

1.3 Опорный конспект лекций

Тема 1. Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета

Вопросы:

- 1.1. Этапы развития национальных систем бухгалтерского учета и их характеристика.
- 1.2. Направления сближения национальной учетной практики с МСФО.
- 1.3. Система национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь.
- 1.4. Сравнительная характеристика МСФО и НСБУ Республики Беларусь.

1.1. Этапы развития национальных систем бухгалтерского учета и их характеристика

Развитие национальных систем бухгалтерского учета и аудита можно разделить на несколько этапов.

Вступительный (1990–1994 гг.) характеризовался применением нормативных правовых актов, утвержденных Минфином СССР. В то же время выработывались национальные подходы к правилам бухгалтерского учета. Методология бухгалтерского учета фактически «подстраивалась» под потребности системы налогообложения. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), строго регламентировался.

Системообразующий этап (1995–1998 гг.) начался со вступления в силу законов о бухгалтерском учете и аудиторской деятельности. Регулирование выходит на новый уровень после введения понятия «учетная политика организации». Проявилась устойчивая тенденция к усилению фискальной функции бухгалтерского учета.

Системоразвивающий этап (1999–2008 гг.) был сопряжен с необходимостью унификации законодательства РБ и РФ после заключения Договора о создании Союзного государства. Повысилось влияние российской учетной практики на развитие бухгалтерского учета в нашей стране. В это время появляется новый вид учета – налоговый. Как следствие, снижается фискальная функция бухгалтерского учета. На этом этапе были приняты два комплекта документов по бухгалтерскому учету (для банков и для корпоративного сектора) и система правил аудиторской деятельности. Одновременно от обязанности ведения бухгалтерского учета были освобождены индивидуальные предприниматели и отдельные категории организаций.

Модернизирующий этап (2009 г. – наше время) отличается реализацией мероприятий по внедрению МСФО на территории РБ, закрепленных в ряде программных документов.

Наша страна ратифицировала три международных соглашения, взяв обязательства унифицировать правила ведения бухгалтерского учета для участников финансового рынка.

Вступили в силу новые редакции законов «О бухгалтерском учете и отчетности» и «Об аудиторской деятельности». Происходит постепенная модернизация методологии бухгалтерского учета.

1.2. Направления сближения национальной учетной практики с МСФО

Направленность курса Республики Беларусь на интеграцию в мировое экономическое сообщество, расширение внешнеторговых отношений страны выдвигает новые задачи перед национальным бухгалтерским учетом в направлении обеспечения высокого уровня сопоставимости, надежности и достоверности финансовой информации, генерируемой в системе бухгалтерского учета.

Ряд государств, в том числе Республика Беларусь и Российская Федерация, решили привести в соответствие с МСФО свои национальные правила ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

