

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. Н. Клипперт, И. В. Журова

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

В трех частях

Часть 1

Курс лекций

*для студентов, обучающихся по специальности
углубленного высшего образования
7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит*

Горки
Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия
2025

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

К49

*Рекомендовано методической комиссией
факультета бухгалтерского учета 26.12.2023 (протокол № 4)
и Научно-методическим советом
Белорусской государственной сельскохозяйственной академии
27.12.2023 (протокол № 4)*

Авторы:

кандидат экономических наук, доцент *Е. Н. Клипперт*;

кандидат экономических наук *И. В. Журова*

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент *В. В. Чабатуль*;

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

Клипперт, Е. Н.

К49 Современные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита : курс лекций. В 3 ч. Ч. 1 / Е. Н. Клипперт, И. В. Журова. – Горки : Беларус. гос. с.-х. акад., 2025. – 64 с.

ISBN 978-985-882-632-1.

Рассмотрены вопросы организации бухгалтерского учета, современные проблемы и направления их решения.

Для студентов, обучающихся по специальности углубленного высшего образования 7-06-0411-01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит.

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

ISBN 978-985-882-632-1 (ч. 1)

ISBN 978-985-882-631-4

© Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия, 2025

ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночной экономики бухгалтерский учет призван обеспечить функционирование конкурентоспособного производства, эффективное использование вложенных денежных средств. В настоящее время в Республике Беларусь приняты законодательные акты, благодаря которым происходит трансформация национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в формат международных стандартов финансовой отчетности. Реформирование бухгалтерского учета предполагает совершенствование подходов, мероприятий по подготовке специалистов учетного профиля.

В современных условиях хозяйствования существенно возрастает потребность в своевременном получении достоверной учетной и отчетной информации о деятельности хозяйствующих субъектов, что может быть обеспечено только при рациональной организации бухгалтерского учета.

Критическое изучение состояния методологии и практики организации бухгалтерского учета, анализа и аудита в Республике Беларусь в свете действующего законодательства, практики зарубежных стран позволит на этой основе определить имеющиеся проблемы и обосновать направления их решения.

Курс лекций подготовлен в соответствии с учебным планом по специальности и призван помочь магистрантам в освоении вопросов современной организации бухгалтерского учета, изучении имеющихся проблем в организации бухгалтерского учета, анализа и аудита и определении направлений их решения с целью расширения роли учетно-экономической информации. Тематика представленных лекций соответствует программе курса, требованиям образовательного стандарта углубленного высшего образования.

1. СУЩНОСТЬ СИСТЕМЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. НЕОБХОДИМОСТЬ И ФАКТОРЫ РАЗВИТИЯ МЕЖДУНАРОДНОЙ СИСТЕМЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ. ЗНАЧЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

1.1. Сущность системы учета и отчетности и основные принципы организации бухгалтерского учета

Рыночные экономические отношения в Республике Беларусь вызывают необходимость изменения и совершенствования методологии и методики учетно-аналитической информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета и отчетности. Уровень развития системы учета и отчетности любого государства определяется тем, насколько она адекватна развитию экономики и отвечает требованиям управления деятельностью субъектов хозяйствования.

Бухгалтерский учет связан со всеми видами деятельности организации, а для осуществления производственной и финансовой деятельности необходим значительный объем информации. Очевидно, что бухгалтерский учет является связующим звеном между деятельностью организации и принимаемыми управленческими решениями.

Для получения качественной и достоверной учетно-аналитической информации о производственной и финансовой деятельности организации необходимо использовать методы и способы, которые в системе бухгалтерского учета отражают деятельность субъектов хозяйствования и формируют информацию.

Для обеспечения заинтересованных пользователей учетно-аналитической информацией важно соблюдать единые методологические принципы организации бухгалтерского учета. Учетные принципы разрабатываются в каждой стране исходя из особенностей национального законодательства и требований международных принципов.

В бухгалтерском учете существуют достаточно устойчивые принципы и правила, соотношения между объектами, которые остаются неизменными на протяжении столетий, но бухгалтерский учет не мог бы развиваться, если бы в его организации не возникали новые направления и новые подходы, позволяющие учетно-отчетной инфор-

мации соответствовать, во-первых, уровню развития экономики, информационных технологий, общества и, во-вторых, информационным запросам ее пользователей.

Системой бухгалтерского учета можно назвать совокупность методов и способов, разрабатываемых с учетом действующих методик и принципов организации бухгалтерского учета, с помощью которых обобщается информация о производственной и финансовой деятельности организации, решаются управленческие задачи. Система учета и отчетности должна способствовать развитию экономических отношений.

В настоящее время система бухгалтерского учета представляет собой важнейший элемент инфраструктуры рыночной экономики, связывающий воедино как частные, так и государственные организации.

На функционирование и развитие национальной системы бухгалтерского учета и отчетности оказывают влияние ряд факторов: научная бухгалтерская мысль; профессиональные бухгалтерские организации; международные и национальные структуры, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета; налоговая и кредитная политика государства; экономическая, политическая и социальная ситуация в стране; модели бухгалтерского учета и отчетности других стран; пользователи учетно-бухгалтерской информации; бухгалтерская практика.

Учетно-аналитическая информация представляется в различных формах, в том числе и форме бухгалтерских (финансовых) отчетов. Основной целью отчетности является передача экономических показателей и информации о ресурсах и деятельности учетного объекта, полезных для тех, кто имеет обоснованные права на получение такой информации.

Интересы пользователей бухгалтерской информации различны. Собственники заинтересованы в неуклонном росте своего капитала, кредиторы – в платежеспособности, рабочие и служащие – в хорошей заработной плате, государство – в налогооблагаемой прибыли и т. д. Отчетность же едина, ее содержание не может целиком и полностью подчиняться интересам какого-то одного пользователя.

Бухгалтерский учет и отчетность основываются на принципах непрерывности деятельности, обособленности, начисления, соответствия доходов и расходов, правдивости, преобладания экономического содержания, осмотрительности, нейтральности, полноты, понятности, сопоставимости, уместности.

Принцип непрерывности деятельности заключается в том, что информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем.

Предполагается, что при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности организация исходит из того, что у нее отсутствуют намерения или потребность в ликвидации или существенном сокращении финансово-хозяйственной деятельности, эта деятельность будет продолжаться не менее одного года, следующего за отчетным периодом, будут исполняться в установленном порядке все обязательства организации.

Сомнения в допущении о непрерывности деятельности организации могут возникнуть при наличии следующих фактов:

- изменения в законодательстве или несоблюдение требований законодательства, которые оказывают негативное влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации;
- наличие в суде исков, решения по которым не могут быть исполнены в пользу организации;
- дефицит средств производства, их физическая и моральная изношенность;
- потеря квалифицированных работников, дефицит трудовых ресурсов;
- потеря важнейших рынков сбыта, лицензии основного поставщика (подрядчика), франшизы; недостаточная диверсификация деятельности организации;
- сверхнормативные запасы готовой продукции, товаров;
- необоснованность обеспечения финансирования на развитие деятельности или получения других необходимых инвестиций:
 - экономически нерациональные долгосрочные обязательства;
 - необоснованное использование краткосрочных заемных средств для финансирования долгосрочных активов;
- наличие привлеченных заемных средств, срок возврата которых приближается, а возможности их возврата нет;
- значительный рост просроченной дебиторской и (или) кредиторской задолженностей;
- прекращение выплат дивидендов;
- неблагоприятное значение основных финансовых коэффициентов;
- значительные убытки от основной деятельности;

- отрицательная величина чистых активов или невыполнение установленных законодательством требований в отношении чистых активов.

Принцип обособленности означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации.

В современном понимании имущественная обособленность означает, что в бухгалтерском учете отражаются только активы и обязательства компании.

Принцип начисления означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Принцип соответствия доходов и расходов означает, что расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии). В целом действует следующее правило: если произведенные затраты приводят к будущим выгодам, они отражаются как активы; если они приводят к текущим выгодам – как расходы; если не приводят ни к каким выгодам – как убытки.

Принцип правдивости означает, что активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством о бухгалтерском учете и отчетности.

В различных странах концепция «истинности и непредвзятости» имеет разный смысл. Дело в том, что слово «fair» в английском языке имеет несколько значений. В экономической литературе отмечается, что обзор финансовых отчетов 475 европейских компаний показал, что в основном используется 10 вариантов трактования этого подхода. В Республике Беларусь под правдивостью и достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности понимается степень точности отчетности, которая позволяет пользователю на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении организации, принимать обоснованные решения, базирующиеся на этих выводах.

Принцип преобладания экономического содержания означает, что хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания.

Принцип осмотрительности означает, что учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов – занижена.

Принцип нейтральности означает отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата. Принцип нейтральности предполагает, что бухгалтерская информация должна быть объективной по содержанию и независимой от интересов пользователей по форме.

Принцип полноты означает наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения организации.

Принцип понятности заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации. Понятность подразумевает доступность предоставляемой информации для пользователя. Этот принцип построения бухгалтерского учета стандартизирует возможные формы записи хозяйственных операций. Значимость является одним из общих принципов бухгалтерского учета.

Принцип сопоставимости означает возможность сравнения отчетности организации за разные отчетные периоды, а также с отчетностью других организаций. Сопоставимость определяет необходимость стандартизации отчетных форм различных отчетных периодов. Являясь одним из базовых принципов бухгалтерского учета, сопоставимость указывает на то, что полезными могут быть только те данные, которые можно сравнить за несколько отчетных периодов.

Принцип уместности означает полезность содержащейся в отчетности организации информации для принятия пользователями решений, касающихся финансового положения организации. Это одна из фундаментальных качественных характеристик финансовой информации. Уместная информация – это та, которая имеет значение для инвесторов при принятии ими каких-либо решений в отношении компании.

Тенденции развития финансового учета и финансовой отчетности исследуются многими учеными. К общим тенденциям следует отнести те, которые выделяются в большинстве научных исследований:

в учете:

- расширение состава объектов бухгалтерского учета;
- применение учетной информации для обеспечения принятия эффективных управленческих решений;
- постепенный переход от исторических оценок к оценкам по справедливой стоимости и прогнозным;

в отчетности:

- необходимость предоставления информации: перспективного и прогнозного характера; нефинансовой о главных факторах, генерирующих стоимость для компании; об объектах постиндустриальной экономики; финансовой и нефинансовой об экологической и социальной деятельности компании;
- создание общепользовательской ориентации бухгалтерской отчетности.

1.2. Факторы развития международной системы учета и отчетности и значение международных стандартов финансовой отчетности для совершенствования бухгалтерского учета в Республике Беларусь

Каждой стране присуща своя национальная учетная система, постоянно развивающаяся и совершенствующаяся. Развитие национальных систем бухгалтерского учета приводит к созданию международных учетных систем, использующих одинаковые принципы учета.

Выбор МСФО как ориентира для реформирования отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности обуславливает необходимость понимания сущности данных стандартов, изучения их содержания и оценки возможностей их внедрения в национальную практику как со стороны государственных регулирующих органов, так и со стороны хозяйствующих экономических субъектов.

В настоящее время значимость Международных стандартов финансовой отчетности существенно возросла во всем мире. МСФО не только обобщают опыт ведущих экономически развитых стран, но и активно влияют на развитие национальных систем бухгалтерского учета и отчетности как за счет прямого внедрения МСФО в национальную практику, так и за счет конвергенции требований международных и национальных стандартов. Многие страны начинают применять МСФО как основу для составления финансовой отчетности компаний, поскольку это помогает повысить прозрачность отчетности, улучшить

ее качество, снизить стоимость привлечения капитала, инициировать поток инвестиций.

В настоящее время вопросам содержания Международных стандартов финансовой отчетности уделяется большое внимание в трудах отечественных и зарубежных ученых.

Изложение положений МСФО, рассмотрение порядка их разработки, анализ проблем их практического применения, сложности использования МСФО в Республике Беларусь нашли отражение в работах отечественных и зарубежных экономистов.

