

ЛЕКЦИЯ 7. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ

1. Экономическое содержание основных средств и задачи их учета. Классификация основных средств ее роль в организации учета
2. Оценка и переоценка основных средств. Обесценение основных средств
3. Документальное оформление поступления, выбытия и внутреннего перемещения основных средств
4. Синтетический и аналитический учет основных средств. Учет инвестиционной недвижимости
5. Бухгалтерский учет амортизации основных средств
6. Учет резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам
7. Учет затрат на ремонт, модернизацию и реконструкцию основных средств. Консервация основных средств
8. Бухгалтерский учет лизинговых операций
9. Экономическая сущность нематериальных активов, их классификация и оценка
10. Документальное оформление движения нематериальных активов
11. Учет поступления, реализации и выбытия нематериальных активов
12. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов
13. Учет долгосрочных активов предназначенных для реализации

1. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ЗАДАЧИ ИХ УЧЕТА. КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ЕЕ РОЛЬ В ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА

Учет основных средств ведется в соответствии с [Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств](#), утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 26. В качестве основных средств принимаются к учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при выполнении условий:

- 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;

- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Задачи бухгалтерского учета основных средств:

- правильное оформление первичных учетных документов;

- достоверного определения результатов продажи и прочего выбытия основных средств;

- полное определение затрат, связанных со всеми видами ремонтов, реконструкции (модернизации, реставрации);
- правильные расчеты переоценки, амортизации, обесценения и оценки основных средств;
- контроль за сохранностью основных средств.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Наиболее распространена группировка объектов основных средств *по отраслевому признаку, в зависимости от характера участия в процессе производства, по видам и назначению, принадлежности пользователю; степени использования.*

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

В зависимости **от характера использования** основные средства делятся на:

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

В соответствии с постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств» основные средства **по видам** в зависимости от натурального-вещественного состава включают следующие группы:

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

По степени использования основные средства могут находиться: в эксплуатации, в запасе, в стадии реконструкции (модернизации, реставрации), частичной ликвидации, дооборудования, достройки, на консервации.

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются: принадлежащие организации на праве собственности, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственной ведении, полученные в безвозмездное пользование; полученные организацией в аренду (лизинг).

2. ОЦЕНКА И ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ. ОБЕСЦЕНЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

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

Переоцененная – это стоимость основных средств после их переоценки.

Остаточная стоимость основных средств – это разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью и накопленной суммой амортизации за весь период эксплуатации.

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

Первоначальная стоимость основных средств определяется:

- по приобретенным в сумме фактических затрат на их приобретение, включая стоимость их приобретения, таможенные сборы и пошлины, проценты по кредитам и займам, затраты по страхованию при доставке, иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

- по полученным безвозмездно исходя из текущей рыночной стоимости на дату их принятия к бухгалтерскому учету;

- по внесенным собственником имущества (учредителями) в счет вклада в уставный капитал исходя из оценки их стоимости;

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

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

- по построенным подрядным способом исходя из сметной (договорной) стоимости строительства;

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

Оценка основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу, устанавливаемому Национальным банком Республики Беларусь, на дату совершения хозяйственной операции.

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

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

- переоценки основных средств;

- иных случаев установленных законодательством.

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

оценки имущества для всех организаций регулируется:

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

– [Указом Президента Республики Беларусь от 16 января 2014 г. № 37](#);

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

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

При недостижении предусмотренного уровня инфляции, а также по иным видам имущества решение о переоценке принимается организацией самостоятельно или собственником ее имущества.

Переоценка по состоянию на 1 января проводится методами:

• *прямой оценки* – пересчета стоимости объектов имущества в цены на 1 января на новые объекты, аналогичные оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектом, занимающимся оценочной деятельностью;

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

• *индексным* – пересчета стоимости объектов имущества с использованием коэффициентов изменения первоначальной и (или) остаточной стоимости на 1 января, дифференцированных по периодам принятия объектов на бухгалтерский учет.

Проведение переоценки осуществляется *комиссией по проведению амортизационной политики* на основании приказа руководителя.

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

Об обесценении основного средства свидетельствуют **признаки**:

- значительное (более чем на 20 процентов) уменьшение текущей рыночной стоимости основного средства;

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

- увеличение процентных ставок;

- существенное изменение способа использования основного средства;
- физическое повреждение основного средства;
- иные признаки обесценения основного средства.

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

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

Приведенная (дисконтированная) стоимость определяется путем умножения ставки дисконтирования на сумму будущих денежных потоков от использования основного средства и его выбытия по окончании срока полезного использования. При этом будущие денежные потоки определяются на период не более 5 лет. В качестве ставки дисконтирования может применяться ставка рефинансирования, устанавливаемая НБ РФ.

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

Таблица 1 – Бухгалтерский учет переоценки и обесценения основных средств

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

02	91-1	Отражена сумма уценки накопленной амортизации основного средства
Если по основному средству не имеется остаток добавочного капитала, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, то вся сумма его уценки отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».		
91	01	Отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства
02	91	Отражена сумма уценки накопленной амортизации основного средства
Если основное средство учитывается по переоцененной стоимости с применением обесценения , то сумма его обесценения отражается:		
83	02	Отражена сумма обесценения основного средства в пределах имеющегося остатка добавочного капитала по данному основному средству, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства
91	02	Отражена оставшаяся сумма обесценения основного средства
Сумма восстановления обесценения основного средства, учитываемого по переоцененной стоимости с применением обесценения, отражается:		
02	91	Отражена сумма восстановления обесценения основного средства (ранее отраженной на счете 91 «Прочие доходы и расходы»)
02	83	Отражена оставшаяся сумма восстановления обесценения основного средства
Сумма обесценения основного средства, по которому не имеется остаток добавочного капитала, образовавшийся в результате ранее проведенных переоценок данного основного средства, отражается:		
91	02	Отражена сумма обесценения основного средства
02	91	Отражена сумма восстановления обесценения основного средства (ранее отраженной на счете 91 «Прочие доходы и расходы»)

3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ, ВЫБЫТИЯ И ВНУТРЕННЕГО ПЕРЕМЕЩЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

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

Выбытие основных средств имеет место в случаях физического износа, реализации, безвозмездной передачи, частичной или полной ликвидации, при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего их использования.

