

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ,
НАУКИ И КАДРОВОЙ ПОЛИТИКИ

Учреждение образования
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
ОРДЕНОВ ОКТЯБРЬСКОЙ РЕВОЛЮЦИИ
И ТРУДОВОГО КРАСНОГО ЗНАМЕНИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Е. А. Гудкова

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

В двух частях

Часть 2

Курс лекций

*для студентов, обучающихся по специальности
общего высшего образования*

*6-05-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит
(1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит)*

Горки
БГСХА
2024

УДК 631.162:657(075.8)

ББК 65.052я73

Г93

*Рекомендовано методической комиссией
факультета бухгалтерского учета 26.06.2023 (протокол № 12)
и Научно-методическим советом БГСХА 28.06.2023 (протокол № 9)*

Автор:

кандидат экономических наук, доцент *Е. А. Гудкова*

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент *А. А. Миренков*;

кандидат экономических наук, доцент *В. В. Чабаткуль*

Гудкова, Е. А.

Г93 Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве : курс лекций. В 2 ч. Ч. 2 / Е. А. Гудкова. – Горки : БГСХА, 2024. – 139 с.

ISBN 978-985-882-516-4.

Рассмотрены основные вопросы организации учета долгосрочных активов, вложений в долгосрочные активы, финансовых результатов и источников собственных средств.

Для студентов, обучающихся по специальности общего высшего образования 6-05-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит (1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит).

УДК 631.162:657(075.8)

ББК 65.052я73

ISBN 978-985-882-516-4 (ч. 2)

ISBN 978-985-882-456-3

© УО «Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия», 2024

ВВЕДЕНИЕ

Эффективность управления организацией, проведение качественного анализа ее деятельности, разработка стратегических показателей развития, оперативный контроль всех сторон деятельности базируются на качественной, достоверной и своевременной информации, формируемой в системе бухгалтерского учета.

Информация бухгалтерского учета должна быть необходимой и достаточной для принятия управленческих решений, проведения анализа эффективности предпринимательской деятельности и прогнозирования ее развития.

В значительной степени эффективность ведения бухгалтерского учета зависит от наличия кадров высокой квалификации, обладающих профессиональной компетенцией, обеспечивающей отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности организации в соответствии с их экономическим и юридическим содержанием и действующим законодательством Республики Беларусь.

От специалиста в области бухгалтерского учета требуется современное экономическое мышление, способность быстро ориентироваться в постоянно меняющихся условиях хозяйствования и законодательства, умение обобщать, анализировать информацию за отчетный период и осуществлять оценку рисков бизнеса, так как от этого нередко зависит финансовое состояние организации, а порой и дальнейшее ее существование.

Это предъявляет повышенные требования к знаниям методик ведения бухгалтерского учета, уровню подготовки специалистов с квалификацией «экономист» по специальности «бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Данный курс лекций подготовлен в соответствии с учебным планом по специальности, в нем освещены вопросы учета долгосрочных активов, вложений в долгосрочные активы, финансовых результатов и источников собственных средств.

Курс лекций призван помочь студентам в освоении вопросов организации бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях. Тематика представленных лекций соответствует программе курса, требованиям образовательного стандарта высшего профессионального образования.

Лекция 7. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ

7.1. Экономическое содержание основных средств и задачи их учета. Классификация основных средств.

7.2. Оценка и переоценка основных средств. Обесценение основных средств.

7.3. Документальное оформление поступления, выбытия и внутреннего перемещения основных средств.

7.4. Синтетический и аналитический учет основных средств. Учет инвестиционной недвижимости.

7.5. Бухгалтерский учет амортизации основных средств.

7.6. Учет резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам.

7.7. Учет затрат на ремонт, модернизацию и реконструкцию основных средств. Консервация основных средств.

7.8. Бухгалтерский учет лизинговых операций.

7.9. Экономическая сущность нематериальных активов, их классификация и оценка.

7.10. Документальное оформление движения нематериальных активов.

7.11. Учет поступления, реализации и выбытия нематериальных активов.

7.12. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов.

7.13. Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации.

7.1. Экономическое содержание основных средств и задачи их учета. Классификация основных средств

Основные средства представляют собой средства труда, используемые в деятельности организации более одного года. Они переносят свою стоимость на создаваемый продукт частями в течение срока использования, не меняя при этом своей материально-вещественной формы.

Согласно *Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств*, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26 [9], к основным средствам относятся активы, имеющие материально-вещественную форму, которые отвечают следующим условиям:

- 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 во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;
- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;
- предназначены для использования в течение периода продолжительностью свыше 12 мес;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 мес с даты их приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

По отдельным видам основных средств (кроме зданий, сооружений и передаточных устройств) организации могут также учитывать стоимостный критерий отнесения поступающих объектов к основным средствам, например в кратности базовой величины, что должно быть отражено в их учетной политике.

В качестве основных средств также принимаются приобретенные земельные участки, вложения в земельные участки, в улучшение земель, в объекты природопользования.

Активы, в отношении которых выполняются вышеприведенные условия, но стоимость которых небольшая или использование специфично, могут учитываться не в составе основных средств, а относиться к краткосрочным активам, что должно быть отражено в учетной политике организации.

К основным средствам не относятся и не являются объектами для начисления амортизации:

- многолетние дикорастущие объекты растительного мира, произрастающие в естественных условиях на территории организации;
- библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;
- фильмофонды, музейные и художественные ценности;
- здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства;
- основные средства государственных организаций, находящихся за границей.

Задачи бухгалтерского учета основных средств:

- правильное оформление документов по движению основных средств;

- правильные расчеты переоценки, амортизации, обесценения и оценки основных средств;
- достоверное и полное определение результатов продажи и прочего выбытия основных средств;
- полное определение затрат, связанных со всеми видами ремонтов, реконструкцией (модернизацией);
- контроль за сохранностью основных средств.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. **Инвентарным объектом** основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

Для рациональной организации бухгалтерского учета основных средств необходима их обоснованная классификация. Наиболее распространена группировка объектов основных средств по следующим признакам: *отраслевой принадлежности; назначению в деятельности организации; видам; составу; роли в сфере производства и обращения; принадлежности пользователю; степени использования.*

Все основные средства группируются **по отраслям народного хозяйства**: в промышленности, строительстве, сельском хозяйстве, торговле и общественном питании и т. д.

По назначению в деятельности организации основные средства делятся:

- на участвующие в предпринимательской деятельности, которые непосредственно участвуют в производстве при изготовлении продукции, выполнении работ, оказании услуг;
- не участвующие в предпринимательской деятельности, используемые в жилищно-коммунальном хозяйстве, бытовом обслуживании населения, здравоохранении и физической культуре, просвещении и других отраслях непроеизводственной сферы.

Типовая классификация основных средств **по их видам** утверждена постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств» и включает следующие группы:

- 1) здания;
- 2) сооружения;

- 3) устройства передаточные;
- 4) машины и оборудование;
- 5) средства транспортные;
- 6) инструмент;
- 7) инвентарь и принадлежности;
- 8) основные средства прочие, используемые в сельском и лесном хозяйстве;
- 9) основные средства прочие.

По составу основные средства делятся на объекты недвижимости и объекты основных средств, не относящиеся к недвижимости.

По роли в сфере производства и обращения основные средства делятся на активные (непосредственно воздействующие на предметы труда) и пассивные (объекты недвижимости, создающие условия для труда работников, предназначенные для хранения материальных ценностей и иных целей).

По принадлежности пользователю основные средства делятся: на собственные; находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении; полученные в безвозмездное пользование; полученные в аренду, лизинг.

По степени использования основные средства подразделяются: на средства в эксплуатации, в запасе, в стадии реконструкции (модернизации, реставрации), в ремонте, в лизинге, на консервации и т. д.

7.2. Оценка и переоценка основных средств.

Обесценение основных средств

Первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства.

Переоцененная стоимость – стоимость основного средства после его переоценки.

Остаточная стоимость основного средства – это разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью и накопленными по нему за весь период эксплуатации суммами амортизации и обесценения.

Текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных условиях.

Основные средства принимаются на учет по первоначальной стоимости.

Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств зависит от источника их поступления в организацию.

Первоначальная стоимость основных средств определяется:

- *по приобретенным* – в сумме фактических затрат на их приобретение, включая стоимость их приобретения, таможенные сборы и пошлины, проценты по кредитам и займам, затраты по страхованию груза в пути, 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;

- *по созданным в самой организации* – в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на их создание;

- *по внесенным собственником имущества (учредителями) в счет вклада в уставный фонд организации* – исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством, с добавлением фактических затрат организации по приведению объекта в состояние, пригодное для использования;

- *по полученным безвозмездно от других лиц* – исходя из текущей рыночной стоимости на дату их принятия к бухгалтерскому учету и затрат организации по приведению объектов в состояние, пригодное для использования;

- *по полученным при исполнении товарообменных операций* – исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов;

- *по выявленным в результате инвентаризации как излишки* – на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и др.), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Оценка основных средств, стоимость которых при приобретении была выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты в белорусские рубли по курсу Национального банка Республики Беларусь, действовавшему на дату принятия объекта на бухгалтерский учет, с учетом действующего законодательства по оценке такого имущества.

Стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, **не подлежит изменению**, кроме случаев:

- реконструкции (модернизации, реставрации) основных средств, проведения иных аналогичных работ;

- переоценки основных средств;
- иных случаев, установленных законодательством.

Переоценка проводится с целью приведения стоимости имущества, отраженной в бухгалтерском учете, к сумме денежных средств, которая должна была бы быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае замены данного имущества в текущих рыночных условиях. Проведение переоценки имущества для всех организаций регулируется:

– Указом Президента Республики Беларусь от 20 октября 2006 г. № 622 «О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке»;

– Указом Президента Республики Беларусь от 16 января 2014 г. № 37 «О внесении изменений и дополнений в указы Президента Республики Беларусь»;

– Инструкцией о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 5 ноября 2010 г. № 162/131/37.

Условием обязательной переоценки зданий, сооружений, передаточных устройств является достижение показателя уровня инфляции 100 % и более в ноябре отчетного года за предшествующий ему период с даты проведения последней переоценки, осуществленной в обязательном порядке в соответствии с требованиями законодательства. Последняя обязательная переоценка проводилась в Республике Беларусь по состоянию на 1 января 2014 г.

При недостижении предусмотренного уровня инфляции, а также по иным видам имущества решение о переоценке принимается организацией самостоятельно или собственником ее имущества. Результаты переоценки отражаются в бухгалтерском учете 31 декабря отчетного года.

При переоценке имущества по состоянию на 1 января могут применяться методы:

- *прямой оценки* – пересчет стоимости объектов имущества в цены на 1 января на новые объекты, аналогичные оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектом, занимаю-

щимся оценочной деятельностью. Документы, подтверждающие уровень цен на новое аналогичное имущество, могут быть получены: от организации-изготовителя аналогичного имущества; от организации, торгующей аналогичным имуществом; в средствах массовой информации (каталоги и т. д.); в акте экспертной оценки субъекта, проводившего переоценку;

- *пересчета валютной стоимости* – пересчет стоимости объектов имущества в иностранной валюте по официальному курсу Национального банка, установленному на 31 декабря отчетного года. Переоценка по данному методу проводится, если имеются документально подтвержденные сведения о стоимости переоцениваемого имущества в иностранной валюте. Также производится пересчет стоимости транспортно-заготовительных затрат и затрат по доведению объектов до рабочего состояния, которые осуществлялись в белорусских рублях, в иностранную валюту по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату их совершения, полученные итоги суммируются;

- *индексный* – пересчет стоимости каждого переоцениваемого объекта путем умножения первоначальной (переоцененной) его стоимости на коэффициент переоценки в соответствии с таблицей видов и групп основных средств, применяемой при переоценке на 1 января года, следующего за отчетным. Коэффициенты переоценки публикуются в начале года, следующего за отчетным, и применяются за весь период, прошедший с момента предыдущей переоценки или принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Переоцененная стоимость объектов, подлежащих переоценке, определяется одним из выбранных организацией методов переоценки.

Затем рассчитывается сумма накопленной амортизации после переоценки, которая определяется путем умножения переоцененной стоимости основных средств на удельный вес (в процентах) накопленной на дату переоценки амортизации.

Удельный вес накопленной на дату переоценки амортизации рассчитывается как отношение суммы накопленной амортизации до переоценки по каждому переоцениваемому объекту к его первоначальной (переоцененной) стоимости, числящейся в бухгалтерском учете.

Проведение переоценки осуществляется *комиссией по проведению амортизационной политики* на основании приказа руководителя. При проведении переоценки основных средств составляется ***Ведомость переоценки основных средств*** по состоянию на 1 января.

Далее с целью приведения в соответствие с переоценкой стоимости основных средств в бухгалтерском учете на основании ведомостей их переоценки отражается увеличение (дооценка) или уменьшение (уценка) стоимости переоцененного имущества на счетах бухгалтерского учета. При этом принимается во внимание, по какой стоимости оно учитывалось – по первоначальной или переоцененной, без применения обесценения либо с применением обесценения, а также была ли его уценка в предыдущем периоде.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости без применения обесценения , то сумма его переоценки отражается:		
Дооценка основных средств		
01	91-1	Отражена сумма восстановления уценки первоначальной стоимости основных средств, проведенной в предыдущие периоды
91-4	02	Отражена сумма восстановления уценки накопленной амортизации основных средств
01	83	Отражена оставшаяся сумма дооценки первоначальной стоимости основного средства
83	02	Отражена оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации основного средства
В случае если сумма уценки основного средства ранее не была отражена на счете 91 «Прочие доходы и расходы», то вся сумма дооценки данного основного средства отражается на счете 83 «Добавочный капитал»		
01	83	На сумму дооценки первоначальной стоимости основного средства
83	02	На сумму дооценки накопленной амортизации основного средства
Уценка основных средств		
83	01	Отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству
02	83	Отражена сумма уценки накопленной амортизации основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству
91-4	01	Отражена оставшаяся сумма уценки первоначальной стоимости основного средства
02	91-1	Отражена сумма уценки накопленной амортизации основного средства
Если по основному средству не имеется остаток добавочного капитала, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, то вся сумма его уценки отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы»		
91	01	Отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства
02	91	Отражена сумма уценки накопленной амортизации основного средства

Организация вправе на основании решения ее руководителя отражать в учете на конец отчетного периода **сумму обесценения основного средства**, равную сумме превышения его остаточной стоимости над возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков обесценения основного средства и возможности достоверного определения суммы обесценения.

Тестирование основных средств на предмет их обесценения проводится комиссией организации по результатам проведенной инвентаризации основных средств, и результаты оформляются справкой. При этом документально должны быть подтверждены признаки обесценения основного средства и возможности достоверного определения суммы обесценения.

Об обесценении основного средства **свидетельствуют признаки:**

- значительное (более чем на 20 %) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства;
- существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;
- увеличение процентных ставок;
- существенное изменение способа использования основного средства;
- физическое повреждение основного средства;
- иные признаки обесценения основного средства.

При наличии признаков обесценения основного средства определяется его возмещаемая стоимость на конец отчетного периода как наибольшая из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования основного средства.

Ценностью использования является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования.

Приведенная (дисконтированная) стоимость определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования. При этом будущие денежные потоки определяются на период не более 5 лет. При расчете ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая Национальным банком Республики Беларусь, либо ставка по кредиту для организации в обслуживающем банке, характерная для основного средства.

Будущий денежный поток определяется на основании бизнес-планов или иных документов по планированию, утвержденных руководителем организации.

Если признаки обесценения прекращаются, то сумма обесценения основного средства восстанавливается в пределах накопленной суммы обесценения по данному основному средству.

Сумма обесценения основных средств отражается на счете 02 «Амортизация основных средств» на отдельном субсчете, например на субсчете «Обесценение основных средств».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости с применением обесценения, то сумма его <i>обесценения</i> отражается:		
83	02	Отражена сумма обесценения основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства
91	02	Отражена оставшаяся сумма обесценения основного средства
Сумма <i>восстановления обесценения</i> основного средства, учитываемого по переоцененной стоимости с применением обесценения, отражается:		
02	91	Отражена сумма восстановления обесценения основного средства (ранее отраженная на счете 91 «Прочие доходы и расходы»)
02	83	Отражена оставшаяся сумма восстановления обесценения основного средства
Сумма обесценения основного средства, по которому не имеется остаток добавочного капитала, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, отражается:		
91	02	Отражена сумма обесценения основного средства
02	91	Отражена сумма восстановления обесценения основного средства (ранее отраженная на счете 91 «Прочие доходы и расходы»)

7.3. Документальное оформление поступления, выбытия и внутреннего перемещения основных средств

Основные средства могут поступать в организацию: в качестве вкладов в уставный фонд; в результате приобретения за плату у других организаций и лиц; безвозмездно от других организаций и лиц; по договору доверительного управления; по договору финансовой аренды (лизинга); в качестве субсидий правительственного органа; при оприходовании излишков, выявленных при инвентаризации; в обмен на другие активы, а также изготавливаются в организации.

Выбытие основных средств имеет место в случаях физического износа, реализации, безвозмездной передачи, частичной или полной лик-

видации (при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего их использования), передачи в уставный фонд других организаций, передачи другим структурным подразделениям, передачи в доверительное управление и иных случаях.

Для бухгалтерского учета основных средств может использоваться первичная учетная документация:

- Акт о приеме-передаче основных средств;
- Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. ОС-3);
- Акт о приеме (поступлении) оборудования (ф. ОС-14);
- Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. ОС-15);
- Акт о выявленных дефектах оборудования (ф. ОС-16);
- Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. ОС-4);
- Акт о списании автотранспортных средств (ф. ОС-4а);
- Акт о списании имущества.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом на списание передается также документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной автомобильной инспекции Министерства внутренних дел Республики Беларусь.

Сельскохозяйственные организации также могут применять *примерные формы учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства*, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 1 июля 2011 г. № 268:

- Акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию (ф. 101-АПК);
- Акт на перевод животных (ф. 303-АПК);
- Акт на выбраковку продуктивных животных из основного стада (ф. 102-АПК);
- Акт на выбраковку рабочих лошадей из основного стада (ф. 103-АПК);
- Акт на списание многолетних насаждений (ф. 104-АПК);
- Акт на выбытие животных и птицы (ф. 302-АПК).

Данные по животным заносят в Книгу учета движения животных и птицы (ф. 301-АПК), а акты вместе с Отчетом о движении скота и птицы на ферме (ф. 311-АПК) сдают в бухгалтерию.

Аналитический учет основных средств по инвентарным объектам ведется в инвентарных карточках (инвентарной книге) учета объектов основных средств: *Инвентарной карточке учета объекта основных средств* (ф. ОС-6), *Инвентарной книге учета объектов основных средств* (ф. ОС-6б), *Инвентарной карточке учета многолетних насаждений* (ф. 105-АПК). Они составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии.

7.4. Синтетический и аналитический учет основных средств. Учет инвестиционной недвижимости

Для синтетического учета основных средств предназначен активный **счет 01 «Основные средства»**. Он используется для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, полученных в аренду (лизинг), доверительное управление. По дебету счета отражается остаток основных средств на начало отчетного периода, их поступление, увеличение стоимости (при переоценке), а по кредиту – выбытие. К нему могут быть открыты субсчета по видам основных средств.

Основные средства учитываются на счете 01 «Основные средства» в оценке по первоначальной или переоцененной стоимости. Аналитический учет по счету 01 «Основные средства» ведется по отдельным объектам основных средств.

Фактические затраты, связанные с поступлением основных средств, предварительно учитываются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Приобретение основных средств		
08	60	На стоимость основных средств, указанную в расчетных документах
18	60	На сумму «входного» НДС, указанного в расчетных документах
08, 18	60	На сумму расходов по доставке основных средств сторонними организациями с обособленным отражением «входного» НДС
60, 76	51	На сумму оплаты за основные средства
01	08	На сформированную первоначальную стоимость основных средств при их вводе в эксплуатацию
Строительство основных средств		
08-1	10, 23, 70, 69, 76 и др.	На сумму затрат, связанных со строительством объектов основных средств хозяйственным способом

08-1	60	На сумму затрат, связанных со строительством объектов основных средств подрядным способом
18	60	На сумму «входного» НДС, указанного в расчетных документах
01	08-1	На сформированную первоначальную стоимость основных средств при вводе их в эксплуатацию
Безвозмездное получение основных средств (регулируется Инструкцией по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 112 [3])		
08	98	<i>На стоимость безвозмездно полученных основных средств от других организаций и лиц, по которым начисляется амортизация в соответствии с законодательством</i>
01	08	Отражена сформированная первоначальная стоимость основного средства
09	99	Отражено начисление отложенного налогового актива, так как при безвозмездном получении основных средств, если по ним начисляется амортизация, возникают вычитаемые временные разницы
20, 23, 25	02	Начислена амортизация по безвозмездно полученным основным средствам
98	91-1	Включена в доходы текущего периода часть доходов будущих периодов в сумме амортизации, начисленной по безвозмездно полученному основному средству (ежемесячно начиная с месяца начисления амортизации)
99	09	Отражено погашение (уменьшение) отложенного налогового актива (ежемесячно начиная с месяца начисления амортизации)
<i>Безвозмездное получение основных средств, по которым не начисляется амортизация</i>		
08	91-1	На стоимость безвозмездно полученных основных средств, по которым не начисляется амортизация
01	08	Объект основных средств принят к учету
Изготовление основных средств в ремонтной мастерской		
23	10, 70, 69, 76 и др.	На сумму фактических затрат по изготовлению основных средств в ремонтной мастерской
08	23	На списание фактических затрат при изготовлении основных средств в ремонтной мастерской организации
01	08	Объект основных средств принят к учету
Внесение основных средств учредителями в счет их вклада в уставный капитал (в оценке, согласованной с учредителями организации)		
75-1	80	Отражена задолженность учредителей по взносу в уставный капитал
08	75-1	Получены от учредителей основные средства по стоимости, соответствующей размеру взноса в уставный капитал
08	10, 23, 60, 69, 70, 76 и др.	На сумму затрат, связанных с доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования
01	08	На сформированную первоначальную стоимость основных средств при их оприходовании

Получение основных средств в результате товарообменных операций (обязательным условием является эквивалентная стоимость обмениваемых средств)		
08	60	По учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, полученных при исполнении товарообменных операций
18	60	На сумму «входного» НДС
01	08	На первоначальную стоимость основного средства, принятого к учету
60	62	Отражен расчет за основное средство
Поступление основных средств от обособленных подразделений		
01	79	Отражена первоначальная стоимость полученных основных средств от обособленных подразделений организации, имеющих отдельные балансы
79	02	Отражена сумма накопленной по полученным основным средствам амортизации и обесценения
Принятие к учету основных средств доверительным управляющим (по договору доверительного управления имуществом)		
01	76-6	Отражена первоначальная стоимость принятых доверительным управляющим на отдельный баланс основных средств
76-6	02	Отражена сумма накопленной по принятым объектам основных средств амортизации и обесценения
Перевод в основное стадо молодняка скота, выращенного в организации		
08-5	11	На стоимость молодняка животных, переводимых в основное стадо (в течение года по прогнозной (плановой) себестоимости)
01	08-5	На стоимость животных, принятых в состав основных средств
В конце года аналогичными записями списывается калькуляционная разница (дополнительной записью или методом «красное сторно»)		
Капитальные вложения организации в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы)		
08	10, 70, 76, 69, 23 и др.	На сумму затрат по коренному улучшению земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы)
01	08	Ежегодное списание затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ
Закладка и выращивание многолетних насаждений		
08-5	10, 70, 76, 69, 23 и др.	На сумму затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений
01, анал. счет «Молодые насаждения»	08-5	Ежегодное списание фактических затрат за отчетный период
01, анал. счет «Многолетние насаждения в эксплуатации»	01, анал. счет «Молодые насаждения»	При наступлении полного плодоношения молодые многолетние насаждения принимаются в эксплуатацию

Иные корреспонденции по поступлению основных средств		
01	91-1	На первоначальную стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки
01	01	На первоначальную (переоцененную) стоимость перемещаемых основных средств от одного материально ответственного лица к другому
01	06	На стоимость возвращаемых основных средств, ранее внесенных в счет вклада в уставный капитал других организаций, в пределах сумм, числящихся на счете 06
01	58-2	На стоимость возвращаемых основных средств, ранее предоставленных другим организациям по договорам займа на срок менее 12 мес, в пределах сумм, числящихся на счете 58
01	66-2, 67-2	Отражена первоначальная стоимость основных средств, полученных по договору займа

Выбытие основных средств вследствие ветхости, полного износа (физического или морального), аварий, стихийных бедствий, а также по другим причинам называют **ликвидацией**. Она связана с процессом разборки, демонтажа оборудования, транспортных средств и т. д.

Для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также оформления необходимой документации на списание основных средств в организации приказом руководителя создается **постоянно действующая комиссия**. Комиссия производит непосредственный осмотр ликвидируемых объектов основных средств, устанавливает причины их списания, определяет возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов и оценивает их.

Расходы, связанные с выбытием основных средств, отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», а все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.), – по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Списание с баланса основных средств за непригодностью к дальнейшей эксплуатации		
02	01	Списание накопленных за весь период эксплуатации сумм амортизации и обесценения выбывающих основных средств
91-4	01	Списание остаточной стоимости выбывающих основных средств
91-4	70, 69, 23, 60	На сумму расходов, связанных с ликвидацией объекта основных средств
07, 10	91-1	Оприходованы строительные материалы, запасные части, полученные при выбытии основных средств
99	91-5	На сумму убытка от списания основных средств

83	84	На сумму числящегося по выбывающим основным средствам добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств
Реализация объектов основных средств		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
91-4	01	Списание остаточной стоимости объекта
62	91-1	Передача объекта на сумму предъявленного покупателю платежного требования отгруженного объекта основных средств
91-4	70, 69, 23, 60	На сумму расходов, связанных с реализацией объекта основных средств
91-2	68-2	Начислен НДС в бюджет от цены реализации (или от остаточной стоимости, если цена реализации ниже остаточной стоимости)
51	62	На сумму выручки, поступившей на расчетный счет от покупателей
99	91-5	На сумму убытка от реализации объекта основных средств
91-5	99	На сумму прибыли от реализации объекта основных средств
Безвозмездная передача основных средств другим организациям		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
91-4	01	Списание остаточной стоимости объекта
91-2	68-2	Начислен НДС в бюджет от остаточной стоимости
99	91-5	На сумму убытка при безвозмездной передаче другим лицам
При безвозмездной передаче основных средств и нематериальных активов НДС определяется исходя из их остаточной стоимости на дату безвозмездной передачи с учетом проводимых переоценок (уценок)		
Передача основных средств обособленным подразделениям организации		
79	01	На стоимость переданных основных средств, по которой они числились в организации
02	79	На накопленные суммы амортизации и обесценения переданных основных средств
При передаче основных средств внутрихозяйственным обособленным подразделениям НДС не начисляется		
Передача верителем доверительному управляющему в доверительное управление		
76-6	01	На стоимость переданных основных средств, по которой они числились в организации
02	76	На накопленные суммы амортизации и обесценения переданных основных средств
Передача основных средств в счет вклада в уставный капитал других организаций		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
06	01	На остаточную стоимость основных средств, вносимых в счет вклада в уставный капитал других организаций
06	91-1	Разница между стоимостью основных средств, по которой они внесены в счет вклада в уставный капитал организации, и остаточной стоимостью данных основных средств: – если стоимость внесения выше остаточной стоимости объекта)
91-4	06	– если стоимость внесения ниже остаточной стоимости объекта

Имущество, вносимое в счет вклада в уставный капитал, не признается объектом налогообложения по НДС		
Списание многолетних насаждений по истечении биологического периода плодоношения или из-за изреженности насаждений		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
91-4	01	Списание остаточной стоимости объекта
91-4	70, 69, 23	На стоимость расходов, связанных с раскорчевкой и ликвидацией
10	91-1	На сумму оприходованных дров
99	91-5	На сумму убытка от ликвидации многолетних насаждений
При выявлении фактов хищения, злоупотребления, порчи		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
94	01	Списание остаточной стоимости
73-2	94	Списана сумма недостачи на виновное лицо по балансовой стоимости
73-2	91-1	На сумму разницы между балансовой и рыночной стоимостью, отнесенной на виновное лицо
83	84	На сумму числящегося добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств
91	94	Списание невозмещенной суммы недостачи основных средств
Иные корреспонденции по выбытию основных средств		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
90-10	01	Списание остаточной стоимости основных средств, поврежденных в результате стихийных бедствий и других <i>чрезвычайных ситуаций</i> , если они не были застрахованы
76-2	01	Списание остаточной стоимости (суммы ущерба) основных средств в результате наступления страхового случая (стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций), если они были застрахованы
51	76-2	Получение страхового возмещения по застрахованному основному средству
90-10	76-2	Списание некомпенсируемых страховыми возмещениями потерь основных средств от страхового случая
11	01	Выбраковка животных из основного стада с постановкой на откорм
06-2, 58-2	01	Отражена заимодавцем остаточная стоимость основных средств, передаваемых заемщику по договору займа
66-2, 67-2	01	Отражена стоимость возвращаемых заимодавцу основных средств, ранее полученных по договору займа
75	01	Отражена стоимость возвращаемых участнику основных средств, ранее внесенных им в счет вклада по договору о совместной деятельности

Синтетический учет основных средств ведется в *Журнале-ордере № 13-АПК* на основании документов по движению основных средств.

