к операционной недвижимости, принимается к учету как инвентарный объект основных средств;

б) если эти части не могут быть отчуждены по отдельности:

недвижимое имущество принимается к учету как инвентарный объект инвестиционной недвижимости в случае, если более 90 процентов его площади (или иного натурального измерителя недвижимого имущества) сдано в аренду.

Организация самостоятельно распределяет недвижимое имущество на отдельные инвентарные объекты [112].

Фактические затраты, связанные с приобретением (созданием) инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования, отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [112].

Сформированная первоначальная стоимость приобретенной (созданной) инвестиционной недвижимости, отражается:

Дебет 03.1 «Инвестиционная недвижимость»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [112].

Стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции, отражается:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [112].

Фактические затраты, связанные с получением инвестиционной недвижимости при исполнении товарообменной операции и приведением ее в состояние, пригодное для использования, отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [112].

Сформированная первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции, отражается:

Дебет 03.1 «Инвестиционная недвижимость»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [112].

Перевод недвижимого имущества, числящегося в составе основных средств, из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость при сдаче организацией данного имущества в аренду отражается:

а) накопленные по недвижимому имуществу за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения:

Дебет 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет)

Кредит 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет);

б) первоначальная (переоцененная) стоимость недвижимого имущества

Дебет 03.1 «Инвестиционная недвижимость»

Кредит 01 «Основные средства» [112].

При переводе недвижимого имущества из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость сумма числящегося по недвижимому имуществу добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного недвижимого имущества, списывается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [112].

Инвестиционная недвижимость после принятия к учету по счету 03.1 «Инвестиционная недвижимость» может учитываться:

а) по **первоначальной стоимости** (если проведение переоценки не является обязательным в соответствии с законодательством);

б) по **переоцененной стоимости** [112].

Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости изменяется в случае:

а) реконструкции (модернизации, реставрации) инвестиционной недвижимости, проведения иных аналогичных работ;

б) переоценки инвестиционной недвижимости в соответствии с законодательством;

в) в иных случаях, установленных законодательством [112].

Фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) инвестиционной недвижимости, проведением иных аналогичных работ, отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [112].

Суммы данных затрат, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются с этого счета по окончании работ:

Дебет 03.1 «Инвестиционная недвижимость»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [112].

Фактические затраты на поддержание инвестиционной недвижимости в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта) отражаются как расходы по инвестиционной деятельности на счете 91.4 «Прочие расходы» в том отчетном периоде, в котором они произведены [112].

Перевод недвижимого имущества из инвестиционной недвижимости в операционную недвижимость при прекращении сдачи организацией данного имущества в аренду отражается:

а) накопленные по инвестиционной недвижимости за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения:

Дебет 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет)

Кредит 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет);

б) первоначальная (переоцененная) стоимость инвестиционной недвижимости:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 03.1 «Инвестиционная недвижимость» [112].

Выбытие инвестиционной недвижимости в результате списания (в случае физического износа, утраты (гибели) в связи с чрезвычайными обстоятельствами) оформляется **актом о списании имущества** [112].

При выбытии инвестиционной недвижимости, накопленные по ней за весь

период эксплуатации суммы амортизации и обесценения, списываются:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 03.1 «Инвестиционная недвижимость» [112].

Остаточная стоимость выбывающей инвестиционной недвижимости списывается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 03.1 «Инвестиционная недвижимость» [112].

Расходы, связанные с выбытием инвестиционной недвижимости, отражаются:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [112].

Стоимость материалов, полученных при выбытии инвестиционной недвижимости, отражается:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [112].

При выявлении недостачи инвестиционной недвижимости в результате инвентаризации накопленные по ней за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения списываются:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 03.1 «Инвестиционная недвижимость» [112].

Остаточная стоимость недостающей инвестиционной недвижимости списывается:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

Кредит 03.1 «Инвестиционная недвижимость» [112].

Для обобщения информации о наличии и движении недвижимого имущества, находящегося в совместном домовладении, в товариществе собственников предназначен счет **016 «Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении»** [29].

“Аренда классифицируется как **финансовая аренда**, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом” [122]. При учете операций и раскрытии информации следует руководствоваться Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)», МСФО (IAS) 17 «Аренда» [71; 122].

Инвестиционные расходы лизингодателя, с учетом которых определяется стоимость предмета лизинга в соответствии с законодательством, отражаются:

Дебет 08.3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [71].

Инвестиционные расходы лизингодателя, формирующие первоначальную

стоимость предмета лизинга, отражаются:

Дебет 03.2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)»

Кредит 08.3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)» [71].

Инвестиционные расходы лизингодателя, не учитываемые в первоначальной стоимости предмета лизинга, но включаемые в состав лизинговых платежей, отражаются:

Дебет 91.4 «Прочие расходы», других счетов

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, других счетов [71].

“Лизинг классифицируется как долгосрочный или краткосрочный лизинг на дату заключения договора лизинга” [71].

Долгосрочный лизинг – лизинг, при котором лизингодатель предоставляет лизингополучателю предмет лизинга во временное владение и пользование по договору лизинга на срок не менее одного года [71].

При долгосрочном лизинге в бухгалтерском учете лизингодателя составляются следующие проводки.

Первоначальная стоимость передаваемого лизингополучателю предмета лизинга отражается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 03.2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» [71].

Стоимость передаваемого лизингополучателю предмета лизинга (без суммы НДС) отражается:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [71].

Сумма НДС, подлежащего исчислению от стоимости передаваемого лизингополучателю предмета лизинга, отражается:

а) на дату передачи лизингополучателю предмета лизинга:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) при исчислении в сроки, установленные законодательством:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» [71].

Стоимость передаваемого лизингополучателю предмета лизинга отражается по дебету забалансового счета **011 «Основные средства, сданные в аренду»**.

Лизинговые платежи в сумме вознаграждения (дохода) лизингодателя и включаемых в их состав инвестиционных расходов лизингодателя, не учитываемых в первоначальной стоимости предмета лизинга (доход лизингодателя), отражаются:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг», 91.1 «Прочие доходы» [71].

При возврате лизингополучателем предмета лизинга по истечении или до

истечения срока лизинга отражается:

а) принятие к учету предмета лизинга и погашение дебиторской задолженности лизингополучателя по лизинговым платежам в части стоимости предмета лизинга и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга), за вычетом дебиторской задолженности лизингополучателя, не погашенной в установленный срок, а также дебиторской задолженности лизингополучателя, установленный срок погашения которой продлен:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

б) сумма НДС, относящаяся к стоимости предмета лизинга, фактически не погашенной лизингополучателем в составе лизинговых платежей, срок погашения которых не наступил, и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга):

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

в) затраты лизингодателя, связанные с возвратом предмета лизинга и доведением его до состояния, пригодного к использованию:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов;

г) затраты на отделимые и неотделимые улучшения предмета лизинга, подлежащие возмещению лизингополучателю:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [71].

При расторжении договора лизинга жилого помещения, предусматривающего выкуп предмета лизинга, и возврате лизингополучателем предмета лизинга возмещаемая лизингодателем лизингополучателю в соответствии с законодательством сумма, составляющая разницу между рыночной стоимостью предмета лизинга и суммой не возмещенных в составе лизинговых платежей, в том числе уплаченных в качестве аванса, инвестиционных расходов лизингодателя, с учетом которых определена стоимость предмета лизинга по договору лизинга жилого помещения, отражается:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [71].

Стоимость возвращаемого или выкупаемого лизингополучателем предмета лизинга отражается по кредиту забалансового счета **011 «Основные средства, сданные в аренду»**.

В бухгалтерском учете лизингополучателя операции по исполнению договора долгосрочного лизинга отражаются следующим образом.

Стоимость получаемого от лизингодателя предмета лизинга учитывается:

Дебет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08

«Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [71].

Сумма НДС, относящаяся к стоимости получаемого от лизингодателя предмета лизинга, отражается:

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [70].

Затраты лизингополучателя на доставку предмета лизинга и доведение его до состояния, пригодного к использованию, отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [71].

Первоначальная стоимость переводимого в состав основных средств предмета лизинга, равная сумме стоимости предмета лизинга и затрат на его доставку и доведение до состояния, пригодного к использованию, отражается:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [71].

Предмет лизинга, числящийся на счете 01 «Основные средства», в течение срока лизинга не подлежит обесценению.

Лизинговые платежи в сумме дохода лизингодателя отражаются:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [71].

Затраты лизингополучателя на отдельные и неотделимые улучшения предмета лизинга отражаются:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [71].

Затраты на отдельные и неотделимые улучшения предмета лизинга, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются с этого счета:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [71].

Первоначальная стоимость приобретаемого в собственность лизингополучателем предмета лизинга, стоимость его отдельных и неотделимых улучшений отражаются внутренними записями по счету 01 «Основные средства».

Суммы накопленной амортизации предмета лизинга, его отдельных и неотделимых улучшений отражаются внутренними записями по счету 02 «Амортизация основных средств».

При возврате лизингодателю предмета лизинга по истечении или до истечения срока лизинга отражаются:

а) остаточная стоимость предмета лизинга:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства»;

б) сумма НДС, относящаяся к стоимости предмета лизинга, фактически не погашенной лизингополучателем в составе лизинговых платежей, срок погашения которых не наступил, и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга):

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

в) списание кредиторской задолженности перед лизингодателем по лизинговым платежам в части стоимости предмета лизинга и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга), за вычетом кредиторской задолженности перед лизингодателем, не погашенной в установленный срок, а также кредиторской задолженности перед лизингодателем, установленный срок погашения которой продлен:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

г) затраты лизингополучателя, связанные с возвратом предмета лизинга:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов;

д) остаточная стоимость неотделимых улучшений предмета лизинга, не возмещаемая лизингодателем, остаточная стоимость делимых и неотделимых улучшений предмета лизинга, возмещаемая лизингодателем:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства»;

е) сумма возмещения лизингодателем стоимости делимых и неотделимых улучшений предмета лизинга отражается:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и подрядчиками»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [71].

Краткосрочный лизинг – лизинг, при котором лизингодатель предоставляет лизингополучателю предмет лизинга во временное владение и пользование по договору лизинга на срок менее одного года [71].

При краткосрочном лизинге в бухгалтерском учете лизингодателя составляются следующие проводки.

Стоимость передаваемого лизингополучателю предмета лизинга отражается внутренними записями по счету **03.2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)»**.

Лизинговые платежи отражаются:

а) в части стоимости предмета лизинга:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

б) в сумме дохода лизингодателя:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»,
91.1 «Прочие доходы» [71].

Стоимость возвращаемого лизингополучателем предмета лизинга отражается внутренними записями по счету **03.2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)»**.

В бухгалтерском учете лизингополучателя при краткосрочном лизинге имеют место следующие записи.

Стоимость получаемого от лизингодателя предмета лизинга отражается по дебету забалансового счета **001 «Арендованные основные средства»**.

Затраты лизингополучателя на доставку предмета лизинга и доведение его до состояния, пригодного к использованию, отражаются:

Дебет 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию», других счетов

Кредит 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», других счетов [71].

Лизинговые платежи отражаются:

а) в части стоимости предмета лизинга:

Дебет 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию», других счетов

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) в сумме дохода лизингодателя:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [71].

Стоимость возвращаемого лизингодателю предмета лизинга отражается по кредиту забалансового счета **001 «Арендованные основные средства»**.

В случае заключения между лизингополучателем и новым лизингополучателем **соглашения о передаче прав и обязанностей по договору лизинга (соглашения о перенайме)** составляются следующие проводки.

Сумма передаваемой дебиторской задолженности (части дебиторской задолженности) лизингополучателя другому лицу (новому лизингополучателю) отражается лизингодателем внутренними записями по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [71].

При долгосрочном лизинге стоимость передаваемого лизингополучателем новому лизингополучателю предмета лизинга отражается лизингодателем внутренними записями по забалансовому счету **011 «Основные средства, сданные в аренду»**, а при краткосрочном лизинге – внутренними записями по счету **03.2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)»** [71].

Сумма передаваемой кредиторской задолженности (части кредиторской задолженности) перед лизингодателем новому лизингополучателю отражается лизингополучателем внутренними записями по счету 76 «Расчеты с разными

дебиторами и кредиторами» [71].

При долгосрочном лизинге лизингополучателем отражается списание:

а) остаточной стоимости предмета лизинга:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства»;

б) суммы НДС, относящейся к стоимости предмета лизинга, фактически не погашенной лизингополучателем в составе лизинговых платежей, и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга):

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

в) стоимости кредиторской задолженности перед новым лизингополучателем:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

г) остаточной стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства» [71].

Сумма возмещения новым лизингополучателем стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга отражается лизингополучателем:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и подрядчиками»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [71].