Для бухгалтерского учета основных средств может использоваться первичная учетная документация:

- [акт о приеме-передаче основных средств \(ф. ОС-1\)](#);
- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. ОС-3);
- акт о приеме (поступлении) оборудования (ф. ОС-14);
- акт о выявленных дефектах оборудования (ф. ОС-16);

- акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (ф. ОС-15);
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. ОС-4);
- акт о списании автотранспортных средств (ф. ОС-4а);
- [акт о списании имущества](#).

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом на списание передается также документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной автомобильной инспекции МВД РБ.

Сельскохозяйственные организации также применяют [Примерных форм учетных документов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции и продукции рыбоводства](#), утвержденные Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 1 июля 2011 г. № 268:

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

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

Аналитический учет основных средств ведется бухгалтерией в **Инвентарных карточках (инвентарной книге)**. Составляются в 1 экземпляре и хранятся в бухгалтерии.

Инвентарный учет основных средств осуществляется на основании следующих документов: *Инвентарной карточки учета объекта основных средств* (ф. ОС-6), *Инвентарной книги учета объектов основных средств* (ф. ОС-6б), *Инвентарной карточки учета многолетних насаждений* (ф. 105-АПК).

4. СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ

Для синтетического учета основных средств предназначен активный счет **01 «Основные средства»**. Он используется для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, а также полученных в финансовую аренду (лизинг), доверительное управление. К нему могут быть открыты субсчета по видам основных средств.

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

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

Таблица 2 – Бухгалтерский учет поступления основных средств

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Приобретение основных средств		
08	60	На стоимость основных средств, указанную в расчетных документах
18	60	На сумму «входного» НДС, указанного в расчетных документах
08, 18	76	На сумму расходов по доставке основных средств сторонними организациями с обособленным отражением «входного» НДС
60, 76	51	На сумму оплаты за основные средства
01	08	На сформированную первоначальную стоимость основных средств при их оприходовании в эксплуатацию
Строительство основных средств		
08	10, 23, 70, 69, 76 и др.	На сумму затрат, связанных со строительством объектов основных средств хозяйственным способом
08	60	На сумму затрат, связанных со строительством объектов основных средств подрядным способом
18	60	На сумму «входного» НДС, указанного в расчетных документах
01	08	На сформированную первоначальную стоимость основных средств при их оприходовании в эксплуатацию
Безвозмездное получение основных средств, регулируется Инструкцией по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2011 г. № 112		
08	98	На стоимость безвозмездно полученных основных средств от других организаций и лиц, по которым начисляется амортизация в соответствии с законодательством
01	08	Отражена сформированная первоначальная стоимость основного средства
09	99	Отражено начисление отложенного налогового актива, так как при безвозмездном получении основных средств, если по ним начисляется амортизация, возникают вычитаемые временные разницы
20, 23, 25	02	Начислена амортизация по безвозмездно полученным основным средствам
98	91-1	Включена в доходы текущего периода часть доходов будущих периодов в сумме амортизации, начисленной по безвозмездно полученному основному средству (ежемесячно начиная с месяца начисления амортизации)
99	09	Отражено погашение (уменьшение) отложенного налогового актива (ежемесячно начиная с месяца начисления амортизации)
Безвозмездное получение основных средств, по которым не начисляется амортизация		
08	91-1	На стоимость безвозмездно полученных основных средств, по которым не начисляется амортизация
01	08	Объект основных средств принят к учету
Изготовление основных средств в ремонтной мастерской		
23	10, 70, 69, 76 и др.	На сумму фактических затрат по изготовлению основных средств в ремонтной мастерской

08	23	На списание фактических затрат при изготовлении основных средств в ремонтной мастерской организации
01	08	Объект основных средств принят к учету
Внесение основных средств учредителями в счет их вклада в уставный капитал в оценке, согласованной с учредителями организации		
75-1	80	Отражена задолженность учредителей по взносу в уставный капитал
08	75-1	Получение от учредителей основных средств по стоимости, соответствующей размеру взноса в уставный капитал
08	10, 23, 60, 69, 70, 76 и др.	На сумму затрат связанных с доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования
01	08	На сформированную первоначальную стоимость основных средств при их оприходовании
Получение основных средств в результате товарообменных операций (обязательным условием является эквивалентная стоимость обмениваемых средств)		
08	60	По учетной стоимости отгруженных товаров или иных активов, полученных при исполнении товарообменных операций
18	60	На сумму «входного» НДС
01	08	На первоначальную стоимость основного средства, принятого к учету
60	62	Отражен расчет за основное средство
Поступление основных средств от обособленных подразделений		
01	79	Отражена первоначальная стоимость полученных основных средств от ее обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы
79	02	Отражена сумма накопленной по полученным основным средствам амортизации и обесценения
Принятие к учету основных средств доверительным управляющим по договору доверительного управления имуществом		
01	76-6	Отражена первоначальная стоимость принятых доверительным управляющим на отдельный баланс основных средств
76-6	02	Отражена сумма накопленной по принятым объектам основных средств амортизации и обесценения
Перевод в основное стадо молодняка скота, выращенного в организации		
08-5	11	На стоимость молодняка животных, переводимых в основное стадо (в течение года по прогнозной (плановой) себестоимости)
01	08-5	На стоимость животных принятых в состав основных средств
В конце года аналогичными записями списывается калькуляционная разница (дополнительной записью или методом красное сторно).		
Капитальные вложений организации в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы)		
08	10, 70, 76, 69, 23 и др.	На сумму затрат по коренному улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы)
01	08	Ежегодное списание затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ
Закладка и выращивание многолетних насаждений		
08	10, 70, 76, 69, 23 и др.	На сумму затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений

01 счет «Молодые насаждения»	08	Ежегодное списание фактических затрат за отчетный период
01 счет «Многолетние насаждения в эксплуатации»	01 счет «Молодые насаждения»	При наступлении полного плодоношения молодые многолетние насаждения принимаются в эксплуатацию
Иные корреспонденции по поступлению основных средств		
01	91-1	На первоначальную стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации как излишки
01	01	На первоначальную (переоцененную) стоимость перемещаемых основных средств от одного материально ответственного лица к другому
01	06	На стоимость возвращаемых основных средств, ранее внесенных в счет вклада в уставный капитал других организаций, в пределах сумм, числящихся на счете 06
01	58-2	На стоимость возвращаемых основных средств, ранее предоставленных другим организациям по договорам займа на срок менее 12 месяцев, в пределах сумм, числящихся на счете 58
01	66-2, 67-2	Отражена первоначальная стоимость основных средств, полученных по договору займа