Рассмотрим положительные и отрицательные стороны международных стандартов финансовой отчетности. Их объективными преимуществами перед национальными стандартами в отдельных странах являются:

- четкая экономическая логика;
- обобщение лучшей современной мировой практики в области учета;
- простота восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире.

При этом международные стандарты позволяют не только сократить расходы компаний по подготовке своей отчетности, особенно в условиях консолидации финансовой отчетности предприятий, работающих в разных странах, но и снизить затраты по привлечению капитала. Одной из причин информационной недостаточности является отсутствие стандартизированной финансовой отчетности, которая, сохраняя капитал, фактически приумножает его. Совокупность разных преимуществ во многом обеспечивает стремление различных стран к использованию МСФО в национальной практике учета.

Однако следует отметить и недостатки МСФО. К ним, в частности, можно отнести:

- обобщенный характер стандартов, предусматривающий достаточно большое многообразие методов учета;
- отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям.

К тому же внедрению стандартов во всем мире препятствуют такие факторы, как национальные различия в уровне развития и традициях, а также нежелание национальных институтов поступиться своим приоритетом в области регулирования и методологии учета.

Почему же так важен переход белорусского бухгалтерского учета на международный уровень. Международная практика показывает, что

отчетность, трансформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей. С самого начала стандарты разрабатываются исходя из потребностей конкретных пользователей. При выборе того или иного методического подхода основным критерием служит полезность информации для принятия экономических решений.

В Республике Беларусь ориентация на МСФО обусловлена как тенденцией глобализации и унификации учетных систем с соседствующими странами, так и необходимостью полноценной интеграции в мировое экономическое пространство.

К настоящему времени в международной практике сложились три варианта внедрения Международных стандартов финансовой отчетности:

- 1) применение МСФО параллельно с национальными правилами учета и отчетности;
- 2) признание МСФО в качестве национальных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- 3) разработка национальных стандартов финансовой отчетности на основе МСФО, то есть с незначительными отличиями, учитывающими особенности национальной учетной системы.

В Беларуси за основу внедрения МСФО взят вариант, при котором требования международных стандартов применяются параллельно с национальными правилами учета и отчетности.

Необходимо отметить, что национальная система учета и отчетности Республики Беларусь (как и система учета любой другой страны) в ряде ключевых положений отличается от принципов учета, закрепленных в Международных стандартах финансовой отчетности, что во многом определяет несопоставимость показателей в финансовой отчетности по национальным стандартам и по МСФО. Наиболее значимые отличия национальных стандартов и МСФО, по мнению экспертов, обусловлены рядом причин, в том числе:

- отсутствием широкого применения обоснованных оценок и профессионального суждения;
- приоритетом юридической формы операций над их экономическим содержанием;
- отсутствием предоставления качественных описаний и объяснений показателей и статей финансовой отчетности;
- сложностью определения справедливой стоимости финансовых инструментов;

- отсутствием требования по регулярной переоценке основных средств;
- отсутствием отражения кумулятивного влияния гиперинфляции на бухгалтерские балансы;
- отсутствием единого подхода в отношении операций со связанными сторонами и раскрытия информации о них;
- сложностью определения амортизированной стоимости кредитов, выданных на нерыночных условиях, и др.

Указанные особенности определяют необходимость пересмотра существующих принципов ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь в целях приведения их в соответствие с МСФО для обеспечения точности, достоверности и прозрачности информации, отражаемой в финансовой отчетности.

В качестве вывода можно определить МСФО как концептуальные основы, обеспечивающие целостность системы за счет определения: единой сферы деятельности (финансовая отчетность отчитывающегося предприятия); единой цели (формирование финансовой отчетности, полезной различным группам пользователей для принятия решений); единых основ построения (базовые предположения, качественные характеристики информации, элементы финансовой отчетности, их критерии признания и виды оценки).

Следует отметить, что не все нормативные акты, разработанные в соответствии с МСФО, работают без дополнений и изменений. Так, постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 был принят Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» и в соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-З определен перечень общественно значимых организаций, обязанных составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО, проходить ее обязательный аудит, размещать отчетность на своих сайтах в сети Интернет.

На сегодняшний день в действующее законодательство вносятся изменения, которые значительно сокращают круг организаций, обязанных составлять отчетность по МСФО. С 2025 г. согласно изменениям, внесенными Законом Республики Беларусь от 11 октября 2022 г. № 210-З «Об изменении законов по вопросам бухгалтерского учета и отчетности», общественно значимыми организациями будут являться: банки, небанковские кредитно-финансовые организации, ОАО «Банк

развития Республики Беларусь», головные организации банковских холдингов, не являющиеся банками; страховые организации; акционерные инвестиционные фонды; управляющие организации инвестиционных фондов; организации с участием государства, включенные в перечень, установленный Советом Министров Республики Беларусь; организации, ценные бумаги которых допущены к торгам в торговой системе организатора торговли ценными бумагами путем их включения в котировальный лист.

2. СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ПОРЯДОК НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ. ОЦЕНКА И ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ. ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

2.1. Современное состояние бухгалтерского учета основных средств и порядок начисления амортизации

С каждым годом увеличивается число организаций, у которых возникает необходимость составлять бухгалтерскую отчетность в соответствии с МСФО. И самая первая позиция, которая подвергается трансформации, – основные средства. Применяя МСФО впервые, организация может принять решение учитывать основные средства по исторической стоимости (ретроспективный подход) или воспользоваться добровольным исключением из ретроспективного подхода и использовать справедливую стоимость как условно первоначальную стоимость. И в том, и в другом случае процесс этот очень трудоемкий и ответственный.

При организации учета основных средств следует руководствоваться следующими нормативными правовыми актами.

Постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь» (в ред. от 10 апреля 2017 г. № 9).

Классификатор основных средств, приведенный в данном документе, предназначен для определения нормативного срока службы основных средств, что впоследствии влияет на ежегодное начисляемую

амортизацию и формирование их остаточной стоимости, представляемой в бухгалтерском балансе.

Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26.

Инструкция определяет, что в качестве основных средств к учету принимаются активы, имеющие материально-вещественную форму, при выполнении определенных условий признания. Введены понятия: резерв по выводу основных средств из эксплуатации; обесценение основных средств; инвестиционная недвижимость; основные средства, предназначенные для реализации.

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2022 г. № 64.

Критерии признания основных средств	
Пункт 4 Инструкции № 26	МСФО 16
Активы 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	Основные средства – это материальные активы, предназначенные для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях
Организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов	Признается вероятным, что организация получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды
Активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев	Активы предполагаются к использованию в течение более чем одного периода
Организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения	
Первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена	Первоначальная стоимость данного объекта может быть надежно оценена
Справочно. С 2023 г. у организаций отпадает необходимость оговаривать в учетной политике дополнительные условия признания активов основными средствами либо отдельными предметами в составе оборотных средств (стоимостной критерий, перечень соответствующих активов и т. д.).	

К основным средствам с 2023 г. относятся активы, от использования (реализации) которых организацией предполагается получение экономических выгод в течение периода продолжительностью более 12 месяцев, а к запасам – активы, от использования (реализации) которых организацией предполагается получение экономических выгод в течение периода продолжительностью не более 12 месяцев либо обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, а также специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь.

Выделение из всего состава имущества организации амортизируемого имущества (включая отнесение однотипных объектов к основным и оборотным средствам) осуществляет комиссия по проведению амортизационной политики в организации (п. 1 приложения 1 к Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства архитектуры и строительства от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6).

Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50.

Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, а также полученных в финансовую аренду (лизинг), доверительное управление.

Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 (в ред. от 25 ноября 2022 г. № 16/53/97).

Амортизация – это процесс перенесения стоимости объектов основных средств на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ (п. 4 Инструкции № 37/18/6).

Одно из главных условий начисления амортизации – правильное определение организациями нормативных сроков службы объектов основных средств, сроков полезного использования и норм амортизации.

Нормативный срок службы – это установленный нормативными правовыми актами и (или) комиссией организации по проведению

амортизационной политики период амортизации отдельных объектов основных средств и (или) выделенных групп (позиций) амортизируемого имущества.

Нормативные сроки службы устанавливаются в обязательном порядке по всем объектам основных средств, как используемым, так и не используемым в предпринимательской деятельности организации. Организация может установить нормативный срок службы (п. 17 Инструкции № 37/18/6):

1) в зависимости от вида основных средств в соответствии с Классификатором № 161 (наиболее распространен на практике). Объект относится в соответствующую подгруппу с присвоением шифра амортизации. Каждому шифру амортизации соответствует определенный нормативный срок службы;

2) по сроку эксплуатации, указанному в технической документации организации-изготовителя. Может быть использован по решению организации при расхождении этого срока со значением, указанным в Классификаторе № 161, на 1 год и более;

3) путем оценки комиссией по амортизационной политике технического состояния объекта (при отсутствии нового объекта в Классификаторе № 161 и отсутствии в технической документации завода-изготовителя сроков его эксплуатации).

Организация определяет сроки полезного использования объектов основных средств, участвующих в предпринимательской деятельности, непосредственно после ввода их в эксплуатацию и принятия на бухгалтерский учет по счету 01 «Основные средства» либо 03 «Доходные вложения в материальные активы».

По всем объектам основных средств организация может установить срок полезного использования, равный нормативному сроку службы (п. 22 Инструкции № 37/18/6), 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 (приложение 3 к Инструкции № 37/18/6).

Существуют несколько методов начисления амортизации.

По принципу переноса стоимости они делятся на:

- линейный;
- нелинейные;
- производительный.

Организация самостоятельно выбирает, какой метод использовать.
Сравнительная характеристика методов начисления амортизации по национальным правилам учета и МСФО 16:

Методы начисления амортизации	
Инструкция № 26, Национальный стандарт № 104	МСФО 16
1. Линейный способ	1. Равномерное начисление
2. Способ уменьшаемого остатка	2. Метод уменьшаемого остатка
3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	3. Метод списания стоимости пропорционально какому-либо критерию (в качестве такового может выступать объем выполненных работ, номер года (сумма чисел лет) и др.)
4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	

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

Долгосрочный актив – это актив, подлежащий выбытию (погашению) более чем через 12 месяцев после отчетной даты или предназначенный для использования в деятельности организации в течение периода продолжительностью более 12 месяцев либо не являющийся денежными средствами или эквивалентами денежных средств.

Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости, утвержденная постановлением № 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).

Указ 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» (в ред. от 24 августа 2022 г. № 298).

Инструкция о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 5 ноября 2010 г. № 162/131/37 (в ред. от 14 марта 2014 г. № 24/13/9).

Организациям предоставлено право в своей учетной политике самостоятельно определять дополнительные критерии проведения переоценки.

Инструкция о порядке формирования стоимости объекта строительства в бухгалтерском учете, утвержденная постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14 мая 2007 г. № 10 (в ред. от 22 декабря 2012 г. № 38).

Инструкция по инвентаризации активов и обязательств, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2007 г. № 180 (в ред. от 22 апреля 2010 г. № 50).

Указ Президента Республики Беларусь от 29 марта 2012 г. № 150 «О некоторых вопросах аренды и безвозмездного пользования имуществом» (в ред. от 12 ноября 2021 г. № 439).

Для упрощения порядка расчета средств, полученных от сдачи в аренду государственного недвижимого имущества и подлежащих перечислению в бюджет, предусмотрено установление фиксированного процента (25 %) отчислений в республиканский бюджет от полученной арендной платы.

Постановление Совета Министров «О консервации имущества» от 28 июля 2021 г. № 431 распространяется на имущество, относящееся к основным средствам и находящееся в хозяйственном ведении, оперативном управлении республиканских унитарных предприятий и собственности негосударственных юридических лиц.

Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 «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» (в ред. от 28 ноября 2022 г. № 64).

Акт о приеме-передаче основных средств и акт о приеме-передаче нематериальных активов заполняются организацией, передающей числящиеся в бухгалтерском учете объекты основных средств и нематериальных активов, и (или) организацией, принимающей к бухгалтерскому учету объекты основных средств и нематериальных активов.