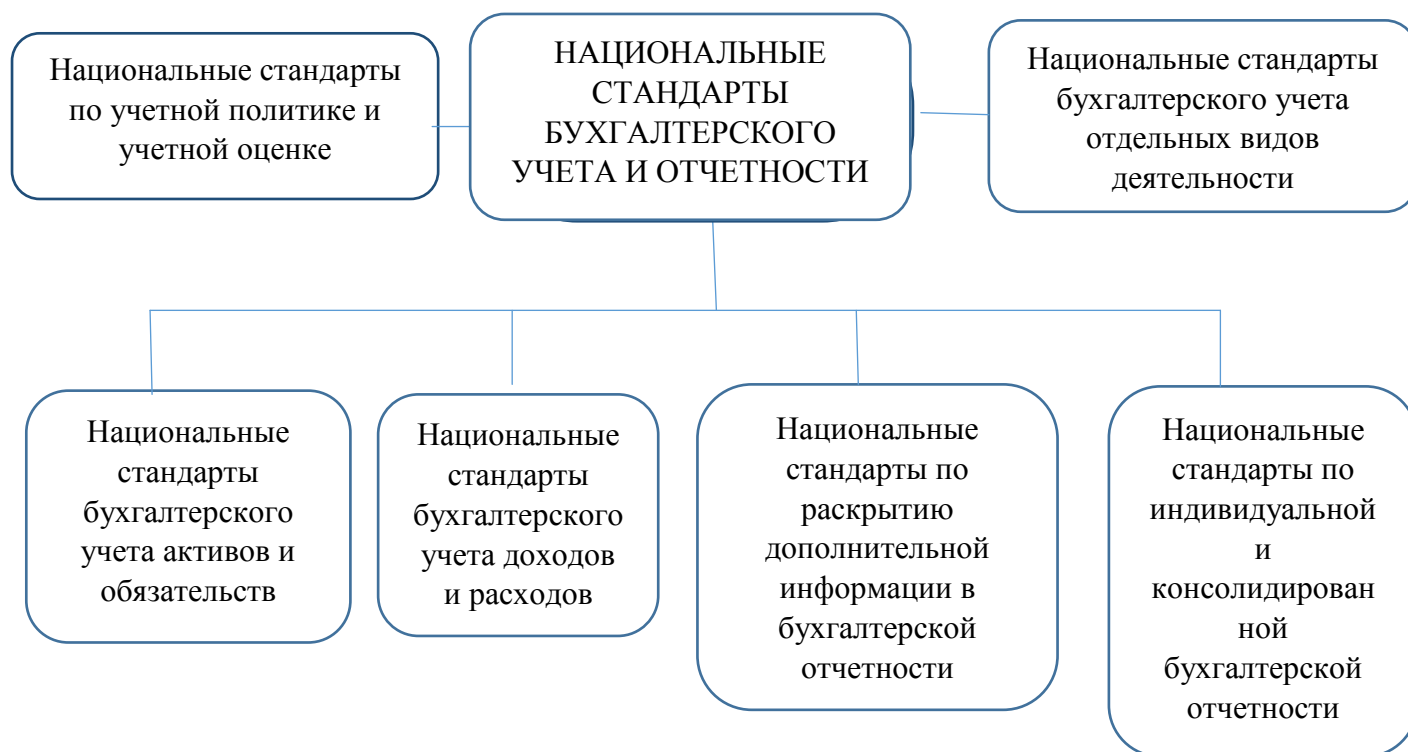
Для этого в свое время была принята Государственная программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь, утвержденная постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4.05.1998 г. № 694, которая утратила силу с 17.01.2014 г. в связи с принятием постановления Совета Министров Республики Беларусь от 17.01.2014 г. № 33. Однако в настоящее время специалисты главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Республики Беларусь отмечают, что в Беларуси планируется не переход на МСФО, а совершенствование национального законодательства в направлении сближения с МСФО.

Утвержденный Правительством Республики Беларусь план мероприятий по сближению национального законодательства с МСФО содержит ряд мероприятий по упрощению бухгалтерского учета.

На официальном сайте Министерства финансов Республики Беларусь сформулированы 5 шагов сближения национальной учетной практики с МСФО:

- 1) *официальный перевод МСФО.*
- 2) *изменение национального законодательства.*
- 3) *членство в международных организациях.*
- 4) *подготовка специалистов по МСФО.*
- 5) *контроль соблюдения МСФО, который предполагает создание в Республике Беларусь системы государственного надзора за их соблюдением.*

1.3. Система национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь



Система национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в Республике Беларусь

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80

2. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2014 № 46 (далее - НСБУ № 46)

3. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утв. постановлением Минфина от 26.12.2022 № 61.

4. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104 (далее - НСБУ № 104)

5. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2018 № 16

6. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2018 № 73

7. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2018 № 74

8. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», утв. постановлением Минфина от 28.12.2022 № 64

Изменения в системе бухгалтерского учета и отчетности направлены на обеспечение формирования информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности хозяйствующих субъектов, полезной заинтересованным пользователям. В качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учета и отчетности приняты Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). В бухгалтерской отчетности раскрывается информация: об аффилированных лицах, событиях после отчетной даты, условных фактах хозяйственной деятельности, прекращаемой деятельности, обесценении финансовых и других активов, по сегментам и др. Хозяйствующие субъекты используют в бухгалтерском учете и отчетности способы оценки активов и обязательств, ориентированные на условия рыночной экономики.

1.4. Сравнительная характеристика МСФО И НСБУ Республики Беларусь

Национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности (НСБУ) построены на основе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Несмотря на это, между ними существуют принципиальные различия. Эти различия, в частности, основаны на несовпадении подходов к составлению отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности при работе с отчетностью рекомендуют отталкиваться не от законодательных норм, а от экономической сущности совершаемых операций. Один из основных принципов МСФО - приоритет экономического содержания перед формой.

Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» также провозглашает приоритет экономического содержания (п.1 ст.3), однако в реальности НСБУ в большей степени ориентированы на юридическую форму, процедуры учета и требования к оформлению документации и в меньшей степени - на экономическую сущность операций.

Международные стандарты финансовой отчетности также предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, в то время как в НСБУ затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении определенной документации (хотя принцип соответствия доходов и расходов также предусмотрен п.1 ст.3 Закона № 57-3).

В настоящее время нормы некоторых НСБУ уже полностью соответствуют МСФО, некоторых НСБУ пока вообще нет.

В приведенной ниже таблице 1 сопоставлены МСФО и НСБУ.

Таблица 1. Сопоставления МСФО и НСБУ

№ п/п	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS, IFRS)	Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности
1	МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»	Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104
2	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки»	Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80
3	МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»	Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.10.2014 № 69
4	МСФО (IFRS) 16 «Аренда»	Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.11.2018 № 73
5	МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия» МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации о долях участия в других компаниях»	Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2014 № 46 (далее - НСБУ № 46)
6	МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2018 № 74

Тема 2. Учетная политика, изменения в учетных оценках, исправление ошибок

Вопросы:

- 2.1. Учетная политика организации.
- 2.2 Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики.
- 2.3. Изменения в учетных оценках.
- 2.4. Исправление ошибок.

2.1. Учетная политика организации

Учетная политика - совокупность способов организации и ведения бухгалтерского учета, принятая организацией (абзац 22 ст.1 Закона № 57-З).

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством возложено ведение бухгалтерского учета организации, и излагается в положении об учетной политике, которое утверждает руководитель организации (п.1 ст.9 Закона).

При этом утверждаются:

- применяемые организацией виды учетной оценки активов и обязательств, способы ведения учета доходов и расходов, капитала в соответствии с нормами ст.12 Закона и национальных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности;
- план счетов бухгалтерского учета организации, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы разработанных организацией первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации в той части, которая не определена Законом и нормативными правовыми актами Министерства финансов РБ;
- иные способы оценки активов и обязательств, влияющие на формирование достоверной бухгалтерской отчетности.

В процессе функционирования организации нередко возникает необходимость внесения изменений в учетную политику (п.7 ст.9 Закона, п.4НСБУ). *Изменение учетной политики организации* - замена одного способа ведения бухгалтерского учета на другой; Причинами этого могут быть:

- изменения законодательства РБ о бухгалтерском учете;
- изменения способов ведения бухгалтерского учета, применение которых приведет к повышению правдивости и уместности содержащейся в отчетности организации информации;

- принятие решения о реорганизации или ликвидации организации.

При этом не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, которые были ранее, или возникли впервые в деятельности организации. Это означает, что организация может вносить дополнения в учетную политику по мере возникновения новых фактов хозяйственной деятельности, не имевших места ранее, и не пытаться при формировании учетной политики предугадать все возможные операции, которые будут осуществляться ею в будущем.

Например, если организация, оказывающая услуги, начнет продавать покупные товары, ей потребуется установить порядок их учета.

Дополнения, внесенные в учетную политику, вводятся в действие с момента возникновения факта хозяйственной деятельности, потребовавшего их внесения.

Изменения можно ввести в учетную политику лишь с начала финансового года. Например, если организация оценивает материально-производственные запасы при их списании по средней себестоимости, то решение перейти на способ по себестоимости каждой единицы нужно оформить в учетной политике с начала финансового года.

Изменение учетной политики, вызванное поправками в законодательство, применяется с момента вступления в силу соответствующего нормативного акта. Причем, если внесший изменения нормативный акт обязывает организацию применять какой-то способ учета, она обязана это делать, даже если изменения в ее учетную политику не вносились.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, финансовые результаты деятельности организации и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно.

Если же оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, то измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после его введения (перспективно).

Изменения в учетной политике организации должны быть обоснованными, подписаны главным бухгалтером организации, руководителем организации или индивидуальным предпринимателем, оказывающими услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, и утверждены руководителем организации (п.8 ст.9 Закона).

2.2. Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики

Профессиональное суждение - точка зрения и действие главного бухгалтера организации, руководителя организации (если этот руководитель

отвечает требованиям, предъявляемым к главному бухгалтеру), организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности, принятые организацией при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются организацией в положении об учетной политике и примечаниях к отчетности (абзац 16 ст.1 Закона № 57-3).