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

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

Таблица 3 – Бухгалтерский учет выбытия основных средств

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Списание с баланса основных средств за непригодностью к дальнейшей эксплуатации		
02	01	На списание накопленных за весь период эксплуатации сумм амортизации и обесценения выбывающих основных средств
91-4	01	Списание остаточной стоимости выбывающих основных средств
91-4	70, 69, 23, 60	На сумму расходов связанных с ликвидацией объекта основных средств
07, 10	91-1	Оприходованы строительные материалы, запасные части, полученные при выбытии основных средств
99	91-5	На сумму убытка от списания основных средств
83	84	На сумму числящегося по выбывающим основным средствам добавочного капитала образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств
Реализация объектов основных средств		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
91-4	01	Списание остаточной стоимости объекта
62	91-1	Передача объекта на сумму предъявленного покупателю платежного требования отгруженного объекта основных средств

91-4	70, 69, 23, 60	На сумму расходов связанных с реализацией объекта основных средств
91-2	68-2	Начислен НДС в бюджет от цены реализации (или от остаточной стоимости, если цена реализации ниже остаточной стоимости)
51	62	На сумму выручки поступившей на расчетный счет от покупателей
99	91-5	На сумму убытка от реализации объекта основных средств
91-5	99	На сумму прибыли от реализации объекта основных средств
Безвозмездная передача основных средств другим организациям		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
91	01	Списание остаточной стоимости объекта
91	68-2	Начислен НДС в бюджет от остаточной стоимости
99	91-5	На сумму убытка при безвозмездной передаче другим лицам
При безвозмездной передаче основных средств и нематериальных активов НДС определяется исходя из их остаточной стоимости на дату безвозмездной передачи с учетом проводимых переоценок (уценок).		
Передача основных средств обособленным подразделениям организации		
79	01	На стоимость переданных основных средств, по которой они числились в организации
02	79	На накопленные суммы амортизации и обесценения переданных основных средств
При передаче основных средств внутрихозяйственным обособленным подразделениям НДС не начисляется.		
Передача верителем доверительному управляющему в доверительное управление		
76-6	01	На стоимость переданных основных средств, по которой они числились в организации
02	76	На накопленные суммы амортизации и обесценения переданных основных средств
Передача основных средств в счет вклада в уставный капитал других организаций		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
06	01	На остаточную стоимость основных средств, вносимых в счет вклада в уставный капитал других организаций
06	91	Разница между стоимостью основных средств, по которой они внесены в счет вклада в уставный капитал организации, и остаточной стоимостью данных основных средств: – если стоимость внесения выше остаточной стоимости объекта)
91	06	– если стоимость внесения ниже его остаточной стоимости
Имущество, вносимое в счет вклада в уставный капитал, не признается объектом налогообложения по НДС.		
Списание многолетних насаждений по истечении биологического периода плодоношения или изреженности насаждений		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
91-4	01	Списание остаточной стоимости объекта
91-4	70, 69, 23	На стоимость расходов связанных с раскорчевкой и ликвидацией
10	91-1	На сумму оприходованных дров
99	91-5	На сумму убытка от ликвидации многолетних насаждений
При выявлении фактов хищения, злоупотребления, порчи		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
94	01	Списание остаточной стоимости
73-2	94	Списана сумма недостачи на виновное лицо по балансовой стоимости

73-2	91-1	На сумму разницы между балансовой и рыночной стоимостью отнесенной на виновное лицо
83	84	На сумму числящегося добавочного капитала образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств
91	94	Списание невозмещенной суммы недостачи основных средств
Иные корреспонденции по выбытию основных средств		
02	01	На сумму списания начисленной амортизации
90-10	01	Списание остаточной стоимости основных средств поврежденных в результате стихийных бедствий и других <i>чрезвычайных ситуаций</i> , если они не были застрахованы
76-2	01	Списание остаточной стоимости (суммы ущерба) основных средств в результате наступления страхового случая (стихийных бедствий и других чрезвычайных ситуаций), если они были застрахованы
51	76-2	Получение страхового возмещения по застрахованному основному средству
90-10	76-2	Списание некомпенсируемых страховыми возмещениями потерь основных средств от страхового случая
11	01	Выбраковка животных из основного стада с поставкой на откорм
06-2, 58	01	Отражена заимодавцем остаточная стоимость основных средств, передаваемых заемщику по договору займа
66-2, 67-2	01	Отражена стоимость возвращаемых заимодавцу основных средств, ранее полученных по договору займа
75	01	Отражена стоимость возвращаемых участнику основных средств, ранее внесенных им в счет вклада по договору о совместной деятельности

Синтетический учет по счету 01 ведется в **Журнале-ордере № 13-АПК**.

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

Инвестиционная недвижимость – **земельные участки, здания, сооружения, изолированные помещения, машино-места**, находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которые сданы другим лицам в аренду (за исключением финансовой аренды (лизинга), проката).

В состав инвестиционной недвижимости включаются объекты при одновременном выполнении условий:

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

Объекты инвестиционной недвижимости учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные активы», **субсчет 03-1 «Инвестиционная**

недвижимость», а объекты операционной недвижимости – на счете 01 «Основные средства».