Порядок бухгалтерского учета объекта инвестиционной недвижимости определен *Инструкцией по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости*, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25.

Инвестиционная недвижимость – 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).

В состав инвестиционной недвижимости включаются объекты при одновременном выполнении условий:

- недвижимое имущество должно быть сдано в аренду;
- организацией предполагается получение экономических выгод, связанных с недвижимым имуществом;
- стоимость недвижимого имущества может быть достоверно определена.

Единицей бухгалтерского учета инвестиционной недвижимости является инвентарный объект, которым является земельный участок, здание, сооружение, изолированное помещение, машино-место.

Объекты инвестиционной недвижимости учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные активы» (*субсчет 03-1 «Инвестиционная недвижимость»*), а объекты операционной недвижимости – на счете 01 «Основные средства».

Инвестиционная недвижимость принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная **стоимость приобретенной** инвестиционной недвижимости определяется в сумме фактических затрат на ее приобретение, включая: стоимость приобретения инвестиционной недвижимости; проценты по кредитам и займам; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная **стоимость созданной** в организации инвестиционной недвижимости определяется в сумме фактических затрат на ее создание.

Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении **товарообменных операций**, определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством.

Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости, так же как и операционной недвижимости, *не подлежит изменению*,

кроме случаев реконструкции (модернизации, реставрации) инвестиционной недвижимости, проведения иных аналогичных работ; переоценки инвестиционной недвижимости в соответствии с законодательством; иных случаев, установленных законодательством.

Организация вправе на основании решения руководителя организации отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода сумму **обесценения** инвестиционной недвижимости, равную сумме превышения остаточной стоимости инвестиционной недвижимости над ее возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков обесценения инвестиционной недвижимости и возможности достоверного определения суммы обесценения. Об обесценении инвестиционной недвижимости свидетельствуют такие же признаки, как и по операционной недвижимости.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Приобретение инвестиционной недвижимости		
08-2	60, 70, 69, 76 и др.	На суммы фактических затрат, связанных с приобретением инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования
03-1	08-2	На сформированную первоначальную стоимость приобретенной (созданной) инвестиционной недвижимости при оприходовании объекта
Получение инвестиционной недвижимости при исполнении товарообменной операции		
08-2	60	На стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции
08-2	69, 70, 76 и др.	На суммы фактических затрат, связанных с приобретением инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования
03-1	08-2	На сформированную первоначальную стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции
Перевод недвижимого имущества, числящегося в составе основных средств, из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость при сдаче организацией данного имущества в аренду		

02, субсчета «Амортизация основных средств», «Обесценение основных средств»	02, субсчета «Амортизация инвестиционной недвижимости», «Обесценение инвестиционной недвижимости»	На накопленные по недвижимому имуществу за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения
03-1	01	На первоначальную (переоцененную) стоимость недвижимого имущества
83	84	На сумму добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок
Обесценение и восстановление обесценения инвестиционной недвижимости		
91-4	02, субсчет «Обесценение инвестиционной недвижимости»	На сумму обесценения
02, субсчет «Обесценение инвестиционной недвижимости»	91-1	На сумму восстановления обесценения
Результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценки, уценки) инвестиционной недвижимости		
03-1	91-1	На сумму дооценки первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости
91-4	02	На сумму дооценки накопленной амортизации инвестиционной недвижимости
91-4	03-1	На сумму уценки
02	91-1	На сумму уценки накопленной амортизации
Реконструкция (модернизация, реставрация) инвестиционной недвижимости и проведение иных аналогичных работ		
08-2	10, 60, 23, 70, 69, 76 и др.	На фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) инвестиционной недвижимости и проведением иных аналогичных работ
03-1	08-2	Списание затрат по реконструкции (модернизации, реставрации) инвестиционной недвижимости и проведению иных аналогичных работ
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 в том отчетном периоде, в котором они произведены		

Перевод недвижимого имущества из инвестиционной недвижимости в операционную недвижимость при прекращении сдачи организацией данного имущества в аренду		
01	03-1	На первоначальную (переоцененную) стоимость инвестиционной недвижимости
02, субсчет «Амортизация инвестиционной недвижимости»	02, субсчет «Амортизация основных средств»	На накопленные по инвестиционной недвижимости за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения
При этом суммы добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок инвестиционной недвижимости, перенесенные на нераспределенную прибыль при переводе недвижимого имущества из операционной недвижимости в инвестиционную, не восстанавливаются		
Выбытие инвестиционной недвижимости		
02	03-1	На накопленные по инвестиционной недвижимости за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения
91-4	03-1	На остаточную стоимость выбывающей инвестиционной недвижимости
91-4	60, 70, 69, 76 и др.	На суммы расходов, связанных с выбытием инвестиционной недвижимости
10	91-1	На стоимость материалов, полученных при выбытии инвестиционной недвижимости
При выявлении недостачи инвестиционной недвижимости в результате инвентаризации		
02	03-1	На накопленные за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения
94	03-1	На остаточную стоимость недостающей инвестиционной недвижимости

7.5. Бухгалтерский учет амортизации основных средств

Амортизация – процесс перенесения стоимости основных средств на стоимость производимой с их использованием продукции, работ, услуг в течение амортизируемого периода. Основные подходы к проведению амортизационной политики регулирует *Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов*, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 [1].

Работа в организации по проведению амортизационной политики начинается с утверждения руководителем организации состава **комиссии по проведению амортизационной политики** (далее – Комиссия). Результаты ее работы оформляют *протоколами*.

Не являются объектами начисления амортизации:

- земельные участки и отдельные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
- библиотечные фонды, музейные и художественные ценности, памятники архитектуры и искусства;
- молодые многолетние насаждения до сдачи их в эксплуатацию;
- законсервированные в установленном порядке мобилизационные мощности;
- основные средства, находящиеся в стадии модернизации, реконструкции и на техническом перевооружении с полной их остановкой и др.

Амортизация начисляется ежемесячно по объектам основных средств до полного перенесения стоимости объекта или его выбытия.

Комиссия подразделяет основные средства **на используемые и не используемые в предпринимательской деятельности** исходя из назначения их использования в данной конкретной организации.

Объекты, используемые в предпринимательской деятельности, амортизируют в течение срока полезного использования, установленного Комиссией, который может быть равен или отличаться от нормативного срока службы.

Нормативный срок службы – установленный нормативными правовыми актами и (или) комиссией организации по проведению амортизационной политики период амортизации объектов основных средств. Нормативные сроки службы устанавливаются в обязательном порядке по всем объектам основных средств, как используемым, так и не используемым в предпринимательской деятельности организации. Для определения нормативных сроков службы объектов основных средств руководствуются постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств».

Срок полезного использования – ожидаемый или расчетный период эксплуатации основных средств в процессе предпринимательской деятельности.

Он устанавливается в годах (соответствующем им количестве месяцев) в пределах между нижней и верхней границами диапазонов

(с точностью до двух знаков после запятой) по группам амортизируемых объектов основных средств согласно действующему законодательству и с учетом реальных условий, в которых основные средства будут использоваться.

По всем объектам основных средств организация может установить срок полезного использования, равный нормативному сроку службы, либо увеличить или уменьшить в пределах диапазона:

- от 0,8 до 1,2 – по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам;
- от 0,5 до 1,5 – по всем остальным амортизируемым объектам основных средств.

Нижняя и верхняя границы диапазона срока полезного использования рассчитываются путем умножения нормативного срока службы на соответствующий коэффициент.

Наибольший либо наименьший срок полезного использования при вводе объекта в эксплуатацию организация выбирает по своему усмотрению в зависимости от своего финансового состояния, ценовой конкурентоспособности и других особенностей отдельных видов производства.

Для расчета суммы амортизационных отчислений устанавливается норма амортизации.

Норма амортизации – доля (% с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации не менее чем с шестью знаками после запятой) амортизируемой стоимости объекта, подлежащая включению с установленной периодичностью в издержки производства, расходы на реализацию, на другие расходы на протяжении установленного нормативного срока службы (срока полезного использования) в соответствии с определенными способами и методами начисления амортизации.

Объектом начисления амортизации является **амортизируемая стоимость**, от которой рассчитываются амортизационные отчисления.

В зависимости от конкретных условий начисления амортизации и условий функционирования объектов стоимостью, от которой рассчитываются амортизационные отчисления, является:

- первоначальная (переоцененная) стоимость объектов;
- недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов без или с учетом ее последующих переоценок (обесценения) в соответствии с законодательством.

Амортизация основных средств **может начисляться по одному из способов:**

- линейному;
- нелинейному:
 - а) прямому методу суммы чисел лет;
 - б) обратному методу суммы чисел лет;
 - в) методу уменьшаемого остатка;
- производительному.

Амортизация основных средств начисляется:

- по объектам, используемым в предпринимательской деятельности, – исходя из выбранного срока полезного использования линейным, нелинейным или производительным способами;
- по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, – исходя из нормативного срока службы линейным способом.

Линейный способ начисления амортизации представляет собой равномерное по годам распределение амортизируемой стоимости объекта в течение нормативного срока службы или срока полезного использования.

При линейном способе годовая (месячная) сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую (месячную) норму амортизационных отчислений либо делением амортизируемой стоимости на установленный нормативный срок службы (срок полезного использования) в годах (месяцах).

Например, стоимость объекта составляет 6000 руб., срок использования – 5 лет.

Значит, $100 \% / 5 \text{ лет} = 20 \%$ необходимо амортизировать ежегодно.

Т. е. $6000 \text{ руб.} \cdot 20 \% = 1200 \text{ руб.}$ – сумма амортизации за год, а ежемесячно $1200 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 100 \text{ руб.}$

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизации исходя из амортизируемой стоимости и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по формуле

$$СЧЛ = \frac{C_{п.и} \cdot (C_{п.и} + 1)}{2},$$

где СЧЛ – сумма чисел лет;

$C_{п.и}$ – выбранный организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта.

Например: стоимость объекта – 6000 руб., срок использования – 5 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования определяется следующим образом: $СЧЛ = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ или по формуле

$$СЧЛ = C_{п.и} \cdot (C_{п.и} + 1) / 2 = 5 \cdot (5 + 1) / 2 = 15.$$

Амортизация за 1-й год: $6000 \cdot 5 / 15 = 2000$ руб., т. е. за месяц $2000 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 166,67$ руб.

Амортизация за 2-й год: $6000 \cdot 4 / 15 = 1600$ руб., т. е. за месяц $1600 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 133,33$ руб.

Амортизация за 3-й год: $6000 \cdot 3 / 15 = 1200$ руб., т. е. за месяц $1200 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 100$ руб.

Амортизация за 4-й год: $6000 \cdot 2 / 15 = 800$ руб., т. е. за месяц $800 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 66,67$ руб.

Амортизация за 5-й год: $6000 \cdot 1 / 15 = 400$ руб., т. е. за месяц $400 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 33,33$ руб.

Обратный метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизации исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого – разность срока полезного использования и числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, увеличенная на 1, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования.

Например: стоимость объекта – 6000 руб., срок использования – 5 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования определяется следующим образом: $СЧЛ = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ или по формуле

$$СЧЛ = C_{п.и} \cdot (C_{п.и} + 1) / 2 = 5 \cdot (5 + 1) / 2 = 15.$$

Амортизация за 1-й год: $6000 \cdot 1 / 15 = 400$ руб., т. е. за месяц $400 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 33,33$ руб.

Амортизация за 2-й год: $6000 \cdot 2 / 15 = 800$ руб., т. е. за месяц $800 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 66,67$ руб.

Амортизация за 3-й год: $6000 \cdot 3 / 15 = 1200$ руб., т. е. за месяц $1200 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 100$ руб.

Амортизация за 4-й год: $6000 \cdot 4 / 15 = 1600$ руб., т. е. за месяц $1600 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 133,33$ руб.

Амортизация за 5-й год: $6000 \cdot 5 / 15 = 2000$ руб., т. е. за месяц $2000 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 166,67$ руб.

С помощью *метода уменьшаемого остатка* годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (от 1 до 2,5 раза), принятого организацией. Коэффициент ускорения применяется по перечню высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования.

Например: стоимость объекта – 6000 руб., срок использования – 5 лет. Годовая норма амортизации – 20 % (линейная). Коэффициент ускорения – 2 раза.

Амортизация за 1-й год: $6000 \text{ руб.} \cdot 20 \% \cdot 2 \text{ раза} = 2400 \text{ руб.}$, т. е. за месяц $2400 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 200 \text{ руб.}$

Амортизация за 2-й год: $(6000 \text{ руб.} - 2400 \text{ руб.}) \cdot 20 \% \cdot 2 \text{ раза} = 1440 \text{ руб.}$, т. е. за месяц $1440 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 120 \text{ руб.}$

Амортизация за 3-й год: $(6000 \text{ руб.} - 2400 \text{ руб.} - 1440 \text{ руб.}) \cdot 20 \% \times 2 \text{ раза} = 864 \text{ руб.}$, т. е. за месяц $864 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 72 \text{ руб.}$

Амортизация за 4-й год: $(6000 \text{ руб.} - 2400 \text{ руб.} - 1440 \text{ руб.} - 864 \text{ руб.}) \cdot 20 \% \cdot 2 \text{ раза} = 518,4 \text{ руб.}$, т. е. за месяц $518,4 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 43,2 \text{ руб.}$

За 5-й (последний) год эксплуатации следует начислить сумму амортизации в размере остаточной стоимости: $6000 \text{ руб.} - 2400 \text{ руб.} - 1440 \text{ руб.} - 864 \text{ руб.} - 518,4 \text{ руб.} = 777,6 \text{ руб.}$, т. е. за месяц $777,6 \text{ руб.} / 12 \text{ мес} = 64,8 \text{ руб.}$

При **производительном способе** амортизация начисляется исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта.

Например: стоимость объекта – 6000 руб., прогнозируемый выпуск продукции за весь период эксплуатации объекта – 600 тыс. ед., выпуск продукции за отчетный месяц составил 4 тыс. ед. Значит, сумма амортизации – 40 руб. ($4 \text{ тыс. ед.} \cdot 6000 \text{ руб.} / 600 \text{ тыс. ед.}$).

Начисление амортизации основных средств *линейным* и *нелинейным* способами начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их выбытия, утверждения акта о списании.

Начисление амортизации *производительным способом* начинается с даты ввода объекта основных средств в эксплуатацию и прекращается с даты окончания его эксплуатации в связи с выбытием, утверждением акта о списании.

При начислении амортизации составляется специальный расчет. Для этого используется *Карточка расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств*.

Синтетический учет амортизации основных средств ведется в *Журнале-ордере № 10-АПК*, а аналитический учет – в *Ведомости расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф. 48-АПК)* и *Ведомости амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф. 49-АПК)*. Аналитический учет амортизации ведется по видам и группам основных средств и отдельным объектам.

Для учета амортизации основных средств предназначен пассивный **счет 02 «Амортизация основных средств»**. По кредиту счета отражается начисление амортизации, а по дебету – ее списание.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08, 20, 23, 25, 26, 29, 44	02	Начислена амортизация: – по эксплуатируемым основным средствам, участвующим в предпринимательской деятельности, соответствующих отраслях производства, в т. ч. находящимся в простое (ремонте) до 3 мес; – лизингополучателем по предмету лизинга, который отражается на балансе лизингополучателя
90-10	02	Начислена амортизация по основным средствам: – участвующим в предпринимательской деятельности, при нахождении объектов в простое более 3 мес (в т. ч. в ремонте), а также при нахождении их в запасе; – не участвующим в предпринимательской деятельности; – при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации за период нахождения этих объектов в составе долгосрочных активов, предназначенных для реализации
91-4	02	Начислена амортизация по основным средствам, переданным в аренду (если аренда – не основной вид деятельности)
97	02	Начисление амортизации, включаемой в состав затрат будущих периодов (по основным средствам, участвующим в освоении новых производств)
02	02	На накопленные суммы амортизации и обесценения основных средств, перемещаемых от одного материально ответственного лица к другому
79	02	На сумму накопленной амортизации и обесценения по полученным основным средствам от обособленных подразделений
76-6	02	На сумму накопленной амортизации и обесценения по принятым объектам основных средств доверительным управляющим
01	02	Отражено восстановление сумм накопленной амортизации и обесценения основных средств при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключения из выбывающей группы)

02	01	Списание начисленной амортизации, обесценения по выбывшему объекту основных средств
02	79	Отражение накопленных сумм амортизации и обесценения по основным средствам, переданным организацией обособленным подразделениям
02	76-6	Отражение накопленных сумм амортизации и обесценения основных средств, переданных верителем доверительному управляющему в доверительное управление

7.6. Учет резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам

Первоначальная стоимость основных средств при принятии их к бухгалтерскому учету **может быть увеличена** на сумму резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам (п. 10 Инструкции № 26).

Резерв создается при одновременном выполнении условий:

- организация имеет обязательство по выполнению работ по демонтажу и ликвидации основного средства, восстановлению природных ресурсов на занимаемом им земельном участке;
- предполагается выбытие активов для погашения обязательства;
- сумма обязательства может быть достоверно определена.

Сумма создаваемого резерва определяется исходя из расчетной оценки затрат, необходимых на конец отчетного периода для погашения обязательства. При определении суммы создаваемого резерва не учитываются доходы от ожидаемого выбытия основных средств.

Если погашение обязательства предполагается более чем через 12 мес после отчетной даты, то сумма создаваемого резерва на отчетную дату определяется путем умножения ставки дисконтирования на расчетную оценку затрат, необходимых для погашения обязательства (т. е. для оценки ожидаемых на момент проведения работ цен).

Ставка дисконтирования определяется исходя из текущих рыночных оценок временной стоимости денежных средств и рисков, характерных для обязательства. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка по кредитам, ставка рефинансирования Национального банка Республики Беларусь.

Учет резервов по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам ведется на счете 96 «Резервы предстоящих платежей», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении обязательств, в отношении которых имеется не-

определенность в суммах будущих платежей, необходимых для их погашения.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08	96	На сумму создаваемого резерва
91	96	На сумму увеличения резерва в связи с сокращением периода дисконтирования
В случае изменения ставки дисконтирования, предполагаемых сроков или сумм затрат, необходимых для погашения обязательства:		
а) если основное средство на момент уточнения резерва учитывается по первоначальной стоимости (т. е. не переоценивалось)		
91	96	На сумму <i>увеличения резерва</i>
96	91	На сумму <i>уменьшения резерва</i>
б) если основное средство учитывается по переоцененной стоимости		
83	96	На сумму <i>увеличения резерва</i> : – в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок;
91	96	– на оставшуюся сумму увеличения резерва
96	91	На сумму <i>уменьшения резерва</i> : – в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки основного средства в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, отраженную на счете 91;
96	83	– на оставшуюся сумму уменьшения резерва
Использование резерва		
96	10, 70, 69, 76 и др.	Использование резерва при проведении работ по демонтажу
91	10, 70, 69, 76 и др.	Если стоимость данных работ окажется выше суммы созданного резерва, то на сумму работ, не покрываемую резервом
Если при проведении инвентаризации выявлено, что организации не надо проводить никаких работ и нести соответствующие расходы, резерв подлежит восстановлению:		
96	91	На сумму восстановления уценки основного средства в результате ранее проведенных его переоценок, отраженную на счете 91
96	83	На оставшуюся сумму резерва

7.7. Учет затрат на ремонт, модернизацию и реконструкцию основных средств. Консервация основных средств

В процессе эксплуатации основные средства постепенно теряют свои первоначальные качества, изнашиваются физически под воздействием окружающей среды, в результате требуются работы по восстановлению их свойств.

Ремонт – это совокупность работ по восстановлению исправности или работоспособности объекта или его составных частей с приведением объекта в соответствие с требованиями, определенными техническими нормативными правовыми актами, а также по предотвращению их дальнейшего интенсивного износа. В зависимости от объема, характера и периодичности проведения работ различают: текущий и капитальный ремонт основных средств.

Текущий ремонт основных средств производится ежегодно для предотвращения их дальнейшего износа и для устранения повреждений. Он осуществляется с периодичностью менее 1 года по плану (графику), разработанному на год в пределах утвержденных смет.

Необходимость в его проведении может возникнуть и вследствие случайных повреждений, поломок и аварий, не связанных ни с установленными сроками эксплуатации основных средств, ни с нормальным использованием этих объектов.

При капитальном ремонте производится наибольший по объему сложности и стоимости ремонт. Он производится с периодичностью эксплуатации объектов свыше 1 года. При этом осуществляется полная разборка агрегатов, замена и восстановление всех изношенных деталей, узлов, замена изношенных конструкций, зданий и сооружений.

Вместе с капитальным ремонтом может производиться модернизация оборудования, а также реконструкция основных средств.

Капитальный ремонт осуществляется на основе утвержденной *проектной документации*, в том числе *сметы (сметной документации)*.

Одним из важнейших отличий капитального ремонта от реконструкции, модернизации является то, что после его проведения не изменяются основные технико-экономические показатели объекта, а также его функциональное назначение.

Ремонт может выполняться хозяйственным способом, т. е. силами собственных ремонтно-механических мастерских и ремонтно-строительных бригад, а также подрядным способом.

Фактические затраты на ремонт в собственных ремонтно-механических мастерских складываются из общей суммы затрат на оплату труда, материалов, услуг вспомогательных производств и общецеховых расходов.

Перед выполнением текущих ремонтных работ хозяйственным способом составляется *дефектный акт* (ф. С-1) и *смета* с указанием перечня выполняемых работ, затрат на оплату труда, стоимости запас-

ных частей или строительных материалов, расходов на отопление, освещение и т. д.

При подрядном способе фактические затраты складываются из общей суммы, уплаченной подрядчику. Все работы ведутся подрядной организацией, с которой заключается *договор подряда*. Между заказчиком и подрядчиком могут осуществляться расчеты за выполненные работы по завершении конструктивных этапов или по завершении всего объема работ.

При передаче основных средств в собственный ремонтный цех оформляется накладная на их передачу в ремонт, а при передаче по договору о выполнении ремонтных работ другой организации выписывается ТТН-1 или другие необходимые документы.

Приемка объекта основных средств из ремонта оформляется *Актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств* либо другим документом. В нем указываются сведения о состоянии объекта основных средств на момент его передачи в ремонт, фактический срок эксплуатации, произведенные затраты на ремонт, заключение комиссии о выполнении работ. В случае выполнения ремонтных работ хозяйственным способом акт составляется в одном экземпляре, при подрядном способе – в двух.

Аналитический учет затрат на капитальный и текущий ремонт ведется в *Накопительной ведомости учета затрат в ремонтной мастерской (ф. 603-АПК)*, *Производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машин и оборудования (ф. 18-В)*. Синтетический учет затрат по ремонту ведется в *Журнале-ордере № 10-АПК*.

Для учета затрат по ремонту объектов хозяйственным способом сельскохозяйственные организации к счету 23 «Вспомогательные производства» могут открывать субсчета:

23-1 «Ремонтные мастерские»;

23-2 «Ремонт зданий и сооружений».

Фактические затраты на ремонт предварительно собираются на дебете счета 23, а после окончания работ эти затраты списываются в состав затрат отчетного периода на себестоимость продукции, работ, услуг.

При текущем ремонте затраты по ремонту также могут сразу относиться на счета учета затрат на производство.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
23-1, 23-2	10, 70, 69, 76 и др.	Учтены затраты по ремонту основных средств, осуществленному хозяйственным способом
20, 23, 25, 26, 29, 44 и др.	23-1, 23-2	Списаны фактические затраты по ремонту основных средств, осуществленному хозяйственным способом
20, 23, 25, 26, 29, 44 и др.	10, 70, 69, 76 и др.	Отражены затраты по текущему ремонту основных средств собственными силами, которые сразу относятся на счета учета затрат на производство
20, 23, 25, 26, 29, 44 и др.	60	Отражена стоимость ремонтных работ, выполненных подрядчиком
18	60	Отражен НДС, предъявленный подрядчиком

Стоимость ремонтных работ не увеличивает стоимости самого объекта.

Однако если ведется **учет затрат по модернизации или реконструкции** основных средств, то в учете эта операция отражается как капиталовложения на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», и тогда стоимость объекта увеличивается.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
97	60	Отражены затраты по разработке проектно-сметной документации
18	60	Отражен НДС, предъявленный проектировщиком
08-1	07, 10, 70, 76, 69, 68 и др.	Учтены затраты по модернизации и реконструкции объекта, осуществленных хозяйственным способом
08-1	60	Отражена стоимость выполненных строительных работ подрядчиком
18	60	Отражен НДС, предъявленный подрядчиком
08-1	97	Списаны расходы по разработке проектно-сметной документации на вложения в долгосрочные активы
07, 10	08-1	Оприходованы строительные материалы и прочие материалы, пригодные для использования
01	08-1	Отнесены затраты по модернизации и реконструкции объекта на увеличение его первоначальной (переоцененной) стоимости

Модернизация – совокупность работ по усовершенствованию объекта путем замены его конструктивных элементов и систем более эффективными, приводящая к повышению технического уровня и экономических характеристик объекта.

Реконструкция – совокупность работ по полному или частичному переоборудованию или переустройству объекта, изменению и при

необходимости дополнению его технологической схемы с заменой морально устаревших и физически изношенных частей, обеспечивающая получение более высоких качественных и количественных показателей объекта.

Дооборудование (достройка) – совокупность работ по дополнению технологической схемы объекта конструктивными элементами и системами с получением новых дополнительных возможностей объекта или улучшением качественных и (или) количественных технико-экономических показателей.

Положение о консервации государственного имущества было утверждено постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28 июля 2021 г. № 431 «О консервации имущества».

Под **консервацией** понимается осуществление мероприятий, направленных на приведение выведенного из эксплуатации имущества в состояние, обеспечивающее его сохранность и безопасность.

К основаниям для проведения консервации относятся:

➤ стихийные бедствия, технологические аварии или другие обстоятельства непреодолимой силы, приведшие к приостановлению использования государственного имущества;

➤ неиспользование государственного имущества в хозяйственной деятельности свыше 3 мес подряд, в том числе по причине отсутствия возможности его перепрофилирования, отчуждения, сдачи в аренду, проведения других мероприятий;

➤ отнесение государственного имущества к резервным объектам энергетики;

➤ отнесение имущества к используемому сезонно;

➤ иные основания.