Постановление Правления Национального банка Республики Беларусь от 28 декабря 2012 г. № 708 «Об утверждении Национального стандарта финансовой отчетности 16 «Основные средства» (НСФО 16)» (в ред. от 1 октября 2013 г. № 570).

Определены принципы признания, прекращения признания и оценки основных средств в бухгалтерском учете Национального банка Республики Беларусь, банков и небанковских кредитно-финансовых организаций Республики Беларусь.

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104, определяет, что по статье «Основные средства» формируется остаточная стоимость.

Постановление Совета Министров Республики Беларусь, Национального банка Республики Беларусь от 19 августа 2016 г. № 657/20 «О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности» (МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (приложение 8; далее – МСФО 16), МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость»).

2.2. Оценка и переоценка основных средств

Как в национальных правилах учета, так и в МСФО 16 объект основных средств, признанный в качестве актива, оценивается и принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости.

В соответствии с национальными правилами учета первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Первоначальная стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы (п. 10 Инструкции № 26).

Согласно МСФО 16 под фактической стоимостью понимают сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов либо справедливую стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения.

Сравнительная характеристика состава первоначальной (фактической) стоимости основного средства:

Состав фактических затрат на приобретение основного средства	
Инструкция № 26, Национальный стандарт № 104	МСФО 16
1. Стоимость приобретения основных средств	1. Покупная цена
2. Таможенные сборы и пошлины	2. Импортные пошлины 3. Невозмещаемые налоги
3. Сумма фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на их создание, за исключением случаев, установленных законодательством (для созданных в организации)	4. Прямые затраты на подготовку площадки
4. Затраты по страхованию при доставке	5. Затраты на доставку, разгрузку и установку
5. Затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования	
6. Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования	6. Стоимость профессиональных услуг
7. Может быть увеличена на сумму резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам, если при принятии к бухгалтерскому учету данных основных средств организация имеет обязательства по выполнению работ по демонтажу и ликвидации данных основных средств, восстановлению природных ресурсов на занимаемых ими земельных участках	7. Стоимость разборки, удаления актива и восстановления площадки согласно МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»
8. Проценты по кредитам и займам	8. Проценты по займам до момента, когда объект готов к использованию по назначению в соответствии с МСФО 23 «Затраты по займам»

Экономически обоснованная оценка основных средств имеет большое значение для правильного определения их объема, начисления налога на недвижимость, расчета амортизации.

Виды оценок	Инструкция № 26	МСФО 16	Российский стандарт «Основные средства» 2018
Первоначальная стоимость	Стоимость по которой актив принимается к учету в качестве основного средства	Стоимость объекта основных средств в эквиваленте денежных средств на дату признания	Сумма текущих затрат предприятия на приобретение, доставку и доведение до рабочего состояния основных средств
Остаточная стоимость	Разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основного средства и накопленными за период эксплуатации суммами амортизации и обесценения	Отсутствует	Разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой начисленной амортизации определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок
Переоцененная стоимость	Стоимость основного средства после его переоценки	Справедливая стоимость основного средства на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения	Стоимость основного средства после его переоценки
Балансовая стоимость	Отсутствует	Сумма, в которой актив признается после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения	Стоимость основного средства за вычетом начисленной амортизации и накопленного обесценения
Амортизируемая стоимость	Стоимость объекта, от которой рассчитывается амортизация	Себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости	Отсутствует

Ликвидационная стоимость	Оценочная величина в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта	Расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором можно ожидать, что он будет находиться в конце срока полезной службы	Отсутствует
Справедливая стоимость	Отсутствует	Сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми друг от друга сторонами	Сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми друг от друга сторонами
Рыночная стоимость	Сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации основного средства в текущих рыночных ценах	Отсутствует	Сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия
Возмещаемая стоимость	Наибольшая из текущей рыночной стоимости основного средства за вычетом предполагаемых расходов, непосредственно связанных с его реализацией, и ценности использования основного средства	Большее из двух значений: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу актива и его ценности использования	Отсутствует

Приведенные данные свидетельствуют, что имеются и различия, и сходства. В Республике Беларусь не используется трактовка справедливой и балансовой стоимости, что тождественно рыночной и остаточной стоимости.

Переоцененная стоимость используется и в международной практике, и в Республике Беларусь, поскольку данная информация повышает привлекательность отчетности для внешних пользователей.

На данный момент вопрос переоценки основных средств является одним из актуальных вопросов для всех организаций. Переоценка основных средств носит добровольный характер и не является обязательной, однако организации в учетной политике должны отразить решение о проведении переоценки. Проведение переоценки зависит от реальной стоимости основных средств, уже введенных в эксплуатацию, а так как первоначальная стоимость влияет на суммы начисленной амортизации, себестоимость, рентабельность и налогооблагаемую базу, то и решение о проведении переоценки принимается в зависимости от экономического эффекта, планируемого организацией в дальнейшем. Решение может быть принято по переоценке всех объектов основных средств или определенной группе, подгруппе основных средств.

На наш взгляд, переоценку основных средств целесообразно проводить в случаях оптимизации финансов организации, налоговой нагрузки и объективной оценки балансовой стоимости основных средств. Данная процедура, по нашему мнению, крайне важна для убыточных организаций, так как позволит снизить и оптимизировать налоговую нагрузку.

Переоценка может быть весьма эффективным инструментом решения ряда таких вопросов, как учет интересов акционеров и акционерных обществ как субъектов экономических отношений; формирование увеличенных уставных капиталов и др.

Вопросы переоценки основных средств, подходы к ее методике и нормативное регулирование (от обязательного до рекомендуемого) прошли в стране несколько этапов. Такая непоследовательность привела, с одной стороны, к тому, что балансовая стоимость имущества зачастую не соответствовала фактически складывавшемуся уровню цен, а с другой, к несопоставимости бухгалтерской отчетности организаций в разные периоды.

В настоящее время в Республике Беларусь переоценка проводится на 1 января года, следующего за отчетным, и ее результаты отражаются в бухгалтерском учете 31 декабря отчетного года.

В Республике Беларусь законодательно предусмотрена согласно Указу Президента от 20 ноября 2006 г. № 622 «О вопросах переоценки основных средств, незавершенных строительством объектов и неустановленного оборудования» обязательная переоценка всеми организациями зданий, сооружений и передаточных устройств, если уровень инфляции в ноябре текущего календарного года за предшествующий ему период с даты проведения последней обязательной переоценки достигает 100 % и более.

При переоценке имущества организации применяют следующие методы:

- *прямой оценки* – пересчет стоимости объектов имущества в цены на 1 января года, следующего за отчетным, на новые объекты, аналогичные оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектом, занимающимся оценочной деятельностью. Переоценка методом прямой оценки рекомендована специалистами как наиболее эффективный метод, так как она позволяет с предельной точностью определить рыночную стоимость основных средств организации. К веским доводам, стимулирующим организации выбрать метод прямой оценки, ряд экономистов относят возможность достигнуть цели, для которой проводится переоценка, а именно – привлечь инвестиции, минимизировать налог на прибыль, увеличить уставной капитал, спланировать реструктуризации, уточнить формирования себестоимости продукта, его цены.

Так как привлечение профессиональных оценщиков довольно дорогостоящая процедура, гораздо чаще переоценка основных средств в Республики Беларусь производится методом прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

При этом источниками информации о рыночных ценах объектов основных средств могут быть: информация об уровне цен на новое аналогичное имущество от организаций-изготовителей; информация об уровне цен на новое аналогичное имущество от торговых организаций; информация об уровне цен на новое аналогичное имущество, опубликованная в средствах массовой информации и специализированных изданиях;

- *пересчета валютной стоимости* – пересчет стоимости объектов имущества в иностранной валюте по официальному курсу Национального банка, установленному на 31 декабря отчетного года;

- *индексный* – пересчет стоимости объектов имущества с использованием коэффициентов изменения их первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января года, следующего за отчетным, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет, отражения объектов в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

Инструкция о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 5 ноября 2010 г. № 162/131/37 дает право предприятию самостоятельно выбирать способ переоценки основных средств.

При проведении переоценки основных средств, как правило, происходит либо их дооценка, либо уценка, при этом оказывается влияние и на стоимость основного средства, и на сумму начисленной амортизации. Современная переоценка основных средств является механизмом для управления хозяйственной деятельностью организации и имеет позитивные и негативные моменты.

Применение переоценки основных средств имеет важное значение, так как в финансовой отчетности организации будет отображена более существенная информация, которая может оказать влияние на мнение пользователей, а правильно выбранные методы переоценки организацией основных средств в конечном итоге отразятся на финансовом результате организации.

Переоценка основных средств является важным фактором, оказывающим существенное влияние на многие параметры хозяйственной деятельности организаций, в том числе на финансовое состояние, налоговые обязательства и др. Она позволяет приблизить балансовую стоимость имущества к рыночной. Своевременная переоценка основных средств организаций является крайне важной процедурой. Благодаря переоценке устанавливается действительная стоимость основных активов организации относительно состояния рынка на текущий момент. Необходимость переоценки основных средств возникает, когда их учет по первоначальной стоимости утрачивает свою сопоставимость.

Переоценивая основные средства, организации стоят перед необходимостью показать свою коммерческую привлекательность и эконо-

мическую целесообразность, что также актуально для предприятий, планирующих выйти на рынки других государств.

Современная переоценка основных средств является механизмом для управления хозяйственной деятельностью организации и позволяет:

- определить стоимость основных средств, которая соответствует рыночным ценам аналогичных объектов на данный момент;
- предусмотреть расчет амортизации для формирования себестоимости продукции, работ (услуг);
- оптимизировать налоговую нагрузку организации;
- получить кредит при оформлении основных средств под залог;
- обеспечить достоверность финансовой отчетности для привлечения инвестиций.

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что принятие решения о проведении переоценки основных средств и правильно выбранные методы переоценки в конечном итоге отразятся на финансовом результате организации.

2.3. Проблемы и основные направления совершенствования организации бухгалтерского учета основных средств

В последние годы в Республике Беларусь проводится большая работа по созданию нормативной правовой базы в области бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. Принятие Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» от 28 декабря 2022 г. № 64 изменило подходы к разграничению имущества на запасы и основные средства. В связи с этим появились вопросы в части основных средств, имеющих незначительную стоимость. В частности, ключевым критерием, на основании которого основные средства отделяются от запасов, является продолжительность срока полезного использования.

Ранее организации могли применять любой критерий (стоимостной или какой-либо иной), сейчас действующие нормативные акты не предполагают такой возможности. Все это привело к значительному увеличению объектов, подлежащих признанию в качестве основных средств (предметы мебели, канцелярские принадлежности, хозяйственный инвентарь и другие предметы), в случае соответствия их критериям признания в качестве основных средств (Инструкция № 26) и несоответствия критериям признания в виде запасов (Стандарт № 64).

Как считают экономисты, изучившие эту проблему, поскольку в составе основных средств в настоящее время учитываются объекты с незначительной стоимостью, информация о которых является для организации несущественной, порядок учета таких объектов целесообразно упростить. В связи с этим оправданным будет предоставление организациям права установления стоимостного критерия (лимита) для выделения таких основных средств с целью ведения по ним упрощенного учета, что предполагает осуществлять списание стоимости таких объектов в момент передачи в эксплуатацию, без постановки на учет на счета материальных ценностей и начисления амортизации по ним. Данное предложение имеет обоснование, содержащееся в Концептуальных основах финансовой отчетности: в некоторых обстоятельствах признание некоторых статей, которые отвечают определению одного из элементов финансовой отчетности, не несет полезной информации, признание актива или обязательства сопряжено с затратами. В некоторых случаях затраты, связанные с признанием, могут превышать выгоды от такого признания, полезность информации для пользователей зависит от статьи и конкретных фактов и обстоятельств. Следовательно, необходимо применение суждения при решении вопроса о том, следует ли признавать ту или иную статью. Поэтому могут быть необходимы различия в требованиях к признанию, предусмотренных в различных стандартах или рамках одного и того же стандарта, если понесенные затраты не приводят к признанию актива, то признается расход.