Таблица 4 – Бухгалтерский учет инвестиционной недвижимости

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Приобретение инвестиционной недвижимости		
08-2	60,70,69,76 и др.	На суммы фактических затрат, связанных с приобретением инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования
03-1	08-2	На сформированную первоначальную стоимость приобретенной (созданной) инвестиционной недвижимости при оприходовании объекта
Получение инвестиционной недвижимости при исполнении товарообменной операции		
08-2	60	На стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции
08-2	69, 70, 76 и др.	На суммы фактических затрат, связанных с приобретением инвестиционной недвижимости и приведением ее в состояние, пригодное для использования
03-1	08-2	На сформированную первоначальную стоимость инвестиционной недвижимости, полученной при исполнении товарообменной операции
Перевод недвижимого имущества, числящегося в составе основных средств, из операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость при сдаче организацией данного имущества в аренду		
02 (субсчета «Амортизация основных средств», «Обесценение основных средств»)	02 (субсчета «Амортизация инвестиционной недвижимости», «Обесценение инвестиционной недвижимости»)	На накопленные по недвижимому имуществу за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения
03-1	01	На первоначальную (переоцененную) стоимость недвижимого имущества
83	84	На сумму добавочного капитала, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок
Обесценение и восстановление обесценения инвестиционной недвижимости		
91-4	02 субсчет «Обесценение инвестиционной недвижимости»	На сумму обесценения
02 субсчет «Обесценение инвестиционной недвижимости»	91-1	На сумму восстановления обесценения
Результаты проведенной в отчетном периоде переоценки (дооценки, уценки) инвестиционной недвижимости		
03-1	91-1	На сумму дооценки первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости
91-4	02	На сумму дооценки накопленной амортизации инвестиционной недвижимости
91	03-1	На сумму уценки
02	91-1	На сумму уценки накопленной амортизации
Реконструкция (модернизация, реставрация) инвестиционной недвижимости и проведение иных аналогичных работ		
08-2	10, 60, 23, 70, 69, 76 и др.	На фактические затраты, связанные с реконструкцией (модернизацией, реставрацией) инвестиционной недвижимости и проведением иных аналогичных работ

03-1	08-2	Списание затрат по реконструкции (модернизации, реставрации) инвестиционной недвижимости и проведению иных аналогичных работ
Фактические затраты на поддержание инвестиционной недвижимости в рабочем состоянии (технический осмотр и уход, проведение всех видов ремонта) отражаются как расходы по инвестиционной деятельности на счете 91 в том отчетном периоде, в котором они произведены.		
Перевод недвижимого имущества из инвестиционной недвижимости в операционную недвижимость при прекращении сдачи организацией данного имущества в аренду		
01	03-1	На первоначальную (переоцененную) стоимость инвестиционной недвижимости
02 субсчет «Амортизация инвестиционной недвижимости»	02 субсчет «Амортизация основных средств»	На накопленные по инвестиционной недвижимости за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения
При этом суммы добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок инвестиционной недвижимости, перенесенные на нераспределенную прибыль при переводе недвижимого имущества из операционной недвижимости в инвестиционную, не восстанавливаются.		
Выбытие инвестиционной недвижимости		
02	03-1	На накопленные по инвестиционной недвижимости за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения
91-4	03-1	На остаточную стоимость выбывающей инвестиционной недвижимости
91-4	60,70, 69, 76 и др.	На суммы расходов, связанных с выбытием инвестиционной недвижимости
10	91-1	На стоимость материалов, полученных при выбытии инвестиционной недвижимости
При выявлении недостачи инвестиционной недвижимости в результате инвентаризации		
02	03-1	На накопленные за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения
94	03-1	На остаточную стоимость недостающей инвестиционной недвижимости

5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Амортизация – это процесс систематического перенесения стоимости основных средств на затраты производства (расходы на реализацию), прочие расходы. Основные подходы по проведению амортизационной политики регулирует Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Минэкономики, Минстата и Минстройархитектуры от 27 февраля 2009 г. №37/18/6.

Работа в организации по проведению амортизационной политики начинается с утверждения руководителем организации состава **Комиссии по проведению амортизационной политики**. Результаты ее работы оформляют **протоколами**. Не являются объектами начисления амортизации:

- земельные участки и отдельные объекты природопользования (вода, недра и др. природные ресурсы);
- библиотечные фонды, музейные и художественные ценности, памятники архитектуры и искусства;
- молодые многолетние насаждения до сдачи в эксплуатацию;

- законсервированные в установленном порядке мобилизационные мощности;
- основные средства, находящиеся в стадии модернизации, реконструкции и техническом перевооружении с полной их остановкой и др.

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

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

Амортизируемая стоимость это стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления.

Нормативный срок службы амортизируемого имущества – период, в течение которого погашается потеря стоимости данного имущества. Для определения нормативных сроков службы объектов основных средств используется постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств».

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

Срок полезного использования устанавливается в годах (соответствующем им количестве месяцев) в пределах между нижней и верхней границами диапазонов (с точностью до двух знаков после запятой) по группам амортизируемых объектов основных средств.

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

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

Амортизация основных средств может начисляться по одному из способов:

- линейный
- нелинейный:
 - а) прямой метод суммы чисел лет;
 - б) обратный метод суммы чисел лет;
 - в) метод уменьшаемого остатка;
- производительный, т.е. пропорционально объему продукции.

Амортизация основных средств начисляется:

- по объектам предпринимательской деятельности исходя из выбранного срока полезного использования, линейным, нелинейным или производительным способами;

• по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, исходя из нормативного срока службы, линейным способом.

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

Например, стоимость объекта 6 000 руб., срок использования 5 лет.

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

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

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

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

Сумма чисел лет срока определяется по формуле:

$$\text{СЧЛ} = \frac{C_{\text{пн}} \times (C_{\text{пн}} + 1)}{2},$$

где СЧЛ – сумма чисел лет;

$C_{\text{пн}}$ – выбранный организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона срок полезного использования объекта.

Например: стоимость объекта 6 000 р., срок использования 5 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования = $1+2+3+4+5=15$ или по формуле: $\text{СЧЛ} = C_{\text{пн}} * (C_{\text{пн}} + 1) / 2 = 5 * (5 + 1) / 2 = 15$, где $C_{\text{пн}}$ – срок полезного использования, выбранный организацией в пределах установленного диапазона.

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

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

Амортизация за 3 год: $6000 * 3 / 15 = 1200$ р., т.е. за месяц $1200 / 12 \text{ мес.} = 100$

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

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

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

Например: стоимость объекта 6 000 р., срок использования 5 лет.

Сумма чисел лет срока полезного использования = $1+2+3+4+5=15$ или по формуле: $\text{СЧЛ} = C_{\text{пн}} * (C_{\text{пн}} + 1) / 2 = 5 * (5 + 1) / 2 = 15$, где $C_{\text{пн}}$ – срок полезного использования, выбранный организацией в пределах установленного диапазона.