При краткосрочном лизинге стоимость передаваемого лизингополучателем новому лизингополучателю предмета лизинга отражается лизингополучателем по **кредиту** забалансового счета **001 «Арендованные основные средства»**.

Сумма получаемой дебиторской задолженности лизингополучателя и кредиторской задолженности перед лизингодателем в соответствии с заключенным между лизингополучателем и новым лизингополучателем соглашением о перенайме отражается новым лизингополучателем внутренними записями по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При долгосрочном лизинге новым лизингополучателем отражается:

а) стоимость предмета лизинга, равная остаточной стоимости предмета лизинга (за исключением затрат на его доставку и доведение до состояния, пригодного к использованию), числящейся в учете лизингополучателя на дату его передачи новому лизингополучателю:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредиту 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) сумма НДС, относящаяся к стоимости предмета лизинга, фактически не погашенной лизингополучателем в составе лизинговых платежей, и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга):

Дебет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

в) остаток по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в части расчетов с лизингополучателем, образующийся при принятии к учету предмета лизинга:

Дебет (кредит) 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит (дебет) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

г) сумма возмещения лизингополучателю стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» [71].

Сформированная стоимость предмета лизинга, стоимость его отдельных и неотделимых улучшений отражается новым лизингополучателем:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [71].

При краткосрочном лизинге стоимость получаемого от лизингополучателя предмета лизинга отражается новым лизингополучателем по **дебету** забалансового счета **001 «Арендованные основные средства»** [71].

Сумма начисляемой платы за перенаям в соответствии с заключенным между лизингополучателем и новым лизингополучателем соглашением о перенаяме отражается:

а) плательщиком платы за перенаям:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) получателем платы за перенаям:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности» [71].

5.11 Учет амортизации долгосрочных активов

Амортизация – это процесс перенесения стоимости долгосрочных активов на стоимость производимых (реализуемых, оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности продукции (товаров, работ, услуг) [114]. «Благодаря включению амортизационных отчислений в затраты уменьшается налогооблагаемая прибыль, т.е. в выручке появляются средства, которые впоследствии можно использовать для обновления амортизируемого актива» [7, с. 481].

Информация об амортизации основных средств обобщается на счете **02 «Амортизация основных средств»**, об амортизации доходных вложений в материальные активы – на отдельном субсчете к счету **02 «Амортизация основных средств»**, об амортизации нематериальных активов – на счете **05 «Амортизация нематериальных активов»**. Аналитический учет по счетам ведется по **отдельным объектам** основных средств, доходных вложений в материальные активы, нематериальных активов [29].

Условия регулирования процесса воспроизводства основных средств, доходных вложений в материальные активы, нематериальных активов путем осуществления амортизационных отчислений в установленные сроки с применением установленных способов и соответствующих правил определяет

Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов и Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости [112; 114].

Объектами начисления амортизации являются:

а) числящиеся на балансовых счетах организации основные средств, нематериальные активы, доходные вложения в материальные активы;

б) отражаемые арендатором (лизингополучателем) в виде присоединенной стоимости полученного в аренду (лизинг) имущества следующие затраты:

1) капитальные затраты арендатора (лизингополучателя) в неотделимые улучшения арендованного (полученного в лизинг) имущества, если они не возмещаются арендодателем (лизингодателем);

2) затраты лизингополучателя, связанные с получением имущества в лизинг, в том числе по доставке, монтажу и установке;

в) принадлежащие обладателю имущественные права, по которым возможно установить ожидаемый период их использования в процессе предпринимательской деятельности [114].

Объектами начисления амортизации не являются:

а) библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;

б) фильмофонды, музейные и художественные ценности;

в) здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей (за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности);

г) земельные участки;

д) имущественные права на объекты интеллектуальной собственности, созданные организацией по социально-творческому заказу полностью или частично за счет средств бюджетного финансирования [114].

Начисление амортизации не производится:

а) во время полной остановки объекта основных средств по причине проведения следующих работ: модернизация, дооборудование, полная или частичная реконструкция, достройка, техническое диагностирование и освидетельствование. В случае полной остановки части объекта начисление амортизации не производится только по данной части. По окончании работ организация может пересмотреть способы и методы начисления амортизации, принятые ранее по данным объектам;

б) при консервации объекта в соответствии с законодательством;

в) по объектам основных средств, полученным организацией в собственность (хозяйственное ведение, оперативное управление) вследствие погашения обязательств должником, не используемым ею в предпринимательской деятельности и предназначенным для отчуждения, – в течение двенадцати месяцев начиная с месяца их принятия на учет в качестве основных средств [114].

Начисление амортизации прекращается:

а) по объектам, амортизация по которым начислялась линейным и

нелинейным способами: с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия объекта, принятия его к учету в качестве актива, предназначенного для реализации в соответствии с законодательством (включения в выбывающую группу), утверждения акта о списании;

б) по объектам, амортизация по которым начислялась производительным способом: с даты окончания эксплуатации в связи с выбытием объекта, принятием к учету в качестве актива, предназначенного для реализации в соответствии с законодательством (включения в выбывающую группу), утверждения акта о списании;

в) с первого числа месяца, следующего за месяцем полного списания амортизируемой стоимости объекта;

г) с первого числа месяца, следующего за месяцем даты принятия регистрирующим органом заявления о ликвидации, решения указанного государственного органа либо хозяйственного суда о ликвидации;

д) с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором в установленном порядке завершена реорганизация организации [114].

Амортизируемые объекты в целях начисления амортизации подразделяются на три группы:

а) объекты, используемые в предпринимательской деятельности;

б) объекты, используемые в деятельности не являющейся предпринимательской;

в) объекты, одновременно используемые в предпринимательской деятельности и в деятельности, не являющейся предпринимательской [114].

Амортизация по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, начисляется линейным, нелинейным, производительным способами по укрупненным группам или инвентарным объектам ежемесячно исходя из следующих данных:

а) амортизируемая стоимость объектов;

б) выбранный срок полезного использования объектов;

в) годовая (месячная) норма (сумма) амортизации [114].

Амортизационные отчисления ежемесячно включаются:

а) при нахождении объектов основных средств в эксплуатации или в простое продолжительностью до трех месяцев, в том числе в связи с проведением ремонта:

1) в затраты на производство:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (при условии обособленного учета их коммерческой деятельности)

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

или

2) в расходы на реализацию:

Дебет 44 «Расходы на реализацию»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»;

б) при нахождении объектов основных средств в простое

продолжительностью свыше трех месяцев (в том числе в связи с проведением ремонта), в простое вызванном полной остановкой производства продукции, работ, услуг в структурном подразделении организации или организации в целом, а также при нахождении в запасе, в состав прочих расходов по текущей деятельности:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» [114].

Амортизационные отчисления по объектам НМА, производятся при условии фактической эксплуатации в отчетном месяце объектов НМА. Сумма амортизационных отчислений включается:

а) в затраты на производство:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (при условии обособленного учета их коммерческой деятельности)

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»

или

б) в расходы на реализацию:

Дебет 44 «Расходы на реализацию»

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов» [114].

Если объект нематериальных активов в отчетном месяце не использовался, сумма начисленной в соответствии с выбранным для него порядком амортизации включается в состав прочих расходов по текущей деятельности

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов» [114].

Амортизация по объектам, находящимся в организациях и **не используемым в предпринимательской деятельности**, в том числе по тем, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, начисляется линейным способом исходя из следующих данных:

а) амортизируемая стоимость объектов;

б) нормативный срок службы объектов;

в) годовая (месячная) норма (сумма) амортизации [114].

Амортизация включается в состав прочих расходов по текущей деятельности непосредственно или при списании расходов обслуживающих производств и хозяйств:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» [114].

По **амортизируемым объектам, одновременно используемым в предпринимательской деятельности и в деятельности, не являющейся предпринимательской**, в том числе по тем, которые в отчетном месяце не эксплуатировались, амортизируемая стоимость подлежит разделению и отражению в части указанного использования в зависимости от соотношения натуральных показателей данного использования (число обслуживаемых лиц, затраченное время). Амортизация начисляется линейным способом исходя из

установленных нормативных сроков службы и равных им сроков полезного использования. Амортизация включается в состав прочих расходов по текущей деятельности непосредственно или при списании расходов обслуживающих производств и хозяйств:

Дебет 90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» [114].

Амортизируемая стоимость – это стоимость, от которой рассчитываются амортизационные отчисления. В зависимости от конкретных условий начисления амортизации и условий функционирования объектов амортизируемой стоимостью является:

а) первоначальная (переоцененная) стоимость объектов;

б) недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих в соответствии с законодательством переоценок (обесценения, восстановления обесценения) [114].

Первоначальная (переоцененная) стоимость – это стоимость, по которой амортизируемые объекты числятся в учете [114].

Недоамортизированная (остаточная) стоимость – это первоначальная (переоцененная) стоимость за вычетом накопленной амортизации и суммы обесценения. В случае отклонения на начало последнего месяца начисления амортизации данной стоимости от суммы амортизационных отчислений, произведенных в предыдущих месяцах текущего года, она списывается в полном объеме в этом месяце с целью полного и своевременного погашения стоимости объекта [114].

Организация вправе определить амортизируемую стоимость за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта. Выбранный вариант расчета применяется на протяжении всего срока полезного использования объекта.

Амортизационная ликвидационная стоимость – это оценочная величина в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта (за вычетом предполагаемых затрат, связанных с его реализацией) в конце устанавливаемого срока полезного использования. Рассчитывается исходя из предположения, что данный объект уже достиг того состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезного использования. Величина амортизационной ликвидационной стоимости определяется организацией на основании сведений об уровне цен на аналогичные объекты, полученные от торговых организаций, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе либо с привлечением оценщиков [114].

Амортизационная ликвидационная стоимость нематериального актива может быть определена хотя бы при выполнении одного из следующих условий:

а) имеется обязательство третьей стороны приобрести актив в конце его срока полезного использования;

б) существует активный рынок для такого типа активов и вероятно, что

такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования актива [114].

Амортизационная ликвидационная стоимость пересматривается по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным годом. Если текущая величина амортизационной ликвидационной стоимости отличается от предыдущей оценки, изменение ее размера учитывается при расчете отчислений, начиная с 1 января года, следующего за отчетным годом. Если вновь определенная величина амортизационной ликвидационной стоимости окажется ниже предыдущей оценки, начисление амортизации возобновляется с указанной даты с использованием недоамортизированной стоимости. Недоамортизированная стоимость рассчитывается с учетом вновь определенной амортизационной ликвидационной стоимости и установленного остаточного срока полезного использования. В случае завершения начисления амортизации объекта и невозможности возмещения амортизационной ликвидационной стоимости посредством реализации данного объекта в году, в котором была завершена его амортизация, осуществляется пересмотр размера амортизационной ликвидационной стоимости по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным годом [114].

Амортизируемая стоимость изменяется в следующих случаях:

а) проведение модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, оформленных актами сдачи-приемки выполненных работ (стоимость увеличивается на сумму соответствующих затрат);

б) проведение переоценки (обесценения, восстановления обесценения) в соответствии с законодательством;

в) пересмотр размера амортизационной ликвидационной стоимости в случае ее применения при расчете амортизационных отчислений;

г) выявление ошибки в определении амортизируемой стоимости;

д) внесение установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с поддержанием имущественных прав, в том числе в силу патента (свидетельства) на объект права промышленной собственности, а также связанных с выплатой вознаграждения за предоставленное право на использование по лицензионному договору объекта права промышленной собственности;

е) вложения, связанные с доведением объекта интеллектуальной собственности до использования в запланированных целях, улучшения объектов права промышленной собственности, компьютерных программ, баз данных, литературных произведений, не влекущие за собой создание нового объекта НМА [114].

Целесообразность изменения амортизируемой стоимости объекта или отнесения на затраты стоимости выполненных работ по техническому диагностированию и освидетельствованию основных средств устанавливается учетной политикой организации [114].

Амортизируемая стоимость объектов распределяется между отчетными периодами, которые в совокупности составляют *расчетный (ожидаемый) срок*

службы [114].