Для подготовки решений о консервации организацией создается **комиссия по консервации** имущества, которая определяет целесообразность консервации, срок консервации, продление срока консервации (включая его продление более одного раза), целесообразность повторной консервации, расконсервации, подготовку предложений для принятия соответствующих решений.

По итогам осуществления мероприятий по консервации лицами, ответственными за их проведение, составляется и подписывается *Акт о консервации*, в котором указываются:

- проведенные мероприятия по консервации;
- перечень законсервированного имущества с указанием инвентарных номеров и его остаточная стоимость;

- срок консервации;
- работы, которые необходимо осуществлять в период консервации, и лица, ответственные за их проведение.

Акт о консервации утверждается руководителем организации. Он является основанием для *неначисления амортизации* по законсервированному объекту. *Срок консервации* устанавливается *до 1 года включительно* и исчисляется со дня утверждения Акта о консервации.

Под продлением срока консервации понимается дальнейшее нахождение имущества в состоянии консервации без проведения его расконсервации. Продление срока консервации допускается *на срок до 2 лет включительно без учета срока консервации*.

Для внесения предложений о продлении срока консервации комиссией по консервации *не позднее чем за 1 месяц до истечения срока консервации* на основании анализа документов готовится *проект решения о продлении срока консервации*. После него оформляется *Акт о продлении срока консервации*.

Повторной консервацией считается консервация имущества, осуществляемая не позднее 2 лет после проведения его расконсервации. Проведение повторной консервации допускается при наличии оснований и определяется в *решении о проведении повторной консервации*, после которого составляется *Акт о проведении повторной консервации*.

Под **расконсервацией** понимается осуществление мероприятий, позволяющих возобновить эксплуатацию имущества.

По итогам осуществления мероприятий, обеспечивающих возобновление эксплуатации имущества, ответственными за проведение работ по расконсервации составляется и подписывается *Акт о расконсервации*, который утверждается руководителем организации.

Имущество считается расконсервированным со дня утверждения Акта о расконсервации.

Финансирование работ по консервации, продлению срока консервации (включая его продление более одного раза), повторной консервации, расконсервации имущества осуществляется за счет собственных средств организации, а также за счет бюджетных средств.

Расходы организации по содержанию объектов, находящихся на консервации, а также при расконсервации основных средств учитываются на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчете 10 «Прочие расходы по текущей деятельности».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-10	70, 69, 76	На сумму оплаты труда работников, занятых консервацией объектов основных средств, с отчислениями
90-10, 18	60	На стоимость услуг, оказанных сторонними организациями
90-10	23	На стоимость услуг, оказанных собственными вспомогательными производствами

7.8. Бухгалтерский учет лизинговых операций

Нормативно-правовое регулирование лизинговой деятельности в Республике Беларусь осуществляется:

– Гражданским кодексом Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З (в ред. Закона от 05.01.2024 № 344-З);

– Налоговым кодексом Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З (в ред. Закона от 27.12.2023 № 327-З);

– Правилами осуществления лизинговой деятельности, утвержденными постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 18 августа 2014 г. № 526 (в ред. постановления от 19.09.2018 № 417);

– Указом Президента Республики Беларусь от 25 февраля 2014 г. № 99 «О вопросах регулирования лизинговой деятельности»;

– Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)», утвержденным постановлением Министров финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2018 г. № 73.

В соответствии со ст. 636 ГК РБ **лизинг (финансовая аренда)** – сделка, по которой лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество, составляющее предмет договора финансовой аренды, за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

Лизинг, при котором лизинговые платежи в течение срока лизинга (не менее 1 года) обеспечивают возмещение лизингодателю не менее 75 % стоимости предмета лизинга независимо от того, предусмотрен ли договором лизинга выкуп предмета лизинга или его возврат лизингодателю, определяется как **финансовый**.

Лизинг, при котором лизинговые платежи в течение срока лизинга независимо от его продолжительности обеспечивают возмещение лизингодателю менее 75 % стоимости предмета лизинга и договором лизинга предусмотрен возврат предмета лизинга лизингодателю по истечении срока лизинга, определяется как **оперативный**.

Бухгалтерский учет лизинговых операций зависит от классификации и вида лизинга.

Лизинг классифицируется: на **долгосрочный** (срок действия договора более одного года), к нему относятся финансовый и оперативный виды лизинга сроком более одного года; **краткосрочный** (срок действия договора до одного года), к нему относится только оперативный лизинг сроком менее одного года.

Финансовый лизинг всегда является долгосрочным, так как предмет лизинга предоставляется лизингополучателю на срок не менее одного года.

Классификация лизинга на долгосрочный и краткосрочный производится на дату заключения договора лизинга.

При *долгосрочном лизинге* предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, при *краткосрочном лизинге* – на балансе лизингодателя.

В договоре лизинга указываются: лизингодатель, лизингополучатель, объект лизинга, цена договора лизинга, т. е. совокупность предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей (стоимость предмета лизинга плюс доход лизингодателя) и выкупная стоимость предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга), а также другие условия передачи объекта в лизинг.

Цена договора лизинга – совокупность предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга).

Стоимость предмета лизинга – контрактная стоимость предоставляемого во временное владение и пользование лизингополучателю предмета лизинга, определяемая по согласованию между лизингодателем и лизингополучателем.

Выкупная стоимость предмета лизинга – установленная договором лизинга и уплачиваемая вне лизинговых платежей сумма приобретения в собственность лизингополучателем предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга), которая определяется как разница между стоимостью предмета лизинга по договору лизинга и частью суммы лизинговых платежей, полностью или частично возмещающей инвестиционные расходы лизингодателя, с учетом которых определена стоимость предмета лизинга.

Инвестиционные расходы лизингодателя – затраты, с учетом которых определена стоимость предмета лизинга и которые связаны с

приобретением имущества, предназначенного для последующей передачи в качестве предмета лизинга, доведением его до состояния, пригодного для использования лизингополучателем в соответствии с договором лизинга, передачей предмета лизинга лизингополучателю, а также подлежащие возмещению лизингополучателем в соответствии с договором лизинга полностью или частично расходы лизингодателя, не учтенные при определении стоимости предмета лизинга и связанные с заключением и исполнением договора лизинга.

Вознаграждение (доход) лизингодателя – показатель, являющийся разницей между общей суммой лизинговых платежей, предусмотренных договором лизинга, и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга) и общей суммой инвестиционных расходов лизингодателя, возмещаемых лизингополучателем в составе лизинговых платежей и выкупной стоимости предмета лизинга.

В договоре лизинга указываются сроки и размеры платежей, для чего к каждому договору лизинга прикладывается календарный график платежей, в котором в том числе указываются суммы возмещения стоимости предмета лизинга, дохода лизингодателя и НДС от них.

При передаче в лизинг **движимого** имущества лизингодатель должен оформлять *ТТН-1*, а при передаче **недвижимого** имущества *ТТН-1* и *ТН-2* могут не заполняться, если при этом оформляется первичный документ, разработанный и утвержденный передающей организацией самостоятельно. Так, передача предмета лизинга в лизинг может оформляться *Актом приема-передачи предмета лизинга*.

Право собственности на имущество переходит к лизингополучателю с даты исполнения им в полном объеме обязанностей по договору лизинга и оформляется *Актом передачи права собственности на предмет лизинга* либо посредством направления лизингодателем лизингополучателю *уведомления об исполнении им своих обязательств по договору лизинга* в сроки, установленные договором лизинга.

Возврат предмета лизинга лизингодателю оформляется *Актом приема-передачи предмета лизинга*.

У лизингополучателя расчеты по лизинговым платежам учитываются на *счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*.

В период нахождения в лизинге предмет лизинга не переоценивается и не подлежит обесценению.

У лизингополучателя предмет, полученный в долгосрочный лизинг, отражается на *счете 01 «Основные средства»*, а полученный в кратко-

срочный лизинг – на забалансовом *счете 001 «Арендованные основные средства»*.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
При принятии предмета лизинга к учету		
07, 08	76	На стоимость получаемого от лизингодателя предмета лизинга
18	76	На сумму налога на добавленную стоимость, относящуюся к стоимости получаемого от лизингодателя предмета лизинга
08	10, 60, 69, 70, 76 и др.	На затраты лизингополучателя по доставке предмета лизинга и доведению его до состояния, пригодного к использованию
01	08	На первоначальную стоимость переводимого в состав основных средств предмета лизинга, равную сумме стоимости предмета лизинга и затрат на его доставку и доведение до состояния, пригодного к использованию
В течение срока лизинга		
20, 25, 26, 44 и др.	02	На сумму начисленной амортизации по предмету лизинга
91-4	76	Начислены лизинговые платежи в сумме дохода лизингодателя
18	76	На сумму начисленного НДС от суммы дохода лизингодателя
76	51, 52, 55	На сумму уплаченных лизинговых платежей (включая НДС)
08	10, 60, 69, 70, 76 и др.	На затраты лизингополучателя на отдельные и неотделимые улучшения предмета лизинга
01	08	На затраты на отдельные и неотделимые улучшения предмета лизинга, учтенные на счете 08
При получении в собственность лизингополучателем предмета лизинга		
76	51, 52, 55	На сумму оплаты лизингополучателем выкупной стоимости (включая НДС)
01	01	На первоначальную стоимость приобретаемого в собственность лизингополучателем предмета лизинга, стоимость его отдельных и неотделимых улучшений
02	02	На сумму накопленной амортизации предмета лизинга, его отдельных и неотделимых улучшений
При возврате лизингодателю предмета лизинга по истечении или до истечения срока лизинга		
02	01	Списание амортизации при возврате предмета лизинга лизингодателю
91-4	01	На остаточную стоимость предмета лизинга
76	18	На 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)

76	91-1	На списание кредиторской задолженности перед лизингодателем по лизинговым платежам в части стоимости предмета лизинга и его выкупной стоимости (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
91-4	10, 60, 69, 70, 76 и др.	На затраты лизингополучателя, связанные с возвратом предмета лизинга
При реализации и безвозмездной передаче отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга		
91-4	01	На остаточную стоимость неотделимых улучшений предмета лизинга, не возмещаемую лизингодателем, остаточную стоимость отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга, возмещаемую лизингодателем
62	91-1	На сумму возмещения лизингодателем стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга
91-2	68-2	Исчислен НДС от остаточной стоимости неотделимых улучшений при их безвозмездной передаче, от суммы возмещения стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга

При *краткосрочном лизинге* начисленный к уплате лизингодателю очередной лизинговый платеж в части стоимости предмета лизинга включается в себестоимость продукции, работ, услуг и относится в дебет счетов затрат и других счетов, а в части дохода лизингодателя как при краткосрочном лизинге, так и при долгосрочном лизинге отражается на дебете счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 4 «Прочие расходы».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
При передаче предмета лизинга лизингополучателю		
001 «Арендованные основные средства»	–	На стоимость получаемого от лизингодателя предмета лизинга
20, 26, 44 и др.	10, 60, 69, 70, 76 и др.	На затраты лизингополучателя по доставке предмета лизинга и доведению его до состояния, пригодного к использованию
В течение срока лизинга		
20, 26, 44 и др.	76	Начислены лизинговые платежи в части стоимости предмета лизинга

18	76	На сумму начисленного НДС от суммы лизинговых платежей в части стоимости предмета лизинга
91-4	76	Начислены лизинговые платежи в сумме дохода лизингодателя
18	76	На сумму начисленного НДС от суммы дохода лизингодателя
76	51, 52, 55	На сумму уплаченных лизинговых платежей (включая НДС)
68-2	18	Принят к вычету предъявленный НДС (по контрактной стоимости и вознаграждению)
При возврате предмета лизинга лизингодателю		
–	001 «Арендованные основные средства»	На стоимость возвращаемого лизингодателю предмета лизинга

7.9. Экономическая сущность нематериальных активов, их классификация и оценка

Порядок бухгалтерского учета нематериальных активов определен *Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов*, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25.

Организацией в качестве **нематериальных активов** принимаются к учету активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:

- активы идентифицируемы, т. е. отделимы от других активов организации;
- предназначены для использования в деятельности организации, т. е. при производстве продукции, работ, услуг, для управленческих нужд, а также для предоставления их в пользование;
- организация предполагает получение экономических выгод (дохода) от их использования и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;
- активы предназначены для использования более 12 мес;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 мес с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

К нематериальным активам относятся *имущественные права*:

- 1) в отношении *объектов интеллектуальной собственности*:

– объектов авторского права, включая литературные, музыкальные, аудиовизуальные и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам, иные объекты авторского права;

– объектов смежных прав, включая исполнения, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, иные объекты смежных прав;

– объектов права промышленной собственности, включая изобретения, полезные модели, промышленные образцы, товарные знаки и знаки обслуживания, полученные при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса, секреты производства (ноу-хау), иные объекты права промышленной собственности;

– иных объектов интеллектуальной собственности;

2) *вытекающие из лицензионных (авторских) договоров* (права пользования природными ресурсами и землей), договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга);

3) *на результаты научно-технической деятельности (НТД) (веб-сайт)*, если организацией предполагается завершение создания нематериального актива и определена возможность его использования в своей деятельности; затраты на его создание и приведение в состояние, пригодное для использования, документально подтверждены; организация предполагает получение экономических выгод и соблюдаются прочие условия признания нематериальных активов;

4) *в отношении иных объектов.*

Нематериальные активы могут классифицироваться по следующим признакам:

• *по назначению и функциям, выполняемым в хозяйственной деятельности* (права интеллектуальной собственности, имущественные права, прочие);

• *по способу приобретения* (со стороны, созданные в организации, в качестве вклада, в обмен, безвозмездно);

• *по сроку использования* (с определенным сроком; сроком, установленным хозяйствующим субъектом);

• *по условиям получения доходов* (доходы, определяемые экономическими обстоятельствами, правовыми ограничениями, условиями договора);

• *по видам* (патенты, лицензии, авторские права, ноу-хау и др.).

Первоначальная стоимость **приобретенных** нематериальных активов определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая: стоимость приобретения нематериальных активов; таможен-

ные сборы и пошлины; проценты по кредитам и займам; затраты на услуги других лиц и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования.

При **приобретении** нематериальных активов **за иностранную валюту** оценка их происходит в белорусских рублях путем пересчета по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату совершения хозяйственной операции.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, **внесенных учредителями в счет вклада в уставный фонд** организации, определяется на основании заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Первоначальная стоимость **безвозмездно полученных от других лиц** нематериальных активов определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, **полученных при исполнении товарообменных операций**, определяется исходя из учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, определяемой в порядке, установленном законодательством.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, **выявленных в результате инвентаризации как излишки**, определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и др.), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

При **создании** нематериальных активов **самой организацией** их стоимость оценивается исходя из фактических затрат на их создание и изготовление.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, по которой они приняты к учету, изменяется в случаях:

- проведения переоценки нематериальных активов по решению Правительства Республики Беларусь;
- внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с подтверждением имущественных прав;
- капитальных вложений в улучшение компьютерных программ и баз данных собственного производства.

Организация вправе на конец отчетного периода **переоценивать нематериальные активы по текущей рыночной стоимости** в случае возможности достоверного ее определения исключительно по дан-

ным активного рынка данных нематериальных активов, на котором обращающиеся нематериальные активы имеют однородный характер, информация о ценах на них является общедоступной и в любой момент может быть совершена сделка их купли-продажи.

Организация вправе на основании решения руководителя организации отражать в бухгалтерском учете на конец отчетного периода **сумму обесценения нематериального актива**, равную сумме превышения остаточной стоимости нематериального актива над его возмещаемой стоимостью, при наличии документального подтверждения признаков обесценения нематериальных активов и возможности достоверного определения суммы обесценения.

Об обесценении нематериального актива свидетельствуют следующие признаки:

- значительное (более чем на 20 %) уменьшение текущей рыночной стоимости нематериального актива;

- существенные изменения в технологической, рыночной, экономической среде, в которой функционирует организация;

- увеличение рыночных процентных ставок;

- существенное изменение способа использования нематериального актива;

- иные признаки обесценения нематериального актива.

При наличии признаков обесценения нематериального актива определяется его возмещаемая стоимость на конец отчетного периода как наибольшая из текущей рыночной стоимости нематериального актива за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования нематериального актива.

Ценностью использования нематериального актива является приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков от использования нематериального актива и его выбытия по окончании срока полезного использования.

Если признаки обесценения прекращают иметь место, то на конец отчетного периода отражается сумма восстановления обесценения нематериального актива в пределах накопленной суммы обесценения по данному нематериальному активу.

7.10. Документальное оформление движения нематериальных активов

Нематериальные активы **могут поступать** в организацию в результате их приобретения, безвозмездного получения, поступления в счет

вклада в уставный фонд, товарообменных операций, разработки собственными силами организации, оприходования излишков, выявленных при инвентаризации.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является **инвентарный объект**, под которым понимается совокупность имущественных прав, возникающих из патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора либо в ином установленном законодательством порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

Для оприходования нематериальных активов и передачи в эксплуатацию применяется *Акт о приеме-передаче нематериальных активов*.

Для аналитического учета используется *Инвентарная карточка учета нематериальных активов*, которая открывается на каждый объект в одном экземпляре на основании первичных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственной операции.

Причинами **выбытия** нематериальных активов являются: их продажа, списание вследствие непригодности, безвозмездная передача, передача в счет вклада в уставные капиталы других организаций и др.

Выбытие нематериальных активов в результате списания (по окончании срока полезного использования, срока действия патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора и т. п.) оформляется *Актом о списании имущества*.

При выбытии нематериальных активов в результате реализации, безвозмездной передачи и в иных случаях, предусмотренных законодательством, составляется *Акт о приеме-передаче нематериальных активов*.

7.11. Учет поступления, реализации и выбытия нематериальных активов

Для учета нематериальных активов в плане счетов предназначен активный **счет 04 «Нематериальные активы»**. По дебету этого счета отражают поступление нематериальных активов, а по кредиту – их выбытие, списание и реализацию.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
04	04	На первоначальную (переоцененную) стоимость перемещаемых нематериальных активов от одного материально ответственного лица к другому
04	06	Отражается стоимость возвращаемых нематериальных активов, ранее внесенных в счет вклада в уставный фонд организации, в пределах сумм, числящихся на счете 06

04	08-4	На сформированную первоначальную стоимость нематериальных активов
08-4	75	Отражается первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных участниками в счет вклада в уставный капитал
04	08-4	
04	76-6	Отражается доверительным управляющим первоначальная стоимость нематериальных активов, принятых им на отдельный баланс по договору доверительного управления имуществом
04	79	Отражается первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных от обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы
04	83	На сумму дооценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива, если сумма уценки этого нематериального актива ранее не была отражена на счете 91
04	83	На оставшуюся после зачета на счете 91 сумму дооценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива
04	91-1	Отражается первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных как излишки в результате инвентаризации
04	91-1	Отражается сумма превышения стоимости возвращаемых нематериальных активов, ранее внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций, над суммой вложений, числящейся на счете 06
04	91-1	На сумму восстановления уценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива, ранее отраженную на счете 91
05	04	На списание накопленных за весь период эксплуатации сумм амортизации и обесценения выбывающих нематериальных активов
06	04	На остаточную стоимость нематериальных активов, вносимых в счет вклада в уставный фонд других организаций
75	04	Отражается стоимость возвращаемых собственнику имущества (учредителям, участникам) нематериальных активов, ранее внесенных им (ими) в счет вклада в уставный фонд
76-6	04	Отражается вверителем стоимость переданных доверительному управляющему в доверительное управление нематериальных активов, по которой они числились в бухгалтерском учете вверителя на счете 04
79	04	Отражается стоимость нематериальных активов, переданных обособленным подразделениям, имеющим отдельные балансы, по которой они числились в бухгалтерском учете организации на счете 04
83	04	На сумму уценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого нематериального актива
91-4	04	На списание остаточной стоимости выбывающих (реализованных, безвозмездно переданных и т. п.) нематериальных активов
91-4	04	На оставшуюся после зачета на счете 83 сумму уценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива

91-4	04	На всю сумму уценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива, если по этому нематериальному активу не имеется остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого нематериального актива
91-4	04	Отражается сумма превышения стоимости вложений, числящихся на счете 06, над стоимостью возвращаемых нематериальных активов, ранее внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов в *инвентарных карточках учета нематериальных активов*, а синтетический – в *Журнале-ордере № 13-АПК*.

7.12. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов

Проведение амортизационной политики регулирует *Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов*, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 [1].

Амортизационные отчисления начисляются ежемесячно по нормам, установленным самой организацией исходя из амортизируемой стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не свыше срока деятельности организации). Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией.

По объектам нематериальных активов, используемым в предпринимательской деятельности, сроки полезного использования и нормативные сроки службы устанавливаются равными друг другу по величине и подтверждаются соответствующими документами и договорами, предусмотренными законодательством.

При этом нормативный срок службы и срок полезного использования объектов нематериальных активов определяются исходя из времени их использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя.

При отсутствии в документах указания на время использования (срок службы) эти сроки устанавливаются по решению комиссии (но не более срока деятельности организации):

– по средствам индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки) – на срок до 40 лет;

– по объектам промышленной собственности: изобретениям, полезным моделям, промышленным образцам, секретам производства (ноу-хау), другим объектам интеллектуальной собственности, на которые распространяется право промышленной собственности, – на срок до 20 лет;

– по другим объектам нематериальных активов – на срок до 10 лет.

Амортизация по объектам нематериальных активов, **используемым в предпринимательской деятельности**, может начисляться исходя из выбранного срока полезного использования одним из следующих способов: линейным, нелинейным и производительным. По объектам, **не используемым в предпринимательской деятельности**, – исходя из нормативного срока службы линейным способом. Организация самостоятельно определяет способы и методы начисления амортизации.

Начисление амортизации по нематериальным активам **начинается** с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, и **прекращается** с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного включения их стоимости в затраты организации либо их выбытия.

Для учета амортизации нематериальных активов предназначен пассивный **счет 05 «Амортизация нематериальных активов»**. По кредиту отражается начисление амортизации, а по дебету – списание ее при выбытии нематериальных активов.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
05	04	На списание накопленных за весь период эксплуатации сумм амортизации и обесценения выбывающих нематериальных активов
05	05	На накопленные суммы амортизации и обесценения нематериальных активов, перемещаемых от одного материально ответственного лица к другому
05	76-6	Отражены вверителем накопленные суммы амортизации и обесценения по переданным доверительному управляющему нематериальным активам
05	79	Отражены накопленные суммы амортизации и обесценения по нематериальным активам, переданным обособленным подразделениям, имеющим отдельные балансы

05	83	На сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого нематериального актива (если сумма уценки нематериального актива ранее не была отражена на счете 91)
05	83, 91-1	На суммы восстановления обесценения нематериальных активов
05	91-1	На сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива, оставшуюся после использования добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по этому нематериальному активу
05	91-1	На всю сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива (если не имеется остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого нематериального актива)
08, 20, 23, 25, 26, 29, 44	05	Отражена сумма начисленной амортизации нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности
76-6	05	Отражены накопленные суммы амортизации и обесценения по принятым доверительным управляющим на отдельный баланс нематериальным активам
79	05	Отражены накопленные суммы амортизации и обесценения по нематериальным активам, полученным от обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы
83	05	На сумму дооценки накопленной амортизации нематериального актива (если сумма уценки этого нематериального актива ранее не была отражена на счете 91)
83	05	На оставшуюся после зачета на счете 91 сумму дооценки накопленной амортизации нематериального актива
90-10	05	Отражена сумма начисленной амортизации нематериальных активов, не используемых в предпринимательской деятельности
90-10	05	Отражена сумма начисленной амортизации нематериальных активов при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключения из выбывающей группы), за период нахождения нематериальных активов в составе долгосрочных активов, предназначенных для реализации
83, 91-4	05	На суммы обесценения нематериальных активов
91-4	05	На сумму дооценки накопленной амортизации нематериального актива в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива, ранее отраженную на счете 91
97	05	Отражена сумма начисленной амортизации нематериальных активов, относящаяся к расходам будущих периодов

Для ежемесячного начисления амортизации нематериальных активов используется *Ведомость амортизационных отчислений по нематериальным активам (ф. 50-АПК)*. Отнесение амортизации на объекты учета отражается в *Журнале-ордере № 10-АПК*.

7.13. Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации

Инструкция по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации, утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25.

Активный счет 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» используется для обобщения информации о наличии и движении **долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации**, а также **активов, входящих в выбывающую группу**, признанную предназначенной для реализации.

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.

Долгосрочный актив (или выбывающая группа) признается предназначенным для реализации при выполнении следующих условий:

- балансовая (остаточная) стоимость будет возмещена в результате реализации актива, а не дальнейшего его использования;
- данный актив имеется в наличии для реализации в текущем состоянии и на условиях, обычных для реализации аналогичных активов;
- имеется высокая вероятность реализации актива, и ее предполагается завершить в течение 12 мес с даты принятия данного актива к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации.

При выполнении условий признания активы списывают на дебет счета 47 в том отчетном периоде, в котором начали выполняться эти условия.

Для принятия к бухгалтерскому учету долгосрочного актива, предназначенного для реализации, необходимо сравнить две стоимости актива, а именно его **балансовую (остаточную) стоимость** и его **текущую рыночную стоимость**, уменьшенную на сумму предполагаемых расходов на реализацию этого актива.

Под **текущей рыночной стоимостью** понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате реализации актива в текущих рыночных условиях. Она может быть определена на основании заключения оценщика либо на основании иных документов.

На счете 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» актив отражается **по наименьшей** из этих сравниваемых стоимостей.

Если балансовая стоимость актива превышает его текущую рыночную стоимость, то сумма превышения является суммой **первоначального обесценения** и списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В обратном случае бухгалтерская запись на сумму разницы не составляется.

В случае изменения текущей рыночной стоимости актива в период с даты принятия его в качестве предназначенного для реализации до даты фактической реализации суммы изменения балансовой стоимости отражаются:

– как *расходы по инвестиционной деятельности на счете 91 «Прочие доходы и расходы»* в сумме превышения балансовой стоимости актива над его текущей рыночной стоимостью (сумма **последующего обесценения**);

– как *доходы по инвестиционной деятельности на счете 91 «Прочие доходы и расходы»* в сумме превышения текущей рыночной стоимости актива над его балансовой стоимостью, не превышающей сумму накопленного обесценения по данному активу (сумма **последующего дохода**).

После перевода долгосрочных активов в состав предназначенных для реализации по ним прекращается начисление амортизации.

Долгосрочный актив, признание которого в учете в качестве предназначенного для реализации прекращено, в учете отражается по стоимости, по которой данный актив числился в бухгалтерском учете до даты принятия его к учету в качестве предназначенного для реализации, скорректированной на сумму амортизации, обесценения и переоценок, которые были бы отражены в учете, если бы данный актив не был принят к бухгалтерскому учету в качестве предназначенного для реализации.