Амортизация за 1 год: $6000 * 1 / 15 = 400$ р., т.е. за месяц $400 / 12 \text{ мес.} = 33,33$

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

Амортизация за 3 год: $6000 * 3 / 15 = 1200$ р., т.е. за месяц $1200 / 12 \text{ мес.} = 100$

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

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

С помощью метода уменьшаемого остатка годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года

и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (от 1 до 2,5 раза), принятого организацией. Коэффициент ускорения применяется по перечню высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования.

Например: стоимость объекта 6 000 р., срок использования 5 лет. Годовая норма амортизации = 20 % (линейная). Коэффициент ускорения 2 раза.

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

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

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

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

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

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

Например: стоимость объекта 6 000 руб., прогнозируемый выпуск продукции за весь период эксплуатации объекта 600 тыс.ед., выпуск продукции за отчетный месяц составил – 4 тыс. ед. Значит, сумма амортизации = $4 \text{ тыс.ед.} * 6000/600=40 \text{ руб.}$

Начисление амортизации *линейным и нелинейным* способом начинается с 1 числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, и прекращается с 1 числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта, либо списания этого объекта с учета.

Начисление амортизации *производительным способом* начинается с даты ввода объекта основных средств в эксплуатацию и прекращается с даты ее окончания или полного погашения стоимости объекта.

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

Синтетический учет амортизации ОС ведется в **Ж-О 10-АПК**, а аналитический учет в **Ведомости расчета амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф. 48-АПК)** и **Ведомости амортизационных отчислений по основным средствам и резерва на ремонт основных средств (ф. 49- АПК)**. Аналитический учет амортизации ведется по видам и группам ОС и отдельным объектам.

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

Таблица 5 – Бухгалтерский учет амортизации основных средств

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
08, 20, 23, 25, 26, 29, 44	02	Начислена амортизация: – по эксплуатируемым основным средствам, участвующим в предпринимательской деятельности соответствующих отраслях производства, в т.ч. находящимся в простое (ремонте) до 3-х месяцев;

		– лизингополучателем по предмету лизинга, который отражается на балансе лизингополучателя
90-10	02	Начислена амортизация по основным средствам: – участвующим в предпринимательской деятельности, при нахождении объектов в простое более 3 месяцев (в т.ч. ремонте), а также при нахождении их в запасе; – не участвующим в предпринимательской деятельности; – при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации за период нахождения этих объектов в составе долгосрочных активов, предназначенных для реализации.
91	02	Начислена амортизация по основным средствам, переданным в аренду (если аренда – не основной вид деятельности, иначе 90-02)
97	02	Начисление амортизации, включаемой в состав затрат будущих периодов (ОС, участвующим в освоении новых производств).
02	02	На накопленные суммы амортизации и обесценения основных средств, перемещаемых от одного материально ответственного лица к другому
79	02	На сумму накопленной амортизации и обесценения по полученным основным средствам от обособленных подразделений
76-6	02	На сумму накопленной амортизации и обесценения по принятым объектам основных средств доверительным управляющим
01	02	Отражено восстановление сумм накопленной амортизации и обесценения основных средств при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключения из выбывающей группы)
02	01	Списание начисленной амортизации, обесценения по выбывшему объекту основных средств
02	79	Отражение накопленных по переданным основным средствам организацией обособленным подразделениям сумм амортизации и обесценения
02	76-6	Отражение накопленных сумм амортизации и обесценения основных средств, переданных верителем доверительному управляющему в доверительное управление

6. УЧЕТ РЕЗЕРВА ПО ВЫВОДУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ИЗ ЭКСПЛУАТАЦИИ И АНАЛОГИЧНЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ

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

Резерв создается при одновременном выполнении условий:

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

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

Если погашение обязательства предполагается более чем через 12 месяцев после отчетной даты, то сумма создаваемого резерва на отчетную дату определяется

путем умножения ставки дисконтирования на расчетную оценку затрат, необходимых для погашения обязательства (т.е. для оценки ожидаемых на момент проведения работ цен).

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

Таблица 6 – Бухгалтерский учет резерва по выводу основных средств из эксплуатации и аналогичным обязательствам

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

7. УЧЕТ ЗАТРАТ НА РЕМОНТ, МОДЕРНИЗАЦИЮ И РЕКОНСТРУКЦИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ. КОНСЕРВАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Ремонт – это совокупность работ по восстановлению исправности или работоспособности объекта или его составных частей с приведением объекта в соответствие с требованиями, определенными техническими нормативными пра-

вовыми актами, а также по предотвращению их дальнейшего интенсивного износа. В зависимости от объема, характера и периодичности проведения работ различают: **текущий и капитальный ремонт** основных средств.

Ремонт может выполняться хозяйственным способом, т.е. силами собственных ремонтно-механических мастерских и ремонтно-строительных бригад, а также подрядным способом. Вместе с капитальным ремонтом может производиться модернизация оборудования, а также реконструкция основных средств.

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

При подрядном способе фактические затраты складываются из общей суммы уплаченной подрядчику.

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

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

23-1 «Ремонтные мастерские»;

23-2 «Ремонт зданий и сооружений».

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

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

Стоимость ремонтных работ не увеличивает стоимости самого объекта.

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

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

Реконструкция – совокупность работ по полному или частичному переоборудованию или переустройству объекта, изменению и при необходимости дополнению его технологической схемы с заменой морально устаревших и физически изношенных частей, обеспечивающая получение более высоких качественных и количественных показателей объекта.