В экономической литературе исследуются и проблемы проведения оценки и отражения в бухгалтерском учете безвозмездно передаваемых основных средств, содержащих драгоценные металлы (драгоценные камни).

Порядок отражения в бухгалтерском учете безвозмездной передачи основных средств регулируется Инструкцией № 26 и предполагает последовательное закрытие счетов, на которых числится передаваемый объект. В первую очередь подлежит списанию сумма накопленной амортизации передаваемого объекта, что отражается записью:

дебет счета 02 «Амортизация основных средств»;

кредит счета 01 «Основные средства».

Остаточная стоимость объекта подлежит списанию в состав расходов по инвестиционной деятельности:

дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

кредит счета 01 «Основные средства».

При возникновении расходов, связанных с передачей основных средств, их отражают записью:

дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

При наличии добавочного капитала, созданного при переоценке передаваемого объекта, его суммы также должны быть списаны:

дебет счета 83 «Добавочный капитал»;

кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Для оценки передаваемого объекта Инструкцией о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 15 марта 2004 г. № 34, установлено, что стоимость имущества, которое содержит драгоценные металлы (драгоценные камни), при его передаче или реализации должна быть не ниже стоимости содержащихся в нем драгоценных металлов (драгоценных камней), определенной по расчетным ценам на первое число месяца передачи (реализации). Если по объекту амортизация начислена в полном объеме, то стоимость объекта равна нулю. Как поступить в данном случае? Мнения экономистов по этому вопросу расходятся. Некоторые из них предполагают, что нужно изменить первоначальную стоимость основных средств путем доведения ее до стоимости содержащихся в объекте драгоценных металлов (драгоценных камней) и отразить это в учете следующей записью:

дебет счета 01 «Основные средства»;

кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Но, как известно, первоначальная стоимость не подлежит изменению, кроме случаев, прописанных в Инструкции № 26, и этот вариант там не рассматривается. Однако есть мнение, что эту ситуацию можно отнести к «иным случаям», установленным законодательством.

Мы считаем, что стоимость драгоценных металлов (драгоценных камней), содержащихся в объекте, изначально формировала первоначальную стоимость основных средств и была в процессе их эксплуатации списана через начисленную амортизацию. В связи с этим у передающей организации нет необходимости увеличивать стоимость передаваемого основного средства. В то же время принимающая сторона должна оприходовать объект по первоначальной стоимости, которая определяется исходя из его рыночной стоимости на дату принятия к

учету в качестве вложений в долгосрочные активы. И поскольку поступившее основное средство содержит драгоценные металлы (драгоценные камни), первоначальная стоимость не должна быть ниже стоимости этих металлов (камней). Поэтому целесообразно на законодательном уровне установить, как определяется оценка безвозмездно передаваемых объектов основных средств, содержащих драгоценные металлы (драгоценные камни), для получающей стороны.

В экономической литературе рассматриваются некоторые вопросы совершенствования организации синтетического учета основных средств: отдельный синтетический учет различных видов основных средств в соответствии с их назначением и использованием; отражение на отдельных счетах участвующих и не участвующих в предпринимательской деятельности основных средств и др.

3. СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ, ИХ ОЦЕНКА. ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

3.1. Современное состояние бухгалтерского учета материальных ценностей и их оценка

Принятие Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 28 декабря 2022 г. № 64 (далее – Стандарт «Запасы»), повлекло за собой ряд изменений в организации учета материальных ценностей.

Стандарт «Запасы» определяет порядок формирования в бухгалтерском учете информации о запасах (за исключением незавершенного строительного производства, строительных материалов и оборудования у заказчика, застройщика, временных сооружений, животных на выращивании и откорме) в организациях (за исключением Национального банка, банков, ОАО «Банк развития Республики Беларусь», небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций).

К запасам относятся следующие активы:

- сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, запасные части, тара (за исключением тары, использу-

емой организацией для технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд) (далее – материалы);

- инвентарь (в том числе тара, используемая организацией для технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд), хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка (специальный инструмент, специальные приспособления, специальное оборудование), специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь (далее – отдельные предметы);

- незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства (далее – незавершенное производство);

- готовая продукция;

- товары;

- отгруженная продукция, отгруженные товары, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (подп. 2.2 п. 2 Стандарта «Запасы»).

Запасы – активы, от использования (реализации) которых организация предполагает получение экономических выгод в течение периода не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, а также специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь (абз. 2 подп. 2.1 п. 2 Стандарта «Запасы»).

Обычный операционный цикл – установленный положением об учетной политике организации период времени с момента поступления запасов для использования (реализации) до момента их реализации или реализации новых запасов (выполнения работ, оказания услуг), для производства которых (выполнения работ, оказания услуг) они были использованы (абз. 3 подп. 2.1 п. 2 Стандарта «Запасы»).

Такие активы, как специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, относятся к запасам независимо от предполагаемого периода получения экономических выгод.

Обычный операционный цикл организаций, осуществляющих производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), устанавливается в положении об учетной политике организации (подп. 2.1 п. 2 Стандарта «Запасы»).

Если обычный операционный цикл превышает 12 месяцев, то он имеет важное значение для классификации активов на запасы и основные средства.

Организациям, у которых обычный операционный цикл превышает 12 месяцев, необходимо его установить в учетной политике для классификации активов на запасы и основные средства.

Первоначальная стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат, расходов в порядке, установленном положением об учетной политике организации (п. 15 Стандарта «Запасы»).

Таким образом, организация самостоятельно определяет порядок перенесения в состав затрат, расходов стоимости отдельных предметов и закрепляет его в учетной политике.

Важно отметить, что организация может в учетной политике предусмотреть произвольные способы перенесения в состав затрат, расходов в отношении всех отдельных предметов. До 2023 г. в отношении специальных инструментов и специальных приспособлений в п. 107 Инструкции № 133 был оговорен конкретный способ перенесения их стоимости в состав затрат, расходов.

При этом стоимость отдельных предметов с 2023 г. может переноситься в состав затрат, расходов способами, которые организация применяла в отношении отдельных предметов в составе средств в обороте до 2023 г.

Например, в учетной политике организация может оговорить, что:

- стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат, расходов равными частями за период предполагаемого срока эксплуатации предметов;
- стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат, расходов в размере 50 % стоимости предметов – при передаче их со складов в эксплуатацию и 50 % стоимости (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) – при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью; по предметам стоимостью до 2 базовых величин переносится их стоимость одновременно в состав затрат, расходов (материально ответственными лицами учет указанных предметов осуществляется в количественном выражении);
- стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат, расходов в размере 100 % (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) – при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью;
- стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат, расходов в размере 100 % – при передаче их со склада в эксплуатацию (материально ответственными лицами учет указанных предметов осуществляется в количественном выражении);
- стоимость отдельных предметов сезонного использования переносится в состав затрат, расходов в следующем порядке: стоимость предметов, приходящаяся на текущий год, включается в затраты, рас-

ходы равными частями за период эксплуатации предметов в году. Стоимость предмета, приходящаяся на текущий год, определяется делением стоимости предмета (за вычетом предполагаемой цены возможного использования предмета в конце срока эксплуатации) на установленный комиссией организации срок полезного использования предмета в годах;

- стоимость специальной одежды и специальной обуви переносится в состав затрат, расходов ежемесячно равными суммами до окончания срока эксплуатации в соответствии со сроками носки в месяцах, установленными приложением к коллективному договору;

- стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат, расходов иным способом.

В Стандарте «Запасы» приведены следующие виды оценки (стоимости) запасов:

- первоначальная стоимость – стоимость, по которой запасы принимаются к бухгалтерскому учету (абз. 7 подп. 2.1 п. 2);

- справедливая стоимость – сумма денежных средств, которая была бы получена в случае реализации запасов или уплачена в случае погашения обязательства, возникшего в связи с поступлением запасов, в текущих рыночных условиях (абз. 8 подп. 2.1 п. 2). Иными словами, это так называемая рыночная стоимость;

- условная оценка – стоимость запасов по учетным ценам, в качестве которых могут приниматься цены приобретения, планово-расчетные цены, отпускные цены, розничные цены, плановая (нормативная) себестоимость и иные стоимостные показатели, установленные положением об учетной политике организации (абз. 9 подп. 2.1 п. 2);

- чистая стоимость реализации – ожидаемая стоимость реализации запасов за вычетом ожидаемых затрат на завершение их производства и (или) ожидаемых расходов на их реализацию (абз. 10 подп. 2.1 п. 2).

Порядок определения даты принятия к бухгалтерскому учету запасов устанавливается положением об учетной политике организации исходя из специфики осуществляемой организацией деятельности, условий заключенных договоров. Дата принятия к бухгалтерскому учету запасов не может быть ранее даты получения рисков и выгод, связанных с правом собственности на эти запасы (п. 5 Стандарта «Запасы»).

Первоначальная стоимость – стоимость, по которой запасы принимаются к бухгалтерскому учету (абз. 7 подп. 2.1 п. 2 Стандарта «Запасы»).

В Стандарте «Запасы» приведены способы оценки первоначальной стоимости запасов в зависимости от вариантов приобретения (получения) запасов:

Способ приобретения (получения) запасов	Определение первоначальной стоимости запасов
Первоначальная стоимость приобретенных запасов	<p>Первоначальной стоимостью приобретенных запасов является фактическая себестоимость, включающая стоимость запасов по ценам приобретения и другие затраты, непосредственно связанные с их приобретением, в том числе:</p> <ul style="list-style-type: none"> - таможенные сборы, таможенные пошлины; - транспортно-заготовительные затраты, в том числе затраты на погрузку запасов в транспортные средства и их доставку в организацию, не включенные в цену приобретения этих запасов, затраты на хранение запасов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на складах временного хранения; - иные затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов. <p>Торговые и другие аналогичные скидки не включаются в первоначальную стоимость приобретенных запасов (п. 7 Стандарта «Запасы»).</p> <p>Транспортно-заготовительные затраты (ТЗР), непосредственно связанные с приобретением товаров, могут не включаться в первоначальную стоимость этих товаров (п. 12 Стандарта «Запасы»). Аналогичный подход применяется и до 2023 г.</p>
Первоначальная стоимость незавершенного производства и готовой продукции	<p>Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции (за исключением случаев, предусмотренных ч. 2, 3 п. 6 Стандарта «Запасы») является фактическая себестоимость, включающая прямые затраты, распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно положению об учетной политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции).</p>

	<p>До 2023 г. порядок бухучета и оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливался учетной политикой организации (п. 108 Инструкции № 133).</p> <p>Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции в массовом и серийном производстве может являться плановая (нормативная) себестоимость, включающая плановые (нормативные) прямые затраты, плановые (нормативные) распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, плановые (нормативные) условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно положению об учетной политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции) (ч. 2 п. 6 Стандарта «Запасы»).</p> <p>Первоначальной стоимостью попутной (сопряженной, побочной) продукции может являться ее чистая стоимость реализации (в случае если эту продукцию предполагается реализовать) или условная оценка (ч. 3 п. 6 Стандарта «Запасы»)</p>
<p>Первоначальная стоимость запасов, внесенных собственником имущества организации в счет вклада в уставный капитал организации</p>	<p>Первоначальной стоимостью запасов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в уставный капитал организации, является их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно) (п. 8 Стандарта «Запасы»).</p> <p>В первоначальную стоимость запасов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в уставный капитал организации, включаются таможенные сборы, таможенные пошлины, транспортно-заготовительные затраты (за исключением случая, когда ТЗР, непосредственно связанные с получением товаров, не включаются в первоначальную стоимость этих товаров в соответствии с ч. 2 п. 12 Стандарта «Запасы») и иные затраты, непосредственно связанные с их получением (п. 12 Стандарта «Запасы»)</p>