В современном бухгалтерском учете увеличивается количество ситуаций, в которых требуется применение профессионального суждения бухгалтера. Рассмотрим регламентации (правила выбора определенных учетных характеристик) МСФО, содержащие аспекты формирования профессионального суждения.

Таблица 2. Регламентации (правила выбора определенных учетных характеристик) МСФО, содержащие аспекты формирования профессионального суждения.

Стандарты МСФО (IAS)	Условия применения учетных оценок активов, обязательств, капитала, доходов и расходов
1 «Представление финансовой отчетности»	Требование применения профессионального суждения для наилучшего способа представления отчетной информации
8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	Требование по использованию профессионального суждения при формировании учетной политики и бухгалтерских оценок
10 «Консолидированная финансовая отчетность»	Требование применения профессионального суждения при формировании консолидированной отчетности
21 «Влияние изменений обменных курсов валют»	Требование по использованию профессионального суждения для определения функциональной валюты
29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»	Требование по использованию профессионального суждения для определения уровня инфляции, при котором применяются правила учета в гиперинфляционной экономике
32 «Финансовые инструменты: представление информации»	Требование применения профессионального суждения для раскрытия информации о финансовых инструментах и связанных с ними рисках
34 «Промежуточная финансовая отчетность»	Требование применения профессионального суждения при подготовке промежуточной отчетности
39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	Требование применения профессионального суждения для определения обесценения финансового актива

В этом отношении МСФО существенно отличаются от белорусских нормативных актов по учету, в которых понятие «профессиональное суждение» не применяется.

2.3. Изменения в учетных оценках

Изменение в учетной оценке - корректировка учетной оценки активов или обязательств, величины погашения стоимости активов, обусловленная появлением относящейся к этим активам или обязательствам новой информации или изменением обстоятельств, на которых основывалась их учетная оценка, и не являющаяся исправлением ошибки в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности. Суммы изменений в учетных оценках определяются исходя из текущего состояния активов или обязательств и предполагаемого увеличения или уменьшения экономических выгод, связанных с этими активами или обязательствами.

Сумма изменения в учетной оценке отражается в составе:

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

доходов или расходов в будущих периодах, если это изменение повлияет на показатели бухгалтерской отчетности за будущие периоды.

Сумма изменения в учетной оценке, непосредственно влияющего на величину собственного капитала, отражается в:

бухгалтерском учете по дебету (кредиту) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов учета собственного капитала и кредиту (дебету) соответствующих счетов в том отчетном периоде, в котором произошло это изменение;

бухгалтерской отчетности за отчетный период посредством корректировки соответствующих статей собственного капитала и других связанных с этим изменением статей бухгалтерской отчетности.

2.4. Исправление ошибок

Ошибка - неправильное отражение (не отражение) хозяйственной операции в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности

Ошибка может быть обусловлена:

- неправильным применением законодательства Республики Беларусь;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности;
- неправильной учетной оценкой активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации;
- неиспользованием или неправильным использованием при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности имеющейся информации о совершенной хозяйственной операции;
- неиспользованием при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности информации о совершенной хозяйственной операции в связи с отсутствием до даты утверждения бухгалтерской отчетности первичного учетного документа, подтверждающего ее совершение.

Неточность в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности, выявленная в результате появления новой информации, не является ошибкой и признается изменением в учетной оценке.

Выявленные ошибки подлежат исправлению.

Исправление ошибок оформляется *бухгалтерской справкой-расчетом*, содержащей сведения, установленные законодательством Республики Беларусь для первичных учетных документов.

Ошибка, допущенная в отчетном году и выявленная до его окончания, исправляется в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка, дополнительной или сторнировочной записью (записями) по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Доход или расход, возникающие в результате исправления этой ошибки, отражаются в составе доходов или расходов отчетного года.

Ошибка, допущенная в отчетном году и выявленная после его окончания, но до даты утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется в декабре отчетного года дополнительной или сторнировочной записью (записями) по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Доход или расход, возникающие в результате исправления этой ошибки, отражаются в составе доходов или расходов отчетного года.