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

Таблица 7 – Бухгалтерский учет затрат на ремонт, модернизацию и реконструкцию основных средств

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Ремонт		
23-1, 23-2	10, 70, 69, 76 и др.	Учены затраты по ремонту основных средств, осуществленному хозяйственным способом
20, 23, 25, 26, 29, 44 и др.	23-1, 23-2	Списаны фактические затраты по ремонту основных средств, осуществленному хозяйственным способом
20, 23, 25, 26, 29, 44 и др.	10, 70, 69, 76 и др.	Отражены затраты по текущему ремонту основных средств собственными силами, которые сразу относятся на счета учета затрат на производство
20, 23, 25, 26, 29, 44 и др.	60	Отражена стоимость ремонтных работ, выполненных подрядчиком
18	60	Отражен НДС, предъявленный подрядчиком
Модернизация и реконструкция		
97	60	Отражены затраты по разработке проектно-сметной документации
18	60	Отражен НДС, предъявленный проектировщиком
08-1	07, 10, 70, 76, 69, 68 и др.	Учены затраты по модернизации и реконструкции объекта, осуществленной хозяйственным способом
08-1	60	Отражена стоимость выполненных строительных работ подрядчиком
18	60	Отражен НДС, предъявленный подрядчиком
08-1	97	Списаны расходы по разработке проектно-сметной документации на вложения в долгосрочные активы
07, 10	08-1	Оприходованы строительных материалов и прочие материалы, пригодные для использования
01	08-1	Отнесены затраты по модернизации и реконструкции объекта на увеличение его первоначальной (переоцененной) стоимости

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

Решение о консервации оформляется **приказом** руководителя. По итогам работы **комиссии по проведению консервации основных средств** составляется **акт о консервации**, который подписывается членами комиссии и утверждается руководителем организации. Акт является основанием для **не начисления амортизации** по законсервированному основному средству.

Срок консервации основных средств устанавливается **до 1 года включительно** и исчисляется со дня утверждения акта о консервации. Можно **продлить срок консервации до 2-х лет включительно** без учета срока консервации. Проведение **повторной консервации** допускается не ранее чем через 6 месяцев после проведения расконсервации на срок до 1 года.

Под **расконсервацией** понимается осуществление мероприятий, позволяющих возобновить эксплуатацию имущества. По итогам осуществления мероприятий, обеспечивающих возобновление эксплуатации государственного имущества, ответственными за проведение работ по расконсервации составля-

ется и подписывается **акт о расконсервации**.

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

Таблица 8 – Бухгалтерский учет консервации основных средств

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

8. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Нормативно-правовое регулирование лизинговой деятельности в Республике Беларусь:

- [Гражданский кодекс Республики Беларусь](#) от 7 декабря 1998 г. № 218-3;
- [Налоговый кодекс Республики Беларусь \(Общая часть\)](#) от 19 декабря 2002 г. № 166-3;
- [Правила осуществления лизинговой деятельности](#), утвержденные постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 18 августа 2014 г. № 526 (с учетом измен. и доп. от 19.09.2018 г. № 417);
- Указ Президента Республики Беларусь от 25.02.2014 г. № 99 [«О вопросах регулирования лизинговой деятельности»](#) (с измен. и доп. от 06.04.2017 г. № 109);
- [Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда \(лизинг\)»](#), утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 ноября 2018 г. № 73.

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

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

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

Согласно Национальному стандарту № 73 введены термины:

– **долгосрочный лизинг** – лизинг, при котором лизингодатель предоставляет лизингополучателю предмет лизинга во временное владение и пользование по договору лизинга на срок не менее одного года.

– **краткосрочный лизинг** – лизинг, при котором лизингодатель предоставляет лизингополучателю предмет лизинга во временное владение и пользование по договору лизинга на срок менее одного года.

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

Передача предмета лизинга в лизинг оформляется **актом приемки-передачи имущества**, с даты подписания которого исчисляется срок лизинга.

Право собственности на имущество переходит к лизингополучателю на основании **акта передачи права собственности на предмет лизинга либо**, если это предусмотрено договором лизинга, посредством направления лизингодателем лизингополучателю **уведомления об исполнении им своих обязательств по договору лизинга**.

Национальным стандартом № 73 установлено, что при долгосрочном лизинге предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, а при краткосрочном лизинге – на балансе лизингодателя.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то лизингополучатель учитывает стоимость поступившего объекта на забалансовом счете **001 «Арендованные основные средства»**.

Согласно Национальному стандарту № 73 лизингополучатель учет расчетов с лизингодателем осуществляет с использованием счета **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**.

Таблица 9 – Бухгалтерский учет долгосрочного лизинга у лизингополучателя, когда предмет находится на балансе лизингополучателя

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

При получении в собственность лизингополучателем предмета лизинга		
76	51, 52, 55	На сумму оплаты лизингополучателем выкупной стоимости (включая НДС)
01	01	На первоначальную стоимость приобретаемого в собственность лизингополучателем предмета лизинга, стоимость его отдельных и неотделимых улучшений
02	02	На сумму накопленной амортизации предмета лизинга, его отдельных и неотделимых улучшений
При возврате лизингодателю предмета лизинга по истечении или до истечения срока лизинга		
02	01	Списание амортизации при возврате предмета лизинга лизингодателю
91-4	01	На остаточную стоимость предмета лизинга
76	18	На сумму НДС, относящуюся к стоимости предмета лизинга, фактически не погашенной лизингополучателем в составе лизинговых платежей, срок погашения которых не наступил, и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга)
76	91-1	На списание кредиторской задолженности перед лизингодателем по лизинговым платежам в части стоимости предмета лизинга и его выкупной стоимости (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга), за вычетом кредиторской задолженности перед лизингодателем, не погашенной в установленный срок, а также кредиторской задолженности перед лизингодателем, установленный срок погашения которой продлен
91-4	10, 60, 69, 70, 76 и др.	На затраты лизингополучателя, связанные с возвратом предмета лизинга
При реализации и безвозмездной передаче отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга		
91-4	01	На остаточную стоимость неотделимых улучшений предмета лизинга, не возмещаемую лизингодателем, остаточную стоимость отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга, возмещаемую лизингодателем
62	91-1	На сумму возмещения лизингодателем стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга
91-2	68-2	Исчислен НДС от остаточной стоимости неотделимых улучшений при их безвозмездной передаче, от суммы возмещения стоимости отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга

Таблица 10 – Бухгалтерский учет **краткосрочного лизинга у лизингополучателя**, когда предмет находится **на балансе лизингодателя**

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
При передаче предмета лизинга лизингополучателю		
001 «Арендованные основные средства»	–	На стоимость получаемого от лизингодателя предмета лизинга
20, 26, 44 и др.	10, 60, 69, 70, 76 и др.	Затраты лизингополучателя на доставку предмета лизинга и доведение его до состояния, пригодного к использованию
В течение срока лизинга		
20, 26, 44 и др.	76	Лизинговые платежи в части стоимости предмета лизинга
18	76	На сумму начисленного НДС от суммы лизинговых платежей в части стоимости предмета лизинга

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

9. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

Порядок бухгалтерского учета нематериальных активов определен [Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов](#), утвержденной постановлением Минфина Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25.