<p>Первоначальная стоимость запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы</p>	<p>Первоначальной стоимостью запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы, является справедливая стоимость этих запасов на дату принятия к бухгалтерскому учету, а при невозможности достоверного ее определения – стоимость, по которой эти запасы числились в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи (п. 9 Стандарта «Запасы»).</p> <p>В первоначальную стоимость запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы, включаются таможенные сборы, таможенные пошлины, ТЗР (за исключением случая, когда ТЗР, непосредственно связанные с получением товаров, не включаются в первоначальную стоимость этих товаров в соответствии с ч. 2 п. 12 Стандарта «Запасы») и иные затраты, непосредственно связанные с их получением (п. 12 Стандарта «Запасы»).</p> <p>Важным новшеством является определение стоимости запасов по стоимости, по которой эти запасы числились в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи при невозможности достоверного определения справедливой стоимости. Такая норма отсутствовала в Инструкции № 133</p>
<p>Первоначальная стоимость запасов, полученных при выбытии основных средств и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации), проведении иных аналогичных работ</p>	<p>Первоначальной стоимостью запасов, полученных при выбытии (в том числе частичном выбытии) основных средств и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации), проведении иных аналогичных работ, а также в виде возвратных отходов, является их чистая стоимость реализации (в случае если эти запасы предполагается реализовать) или условная оценка (п. 10 Стандарта «Запасы»).</p> <p>Подобная норма была до 2023 г. в п. 45 Инструкции № 133</p>
<p>Первоначальная стоимость выявленных при инвентаризации излишков запасов</p>	<p>Первоначальной стоимостью выявленных при инвентаризации излишков запасов (за исключением запасов, произведенных в организации) является их стоимость, определенная на основании заключения и отчета об оценке, составленных исполнителем оценки, с которым организацией заключен договор на оказание соответствующих услуг, или акта о внутренней оценке (в случае проведения оценки этих запасов организацией самостоятельно).</p> <p>Первоначальная стоимость выявленных при инвентаризации излишков запасов, произведенных в организации, определяется в порядке, установленном п. 6 Стандарта «Запасы» (п. 11 Стандарта «Запасы»), то есть аналогично определению первоначальной стоимости незавершенного производства и готовой продукции. Норма аналогичного характера отсутствовала в Инструкции № 133</p>

Первоначальная стоимость приобретенных (полученных) материалов увеличивается на сумму затрат по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию, в том числе затрат по доработке и улучшению технических характеристик материалов, не связанных с производственным процессом (ч. 3 п. 12 Стандарта «Запасы»).

Запасы могут учитываться в условной оценке с обособленным отражением отклонений (п. 13 Стандарта «Запасы»).

Условная оценка – стоимость запасов по учетным ценам, в качестве которых могут приниматься цены приобретения, планово-расчетные цены, отпускные цены, розничные цены, плановая (нормативная) себестоимость и иные стоимостные показатели, установленные положением об учетной политике организации (абз. 9 подп. 2.1 п. 2 Стандарта «Запасы»).

Отклонения – разница между первоначальной стоимостью запасов и их условной оценкой (абз. 4 подп. 2.1 п. 2 Стандарта «Запасы»).

Условная цена может быть любой, установленной в учетной политике организации.

Запасы могут быть переведены в другие активы при изменении организацией их предполагаемого предназначения (п. 4 Стандарта «Запасы»).

Запасы, использованные в организации, отгруженные, реализованные или списанные (далее – выбывшие запасы), оцениваются (за исключением случаев, предусмотренных п. 17 Стандарта «Запасы») одним из следующих способов:

- 1) по стоимости каждой единицы;
- 2) по средней стоимости;
- 3) по стоимости первых по времени поступления запасов (способ ФИФО).

По определенному виду или группе запасов должен применяться один из вышеприведенных способов оценки (п. 16 Стандарта «Запасы»).

В случае ведения учета запасов по учетным ценам необходимо осуществлять распределение отклонений. Порядок такого распределения приведен в п. 20 Стандарта «Запасы» и является единым для всех видов запасов.

Стандарт «Запасы» не содержит многих положений по учету запасов, которые были ранее предусмотрены в Инструкции № 133. Поэтому особое значение приобретает учетная политика организации.

Если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, то такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с применением профессионального суждения исходя из требований, установленных законодательством (п. 5 ст. 9 Закона № 57-3).

3.2. Проблемы организации бухгалтерского учета материальных ценностей и пути их решения

В Республике Беларусь проводится работа по поэтапному переходу на применение международных стандартов финансовой отчетности при организации бухгалтерского и налогового учета, что влечет внесение изменений в действующее законодательство.

Реформирование национального бухгалтерского учета обусловлено, во-первых, процессами глобализации экономики и расширения участия Республики Беларусь в мировой экономической интеграции, а во-вторых, необходимостью законодательного закрепления современных положений теории и практики бухгалтерского учета. В этом процессе в организациях сохраняется национальная система учета, которая включает национальные стандарты, разработанные с учетом положений МСФО.

Актуальность учета запасов обусловлена их классификацией на большое количество групп, что наглядно представлено в типовом плане счетов.

Большую роль в управлении оборотными активами играет выбор метода оценки израсходованных материалов и запасов. От методики оценки выбывающих запасов зависит величина себестоимости продукции, финансовый результат организации, стоимость остатка сырья и материалов, а также многочисленные финансовые показатели. В зарубежной практике распространены разнообразные методы оценки стоимости конечных запасов и, соответственно, себестоимости израсходованных производственных материалов:

Страна	Методы оценки запасов				
	Себестоимости каждой единицы	ФИФО	ЛИФО	Средней стоимости	Прочие
Великобритания	-	+	+ (не признается в налогообложении)	+	-
Греция	-	+	+	+	Метод базовой записи готовых изделий
Испания	-	+	+ (не признается в налогообложении)	+	-
Италия	-	+	+	+	-
Люксембург	+	+	+ (не признается в налогообложении)	+	-
Нидерланды	-	+	+ (не признается в налогообложении)	+	Метод базового запаса готовых и незавершенных работ
Германия	-	+	+	+	ХИФО, ЛОФО, КИФО, КИЛО
Португалия	-	+	+	+	Стандартная и специальная (рыночная) цена базового запаса
США	+	+	+	+	Метод розничных цен, метод стандартности и другие

Франция	-	+	Признается в консолидированном балансе	+	-
Россия	+	+	+	+	-
Швейцария	-	+	+	+	-
Швеция	-	+	-	-	Метод процента от выполнения, метод завершения контракта
Польша	+	+	+	+	-
МСФО	+	+	+	+	Метод розничных цен, метод стандарт-кост
Австралия	-	+	+	+	-
Бельгия	-	+	+	+	-
Канада	-	+	+	+	-
Норвегия	-	+	-	+	-
Япония	-	+	+	+	-

В Республике Беларусь по определенному виду или группе запасов должен применяться один из способов оценки (п. 16 Стандарта «Запасы»): по стоимости каждой единицы; по средней стоимости; по стоимости первых по времени поступления запасов (способ ФИФО).

С принятием Стандарта «Запасы», как отмечалось выше, запасами стали активы, от использования (реализации) которых организация предполагает получение экономических выгод в течение периода не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, а также специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь. Поскольку хозяйственные принадлежности и инвентарь, а также инструмент служат в организации, как правило, более года или обычного операционного цикла, то эти объекты, приобретаемые с 01.01.2023, должны быть отнесены к основным средствам. Такое направление бухгалтерского учета запасов вряд ли можно назвать целесообразным.

Возникает потребность в уточнении понятия «инвентарь», поскольку в учетной практике отнесение объектов к инвентарю осу-

ществляется организацией самостоятельно исходя из их функционального назначения и прописывается в учетной политике. При классификации этих объектов организация может использовать определения, содержащиеся в технических правовых актах, используемых в области технического нормирования, а также перечень видов основных средств. В связи с этим целесообразно либо внести изменения в инструкцию по бухгалтерскому учету основных средств, либо дополнить определение запасов.

Стандарт «Запасы» не содержит многих положений по учету запасов, которые были ранее предусмотрены в Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утвержденной постановлением Министерства финансов от 12 ноября 2010 г. № 133 (действие прекращено ввиду принятия Стандарта «Запасы»). В связи с этим организации получают больше полномочий и самостоятельности в определении особенностей, связанных со спецификой их деятельности. Но закрепленные в учетной политике методы и способы не должны противоречить действующему законодательству.

Одним из активов, относящихся к запасам, является топливо. Стандарт «Запасы» не содержит отдельных подходов для бухгалтерского учета топлива. С 01.01.2023 отменена обязанность ежемесячного снятия остатков топлива в баках транспортных средств, машин и механизмов, нет указаний на первичный учетный документ, по которому следует списывать топливо.

Для обобщения информации о наличии и движении топлива предназначен счет 10 «Материалы» субсчет 10-3 «Топливо». Организации, имеющие свои нефтесклады, пункты заправки, могут к счету 10 открывать субсчета второго порядка: 10-3-1 «Топливо на складах», 10-3-2 «Топливо в баках транспортных средств».

Если в отношении конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации в законодательстве не установлен порядок их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, то такой порядок организация разрабатывает самостоятельно с применением профессионального суждения, исходя из требований, установленных законодательством. Таким образом, подходы, ранее изложенные в Инструкции № 133, организация может применять и далее, оговорив их в учетной политике. При этом следует принимать во внимание нормы действующего законодательства.

На наш взгляд, в учетной политике организации следует уточнить:

- порядок открытия субсчетов второго порядка;
- периодичность замеров остатка топлива в баках транспортных средств, машин и механизмов: ежемесячно на конец отчетного месяца; ежеквартально на конец каждого квартала; замер проводить с иной периодичностью. Чтобы не нарушать Закон о бухгалтерском учете и отчетности и Инструкцию № 180, целесообразно указать срок проведения инвентаризации топлива в графике проведения инвентаризаций, который прилагается к учетной политике;
- применяемый способ замера остатка топлива в баках транспортных средств, машин и механизмов: с помощью метроштоков; при заполнении бака до полного объема; путем слива топлива; другим способом. Следует отметить, что как показывает практика, не всегда можно предусмотреть один способ, так как в разных машинах разные бензобаки. Поэтому целесообразно способы замера остатка топлива в баках прописать по видам транспортных средств, машин и механизмов;
- порядок формирования первоначальной стоимости приобретенного топлива при поступлении (условная или фактическая себестоимость);
- способ оценки при списании (выбытии) топлива (по стоимости каждой единицы; по средней стоимости; по стоимости первого по времени поступления топлива (способ ФИФО); в условной оценке с учетом отклонений);
- первичный учетный документ, форму которого организация может разработать самостоятельно и закрепить в своей учетной политике. Это может быть как общий акт на списание материалов, так и отдельный акт на списание топлива. Составлять его можно с периодичностью: за день, за неделю, за декаду, за месяц. Документ должен содержать все реквизиты первичного учетного документа, указанные в ст. 10 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- порядок округление фактического расхода топлива (до десятых долей литра; до сотых долей литра; до иной величины);
- порядок определения и учета температуры окружающего воздуха (во время выпуска механического транспортного средства на линию или на начало выполнения работы; путем проведения двух замеров в течение дня и применения средней величины температуры окружающего воздуха; иной способ).

Согласно ст. 171 Налогового кодекса Республики Беларусь топливо относится к нормируемым затратам. При налогообложении прибыли в состав нормируемых затрат включаются затраты на оплату стоимости топлива для механических транспортных средств, судов, машин, механизмов и оборудования, израсходованного в пределах норм, установленных руководителем организации самостоятельно либо на основании результатов испытаний, проведенных аккредитованной испытательной лабораторией (центром).

Следует обратить внимание, что Стандарт «Запасы» не вводит ограничения по установлению норм расхода топлива. Согласно постановлению Совета Министров от 10 августа 2020 г. № 470 «О порядке установления норм расхода топлива», нормы расхода топлива устанавливаются руководителями организаций самостоятельно либо на основании результатов испытаний, проведенных аккредитованной испытательной лабораторией. Если нормы устанавливаются самостоятельно, то никаких результатов измерений, их подтверждающих, приводить не нужно.