Аналитический учет по счету 47 ведется по отдельным объектам долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Перевод активов в долгосрочные активы, предназначенные для реализации		
02, 05	01, 04	Списание накопленной амортизации и обесценения по основным средствам и нематериальным активам
47	01, 04	Перенесение основного средства, нематериального актива в состав долгосрочных активов, предназначенных для реализации (или активов, входящих в выбывающие группы), по их балансовой (остаточной) стоимости

47	07, 08	Отражена стоимость оборудования к установке и незавершенного строительства, переводимых в состав долгосрочных активов (или выбывающих групп), признанных предназначенными для реализации
60	76-7	На сумму обязательств, входящих в выбывающие группы
91-4	47	На сумму первоначального обесценения долгосрочного актива
91-4	47	На сумму последующего обесценения долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы)
47	91-1	На сумму последующего дохода долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы), не превышающую сумму накопленного обесценения по данному активу
Реализация активов (или выбывающих групп), предназначенных для реализации		
91-4	47	На стоимость реализованных долгосрочных активов (или активов, входящих в выбывающие группы), предназначенных для реализации, по которой они числились на счете 47
76-7	91-1	На сумму обязательств, входящих в выбывающие группы, числящуюся на субсчете 76-7
62	91-1	На договорную стоимость долгосрочных активов с НДС, предъявленную к оплате покупателю
91-2	68-2	На сумму начисленного НДС
При прекращении признания долгосрочных активов (или выбывающих групп) в качестве предназначенных для реализации		
01, 04	02, 05	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 бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации
01, 04	47	На восстановление остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключении из выбывающей группы)
07, 08	47	На стоимость оборудования к установке, строительных материалов и незавершенного строительства при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключении из выбывающей группы)
47	91-1	На восстанавливаемую сумму первоначального и последующего обесценения
91-4	47	На восстанавливаемую сумму последующего дохода
90-10	02, 05	Отражена сумма начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключении из выбывающей группы), за период нахождения активов в составе долгосрочных активов, предназначенных для реализации

Лекция 8. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ

8.1. Понятие вложений в долгосрочные активы, их классификация и задачи учета.

8.2. Документальное оформление операций по приобретению основных средств.

8.3. Учет приобретения основных средств.

8.4. Учет затрат по строительству, осуществляемому подрядным способом.

8.5. Учет затрат по строительству, осуществляемому хозяйственным способом.

8.6. Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов.

8.7. Учет накладных расходов по строительству.

8.8. Учет приобретения и создания инвестиционной недвижимости и предметов финансовой аренды.

8.9. Бухгалтерский учет затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ и результатов научно-технической деятельности.

8.10. Учет приобретения и создания иных долгосрочных активов.

8.1. Понятие вложений в долгосрочные активы, их классификация и задачи учета

К **вложениям в долгосрочные активы** относятся затраты на строительство, реконструкцию, модернизацию основных средств, покупку готовых объектов основных средств, приобретение и монтаж оборудования, приобретение или создание инвестиционной недвижимости и нематериальных активов; приобретение предметов финансовой аренды (лизинга) и иных долгосрочных активов.

Результатом процесса вложений являются новые или улучшенные объекты долгосрочных активов.

В целях формирования качественной информации в бухгалтерском учете и отчетности инвестиции в долгосрочные активы классифицируются по различным признакам:

- по виду инвестируемых долгосрочных активов;
- по способу обеспечения экономической выгоды;
- по направлениям воспроизводства;
- по технологической структуре;
- по назначению;

- по отраслям деятельности;
- по способу осуществления капитальных работ;
- по источникам финансирования.

По виду инвестируемых долгосрочных активов классификация вложений в долгосрочные активы дана в Типовом плане счетов:

- инвестиции в основные средства;
- инвестиции в инвестиционную недвижимость;
- инвестиции в предметы финансовой аренды (лизинга);
- инвестиции в нематериальные активы;
- инвестиции в иные долгосрочные активы.

Группировка долгосрочных активов на инвестиции в основные средства, в инвестиционную недвижимость, в предметы финансовой аренды (лизинга) отражает разные **способы обеспечения экономической выгоды** данных активов организации: прибыль от реализации продукции (работ, услуг), арендная плата, лизинговые платежи.

По направлениям воспроизводства выделяют следующие вложения в долгосрочные активы:

- инвестирование в расширение деятельности организации (строительство дополнительных производственных мощностей и объектов в действующих организациях, приобретение или создание новых долгосрочных активов);
- возобновление (замена долгосрочных активов, выбывающих по причине их износа, новыми объектами);
- реконструкция и модернизация (перестройка существующих объектов для их совершенствования и улучшения технико-экономических характеристик);
- техническое перевооружение действующих организаций (мероприятия по повышению технико-экономического уровня отдельных производств путем внедрения передовой техники и технологии, замены устаревшего оборудования новым, производительным).

По технологической структуре вложения подразделяются:

- на приобретение готовых объектов долгосрочных активов;
- создание долгосрочных активов, которое, в свою очередь, подразделяется:

- а) на строительство объектов основных средств;
- б) строительство инвестиционной недвижимости;
- в) создание прочих долгосрочных активов;
- г) создание нематериальных активов.

Строительство объектов долгосрочных активов подразделяется:

- на строительно-монтажные работы;

- приобретение оборудования, требующего и не требующего монтажа, предусмотренного в сметах на строительство;
- работы по монтажу оборудования;
- приобретение инструмента и инвентаря, включаемых в сметы на строительство;
- прочие работы и затраты.

По назначению вложения в долгосрочные активы подразделяются на вложения в объекты производственного назначения (объекты, которые будут использоваться в сфере материального производства: промышленности, сельском хозяйстве, строительстве, торговле, транспорте, связи и др.) и непромышленного назначения (объекты учреждений здравоохранения, физкультуры, культуры, искусства и др.).

По отраслям деятельности различают долгосрочные вложения в промышленность, сельское хозяйство, строительство, транспорт, торговлю, здравоохранение, образование и др.

По способу осуществления капитальных работ подразделяются затраты на работы, выполняемые подрядным и хозяйственным способом.

По источникам финансирования различают инвестиции за счет собственных и приравненных к ним источников (амортизационные отчисления, нераспределенная прибыль, страховое возмещение потерь организаций по страховым случаям и др.) и инвестиции за счет привлеченных средств (кредиты банков, займы, средства государственной поддержки, безвозмездная помощь и др.).

Создание долгосрочных активов, как правило, характеризуется длительным периодом, в течение которого необходимо накапливать информацию о произведенных затратах в целях формирования первоначальной стоимости созданного актива и учитывать затраты по незавершенным вложениям в долгосрочные активы. Для этого в Типовом плане счетов предусмотрен активный **счет 08 «Вложения в долгосрочные активы»**.

По его дебету отражаются и накапливаются суммы фактических затрат, как включаемые в первоначальную стоимость приобретенных или созданных долгосрочных активов, так и не включаемые в их первоначальную стоимость, а по кредиту производится списание сформированной первоначальной стоимости долгосрочных активов при принятии их к бухгалтерскому учету в качестве соответствующих активов на счета 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные активы», 04 «Нематериальные активы» в зависимости от источника поступления или создания этих активов.

Для организации учета вложений в долгосрочные активы по их видам в Типовом плане счетов к счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» предусмотрены следующие субсчета:

- 08-1 «Приобретение и создание основных средств»;
- 08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»;
- 08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»;
- 08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов»;
- 08-5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов».

На субсчете *08-1* учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования к установке и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением и созданием основных средств.

На субсчете *08-2* учитываются затраты на приобретение и создание инвестиционной недвижимости.

На субсчете *08-3* учитываются затраты на приобретение предметов финансовой аренды (лизинга).

На субсчете *08-4* учитываются затраты на приобретение и создание нематериальных активов.

На субсчете *08-5* учитываются затраты на приобретение и создание иных долгосрочных активов, в том числе создаваемых на условиях долевого строительства.

Сальдо счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражает фактические затраты на незавершенные вложения в долгосрочные активы на отчетную дату.

Аналитический учет вложений в долгосрочные активы ведут в *Производственном отчете по капитальным вложениям и ремонтам основных средств (ф. 18-И)*. Для каждой группы затрат в отчете отведен отдельный раздел.

1. Накладные расходы.
2. Затраты на строительство, приобретение и ремонт основных средств.
3. Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов.
4. Распределение (списание) фактических затрат (расходов).

Синтетический учет по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» ведут в *Журнале-ордере № 16-АПК*, записи в котором производят на основании данных производственного отчета.

Основные задачи учета вложений в долгосрочные активы:

- полное и достоверное отражение затрат на вложения в долгосрочные активы в первичных документах и в бухгалтерском учете по их видам и статьям;

- достоверное формирование первоначальной стоимости приобретенных или созданных объектов при их постановке на бухгалтерский учет в качестве долгосрочных активов;
- контроль за целевым использованием источников финансирования капитальных вложений, выполнением плана строительства и вводом в действие объектов;
- качественное составление отчетности по вложениям в долгосрочные активы и своевременное представление ее пользователям.

8.2. Документальное оформление операций по приобретению основных средств

Приобретение основных средств оформляется *Договором купли-продажи*.

Поступление основных средств от поставщиков оформляется в зависимости от вида транспорта, которым доставляется объект, следующими сопроводительными документами: *железнодорожной или авианакладной*, а также *ТТН-1* при доставке автотранспортом. В случае международных перевозок оформляется международная накладная (*CMR*). Товарная накладная (*ТН-2*) оформляется, если не задействован транспорт. Дополнительно могут оформляться и другие документы в зависимости от условий договоров на поставки.

Технику и оборудование, прибывающие железнодорожным или водным транспортом, принимает работник хозяйства в присутствии представителя транспортной организации. Если при приемке установлена недостача, некомплектованность или порча (поломка) техники в пути, ее оформляют *коммерческим актом*, который служит основанием для предъявления претензии к поставщику или транспортной организации. При приемке поступившей техники комиссия тщательно сверяет поступившие средства со счетами-фактурами, товарно-транспортными накладными поставщиков.

Приобретенные основные средства в райагросервисах представители сельскохозяйственных организаций получают по *доверенности*.

Поступившие объекты основных средств от поставщиков тщательно осматривают, после чего составляют *Акт о приеме-передаче основных средств*, на основании которого их приходуется в состав основных средств.

К Акту прилагается необходимая *техническая документация* (технический паспорт, руководство по эксплуатации, чертежи и другая

техническая документация, содержащая полную техническую характеристику объекта), которая в дальнейшем передается материально ответственным лицам по месту эксплуатации объектов основных средств.

Дополнительные затраты по доведению объекта до рабочего состояния также должны быть оформлены соответствующими первичными документами.

8.3. Учет приобретения основных средств

На *субсчете 08-1 «Приобретение и создание основных средств»* учитываются затраты по приобретению оборудования, инструмента, инвентаря и других предметов и объектов основных средств, не требующих монтажа.

Учет затрат ведут на отдельных аналитических счетах, открываемых по видам или группам приобретаемых основных средств (культиваторы, сеялки, комбайны и т. д.), а внутри групп – по маркам машин. В аналитическом учете выделяют покупную (договорную) стоимость поставщика, а также затраты, связанные с приобретением основных средств.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08-1	60	На покупную (договорную) стоимость основных средств, а также стоимость транспортных услуг, без НДС
18	60	На сумму НДС
08-1	10-3	На стоимость израсходованных нефтепродуктов при перевозке и обкатке машин
08-1	23	На стоимость услуг своего автотранспорта
08-1	70, 69, 76-2	На сумму оплаты труда рабочих, занятых на доставке, сборке, обкатке и других работах, связанных с приобретением основных средств, а также отчислений
08-1	71	На сумму расходов, произведенных подотчетными лицами при транспортировке объектов основных средств до организации
10	08-1	На стоимость поступивших в комплекте запасных частей, шин и инструментов, которые приходят по преysкурантным ценам
01	08-1	По фактическим затратам, связанным с приобретением основных средств (включая расходы на сборку и обкатку машин), за вычетом стоимости поступивших в комплекте с ними запасных частей, шин и инструментов

В процессе строительства, реконструкции, технического перевооружения производится установка оборудования. **Оборудование, требующее монтажа**, может быть введено в эксплуатацию только

после сборки его частей, прикрепления к фундаментам, полу и другим несущим конструкциям зданий и сооружений.

Активный **счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»** предусмотрен для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в возводимых или реконструируемых объектах (у заказчика, застройщика и подрядчика), а также строительных материалов, находящихся у заказчика, застройщика.

Заказчик в целях удешевления строительства, осуществляемого подрядным способом, может приобретать оборудование, требующее монтажа, за счет своих средств и передавать его подрядчику. Документальное оформление приемки такого оборудования зависит от того, куда оно поступило – на склад заказчика или непосредственно на строительную площадку.

Оборудование, поступающее на склад заказчика, принимается специальной комиссией с участием представителя подрядной монтажной организации, которая будет осуществлять монтажные работы. Комиссия составляет акт, на основании которого оборудование приходится у заказчика в подотчет материально ответственному лицу.

Передача заказчиком оборудования подрядчику в монтаж оформляется ТТН-1 или ТН-2. По каждому факту передачи оборудования, требующего монтажа, заказчик обязан письменно уведомить подрядчика об основаниях и цели передачи.

Принятое оборудование подрядчиком для монтажа от заказчика последнему не оплачивается.

Оборудование, поступающее непосредственно на строительные площадки, принимает уполномоченный подрядчик, что оформляется актом.

Оборудование, требующее монтажа, оценивается по фактической себестоимости, формируемой из суммы всех затрат, связанных с его приобретением и доставкой, которые может нести либо заказчик, либо подрядчик, что оговаривается в договоре подряда.

В Типовом плане счетов к счету 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» могут быть открыты субсчета:

- 07-1 «Оборудование к установке на складе»;
- 07-2 «Оборудование к установке, переданное в монтаж»;
- 07-3 «Строительные материалы».

На субсчете 07-1 учитывается оборудование к установке, не переданное в монтаж.

На субсчете 07-2 у заказчика, застройщика учитывается оборудование к установке, переданное подрядчику для монтажа.

На субсчете 07-3 учитываются наличие и движение материалов, находящихся у заказчика, застройщика и используемых ими в процессе выполнения строительных и иных монтажных работ.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
07-1, 07-3	60	На стоимость приобретенных заказчиком (застройщиком) у поставщиков строительных материалов и оборудования, требующего монтажа, без сумм НДС, указанных в первичных учетных документах поставщиков
18	60	На сумму НДС
07-1, 07-3	60, 23, 70, 69, 76, 71 и др.	На другие расходы, связанные с приобретением и доставкой строительных материалов и оборудования, требующего монтажа
07-2	07-1	На стоимость передаваемого подрядной организации оборудования, требующего монтажа, для проведения работ по монтажу оборудования по фактической себестоимости его приобретения
08-1	07-2	На стоимость смонтированного оборудования, использованного при выполнении строительных и иных специальных монтажных работ (работы по монтажу закончены и приняты заказчиком)
08-1	60	На стоимость строительно-монтажных работ, выполненных подрядчиком
18	60	На сумму НДС
01	08-1	На стоимость оборудования и затрат на его монтаж при вводе в эксплуатацию законченного смонтированного оборудования
08-1	07-3	На стоимость израсходованных при выполнении работ строительных материалов

Основанием для отражения в составе затрат по строительству стоимости выполненных подрядчиком монтажных работ по установке оборудования является *Акт сдачи-приемки строительных работ по монтажу оборудования*.

Аналитический учет по счету 07 ведут по наименованиям строительных материалов и оборудования, а также местам хранения. Синтетический учет ведут в *Журнале-ордере № 10-АПК*.

8.4. Учет затрат по строительству, осуществляемому подрядным способом

Инструкция о порядке определения стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденная постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от

14 мая 2007 г. № 10 (в ред. постановления от 22.12.2012 № 38), регулирует бухгалтерский учет строительства.

Бухгалтерский учет незавершенного строительства независимо от способа строительства ведется на *субсчете 08-1 «Приобретение и создание основных средств»* на основании первичных учетных документов по фактическим затратам нарастающим итогом с даты начала строительства до даты приемки объекта в эксплуатацию.

До даты приемки объекта в эксплуатацию затраты, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» и увеличивающие стоимость объекта, составляют в бухгалтерском учете стоимость незавершенного строительства.

При **подрядном способе** строительно-монтажные работы выполняют специализированные подрядные строительно-монтажные организации. **Генподрядные** организации осуществляют общестроительные работы, отвечают перед заказчиками за выполнение всех строительных работ и ввод объекта в эксплуатацию. **Субподрядные** организации выполняют отдельные виды строительных работ для генподрядчика. Взаимоотношения между заказчиком и генподрядчиком регулируются *Договором строительного подряда*. Расчеты между заказчиком и подрядчиком осуществляются по сметным (договорным) ценам за готовую строительную продукцию.

При подрядном способе ведения строительно-монтажных работ у заказчика в учете отражается сметная стоимость выполненных и принятых к оплате работ отдельно по каждому строящемуся объекту одной комплексной статьей «Работы, выполненные подрядчиком».

Если в соответствии с договором обеспечение строительства строительными материалами возложено на заказчика, то включение стоимости израсходованных подрядчиком материалов в состав затрат по строительству объекта осуществляет заказчик.

Материал заказчика, полученный генеральным подрядчиком и переданный субподрядной организации для выполнения строительных работ на объекте заказчика, является материалом заказчика, передача которого оформляется ТТН-1 или ТН-2.

Основанием для включения стоимости материалов заказчика в стоимость строительно-монтажных работ или работ по монтажу оборудования являются принятые в отчетном (расчетном) периоде акты сдачи-приемки строительных работ, к которым прилагается *ведомость материалов заказчика*, израсходованных подрядчиком при выполнении строительных работ.

Основанием для включения в состав затрат по строительству стоимости смонтированного оборудования, приобретенного подрядчиком, являются *товарная накладная*, подтверждающая факт реализации оборудования заказчику, и *Акт сдачи-приемки строительных работ по монтажу оборудования*.

Сдача выполненных строительных работ подрядчиком и их приемка заказчиком оформляются *Актом сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ* (ф. С-2), который подписывается обеими сторонами.

Оплата строительно-монтажных работ по объекту может производиться авансом, а также за промежуточные этапы сданных работ, что должно быть указано в договоре подряда.

Основанием для расчетов за выполненные строительные работы является подписанная уполномоченными представителями заказчика и подрядчика *Справка о стоимости выполненных работ и затратах*, составленная на основании *Акта сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ* (ф. С-2). В Справке отражается стоимость работ за месяц и с начала строительства.

По завершении строительства объекта застройщик определяет его инвентарную стоимость, а Государственная приемочная комиссия принимает объект в эксплуатацию и составляет *Акт приемки объекта в эксплуатацию*, который оформляется в двух экземплярах, подписывается подрядчиком и заказчиком, скрепляется их печатями, к нему прилагается гарантийный паспорт объекта строительства и другие необходимые документы по установленному законодательством перечню. На основании данного акта в бухгалтерии организации составляется *Акт приема-передачи основных средств*.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
60, субсчет «Авансы выданные»	51	Выдан аванс под строительство
08-1	60	Отражена стоимость строительно-монтажных работ, выполненных сторонней подрядной организацией
18	60	На сумму «входного» НДС, указанного в расчетных документах

01	08-1	Введен в эксплуатацию объект строительства и принят к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств согласно Акту о приеме-передаче основных средств
60	60, субсчет «Авансы выданные»	Произведен взаимозачет аванса
60	51	Произведен окончательный расчет

8.5. Учет затрат по строительству, осуществляемому хозяйственным способом

При хозяйственном способе ведения строительно-монтажных работ сельскохозяйственные организации производят работы собственными силами. К осуществлению данных работ привлекается строительная бригада организации, создается собственная производственная база, приобретаются строительные материалы, машины и механизмы. Для контроля за ходом работ в организациях формируются специальные службы или назначается ответственное должностное лицо. Они осуществляют технический надзор за строительством объектов, включая приемку выполненных строительно-монтажных работ и подписание соответствующих документов.

Объектами учета являются отдельно строящиеся здания, сооружения, инженерные сети и другие объекты, стоимость строительства которых выделена в составе *сводного сметного расчета* и на строительство которых составлена объектная смета.

При данном способе строительства организация относит на *субсчет 08-1 «Приобретение и создание основных средств»* все расходы, которые она сама несет в процессе осуществления капитальных работ. По дебету этого счета отражают не общую сумму расходов, а конкретные затраты по статьям, из которых затем складывается общая стоимость объекта.

Затраты по строительству учитывают на субсчете 08-1 в разрезе конкретных объектов в соответствии с внутривозвращаемыми титульными списками нарастающим итогом с начала строительства до его завершения. На этом же субсчете отражаются затраты на проектно-изыскательские работы, которые учитывают сначала обособленно в суммах, выплачиваемых соответствующим проектным организациям.

Затраты, понесенные организацией до начала строительства, учитываются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов». С даты

начала строительства понесенные затраты включаются в состав затрат по незавершенному строительству и отражаются по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов».

В целях полного и достоверного формирования стоимости объекта строительства затраты на строительство в бухгалтерском учете подразделяются на затраты, увеличивающие стоимость объектов строительства, и затраты, не увеличивающие стоимости объектов строительства.

Затраты, увеличивающие стоимость объектов строительства, подразделяются на затраты, предусматриваемые и не предусматриваемые сводным сметным расчетом стоимости строительства.

К затратам, предусматриваемым сводным сметным расчетом, относятся затраты, включаемые в соответствии с установленным порядком в сводный сметный расчет.

К затратам, не предусматриваемым сводным сметным расчетом, относятся затраты, не включаемые в сводный сметный расчет, но увеличивающие стоимость объекта строительства. Это проценты по кредитам и займам, привлекаемым застройщиком в связи со строительством; суммы НДС, относимые в установленном порядке на стоимость объектов строительства; суммы земельного налога и арендной платы, исчисленные за земельные участки, предоставленные для возведения объектов строительства; затраты на управление строительством; стоимость услуг инженера или инженерной организации по договору об оказании инженерных услуг; затраты по страхованию строительномонтажных рисков; другие затраты, непосредственно связанные со строительством.

К затратам, не увеличивающим стоимости объектов строительства, относятся:

- затраты на снос и охрану объектов, прекращенных строительством, кроме случаев, когда затраты на снос и охрану объектов несет новый заказчик в целях возведения или реконструкции объектов и эти затраты включены в сводный сметный расчет;
- затраты по устранению недостатков в проектной документации, строительных и монтажных работах, исправлению дефектов оборудования и другие аналогичные затраты, которые производятся за счет организаций, нарушивших условия поставок, выполнения работ, оказания услуг;

- затраты на подготовку и переподготовку кадров для эксплуатации возводимых и реконструируемых объектов;
- затраты на приобретение мебели, инструмента и инвентаря, предусмотренные сводным сметным расчетом и предназначенные в качестве первого комплекта для вводимых в действие объектов строительства, другие затраты.

При хозяйственном способе строительства на аналитических счетах учет ведется по следующим статьям затрат: материалы, основная заработная плата рабочих, расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов, накладные расходы, прочие расходы.

На *статью «Материалы»* относятся стоимость израсходованных строительных материалов по перечню, предусмотренному сметными нормами на строительство, с учетом затрат на транспортировку, которая отражается по дебету счета 08-1 и кредиту счета 07-3 «Строительные материалы», а также стоимость израсходованного топлива (кредит счета 10), электроэнергии, воды (кредит счета 23) и других видов материальных ресурсов по их фактической себестоимости.

На расход материалов составляют *Отчет о расходе основных материалов в строительстве* в соответствии с производственными нормами.

На *статью «Основная заработная плата рабочих»* относятся затраты, связанные с оплатой труда рабочих, непосредственно занятых выполнением строительного-монтажных работ, по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, а также доставкой строительных материалов от приобъектного склада на строительную площадку, которые отражаются по дебету счета 08-1 и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Основным первичным документом для учета объема выполненных работ, затрат человеко-часов по строительству и монтажу оборудования, а также начисленной оплаты труда рабочим строительства является *Наряд на сдельную работу*. Он может применяться в двух вариантах: на бригаду или на одного работника. Наряд выдают группе рабочих или отдельному исполнителю до начала работы. За выданные наряды расписываются производители работ (прораб), а в приемке задания по наряду – исполнитель работы или старший группы.

По *статье «Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов»* учитывают долю расходов по эксплуатации строительных машин и механизмов, отнесенную на данный объект в порядке распределения.

По *статье «Накладные расходы»* учитывается доля расходов, связанных с организацией и управлением строительства, относящаяся к данному объекту.

На *статью «Прочие прямые расходы»* относятся иные затраты, прямо относящиеся к конкретному объекту учета (проценты по кредитам банков, полученным под строительство данного объекта; сумма резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам и другие расходы, входящие в состав себестоимости строительно-монтажных работ, но не относящиеся к ранее перечисленным статьям). Они учитываются по дебету счета 08-1 и кредиту счетов 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» и др.

Прямые и косвенные затраты, произведенные при строительстве объектов хозяйственным способом, включаются в их стоимость с учетом сметных норм расходования материальных и трудовых ресурсов, эксплуатации строительных машин и механизмов.

Решение о включении сверхнормативных затрат в стоимость объекта строительства принимается руководителем организации.

Аналитический учет затрат на строительство ведется в *Производственном отчете по капитальным вложениям и ремонтам основных средств (ф. 18-И)*, в котором указываются наименования объекта строительства и видов затрат с начала строительства, с начала года, за месяц.

Фактические затраты на строительство объектов долгосрочных активов, осуществленное хозяйственным способом, отражаются на основании *Акта сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ (ф. С-2)*. Акт составляется в базисных ценах, в нем также дается расчет стоимости работ в текущих ценах, которые определяются путем умножения стоимости выполненных работ в базисных ценах на индексы изменения их стоимости, утверждаемые приказами Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь и публикуемые в средствах массовой печати.

К Акту прилагается бухгалтерская *справка-расчет о сумме фактически произведенных затрат в разрезе статей затрат*, на основании которой затраты отражаются в бухгалтерском учете организации-застройщика.

Для оплаты работ, выполненных хозяйственным способом за счет бюджетных средств (письмо Минстройархитектуры от 01.10.2010 № 11-1-34/1462), сельскохозяйственные организации предоставляют в органы государственного казначейства *Акт сдачи-приемки выполненных строительных и иных специальных монтажных работ* (ф. С-2), составленный в базисных ценах, и *бухгалтерскую справку о сумме фактических затрат по строительным работам*, выполненным на конкретном объекте, указав в ней затраты по статьям и итоговую стоимость работ, аванс и сумму к уплате.

Законченные и подготовленные к эксплуатации строительные объекты, независимо от источников финансирования, подлежат приемке в эксплуатацию Государственной приемочной комиссией.

Приемочным комиссиям представляется вся документация, необходимая согласно требованиям нормативных правовых актов. После осмотра объекта Государственная приемочная комиссия составляет *Акт приемки объекта в эксплуатацию*. Он должен содержать все сведения о принимаемом в эксплуатацию объекте, а также отметку о его соответствии требованиям проекта. К Акту прилагают всю необходимую техническую документацию.

В случае если объект соответствует установленным критериям качества, то данный акт подписывается всеми членами приемочной комиссии. Он утверждается приказом руководителя организации, назначившего приемочную комиссию, в течение 15 дней со дня его подписания членами комиссии.

При зачислении объектов капитального строительства в основные средства определяют их инвентарную стоимость. Под **инвентарной стоимостью** законченных строительством объектов понимается совокупность затрат на их возведение, составляющих первоначальную стоимость введенных в действие объектов.

После оформления и получения всех необходимых документов о приемке в эксплуатацию законченного объекта строительства на каждый инвентарный объект составляют *Акт о приеме-передаче основных средств*.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
97	60	Отражены расходы по разработке проектно-сметной документации и прочим косвенным работам, произведенные до начала выполнения строительных работ
08-1	97	Списаны расходы по разработке проектно-сметной документации и прочим косвенным работам при начале строительства

08-1	07-3, 10	Списана стоимость израсходованных строительных материалов и прочих материалов
08-1	07-2	Списана стоимость оборудования, требующего монтажа, на стоимость строящегося объекта
08-1	23	Списаны услуги собственных вспомогательных производств, оказанные ими при строительстве объектов
08-1	70	Начислена заработная плата рабочим, занятым строительством объектов
08-1	69, 76	Произведены начисления на заработную плату в ФСЗН и Белгосстрах
08-1	68-1	Начислены налоги, относимые на себестоимость строительных работ
08-1, 18	60	На стоимость услуг оказанных сторонними организациями
08-1	76-2	Начислена задолженность Белгосстраху по страхованию имущества, относящегося к капитальным вложениям
08-1	66-3, 67-3	Начислены проценты банку за пользование кредитами, полученными на строительство основных средств
08-1	08-1, 26	На долю расходов по эксплуатации машин и механизмов, накладных расходов и общехозяйственных расходов, приходящихся на объекты строительства
01	08-1	Оприходован введенный в эксплуатацию строительный объект основных средств

При осуществлении строительства у организаций возникают расходы, необходимые для организации процесса строительства. Один из видов таких расходов – это расходы на создание зданий и сооружений, специальных приспособлений (временных), предназначенных для обеспечения строительного производства, которые после окончания строительства в силу отсутствия в них дальнейшей необходимости подлежат разбору и ликвидации.