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

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

К нематериальным активам относятся имущественные права:

1. в отношении объектов интеллектуальной собственности:

- объектов авторского права, включая литературные, драматические, музыкальные и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам, иные объекты авторского права;
- объектов смежных прав, включая исполнения, фонограммы, передачи организаций эфирного и кабельного вещания, иные объекты смежных прав;
- объектов права промышленной собственности, включая изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, топологии интегральных микросхем, товарные знаки и знаки обслуживания, полученные при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса, секреты производства (ноу-хау), иные объекты права промышленной собственности;
- иных объектов интеллектуальной собственности;

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

3. на результаты научно-технической деятельности (НТД) (веб-сайт), если организацией предполагается завершить создание нематериального актива; затраты на его создание и приведение в состояние, пригодное для использования, документально подтверждены, организация предполагает получение экономических выгод и соблюдаются прочие условия их признания;

4. в отношении иных объектов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов определяется:

– по **приобретенным** исходя из фактических затрат на их приобретение, включая стоимость приобретения нематериальных активов, таможенные сборы и пошлины, проценты по кредитам и займам, затраты на услуги других лиц и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования;

– по **приобретенным за иностранную валюту** в белорусских рублях путем пересчета по официальному курсу НБ РБ на дату совершения операции;

– по **внесенным учредителями** в счет вклада в уставный фонд на основании заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность;

– по **безвозмездно полученным** от других лиц исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;

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

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

– по **созданным самой организацией** исходя из фактических затрат на их создание и изготовление.

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

– проведения переоценки нематериальных активов по решению Правительства Республики Беларусь;

– внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с подтверждением имущественных прав;

– капитальных вложений в улучшение компьютерных программ и баз данных собственного производства.

Организация вправе на конец отчетного периода **переоценивать нематериальные активы** по текущей рыночной стоимости в случае возможности достоверного ее определения исключительно по данным активного рынка.

10. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы могут поступать в организацию в результате их

приобретения, безвозмездного получения, поступления в счет вклада в уставный фонд, товарообменных операций, разработки собственными силами организации, оприходования излишков, выявленных при инвентаризации.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является **инвентарный объект**.

Для оприходования нематериальных активов и передачи в эксплуатацию применяется [Акт о приеме-передаче нематериальных активов \(ф. НА-1\)](#).

Для аналитического учета используется **Инвентарная карточка учета нематериальных активов (ф. НА-2)**, которая открывается на каждый объект в одном экземпляре на основании первичных документов.

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

Выбытие нематериальных активов в результате списания (по окончании срока полезного использования, окончании срока действия патента, свидетельства, лицензионного (авторского) договора и т.п.) оформляется [Актом о списании имущества](#). При выбытии нематериальных активов в результате реализации, безвозмездной передачи составляется **Акт о приеме-передаче нематериальных активов**.

11. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ, РЕАЛИЗАЦИИ И ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

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

Таблица 11 – Бухгалтерский учет нематериальных активов

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
04	04	На первоначальную (переоцененную) стоимость перемещаемых нематериальных активов от одного материально-ответственного лица к другому
04	06	Отражается стоимость возвращаемых нематериальных активов, ранее внесенных в счет вклада в уставный фонд организации, в пределах сумм, числящихся на счете 06
04	08-4	На сформированную первоначальную стоимость нематериальных активов
08-4 04	75 08	Отражается первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных участниками в счет вкладов в уставный капитал
04	76-6	Отражается доверительным управляющим первоначальная стоимость нематериальных активов, принятых им на отдельный баланс по договору доверительного управления имуществом
04	79	Отражается первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных от обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы
04	83	На сумму дооценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива, если сумма уценки этого нематериального актива ранее не была отражена на счете 91
04	83	На оставшуюся после зачета на счете 91 сумму дооценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива

04	91-1	Отражается первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных как излишки в результате инвентаризации
04	91-1	Отражается сумма превышения стоимости возвращаемых нематериальных активов, ранее внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций, над суммой вложений, числящейся на счете 06
04	91-1	На сумму восстановления уценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива, ранее отраженная на счете 91
05	04	На списание накопленных за весь период эксплуатации сумм амортизации и обесценения выбывающих нематериальных активов
06	04	На остаточную стоимость нематериальных активов, вносимых в счет вклада в уставный фонд других организаций
75	04	Отражается стоимость возвращаемых собственнику имущества (учредителям, участникам) нематериальных активов, ранее внесенных им (ими) в счет вклада в уставный фонд
76-6	04	Отражается вверителем стоимость переданных доверительному управлению в доверительное управление нематериальных активов, по которой они числились в бухгалтерском учете вверителя на счете 04
79	04	Отражается стоимость нематериальных активов, переданных обособленным подразделениям, имеющим отдельные балансы, по которой они числились в бухгалтерском учете организации на счете 04
83	04	На сумму уценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого нематериального актива
91-4	04	На списание остаточной стоимости выбывающих (реализованных, безвозмездно переданных и т.п.) нематериальных активов
91-4	04	На оставшуюся после зачета на счете 83 сумму уценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива
91-4	04	На всю сумму уценки первоначальной (переоцененной) стоимости нематериального актива, если по этому нематериальному активу не имеется остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого нематериального актива
91-4	04	Отражается сумма превышения стоимости вложений, числящихся на счете 06, над стоимостью возвращаемых нематериальных активов, ранее внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов в ведомости № 65-АПК, а синтетический – в журнале-ордере № 13-АПК.

12. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Проведение амортизационной политики регулирует Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Минэкономики, Минстата и Минстройархитектуры от 27.02.2009 г. №37/18/6.

Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией исходя из амортизируемой стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования.

По объектам нематериальных активов, используемым в предпринимательской деятельности, сроки полезного использования и нормативные сроки службы устанавливаются равными друг другу по величине.

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

При отсутствии в них указания на время использования (срок службы) эти сроки устанавливаются по решению комиссии:

- по средствам индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки) – на срок до 40 лет, но не более срока деятельности организации;

- объектам промышленной собственности: изобретениям, полезным моделям, промышленным образцам, топологиям интегральных схем, секретам производства (ноу-хау), селекционным достижениям, другим объектам интеллектуальной собственности, на которые распространяется право промышленной собственности, – на срок до 20 лет, но не более срока деятельности организации;

- другим объектам нематериальных активов – на срок до 10 лет, но не более срока деятельности организации.