Нормативные сроки службы основных средств установлены Министерством экономики Республики Беларусь. Нормативный срок службы объектов, в том числе ранее находившихся в эксплуатации, определяется при приобретении каждым балансодержателем или собственником в зависимости от видов основных средств в соответствии с их классификацией и вне зависимости от использования (неиспользования) объектов в предпринимательской деятельности. Устанавливается в годах (соответствующем количестве месяцев). По объектам, ранее бывшим в эксплуатации, нормативные сроки могут устанавливаться вдвое ниже соответствующих значений, приведенных в классификации, но не ниже чем до трех лет – по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам; до двух лет – по другим объектам основных средств [114]. Если срок фактического использования объекта на дату приобретения или перехода к использованию нормативных сроков службы, окажется равным или более соответствующего значения, приведенного в классификации, нормативный срок службы устанавливается на срок не менее 1 года с учетом технического состояния объекта, требований техники безопасности и других факторов [114]. При расхождении срока эксплуатации, устанавливаемого организацией-изготовителем в технической документации, и значения нормативного срока службы, указанного в классификации на срок, равный 1 году и более чем на 1 год, в качестве нормативного срока службы принимается срок эксплуатации, указанный в технической документации организации-изготовителя. Техническая документация сохраняется на протяжении всего срока службы объекта [114]. По объектам не включенным в классификацию нормативный срок службы определяется на основе технической документации организаций-изготовителей, а в ее отсутствие – оценки технического состояния объекта. При этом объект относится к одной из подгрупп классификации с присвоением локального шифра, соответствующего выбранной подгруппе [114].

Нормативный срок службы и принимаемый равный ему срок полезного использования используемых в предпринимательской деятельности объектов нематериальных активов определяется исходя из времени, установленного **патентами, свидетельствами, лицензиями,** соответствующими **договорами** и другими документами, подтверждающими права правообладателя [114].

При отсутствии соответствующих указаний в данных документах срок службы определяется:

а) по средствам индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки): на срок **до сорока лет**, но не более срока деятельности организации;

б) по объектам права промышленной собственности (за исключением перечисленных выше): на срок **до двадцати лет**, но не более срока деятельности организации;

в) по другим объектам нематериальных активов: на срок **до десяти лет**, но не более срока деятельности организации [114].

Срок полезного использования – ожидаемый или расчетный период эксплуатации объекта в процессе предпринимательской деятельности. При его установлении учитываются:

а) ожидаемый физический износ, зависящий от условий производства (режим эксплуатации, агрессивность среды, система проведения ремонтов);

б) моральный износ в результате удешевления стоимости или повышения производительности вновь вводимых аналогичных объектов;

в) ограничения в использовании объекта (в том числе срок лизинга, иного возмездного и безвозмездного пользования).

Срок полезного использования устанавливается в годах (соответствующем количестве месяцев) в пределах между нижней и верхней границами диапазонов (с точностью до двух знаков после запятой) по группам амортизируемых объектов. Нижняя и верхняя границы диапазона срока полезного использования рассчитывается как произведение нормативного срока службы и установленного законодательно коэффициента. Нижняя граница диапазона не может быть менее года. *Исключение: возобновление начисления амортизации по ранее самортизированным объектам после завершения по ним модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, по которым срок полезного использования определяется с учетом технического состояния объекта, требований техники безопасности и других факторов* [114].

Наибольший срок полезного использования, которому соответствует наименьшее значение годовой (месячной) суммы амортизационных отчислений, выбирается при освоении рынка, ухудшении возможности реализации продукции (работ, услуг) по причине неконкурентоспособности с учетом особенностей отдельных видов производства. Наименьший срок полезного использования, которому соответствует наибольшее значение годовой (месячной) суммы амортизационных отчислений, выбирается с учетом особенностей отдельных видов производства в случаях высокой конкурентоспособности производимой продукции, нарастании объема продаж, благоприятной конъюнктуры рынка. Сроки полезного использования объектов основных средств могут устанавливаться равными по величине нормативным срокам службы [114].

При выборе срока полезного использования и указании его в учетных регистрах, также указывается и нормативный срок службы [114].

Нормативный срок службы и срок полезного использования продлеваются на период, в течение которого амортизация по данным объектам не начислялась в соответствии с законодательством. Если по окончании нормативного срока службы или срока полезного использования объекта сумма начисленной амортизации составляет менее ста процентов его стоимости, то данный срок пересматривается в сторону увеличения. Если сумма начисленной амортизации объекта достигает ста процентов его стоимости до окончания установленного нормативного срока службы или выбранного срока полезного использования, то срок пересматривается в сторону уменьшения. Нормативные сроки службы,

сроки полезного использования могут пересматриваться:

а) в случаях завершения модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных в качестве капитальных вложений актами сдачи-приемки выполненных работ;

б) при проведении переоценки объектов с привлечением оценщика, в случаях, установленных законодательством;

в) при условии возобновления или продления срока их функционирования;

г) при обнаружении ошибки в определении данных сроков (ошибка исправляется в месяце ее обнаружения) [114].

Годовые (месячные) нормы амортизационных отчислений рассчитываются при принятии амортизируемого объекта к учету для использования в предпринимательской деятельности в соответствии с выбранным способом начисления амортизации исходя из установленных сроков полезного использования [114].

При применении организацией линейного способа годовая (месячная) норма амортизации рассчитывается:

а) для используемых в предпринимательской деятельности объектов: как величина, обратная выбранному сроку полезного использования в годах и (или) месяцах;

б) для объектов, используемых в деятельности, не являющейся предпринимательской: как величина, обратная нормативному сроку службы [114].

Месячная норма (сумма) амортизации при линейном и нелинейном способах ее начисления составляет одну двенадцатую ее годовой нормы (суммы) с месяца начала начисления амортизации [114].

При сезонном использовании объектов месячные нормы (месячные суммы) амортизационных отчислений рассчитываются исходя из годовой нормы амортизации (или годовой суммы амортизационных отчислений), длительности срока эксплуатации объекта в течение года в месяцах амортизации [114].

Выбор варианта расчета амортизации, исходя из месячной нормы или суммы, закрепляется учетной политикой организации. Норма амортизации рассчитывается в процентах с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации – не менее чем с шестью знаками после запятой [114].

Месячная норма (сумма) амортизации может корректироваться путем применения **поправочного коэффициента**: месячная норма (сумма) умножается на значение поправочного коэффициента. Величина коэффициента не может принимать значения менее **0,5** и более **2** при корректировке обусловленной функционированием объекта в условиях эксплуатации, отличающихся от базовых режимов работы принятых при установлении нормативных сроков службы или сроков полезного использования. Корректируются и годовые нормы (суммы) амортизации на коэффициенты, рассчитанные как величина, обратная значению коэффициентов,

установленных к нормативным срокам службы или срокам полезного использования объекта. **Понижающий поправочный коэффициент** в диапазоне от **0,2** до **1** может применяться по объектам основных средств, введенным в эксплуатацию в рамках реализации инвестиционных проектов согласно бизнес-планам инвестиционных проектов (в течение пяти лет с даты ввода объекта в эксплуатацию). **Повышающий поправочный коэффициент** в диапазоне от **1** до **3** разрешен по объектам основных средств (за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств), непосредственно используемым для осуществления научно-технической деятельности, а также при производстве высокотехнологичных товаров, оказании высокотехнологичных услуг. Поправочные коэффициенты могут применяться по всем или отдельным объектам основных средств и могут пересматриваться в течение года [114].

Способы и методы начисления амортизации:

- А) линейный способ;
- б) нелинейный способ:
 - 1) прямой метод суммы чисел лет;
 - 2) обратный метод суммы чисел лет;
 - 3) метод уменьшаемого остатка;
- в) производительный способ.

Способ и метод начисления амортизации закрепляется в учетной политике предприятия [114].

Линейный способ начисления амортизации заключается в равномерном (по годам) начислении амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта. Годовая (месячная) сумма амортизационных отчислений равна произведению амортизируемой стоимости и годовой (месячной) нормы амортизационных отчислений или отношению амортизируемой стоимости к установленному нормативному сроку службы (сроку полезного использования) в годах (месяцах) [153].

Нелинейный способ начисления амортизации заключается в неравномерном (по годам) начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта. Нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока применения данного способа могут быть различными. Годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается прямым методом суммы чисел лет, обратным методом суммы чисел лет либо методом уменьшаемого остатка с **коэффициентом ускорения** от **1** до **2,5** раза [114].

Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта [114].

Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения, в числителе которого – разность срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного

использования объекта, увеличенная на единицу, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования [114].

Метод уменьшаемого остатка заключается в расчете годовой суммы амортизационных отчислений исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (от 1 до 2,5) [114].

Нелинейный способ не применяется при начислении амортизации по следующим объектам:

- а) здания и ряд сооружений;
- б) машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет;
- в) легковые автомобили (кроме автомобилей, эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, такси);
- г) уникальное оборудование, предназначенное для использования в испытаниях, производстве опытных партий продукции;
- д) предметы интерьера, офисная мебель;
- е) предметы для отдыха, досуга и развлечений;
- ж) фирменные наименования, товарные знаки;
- з) другие объекты в соответствии с законодательством [114].

Производительный способ заключается в начислении амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта [114].

Ресурс объекта – это количество продукции (работ, услуг) в натуральных показателях, которое в соответствии с технической документацией может быть выпущено (выполнено) на протяжении всего срока эксплуатации объекта [114].

Применяемые организацией способы и методы начисления амортизации могут различаться по объектам одного наименования. Способы и методы разрешается пересматривать с начала отчетного года с обязательным отражением в учетной политике организации, а в случаях установленных законодательством и в течение отчетного года. При пересмотре недоамортизированной стоимости объекта распределяется на оставшийся срок его полезного использования [114].

Начисление амортизации линейным и нелинейным способами производится:

- а) по вновь введенным в эксплуатацию объектам: с первого числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию;
- б) учреждаемой или образующейся в результате реорганизации организацией: с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена государственная регистрация организации [114].

Если активы приняты к учету, но их фактическая эксплуатация не начата по причинам производственного и иного характера, начисление амортизации линейным и нелинейным способами начинается с месяца, следующего за месяцем начала их фактической эксплуатации, в соответствии с назначением их

использования в данной организации. При этом течение срока полезного использования, установленного при приобретении указанных объектов, также начинается с месяца, следующего за месяцем начала их фактической эксплуатации [114].

Начисление амортизации производительным способом, начинается с даты ввода объекта в эксплуатацию [114].

В случае непредвиденного изменения условий деятельности организации, и, в результате ухудшения финансового состояния и появления убытков, организация вправе осуществить по всем или отдельным объектам единовременный переход к линейному, производительному способам начисления амортизации и (или) обратному методу суммы чисел лет. Например, если в текущем году амортизация начислялась линейным способом на основе срока полезного использования, установленного равным либо ниже нормативного, прямым методом суммы чисел лет либо методом уменьшаемого остатка. При этом срок полезного использования устанавливается в пределах от нормативного срока службы до верхней границы диапазона сроков полезного использования [114].

Амортизационные отчисления отражаются в *карточках расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств (нематериальных активов), разработочных таблицах по расчету амортизации основных средств (нематериальных активов)* [114].

При изменении порядка начисления амортизации вне зависимости от причин такого изменения базой для расчета амортизационных отчислений является недоамортизированная стоимость объекта. Нормы амортизации определяются исходя из остаточного нормативного срока службы (остаточного срока полезного использования), за исключением начисления амортизации производительным способом [114].

Остаточный нормативный срок службы (остаточный срок полезного использования) объекта равен нормативному сроку службы (сроку полезного использования) на дату изменения порядка начисления амортизации за минусом срока фактической эксплуатации объекта на дату изменения порядка (полных лет, месяцев). По полностью самортизированным объектам на дату изменения порядка начисления амортизации не устанавливается [114].

Для обобщения информации о потере стоимости основных средств, по которым в соответствии с законодательством начисляется амортизация, предназначен счет **014 «Потеря стоимости основных средств»**. Аналитический учет по счету ведется по **объектам** основных средств. При выбытии основных средств накопленная по ним сумма потери стоимости отражается по **кредиту** счета **014 «Потеря стоимости основных средств»** [29].

5.12 Обесценение и переоценка долгосрочных активов

Организация вправе, на основании решения руководителя, отражать в учете на конец отчетного периода сумму обесценения основного средства, инвестиционной недвижимости, нематериального актива.

Признаки, свидетельствующие об обесценении:

а) значительное (более чем на двадцать процентов) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства, инвестиционной недвижимости, нематериального актива (НМА);

б) существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;

в) увеличение рыночных процентных ставок;

г) существенное изменение способа использования основного средства, инвестиционной недвижимости, НМА;

д) физическое повреждение основного средства, инвестиционной недвижимости, НМА;

е) иные.

Признаки обесценения определяются за период с начала года до отчетной даты и подтверждаются документально [111; 112; 117].

При наличии признаков обесценения актива определяется его возмещаемая стоимость на конец отчетного периода.

Возмещаемая стоимость актива – это наибольшая величина из текущей рыночной стоимости актива (*за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией*) и ценности использования актива.

Ценность использования актива – приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования актива (основного средства, нематериального актива; от сдачи инвестиционной недвижимости в аренду) и его выбытия по окончании срока полезного использования.

Приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков определяется умножением ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков (на период не более 5 лет). При этом не учитываются предполагаемые денежные потоки вследствие будущей реструктуризации, относительно которой организацией не признаны обязательства, будущих вложений в основное средство (инвестиционную недвижимость, нематериальный актив), финансовой деятельности, выплат (поступлений) налога на прибыль. Ставка дисконтирования определяется исходя из текущих рыночных оценок временной стоимости денежных средств и рисков, характерных для основного средства (инвестиционной недвижимости, нематериального актива). В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Национальным банком Республики Беларусь.

Сумма обесценения равна сумме превышения остаточной стоимости актива над его возмещаемой стоимостью [111; 112; 117].

Для обобщения информации об обесценении основных средств и доходных вложений в материальные активы предназначен счет **02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета)**, нематериальных активов – счет **05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет)**. Аналитический учет по счетам ведется по отдельным объектам основных средств, инвестиционной недвижимости, нематериальных активов [29].

Сумма обесценения *основного средства* и *НМА, учитываемых по первоначальной стоимости, инвестиционной недвижимости*, отражается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета)

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) [111; 112; 117].

Сумма обесценения *основного средства* и *нематериального актива, учитываемых по переоцененной стоимости с применением обесценения*, отражается:

а) на сумму обесценения основного средства, НМА в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному активу, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного актива:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет)

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет);

б) на оставшуюся сумму обесценения основного средства:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет)

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) [111; 112; 117].

Сумма обесценения *основного средства* и *нематериального актива, по которым отсутствует остаток добавочного фонда*, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данных активов, отражается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет)

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет) [111; 112; 117].

Если признаки обесценения актива в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации на конец отчетного периода отражается сумма *восстановления обесценения актива* в пределах накопленной суммы обесценения по данному активу [111; 112; 117].

Сумма восстановления обесценения *основного средства* и *нематериального актива, учитываемых по первоначальной стоимости, инвестиционной недвижимости* отражается:

Дебет 02 «Амортизация основных средств» (отдельные субсчета)

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет)

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [111; 112; 117].

Сумма восстановления обесценения *основного средства* и *нематериального актива, учитываемых по переоцененной стоимости с применением обесценения*, отражается:

а) на сумму восстановления обесценения данного актива, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет)

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет)

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

б) на оставшуюся сумму восстановления обесценения:

Дебет 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет)

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет)

Кредит 83 «Добавочный капитал» [111; 112; 117].

Сумма восстановления обесценения **основного средства и нематериального актива, по которым отсутствует остаток добавочного фонда**, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного актива, отражается:

Дебет 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет)

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов» (отдельный субсчет)

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [111; 112; 117].

Переоценка (изменение стоимости) зданий, сооружений и передаточных устройств, числящихся в бухгалтерском учете организации, осуществляется в случае достижения показателя уровня инфляции в ноябре текущего календарного года (отчетного года) за предшествующий ему период с даты проведения последней переоценки, осуществленной в обязательном порядке в соответствии с требованиями законодательства, 100 и более процентов [116]. Информация об уровне инфляции размещается на официальном сайте Национального статистического комитета Республики Беларусь.

При не наступлении данного случая организация вправе:

а) своей учетной политикой предусмотреть условия для проведения переоценки имущества (критерии существенности изменения стоимости имущества), в том числе ее периодичность;

б) принять решение о проведении переоценки в отношении:

1) всего имущества;

2) объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы, относящихся к определенной группе, подгруппе либо классифицируемым определенным шифром классификации основных средств;

3) отдельных объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы;

4) оборудования к установке, а также установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа в составе объектов незавершенного строительства, которые будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве отдельных инвентарных объектов основных средств, доходных вложений в материальные активы и отнесены к определенной группе, подгруппе либо определенному шифру классификации основных средств. [115; 116].

Не производится переоценка:

а) объектов лизинга;

б) земельных участков, объектов природопользования;

в) имущества, расположенного на территории, подвергшейся

радиоактивному загрязнению в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- г) жилищного и библиотечных фондов;
- д) жилой части многоквартирных жилых домов;
- е) фильмофондов, историко-культурных ценностей, сценическо-постановочных средств и оборудования;
- ж) имущества потребительских кооперативов, осуществляющих строительство и (или) эксплуатацию стоянок транспортных средств, гаражей, принадлежащих гражданам;
- з) имущества жилищно-строительных кооперативов и иных организаций застройщиков, товариществ собственников;
- и) имущества дачных, садоводческих товариществ (кооперативов);
- к) имущества, по которому принято решение о выбытии (с даты принятия соответствующего решения в соответствии с законодательством до даты фактического выбытия либо отмены данного решения);
- л) объектов незавершенного строительства (за исключением установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа в составе объектов незавершенного строительства) [115; 116].

Переоценка производится на 1 января года, следующего за отчетным, за период, прошедший с даты предыдущей переоценки по 31 декабря отчетного года [116].

Результаты переоценки отражаются в бухгалтерском учете 31 декабря отчетного года [116].

Переоценку осуществляет комиссия по проведению амортизационной политики или иная комиссия организации, к функциям которой отнесено проведение переоценки [115].

Переоценку основных средств, доходных вложений в материальные активы, переданных в аренду либо в безвозмездное пользование, осуществляет организация, у которой в бухгалтерском учете числится это имущество. Переоценка основных средств, доходных вложений в материальные активы, по которым договор финансовой аренды (лизинга) прекращен в период после даты предыдущей переоценки, а также переоценка имущества, по которому отменено решение о его выбытии в период после даты предыдущей переоценки, проводится на 1 января года, следующего за отчетным [115].

Организация самостоятельно выбирает метод проведения переоценки по каждому объекту имущества.

При применении **метода прямой оценки**, используются сведения об уровне цен без учета НДС на новые объекты, аналогичные оцениваемым. Если цена имущества указана с учетом НДС, организация самостоятельно рассчитывает и вычитает из этой цены сумму НДС (*кроме случая отнесения НДС на увеличение стоимости имущества при принятии к бухгалтерскому учету*). Переоцененная стоимость объектов снятых с производства, стоимость изготовления точной копии которых установить затруднительно, определяется на основе цен на аналогичное новое имущество [115]. Переоцененная стоимость имущества по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным,

подтверждается:

а) если организация, самостоятельно осуществляющая переоценку: документами и материалами об уровне цен на новое аналогичное имущество, датированных декабрем отчетного года, полученных от организаций-изготовителей или от торговых организаций или опубликованных в средствах массовой информации и специализированных изданиях;

б) если к переоценке привлекается субъект, занимающийся оценочной деятельностью: заключением об оценке, подготовленным данным субъектом, определяющим переоцененную стоимость в ценах на 31 декабря отчетного года [115].

Цена имущества в иностранной валюте на дату переоценки подтвержденная документально пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка на 31 декабря отчетного года [115].

Метод пересчета валютной стоимости – пересчет стоимости объектов имущества в иностранной валюте по официальному курсу Национального банка, установленному на 31 декабря отчетного года [116].

Индексный метод переоценки – пересчет стоимости объектов с использованием коэффициентов изменения их первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января года, следующего за отчетным. Коэффициенты дифференцированы по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет [116].

Порядок проведения переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, числящихся в бухгалтерском учете, начиная с переоценки имущества на 1 января 2015 г., следующего за отчетным 2014 годом, установлен Инструкцией о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке [115].

Результаты переоценки отражаются в документах:

а) ведомость переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы по состоянию на 1 января года по ее проведению;

б) ведомость переоценки оборудования к установке по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным.

В ведомостях переоценки записи производятся отдельно по каждому переоцениваемому объекту [115].

При переоценке основных средств, доходных вложений в материальные активы изменяются:

а) числящаяся в учете до переоценки первоначальная (переоцененная) стоимость;

б) сумма накопленной амортизации [115].

Стоимость имущества после его переоценки является переоцененной стоимостью.

Дооценка первоначальной (переоцененной) стоимости **инвестиционной недвижимости** отражается:

Дебет 03.1 «Инвестиционная недвижимость»

Кредит 83 «Добавочный капитал» [112].

Дооценка накопленной амортизации при переоценке инвестиционной недвижимости отражается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) [112].

Уценка первоначальной (переоцененной) стоимости **инвестиционной недвижимости** отражается записью методом "красное сторно":

Дебет 03.1 «Инвестиционная недвижимость»

Кредит 83 «Добавочный капитал» [112].

Уценка накопленной амортизации при переоценке инвестиционной недвижимости отражается методом "красное сторно":

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 02 «Амортизация основных средств» (отдельный субсчет) [112].

Сумма **дооценки незавершенного строительства и оборудования** отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в той сумме, в которой она восстанавливает сумму уценки этого незавершенного строительства и оборудования, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Оставшаяся сумма дооценки отражается на счете 83 «Добавочный капитал»:

а) на сумму восстановления уценки стоимости незавершенного строительства и оборудования:

Дебет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» (в части неустановленного оборудования, требующего монтажа)

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы» (в части установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа, незавершенного строительства)

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

б) на оставшуюся сумму дооценки стоимости незавершенного строительства и оборудования:

Дебет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 83 «Добавочный капитал» [110].

Если сумма уценки незавершенного строительства и оборудования ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы», то вся сумма дооценки незавершенного строительства и оборудования отражается:

Дебет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 83 «Добавочный капитал» [110].

Сумма **уценки незавершенного строительства и оборудования** относится в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по этому незавершенному строительству и оборудованию, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого незавершенного строительства и оборудования. Оставшаяся сумма уценки незавершенного строительства и оборудования отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы»:

а) на сумму уценки стоимости незавершенного строительства и оборудования в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по этому

незавершенному строительству и оборудованию:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы»;

б) на оставшуюся сумму уценки стоимости незавершенного строительства и оборудования:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [110].

Если по незавершенному строительству и оборудованию отсутствует остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок этого незавершенного строительства и оборудования, то вся сумма уценки отражается:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»

Кредит 08 «Вложения в долгосрочные активы» [110].

При проведении переоценки незавершенного строительства организациями, осуществляющими строительство с привлечением средств организаций в порядке долевого участия, после принятия объекта в эксплуатацию и передачи затрат на строительство организациям, принявшим участие в долевом строительстве, заказчик, застройщик сторнирует результаты переоценки, приходящиеся на долю участника, которому передаются затраты.

Организации, принявшие участие в долевом строительстве, сумму переоценки незавершенного строительства (по данным заказчика, застройщика) отражают:

Дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кредит 83 «Добавочный капитал» [110].

Результаты переоценки сторнируются в следующих случаях:

а) предназначенное для строительства неустановленное оборудование и (или) установленное оборудование в составе незавершенного строительства не использовано и организацией принято решение о его отчуждении, ликвидации (списании), ином выбытии (сторнируются в момент отражения выбытия данного оборудования);

б) организацией принято решение об отчуждении, ликвидации (списании), ином выбытии незавершенного строительства (сторнируются в момент отражения выбытия незавершенного строительства);

в) при принятии объекта (части объекта) к бухгалтерскому учету в качестве готовой продукции [110].

Если **основные средства и НМА, учитываются по переоцененной стоимости без применения обесценения**, результаты проведенной в отчетном периоде **дооценки** отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки данного актива, ранее отраженную на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Оставшаяся сумма дооценки отражается на счете 83 «Добавочный капитал»:

а) на сумму восстановления уценки первоначальной стоимости:

Дебет 01 «Основные средства»

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

б) на сумму восстановления уценки накопленной амортизации:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»;

в) на оставшуюся сумму дооценки первоначальной стоимости:

Дебет 01 «Основные средства»

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 83 «Добавочный капитал»;

г) на оставшуюся сумму дооценки накопленной амортизации:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов» [111; 117].

Если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы», то вся сумма дооценки данного актива отражается на счете 83 «Добавочный капитал»:

а) на сумму дооценки первоначальной стоимости:

Дебет 01 «Основные средства»

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 83 «Добавочный капитал»;

б) на сумму дооценки накопленной амортизации:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов» [111; 117].

Результаты проведенной в отчетном периоде **уценки основных средств и НМА, учитываемых по переоцененной стоимости без применения обесценения** относятся в уменьшение добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по данному активу, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного актива. Оставшаяся сумма уценки отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы»:

а) на сумму уценки первоначальной стоимости актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному активу:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 01 «Основные средства»

Кредит 04 «Нематериальные активы»;

б) на сумму уценки накопленной амортизации актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по данному активу:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 83 «Добавочный капитал»;

в) на оставшуюся сумму уценки первоначальной стоимости:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства»

Кредит 04 «Нематериальные активы»;

г) на оставшуюся сумму уценки накопленной амортизации:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [111; 117].