Ошибка, допущенная в году (годах), предшествующем (предшествующих) отчетному году, исправляется в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка, дополнительной или сторнировочной записью (записями) по дебету (кредиту) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и других счетов и кредиту (дебету) соответствующих счетов. При этом в бухгалтерской отчетности корректируется вступительное сальдо каждой связанной с этой ошибкой

статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов, а также других связанных с этой ошибкой статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период.

При невозможности достоверно определить сумму исправления ошибки, относящейся ко всем предыдущим периодам, представленным в бухгалтерской отчетности, корректируется вступительное сальдо соответствующих статей активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из периодов, сумму исправления ошибки за который возможно достоверно определить.

Тема 3. Токены и обязательства: признание, оценка и отражение в бухгалтерском учете

Вопросы:

3.1. Признание, классификация и оценка токенов.

3.2. Бухгалтерский учет токенов.

3.1. Признание, классификация и оценка токенов

28 марта 2018 г. вступил в силу Декрет Президента Республики Беларусь от 21.12.2017 № 8 «О развитии цифровой экономики», который создал условия для внедрения в экономику страны технологии блокчейн и использования токенов. В развитие данного Декрета Министерство финансов Республики Беларусь п.1 постановления от 06.03.2018 № 16 утвердило Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» (далее - Национальный стандарт № 16).

Для целей Национального стандарта № 16 используются следующие термины и их определения в значениях. В частности:

Криптовалюта- биткоин, иной цифровой знак (токен), используемый в международном обороте в качестве универсального средства обмена.

Цифровой знак (токен) - запись в реестре блоков транзакций (блокчейне), иной распределенной информационной системе, которая удостоверяет наличие у владельца токена прав на объекты гражданских прав и (или) является криптовалютой (п.12 приложения 1 к Декрету № 8).

Майнинг - отличная от создания собственных цифровых знаков (токенов) деятельность, направленная на обеспечение функционирования реестра блоков транзакций (блокчейна) посредством создания в таком реестре новых блоков с информацией о совершенных операциях. Лицо, осуществляющее майнинг, становится владельцем цифровых знаков (токенов), возникших (добытых) в результате его деятельности по майнингу, и может получать цифровые знаки (токены) в качестве вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне) (п.5 приложения 1 к Декрету № 8).

Реестр блоков транзакций (блокчейн) - выстроенная на основе заданных алгоритмов в распределенной децентрализованной информационной системе, использующей криптографические методы защиты информации, последовательность блоков с информацией о совершенных в такой системе операциях.

Токен считается переданным в момент отражения подтвержденной операции по передаче токена адресату в реестре блоков транзакций (блокчейне), иной распределенной информационной системе согласно действующим в них правилам (протоколам).

Подтверждением совершения хозяйственной операции с использованием токенов является первичный учетный документ, который может быть составлен единолично участниками этой операции на основании:

- соответствующих записей в реестре блоков транзакций (блокчейне), иной распределенной информационной системе;
- данных о сделках (операциях), совершенных в системе операторов криптоплатформы или с этими операторами;
- иных источники информации.

Токены могут поступать в организацию разными способами и с различными целями:

- приобретение организацией;
- безвозмездное получение;
- возникшие (добытые) в результате деятельности по майнингу;
- полученные в качестве вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне);
- полученные в качестве вознаграждения за оказанные услуги в соответствии с законодательством (за исключением вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне));
- созданные организацией, являющейся резидентом ПВТ, при оказании услуг другим лицам с использованием глобальной компьютерной сети Интернет, включая услуги по продвижению токенов;
- полученные организацией, являющейся резидентом ПВТ, от клиента (третьего лица) для их реализации в интересах клиента (третьего лица), а также приобретенных в интересах клиента (третьего лица).

Признание токенов прекращается в связи с прекращением прав организации на получение удостоверяемых токенами объектов гражданских прав, отчуждением токенов другому лицу и по иным основаниям, установленным законодательством. Токены принимаются к бухгалтерскому учету организации *по первоначальной стоимости*. Первоначальная стоимость *приобретенных токенов*, принимается равной стоимости их приобретения (стоимости обмененных на них токенов другого вида), увеличенной на сумму операционных затрат.

Операционные затраты - затраты, непосредственно связанные с получением и размещением токенов;

Первоначальная стоимость *безвозмездно полученных токенов*, принимается равной стоимости, определенной с использованием установленных в положении об учетной политике организации методов, обеспечивающих надежную учетную оценку токенов, увеличенной на сумму операционных затрат.