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

Амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов, используемым в предпринимательской деятельности, производятся на протяжении всего срока полезного использования:

- а) при условии фактической эксплуатации в отчетном месяце объектов нематериальных активов сумма амортизационных отчислений включается в затраты на производство или расходы на реализацию;

- б) если данный объект в отчетном месяце не использовался, то сумма начисленной в соответствии с выбранным для него порядком амортизации включается в состав прочих расходов по текущей деятельности.

Начисление амортизации **начинается** с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, и **прекращается** с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации.

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

Таблица 12 – Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
05	04	На списание накопленных за весь период эксплуатации сумм амортизации и обесценения выбывающих нематериальных активов
05	05	На накопленные суммы амортизации и обесценения нематериальных активов, перемещаемых от одного МОЛ к другому
05	76-6	Отражены вверителем накопленные суммы амортизации и обесценения по переданным доверительному управляющему нематериальным активам
05	79	Отражены накопленные суммы амортизации и обесценения по переданным обособленным подразделениям, имеющим отдельные балансы, нематериальным активам
05	83	На сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива в пределах имеющегося остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого нематериального актива, (если сумма уценки нематериального актива ранее не была отражена на счете 91)
05	83, 91-1	На суммы восстановления обесценения нематериальных активов
05	91-1	На сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива, оставшаяся после использования добавочного фонда в пределах имеющегося его остатка по этому нематериальному активу
05	91-1	На всю сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива (если не имеется остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого нематериального актива)
08, 20, 23, 25, 26, 29, 44	05	Отражена сумма начисленной амортизации нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности
76-6	05	Отражены накопленные суммы амортизации и обесценения по принятым доверительным управляющим на отдельный баланс нематериальным активам
79	05	Отражены накопленные суммы амортизации и обесценения по полученным от обособленных подразделений, имеющих отдельные балансы, нематериальным активам.
83	05	На сумму дооценки накопленной амортизации нематериального актива (если сумма уценки этого нематериального актива ранее не была отражена на счете 91)
83	05	На оставшуюся после зачета на счете 91 сумму дооценки накопленной амортизации нематериального актива
90-10	05	Отражена сумма начисленной амортизации нематериальных активов, не используемых в предпринимательской деятельности
90-10	05	Отражена сумма начисленной амортизации нематериальных активов при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключения из выбывающей группы) за период нахождения нематериальных активов в составе долгосрочных активов, предназначенных для реализации
83, 91-4	05	На суммы обесценения нематериальных активов
91-4	05	На сумму дооценки накопленной амортизации нематериального актива в той мере, в которой она восстанавливает сумму уценки накопленной амортизации нематериального актива, ранее отраженную на счете 91

97	05	Отражена сумма начисленной амортизации нематериальных активов, относящаяся к расходам будущих периодов
----	----	--

Для начисления амортизации используется **Ведомость начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам ф. № 50-АПК**. Отнесение амортизации на объекты учета отражается в **журнале-ордере № 10-АПК**.

13. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ РЕАЛИЗАЦИИ

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

Счет 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» используется для обобщения информации о наличии и движении **долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации**, а также **активов, входящих в выбывающую группу**, признанную предназначенной для реализации. **Выбывающая группа** – группа активов, предназначенных для одновременного выбытия в результате реализации в рамках одной сделки, и обязательств, непосредственно связанных с этими активами, которые будут переданы (погашены) в рамках данной сделки.

К ним относятся долгосрочные активы, используемые в организации и подлежащие выбытию в течение 12 месяцев.

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

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

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

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

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

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

Долгосрочный актив, признание которого в качестве предназначенного для

реализации прекращено, в учете отражается по стоимости, по которой он ранее числился в учете с восстановлением сумм амортизации, обесценения и результатов переоценок.

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

Таблица 13 – Бухгалтерский учет операций по счету 47

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Перевод активов в долгосрочные активы, предназначенные для реализации		
02, 05	01, 04	Списание накопленной амортизации и обесценения по основным средствам и нематериальным активам
47	01, 04	Перенесение основного средства, нематериального актива в состав долгосрочных активов, предназначенных для реализации (или активов, входящих в выбывающие группы) на их балансовую (остаточную) стоимость
47	07, 08	Отражена стоимость оборудования к установке и незавершенного строительства, переводимых в состав долгосрочных активов (или выбывающих групп), признанных предназначенными для реализации
60	76-7	На сумму обязательств, входящих в выбывающие группы
91	47	На сумму первоначального обесценения долгосрочного актива
91	47	На сумму последующего обесценения долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы)
47	91	На сумму последующего дохода долгосрочных активов, предназначенных для реализации (в том числе входящих в выбывающие группы), не превышающей сумму накопленного обесценения по данному активу
Реализация активов (или выбывающих групп), предназначенных для реализации		
91	47	На стоимость реализованных долгосрочных активов (или активов, входящих в выбывающие группы), предназначенных для реализации, по которой они числились на счете 47
76-7	91	На сумму обязательств, входящих в выбывающие группы, числящуюся на субсчете 76-7
91	68	На сумму начисленного НДС
51, 52, 55	76-7	На сумму доходов от реализации долгосрочных активов (или выбывающих групп)
При прекращении признания долгосрочных активов (или выбывающих групп) в качестве предназначенных для реализации		
01, 04	02, 05	На накопленные по долгосрочным активам (в том числе входящим в выбывающие группы) суммы амортизации и обесценения на дату принятия долгосрочных активов (или выбывающих групп) к бухгалтерскому учету в качестве предназначенных для реализации
01, 04	47	На восстановление остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключения из выбывающей группы)
07, 08	47	На стоимость оборудования к установке, строительных материалов и незавершенного строительства при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключения из выбывающей группы)
47	91	На восстанавливаемую сумму первоначального и последующего обесценения

91	47	На восстанавливаемую сумму последующего дохода
90-10	02, 05	Отражена сумма начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов при прекращении признания их долгосрочными активами, предназначенными для реализации (или исключения из выбывающей группы) за период нахождения активов в составе долгосрочных активов, предназначенных для реализации