В строительстве их называют **временными сооружениями** (забор, помещение для обогрева рабочих, туалет, настилы). Затраты по возведению временных сооружений отражаются на субсчете **23-9 «Возведение временных сооружений»**. После возведения они учитываются на **счете 10 субсчете 8 «Временные сооружения»**. По окончании строительства объекта они подлежат разбору, а полученные товарно-материальные ценности (ТМЦ) приходятся на учет.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
10-8	60	Возведение временных зданий и сооружений подрядным способом
18	60	На сумму НДС, предъявленную подрядной организацией
23	10, 02, 60, 70, 69 и др.	На сумму затрат по строительству временных зданий и сооружений хозяйственным способом

10-8	23	На принятие к учету временных зданий и сооружений, возведенных хозяйственным способом
08-1	10-8	Отражено списание стоимости временных зданий и сооружений в процессе строительства
10	08-1	На оприходование возвратных материалов после ликвидации (разбора) временных зданий и сооружений

На конец года **сальдо по счету 08** отражает стоимость незаконченных и не сданных в эксплуатацию объектов капитальных работ.

8.6. Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов

Затраты на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов предварительно накапливают на *субсчете 08-1 на отдельном аналитическом счете «Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов»*. Это могут быть затраты как по собственной, так и по арендованной технике.

К ним относят: затраты на погрузку, разгрузку и транспортировку машин; монтаж, демонтаж и пробный пуск машин; устройство и разбор временных вспомогательных сооружений для установки строительных машин.

К текущим расходам по эксплуатации машин и механизмов относят: заработную плату рабочих, занятых обслуживанием и управлением машин; стоимость потребленной электроэнергии, топлива, нефтепродуктов и вспомогательных материалов; амортизацию техники; затраты на ремонт и техническое обслуживание машин и механизмов и т. п.

Затраты по эксплуатации строительной техники учитываются на основании сменного рапорта и других первичных документов.

Для организации учета использования строительных машин применяются следующие документы: путевой лист строительной машины, журнал учета работы строительных машин, справка о выполненных работах. На работу небольших (мелких) строительных машин составляется табель их нахождения на строительных объектах, в котором отражается количество отработанных каждой машиной смен в разрезе объектов.

По крупным машинам текущие расходы учитываются отдельно для каждой, по остальным – согласно их видам или группам. При этом затраты следует списывать по возможности прямым путем на основании соответствующих первичных документов. По тем машинам и ме-

ханизмам, по которым ведут укрупненный учет (в соответствии с видами или группами машин), затраты распределяют на объекты строительства пропорционально отработанным машино-сменам, машино-часам или другим показателям в соответствии с учетной политикой организации.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08-1, анал. счет «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»	02, 10, 70 и др.	На затраты по содержанию собственной техники, при использовании собственной техники
08-1, анал. счет «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»	60	На сумму арендной платы и стоимость услуг по управлению техникой, при использовании арендованной техники
18	60	На сумму НДС
08-1, анал. счет объекта строительства	08-1, анал. счет «Затраты по эксплуатации строительных машин и механизмов»	По окончании месяца осуществляется распределение и списание затрат на объекты строительства с учетом места и времени использования техники

В *Производственном отчете по капитальным вложениям и ремонтам основных средств (ф. 18-И)* осуществляется учет данных затрат в разделе 3 «Расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов», а их списание на конкретные объекты строительства в разделе 4 «Распределение (списание) фактических затрат (расходов)» в специальной таблице.

8.7. Учет накладных расходов по строительству

Накладные расходы – это затраты, связанные с организацией и управлением строительного производства. Они закладываются в сметы капитального строительства.

Эти расходы предварительно могут накапливаться на отдельном *аналитическом счете «Накладные расходы»*, открываемом к субсче-

ту 08-1 «Приобретение и создание основных средств». Учет накладных расходов по строительству ведется в разделе 1 «Накладные расходы» Производственного отчета по капитальным вложениям и ремонтам основных средств (ф. 18-И) по следующим группам:

А. Административно-хозяйственные расходы.

Б. Расходы по обслуживанию работников строительства.

В. Содержание сторожевой охраны.

Г. Содержание собственного оборудования и инвентаря.

Д. Расходы по благоустройству и содержанию строительных площадок.

Е. Прочие расходы.

В группу **А. «Административно-хозяйственные расходы»** включают: расходы на оплату труда административно-управленческого и производственно-технического персонала строительства, отчисления на социальные нужды, канцелярские и почтово-телеграфные расходы, расходы на содержание и ремонт зданий, занимаемых аппаратом управления, расходы по командировкам работников аппарата управления, расходы на содержание и обслуживание технических средств управления (узлов связи, средств сигнализации), оплату консультационных, аудиторских услуг и др.

В группу **Б. «Расходы по обслуживанию рабочих строительства»** включают: дополнительную оплату труда и доплаты рабочим строительства, отчисления на социальные нужды от сумм основной и дополнительной заработной платы рабочих строительства, расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и культурно-бытовых условий, расходы по ОТ и технике безопасности.

В группе **В. «Расходы по содержанию сторожевой охраны»** отражают расходы на оплату услуг вневедомственной охраны, расходы на оплату труда (с отчислениями) работников сторожевой и пожарной охраны, расходы на содержание сторожевых собак, амортизационные отчисления и расходы на проведение всех видов ремонта и содержание караульных помещений и др.

В группе **Г. «Содержание собственного оборудования и инвентаря»** отражают затраты, связанные с содержанием производственного оборудования и инвентаря, содержание которых не предусмотрено в сметах прямых затрат, включая арендную плату за оборудование и технику, используемые при строительстве, и др.

В группу **Д. «Расходы по благоустройству и содержанию строительных площадок»** включают расходы по подготовке объектов

к сдаче (уборка мусора, устройство дорожек, создание газонов и др.), расходы на электроэнергию и другие расходы, связанные с освещением территории строительства.

В группе **Е. «Прочие расходы»** отражают обязательные платежи и отчисления, не предусмотренные сметами прямых затрат, производимые в соответствии с действующим законодательством, недостачи и потери от порчи материальных ценностей в пределах норм естественной убыли и другие затраты, связанные с выполнением строительных работ, прямо не относящиеся к конкретному объекту строительства.

Накладные расходы **ежемесячно распределяются** по объектам строительства одним из принятых в учетной политике способов:

- 1) пропорционально прямым затратам на строительство;
- 2) пропорционально основной заработной плате рабочих;
- 3) иным способом.

При отнесении доли накладных расходов на конкретный объект строительства составляется бухгалтерская запись:

Дебет субсчета 08-1, аналитический счет объекта строительства;

Кредит субсчета 08-1, аналитический счет «Накладные расходы».

Эта операция находит отражение в разделе 4 Производственного отчета ф. 18-И в специальной таблице.

Однако в соответствии с *Методическими рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг)*, утвержденными письмом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 января 2016 г. № 04-2-1-32/178, общехозяйственные затраты могут увеличивать стоимость вложений в долгосрочные активы при условии, если строительство в организации **не имеет своего хозяйственного аппарата** и его административно-хозяйственное обслуживание выполняется штатом и средствами данной организации.

Если строительство имеет **только частичный хозяйственный аппарат**, то общехозяйственные затраты включают в стоимость строящихся объектов в сумме разницы между затратами, предусмотренными сметами, и затратами, фактически понесенными организацией по возведению этих объектов.

При этом накладные расходы по строительству, предусмотренные сметами, определяются с учетом фактически выполненных объемов капитальных работ.

Сумма списываемых общехозяйственных затрат, включаемых в стоимость строящихся объектов, может быть определена двумя способами:

- **либо** исходя из их нормативного размера, предусмотренного в смете по строительству, и фактически выполненного объема строительно-монтажных работ;

- **либо** как разность между затратами, исчисленными по норме на фактически выполненный объем строительно-монтажных работ, и фактически учтенными накладными расходами по строительству.

Применение того или иного способа определения суммы общехозяйственных затрат зависит от того, как ведется строительство: создается хозяйственный аппарат управления строительством или обслуживание строящихся объектов осуществляется штатом и средствами основной деятельности.

Если административно-хозяйственное обслуживание строительно-монтажных работ выполняется штатом и средствами основной деятельности, то применяют первый способ расчета, если строительство несет и свои административно-хозяйственные затраты, то применяют второй способ.

При списании общехозяйственных затрат, относящихся к строительству объектов основных средств, составляется бухгалтерская запись:

Дебет субсчета 08-1 «Приобретение и создание основных средств»;
Кредит счета 26 «Общехозяйственные затраты».

8.8. Учет приобретения и создания инвестиционной недвижимости и предметов финансовой аренды

Затраты на приобретение инвестиционной недвижимости и предметов финансовой аренды (лизинга) отражаются как вложения в долгосрочные активы на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» на соответствующих субсчетах.

На *субсчете 08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»* учитываются затраты на приобретение и создание инвестиционной недвижимости, которая будет использоваться в целях получения прибыли или достижения иного полезного эффекта. По дебету данного субсчета учитываются затраты по каждому приобретаемому или создаваемому объекту инвестиционной недвижимости. Вопросы бухгалтерского учета инвестиционной недвижимости отражаются в *Инструкции по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости*, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25.

На субсчете 08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)» учитываются затраты по приобретению объектов лизинга по каждому объекту, что регулируется *Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)»*, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2018 г. № 73.

Приобретение указанных долгосрочных активов отражается на основании счетов, предъявленных поставщиками к оплате, на сумму фактических затрат (покупная стоимость приобретенного актива, транспортно-заготовительные затраты, проценты по кредитам и займам (до ввода объектов в эксплуатацию), затраты по страхованию при доставке и иные затраты, связанные с поступлением и вводом объектов в эксплуатацию).

После того как на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» полностью сформирована их первоначальная стоимость, данные активы принимаются на бухгалтерский учет у их собственника.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08-2	10, 23, 60, 69, 70, 71, 76 и др.	На фактические затраты, непосредственно связанные с приобретением, созданием инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования
08-3	10, 60, 76 и др.	Отражены лизингодателем фактические затраты, связанные с приобретением, в том числе доставкой, установкой, монтажом, предметов лизинга и приведением их в состояние, пригодное для использования
03-1	08-2	На первоначальную стоимость инвестиционной недвижимости
03-2	08-3	Отражена лизингодателем первоначальная стоимость предмета лизинга, предназначенного для передачи лизингополучателю

8.9. Бухгалтерский учет затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ и результатов научно-технической деятельности

Создание объекта интеллектуальной собственности, который принимается к учету как нематериальный актив, возможно в результате выполнения работ самой организацией или с участием сторонних организаций на основании заключенного договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ (НИОКТР).

Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты научно-технической деятельности (НТД), принимаемых к учету в качестве нематериальных активов, определяется в сумме фактических затрат на их создание за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования, в которых выражены результаты НТД.

Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Организации-заказчики (далее – заказчики), являющиеся обладателями имущественных прав на результаты НТД, организации-исполнители (далее – исполнители), являющиеся обладателями имущественных прав на результаты НТД, создаваемые в рамках договоров на выполнение НИОКТР (за исключением создаваемых полностью или частично за счет государственных средств и подлежащих обязательной коммерциализации)		
08-4	10, 43	На фактические затраты на стоимость запасов (в том числе специального оборудования), использованных при выполнении НИОКТР
08-4, 18	60, 76	На сумму затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКТР
08-4	70, 69, 76 и др.	На сумму начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР, с отчислениями
04	08-4	Первоначальная стоимость имущественных прав на результаты НТД, принимаемых к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов
01, 10, 43	08-4	На стоимость материальных объектов, пригодных для дальнейшего использования, в которых выражены результаты НТД, созданные в процессе исполнения договоров на выполнение НИОКТР
Если в результате НТД нематериальные активы не созданы		
91-4	08-4	На сумму фактических затрат на создание нематериальных активов за вычетом фактических затрат на изготовление материальных объектов
01, 10, 43	08-4	На стоимость материальных объектов
Хозяйственные операции, связанные с выполнением НИОКТР на условиях долевого участия		
51, 52	76	На сумму денежных средств, полученных от организаций-дольщиков
08-4	51, 52, 60, 76	На сумму затрат на выполнение НИОКТР
76	08-4	На сумму затрат, переданных организациям-дольщикам, соответствующую их доле в стоимости выполненных НИОКТР в целом или этапов НИОКТР

При безвозмездной передаче заказчиками, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НИД, или исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НИД, организациям имущественных прав на результаты НИД и материальных объектов		
05	04	На накопленные за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения по имущественным правам на результаты НИД
91-4	04	На остаточную стоимость переданных имущественных прав на результаты НИД
91-4	01	На стоимость безвозмездно переданных организациям материальных объектов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве основных средств
90-10	10, 43	На стоимость безвозмездно переданных организациям материальных объектов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве запасов
Исполнителями, не являющимися обладателями имущественных прав на результаты НИД, а также исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НИД, создаваемые в рамках договоров на выполнение НИОКТР полностью за счет государственных средств и подлежащие обязательной коммерциализации		
20	10, 43	На фактические затраты на стоимость запасов (в том числе специального оборудования), использованных при выполнении НИОКТР
20, 18	60, 76	На сумму затрат на услуги других лиц, связанных с выполнением НИОКТР
20	70, 69, 76 и др.	На сумму начисленной заработной платы работникам, непосредственно занятым выполнением НИОКТР, с отчислениями
После приемки выполненных НИОКТР в целом или этапов НИОКТР		
90-4	20	На списание фактических затрат на выполнение НИОКТР
62	90-1	На выручку от реализации НИОКТР согласно договору на выполнение работ за счет бюджетных средств
08-4	98	На стоимость имущественных прав согласно договору в части, созданной за счет государственных средств, без налога на добавленную стоимость в случае выполнения условий признания (отражается на дату признания выручки от реализации НИОКТР)
04	08-4	Признание нематериального актива и ввод его в эксплуатацию на основании составленного исполнителем Акта о приеме-передаче нематериальных активов

98	91-1	На протяжении сроков полезного использования на сумму начисленной амортизации имущественных прав на результаты НТД от их стоимости, учтенной в составе доходов будущих периодов (учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость имущественных прав на результаты НТД, создаваемые в рамках договоров на выполнение НИОКТР полностью или частично за счет государственных средств и подлежащие обязательной коммерциализации)
При использовании на выполнение НИОКТР специального оборудования		
002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»	–	Стоимость использованного при выполнении НИОКТР специального оборудования до окончания НИОКТР
–	002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»	Стоимость специального оборудования, возвращаемого заказчиком или безвозмездно полученного исполнителями после окончания НИОКТР
При безвозмездном получении исполнителями специального оборудования (материальных объектов) после окончания НИОКТР		
01	98	Стоимость безвозмездно полученного исполнителями специального оборудования (материальных объектов) как основные средства
10, 43	98, 90-7	Стоимость безвозмездно полученного исполнителями специального оборудования (материальных объектов) как запасы
98	91-1	На сумму начисленной амортизации специального оборудования от его первоначальной стоимости (учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость специального оборудования (материальных объектов), принятого к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, отражается на протяжении срока его полезного использования)
98	90-7	Учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость специального оборудования (материальных объектов), принятого к бухгалтерскому учету в качестве запасов, по мере списания его стоимости на расходы организации

Исполнителями, являющимися обладателями имущественных прав на результаты НТД, создаваемые в рамках договоров на выполнение НИОКТР частично за счет государственных средств и подлежащие обязательной коммерциализации:

– фактические затраты на выполнение НИОКТР, произведенные за счет собственных средств, отражаются в бухгалтерском учете на счете 08;

– фактические затраты на выполнение НИОКТР, произведенные за счет государственных средств, отражаются в бухгалтерском учете на счете 20.

8.10. Учет приобретения и создания иных долгосрочных активов

Формирование основного стада в сельскохозяйственных организациях осуществляется за счет перевода собственного молодняка и покупки животных на стороне, а также за счет племенных животных, полученных безвозмездно.

Затраты по формированию основного стада организации отражают на *субсчете 08-5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов»*.

Молодняк, выращенный в хозяйстве, переводится в основное стадо по фактической себестоимости 1 ц живой массы, а племенной молодняк, приобретенный для формирования основного стада на стороне, – по фактической стоимости его приобретения, которая складывается из покупной стоимости и затрат на его доставку.

В течение года молодняк, выращенный в хозяйстве и переведенный в основное стадо, оценивается по нормативно-прогнозной себестоимости 1 ц живой массы. В конце года после составления отчетной калькуляции разница между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью переведенного в течение года молодняка скота списывается дополнительной записью или сторнируется.

Аналитический учет ведется по затратам, связанным с формированием основного стада, и видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, лошади и т. д.).

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Перевод молодняка в основное стадо		
08-5	11	На стоимость молодняка животных, переводимого в основное стадо (в течение года по нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости)
Одновременно:		На стоимость животных, принятых в состав основных средств
01	08-5	
08-5	11	На списание калькуляционной разницы в конце года между фактической и нормативно-прогнозной себестоимостью переведенного в течение года молодняка скота
01	08-5	
Приобретение взрослого продуктивного и рабочего скота		
08-5	60	На покупную стоимость животных
18	60	На сумму НДС

08-5	71	На сумму командировочных расходов, связанных с приобретением животных основного стада
08-5	23	На сумму услуг, оказанных по доставке животных
08-5	10 и др.	На стоимость израсходованных кормов и др.
01	08-5	На сумму фактической стоимости купленного поголовья
Взрослый скот, полученный безвозмездно от других организаций и лиц		
08-5	91 (или 98)	На рыночную стоимость безвозмездно полученных животных
08-5	23, 71, 60, 76 и др.	Расходы по доставке животных, полученных безвозмездно
01	08-5	Оприходование животных, полученных безвозмездно
98	91	Включена в доходы текущего периода часть доходов будущих периодов в сумме амортизации, начисленной по безвозмездно полученным животным основного стада (ежемесячно начиная с месяца начисления амортизации)

На счете 08-5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов» учитывают также затраты, связанные с **закладкой и выращиванием многолетних насаждений**.

Процесс выращивания многолетних насаждений длится несколько лет. Аналитический учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений организуется по видам (плодовые сады, ягодники, лесозащитные полосы и т. п.) и годам посадок, а также их местонахождению или по инвентарным номерам.

Учет затрат ведется по номенклатуре статей затрат для растениеводства:

1. Расходы на оплату труда.
2. Отчисления на социальные нужды.
3. Содержание и эксплуатация основных средств.
4. Сырье и материалы.
5. Работы и услуги.
6. Расходы по организации и управлению производством.
7. Прочие затраты.

Затраты по выращиванию многолетних насаждений учитываются только в пределах одного календарного года, хотя процесс их выращивания длится несколько лет.

Поэтому в конце года накопленные затраты за отчетный период списываются в дебет счета 01 аналитического счета «Молодые насаждения» с кредита субсчета 08-5 в сумме фактических затрат на основании составленного *Акта приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию* (ф. 101-АПК).

Затраты по уходу и выращиванию ранее сданных в эксплуатацию молодых насаждений присоединяются к стоимости соответствующих молодых насаждений, учитываемых на счете 01 «Основные средства» как неплодоносящие насаждения.

На счете 01 учитывается наличие всех видов **молодых и принятых в эксплуатацию** многолетних насаждений.

Амортизация по молодым многолетним насаждениям (не принятым в эксплуатацию) не начисляется.

Получение продукции от молодых насаждений до наступления периода нормального плодоношения отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту субсчета 08-5. Оценивают полученную продукцию по ценам возможной реализации. Документом на ее оприходование является *Дневник поступления сельскохозяйственной продукции*. Затраты по сбору урожая учитываются в составе затрат по уходу за молодыми насаждениями по дебету субсчета 08-5 и кредиту соответствующих счетов.

По окончании выращивания многолетних насаждений и достижении их эксплуатационного возраста (плодоношение плодовых насаждений) комиссия принимает их в состав действующих основных средств на основании *Акта приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию*, в котором указывается стоимость насаждений за весь период их выращивания.

Фактическая себестоимость многолетних насаждений, принятых в эксплуатацию, складывается из затрат на закладку, уход за молодыми насаждениями, а также затрат по сбору продукции за минусом стоимости оприходованной продукции, полученной до ввода в эксплуатацию.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08-5	70, 69, 76-2, 68, 10, 23, 25 и др.	Отражены фактические затраты, связанные с закладкой и выращиванием многолетних насаждений
43	08-5	На полученную продукцию от молодых насаждений до наступления периода нормального плодоношения
01, анал. счет «Молодые насаждения»	08-5	Списаны в конце года затраты: – по закладке многолетних насаждений; – по уходу и выращиванию ранее сданных в эксплуатацию молодых насаждений
01, анал. счет «Многолетние насаждения в эксплуатации»	01, анал. счет «Молодые насаждения»	Приняты в эксплуатацию молодые многолетние насаждения

Лекция 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

9.1. Экономическое содержание операций по реализации и задачи их учета.

9.2. Классификация доходов и расходов.

9.3. Документальное оформление операций по реализации продукции, работ, услуг.

9.4. Синтетический и аналитический учет реализации продукции, работ, услуг.

9.5. Состав, учет и списание расходов на реализацию.

9.6. Учет прочих доходов и расходов по текущей деятельности.

9.7. Учет прочих доходов и расходов.

9.8. Учет доходов будущих периодов.

9.9. Учет расходов будущих периодов.

9.10. Учет прибылей и убытков.

9.11. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

9.1. Экономическое содержание операций по реализации и задачи их учета

Произведенная в течение года в сельскохозяйственной организации продукция является **валовой продукцией**. Часть ее потребляется на внутрихозяйственные нужды (на семена, корма и т. д.), а основная часть валовой сельскохозяйственной продукции реализуется.

Реализация выполненных работ, оказанных услуг, готовой продукции – завершающая стадия кругооборота средств организации. Она может осуществляться в соответствии с заключенными договорами контрактации или путем свободной реализации через организации торговли, работникам своей организации за наличный расчет, а также в счет оплаты труда, по бартеру и т. д.

В результате этого процесса организации возмещаются в денежной форме затраченные на производство и сбыт продукции материальные и денежные ресурсы в виде выручки от реализации.

Согласно ст. 31 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь **реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав** признаются отчуждение товара одним лицом другому лицу (выполнение работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу), передача имущественных прав одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе вне зависимости от способа приобретения прав на товары (результаты выполненных ра-

бот, оказанных услуг), имущественных прав или формы соответствующих сделок.

Готовая продукция (товары, работы и услуги) считается реализованной при переходе права собственности на нее от продавца к покупателю.

Организации определяют момент реализации продукции, работ и услуг по **мере отгрузки** и предъявления покупателю расчетных документов.

Реализация продукции заготовительным организациям для республиканских государственных нужд производится по **фиксированным закупочным ценам**, увеличенным на сумму НДС, прочим покупателям – по **договорным закупочным ценам или свободным ценам**.

При закупке продукции у населения применяются договорные закупочные цены, определяемые исходя из конъюнктуры рынка, цен возможной реализации перерабатывающим и торговым организациям, с учетом качества продукции.

При наличии различных закупочных цен на один и тот же вид продукции и сырья (одинакового наименования, качества, сорта, класса, репродукции и т. д.) допускается применение **средневзвешенных закупочных цен**. Они применяются для оценки продукции, выдаваемой в счет оплаты труда персоналу организации.

На картофель и основные виды плодоовощной продукции исполкомами утверждаются **предельные закупочные цены**.

Договорные цены сельскохозяйственные организации формируют на основе нормативно-прогнозной себестоимости, всех установленных налогов и сборов, прибыли, необходимой для воспроизводства, определяемой с учетом качества продукции и конъюнктуры рынка. Сформированные отпускные цены утверждаются руководителем организации.

Реализация продукции, работ, услуг должна позволить сельскохозяйственной организации возместить затраты по их производству и сбыту, а также получить прибыль, которая является основным источником расширения и обновления производства.

Продукция, работы и услуги считаются реализованными при переходе права собственности на них от продавца к покупателю. С данного момента их стоимость включается в объем выручки и доход организации. Объем полученной выручки от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг является основным показателем, характеризующим производственно-финансовую деятельность организации.

Выручка от реализации признается в бухгалтерском учете по методу начисления при соблюдении следующих условий:

- покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;
- сумма выручки может быть определена;
- организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;
- расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Основными **задачами бухгалтерского учета реализации** продукции, работ и услуг являются:

- контроль за выполнением договорных обязательств поставки продукции по ее видам, количеству и качеству;
- контроль за соблюдением законодательства о реализационных ценах;
- контроль за своевременным и правильным оформлением первичных документов по сбыту и реализации продукции (работ и услуг);
- контроль за проведением своевременных расчетов с заготовительными организациями, покупателями и заказчиками;
- выявление достоверного финансового результата от реализации продукции (работ и услуг).

9.2. Классификация доходов и расходов

Классификация доходов и расходов регулируется *Инструкцией по бухгалтерскому учету доходов и расходов*, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 [5].

Доходы представляют собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственников ее имущества (учредителей, участников).

Экономические выгоды – получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов. Не признаются доходами организации поступления от других лиц авансов, задатка, залога, возврат активов, ранее переданных организацией другим субъектам хозяйствования на условиях возврата (займы), и другие аналогичные доходы, так как они не ведут к увеличению активов или уменьшению обязательств.

Расходы представляют собой 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).

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются:

- на доходы и расходы по текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности.

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Доходами по текущей деятельности являются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности.

Расходы по текущей деятельности представляют собой часть затрат организации, относящуюся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде. Они включают в себя:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности.

Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) включает прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), относящиеся к реализованной продукции (работам, услугам).

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты.

В состав **распределяемых переменных косвенных затрат** включаются косвенные общепроизводственные затраты, величина которых зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

К управленческим расходам относятся условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые полностью в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы»).

Условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (со счета 25) могут также относиться к управленческим расходам и

списываться в дебет субсчета 90-5 «Управленческие расходы» с кредита счета 25.

В состав **расходов на реализацию** включаются расходы, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываемые при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-6 «Расходы на реализацию»).

В состав **прочих доходов и расходов по текущей деятельности**, учитываемых на субсчетах 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности», включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств;
- суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных при инвентаризации;
- стоимость запасов, денежных средств, работ, услуг, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение запасов, оплату выполненных работ, оказанных услуг, финансирование текущих расходов;
- доходы и расходы от уступки права требования;
- суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств;
- суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов, резервов по сомнительным долгам и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- расходы по аннулированным производственным заказам;
- расходы обслуживающих производств и хозяйств;
- материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год;
- не компенсируемые виновными лицами потери от простоев по внешним причинам;
- штрафы, пени по платежам в бюджет, по расчетам по социальному страхованию и обеспечению;
- неустойки (штрафы, пени) и другие виды санкций за нарушение условий договоров, присужденные судом или признанные должником, причитающиеся к получению, а также подлежащие к уплате;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- доходы и расходы, связанные с чрезвычайными ситуациями;
- другие доходы и расходы по текущей деятельности.

Инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

В состав *доходов и расходов по инвестиционной деятельности*, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

- доходы и расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений;
- суммы излишков, недостач и потерь от порчи инвестиционных активов, выявленных при инвентаризации;
- доходы и расходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций;
- доходы и расходы по договорам о совместной деятельности;
- доходы и расходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций (если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);
- суммы создаваемых резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений и восстанавливаемые суммы этих резервов;
- суммы изменения стоимости инвестиционных активов в результате переоценки и обесценения, признаваемые доходами (расходами) в соответствии с законодательством;
- доходы, связанные с государственной поддержкой, направленной на приобретение инвестиционных активов;
- стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;
- доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости;
- проценты, причитающиеся к получению;
- прочие доходы и расходы по инвестиционной деятельности.