4. СУЩНОСТЬ МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ. ПРОБЛЕМЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

4.1. Сущность метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

На современном этапе социально-экономического развития Республики Беларусь вопросы совершенствования экономических методов управления затратами на производство и себестоимостью продукции приобретают особую значимость. Важную роль при этом играет оптимизация уровня себестоимости продукции, изыскание внутрихозяйственных резервов ее снижения при обеспечении высокого качества продукции. Для этого необходимо, чтобы в системе экономического управления производством продукции нормально функционировали все элементы данной системы, в том числе учет и анализ материальных и трудовых затрат, создающие необходимую учетно-аналитическую информацию для управления.

С развитием рыночных отношений для эффективной работы организации необходима система экономического управления затратами и себестоимостью, включающая их планирование, сбор, обработку и обобщение информации об объекте управления, оценку информации для принятия необходимых и своевременных управленческих решений.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости на сегодняшний день является одним из важнейших элементов работы бухгалтерии. В условиях рыночной экономики предприятиям для поддержания эффективности своей деятельности и повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции (товаров, услуг) необходимо постоянно совершенствовать не только технологию производства, но и систему управления, возможным инструментом которой может выступать исследование различных методов учета затрат.

Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции. Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки. Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами. Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т. п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия.

При использовании методов учета затрат на производство следует исходить из следующего:

- методы учета определяются технологическими и организационными особенностями производства и отражают процесс образования затрат в конкретных условиях;
- учет затрат должен обеспечивать не только исчисление себестоимости продукции, но и повышение эффективности управления производством;

- для планирования и учета фактических затрат следует применять единые методы.

В отечественной практике применяются следующие методы учета затрат на производство и калькулирования:

- простой (попроцессный);
- поперечный (полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты);
- позаказный;
- нормативный;
- поиздельный.

Неизменным и единым для всех производственных отраслей при исчислении себестоимости продукции остается принцип балансового обобщения затрат, который выражается равенством затрат в незавершенном производстве на начало года и затрат текущего года, с одной стороны, и затрат, относящихся на себестоимость готовой продукции и незавершенное производство на конец года, – с другой, что отражается в особенностях каждого из методов:

Метод учета затрат	Особенности метода учета затрат
Простой (попроцессный)	<p>Применяется главным образом в добывающих и несложных перерабатывающих производствах. При этом методе затраты относят непосредственно на тот объект учета, по которому исчисляют себестоимость продукции (добыча сырья или изготовление продукта). Соответственно, для каждого данного производства открывают аналитический счет, на котором отражают все затраты на производство и весь выход продукции. При этом затраты можно группировать по процессам, операциям или другим элементам технологического цикла. В сельском хозяйстве этот метод учета затрат широко применяют на производствах по заготовке строительных материалов (карьеры), переработке подсолнечника и др.</p> <p>В сельскохозяйственных предприятиях этот метод характерен для производств, где обычно вырабатывается один вид продукции без подразделения ее на сорта, не бывает незавершенного производства, а калькуляция себестоимости сводится к делению общей суммы затрат на производство на количество полученной продукции</p>

<p>Попередельный</p>	<p>Применяется в производствах обрабатывающих отраслей с отдельными прерывными стадиями. В этом случае учет затрат и определение себестоимости продукции ведут по каждому переделу (фазе, стадии производства). Применение такого метода характерно для производства, где технологический процесс включает ряд последовательных стадий обработки (переделов). Например, в кирпичном производстве выделяют переделы: заготовка глины и песка, изготовление сырца, сушка, обжиг кирпича. Согласно этим переделам открывают аналитические счета по учету затрат, т. е. при попередельном методе учета и калькулирования себестоимости конечный продукт получается путем постепенного видоизменения основного (исходного) материала. При этом обработка происходит на отдельных, самостоятельных стадиях (переделах) производства. Из исходного материала после первой стадии обработки получается полуфабрикат, отличный от исходного материала. Этот же полуфабрикат затем, возможно, после некоторого периода хранения на складе или сразу идет в следующую стадию производства (передел), откуда после соответствующей обработки он поступает в виде полуфабриката уже совершенно иного характера, отличного от того полуфабриката, который получился после первого передела, и т. д. вплоть до выхода готовой продукции. При этом после каждого передела получается полуфабрикат, имеющий вполне самостоятельную ценность.</p> <p>Каждый промежуточный полуфабрикат должен калькулироваться как самостоятельный продукт. Калькуляция конечного продукта должна получиться путем присоединения к стоимости исходного материала стоимости обработки первого передела, затем – второго передела и т. д. вплоть до конечной стадии процесса производства. Объектом калькуляции является готовая продукция, а также себестоимость полуфабрикатов, если они реализуются на сторону или остаются в течение продолжительного времени в незавершенном производстве. Помимо кирпичного производства этот метод применяется при переработке соломки льна в тресту, тресты в волокно, а также при учете затрат на производство силоса, сенажа и травяной муки. Процесс производства силоса, сенажа и травяной муки состоит из двух переделов: производства и заготовки основного сырья (зеленой массы посевных и дикорастущих трав), закладки силоса и сенажа и изготовления травяной муки</p>
----------------------	---

<p>Показанный</p>	<p>Применяется в производствах обрабатывающих отраслей, а также при индивидуальном или мелкосерийном производстве (в ремонтных, столярных, швейных мастерских, в строительстве). При этом методе затраты учитывают по каждому заказу (при индивидуальном производстве) или партии изделий (при мелкосерийном производстве). Открытие аналитических счетов и исчисление себестоимости производят по каждому заказу или партии изготавливаемых изделий, т. е. себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия заказа до дня его выполнения. Следовательно, недостаток данного метода состоит в невозможности проконтролировать себестоимость в течение выполнения заказа. Затраты по заказам (партиям изделий), выполнение которых незакончено, считаются незавершенным производством</p>
<p>Нормативный</p>	<p>Возник в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и крупносерийным производством. Однако постепенно он начал применяться и в других отраслях промышленности и народного хозяйства. В настоящее время сфера его применения не ограничивается отраслевыми рамками. Он может использоваться (и используется) в любых отраслях, в том числе и в сельском хозяйстве. Естественно, при этом учитывается специфика отрасли.</p> <p>При нормативном методе фактически объектами учета и исчисления себестоимости становятся не только конечный продукт, но и его части, детали, операции. Тем самым значительно повышаются оперативные и контрольные функции учета. Система нормативного метода строится таким образом, что по каждому объекту фиксируют прямые затраты в пределах исчисленных нормативных затрат и отдельно – суммы отклонений от нормативных затрат. При этом суммы превышения затрат против норм оформляют специальными сигнальными документами. Следовательно, в самой системе учета заложен контроль за уровнем затрат. В этом большое преимущество нормативного метода учета. Независимо от применяемого метода учета затрат могут использоваться разные варианты сводного учета затрат на производство: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный</p>

Поиздельный	Применяется в массовых и крупносерийных производствах многономенклатурной продукции гетерогенного типа, где готовое изделие получают путем соединения частичных изделий (деталей, узлов, агрегатов) в единое целое. Поиздельный метод, как и попроцесный, относится к методам массового периодического калькулирования. Отличие его в том, что аналитический учет организуется так, что издержки производства группируются по временным периодам и выпускаемым изделиям, в результате чего себестоимость определяют с применением периодической усредненной калькуляции единицы изделия, единицы мощности или другой применяемой калькуляционной единицы
-------------	--

Метод калькулирования – это совокупность способов и приемов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции (всего объема и единицы). Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, особенностей, наличия незавершенного производства, длительности производственного процесса, номенклатуры производимой продукции и др.

Наиболее сложным и трудоемким при определении себестоимости является распределение затрат по отдельным видам полученной продукции, которые осуществляются различными способами. Исходя из этого, определены следующие методы калькулирования себестоимости: прямого расчета, исключения затрат на побочную продукцию, коэффициентов, распределения затрат пропорционально экономически обоснованной базе, суммирования затрат и комбинированный.

Способ прямого расчета применяется в тех случаях, когда объект учета затрат на производство совпадает с объектом калькуляции. В этом случае себестоимость конкретного вида продукции (калькуляционного объекта) определяется непосредственно по данным прямого учета затрат по соответствующему объекту, а себестоимость калькуляционной единицы продукции исчисляется делением суммы затрат по объекту их учета на количество единиц произведенной продукции или выполненных работ, оказанных услуг. Таким методом рассчитывается, например, себестоимость 1 ц картофеля.

Сущность **способа исключения затрат на побочную продукцию** состоит в том, что из общей суммы затрат на производство исключается стоимость побочной продукции. Получаемая продукция подразделяется на основную, сопряженную и побочную.

Напомним, к основной (целевой) относится продукция, для получения которой организовано производство (зерно, овощи и т. п.).

К побочной (попутной) относится такая продукция, которая получается в силу биологических особенностей и производственных условий одновременно с основной продукцией, но имеет второстепенное значение. В растениеводстве в состав побочной продукции включают солому, полосу и мякуну зерновых культур, ботву овощей. В животноводстве побочной продукцией является навоз и т. д.

Два и более основных продукта, являющихся результатом одного и того же производственного процесса, называют сопряженными. Сопряженными продуктами будут соломка и семена льна в льноводстве, молоко и приплод в молочном скотоводстве, шерсть, приплод и приrost живой массы в овцеводстве и т. д.

Для исчисления себестоимости основной и сопряженной продукции необходимо из общей суммы производственных затрат, учтенной по соответствующему объекту (культуре, группе культур, виду скота или технологической группе животных) исключить стоимость побочной продукции. Побочная продукция растениеводства (солома, ботва и др.) оценивается исходя из нормативных (расчетных) затрат на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и выполнение других работ по заготовке этой продукции. Нормативы затрат могут быть разработаны непосредственно в хозяйствах по данным технологических карт или рассчитаны научно-исследовательскими учреждениями.

Стоимость побочной продукции животноводства (навоза) определяется исходя из нормативных (расчетных) затрат на его уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы износа основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов.

Прочая побочная продукция, получаемая в животноводстве, оценивается по ценам возможной реализации или использования.

Перед составлением годовых отчетных калькуляций себестоимости продукции растениеводства и животноводства следует уточнять (корректировать) стоимость побочной продукции в связи с имеющимися инфляционными процессами.

В других отраслях агропромышленного комплекса из затрат на сырье и материалы исключается стоимость возвратных отходов.

Под *возвратными* отходами производства понимаются остатки сырья, материалов и полуфабрикатов, образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свой-

ства) и в силу этого использующиеся с повышенными затратами (понижение выхода продукции) или вовсе не использующиеся по прямому назначению. На плодоовощеперерабатывающих предприятиях это могут быть обрезки овощей и фруктов: косточки слив, семена яблок, помидоров и др.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства или реализованы на сторону;
- по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Способ коэффициентов используется в тех случаях, когда затраты, учтенные по одному объекту, нужно распределить между несколькими видами продукции. Суть этого метода калькуляции состоит в том, что полученная из производства продукция переводится по установленным коэффициентам в условную (путем умножения физического выхода конкретного вида продукции на установленный коэффициент). После этого определяется общее количество условной продукции, исходя из которой определяется удельный вес (в процентах) каждого вида полученной продукции (в переводе в условную) в общем количестве условной продукции. Исходя из удельного веса определяют сумму затрат, приходящуюся на каждый вид полученной продукции. А разделив сумму затрат, приходящуюся на конкретный вид полученной продукции на ее физический выход, можно определить себестоимость единицы продукции данного вида. Себестоимость продукции многолетних и однолетних трав определяется по методу коэффициентов. Затраты, связанные с выращиванием и уборкой, например, многолетних трав, распределяются между отдельными видами продукции с помощью следующих коэффициентов: сено – $1 \text{ ц} = 1,0$; семена – $1 \text{ ц} = 75,0$; солома – $1 \text{ ц} = 0,1$; зеленая масса – $1 \text{ ц} = 0,3$.

Разновидностью коэффициентного способа можно рассматривать установленные соотношения в процентах для распределения затрат между сопряженными видами продукции в молочном скотоводстве. Из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада 90 % относится на молоко и 10 % – на приплод. Принципиальной особенностью здесь является отнесение установленного процента затрат на каждый вид продукции независимо от количества этой продукции.