Если по основному средству, НМА отсутствует остаток добавочного фонда, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного актива, то вся сумма уценки отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы»:

а) на сумму уценки первоначальной стоимости:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства»

Кредит 04 «Нематериальные активы»;

б) на сумму уценки накопленной амортизации:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» [111; 117].

Если основное средство и НМА учитываются *по переоцененной стоимости с применением обесценения*, то при переоценке ранее обесцененного основного средства, НМА изначально восстанавливается сумма обесценения [111; 117].

При отражении результатов переоценки в бухгалтерской отчетности сумма увеличения стоимости переоцененного имущества не может относиться на покрытие убытков по итогам деятельности организации [116].

5.13 Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации

Долгосрочный актив (или выбывающая группа) предназначенный для реализации – это долгосрочный актив (или выбывающая группа), отвечающий следующим условиям признания:

а) балансовая стоимость данного актива (или выбывающей группы) будет возмещена в результате его реализации;

б) актив (или выбывающая группа) имеется в наличии для реализации в текущем состоянии и на условиях, обычных для реализации аналогичных активов (или выбывающих групп);

в) реализация актива (или выбывающей группы) имеет высокую вероятность и ее предполагается завершить в течение 12 месяцев с даты принятия актива (или выбывающей группы) к учету в качестве предназначенного для реализации [72; 123].

В состав данных активов не включаются финансовые вложения, отложенные налоговые активы, дебиторская задолженность, расходы будущих периодов [72].

Выбывающая группа – “группа активов, предназначенных для одновременного выбытия в результате реализации в рамках одной сделки, и обязательств, непосредственно связанных с этими активами, которые будут переданы (погашены) в рамках данной сделки” [72; 123].

В том отчетном периоде, в котором начинают выполняться

вышеуказанные условия признания, долгосрочный актив (или выбывающая группа) принимается к учету в качестве предназначенного для реализации [72].

Подтверждением высокой вероятности реализации долгосрочного актива (или выбывающей группы) является:

а) наличие решения руководителя организации о реализации актива (или выбывающей группы);

б) принятие мер по поиску покупателя и реализации ему актива (или выбывающей группы) по стоимости, сопоставимой с его текущей рыночной стоимостью [72].

Наличие на отчетную дату долгосрочных активов, предназначенных для реализации (а также активов, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации) отражается в бухгалтерском балансе по **статье «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации»** [14].

В примечаниях к финансовой (бухгалтерской) отчетности по долгосрочным активам и выбывающим группам, признанным предназначенными для реализации раскрывается следующая информация:

а) состав данных активов и выбывающих групп на конец предыдущего года и отчетного периода;

б) обстоятельства реализации или ведущие к предполагаемой реализации, предполагаемые способ и дата этой реализации;

в) суммы первоначального и последующего обесценения, восстановления обесценения данных активов, в том числе входящих в выбывающие группы, за отчетный период [14].

Информация о наличии и движении долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации, а также входящих в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации обобщается на счете **47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации»**. Аналитический учет по счету ведется по **отдельным объектам** долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации [29].

На дату принятия к учету актив отражается по наименьшей из балансовой стоимости актива и текущей рыночной стоимости актива за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией [72].

Балансовая стоимость – стоимость, по которой данный актив отражается в бухгалтерском балансе [72]. **Текущая рыночная стоимость** – “сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации долгосрочного актива (или выбывающей группы) в текущих рыночных условиях” [72].

Сумма превышения (на дату принятия долгосрочного актива к учету в качестве предназначенного для реализации) балансовой стоимости актива над его текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов на реализацию, отражается в составе расходов по инвестиционной деятельности на счете 91.4 «Прочие расходы» [72].

В случае изменения текущей рыночной стоимости долгосрочного актива, предназначенного для реализации, в период с даты принятия данного актива к учету в качестве предназначенного для реализации до даты фактической его

реализации, суммы изменения балансовой стоимости данного актива отражаются:

а) как расходы по инвестиционной деятельности на счете 91.4 «Прочие расходы» в сумме превышения балансовой стоимости над текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов на реализацию (сумма последующего обесценения);

б) как доходы по инвестиционной деятельности на счете 91.1 «Прочие доходы» в сумме превышения текущей рыночной стоимости за вычетом расходов на реализацию над балансовой стоимостью, не превышающей сумму накопленного обесценения по данному активу (сумма последующего дохода) [72].

В данном порядке определяется балансовая стоимость долгосрочных активов, предназначенных для реализации, входящих в выбывающую группу, предназначенную для реализации [72].

При принятии долгосрочных активов (или выбывающих групп) к учету в качестве предназначенных для реализации производятся записи:

а) на накопленные по долгосрочным активам, предназначенным для реализации (или долгосрочным активам, входящим в выбывающие группы) суммы амортизации и обесценения:

Дебет 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»;

б) на балансовую стоимость долгосрочных активов, предназначенных для реализации (или активов, входящих в выбывающие группы)

Дебет 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации»

Кредит 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», других счетов

в) на сумму обязательств, входящих в выбывающие группы

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», других счетов

Кредит 76.7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой»;

г) на сумму первоначального обесценения долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы)

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» [72].

Сумма последующего обесценения (сумма последующего дохода) долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы), отражается:

Дебет (кредит) 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит (дебет) **47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации»** [72].

Реализация долгосрочных активов (или выбывающих групп), предназначенных для реализации, отражается:

а) на стоимость долгосрочных активов (или активов, входящих в выбывающие группы), предназначенных для реализации, числящуюся на счете 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» на дату реализации:

Дебет 91.4 «Прочие расходы»

Кредит 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации»;

б) на сумму обязательств, входящих в выбывающие группы, числящуюся на счете 76.7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой»:

Дебет 76.7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой»

Кредит 91.1 «Прочие доходы»;

в) на сумму доходов от реализации долгосрочных активов (или выбывающих групп), предназначенных для реализации:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 9.1 «Прочие доходы» [72].

Сумма числящегося по реализованным долгосрочным активам (или выбывающим группам) предназначенным для реализации добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных долгосрочных активов (в том числе входящих в выбывающие группы), числившихся в составе основных средств, нематериальных активов до их признания долгосрочными активами (или активами, входящими в выбывающие группы) предназначенными для реализации, отражается:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [72].

Признание долгосрочного актива (или выбывающей группы) в учете в качестве предназначенного для реализации прекращается в том отчетном периоде, в котором перестают выполняться условия признания. Такой долгосрочный актив (или который исключен из выбывающей группы), отражается в учете по стоимости, по которой он числился в учете до даты принятия к учету в качестве предназначенного для реализации (или включения в выбывающую группу). Данная стоимость корректируется на суммы амортизации, обесценения и результаты переоценок (дооценка, уценка), которые были бы отражены в учете, если бы данный актив не был принят к учету в качестве предназначенного для реализации (или включен в выбывающую группу) [72].

В случае исключения отдельного актива (или отдельного обязательства) из выбывающей группы, предназначенной для реализации, оставшиеся активы и обязательства в учете отражаются как выбывающая группа, предназначенная для реализации, если по отношению к данной группе после исключения из нее отдельного актива (или отдельного обязательства) выполняются условия признания [72]. Если после исключения отдельного актива (или отдельного обязательства) не выполняются условия признания долгосрочных активов (или выбывающей группы) в качестве предназначенных для реализации, долгосрочные активы данной группы отражаются в учете по наименьшей из балансовой стоимости актива и текущей рыночной стоимости актива за

вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, если по отношению к ним по отдельности выполняются условия признания долгосрочных активов (или выбывающей группы) в качестве предназначенных для реализации [72].

При прекращении признания долгосрочных активов (или выбывающих групп) в учете в качестве предназначенных для реализации производятся записи:

а) на накопленные по долгосрочным активам (в том числе входящим в выбывающие группы) суммы амортизации и обесценения на дату принятия долгосрочных активов (или выбывающих групп) к учету в качестве предназначенных для реализации:

Дебет 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»;

б) на балансовую стоимость долгосрочных активов (или активов, входящих в выбывающие группы) на дату принятия долгосрочных активов (или выбывающих групп) к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации:

Дебет 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», других счетов

Кредит 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации»;

в) на восстанавливаемую сумму первоначального и последующего обесценения (сумму последующего дохода) долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы):

Дебет (кредит) 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации»

Кредит (дебет) 91 «Прочие доходы и расходы» [72].

2. ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

2.1 Задания для практических занятий

Выполнение практических заданий позволяет организовать учебный процесс в виде *деловой игры*: моделирование реального учетного процесса и анализа отчетности.

Практические задания выполняются на основании документов, предоставленных преподавателем с использованием *программного продукта «1С: Бухгалтерия»* (иногo программного обеспечения установленного в учебном заведении), *сервиса «1С: Предприятие 8 через Интернет для учебных заведений»*.

Задания:

- 1) Ознакомиться с панелями разделов и их функциональностью программного продукта «1С: Бухгалтерия» (иногo программного обеспечения установленного в учебном заведении).
- 2) Установить, какие юридические лица ведут учет в данной информационной базе. Ознакомиться с имеющейся общей информацией о данных юридических лицах.
- 3) Ознакомиться со справочниками: «Подразделения»; «Склады»; «Классификатор единиц измерения»; «Валюты»; «Статьи затрат»; «Номенклатурные группы»; «Прочие доходы и расходы».
- 4) Ознакомиться с настройками параметров учета.
- 5) Ознакомиться с учетной политикой организаций.
- 6) Ознакомиться с порядком учета бланков документов с определенной степенью защиты.
- 7) Ознакомиться с типовым планом счетов.
- 8) На основании предоставленной информации ввести в план счетов новый счет.
- 9) На основании предоставленной информации ввести начальные остатки. Проверить правильность ввода начальных остатков.
- 10) На основании предоставленной информации зарегистрировать вручную хозяйственные операции.
- 11) На основании предоставленной информации зарегистрировать хозяйственные операции с помощью типовой хозяйственной операции.
- 12) На основании предоставленной информации зарегистрировать хозяйственные операции с помощью документа. Просмотреть результат проведения документа. Оформить печатную форму документа.
- 13) Ознакомиться с документами по инвентаризации.
- 14) Ознакомиться с разделом «Учет, налоги и отчетность».
- 15) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать финансовые результаты деятельности организации, полученные доходы, понесенные расходы за отчетный период.
- 16) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю установить наличие отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

- 17) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать состояние и изменение собственного капитала организации.
- 18) Ознакомиться со справочником «Контрагенты».
- 19) Ознакомиться с настройками параметров учета «Расчеты с контрагентами».
- 20) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать состояние и изменение дебиторской и кредиторской задолженности.
- 21) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать состояние и изменение обязательств организации по полученным кредитам и займам.
- 22) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать состояние расчетов организации по лизинговым платежам.
- 23) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать состояние расчетов организации с поставщиками и подрядчиками.
- 24) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать состояние расчетов организации с покупателями и заказчиками.
- 25) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать состояние расчетов организации по претензиям.
- 26) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать состояние расчетов организации по договору доверительного управления имуществом.
- 27) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать состояние расчетов по причитающимся организации дивидендам и другим доходам.
- 28) Ознакомиться с Разделом «Сотрудники и зарплата».
- 29) Ознакомиться со справочниками раздела «Сотрудники и зарплата».
- 30) Ознакомиться с настройками параметров учета «Сотрудники и зарплата».
- 31) На основании предоставленной информации принять сотрудника на работу. Составить кадровые документы.
- 32) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать расходы организации на оплату труда.
- 33) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать состояние расчетов по исполнительным документам.
- 34) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать состояние расчетов по депонированным суммам.

- 35) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать состояние расчетов с персоналом по прочим операциям.
- 36) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать состояние расчетов с подотчетными лицами.
- 37) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать состояние расчетов организации по налогам и сборам.
- 38) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать состояние расчетов организации по социальному страхованию и обеспечению.
- 39) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать состояние расчетов организации по имущественному и личному страхованию.
- 40) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать состояние расчетов организации с участниками (акционерами, собственником) по выплате дивидендов и других доходов.
- 41) На основании данных стандартных отчетов проанализировать затраты организации на налог по добавленной стоимости по приобретенным товарам, работам, услугам.
- 42) Ознакомиться с разделом «Банк и касса».
- 43) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю охарактеризовать денежные потоки.
- 44) Ознакомиться с настройками параметров учета «Банк и касса».
- 45) Ознакомиться с информацией о банковских счетах организации.
- 46) На основании предоставленной информации зарегистрировать хозяйственные операции по кассе.
- 47) На основании предоставленной информации зарегистрировать поступления на расчетный счет и списание средств с расчетного счета.
- 48) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать состояние финансовых вложений организации.
- 49) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать состояние запасов организации.
- 50) Ознакомиться с настройками параметров учета «Запасы».
- 51) Ознакомиться с учетной политикой организации в отношении запасов.
- 52) На основании предоставленной информации зарегистрировать хозяйственные операции с материалами.
- 53) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю установить наличие незавершенного производства.