Финансовая деятельность – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обяза-

тельств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

В состав *доходов и расходов по финансовой деятельности*, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются:

- проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами (за исключением тех, которые относятся на стоимость инвестиционных активов);

- 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);

- расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью);

- доходы и расходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска (в случае, если организация не является профессиональным участником рынка ценных бумаг);

- курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте;

- разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством;

- прочие доходы и расходы по финансовой деятельности.

9.3. Документальное оформление операций по реализации продукции, работ, услуг

Основной формой реализации готовой продукции сельскохозяйственных организаций выступают государственные закупки. Государственная система сбыта располагает сетью заготовительных организаций, перерабатывающих и торговых предприятий, к числу которых относятся молокозаводы, мясокомбинаты, хлебоприемные пункты, овощесушильные заводы и др.

Гражданский кодекс Республики Беларусь предусматривает специальный механизм закупок для нужд сельского хозяйства – **договор контрактации**. По договору контрактации **производитель** сельскохозяйственной продукции обязуется передать выращенную (произведен-

ную) им продукцию **заготовителю**, осуществляющему закупки такой продукции для переработки или продажи (п. 1 ст. 505 ГК).

Характерная черта контрактации – **покупка будущей сельхозпродукции**, отсутствующей в момент заключения договора. Это обуславливает другие особенности:

а) возможность предварительного финансирования заготовителем производителя;

б) обязанность производителя организовать сельхозпроизводство способом, обеспечивающим оговоренное качество и ассортимент продукции.

В последнее время используются *договоры поставки товаров (сельскохозяйственной продукции) для республиканских государственных нужд*.

Существенным условием такого договора является условие о **предварительной оплате (авансе)** сельскохозяйственной продукции в срок не позднее 60 дней с даты заключения договора в размере не менее 30 % ее стоимости, определенной исходя из цены на сельскохозяйственную продукцию, установленной до 1 апреля года, в котором выращивается закупаемая сельскохозяйственная продукция.

Оплата сельскохозяйственной продукции, принятой заготовителем в пределах срока действия договора, производится по цене, установленной государственным органом на календарный год, в котором выращивается закупаемая продукция.

Договоры контрактации включают следующие разделы: предмет договора, количество (ассортимент), сроки и порядок поставки продукции, права и обязанности; качество; цена и порядок расчетов; имущественная ответственность; рассмотрение споров; особые условия государственного контракта; дополнительные условия; срок действия контракта; юридические адреса сторон.

Подписывают договор заготовительная и сельскохозяйственная организации. Он регистрируется в государственной инспекции по закупкам и качеству продукции райсельхозпрода, и ему присваивается номер.

Договор контрактации подлежит обязательному исполнению. За неисполнение договорных обязательств производители сельскохозяйственной продукции несут ответственность в соответствии со ст. 509 Гражданского кодекса Республики Беларусь.

Товарно-транспортная накладная (ф. ТТН-1) предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей, если их перемеще-

ние осуществляется с участием автомобильного транспорта, а также для расчетов за перевозки и учета выполненной транспортной работы. Оформляется в 4 экземплярах.

Товарная накладная (ф. ТН-2) используется для отпуска и приемки товарно-материальных ценностей, если их перемещение осуществляется без участия автотранспортных средств. Выписывается в 2 экземплярах.

В дополнение к ТН-1 организация при реализации должна выписывать документы: на молоко – *удостоверение качества и безопасности производственного сырья*; на скот и птицу – *ветеринарное свидетельство*; на семена элиты и суперэлиты – *аттестат на семена*; на семена всех остальных репродукций – *свидетельство на семена*; на гибридные семена кукурузы – *свидетельство на гибридные семена кукурузы*; на хлебопродукты – *удостоверения о качестве муки, зерна, комбикормов, фуража, сертификаты на жмых, крупу*.

На основании ТН-1 заготовительные организации составляют соответствующие реестры – ярлыки и накопительные ведомости, данные которых заносятся в ***приемные квитанции***: ПК-1 (скот); ПК-2 (скот) – на закупку скота, птицы и кроликов у населения; ПК-3 (молоко); ПК-3а (молоко) – на закупку молока и молочных продуктов у населения и др., утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 1 июля 2011 г. № 267. В них указывают, какая продукция принята и в каком количестве, ее качество, зачетную массу и причитающуюся за нее оплату.

С 1 июля 2016 г. в Республике Беларусь введены ***электронные счета-фактуры*** по НДС (ЭСЧФ). ЭСЧФ является обязательным электронным документом для всех плательщиков налога на добавленную стоимость, у которых возникает объект налогообложения НДС, служащим основанием для осуществления расчетов по НДС между продавцом и покупателем и принятия к вычету сумм НДС.

При реализации продукции за наличный расчет через кассу организации могут выписываться *требование-накладная* на отпуск продукции со склада в 2 экземплярах и *приходный кассовый ордер (ф. № КО-1)* либо *накладная-приходный ордер на отпуск ценностей за наличный расчет (ф. РП-4)* в 3 экземплярах.

Отпуск продукции работникам своей организации в счет оплаты труда оформляется *ведомостью*, подписанной руководителем и главным бухгалтером организации. Получение данной продукции работником подтверждается его подписью в ведомости.

Продукцию, отпущенную в столовые, детские и дошкольные учреждения, буфеты, принадлежащие организации, оформляют **требовани-ем-накладной** или **лимитно-заборной картой**.

Отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (ф. 424-АПК) составляется при разовой продаже продукции на рынке и в других местах торговли (продажа продукции с автомашин, прицепов и др.). Составляется в одном экземпляре в конце рабочего дня лицом, осуществляющим торговлю. К Отчету прилагаются документы, подтверждающие приемку продукции для продажи и использование (сдачу) денежной выручки.

На выполнение работ и оказание услуг сторонним организациям или отдельным лицам составляется *Акт о выполненных работах (оказанных услугах)* произвольной формы в 2 экземплярах. В Акте содержится информация о стоимости выполненных работ, ставке НДС.

В случае предварительной оплаты реализуемой продукции продавец выписывает *счет-фактуру*, на основании которой покупатель перечисляет деньги за предстоящую отгрузку. Оплата реализованной продукции может осуществляться наличными денежными средствами, поступающими в кассу организации, либо в безналичной форме. При поступлении денежных средств в кассу выписывается *приходный кассовый ордер*. Документами, подтверждающими поступление денег на счета в банке, являются *платежные поручения, платежные требования*, приложенные к выписке по лицевому счету.

Для оформления приемки (закупки) молока у граждан в порядке выполнения заключенных договоров для последующей его реализации перерабатывающим организациям используется *Книжка учета приемки (закупки) молока у граждан (ф. 420-АПК)*. Книжка открывается на отдельного сдатчика.

Журнал учета приемки (закупки) молока у граждан (ф. 421-АПК) представляет собой документ накопительного характера, в котором приемщик молока обобщает данные о движении молока, закупленного у граждан по договорам, за месяц. При реализации молока выписывается *товарно-транспортная накладная (ф. ТТН-1)*.

Для оформления операций поступления (закупки) и выбытия животных по договорам с гражданами предназначен *Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами (ф. 419-АПК)*.

Для оформления операций по закупке картофеля, плодов и другой продукции у граждан по договорам составляется *Приемно-расчетная*

ведомость на закупку сельскохозяйственной продукции у граждан (ф. 422-АПК). Она составляется заготовителем сельскохозяйственной продукции в одном экземпляре в течение рабочего дня, по мере закупки сельскохозяйственной продукции у граждан.

9.4. Синтетический и аналитический учет реализации продукции, работ, услуг

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

К счету 90 могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90-2 «Налог на добавленную стоимость»;

90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»;

90-5 «Управленческие расходы»;

90-6 «Расходы на реализацию»;

90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

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»;

90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;

90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

На субсчете 90-1 учитывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

На субсчете 90-2 учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг по законодательству.

На субсчете 90-3 учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

На субсчете 90-4 учитывается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, по которым на субсчете 90-1 отражена выручка.

По дебету субсчета 90-5 учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 «Общепроизводственные затраты» в части условно-постоянных затрат и 26 «Общехозяйственные затраты».

По дебету субсчета 90-6 учитываются расходы на реализацию, списываемые с кредита счета 44 «Расходы на реализацию».

На субсчете 90-7 учитываются доходы по текущей деятельности, кроме выручки, отражаемой на субсчете 90-1.

На субсчете 90-8 отражаются суммы начисленного НДС, исчисленного от прочих доходов по текущей деятельности.

На субсчете 90-9 учитываются суммы начисленных налогов и сборов (кроме НДС), исчисляемых от прочих доходов по текущей деятельности.

Записи по всем субсчетам счета 90 (кроме субсчета 90-11) производятся накопительно в течение отчетного года.

Сопоставлением **дебетового оборота** по субсчетам 90-2–90-6, 90-8–90-10 и **кредитового оборота** по субсчетам 90-1, 90-7 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от текущей деятельности за отчетный период. Счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету (кроме субсчета 90-11), закрываются внутренними записями на субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

Аналитический учет по счету 90 ведется по видам реализованных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а также по каналам реализации (продажа государству, работникам хозяйства, в торговую сеть, на рынке, выдача натурой в счет оплаты труда).

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-4	11	Списана нормативно-прогнозная себестоимость реализованного: - молодняка КРС в живой массе; - готовой продукции; - семян, кормов, материалов
	43	
	10	
90-4	23	Оказаны услуги собственным грузовым автотранспортом по доставке продукции до заготовительных организаций (по нормативно-прогнозной себестоимости)

62	90-1	Отражена причитающаяся к получению выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (с учетом НДС)
73	90-1	Предоставлен работнику заем продукцией организации, товарами
75	90-1	Отражена выдача начисленных учредителям дивидендов имуществом, работами или услугами этой организации
79	90-1	Отражена головной организацией выручка, полученная структурным подразделением организации
90-2, 90-3	68-2	Начислен НДС, а также прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг
90-4	20 11 23	Списаны калькуляционные разницы по реализованной продукции и услугам (дополнительная запись или «красное сторно»): - по продукции основного производства; - по молодяку КРС; - по услугам собственного автотранспорта
43	76	Принято к учету молоко, закупленное по договорам у граждан
90-4	70, 69, 76-2	Начислена заработная плата лаборанту и сборщику молока с начислениями в ФСЗН и Белгосстрах
90-4	23	Отражены услуги гужевого или автомобильного транспорта по сбору молока у граждан
90-4	43	Списана стоимость молока, закупленного у граждан и реализованного заготовительной организацией
62	90-1	Отражена выручка в сумме задолженности заготовительной организации за реализованное молоко и по возмещению расходов по заготовке молока у населения (с учетом НДС)
90-2	68-2	Начислен НДС по реализации
90-3	68-2	Начислен единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции
90-5	26	Списана сумма управленческих расходов
90-6	44	Списаны расходы на реализацию
90-11, 99	99, 90-11	Определен финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) за месяц (прибыль, убыток)

В целях расширения рынка сбыта продукции организации осуществляют реализацию продукции в **фирменных магазинах**. Фирменным магазином считается розничное торговое предприятие, реализующее товары собственного производства.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
41-2	43	Отпущена продукция в магазин по учетной стоимости
41-2	42	Отражена торговая наценка на разницу между отпускной и учетной стоимостью
41-2	42	Отражен налог на добавленную стоимость в цене товара
90-4	41	Реализован товар в фирменном магазине
71, 50, 57	90	Отражена причитающаяся выручка за реализацию товара в фирменном магазине
90-4	42	На сумму наценки, приходящейся на реализованный товар (методом «красное сторно»)

90-2	42	На сумму НДС, приходящуюся на реализованный товар (методом «красное сторно»)
90-2, 90-3	68	Начислен налог на добавленную стоимость и налог с продаж на реализованный товар в фирменном магазине
90-6	44	Списаны расходы по реализации

Сельскохозяйственные организации, как правило, имеют свои торговые точки на рынках, где реализуют произведенную сельскохозяйственную продукцию.

Учет отпущенной продукции для реализации ведется на счете 41 «Товары» по продажным ценам (с включением всех налогов и сборов, уплачиваемых от выручки) в разрезе материально ответственных лиц. Разница между учетной (нормативно-прогнозной себестоимостью) и продажной стоимостью учитывается на счете 42 «Торговая наценка».

Ежемесячно производится расчет наценки, приходящейся на реализованный товар.

При отражении операций по реализации продукции **на ярмарках и на рынке** сельскохозяйственные организации могут отражать операции так же, как и по фирменному магазину (если такой порядок оговорен в учетной политике), кроме того, допускается не использовать счет 41 «Товары» и счет 42 «Торговая наценка».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
43, 11	43, 11	Отпуск готовой продукции и молодняка животных для реализации с мест хранения (по учетной стоимости)
71	90-1	На сумму выручки при передаче продукции и молодняка животных уполномоченному работнику для реализации
90-4	43, 11	Отражена учетная стоимость реализованной продукции и молодняка животных
90-2, 90-3	68	Начислен НДС и единый налог
50	71	Внесена уполномоченным работником выручка от реализации продукции и молодняка животных на рынке
90-4	20	На списание в конце года суммы калькуляционной разницы по реализованной на рынке продукции

Статьей 74 Трудового кодекса Республики Беларусь с согласия работника допускается замена денежной оплаты полностью или частично натуральной оплатой (смешанная форма оплаты).

Выплата заработной платы в натуральной форме продукцией собственного производства или приобретенными товарно-материальными ценностями рассматривается как обычная операция реализации, которая признается объектом налогообложения.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-4	43, 11, 41	Отражена фактическая себестоимость продукции собственного производства или товаров по учетной стоимости, выданных в счет заработной платы
70	90-1	Отражена выплата заработной платы работникам в натуральной форме путем выдачи продукции организации, товаров, оказания услуг, выполнения работ по ценам реализации
90-2, 90-3	68-2	Начислены НДС, целевые сборы и отчисления, производимые от выручки

В современных условиях сельскохозяйственные организации обеспечивают льготное питание механизаторов и других категорий работников, принимающих участие в выполнении весенне-полевых работ и уборке урожая, различными путями:

- получение готовых обедов в организациях общепита;
- приготовление обедов в сельскохозяйственной организации.

Обеды из организаций общественного питания получают по *ТТН*. В случае приготовления обедов в специально оборудованных местах отправку обедов в поле для питания работников, участвующих в весенне-полевых работах и уборке урожая, оформляют *требованием-накладной*. Рабочие в получении обедов расписываются в ведомости.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-4	43	На фактическую стоимость отпущенных на питание обедов
20	90-1	На сумму снижения стоимости обедов
70	90-1	На сумму стоимости обедов, возмещаемую работниками

Данные первичных учетных документов обобщаются в *Ведомости учета реализации продукции, работ и услуг (ф. 62-АПК)*, которая предназначена для получения сводных данных о реализации продукции, работ и услуг за месяц.

При большом количестве документов к данной ведомости ведутся вспомогательные регистры: *Реестр документов по реализации готовой продукции (ф. 63-АПК)* и *Реестр документов по реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг, основных средств и прочих активов (ф. 64-АПК)*. Итоговые данные ведомости ф. 62-АПК ежемесячно переносятся в *Журнал-ордер № 11-АПК*, который является регистром синтетического учета.

9.5. Состав, учет и списание расходов на реализацию

Процесс реализации продукции связан с определенными расходами, которые подразделяются на возмещаемые и невозмещаемые.

Возмещаемые – это расходы, связанные с доставкой сельскохозяйственной продукции и скота на государственные заготовительные пункты. Эти расходы возмещаются по единым тарифам на автоперевозки исходя из зачетной массы закупленной продукции. Услуги автотранспорта в данном случае рассматриваются как реализация услуг на сторону.

Невозмещаемые расходы – это расходы, связанные с реализацией продукции, работ и услуг. Они учитываются по дебету **счета 44 «Расходы на реализацию»**. К невозмещаемым относятся расходы, непосредственно связанные с упаковкой, погрузочно-разгрузочными работами и отправкой продукции в соответствии с договорами, а также другие коммерческие расходы, связанные со сбытом продукции.

Расходы, учтенные на счете 44, ежемесячно списываются комплексно, без подразделения по статьям затрат, на аналитические счета реализованных видов продукции (работ, услуг) в целях формирования полной себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг. Если нет возможности списать данные расходы на конкретный вид продукции (работ, услуг), то производят их распределение пропорционально массе, объему, количеству, фактической себестоимости или выручки реализованной продукции. Порядок распределения расходов должен быть закреплен в учетной политике организации.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
44	51	Произведена оплата услуг по прохождению обязательного медицинского осмотра работниками, занятыми реализацией продукции, и приобретению санитарных книжек
44	76	Отражены суммы, уплаченные (подлежащие уплате) центру гигиены и санитарной эпидемиологии за гигиеническую регистрацию продукции и получение соответствующего удостоверения
44	70	Начислена заработная плата работнику, осуществляющему продажу продукции на рынке
44	69, 76-2	Произведены отчисления от суммы заработной платы продавца в ФСЗН и Белгосстрах
44	23	Отнесены услуги собственного автотранспорта по доставке продукции
44	71	Списаны в состав расходов на реализацию расходы, произведенные подотчетными лицами (стоимость торгового места на рынке и др.)

44	43	Списана продукция, использованная на проведение специальных анализов при отпуске ее в реализацию и в качестве выставочного образца
44	02, 05	Начислена амортизация по торговым помещениям, их оборудованию и нематериальным активам
44	76, 60	Учтены расходы по рекламе, отражены комиссионные сборы
44	41-3, 10-4	Учтены расходы на тару и упаковку продукции
44	97	Списана часть расходов на рекламу и маркетинговые услуги, относящаяся в отчетном месяце на реализованную продукцию
90-6	44	Списаны расходы на реализацию сельскохозяйственной продукции

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на реализацию» ведут по видам и статьям расходов в *Ведомости аналитического учета расходов по реализации (ф. 51-АПК)*. Она используется для систематизации данных о расходах снабженческих, сбытовых и торговых организаций. Итоговые данные из этой ведомости переносят в *Журнал-ордер № 11-АПК*.

9.6. Учет прочих доходов и расходов по текущей деятельности

На *субсчете 90-7* «Прочие доходы по текущей деятельности» учитываются доходы по текущей деятельности (кроме выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг).

На *субсчете 90-8* «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» учитываются суммы начисленного НДС, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством.

На *субсчете 90-9* «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов по текущей деятельности (кроме НДС).

На *субсчете 90-10* «Прочие расходы по текущей деятельности» учитываются прочие расходы по текущей деятельности.

Аналитический учет ведется по каждому виду доходов и расходов.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
50, 51, 62	90-7	На сумму доходов, связанных с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств, полученных штрафов, пеней и неустоек
73	90-7	На сумму разницы между учетной и взыскиваемой стоимостью недостающих активов

10, 50, 51, 52, 60, 76	90-7	При безвозмездном получении запасов, денежных средств, получении оказанных услуг, выполненных работ
10, 11, 43, 50, 51	90-7	На суммы излишков запасов и денежных средств, выявленных при инвентаризации
10, 41, 43	90-7	Отражена сумма дооценки запасов
51, 52, 55, 60	90-7 или 98	На сумму финансовой помощи, полученной из бюджета или перечисленной поставщику для приобретения запасов, оплаты выполненных работ и оказанных услуг, на финансирование текущих расходов
98	90-7	Отражена фактическая себестоимость запасов, использованных на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, приобретенных за счет финансовой помощи
98	90-7	Отражена сумма финансовой помощи, полученной и использованной коммерческими организациями для оплаты выполненных работ, оказанных услуг, использованной в том отчетном периоде, в котором понесены расходы, возмещаемые за счет этой финансовой помощи
60, 62, 76-3	90-7	Отражены неустойки, штрафы, пени, предъявленные и признанные (или присужденные) за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению
63	90-7	Присоединен резерв по сомнительным долгам к доходу отчетного периода
60	90-7	Списана сумма кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности, при ликвидации юридического лица
90-8, 90-9	68	На сумму начисленного НДС и прочих налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов по текущей деятельности
90-10	10, 11, 41, 43	На стоимость имущества при безвозмездной передаче другим лицам
90-10	29	Списаны расходы обслуживающих производств и хозяйств
90-10	70, 69, 76-2	На начисленную материальную помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год, включая отчисления
90-10	23	На стоимость услуг автотранспорта по реализации запасов
90-10	94	Отражены суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств, если их виновники не установлены или суд отказал во взыскании с них
90-10	20	При списании затрат по аннулированным производствам
90-10	51	На расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, уплату пеней, штрафов
90-10	51, 50	На расходы социального характера в денежной форме
90-10	57	На расходы по реализации и конверсии иностранной валюты
90-10	60, 62, 76	Отражены неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате

90-10	62	При списании дебиторской задолженности, невозможной для взыскания или по которой истек срок исковой давности, если задолженность возникла в связи с осуществлением текущей деятельности
90-10	76-2	Отражены расходы по добровольному страхованию имущества
90-10	68, 69	На штрафы по платежам в бюджет и ФССН
90-10	63	На суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам
90-10	14	На суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов
90-10	62, 76	На сумму превышения списываемой дебиторской задолженности, признанной организацией к получению, над суммой ранее созданных резервов по сомнительным долгам
90-11, 99	99, 90-11	Определен финансовый результат от прочих доходов и расходов по текущей деятельности

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90-11), закрываются внутренними записями на субсчет 90-11.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-11	99	Отражена сумма полученной прибыли за отчетный месяц
99	90-11	Отражена сумма полученного убытка за отчетный месяц
90-1	90-11	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-1
90-11	90-2	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-2
90-11	90-3	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-3
90-11	90-4	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-4
90-11	90-5	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-5
90-11	90-6	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-6
90-7	90-11	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-7
90-11	90-8	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-8
90-11	90-9	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-9
90-11	90-10	Отражено закрытие в конце года субсчета 90-10

9.7. Учет прочих доходов и расходов

К счету **91 «Прочие доходы и расходы»** могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы» – для учета доходов по инвестиционной, финансовой деятельности и иных доходов (кроме доходов по текущей деятельности);

91-2 «Налог на добавленную стоимость» – для учета сумм начисленного НДС, исчисляемых от прочих доходов;

91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов» – для учета сумм начисленных налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов (кроме НДС);

91-4 «Прочие расходы» – для учета прочих расходов организации, в том числе связанных с прочими доходами;

91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов» – для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период.

Записи по субсчетам 91-1, 91-2, 91-3, 91-4 производятся накопительно в течение отчетного года. Сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 91-2, 91-3, 91-4 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период, которое отражается по дебету (кредиту) счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) субсчета 91-5.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
98	91-1	Отражена сумма ежемесячно начисляемой амортизации по безвозмездно полученным долгосрочным активам
08	91-1	Отражена стоимость безвозмездно полученных долгосрочных активов, по которым не начисляется амортизация
51, 52	91-1	На сумму: доходов, полученных от участия в уставных фондах других организаций; полученных процентов за хранение денежных средств на счетах банка; полученную в погашение дебиторской задолженности после истечения сроков исковой давности, а также поступившую в погашение дебиторской задолженности, невозможной (нереальной) для взыскания; доходов по сдаче в финансовую аренду (лизинг) имущества
76-4	91-1	На сумму причитающихся дивидендов и доходов (проценты по ценным бумагам), подлежащих получению
62	91-1	Начисление выручки от реализации долгосрочных активов
01, 03, 04, 07, 08	91-1	На стоимость излишков основных средств, нематериальных активов и прочих долгосрочных активов, выявленных при инвентаризации
10	91-1	Оприходованы материалы, полученные от ликвидации долгосрочных активов
06	91-1	Отражена разница между оценочной стоимостью долгосрочных активов, вносимых в уставный капитал, и их остаточной стоимостью, если остаточная стоимость ниже оценочной

60	91-1	Учтены в составе доходов суммы кредиторской задолженности, возникшей по инвестиционной и финансовой деятельности, по которой истекли сроки исковой давности, и при ликвидации кредитора
02, 05	91-1	Отражена сумма восстановления обесценения активов
47	91-1	На сумму восстановления первоначального и последующего обесценения (сумму последующего дохода) долгосрочных активов, предназначенных для реализации, при прекращении их признания в качестве предназначенных для реализации
06, 52, 58, 60, 62, 76, 81 (91-4)	91-1 (06, 52, 58, 60, 62, 76, 81)	Отражены курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством
60, 62, 76 (91-4)	91-1 (60, 62, 76)	Отражены разницы, возникающие при погашении обязательства в валюте, отличной от валюты обязательства, за исключением случаев, установленных законодательством (так называемые суммовые разницы)
91-2, 91-3	68-2	На сумму начисленного НДС и прочих налогов и сборов, исчисляемых от прочих доходов
91-4	06, 07, 08	Списана стоимость выбывающих долгосрочных финансовых вложений, оборудования к установке, вложений в долгосрочные активы
91-4	66, 67	На сумму процентов, подлежащих к уплате, за пользование организацией кредитами, займами
91-4	58, 57	При реализации ценных бумаг и валюты
91-4	51, 60, 62	На суммы неустоек (штрафов, пеней) и других санкций за нарушение условий договоров по инвестиционной и финансовой деятельности
91-4, 007	62, 76	На убытки от списания дебиторской задолженности, возникшей по инвестиционной и финансовой деятельности: по которой истек срок исковой давности; невозможной (нереальной) для взыскания; при ликвидации юридического лица или кредитора
91-4	01, 03, 04	На сумму уценки долгосрочных активов
91-4	02, 05	На сумму обесценения долгосрочных активов
91-4	06	Отражена разница между оценочной стоимостью долгосрочных активов, вносимых в уставный капитал, и их остаточной стоимостью, если остаточная стоимость выше оценочной
91-4	47	Отражена стоимость реализуемого долгосрочного актива, предназначенного для реализации, а также сумма его первоначального и последующего обесценения
91-4	01, 03, 04	На сумму остаточной стоимости выбывшего объекта основных средств, инвестиционной недвижимости, нематериальных активов
91-4	10, 70, 69, 76-2, 23	На сумму расходов, связанных с ликвидацией и выбытием долгосрочных активов

91-4	94	Отражены суммы недостач, потерь и порчи имущества, относящегося к долгосрочным активам, если их виновники не установлены или суд отказал во взыскании с них
91-4	59	На сумму созданного резерва под обесценение краткосрочных финансовых вложений
91-5	99	Отражена сумма прибыли по инвестиционной и финансовой деятельности
99	91-5	Отражена сумма убытка по инвестиционной и финансовой деятельности

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91-5), закрываются внутренними записями на субсчет 91-5.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
91-5	99	Отражена сумма полученной прибыли за отчетный месяц
99	91-5	Отражена сумма полученного убытка за отчетный месяц
91-1	91-5	Отражено закрытие в конце года субсчета 91-1
91-5	91-2	Отражено закрытие в конце года субсчета 91-2
91-5	91-3	Отражено закрытие в конце года субсчета 91-3
91-5	91-4	Отражено закрытие в конце года субсчета 91-4

Аналитический учет по счету 91 ведется по видам прочих доходов и расходов в *Ведомости учета операционных и внереализационных доходов и расходов (ф. 65-АПК)*, а синтетический – в *Журнале-ордере № 11-АПК*.

9.8. Учет доходов будущих периодов

Для обобщения информации о доходах, полученных или начисленных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, используется пассивный счет 98 «Доходы будущих периодов».

Счет 98 применяется также для обобщения информации о получении и использовании коммерческой организацией международной технической помощи, иностранной безвозмездной помощи, безвозмездной (спонсорской) помощи, а также о получении и использовании отдельных видов государственной поддержки, что регулируется *Инструкцией по бухгалтерскому учету государственной поддержки* и

Инструкцией по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, утвержденными постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 112.