Способ распределения затрат пропорционально экономически обоснованной базе применяется при необходимости распределения затрат, учтенных по одному объекту, между несколькими видами продукции, на которую не установлены коэффициенты. В этом случае затраты, учтенные по определенному объекту, распределяются между видами продукции пропорционально экономически обоснованной базе. В качестве такой базы может использоваться стоимость продукции, исчисленная по ценам реализации, кормовые единицы и другие показатели. Например, чтобы исчислить себестоимость корнеплодных овощей, нужно затраты на выращивание и уборку продукции корнеплодных овощных культур распределить между отдельными овощами пропорционально их стоимости по ценам реализации. По аналогии определяется себестоимость, например, продукции выращивания льна-долгунца.

Сущность **способа суммирования затрат** состоит в том, что себестоимость конкретного вида продукции исчисляется путем суммирования затрат, учтенных по соответствующим технологическим процессам (переделам).

Например, при крупном (заводского типа) круглогодичном производстве кирпича применяется попередельный метод учета затрат. Таких переделов в кирпичном производстве три: заготовка сырья, изготовление кирпича-сырца, обжиг кирпича. В этом случае себестоимость готового кирпича определяется суммированием затрат, учтенных по соответствующим переделам.

В целях определения себестоимости отдельных видов продукции применяется и **комбинированный способ калькулирования**, базирующийся на нескольких последовательно используемых методах, например, на методе исключения затрат и методе распределения оставшейся суммы издержек пропорционально стоимости продукции по ценам реализации. Например, в овцеводстве из общих издержек исключается стоимость побочной продукции и стоимость приплода в размере 10 % общей суммы затрат на содержание овец. Оставшаяся сумма затрат по отрасли овцеводства распределяется между шерстью и приростом живой массы овец пропорционально их стоимости в оценке по ценам реализации одного центнера живой массы овец и одного центнера шерсти.

Способ суммирования отклонений, или **нормативный способ**, заключается в том, что фактическая себестоимость конкретной калькуляционной единицы определяется по предварительно составленной нормативной калькуляции путем суммирования нормативной себестоимости единицы с отклонениями от норм и их изменениями, учтенными

ми по объектам калькулирования, в расчете на единицу калькулирования. Издержки, вызванные изменениями норм и отклонениями от них, на объект калькулирования учитываются на основе первичных документов, фиксирующих отклонения от норм и их изменения. Сумма неучтенных отклонений распределяется между калькуляционными единицами пропорционально их нормативной себестоимости.

Метод калькулирования в конкретных условиях производства однозначно предлагает определенный способ калькуляции или комбинацию из нескольких, обычно двух, способов, применяемых последовательно или параллельно. Можно сказать, что каждому методу калькулирования присущ характерный для него способ калькуляции:

Метод учета затрат	Присущие ему способы калькуляции
Показный	Суммирования издержек, прямого расчета, исключения издержек
Попередельный	Распределения издержек, суммирования издержек, исключения издержек
Попроцессный	Суммирования издержек и прямого расчета
Поиздельный	Прямого расчета
Нормативный	Суммирования отклонений

В зарубежной практике можно выделить следующие методы учета затрат:

Метод	Сущность метода	Область применения	Условия применения метода
Direct Costing (директ-костинг), США, 1936 г.	Распределение исключительно переменных затрат (т. е. прямых материалов, прямых трудовых и других прямых расходов, а также переменных накладных расходов на производство); постоянные накладные расходы не включаются в себестоимость продукции, а относятся непосредственно на счет прибылей и убытков в том периоде, когда они произошли	На предприятиях, где отсутствует высокий уровень постоянных затрат и где результат работы можно легко определить и количественно измерить. Широко распространен во всех экономически развитых странах	Затраты делятся на постоянные и переменные

<p>Standard Costing (стандарт-костинг), США, 1911 г.</p>	<p>Для каждого вида затрат (материальных, трудовых и других) определяются обоснованные нормы расхода (стандарты) ресурса на единицу продукции; затраты ресурсов по нормам и отклонения от норм потребления ресурсов учитываются отдельно</p>	<p>Широко применяется в западных странах с развитой рыночной экономикой</p>	<p>Использование системы стандартов (норм и нормативов)</p>
<p>Absorption Costing (абсорпшен-костинг)</p>	<p>В себестоимость продукции включаются полные затраты (то есть как постоянные, так и переменные затраты), в том числе и накладные</p>	<p>Используется преимущественно на предприятиях с выпуском единичных заказов, также широко использовался в СССР</p>	<p>Использование методов распределения накладных затрат, позволяющих наиболее точно установить величину накладных затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции</p>
<p>Activity Based Costing (расчет себестоимости по видам деятельности), Япония, 1918 г.</p>	<p>Деятельность предприятия рассматривается в виде процессов или рабочих операций. Величина затрат предприятия за период или затрат на определенный вид продукции определяется исходя из затрат на осуществление совокупности соответствующих процессов и операций</p>	<p>В настоящее время систему ABC используют крупнейшие японские, американские и европейские предприятия в различных отраслях промышленности</p>	<p>Выделение видов деятельности и операций по ним; расширение существующей системы бухгалтерского учета; дополнительное обучение персонала</p>

4.2. Проблемы калькулирования себестоимости в современных условиях хозяйствования и пути их решения

В настоящее время в Республике Беларусь действуют следующие основные нормативные правовые акты, регулирующие вопросы состава и учета расходов и затрат организаций:

- Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-3;

- Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50;

- Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102;

- Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг), направленные письмом Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 января 2016 г. № 04-2-1-32/178.

Согласно ст. 1 Закона № 57-3 «расходы – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации».

В соответствии с п. 2 гл. 1 Инструкции № 102 «затраты – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах».

Как показало изучение литературных источников и нормативных правовых актов, в настоящее время среди как отечественных, так и зарубежных ученых-экономистов, законодателей нет единого мнения по определению таких экономических категорий, как «затраты» и «себестоимость». Используются также понятия «расходы» и «издержки». Правильное определение вышеназванных терминов является актуальным вопросом, поскольку данные понятия являются ключевыми во многих нормативных правовых актах по бухгалтерскому и налоговому учету. Для научного обоснования и разработки предложе-

ний по уточнению классификации затрат и развитию методик учета и анализа затрат организации необходимо изучение сущности данных понятий.

Экономическая эффективность хозяйственной деятельности во многом зависит от применяемой системы оперативного управления себестоимостью, в управляющей подсистеме которой центральное место занимает учетно-аналитический механизм, а в управляемой подсистеме – объект управления, в частности, затраты производственных ресурсов в процессе создания готовой продукции. В свою очередь, эффективность учета в данной системе управления затратами зависит от специфики объекта оперативного управления, его структуры и содержания.

Для принятия обоснованных управленческих решений основополагающей является информация управленческого учета, которая должна обладать качественными характеристиками (релевантность, полезность и др.), определенными свойствами (сопоставимость, оперативность и др.) для эффективного управления деятельностью субъектов хозяйствования и их центрами ответственности. Отсюда возникает необходимость изменения методов формирования учетной информации, ее содержания, способов и форм представления руководству организации. Все это требует активных шагов по совершенствованию управленческого учета, повышению его контрольно-аналитических функций в системе управления производством продукции.

В настоящее время проблема применения управленческого учета в целях повышения эффективности управления организациями приобретает все большую актуальность. Это обусловлено как отсутствием единой методологической базы и рекомендаций по организации управленческого учета во всех отраслях отечественной экономики, так и в целом особенностями становления и развития управленческого учета. Соответственно, в результате недостаточного развития теоретических и практических основ использования управленческого учета многие руководители не в полной мере осознают роль управленческого учета в организации.

В современных условиях возникает объективная необходимость поиска путей обретения экономической устойчивости развития производственных организаций. Это может быть достигнуто путем совершенствования организационно-экономического механизма управления на основе широкого использования принципов и форм внутрихозяйственного и коммерческого расчета посредством реструктуризации

организации на соответствующие центры ответственности и сегменты деятельности.

В производственных организациях можно выделить с учетом организационных, управленческих, технологических, кадровых и других особенностей: центры затрат; центры доходов; центры прибыли.

В экономической литературе отмечается, что в производственных организациях учет затрат можно организовать по попередельному, нормативному методу, по центрам ответственности и местам возникновения издержек. Наиболее эффективными методами являются методы учета затрат по центрам ответственности и местам возникновения издержек в сочетании с нормативным методом учета затрат. Эти методы рекомендовано использовать с системой директ-костинг для исчисления переменной себестоимости продукции и принятия оперативных решений, или с традиционной системой учета и исчисления полной производственной себестоимости продукции с целью принятия решений на долгосрочную перспективу. Поэтому предлагается вести учет затрат по центрам ответственности и сводный учет затрат по этим центрам по обеим системам одновременно.

Для организации управленческого учета затрат по центрам ответственности, местам их возникновения, а также контроля и анализа издержек производства в системе управления производственным организациям целесообразно уточнить классификацию производственных затрат путем добавления к традиционным методам группировки таких методов, как группировка по месту возникновения издержек и др.

В организациях при полной автоматизации учета все места возникновения издержек каждого центра ответственности целесообразно подразделять на основные и вспомогательные.

5. СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИБЫЛИ, ФОНДОВ, РЕЗЕРВОВ

5.1. Современное состояние бухгалтерского учета прибыли, фондов, резервов

В условиях современной экономики финансовые результаты деятельности организаций являются основными показателями оценки их хозяйственной деятельности, так как в них аккумулируются все доходы, расходы, потери, обобщаются финансовые результаты хозяйствования.

В процессе функционирования каждый субъект хозяйствования по окончании отчетного периода сталкивается с понятием «финансовые результаты».

По своему содержанию финансовый результат весьма сложная категория – это общий результат всех действий хозяйствующего субъекта, затрагивающий экономические интересы участников производственного процесса.

Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50, предусмотрено, что для формирования конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период предназначен счет 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту – суммы прибыли (доходов).

Кроме того, по счету 99 отражаются суммы начисленных и погашенных отложенных налоговых активов и суммы начисленных и погашенных налоговых обязательств, которые возникают в связи с несовпадением признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, что приводит к возникновению постоянных разниц.

Временные разницы возникают, если величина расходов (доходов) в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадают, но момент их признания не совпадает. По окончании отчетного года 31 декабря организации проводят реформацию баланса путем закрытия счета 99. 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)».

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

Использование нераспределенной прибыли производится на основе решения собственников (учредителей, акционеров) в соответствии с уставом организации. По итогам утверждения годовой отчетности в соответствии с законодательными и учредительными документами часть прибыли направляется по каналам использования, что отражается на соответствующих счетах:

Счет	Его характеристика
82 «Резервный капитал»	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> - резервный фонд заработной платы; - резерв для обеспечения выплаты дивидендов по привилегированным акциям (в случае, когда по итогам отчетного года прибыли недостаточно или получен убыток); - иные резервы, создаваемые в соответствии с законодательством и учредительными документами
83 «Добавочный капитал»	<p>Применяется для обобщения информации о наличии и движении добавочного фонда.</p> <p>Источниками формирования такого фонда будут (записи по кредиту счета):</p> <ul style="list-style-type: none"> - изменение стоимости основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов в результате переоценки; - превышение цены реализации акций над их номинальной стоимостью, образовавшееся при формировании и последующем увеличении уставного фонда акционерного общества (эмиссионный доход)
96 «Резервы предстоящих платежей»	<p>Применяется для обобщения информации о наличии и движении обязательств, в отношении которых имеется неопределенность в суммах будущих платежей, необходимых для их погашения. К нему могут открываться субсчета по видам резервов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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

<p>63 «Резервы по сомнительным долгам»</p>	<p>Создается 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 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности), и не обеспечена соответствующими гарантиями.</p> <p>Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного периода, т. е. может создаваться в конце месяца, а может – раз в год. Периодичность создания резервов закрепляется в учетной политике организации.</p> <p>На практике возможно применение нескольких вариантов образования резерва по сомнительным долгам:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов; - по группам дебиторской задолженности на основе ее распределения по срокам непогашения; - по всей сумме дебиторской задолженности на основе выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг за отчетный период и коэффициента сомнительной задолженности. <p>Списание безнадежных к получению долгов за счет созданного резерва осуществляется в течение года, следующего за годом образования резерва</p>
<p>59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений в ценные бумаги»</p>	<p>Создается на покрытие возможных убытков по ценным бумагам, под обесценение финансовых вложений в ценные бумаги</p>
<p>14 «Резервы под снижение стоимости запасов»</p>	<p>Предназначен для обобщения информации о резервах под снижение стоимости материалов и других запасов</p>

5.2. Учетные аспекты и направления совершенствования бухгалтерского учета прибыли, фондов, резервов

В современных условиях развития экономики Республики Беларусь инновационные подходы к формированию экономических результатов деятельности организации являются мощным инструментом эффективного управления.