- 54) Ознакомиться с настройками параметров учета «Производство».
- 55) Ознакомиться с разделами учетной политики организации «Этапы производства», «Косвенные расходы».
- 56) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю проанализировать выпуск и реализацию готовой продукции.
- 57) Ознакомиться с Разделом «Покупки и продажи».
- 58) Ознакомиться с настройками параметров учета «Розничная торговля», «Комиссионная торговля», «Печать ТТН и ТН».
- 59) Ознакомиться с разделом учетной политики организации «Розничная торговля».
- 60) На основании предоставленной информации зарегистрировать хозяйственные операции с товарами.
- 61) На основании данных стандартных отчетов и отчетов руководителю установить наличие хозяйственных операций с цифровыми знаками (токенами).
- 62) На основании данных стандартных отчетов и отчетов руководителю установить наличие вложений организации в оборудование к установке.
- 63) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю установить наличие незавершенных вложений организации в долгосрочные активы.
- 64) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю установить наличие и движение основных средств организации.
- 65) Ознакомиться с Разделом «Основные средства и нематериальные активы».
- 66) На основании данных документов по учету основных средств установить применяемый организацией порядок начисления амортизации по основным средствам в целях бухгалтерского и налогового учета.
- 67) На основании предоставленной информации зарегистрировать хозяйственные операции с основными средствами.
- 68) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю установить наличие и движение нематериальных активов организации.
- 69) На основании данных документов по учету нематериальных активов установить применяемый организацией порядок начисления амортизации по нематериальным активам в целях бухгалтерского и налогового учета.
- 70) На основании предоставленной информации зарегистрировать хозяйственные операции с нематериальными активами.
- 71) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю установить факты проведения переоценки и обесценения долгосрочных активов.
- 72) На основании данных регламентированных отчетов, стандартных отчетов и отчетов руководителю установить наличие долгосрочных активов, предназначенных для реализации.

73) Просмотреть список сформированных документов по итогам закрытия месяца.

74) Провести экспресс-проверку ведения учета в информационной базе.

2.2 Задания для управляемой самостоятельной работы

Цель управляемой самостоятельной работы в рамках дисциплины «Бухгалтерский учет» – оценка способности обучающихся к творческой деятельности, их готовность вести поиск решения новых задач, связанных с недостаточностью конкретных специальных знаний и отсутствием общепринятых алгоритмов путем выполнения открытых *эвристических заданий организационно-деятельностного и когнитивного типа*, использования *метода проектного обучения, учебной дискуссии, практико-ориентированного подхода*.

Краткое описание разработки:

Основная идея: создание коллективного творческого продукта: разработать алгоритм выбора программного обеспечения для ведения бухгалтерского учета, учитывающего особенности ведения бизнеса конкретным субъектом хозяйствования (индивидуальным предпринимателем, субъектом малого бизнеса, субъектом крупного бизнеса).

Какие реализуются подходы/ методы: система дистанционного обучения с использованием облачных технологий; личностно ориентированный характер обучения; практико-ориентированный подход; метод исследования, метод сравнений, метод фактов, метод конструирования (создание коллективного творческого продукта), метод смыслового видения, метод эвристических вопросов; интерактивность.

Какие используются дистанционные инновационные технологии: виртуальная обучающая среда Moodle, «облачный» учебный процесс «1С:Предприятие 8 через Интернет для учебных заведений», иные доступные технологии ведения учета и составления отчетности.

Получаемые образовательные результаты:

обучение умению самостоятельно добывать и критически анализировать актуальную информацию, сопоставлять альтернативные варианты, вычленять ключевые аспекты, предлагать собственные пути решения проблемы;

приобретение умения организовать самостоятельную познавательную деятельность;

навык постановки задач для достижения цели;

овладение современными технологиями в области образования.

Результаты индивидуального творческого самовыражения (какие внутренние изменения и благодаря чему они произойдут):

развитие личности студента, применение индивидуальных знаний и способностей каждого студента;

выработка навыка аргументации собственной точки зрения;

умение логически, последовательно, аргументированно излагать суть проекта с использованием инфографики;

получение новых знаний на основе использования ранее полученных индивидуальных и коллективных знаний;

умение работать в команде;

вырабатывается собственная мировоззренческая позиция на основе подбора, анализа, сопоставления данных информационного массива;

дополнительная мотивация к обучению как результат положительных эмоций в процессе успешного решения поставленных задач.

УСР 1. Разработать алгоритм выбора программного обеспечения для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Краткое содержание основных этапов выполнения задания:

1) Проанализируйте работы студентов по данной разработке. Работы размещены на образовательном портале БГУ LMS Moodle.

2) Проанализируйте имеющиеся в сети Интернет предложения по автоматизации бухгалтерского учета и составьте список сайтов, предлагающих программное обеспечение для ведения учета, составления отчетности.

3) На основании информации полученной на этапе (1) и (2), предложите свой вариант разработки, отразив следующие моменты:

а) что не нашло отражение в студенческих работах;

б) качество представленной информации на сайтах;

в) ваши критерии сравнения программных продуктов в области бухгалтерского учета и отчетности;

г) ваш алгоритм по выбору программного обеспечения для ведения бухгалтерского учета, составления отчетности (рекомендации для индивидуальных предпринимателей, субъектов малого бизнеса, субъектов крупного бизнеса).

УСР 2. Зарегистрировать хозяйственные операции и составить по итогам месяца бухгалтерский баланс.

3. РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ

3.1 Требования к обучающемуся при прохождении текущей аттестации и информация по контролю качества усвоения знаний

Для аттестации обучающихся на соответствие их персональных достижений поэтапным и конечным требованиям образовательной программы по дисциплине «Бухгалтерский учет» применяются следующие **оценочные формы и средства**:

Устная форма диагностики компетенций: *собеседование, устный зачет.*

Письменная форма диагностики компетенций: *тесты.*

Устно-письменная форма диагностики компетенций: *отчеты по аудиторным практическим упражнениям и отчеты по УСР с их устной защитой во время зачета.*

Техническая форма диагностики компетенций: оценивание на основе *деловой игры* (моделирование реального учетного процесса и анализа отчетности при выполнении практических заданий) и выполнения *творческого практикоориентированного задания эвристического типа* по разработке алгоритма выбора программного обеспечения для ведения бухгалтерского учета, составления отчетности с учетом специфики деятельности субъекта хозяйствования. Используемые ресурсы: *программный продукт «1С: Бухгалтерия»* (иное программное обеспечение установленное в учебном заведении), *образовательный портал БГУ LMS Moodle.*

При формировании итоговой оценки используется *рейтинговая оценка знаний студента*, дающая возможность проследить и оценить динамику процесса достижения целей обучения. Рейтинговая оценка предусматривает использование весовых коэффициентов для текущего контроля знаний (50%) и текущей аттестации (50%) студентов по дисциплине.

Форма текущей аттестации: *зачет*

3.2 Перечень вопросов к зачету

Зачет проводится в форме устной защитой отчетов по аудиторным практическим упражнениям и отчетов по УСР.

Для успешного выполнения отчетов студентам необходимы знания по следующим вопросам.

1) Место бухгалтерского учета в системе экономических наук: объект и предмет бухгалтерского учета. Принципы ведения учета и составления отчетности.

2) Государственное регулирование бухгалтерского учета: правовое, методологическое и методическое обеспечение бухгалтерского учета и составления отчетности.

3) Международные стандарты финансовой отчетности и разъяснения (IAS, IFRS, IFRIC, SIC) и Национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности.

4) Права и обязанности руководителя организации в области бухгалтерского учета.

- 5) Права и обязанности главного бухгалтера. Требования к лицу, занимающему должность главного бухгалтера.
- 6) Учетная политика организации: элементы, формирование, оформление, утверждение, изменение. Раскрытие положений применяемой учетной политики в финансовой (бухгалтерской) отчетности.
- 7) Учетная оценка: виды, изменения. Операции в иностранной валюте. Раскрытие изменений в учетной оценке в финансовой (бухгалтерской) отчетности.
- 8) Первичные учетные документы: назначение, виды, порядок составления и оформления. Бланки строгой отчетности: назначение, регистрация, хранение, использование, учет.
- 9) Регистры бухгалтерского учета: назначение, виды, порядок составления и оформления.
- 10) Исправления в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета. Хранение и изъятие документов и регистров.
- 11) Счета бухгалтерского учета (синтетические и аналитические; балансовые и забалансовые). Двойная запись. Типовой план счетов бухгалтерского учета.
- 12) Инвентаризация активов и обязательств организации: цель, даты, сроки и обстоятельства при которых проводится.
- 13) Документальное оформление инвентаризации и отражение итогов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета.
- 14) Финансовая (бухгалтерская) отчетность: назначение и виды.
- 15) Состав финансовой (бухгалтерской) отчетности и назначение каждого отчета.
- 16) Требования к финансовой (бухгалтерской) отчетности, порядок утверждения, представления, публикации.
- 17) Раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности событий после отчетной даты, операций со связанными сторонами и иной значимой информации.
- 18) Классификация доходов и расходов. Принцип соответствия доходов и расходов. Различие понятий «издержки», «затраты», «активы», «расходы».
- 19) Признание доходов. Порядок формирования в учете и отчетности информации о доходах.
- 20) Признание расходов. Порядок формирования в учете и отчетности информации о расходах.
- 21) Доходы будущих периодов: признание, раскрытие информации, учет.
- 22) Расходы будущих периодов: признание, раскрытие информации, учет.
- 23) Текущая деятельность организации. Денежные потоки, финансовые результаты, доходы и расходы от текущей деятельности.
- 24) Признание и отражение выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Налог на добавленную стоимость, иные налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

- 25) Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг: формирование, раскрытие информации, учет.
- 26) Расходы на управление: состав, формирование, раскрытие информации, учет.
- 27) Расходы на реализацию: состав, формирование, раскрытие информации, учет.
- 28) Валовая прибыль и прибыль от реализации: формирование и раскрытие информации, учет.
- 29) Прочие доходы и расходы по текущей деятельности: состав, раскрытие информации, учет. Налог на добавленную стоимость, и прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности.
- 30) Прибыль (убыток) по текущей деятельности: формирование, раскрытие информации, учет.
- 31) Доходы и расходы по инвестиционной деятельности: состав, раскрытие информации, учет.
- 32) Доходы и расходы по финансовой деятельности: состав, раскрытие информации, учет.
- 33) Финансовый результат от инвестиционной и финансовой деятельности: раскрытие информации, формирование, учет.
- 34) Конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году (чистая прибыль (чистый убыток)): раскрытие информации, формирование, учет.
- 35) Прибыль (убыток) до налогообложения. Налог на прибыль, прочие налоги и сборы и иные платежи, исчисляемые из прибыли (дохода).
- 36) Отложенные налоговые активы: признание, раскрытие информации, учет.
- 37) Отложенные налоговые обязательства: признание, раскрытие информации, учет.
- 38) Финансирование деятельности организации: понятия «общий капитал», «собственный капитал», «привлеченный капитал», «постоянная часть капитала», «переменная часть капитала».
- 39) Формирование в бухгалтерском учете и отчетности информации о получении и использовании государственной поддержки и безвозмездной помощи.
- 40) Учет расчетов с учредителями по формированию и последующему увеличению уставного капитала. Раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.
- 41) Уставной капитал: раскрытие информации, учет формирования и последующего изменения.
- 42) Добавочный капитал: раскрытие информации, учет формирования и последующего изменения.
- 43) Резервный капитал: раскрытие информации, учет формирования и последующего изменения.
- 44) Нераспределенная прибыль: раскрытие информации, учет формирования и использования.