К счету 98 могут быть открыты субсчета по видам доходов будущих периодов.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
98	18	На сумму НДС, уплаченную (подлежащую уплате) при приобретении (ввозе) товаров, работ, услуг за счет безвозмездно полученных средств из республиканского бюджета либо государственных внебюджетных фондов
98	51, 52, 55	На сумму перечисленной со счетов в банке возвращаемой финансовой помощи, полученной из бюджета и отраженной в предыдущих отчетных периодах в составе доходов будущих периодов
98	90-7	Отражена фактическая себестоимость запасов, использованных на производство продукции, работ, услуг, приобретенных: - полностью за счет финансовой помощи, в результате полученных льгот в части освобождения от уплаты налогов, в результате возмещения сумм уплаченных налогов; - частично за счет данных видов помощи, скорректированная на долю данной помощи в фактической себестоимости
98	90-7	Отражена сумма финансовой помощи, полученной на финансирование текущих расходов и для оплаты выполненных работ, оказанных услуг и использованной в том отчетном периоде, в котором понесены расходы, возмещаемые за счет этой помощи
98	90-7	Отражена фактическая себестоимость запасов, полученных в виде безвозмездной помощи и использованных на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг
98	91	На сумму начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов, полученных в виде безвозмездной помощи, от их первоначальной стоимости на протяжении срока их полезного использования
98	91	Отражена сумма начисленной амортизации от первоначальной стоимости основных средств, нематериальных активов на протяжении срока их полезного использования, приобретенных: - полностью за счет финансовой помощи, за счет средств, высвободившихся в результате полученных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов, за счет средств, высвободившихся в результате возмещения сумм уплаченных налогов; - частично за счет данных средств, скорректированная на их долю в первоначальной стоимости приобретенных основных средств, нематериальных активов
98	91	Отражена полная сумма высвободившихся средств в результате предоставления льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов (возмещения сумм уплаченных налогов), использованных на приобретение основных средств, нематериальных активов, если по ним не начисляется амортизация

08	98	Отражено получение безвозмездной помощи в виде основных средств, нематериальных активов (если по ним начисляется амортизация в соответствии с законодательством)
07, 10, 11, 41	98	На стоимость оборудования к установке, материалов, животных, товаров, полученных в виде безвозмездной помощи (в соответствии с учетной политикой)
51, 52, 55	98	Отражено получение из бюджета на финансирование текущих расходов финансовой помощи путем зачисления денежных средств на счета в банке
51	98	Отражено возмещение сумм уплаченных налогов
60, 76	98	Отражено предоставление финансовой помощи из бюджета путем перечисления средств поставщикам для приобретения основных средств, запасов, для оплаты выполненных работ, оказанных услуг
68	98	Отражена сумма предоставленных льгот по налогам в части освобождения от уплаты налогов

Для синтетического учета операций по счету 98 «Доходы будущих периодов» применяют *Журнал-ордер № 15-АПК*, а аналитический учет ведут в специальной таблице «*Аналитические данные к счету 98*», построенной в форме оборотной ведомости.

9.9. Учет расходов будущих периодов

Сельскохозяйственные организации осуществляют расходы, которые относятся к нескольким производственным циклам и включаются в себестоимость производимой продукции на протяжении нескольких отчетных периодов. Данные расходы называются **расходами будущих периодов**.

В соответствии с *Методическими рекомендациями по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг)*, утвержденными письмом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 января 2016 г. № 04-2-1-32/178, в сельскохозяйственных организациях к данным расходам относятся:

– затраты на мероприятия по улучшению земель, осуществляемые за счет собственных средств и включаемые в себестоимость продукции в течение ряда лет, исходя из определенных для отдельных мероприятий сроков их действия и использования (рекультивация земель);

– затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства (летние лагеря и загоны для животных, расходы по устройству сооружений для силосования, сенажирования и др.), используемых в течение нескольких лет;

– затраты, связанные с подготовкой и освоением производств новых видов продукции (пусковые расходы), освоением новых технологий выращивания сельскохозяйственных культур, новых технологий в промышленных производствах, в крупных животноводческих комплексах;

– другие расходы (оплата вперед услуг телефонной связи; оплата расходов на подписку изданий периодической печати; арендная плата и др.), производственные расходы в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам. Их аналитический учет ведется по видам расходов.

Если срок списания расходов будущих периодов однозначно не определен, организация может установить его самостоятельно. Это решение должно быть закреплено в ее учетной политике.

Пусковые расходы включаются в затраты соответствующих производств в течение нормативного срока их освоения, но не более чем в течение 3 лет.

В сельскохозяйственных организациях в качестве расходов будущих периодов могут учитываться затраты по внесению удобрений при условии, что проводились единовременные мероприятия по восстановлению и повышению плодородия земель. В таких случаях распределение стоимости удобрений в зависимости от их вида, периода действия и последствий на почву производится в соответствии с пропорциями списания. Например, в течение 5–7 лет.

Услуги телефонной связи, затраты по подписке на деловые издания, арендная плата (оплаченные вперед) списываются в части размера оплаты, приходящейся на отчетный месяц.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
97	10, 60, 70, 69, 76-2	На произведенные в текущем отчетном периоде суммы расходов будущих периодов
20, 23, 25, 26, 44 и др.	97	На списание части расходов будущих периодов при наступлении отчетного периода, к которому относятся эти расходы

На конец года по счету 97 может быть дебетовое сальдо, которое показывает сумму затрат, относящуюся к следующим отчетным периодам.

Аналитический учет расходов будущих периодов ведут в *Производственном отчете по прочим видам затрат (расходов) (ф. 18-Ж)*, а синтетический – в *Журнале-ордере № 10-АПК*.

9.10. Учет прибылей и убытков

Обобщающими показателями финансового результата всей деятельности организации являются прибыль (убыток) до налогообложения и чистая прибыль (чистый убыток).

Прибыль (убыток) до налогообложения определяется путем суммирования прибыли (убытка) по текущей деятельности и прибыли (убытка) от инвестиционной и финансовой деятельности.

Чистая прибыль (чистый убыток) определяется путем вычитания из прибыли (убытка) до налогообложения суммы налога на прибыль, корректировки полученного результата на суммы изменений отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, вычитанием прочих налогов и сборов, исчисляемых из прибыли.

Для обобщения информации о формировании прибыли (убытка) до налогообложения и чистой прибыли (убытка) предназначен счет 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту – суммы прибыли (доходов). Счет может иметь дебетовое сальдо, если организация получила убыток от своей деятельности, или кредитовое сальдо, если организация получила прибыль.

Прибыль (убыток) от текущей деятельности списывается с субсчета 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности», а по инвестиционной и финансовой деятельности – с субсчета 91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Сумма этих финансовых результатов и представляет собой расчетный показатель – *прибыль* или *убыток до налогообложения*.

После этого на счете 99 «Прибыли и убытки» отражается использование прибыли на уплату налога на прибыль и на другие цели в соответствии с законодательством.

Начисление налога на прибыль и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли, отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Кроме того, по счету 99 отражаются суммы **начисленных и погашенных отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств**, которые возникают в связи с несовпадением при-

знания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения.

Отложенные налоговые активы отражают сумму налога на прибыль, которая будет возмещена организации в будущих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства отражают сумму налога на прибыль, которую организация должна будет погасить в бюджет в будущих отчетных периодах.

Разницы между учетной прибылью (убытком) и облагаемой прибылью (убытком) могут быть постоянными и временными. Они возникают при наличии расхождений между правилами признания и оценки доходов и расходов в законодательстве по бухгалтерскому учету и отчетности и в налоговом законодательстве.

Постоянная разница относится только к текущему отчетному периоду и не влияет на формирование учетной прибыли (убытка) или налогооблагаемой прибыли (убытка) будущих отчетных периодов.

Постоянные различия возникают, когда периоды признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадают, а их суммы не совпадают.

При наличии постоянных различий в бухгалтерском учете определяется постоянное налоговое обязательство и (или) постоянный налоговый актив как произведение постоянной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, действующей на отчетную дату.

Постоянные налоговые активы и постоянные налоговые обязательства не отражаются на счетах бухгалтерского учета, потому что их суммы являются частью текущего налога на прибыль отчетного периода и в будущих периодах не приводят к изменению данного налога.

Временные различия возникают, если величина расходов (доходов) в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадают, но момент их признания не совпадает.

Временные различия влияют на несколько отчетных периодов: в одном периоде возникают, в другом – погашаются, поэтому они существуют до той даты, на которую доход или расход, повлекший их возникновение, будет признан полностью и в бухгалтерском учете, и для целей налогообложения.

По характеру влияния на облагаемую прибыль временные различия подразделяются на вычитаемые и налогооблагаемые.

Вычитаемые временные разницы приводят к уменьшению учетной прибыли (увеличению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и уменьшению налогооблагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

При возникновении вычитаемой временной разницы от ее суммы начисляется отложенный налоговый актив, который отражает будущую дебиторскую задолженность организации по налогу на прибыль, подлежащую возмещению в будущих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив в бухгалтерском учете начисляется в том случае, когда в отчетном периоде прибыль, отражаемая в бухгалтерском учете, будет меньше, чем облагаемая налогом прибыль.

Это происходит в следующих случаях:

- сумма доходов в бухгалтерском учете меньше, чем сумма этих же доходов, отражаемых в налоговом учете;
- сумма расходов в бухгалтерском учете больше, чем сумма этих же расходов, отражаемых в налоговом учете.

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.

В обоих случаях налогооблагаемая прибыль будет больше, чем прибыль по данным бухгалтерского учета, а сумма превышения налогооблагаемой прибыли над учетной и есть вычитаемая временная разница в доходах и расходах.

Отложенный налоговый актив начисляется путем умножения суммы полученной временной разницы на действующую ставку налога на прибыль и отражается на активном счете 09 «Отложенные налоговые активы».

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором возникли вычитаемые временные разницы, на основании которых они начислены.

По мере уменьшения вычитаемых временных разниц, например при выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым был начислен отложенный налоговый актив, производится расчет его погашения путем умножения суммы уменьшения вычитаемой временной разницы в отчетном периоде на ставку налога на прибыль.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению учетной прибыли (уменьшению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и к увеличению облагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

При возникновении налогооблагаемой временной разницы от ее суммы начисляется отложенное налоговое обязательство, которое отражает будущую кредиторскую задолженность организации по налогу на прибыль, подлежащую возмещению организацией в будущих отчетных периодах.

Отложенное налоговое обязательство в бухгалтерском учете возникает тогда, когда прибыль, отражаемая в бухгалтерском учете, будет больше, чем облагаемая прибыль.

Это происходит в следующих случаях:

- сумма доходов в бухгалтерском учете больше, чем сумма этих же доходов, отражаемых в налоговом учете;
- сумма расходов в бухгалтерском учете меньше, чем сумма этих же расходов, отражаемых в налоговом учете.

Таким образом, 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.

В обоих случаях облагаемая прибыль будет меньше, чем прибыль по данным бухгалтерского учета, т. е. ***возникает налогооблагаемая временная разница*** в доходах и расходах.

Отложенное налоговое обязательство начисляется путем умножения суммы полученной временной разницы на действующую ставку налога на прибыль и отражается на пассивном счете 65 «Отложенные налоговые обязательства».

Отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором возникла налогооблагаемая временная разница, на основании которой оно начислено.

При выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым было начислено отложенное налоговое обязательство, отражается погашение его суммы, начисленной в предыдущих отчетных периодах.

По окончании отчетного года 31 декабря организации проводят **реформацию баланса** путем закрытия счета 99 «Прибыли и убытки». При этом сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 99 определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток), который списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
99	09	Отражено погашение отложенного налогового актива
99	65	Отражено начисление отложенного налогового обязательства
99	68	Отражено начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) в соответствии с законодательством
99	68	Отражено начисление суммы прибыли, полученной от проведения республиканских субботников и подлежащей перечислению в бюджет
99	84	Списана сумма чистой прибыли отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)
99	90-11	Отражен убыток от текущей деятельности за отчетный период
99	91-5	Отражен убыток по прочим доходам и расходам (по инвестиционной и финансовой деятельности) за отчетный период
09	99	Отражено начисление отложенного налогового актива
65	99	Отражено погашение отложенного налогового обязательства
84	99	Списана сумма чистого убытка отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)
90-11	99	Отражена прибыль от текущей деятельности за отчетный период
91-5	99	Отражена прибыль по прочим доходам и расходам (по инвестиционной и финансовой деятельности) за отчетный период

Аналитический учет операций по счету 99 ведут в специальной таблице «*Аналитические данные к счету 99*», а синтетический учет – в *Журнале-ордере № 15-АПК*.

9.11. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Нераспределенная прибыль отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а непокрытый убыток – по дебету, записи ведутся накопительно в течение всего периода функционирования организации.

Кредитовое сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражает сумму накопленной нераспределенной (капитализированной) прибыли организации на отчетную дату, т. е. притока собственного капитала организации. Дебетовое сальдо показывает величину непокрытого убытка организации, свидетельствующую об оттоке вложенного собственником капитала на отчетную дату.

Использование нераспределенной прибыли производится на основе решения собственников (учредителей, акционеров) в соответствии с учредительными документами организации или коллективным договором. По итогам утверждения годовой отчетности в соответствии с законодательными и учредительными документами часть прибыли: направляется на реинвестирование (капитализацию) в резервный капитал, увеличение уставного капитала; на начисление дивидендов (доходов) собственникам (участникам), может передаваться собственнику в установленном законодательством порядке.

Непокрытый убыток, числящийся на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», может быть погашен за счет разных источников: резервного капитала; собственных средств учредителей; при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации, если по расчету по бухгалтерскому балансу их сумма оказалась меньше размера уставного капитала на сумму превышения размера уставного капитала над суммой чистых активов. При отсутствии резервного капитала нераспределенная прибыль отчетного года может направляться на покрытие убытков прошлых лет.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
84	70	Отражено начисление дивидендов, иных доходов от участия в уставном фонде учредителям (участникам), являющимся работниками организации
84	75	Отражены начисление дивидендов, иных доходов от участия в уставном капитале организации учредителям (участникам), не являющимся работниками организации, распределение прибыли, полученной простым товариществом, между участниками
84	75	Отражено направление чистой прибыли на увеличение уставного капитала (если меняется доля участников)
84	79	Отражены передача чистой прибыли структурным подразделениям, выделенным на отдельные балансы, или получение непокрытых убытков от структурных подразделений
84	80	Отражено направление чистой прибыли на пополнение уставного капитала
84	82	Отражено направление чистой прибыли на образование (пополнение) резервного капитала
84	84	Отражено направление нераспределенной прибыли прошлых лет на покрытие убытка отчетного года
84	99	Отражена сумма чистого убытка отчетного года
75	84	Отражено покрытие убытка: - за счет взносов собственников имущества (учредителей, участников); - за счет вкладов товарищей в общее имущество простого товарищества

79	84	Отражены покрытие убытка при его погашении структурными подразделениями, выделенными на отдельные балансы, или передача нераспределенной прибыли структурными подразделениями
80	84	На уменьшение величины уставного капитала до величины чистых активов
82	84	На списание убытка при направлении на его погашение средств резервного капитала
83	84	Отражена сумма числящегося по выбывающим основным средствам и нематериальным активам добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок
99	84	Отражено списание суммы чистой прибыли отчетного года (заключительной записью последнего месяца отчетного года)

Аналитический учет по счету 84 осуществляется по направлениям использования нераспределенной прибыли и источникам погашения убытков в *Журнале-ордере № 15-АПК*.

Лекция 10. УЧЕТ ИСТОЧНИКОВ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

10.1. Экономическая сущность собственного капитала и резервов.

10.2. Учет уставного капитала.

10.3. Учет формирования и использования резервного и добавочно-го капитала.

10.4. Учет резервов предстоящих платежей.

10.5. Учет резервов по сомнительным долгам.

10.6. Учет резервов под обесценение финансовых вложений.

10.7. Учет резервов под снижение стоимости запасов.

10.1. Экономическая сущность собственного капитала и резервов

Все собственные источники средств организаций подразделяются: на капитал, резервы, финансирование.

1. **Капитал** отражает совокупность средств, закрепленных за данным предприятием после вычета из нее обязательств. Капитал подразделяется на три вида: *уставный капитал* – закреплен за данной организацией по уставу; *резервный капитал* – создается для резервных целей для покрытия непредвиденных, как правило, не зависящих от деятельности организаций расходов (в результате стихийных бедствий и др.) и *добавочный капитал*, куда зачисляются прочие собственные источники (от переоценки основных средств, от превышения курсовой стоимости акций над номиналом и т. п.).

2. **Резервы** – это средства, зарезервированные для строго определенных нужд: для списания сомнительных долгов, для покрытия предстоящих платежей, под обесценение финансовых вложений, под снижение стоимости запасов. Источниками создания резервов являются соответствующие отчисления либо от прибыли, либо за счет резервирования части затрат.

3. **Финансирование.** Предприятие может получать средства в порядке финансирования, т. е. безвозмездно. Поэтому эти средства приравниваются к собственным источникам. Как правило, финансирование носит строго целевой характер: на проведение различных целевых мероприятий и т. п.

10.2. Учет уставного капитала

Уставный капитал – совокупность вкладов (долей, акций) первоначально инвестированных учредителями организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных в учредительных документах (в денежном выражении). Величина уставного капитала, отражаемая в балансе, должна соответствовать учредительным документам. Размер уставного капитала в бухгалтерском учете может изменяться лишь в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь или учредительными документами.

Уставный фонд формируется в зависимости от организационно-правовой формы создаваемой организации.

При создании хозяйственного общества его формирование производится в соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь, Законом Республики Беларусь от 9 декабря 1992 г. № 2020-ХП «О хозяйственных обществах», Инвестиционным кодексом Республики Беларусь и др.

Хозяйственным обществом признается коммерческая организация, уставный фонд которой разделен на доли (акции) ее участников. Основной целью деятельности коммерческой организации является получение прибыли.

К хозяйственным обществам относятся: акционерное общество – открытое (ОАО) и закрытое (ЗАО); общество с ограниченной ответственностью (ООО); общество с дополнительной ответственностью (ОДО); унитарное предприятие и др.

Размер уставного фонда акционерного общества определяется путем суммирования номинальной стоимости выкупленных акций при их эмиссии.

Вклады в уставный фонд коммерческой организации могут быть внесены денежным и неденежным имуществом, в том числе основными средствами, оборудованием, инвентарем, инструментами, другими материальными ценностями, ценными бумагами.

При внесении в уставный фонд коммерческой организации неденежного вклада должна быть проведена оценка его стоимости. При проведении независимой оценки стоимости этого вклада экспертиза достоверности оценки не требуется.

Организации имеют право изменить, т. е. увеличить или уменьшить, сумму уставного фонда в случаях, установленных законодательством, что должно быть предусмотрено в уставе хозяйственного общества; изменения допускаются только при условии полной оплаты уставного фонда учредителями (участниками); изменения необходимо внести в учредительные документы.

Уставный фонд **акционерного общества** может изменяться одним из следующих способов:

– увеличением или уменьшением номинальной стоимости акций, которое осуществляется за счет источников собственных средств этого общества, а при условии единогласного принятия решения всеми акционерами – за счет их средств;

– размещением дополнительного количества акций, которое может осуществляться как за счет источников собственных средств этого общества и акционеров, так и за счет иных инвестиций, может быть открытым или закрытым в соответствии с действующим законодательством.

Открытое акционерное общество вправе проводить открытое размещение акций дополнительного выпуска, а закрытое акционерное общество – только закрытое размещение акций дополнительного выпуска.

Решение о приобретении акционерным обществом собственных акций принимается общим собранием акционеров в следующих целях:

- для продажи либо безвозмездной передачи государству;
- для пропорционального распределения среди акционеров;
- для продажи инвестору на условиях, предусмотренных бизнес-планом акционерного общества;
- для аннулирования с целью уменьшения уставного фонда путем уменьшения количества акций;
- для иных случаев, предусмотренных законодательными актами.

Выкуп акционерным обществом собственных акций по требованию его акционеров может осуществляться в связи с тем, что акционеры

не согласны с принятым акционерным обществом решением, например с его реорганизацией, внесением изменений в устав, или если они не участвовали в общем собрании акционеров, а также в других случаях, предусмотренных законодательно.

Цена выкупа акционерным обществом собственных акций по требованию его акционеров утверждается тем же общим собранием акционеров, которое принимает решение, с которым не согласны акционеры.

Собственные акции, выкупленные акционерным обществом по требованию его акционеров в случае реорганизации этого общества, подлежат аннулированию только по *номинальной стоимости* по решению уполномоченного государственного органа.

Акционерное общество обязано выплачивать по привилегированным акциям дивиденды в зафиксированном размере, а по простым акциям – по решению общего собрания акционеров.

Имущество ликвидируемого акционерного общества, оставшееся после завершения в соответствии с законодательными актами расчетов с кредиторами, распределяется ликвидационной комиссией (ликвидатором) между акционерами в порядке очередности, установленной законодательством.

Обществом с ограниченной ответственностью признается хозяйственное общество с числом участников не более 50, уставный фонд которого разделен на доли, размеры которых определены в его уставе.

Уставный фонд ООО состоит из стоимости вкладов его участников, оно самостоятельно определяет размер своего уставного фонда, не имеет права эмитировать (выпускать) акции.

Размер доли в уставном фонде ООО каждого его участника определяется в процентах или в виде дроби и соответствует соотношению между стоимостью его вклада в уставный фонд и уставным фондом этого общества, если иное не предусмотрено уставом общества.

Реальная стоимость доли участников ООО определяется как часть стоимости чистых активов этого общества, пропорциональная размеру доли каждого участника в уставном фонде общества.

Участники ООО не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, только в пределах стоимости внесенных ими вкладов в уставный фонд этого общества.

Прибыль, остающаяся в распоряжении ООО, может распределяться между участниками общества в соответствии с его уставом, например пропорционально размерам их долей в уставном фонде общества.

Решения о внесении изменений в устав ООО, а также решения, касающиеся порядка распределения прибыли между его участниками, принимаются всеми участниками этого общества единогласно.

Участник ООО вправе продать или иным образом произвести отчуждение своей доли (части доли) в уставном фонде общества одному или нескольким участникам этого общества или самому обществу, но только в пределах оплаченной ее части.

Участники ОДО солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в пределах, определяемых уставом общества, но не менее размера, установленного законодательными актами, пропорционально вкладам этих участников в уставном фонде данного общества.

Размер доли в уставном фонде ОДО каждого его участника определяется так же, как и в ООО, т. е. в процентах или в виде дроби, и соответствует соотношению между стоимостью его вклада в уставный фонд и уставным фондом этого общества.

Унитарным предприятием (УП) считается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество, которое принадлежит такой организации на праве хозяйственного ведения или на праве оперативного управления и которое является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе и между его работниками.

Унитарное предприятие может быть государственным (республиканским или коммунальным) и частным.

Организации должны постоянно отслеживать величину и динамику стоимости чистых активов.

Если же по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется меньше уставного фонда, она обязана в установленном порядке уменьшить свой уставный фонд до размера, не превышающего стоимости ее чистых активов.

Для организаций, по которым законодательно установлен минимальный размер уставного капитала, определено, что если после этого сумма уставного капитала окажется ниже установленного минимального размера его, организация подлежит ликвидации в установленном законодательством порядке.

Учет уставного капитала ведут на пассивном синтетическом *счете 80 «Уставный капитал»*, который предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала организации.

По кредиту отражают увеличение уставного капитала, а по дебету – уменьшение. Сальдо по счету 80 показывает размер уставного капитала, зафиксированный в учредительных документах.

Изменение величины уставного капитала возможно в следующих случаях: участник (учредитель) выбывает, реализует долю обществу; при изъятии вкладов дочерними организациями; при покрытии убытка организации (в исключительных случаях); при приеме нового учредителя.

Основанием для отражения в учете проводок по изменению уставного капитала являются изменения, принятые к учредительным документам и уставу организации.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
75-1	80	На формирование уставного капитала организации в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, в сумме вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества
75-1	80	На увеличение уставного капитала организации за счет дополнительных вкладов учредителей (участников), предусмотренных внесенными в учредительные документы изменениями
07, 08, 10, 11, 41, 43, 08	75-1	На стоимость фактического поступления имущества (вкладов) учредителей, участников
50, 51, 52, 55	75-1	Отражено поступление денежных средств от учредителей
82	80	Отражено увеличение уставного капитала за счет средств резервного капитала (при отражении увеличения уставного капитала без использования счета 75 «Расчеты с учредителями»)
83	80	Отражено увеличение уставного капитала за счет средств добавочного капитала (при отражении увеличения уставного капитала без использования счета 75)
84	80	Отражено увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли (при отражении увеличения уставного капитала без использования счета 75)
80	75-1	Отражено уменьшение уставного капитала путем уменьшения стоимости вкладов учредителей, участников; при возврате вкладов в суммах, причитающихся участникам при расторжении договора о совместной деятельности
80	81	Отражено уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость аннулированных собственных акций
80	84	На сумму уменьшения уставного капитала при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов (покрытие убытка)

Для синтетического учета уставного капитала предназначен *Журнал-ордер № 12-АПК*. Аналитический учет ведется в *Ведомости ф. 69-АПК* по учредителям (участникам) и видам акций, а по договорам о совместной деятельности – по каждому договору и каждому участнику договора.

Собственные акции акционерного общества отличаются от иных ценных бумаг тем, что они эмитированы при формировании уставного капитала и являются его обязательствами перед собственными акционерами.

Для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, пропорционального распределения среди акционеров, безвозмездной передачи государству, аннулирования предназначен активный *счет 81 «Собственные акции (доли) в уставном капитале»*.

Другими хозяйственными обществами (ООО, ОДО, товарищества) счет 81 «Собственные акции (доли) в уставном капитале» применяется для учета долей вышедших участников, переходящих обществу, источником выплаты действительной стоимости которых являются чистые активы общества; доли могут передаваться другим участникам общества или третьим лицам.

При выбытии участника из ООО, ОДО, товарищества ему выплачивается часть стоимости имущества этого общества, соответствующая доле этого участника в уставном фонде, и часть прибыли, полученной обществом с момента выбытия этого участника до момента расчета, приходящаяся на его долю.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
81	50, 51, 52, 55	Отражен выкуп акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) у акционеров (участников) собственных акций (долей в уставном капитале) путем выплаты причитающихся им денежных средств в сумме фактических затрат (при отражении выкупа без использования счета 75 «Расчеты с учредителями»)
81	75-1	Отражен выкуп акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) у акционеров (участников) собственных акций (долей в уставном капитале) в сумме фактических затрат (при отражении выкупа с использованием счета 75)
81	91-1	Отражена положительная разница между ценой реализации собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (участников), и числящейся в бухгалтерском учете стоимостью акций (долей)

81	91-1	Отражена при аннулировании акций положительная разница между номинальной стоимостью акций и фактическими затратами на их выкуп у акционеров
50, 51, 52, 55	81	На поступление денежных средств за реализованные акционерным обществом собственные акции (доли в уставном капитале) акционерам (участникам) (при отражении выкупа без использования счета 75)
75-1	81	Отражена реализация акционерным обществом (иным хозяйственным обществом, хозяйственным товариществом) собственных акций (долей в уставном капитале), выкупленных ранее у акционеров (участников)
80	81	Отражено аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций
91-4	81	Отражена отрицательная разница между ценой реализации собственных акций (долей в уставном капитале), выкупленных у акционеров (участников), и числящейся в учете стоимостью акций (долей)
91-4	81	Отражена при аннулировании акций отрицательная разница между номинальной стоимостью акций и фактическими затратами на их выкуп у акционеров

10.3. Учет формирования и использования резервного и добавочного капитала

Резервный капитал представляет собой ту часть собственного капитала, которая предназначена для покрытия непредвиденных потерь или убытков, а также для выплаты доходов инвесторам и дивидендов по привилегированным акциям при недостатке нераспределенной прибыли. По существу, резервный капитал – это страховой капитал, формируемый в соответствии с законодательством и учредительными документами организации, его создание препятствует оттоку собственных средств организации из оборота, гарантирует выполнение отдельных видов обязательств.