Финансовые результаты деятельности организации характеризуются суммой полученной прибыли, которая занимает главное место в системе источников, за счет которых эти ресурсы формируются.

В экономической литературе актуальным является подход к определению понятия прибыли и ее видов через классификацию по следующим признакам:

- источники формирования прибыли, используемые в ее учете (реализация продукции, товаров, работ и услуг; реализация имущества; прочие операции);
- источники формирования прибыли по основным видам деятельности (основная деятельность; инвестиционная деятельность; финансовая деятельность);
- состав элементов, формирующих прибыль (маржинальная прибыль; валовая прибыль; чистая прибыль);
- подход к формированию прибыли (бухгалтерская прибыль; экономическая прибыль);
- характер налогообложения (налогооблагаемая прибыль; прибыль, не подлежащая налогообложению);
- планируемый результат деятельности (минимальная прибыль; нормальная прибыль; целевая прибыль; максимальная прибыль);
- характер использования чистой прибыли (капитализированная прибыль; потребленная прибыль).

В экономической литературе поднимаются вопросы целесообразности формирования резервного фонда заработной платы. В настоящее время резервный фонд устанавливается в размере до 25 % годового фонда оплаты труда. Его конкретный размер, порядок создания и использования определяется коллективным договором.

Как отмечают экономисты, формирование резервного фонда за счет нераспределенной прибыли организации не изменяет величину собственного капитала организации и не влияет на величину активов организации, в том числе и на величину денежных средств. При этом денежные средства под создаваемый фонд не резервируются и, соот-

ветственно, наличие фонда не означает, что он обеспечен средствами для осуществления расчета с работниками по причитающимся им выплатам. Бухгалтерской записи по использованию резервного фонда на выплату причитающейся работнику заработной платы быть не может, поскольку реальным источником таких выплат при осуществлении текущей хозяйственной деятельности являются денежные средства и иные активы, а источником для начисления выплат – расходы по текущей деятельности.

Поднимается в экономической литературе вопрос о целесообразности формирования и использования специального фонда для выкупа акционерным обществом собственных акций. Для этих целей экономисты предлагают открыть специальный счет, на который необходимо перевести сумму денежных средств, соответствующую размеру создаваемого фонда, и выкуп собственных акций осуществлять за счет средств, размещенных на этом счете. Изменение размера специального фонда на счете 82 «Резервный капитал» должно осуществляться в случаях отсутствия в нем необходимости, при безвозмездной передаче выкупленных акций или при продаже собственных акций по цене, отличной от номинальной.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Алборов, Р. А. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях: монография / Р. А. Алборов, Г. Н. Ливенская. – Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. – 108 с.
2. Антипенко, Н. А. Развитие управленческого учета: проблемы и возможности для бизнеса / Н. А. Антипенко // Бухгалтерский учет и анализ. – 2023. – № 7. – С. 50–54.
3. Бадяй, А. С. Состояние и развитие учета основных средств в условиях интегрированных процессов организации Республики Беларусь и стран Европейского союза / А. С. Бадяй // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. – № 4. – С. 17–23.
4. Бондина, Н. Н. Современные системы учета затрат и калькулированные: учеб. пособие / Н. Н. Бондина, И. В. Павлова. – Пенза: РИО ПГАУ, 2020. – 122 с.
5. Бусыгин, Д. Ю. Обзор финансовых результатов деятельности компании: модифицированный подход / Д. Ю. Бусыгин, Н. А. Антипенко // Бухгалтерский учет и анализ. – 2022. – № 7. – С. 27–31.
6. Бурсулая, Т. Д. Ведение бухгалтерского учета формирования имущества организации: учеб. пособие / Т. Д. Бурсулая. – Ростов н/Д: Феникс, 2020. – 271 с.
7. Вахрушева, О. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / О. Б. Вахрушева, О. М. Горелик, Л. А. Парамонова. – М: Дашков и К, 2011. – 252 с.
8. Голуб, А. К. Современные аспекты учета основных средств, имеющих незначительную стоимость / А. К. Голуб, Л. В. Пашковская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2023. – № 5. – С. 34–40.
9. Голуб, Л. К. Отдельные аспекты оценки, бухгалтерского и налогового учета безвозмездно передаваемых основных средств, содержащих драгоценные металлы (драгоценные камни) / А. К. Голуб, С. К. Матальцкая // Бухгалтерский учет и анализ. – 2022. – № 11. – С. 26–29.
10. Демидович, Я. О. Сущность, классификация и оценка основных средств: отечественный и международный аспекты / Я. О. Демидович // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. – № 8. – С. 33–39.
11. Зарецкая, В. О. Методика бухгалтерского учета формирования и использования специального фонда для выкупа акционерным обществом собственных акций / В. О. Зарецкая // Бухгалтерский учет и анализ. – 2023. – № 5. – С. 21–24.
12. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учеб. / Н. П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2018. – 512 с.
13. Коротаев, С. Л. Резервный фонд заработной платы: правовые и учетные аспекты формирования и использования / С. Л. Коротаев // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. – № 10. – С. 26–30.
14. Лагуновская, Е. О. Место и роль управленческого учета в информационной системе предприятий транспорта / Е. О. Лагуновская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2023. – № 6. – С. 46–52.
15. Матальцкая, С. К. Современные аспекты исследования экономического содержания финансовых результатов / С. К. Матальцкая // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. – № 3. – С. 28–32.
16. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З : в ред. от 11 октября 2022 г. № 210-З // Бизнес-инфо : аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).
17. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности» (МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (приложение 8; далее – МСФО 16), МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость»): постановление Совета Министров Респ. Беларусь, Национального банка Респ. Беларусь от 19 авг. 2016 г. № 657/20 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

18. О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке: Указ Президента Респ. Беларусь от 20 окт. 2006 г. № 622; в ред. от 8 янв. 2024 г. № 12 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

19. О применении Методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг): письмо М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 14 янв. 2016 г. № 04-2-1-32/178 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

20. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь 30 сент. 2011 г. № 102; в ред. от 22 дек. 2018 г. № 74 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

21. Об утверждении Инструкции о порядке использования, учета и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 15 марта 2004 г. №34; в ред. от 31 июля 2020 г. № 28 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

22. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

23. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: постановление М-ва экономики, финансов, архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6; в ред. от 30.07.2024 г. № 9/45/84 // Бизнес-инфо : аналит. правовая система (дата обращения 24.04.2025).

24. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25; в ред. от 30 нояб. 2018 г. № 73 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

25. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25; в ред. от 30 нояб. 2018 г. № 73 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

26. Об утверждении Инструкции о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке: постановление М-ва экономики, финансов, архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 5 нояб. 2010 г. № 162/131/37; в ред. от 30 июля 2024 г. № 9/45/84 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

27. Об утверждении Инструкции о порядке формирования фактической стоимости строительства объекта в бухгалтерском учете: постановление М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 30 мая 2024 г. № 53 // Бизнес-инфо : аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

28. Об утверждении Инструкции по инвентаризации активов и обязательств: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 нояб. 2007 г. № 180; в ред. от 22 апреля 2010 г. № 50 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

29. 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: Приказ М-ва сельского хозяйства и продовольствия. Респ. Беларусь от 1 июля 2011 г. № 268 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

30. 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 Республ-

ки Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50; в ред. от 28 дек. 2022 г. № 64 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

31. Об утверждении нормативных сроков службы основных средств: постановление М-ва экономики Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 161; в ред. от 10 апреля 2017 г. № 9 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

32. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 10 дек. 2013 г. № 80 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

33. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50; в ред. от 22 дек. 2018 г. № 74 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

34. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 нояб. 2018 г. № 73 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

35. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 дек. 2016 г. № 104; в ред. от 28 дек. 2022 г. № 64 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

36. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 28 дек. 2022 г. № 64 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

37. 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: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 22 апр. 2011 г. № 23; в ред. от 28 нояб. 2022 г. № 64 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

38. Познякевич, В. Н. Развитие оценки в бухгалтерском учете и отчетности / В. Н. Познякевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2022. – № 8. – С. 9–16.

39. Положение о консервации государственного имущества: постановление Совета министров Респ. Беларусь от 28 июля 2021 г. № 431 // Бизнес-инфо: аналит. правовая система (дата обращения: 24.04.2025).

40. Потапова, Е. А. Бухгалтерский учет. Конспект лекций: учеб. пособие / Е. А. Потапова. – 2-е изд. – Москва: Проспект, 2022. – 128 с.

41. Сердюк, В. Н. Методы и модели принятия управленческих решений: учеб. / В. Н. Сердюк. – Донецк: ДонНУ, 2019. – 202 с.

42. Статкевич, Д. А. Актуальные проблемы учета инвентаря, хозяйственных принадлежностей, инструментов и пути их решения / Д. А. Статкевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2023. – № 6. – С. 14–17.

43. Статкевич, Д. А. Сравнение учета запасов по международным стандартам финансовой отчетности и по законодательству Республики Беларусь / Д. А. Статкевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. – № 9. – С. 22–26.

44. Учет затрат, калькулирование и управление затратами в отраслях производственной сферы: конспект лекций: учеб.-метод. пособие / сост. Н. В. Гамулинская [и др.]. – Киров: ВятГУ, 2020. – 164 с.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
1. Сущность системы учета и отчетности. Основные принципы организации бухгалтерского учета. Необходимость и факторы развития международной системы учета и отчетности. Значение международных стандартов финансовой отчетности для совершенствования бухгалтерского учета в Республике Беларусь	4
1.1. Сущность системы учета и отчетности и основные принципы организации бухгалтерского учета.....	4
1.2. Факторы развития международной системы учета и отчетности и значение международных стандартов финансовой отчетности для совершенствования бухгалтерского учета в Республике Беларусь.....	9
2. Состояние бухгалтерского учета основных средств и порядок начисления амортизации. Оценка и переоценка основных средств. Проблемы организации бухгалтерского учета основных средств и основные направления его совершенствования	13
2.1. Современное состояние бухгалтерского учета основных средств и порядок начисления амортизации.....	13
2.2. Оценка и переоценка основных средств.....	19
2.3. Проблемы и основные направления совершенствования организации бухгалтерского учета основных средств.....	26
3. Состояние бухгалтерского учета материальных ценностей, их оценка. Проблемы организации бухгалтерского учета материальных ценностей и пути их решения	29
3.1. Современное состояние бухгалтерского учета материальных ценностей и их оценка.....	29
3.2. Проблемы организации бухгалтерского учета материальных ценностей и пути их решения.....	37
4. Сущность метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Проблемы калькулирования себестоимости в современных условиях хозяйствования и пути их решения	42
4.1. Сущность метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	42
4.2. Проблемы калькулирования себестоимости в современных условиях хозяйствования и пути их решения.....	53
5. Состояние, проблемы и направления совершенствования бухгалтерского учета прибыли, фондов, резервов	55
5.1. Современное состояние бухгалтерского учета прибыли, фондов, резервов.....	55
5.2. Учетные аспекты и направления совершенствования бухгалтерского учета прибыли, фондов, резервов.....	59
Библиографический список	61