- 45) Непокрытый убыток: раскрытие информации, учет формирования и последующего покрытия (списания).
- 46) Дебиторская задолженность: классификация, раскрытие информации. Сомнительный долг. Резервы по сомнительным долгам. Обеспечения.
- 47) Обязательства: классификация, раскрытие информации. Обеспечения.
- 48) Резервы: признание, классификация, раскрытие информации, учет.
- 49) Расчеты по кредитам и займам: классификация, раскрытие информации, учет.
- 50) Расчеты по лизинговым платежам: раскрытие информации, классификация, учет у лизингодателя и лизингополучателя.
- 51) Расчеты с поставщиками и подрядчиками: раскрытие информации, учет.
- 52) Расчеты с покупателями и заказчиками: раскрытие информации, учет.
- 53) Учет расчетов по претензиям.
- 54) Учет расчетов по договору доверительного управления имуществом.
- 55) Учет расчетов по причитающимся организации дивидендам и другим доходам.
- 56) Учет расчетов, связанных с выбывающей группой.
- 57) Учет расчетов с работниками организации по оплате труда, выплате им дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации.
- 58) Учет расчетов по исполнительным документам и депонированным суммам.
- 59) Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.
- 60) Учет расчетов с подотчетными лицами.
- 61) Учет расчетов по налогам и сборам.
- 62) Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.
- 63) Учет расчетов по имущественному и личному страхованию.
- 64) Учет расчетов с собственником имущества, учредителями, участниками, акционерами по выплате дивидендов и других доходов.
- 65) Классификация активов. Стоимость чистых активов. Раскрытие информации по активам в финансовой (бухгалтерской) отчетности.
- 66) Учет налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работа, услугам. Электронные счета-фактуры (ЭСЧФ).
- 67) Учет денежных средств в кассе организации. Кассовые документы.
- 68) Учет безналичных денежных средств.
- 69) Финансовый актив: признание, классификация, раскрытие информации.
- 70) Финансовые вложения организации: классификация, состав, раскрытие информации, учет.
- 71) Запасы: признание, раскрытие информации, документальное оформление операций.

- 72) Методы оценки стоимости запасов и условия их применения. Резервы под снижение стоимости запасов.
- 73) Транспортно-заготовительные затраты: состав, порядок учета.
- 74) Материалы: признание, раскрытие информации, учет.
- 75) Незавершенное производство: критерии признания, сводный учет затрат на производство, объекты затрат и калькулирования.
- 76) Учет затрат основного производства.
- 77) Учет полуфабрикатов собственного производства и брака в производстве.
- 78) Учет затрат вспомогательных производств.
- 79) Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств.
- 80) Учет общепроизводственных затрат.
- 81) Учет общехозяйственных затрат.
- 82) Классификация затрат. Методы распределения накладных затрат.
- 83) Готовая продукция: критерии признания, формирование фактической себестоимости, учет.
- 84) Товары: критерии признания, оценка, учет.
- 85) Затраты на реализацию: состав, учет, списание.
- 86) Цифровые знаки (токены): признание, оценка, раскрытие информации. Резерв под снижение стоимости токенов.
- 87) Вложения в долгосрочные активы: критерии признания, раскрытие информации, учет.
- 88) Основные средства: критерии признания, раскрытие информации, документальное оформление, учет.
- 89) Нематериальные активы: критерии признания, раскрытие информации, документальное оформление, учет.
- 90) Доходные вложения в материальные активы: критерии признания, состав, Недвижимость: критерии признания, раскрытие информации, учет.
- 91) Договор финансовой аренды (лизинга): учет операций лизингодателем.
- 92) Договор финансовой аренды (лизинга): учет операций лизингополучателем.
- 93) Амортизация долгосрочных активов: назначение, порядок, способы и методы, учет.
- 94) Обесценение долгосрочных активов: признаки, свидетельствующие об обесценении актива, учет обесценения.
- 95) Переоценка долгосрочных активов: понятие, условия и методы проведения, раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности, учет.
- 96) Долгосрочные активы (выбывающие группы) предназначенные для реализации: критерии признания, раскрытие информации, учет.

4. ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ

4.1 Методы и средства реализации содержания учебной программы, используемые дистанционные инновационные технологии

Практико-ориентированный подход.

Эвристический (открытые эвристические задания организационно-деятельностного и когнитивного типа) подход.

Модель «перевернутый класс».

Метод проектного обучения.

Метод учебной дискуссии.

Деловая игра.

Дистанционные инновационные технологии:

Образовательный портал БГУ LMS Moodle.

Программный продукт «1С: Бухгалтерия» (иное программное обеспечение).

Облачный сервис «1С: Предприятие 8 через Интернет для учебных заведений».

Электронная правовая аналитическая база КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь

Электронная аналитическая система Бизнес-инфо.

4.2 Образцы тестов и заданий для аттестации обучающихся

Тесты задания являются элементом текущего контроля знаний студентов в рамках рейтинговой системы, а также контроля знаний приобретаемых студентами в процессе внеаудиторной самостоятельной работы.

Образец формулировки вопросов теста по теме

«Учет собственного капитала и расчетов с учредителями (участникам, акционерами, собственником имущества)»

1. Для отражения информации о наличии и движении средств уставного капитала, в Типовом плане счетов бухгалтерского учета предназначен счет... (указать номер счета)

2. Сумма уставного капитала отражается в бухгалтерском балансе в разделе:

А) активы Б) обязательства В) собственный капитал

3. Сумму увеличения средств добавочного капитала за месяц отражает на счете:

А) сальдо по дебету Б) оборот по дебету
В) оборот по кредиту Г) сальдо по кредиту

4. Сумму уменьшения средств резервного капитала за месяц отражает на счете:

А) сальдо по дебету Б) оборот по дебету
В) оборот по кредиту Г) сальдо по кредиту

5. Увеличение в отчетном году собственного капитала за счет чистой прибыли составило... (указать сумму, отраженную в предоставленном отчете).

6. Уменьшение в отчетном году собственного капитала в результате уменьшения уставного капитала составило... (указать сумму, отраженную в предоставленном отчете).

7. Сумма задолженности учредителей по вкладам в уставный фонд на 31 декабря предыдущего года составляет...(указать сумму, отраженную в предоставленном отчете).

8. Остаток средств в добавочном капитале на 1 января отчетного года составляет...(указать сумму, отраженную в предоставленном отчете).

Образец формулировки вопросов теста по теме «Учет расчетов»

1. Для отражения информации о состоянии расчетов с покупателями предназначен счет...(указать номер счета).

2. Обязательства организации по долгосрочным кредитам банка отражаются в бухгалтерском балансе в разделе:

А) активы Б) обязательства В) собственный капитал

3. Сумму увеличения обязательств организации по оплате труда в течение месяца отражает на счете:

А) сальдо по дебету Б) оборот по дебету
В) оборот по кредиту Г) сальдо по кредиту

4. Наличие кредиторской задолженности организации по налогам и сборам на отчетную дату отражает на счете:

А) сальдо по дебету Б) сальдо по кредиту
В) оборот по дебету Г) оборот по кредиту

5. Сумму погашения обязательств в течение месяца отражает на счете:

А) сальдо по дебету Б) сальдо по кредиту
В) оборот по дебету Г) оборот по кредиту

6. Кредиторская задолженность организации по авансам полученным на 31 декабря отчетного года составляет...(указать сумму, отраженную в предоставленном отчете).

7. Аналитический учет на счете 66 ведется...(указать параметры построения учета).

Образец формулировки вопросов теста по теме «Учет активов»

1. Для учета нематериальных активов предназначен счет...(указать номер счета).

2. Основные средства – это ...(перечислить критерии признания).

3. Аналитический учет доходных вложений ведется...(указать параметры учета).

4. Сумма вложений в долгосрочные активы на отчетную дату составляет...(указать сумму, отраженную в предоставленном отчете).

5. Сумма денежных средств, направленная в отчетном году на приобретение долгосрочных активов...(указать сумму, отраженную в предоставленном отчете).

6. Для учета денежных средств в кассе организации предназначен счет...(указать номер счета).

7. Запасы – это ...(перечислить критерии признания).

8. Аналитический учет готовой продукции ведется ...(указать параметры учета).

9. Стоимость незавершенного производства на отчетную дату составляет...(указать сумму, отраженную в предоставленном отчете).

10. Сумма денежных средств, полученная в отчетном году от реализации продукции, товаров, работ, услуг, составляет...(указать сумму, отраженную в предоставленном отчете).

4.3 Самостоятельная работа

Самостоятельная работа – это вид учебной деятельности обучающихся в процессе освоения образовательной программы, осуществляемой самостоятельно, в том числе вне аудитории.

Цели самостоятельной работы вне аудитории:

активизация учебно-познавательной деятельности;

формирование умений и навыков самостоятельного приобретения и обобщения знаний;

формирование навыка поиска решения новых задач, связанных с недостаточностью конкретных специальных знаний и отсутствием общепринятых алгоритмов;

формирование умений и навыков самостоятельного применения знаний на практике.

В ходе самостоятельной внеаудиторной работы обучающиеся изучают рекомендованную литературу и иные источники, выполняют задания в рамках дистанционной работы.

4.4 Рекомендуемая литература

Основная:

1. Бухгалтерский учет: учеб.– метод. пособие / С.К. Маталыцкая [и др.]; М-во образования РБ, БГЭУ. – Минск : БГЭУ, 2018. – 275с.

2. Яцковская, Т.С. Бухгалтерский учет : учеб. – метод. пособие / Т.С. Яцковская. – М-во образования Республики Беларусь, Бел. Гос. Экономический ун-т. – Минск : БГЭУ, 2018. – 189с.

Дополнительная:

3. Гартвич, А. 1С:Бухгалтерия 8.3 с нуля. 101 урок для начинающих. – ВНУ, 2016. – 528с.

4.5 Электронные ресурсы

1. Образовательный портал БГУ LMS Moodle [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://eduecon.bsu.by>. – Дата доступа: 01.06.2019.

2. Облачный сервис «1С: Предприятие 8 через Интернет для учебных заведений» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://edu.1cfresh.com/>. – Дата доступа: 18.06.2019.

3. Электронная правовая аналитическая база КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.urspectr.info/>. – Дата доступа: 21.06.2019.

4. Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь Pravo.by [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pravo.by/>. – Дата доступа: 21.06.2019.

5. Официальный сайт Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/>. – Дата доступа: 21.06.2019.

4.6 Библиографические ссылки

1. ОСВО 1-25 01 04-2013 ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЙ СТАНДАРТ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ ПЕРВАЯ СТУПЕНЬ СПЕЦИАЛЬНОСТЬ 1-25 01 04 ФИНАНСЫ И КРЕДИТ КВАЛИФИКАЦИЯ ЭКОНОМИСТ/ Электронная библиотека БГУ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://elib.bsu.by/handle/123456789/104679>. – Дата доступа 21.06.2019.

2. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., N 57-З: принят Палатой Представителей 26 июня 2013 г.: одобр. Советом Респ. 28 июня 2013 г.: ред. от 17.07.2017 N 52-3 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

3. Адаменкова, С.И., Евменчик, С.И. Анализ хозяйственной и финансовой деятельности предприятия : учеб. – метод. пособие / С.И. Адаменкова О.С., Евменчик. – Минск: Элайда, 2011. – 352 с.

4. Бочаров, В.В. Финансовый анализ. – СПб.: Питер, 2006. – 240 с.

5. Шеремет, А.Д., Сайфулин, Р.С. Методика финансового анализа. – М.: Инфра-М, 1995.

6. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учебник / В.И. Стражев [и др.]: под общ. ред. В.И. Стражева, Л.А. Богдановской. – 7-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2008. – 527 с.