Формирование резервного капитала происходит за счет ежегодных отчислений от нераспределенной прибыли после утверждения годовой бухгалтерской отчетности.

Виды резервного капитала, конкретный порядок их формирования и размеры, ограничения по сумме предусматриваются в уставе организации или устанавливаются решением учредителей, оговариваются в коллективных договорах и учредительных документах с учетом действующего законодательства.

Для обобщения информации о наличии и движении резервного фонда предназначен пассивный *счет 82 «Резервный капитал»*.

По кредиту отражают увеличение капитала, а по дебету – его использование. Аналитический учет должен обеспечивать формирование информации об источниках каждого из резервных капиталов. Создаются следующие виды резервных капиталов:

- резервный фонд заработной платы;
- на покрытие убытка от хозяйственной и финансовой деятельности;
- на выплату процентов по выпущенным облигациям при отсутствии или недостаточности чистой прибыли;
- для обеспечения выплаты дивидендов по привилегированным акциям (в случае, когда по итогам отчетного года прибыли недостаточно или получен убыток);
- на компенсацию расходов в случае банкротства организации;
- иные, создаваемые в соответствии с законодательством и учредительными документами.

На иные цели средства резервного капитала могут использоваться только с согласия работников в лице их представительного органа. При этом рекомендуется на основании коллективного договора (соглашения) устанавливать порядок и срок восстановления резервного капитала.

Резервный фонд заработной платы целесообразно создавать во всех организациях для обеспечения выплат причитающейся работникам заработной платы, а также предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных выплат, в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации.

Создание резервного фонда заработной платы предусмотрено ст. 76 Трудового кодекса Республики Беларусь, Положением о резервном фонде заработной платы, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28 апреля 2000 г. № 605, в размере до 25 % годового фонда заработной платы. Размер, основания, порядок создания и использования фонда определяются в коллективных договорах (соглашениях). Источником его создания является прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Средства резервного фонда заработной платы с согласия трудового коллектива могут быть использованы также и на выплату дивидендов. При этом рекомендуется на основании коллективного договора устанавливать порядок и срок восстановления резервного фонда заработной платы.

Средства резервного капитала могут также использоваться на погашение убытка отчетного и прошлых лет, на списание убытков от стихийных бедствий и на другие цели.

Средства резервного капитала могут быть разделены между учредителями организации.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
82	70	Использованы средства резервного капитала на выплату работникам заработной платы, предусмотренных законодательством, коллективным и трудовым договорами гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности (банкротства) нанимателя, ликвидации организации
82	70, 75	Использованы средства резервного капитала на выплату дивидендов (других доходов) учредителям (участникам, акционерам), являющимся и не являющимся работниками организации
82	75	Использованы средства резервного капитала на выплату выбывающим учредителям (участникам, акционерам) сумм, превышающих их вклад в уставный капитал
82	80	Использованы средства резервного капитала на увеличение уставного капитала
82	84	Использованы средства резервного капитала на покрытие убытков отчетного года, прошлых лет
75	82	На пополнение резервного капитала за счет целевых взносов учредителей (участников)
84	82	На формирование (пополнение) резервного капитала за счет нераспределенной прибыли

Регистром синтетического учета по счету 82 является *Журнал-ордер № 12-АПК*, а аналитического – *Ведомость аналитического учета (ф. 69-АПК)*.

Добавочный капитал представляет собой источник средств, полученных в результате прироста стоимости активов организации по результатам их переоценки, получения эмиссионного дохода как при первичной эмиссии акций в процессе формирования уставного капитала акционерного общества, так и при последующих эмиссиях акций при увеличении уставного капитала, а также за счет переоценки дебиторской задолженности учредителей (участников) по неоплаченной части вкладов в уставный капитал, выраженной в иностранной валюте, в случае изменения курса иностранной валюты, устанавливаемого Национальным банком Республики Беларусь.

Для отражения информации о состоянии и движении добавочного капитала в бухгалтерском учете предусмотрен пассивный **счет 83 «Добавочный капитал»**, по кредиту которого отражается формирова-

ние капитала, по дебету – его уменьшение. Кредитовое сальдо показывает сумму добавочного капитала на отчетную дату.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
83	01, 04	На сумму уценки первоначальной (переоцененной) стоимости основного средства, нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок (если они учитываются по переоцененной стоимости без применения обесценения)
83	02, 05	На увеличение суммы накопленной амортизации в результате переоценки основного средства, нематериального актива
83	02, 05	Отражено обесценение основных средств, нематериальных активов в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок (если они учитываются по переоцененной стоимости с применением обесценения)
83	07, 08	На сумму уценки оборудования к установке, установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа, в составе объекта незавершенного строительства в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок
83	07, 08	Отражены методом «красное сторно» результаты переоценки: - при принятии решения об отчуждении, ликвидации (списании), ином выбытии оборудования к установке, а также установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа, в составе объекта незавершенного строительства; - принятии решения об отчуждении, ликвидации (списании), ином выбытии объекта незавершенного строительства; - принятии объекта к бухгалтерскому учету в качестве готовой продукции
83	75	На распределение сумм добавочного фонда между учредителями (участниками)
83	75-1	Отражены суммы курсовых разниц, возникающих в коммерческих организациях при пересчете в белорусские рубли выраженной в иностранной валюте стоимости дебиторской задолженности собственника имущества (учредителей, участников) по вкладам в уставный фонд этих организаций
83	80	Отражено направление сумм добавочного фонда на увеличение уставного фонда
83	84	Отражено списание сумм добавочного фонда, образовавшихся в результате ранее проведенных переоценок, при выбытии долгосрочных активов
83	96	На увеличение резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этих основных средств, если основные средства учитываются по переоцененной стоимости

01, 04	83	На сумму дооценки первоначальной (переоцененной) стоимости основного средства, нематериального актива
02, 05	83	На сумму уценки накопленной амортизации основных средств, доходных вложений в материальные активы, нематериальных активов в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных их переоценок (в случае учета по переоцененной стоимости без применения обесценения)
02, 05	83	На оставшуюся после зачета на счете 91 сумму восстановления обесценения основных средств, нематериальных активов (если они учитываются по переоцененной стоимости с применением обесценения)
07, 08	83	На дооценку стоимости оборудования к установке, установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа, в составе объекта незавершенного строительства, если сумма уценки этого оборудования ранее не была отражена на счете 91, а также отражена сумма, оставшаяся после восстановления суммы уценки этого оборудования на счете 91
07, 08	83	Отражены методом «красное сторно» результаты переоценки: - при отчуждении, ликвидации (списании), ином выбытии оборудования к установке, а также установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа, в составе объекта незавершенного строительства; - при отчуждении, ликвидации (списании), ином выбытии незавершенного строительства; - при принятии объекта строительства (его части) к учету в качестве готовой продукции
75	83	Отражено превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся: - при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества; - при реализации акций
75-1	83	Отражены суммы курсовых разниц, возникающих в коммерческих организациях при пересчете в белорусские рубли выраженной в иностранной валюте стоимости дебиторской задолженности собственника имущества (учредителей, участников) по вкладам в уставный фонд этих организаций
96	83	Отражено уменьшение резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам (отражается за вычетом сумм уценки основного средства, образовавшихся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, на счете 91) (если основное средство учитывается по переоцененной стоимости)

Аналитический учет по счету 83 ведется по источникам образования и направлениям использования добавочного капитала в *Ведомости ф. 69-АПК*, а синтетический – в *Журнале-ордере № 12-АПК*.

10.4. Учет резервов предстоящих платежей

Сельскохозяйственные организации в соответствии с законодательством имеют право создавать за счет издержек производства резервы предстоящих платежей. Резервы создаются для равномерного включения предстоящих платежей в издержки производства и обращения. Организации могут образовывать следующие резервы:

- на предстоящую оплату отпусков в случае неравномерного ухода работников в отпуска в течение года, включая отчисления на социальное страхование и обеспечение;
- суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- резервы по затратам на реструктуризацию организации;
- резервы по обременительным договорам;
- резервы по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам;
- прочие резервы.

Для обобщения информации о наличии и движении обязательств, в отношении которых имеется неопределенность в суммах будущих платежей, необходимых для их погашения, предназначен пассивный **счет 96 «Резервы предстоящих платежей»**. К нему могут открываться субсчета по видам резервов:

96-1 «Резервы на оплату отпусков»;

96-2 «Резервы по затратам на реструктуризацию организации»;

96-3 «Резервы по выводу основных средств из эксплуатации».

На **субсчете 96-1 «Резервы на оплату отпусков»** организации могут учитывать формирование и использование резерва на покрытие предстоящей оплаты отпусков в том случае, если учетной политикой предусмотрено создание такого резерва, однако его создание не является обязательным.

Резерв на оплату отпусков создают только по категориям постоянных рабочих, занятых непосредственно в производстве. Суммы отпускных, начисляемые другим категориям работающих (административно-управленческому персоналу и др.), относят непосредственно на соответствующие издержки производства без начисления резерва, поскольку по этим категориям работников может быть обеспечена сравнительная равномерность в предоставлении отпусков.

Резерв на оплату отпусков образуется ежемесячно, исходя из фактически начисленной работникам заработной платы, пособий по вре-

менной нетрудоспособности и планового процента отчислений в данный резерв.

Плановый процент отчислений в резерв определяется ежегодно как процентное отношение планируемой годовой суммы на оплату отпусков рабочим к годовому плановому фонду заработной платы рабочих (без сумм на оплату отпусков). В сумму резерва включаются производимые в установленном размере отчисления на социальное страхование.

При начислении отпускных рабочим суммы заработной платы за отпуск, а также отчислений в Фонд социальной защиты населения и на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от отпускных относятся в уменьшение образованного резерва и в затраты производства не включаются.

По кредиту *субсчета 96-2 «Резервы по затратам на реструктуризацию организации»* и дебету счетов затрат 20 «Основное производство» и др. отражается сумма создаваемого резерва. Произведенные расходы и платежи, на которые был создан резерв, отражаются по дебету счета 96 «Резервы предстоящих платежей» и кредиту счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

На *субсчете 96-3 «Резервы по выводу основных средств из эксплуатации»* учитывается создание резерва по выводу основных средств из эксплуатации.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
96	10	На стоимость материалов, списываемых за счет резервов предстоящих платежей
96	20, 23, 29	Отражены затраты основного производства, вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств, списываемые за счет резерва предстоящих платежей
96	28	Отражены потери от брака, списываемые за счет резерва предстоящих платежей, созданного в установленном порядке
96	60	Отражена стоимость работ (услуг), выполненных (оказанных) сторонними лицами, списываемая за счет резерва предстоящих платежей
96	70	Отражено начисление работникам отпускных, премий и иных выплат за счет резерва предстоящих платежей, созданного в установленном порядке
96	69, 76-2	На начисление страховых взносов в ФСЗН и в Белгосстрах на суммы предстоящей оплаты отпусков
96	91-1	На уменьшение суммы созданного резерва предстоящих платежей по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам

20, 23, 25, 26, 29, 44	96	Отражено создание резерва предстоящих платежей, связанных с основным производством, вспомогательным производством, общепроизводственными и общехозяйственными нуждами, обслуживающими производствами и хозяйствами, реализацией продукции, товаров, работ, услуг
90	96	Отражено создание в установленном порядке резерва предстоящих платежей, связанных с прочей текущей деятельностью
08	96	Отражено создание резерва предстоящих платежей по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам
83	96	Отражено увеличение суммы созданного резерва предстоящих платежей по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этих основных средств
91-4	96	Увеличена сумма созданного резерва предстоящих платежей по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам

Аналитический учет по счету 96 ведут по отдельным резервам на оборотной стороне *Журнала-ордера № 10-АПК* в таблице «Аналитические данные» по счету 96 «Резервы предстоящих платежей».

10.5. Учет резервов по сомнительным долгам

Резервы по сомнительным долгам создаются по дебиторской задолженности, возникшей в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, которая не погашена в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен – в течение 12 мес с даты возникновения дебиторской задолженности), и не обеспечена соответствующими гарантиями (гл. 6 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 [5]).

При этом необходимо отметить, что резервы не формируются по дебиторской задолженности, возникшей вследствие реализации объектов основных средств, выплаты аванса поставщику, выдачи займа, по задолженности по штрафным санкциям, поскольку такой долг появляется не в результате реализации, а по причине нарушений покупателем (заказчиком) условий сделки.

Информация о состоянии и движении резервов по сомнительным долгам обобщается на пассивном *счете 63 «Резервы по сомнитель-*

ным долгам». Операции по созданию резервов отражаются по кредиту счета, а списание сомнительных долгов и присоединение остатков резервов к доходам – по его дебету.

Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного периода, т. е. могут создаваться в конце месяца, а могут – раз в год. Периодичность создания резервов закрепляется в учетной политике организации.

На практике возможно применение нескольких вариантов образования резервов по сомнительным долгам:

- **по каждому дебитору** на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично. Сумма дебиторской задолженности, признанной сомнительной, составляет сальдо по счету 63 на конец отчетного периода (далее – 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 бухгалтерском учете на конец отчетного периода;

- **по группам дебиторской задолженности** на основе ее распределения по срокам непогашения. По данным инвентаризации дебиторская задолженность на конец отчетного периода распределяется по группам в зависимости от сроков ее 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, но не более 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, определяемая путем суммирования полученных по каждой группе сумм резервов, составляет рассчитанное сальдо.

Сумма резервов по сомнительным долгам, относимая на расходы или доходы по счету 63, определяется как разница между рассчитанным сальдо и сальдо по счету 63, числящимся в бухгалтерском учете на конец отчетного периода;

- **по всей сумме дебиторской задолженности** на основе выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности.

Коэффициент сомнительной задолженности определяется как отношение общей суммы признанной безнадежной к получению дебиторской задолженности, списанной со счетов учета расчетов за предыдущий период, который не должен превышать пяти лет, к общей сумме выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг 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, работ, услуг за отчетный период.

Применяемый способ определения резервов по сомнительным долгам отражается в учетной политике.

Списание безнадежных к получению долгов за счет созданного резерва осуществляется в течение года, следующего за годом образования резервов, по мере истечения сроков исковой давности, получения отрицательных решений судебных органов о возможности взыскания задолженности или объявления должников неплатежеспособными.

Если до конца года, следующего за годом создания резервов по сомнительным долгам, резервы в какой-либо части не будут использованы (получение гарантий должника, повторное рассмотрение материалов в суде и т. п.), то неизрасходованные суммы присоединяются к доходам отчетного периода, следующего за периодом их создания.

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-10	63	Создан резерв по сомнительным долгам в соответствии с законодательством
63	62	Списана дебиторская задолженность покупателей (заказчиков), признанная безнадежной к получению, за счет созданного ранее резерва по сомнительным долгам
63	90-7	Отражается присоединение неиспользованных сумм резерва по сомнительным долгам к доходу отчетного периода (при погашении задолженности)
90-10	62	На сумму превышения списываемой дебиторской задолженности, признанной безнадежной к получению, над суммой созданного резерва

Списанная в убыток из-за неплатежеспособности должника сумма дебиторской задолженности должна учитываться на забалансовом счете 007 «Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность» в течение 5 лет с момента списания.

Аналитический учет по счету 63 ведется по каждому сомнительному долгу, на который создан резерв, в *Ведомости аналитического учета ф. 68-АПК*, а синтетический – в *Журнале-ордере № 12-АПК*.

10.6. Учет резервов под обесценение финансовых вложений

При отнесении финансового актива к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости» организация вправе отражать в бухгалтерском учете на отчетную дату сумму обесценения финансового актива (группы финансовых активов).

Порядок определения суммы обесценения и ее отражения в бухгалтерском учете установлен в п. 16 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты», утвержденного постановлением Министерства финансов от 22 декабря 2018 г. № 74.

Так, организация вправе на основании решения руководителя организации отражать в бухгалтерском учете на отчетную дату сумму обесценения ценных бумаг, учитываемых по амортизированной стоимости, при наличии документального подтверждения признаков обесценения финансового актива и возможности достоверного определения суммы его обесценения.

Сумма обесценения ценных бумаг, учитываемых по амортизированной стоимости, принимается равной сумме превышения их амортизированной стоимости над стоимостью расчетных будущих денежных потоков от их использования и отражается в бухгалтерском учете на отчетную дату при наличии возможности достоверного определения суммы обесценения и документального подтверждения хотя бы одного из **следующих признаков обесценения**, определяемых 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.

Если признаки обесценения финансового актива в отчетном периоде прекращают иметь место, то на основании решения руководителя организации в бухгалтерском учете на отчетную дату отражается сум-

ма восстановления обесценения финансового актива в пределах накопленной по нему суммы обесценения.

Счет 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений» предназначен для обобщения информации о резервах под обесценение краткосрочных финансовых вложений, создаваемых в порядке, установленном законодательством, а на отдельном субсчете к **счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения»** могут учитываться резервы под обесценение долгосрочных финансовых вложений.

В бухгалтерском учете обесценение финансового актива, учитываемого по амортизированной стоимости, и его уменьшение (восстановление) отражается следующими корреспонденциями счетов:

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
91-4	06, 59	Отражено создание (увеличение) резерва под обесценение финансовых вложений
06, 59	91-1	Отражено уменьшение (восстановление) величины созданного резерва под обесценение финансовых вложений (при прекращении признаков обесценения ценных бумаг и при их выбытии)

Аналитический учет по счетам 06, 59 ведется по каждому резерву в *Ведомости аналитического учета ф. 28-АПК* и *Ведомости аналитического учета ф. 68-АПК*, а синтетический учет – в *Журнале-ордере № 3-АПК* и *Журнале-ордере № 12-АПК*.

10.7. Учет резервов под снижение стоимости запасов

В процессе деятельности организации возникают ситуации, когда стоимость запасов снижается из-за физического повреждения, морального старения либо падения рыночных цен. В таких случаях возникает необходимость создания и восстановления резерва под снижение стоимости запасов (материальных ценностей).

Для обобщения информации о резервах под снижение стоимости материалов и других запасов предназначен пассивный счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов».

Запасы, которые **устарели, повреждены или цена реализации которых снизилась**, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного периода за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

При наличии документального подтверждения признаков обесценения запасов (моральное устаревание, физическое повреждение, сни-

жение справедливой стоимости, сужение рынков сбыта и др.) и возможности достоверного определения суммы их обесценения на последний календарный день месяца на основании решения руководителя организации создается резерв под снижение стоимости запасов в сумме превышения первоначальной стоимости запасов над их чистой стоимостью реализации, определяемой в порядке, установленном положением об учетной политике организации (ч. 1 п. 14 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2022 г. № 64).

Чистая стоимость реализации – ожидаемая стоимость реализации запасов за вычетом ожидаемых затрат на завершение их производства и (или) ожидаемых расходов на их реализацию.

При уменьшении чистой стоимости реализации запасов сумма созданного по ним резерва увеличивается на сумму этого уменьшения. При увеличении чистой стоимости реализации запасов сумма созданного по ним резерва восстанавливается (полностью или частично). При этом первоначальная стоимость запасов за вычетом суммы восстановленного резерва не должна превышать увеличенную чистую стоимость реализации этих запасов.

Резерв под снижение стоимости запасов создается по каждой единице материалов, принятой в бухучете. Допускается создание резервов по отдельным видам (группам) аналогичных материалов. Расчет текущей рыночной стоимости материалов должен подтверждаться организацией.

Резерв может не создаваться по материалам, если готовую продукцию, в производстве которой эти материалы будут использованы, предполагается реализовать по стоимости, равной или превышающей ее фактическую себестоимость.

При прекращении признания запасов (части запасов) сумма созданного по ним резерва полностью восстанавливается (частично восстанавливается).

Суммы создаваемых резервов под снижение стоимости запасов и восстанавливаемые суммы этих резервов включаются в состав **прочих доходов и расходов по текущей деятельности**, учитываемых на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчета 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»).

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
90-10	14	Отражена сумма созданного резерва под снижение стоимости запасов
90-10	14	Отражена сумма уценки фактической себестоимости запасов до чистой стоимости реализации
90-10	14	Откорректирована методом «красное сторно» сумма уценки фактической себестоимости запасов до чистой стоимости реализации (если чистая стоимость реализации запасов, которые ранее были уценены и числятся в запасах на конец отчетного периода, в дальнейшем увеличивается)
14	90-7	Восстановлена сумма резерва под снижение стоимости запасов при выбытии запасов, по которым был создан резерв (на конец отчетного периода)

Аналитический учет по счету 14 ведется по каждому резерву в *Ведомости ф. 68-АПК*, а синтетический учет – в *Журнале-ордере № 12-АПК*.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 27 февр. 2009 г., № 37/18/6 : в ред. постановления от 25.11.2022 № 16/53/97 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
2. Инструкция о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь, 5 нояб. 2010 г., № 162/131/37 : в ред. постановления от 29.04.2022 № 8/22/74 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки, Инструкция по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., № 112 : в ред. постановления от 10.12.2013 № 84 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
4. Инструкция по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 25 : в ред. постановления от 30.11.2018 № 73 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 : в ред. постановления от 22.12.2018 № 74 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
6. О бухгалтерском учете запасов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 28 дек. 2022 г., № 64 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
7. Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 25 : в ред. постановления от 30.11.2018 № 73 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
8. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 25 : в ред. постановления от 30.11.2018 № 73 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
9. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 26 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.
10. Л и с о в и ч, Г. М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве : учеб. / Г. М. Лисович. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2020. – 288 с.
11. М и з и к о в с к и й, Е. А. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие / Е. А. Мизиковский, И. Е. Мизиковский. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2019. – 622 с.
12. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 : в ред. Закона Респ. Беларусь от 11.10.2022 № 210-3 //

Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

13. О применении Методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) [Электронный ресурс] : письмо М-ва сел. хоз-ва и прод. Респ. Беларусь, 14 янв. 2016 г., № 04-2-1-32/178 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

14. 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., № 622 : в ред. Указа от 08.01.2024 № 12 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

15. Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 161 : в ред. постановления от 10.04.2017 № 9 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

16. Об установлении примерных бланков специализированных форм товарно-транспортных накладных и приемных квитанций для сельскохозяйственных и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва сел. хоз-ва и прод. Респ. Беларусь, 1 июля 2011 г., № 267 : в ред. приказа от 27.05.2016 № 165 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

17. Об установлении примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства и Инструкции о порядке применения и заполнения примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства [Электронный ресурс] : приказ М-ва сел. хоз-ва и прод. Респ. Беларусь, 1 июля 2011 г., № 268 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

18. 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 их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления от 28.12.2022 № 64 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

19. Об установлении форм товарно-транспортной накладной, товарной накладной и утверждении Инструкции о порядке заполнения товарно-транспортной накладной, товарной накладной [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 июня 2016 г., № 58 : в ред. постановления от 29.12.2021 № 77 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

20. Об установлении формы акта о списании имущества и учете остаточной (ликвидационной) стоимости имущества, находящегося в собственности Республики Беларусь [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 13 дек. 2019 г., № 74 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

21. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 10 дек. 2013 г., № 80 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

22. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)» [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 нояб. 2018 г., № 73 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

23. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты» [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 22 дек. 2018 г., № 74 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

24. Об утверждении перечня первичных учетных документов [Электронный ресурс] : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь, 24 марта 2011 г., № 360 : в ред. постановления от 30.12.2022 № 962 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

25. Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 22 апр. 2011 г., № 23 : в ред. постановления от 28.12.2022 № 64 // Бизнес-Инфо : аналит. правовая система / ООО «Профессиональные правовые системы». – Минск, 2024.

26. Сушко, Т. И. Бухгалтерский финансовый учет в промышленности : учеб. / Т. И. Сушко. – Минск : Выш. шк., 2020. – 451 с.

27. Четкин, А. С. Бухгалтерский учет и аудит : учеб. пособие / А. С. Четкин, С. А. Четкин. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск : ИВЦ Минфина, 2020. – 565 с.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
Лекция 7. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ	4
7.1. Экономическое содержание основных средств и задачи их учета. Классификация основных средств.....	4
7.2. Оценка и переоценка основных средств. Обесценение основных средств.....	7
7.3. Документальное оформление поступления, выбытия и внутреннего перемещения основных средств.....	13
7.4. Синтетический и аналитический учет основных средств. Учет инвестиционной недвижимости.....	15
7.5. Бухгалтерский учет амортизации основных средств.....	24
7.6. Учет резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам.....	31
7.7. Учет затрат на ремонт, модернизацию и реконструкцию основных средств. Консервация основных средств	32
7.8. Бухгалтерский учет лизинговых операций.....	38
7.9. Экономическая сущность нематериальных активов, их классификация и оценка.....	43
7.10. Документальное оформление движения нематериальных активов.....	46
7.11. Учет поступления, реализации и выбытия нематериальных активов	47
7.12. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов.....	49
7.13. Учет долгосрочных активов, предназначенных для реализации	52
Лекция 8. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ.....	55
8.1. Понятие вложений в долгосрочные активы, их классификация и задачи учета ..	55
8.2. Документальное оформление операций по приобретению основных средств.....	59
8.3. Учет приобретения основных средств.....	60
8.4. Учет затрат по строительству, осуществляемому подрядным способом.....	62
8.5. Учет затрат по строительству, осуществляемому хозяйственным способом	65
8.6. Учет затрат по эксплуатации строительных машин и механизмов	71
8.7. Учет накладных расходов по строительству.....	72
8.8. Учет приобретения и создания инвестиционной недвижимости и предметов финансовой аренды.....	75
8.9. Бухгалтерский учет затрат на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ и результатов научно-технической деятельности.....	76
8.10. Учет приобретения и создания иных долгосрочных активов	80
Лекция 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	83
9.1. Экономическое содержание операций по реализации и задачи их учета	83
9.2. Классификация доходов и расходов	85
9.3. Документальное оформление операций по реализации продукции, работ, услуг.....	89
9.4. Синтетический и аналитический учет реализации продукции, работ, услуг.....	93
9.5. Состав, учет и списание расходов на реализацию	98
9.6. Учет прочих доходов и расходов по текущей деятельности.....	99
9.7. Учет прочих доходов и расходов	101
9.8. Учет доходов будущих периодов.....	104
9.9. Учет расходов будущих периодов	106
9.10. Учет прибылей и убытков	108

9.11. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	112
Лекция 10. УЧЕТ ИСТОЧНИКОВ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ	114
10.1. Экономическая сущность собственного капитала и резервов	114
10.2. Учет уставного капитала.....	115
10.3. Учет формирования и использования резервного и добавочного капитала	121
10.4. Учет резервов предстоящих платежей.....	126
10.5. Учет резервов по сомнительным долгам	128
10.6. Учет резервов под обесценение финансовых вложений	131
10.7. Учет резервов под снижение стоимости запасов	132
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	135

Учебное издание

Гудкова Елена Александровна

БУХГАЛТЕРСКИЙ
ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ
В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

В двух частях

Часть 2

Курс лекций

Редактор *Н. Н. Пьянусова*

Технический редактор *Н. Л. Якубовская*

Корректор *Е. В. Ширалиева*

Подписано в печать 16.09.2024. Формат 60×84 ¹/₁₆. Бумага офсетная.

Ризография. Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 8,14. Уч.-изд. л. 7,23.

Тираж 40 экз. Заказ .

УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».

Свидетельство о ГРИИРПИ № 1/52 от 09.10.2013.

Ул. Мичурина, 13, 213407, г. Горки.

Отпечатано в УО «Белорусская государственная сельскохозяйственная академия».

Ул. Мичурина, 5, 213407, г. Горки.