7. Ковалев, В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

8. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

9. Выпуск 1 ЕКСД ДОЛЖНОСТИ СЛУЖАЩИХ ВСЕХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ [Электронный ресурс]: постановление Министерства труда Респ. Беларусь, 30 дек. 1999 г., N 159: в ред. Постановления Министерства труда и социальной защиты Респ. Беларусь, 10 фев. 2017 г., N 7 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

10. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь 10 дек. 2013 г., N 80 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

11. Инструкция по делопроизводству в государственных органах, иных организациях [Электронный ресурс]: постановление Министерства юстиции Респ. Беларусь, 19 янв. 2009 г., N 4: ред. от 13.03.2019 г. N 39 //

КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

12. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

13. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

14. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., N 104: ред. от 22.12.2018 N 74 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

15. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 июня 2014 г., N 46: ред. от 22.12.2018 N 74 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

16. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

17. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменения курсов иностранных валют» [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 окт. 2014 г., N 69: ред. от 10.08.2017 N 23 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

18. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

19. О списании курсовых разниц [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 19 дек. 2014 г., N 599 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

20. Об электронном документе и электронной цифровой подписи [Электронный документ]: Закон Респ. Беларусь, 28 дек. 2009 г., N 113-З: принят Палатой Представителей 4 дек. 2009 г.: одобр. Советом Респ. 11 дек. 2009 г.: ред. от 08.11.2018 N 143-З // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр»,

Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

21. Разъяснение Министерства финансов Респ. Беларусь, Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь, 11 апр. 2019 г., N 15-1-5/105/2-2-10/00891 [Электронный ресурс]: // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

22. О проверке первичных учетных документов на предмет их соответствия требованиям законодательства [Электронный ресурс]: письмо Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь, 17 апр. 2019 г., N 8-2-11/00243 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

23. Об утверждении перечня первичных учетных документов [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 24 марта 2011 г., N 360: ред. от 30.09.2011 N 1306 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

24. О некоторых вопросах документального оформления хозяйственных операций, внесении дополнений и изменений в отдельные постановления Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 10 авг. 2018 г., N 58 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

25. О единоличном составлении первичных учетных документов и признании утратившим силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 21 декабря 2015 г. N 58 [Электронный ресурс]: Министерства финансов Респ. Беларусь, 12 фев. 2018 г., N 13 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

26. О развитии цифровой экономики [Электронный ресурс]: Декрет Президента Респ. Беларусь, 21 дек. 2017 г., N 8 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

27. Инструкция о порядке использования и бухгалтерского учета бланков строгой отчетности [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 18 дек. 2008 г., N 196 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

28. Положение о государственном реестре бланков строгой отчетности [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 22 дек. 2001 г., N 1846: ред. от 12.10.2012 N 926 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

29. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и отдельных

структурных элементов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г, N 50: ред. от 22.12.2018 N 74 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

30. Перечень типовых документов Национального архивного фонда Республики Беларусь, образующихся в процессе деятельности государственных органов, иных организаций и индивидуальных предпринимателей, с указанием сроков хранения [Электронный ресурс]: постановление Министерства юстиции Респ. Беларусь, 24 мая 2012 г., N 140: ред. от 06.03.2018 N 56 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

31. Об установлении плана счетов бухгалтерского учета в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях, открытом акционерном обществе «Банк развития Республики Беларусь» и утверждении инструкции о порядке применения плана счетов бухгалтерского учета в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях, открытом акционерном обществе «Банк развития Республики Беларусь» [Электронный ресурс]: постановление Правления Национального банка Респ. Беларусь, 29 авг. 2013 г., N 506: ред. от 29.03.2019 N 137 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

32. Об отдельных вопросах ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности страховыми организациями и внесении изменений и дополнений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 11 янв. 2010 г., N 2: ред. от 28.04.2018 N 26 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

33. О некоторых вопросах бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 22 апр. 2010 г., N 50: ред. от 30.04.2019 N 24 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

34. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 30 нояб. 2007 г, N 180: ред. от 22.04.2010 г., N 50 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

35. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., N 102: ред. от 22.12.2018 N 74 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

36. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр»,

Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

37. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

38. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

39. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

40. Инструкция по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 25 авг. 2003 г., N 121 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

41. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетного периода» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

42. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

43. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

44. Разъяснение ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные сделки, включающие рекламные услуги» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

45. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

46. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 33 «Прибыль на акцию» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

47. Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., N 113 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

48. Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., N 112: ред. от 10.12.2013 N 84 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

49. Инструкция по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., N 112: ред. от 10.12.2013 N 84 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

50. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

51. Разъяснение ПКР (SIC) 10 «Государственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

52. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]: 7 дек. 1998 г. 218-3: принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г.: одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998г. : ред. от 18.12.2018 N 151-3 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

53. О хозяйственных обществах [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 9 дек. 1992 г., N 2020-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 17.07.2017 N 52-3 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

54. О формировании минимального размера уставного фонда лизинговой организации [Электронный ресурс]: Официальное разъяснение Национального банка Респ. Беларусь: [размещено на официальном интернет-сайте Национального банка Респ. Беларусь 28 марта 2018 г.] // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ.

Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

55. Об установлении форм заявления и свидетельства о включении в реестр микрофинансовых организаций, минимального размера уставного фонда коммерческой микрофинансовой организации и утверждении инструкции о порядке создания и ведения реестра микрофинансовых организаций [Электронный ресурс]: Постановление Правления Национального Банка Респ. Беларусь, 14 нояб. 2014 г., N 692: ред. от 23.03.2018 N 142 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

56. О минимальном размере уставного фонда банка [Электронный ресурс]: Постановление Правления Национального банка Респ. Беларусь от 23 июня 2015 г., N 380: ред. от 15.03.2016 N 133 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

57. О страховой деятельности [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь от 25 авг. 2006 г., N 530: ред. от 11.05.2019 N 175 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

58. О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования [Электронный ресурс]: Декрет Президента Респ. Беларусь, 16 янв. 2009 г., N 1: ред. от 18.04.2019 N 151 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

59. Положение об оценке стоимости объектов гражданских прав в Республике Беларусь [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 13 окт. 2006 г., N 615: ред. от 07.06.2018 N 228 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

60. Положение о порядке проведения экспертизы достоверности оценки [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 10 фев. 2011 г., N 173: ред. от 26.12.2018 N 943 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

61. Об оценочной деятельности в Республике Беларусь [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 13 окт. 2006 г., N 615: ред. от 07.06.2018 N 228 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

62. О резервном фонде заработной платы [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 28 апр. 2000 г., N 605: ред. от 04.06.2014 N 540 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

63. Инструкция по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 28 дек. 2005 г., N 168 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ.

Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

64. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

65. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты» [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 22 дек. 2018 г., N 74 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

66. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

67. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

68. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

69. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 «Повторный анализ производных финансовых инструментов» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

70. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

71. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)» [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 нояб. 2018 г., N 73 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

72. Инструкция по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., N 25: ред. от 30.11.2018

г., N 73 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

73. Трудовой кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]: 26 июля 1999 г. 296-З: принят Палатой представителей 8 июня 1999 г.: одобр. Советом Респ. 30 июня 1999 г.: ред. от 18.07.2019 N 219-З // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

74. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

75. Об установлении размера тарифной ставки первого разряда [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 1 апр. 2019 г., N 214 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

76. Инструкция о порядке исчисления среднего заработка [Электронный ресурс]: постановление Министерства труда Респ. Беларусь, 10 апр. 2000 г., N 47: ред. от 04.01.2018 N 4 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

77. О порядке и размерах возмещения расходов, гарантиях и компенсациях при служебных командировках [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 марта 2019 г., N 176 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

78. Об отдельных видах командировочных расходов [Электронный ресурс]: письмо Министерства финансов Респ. Беларусь, Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь, Министерства труда и социальной защиты Респ. Беларусь, 7 июня 2019 г., N 5-1-30/193/2-2-2-10/01283/1-2-12/2271// КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

79. Об установлении форм расчета денежных средств на служебную командировку за границу и отчета о затраченных на служебные командировки за границу денежных средствах, а также рациональном и обоснованном их расходовании [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 марта 2012 г., N 18.

80. Положение об уплате обязательных страховых взносов, взносов на профессиональное пенсионное страхование и иных платежей в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 16 янв. 2009 г., N 40: ред. от 27.12.2018 N 500 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

81. Перечень выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию, в том числе по

профессиональному пенсионному страхованию, в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в Белорусское республиканское унитарное страховое предприятие "Белгосстрах" [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 25 янв. 1999 г., N 115: ред. от 21.03.2017 N 209 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

82. Об установлении форм документов и утверждении Инструкции по формату документов персонифицированного учета [Электронный ресурс]: постановление правления Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Респ. Беларусь, 29 июня 2009 N 10: ред. от 03.05.2019 N 4 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

83. Об утверждении форм документов, необходимых для постановки на учет и снятия с учета плательщиков обязательных страховых взносов в органах Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты [Электронный ресурс]: постановление правления Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Респ. Беларусь, 21 авг. 2009 г., N 12: ред. от 21.02.2018 N 4 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

84. Инструкция о порядке предоставления сведений о периодах уплаты обязательных страховых взносов [Электронный ресурс]: постановление правления Фонда социальной защиты населения Министерства труда и соц. защиты Респ. Беларусь, 10 дек. 2013 г., N 16: ред. от 21.02.2018 N 4 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

85. Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производстве и профессиональными заболеваниями [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 25 апр. 2014 г., N 393: ред. от 27.01.2016 N 66 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

86. Положение о порядке обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности и по беременности и родам [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 28 июня 2013 г., N 569: ред. от 22.03.2019 N187 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

87. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

88. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 4

«Договоры страхования» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

89. Инструкция о порядке расчета стоимости чистых активов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 11 июня 2012 г., N 35 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

90. О некоторых вопросах определения стоимости чистых активов [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 27 июня 2008 г., N 950: в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 24.05.2012 N 480 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

91. Об установлении формы электронного счета-фактуры и утверждении инструкции о порядке создания (в том числе заполнения), выставления (направления), получения, подписания и хранения электронного счета-фактуры [Электронный ресурс]: постановление Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 25 апреля 2016г. N15: ред. от 03.01.2019 N 3 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

92. Инструкция по бухгалтерскому учету налога на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 июня 2012 г., N 41: ред. от 24.08.2012 N 51.

93. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

94. Инструкция о порядке ведения кассовых операций и порядке расчетов наличными денежными средствами [Электронный ресурс]: постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 19 марта 2019 г., N 117 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

95. Об установлении типовых форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций и инструкции по заполнению типовых форм первичных учетных документов по оформлению кассовых операций [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 марта 2010 г., N 38: ред. от 26.09.2017 N 30 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

96. Об использовании кассового оборудования, платежных терминалов, автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов и о приеме наличных денежных средств, банковских платежных карточек при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, осуществлении деятельности в сфере игорного бизнеса, лотерейной деятельности, проведении электронных

интерактивных игр и выпуске в обращение кассового оборудования [Электронный ресурс]: постановление Совета министров Респ. Беларусь и Национального банка Респуб. Беларусь, 6 июля 2011 г., N 924/16: ред. от 29.06.2018 N514/9 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

97. Инструкция о порядке регистрации в инспекциях Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь кассовых суммирующих аппаратов, в том числе совмещенных с таксометрами, и билетопечатающих машин и снятия их с регистрации [Электронный ресурс]: постановление Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь, 5 сен. 2011г., N 44: ред. от 24.04.2018 N 14 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

98. Инструкция о банковском переводе [Электронный ресурс]: постановление Правления Национального банка Респуб. Беларусь, 29 марта 2001 г., N 66: ред. от 28.06.2019 N 273 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

99. Порядок расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 29 июня 2000 г., N 359: ред. от 11.05.2017 N 155 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

100. Инструкция о требованиях к условиям и порядку осуществления профессиональной деятельности по ценным бумагам [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респуб. Беларусь, 31 авг. 2016 г., N 76: ред. от 03.09.2018 N 64 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

101. Инструкция по бухгалтерскому учету запасов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респуб. Беларусь, 12 нояб. 2010 г., N 133: ред. 30.04.2012 N 26 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

102. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

103. Об установлении типовых форм товарно-транспортной накладной, товарной накладной и утверждении инструкции о порядке заполнения товарно-транспортной накладной, товарной накладной [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респуб. Беларусь, 30 июня 2016 г., N 58: ред. от 10.08.2018 N 58 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

104. Инструкция о порядке оформления международной товарно-транспортной накладной «CMR» [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респуб. Беларусь, 20 фев. 2012 г., N 11: ред. от 15.12.2017 N 42 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр

правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

105. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

106. Инструкция о порядке бухгалтерскому учету строительных материалов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 24 янв. 2008 г., N 4: ред. от 30.04.2012 N 19 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

107. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях системы Министерства промышленности Республики Беларусь [Электронный ресурс]: приказ Министерства промышленности Респ. Беларусь, 5 июня 2015 г., N 273 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

108. Авилкина, М. А. Накладные расходы: методы и способы распределения в ценообразовании [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

109. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 6 марта 2018 г., N 16. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

110. Инструкция о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: постановление Министерства архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 14 мая 2007 г., N 10: ред. от 22.12.2012 N 38 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

111. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., N 26 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

112. Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., N 25: ред. от 30.11.2018 г., N 73 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

113. Инструкция о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 22 апр. 2011 г., N 23: ред. от 28.04.2018 N 26 // КонсультантПлюс. Беларусь /

ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

114. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [Электронный ресурс]: постановление Министерства экономики Респ. Беларусь, Министерства финансов Респ. Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 27 фев. 2009 г., N 37/18/6: ред. от 06.05.2014 N 35/23/26 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

115. Инструкция о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке [Электронный ресурс]: постановление Министерства экономики Респ. Беларусь, Министерства финансов Респ. Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 5 нояб. 2010 г., N 162/131/37: ред. от 26.04.2019 N 12/21/29 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

116. О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 20 окт. 2006 г., N 622: ред. от 07.08.2015 N 345 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

117. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., N 25: ред. от 30.11.2018 г., N 73 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

118. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

119. Разъяснение ПКР (SIC) 32 «Нематериальные активы – затраты на веб-сайт» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

120. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

121. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашение на строительство объектов недвижимости» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

122. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.

123. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., N 657/20: ред. от 30.08.2018 N 628/11 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац.центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2019.