Так, токены, получаемые в результате деятельности по майнингу приходятся как готовая продукция, так как они появляются в ходе деятельности организации по их добыче. Собранные в течение месяца на счете 20 «Основное производство» затраты на майнинг формируют *фактическую себестоимость* токенов. В течение месяца намайненные токены можно приходовать по *учетной цене*, а в конце месяца необходимо определить их фактическую себестоимость и ее отклонение от их стоимости по учетным ценам. Порядок определения учетных цен на токены устанавливается в положении об учетной политике организации.

Порядок оценки токенов, учитываемых на забалансовых счетах 002 «Имущество, принятое на ответственное хранение», 004 «Товары, принятые на комиссию», устанавливается в положении об учетной политике организации.

3.2. Бухгалтерский учет токенов

Полученные организацией токены принимаются к бухгалтерскому учету в зависимости от способа их получения и предполагаемого назначения. Рассмотрим бухгалтерские записи по учету токенов.

Таблица 3. Бухгалтерские записи по учету токенов

Операция	Отражение в учете	
	дебет	кредит
1	2	3
Принятие к бухгалтерскому учету токенов, приобретенных организацией		
Для осуществления удостоверяемых токенами прав (инвестирования):		76, 91-1
если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения	06	
если срок обращения токенов не превышает 12 месяцев с даты их размещения	58	
Для последующей реализации токенов	41	60, 90-7

1	2	3
Безвозмездное получение токенов		
Безвозмездно полученные токены	06, 58, 41	90-7, 91-1
Майнинг, верификация, вознаграждение за услуги, безвозмездная передача		
Токены, возникшие (добытые) в результате деятельности по майнингу	43	20
Отражены прямые затраты на майнинг	20	02, 60, 70, 76
Отражены распределяемые переменные косвенные затраты на майнинг	20	23, 25 и др.
Если в течение месяца майнинг не приносит результата (токенов не прибавляется)	90-10	20
Токены, полученные в качестве вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне)	43	20
Токены, полученные в качестве вознаграждения за оказанные услуги в соответствии с законодательством (за исключением вознаграждения за верификацию совершения операций в реестре блоков транзакций (блокчейне))	06, 58, 41	62
Сумма обязательств, возникающих при безвозмездной передаче собственных токенов:	90-10	
если срок обращения токенов не превышает 12 месяцев с даты их размещения		66
если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения		67
Токены, созданные (полученные) организацией, являющейся резидентом ПВТ		
Токены, созданные организацией, являющейся резидентом ПВТ, при оказании услуг другим лицам с использованием глобальной компьютерной сети Интернет, включая услуги по продвижению токенов	002 «Имущество, принятое на ответственное хранение»	
Токены, полученные организацией, являющейся резидентом ПВТ, от клиента (третьего лица) для их реализации в интересах клиента (третьего лица), а также приобретенных в интересах клиента (третьего лица)	004 «Товары, принятые на комиссию»	

1	2	3	
Привлечение токенов другого вида			
Стоимость денежных средств, электронных денег, токенов другого вида, привлеченных от первых владельцев в результате размещения собственных токенов:	06, 41, 51, 52, 55, 58 и др.		
если срок обращения токенов не превышает 12 месяцев с даты их размещения		66	
если срок обращения токенов превышает 12 месяцев с даты их размещения		67	
Создание резервов			
Резервы создаются на разницу, если реальная стоимость токенов ниже числящейся в учете:	91-4		
под снижение стоимости токенов, учитываемых на счете 06		06	
под снижение стоимости токенов, учитываемых на счете 58		59	
под снижение стоимости токенов, учитываемых на счетах 41, 43	90-10	14	
Прекращение признания токенов			
Стоимость полученных организацией активов - при прекращении признания токенов в связи с прекращением прав организации на получение удостоверяемых токенами объектов гражданских прав	41, 51, 52, 55	06, 58	По стоимости, числящейся в бухучете
	06, 58	91-1	Разница между стоимостью токенов, числящихся в бухгалтерском учете на дату прекращения их признания, и стоимостью полученных активов
	91-4	06, 58	
Прекращение признания токенов в связи с отчуждением другому лицу	90-4	41, 43	Первоначальная стоимость токенов
Отражение реализации токенов	62	90-1	Сумма дохода от реализации токенов, учитываемых на счетах 41,43
Восстановление суммы созданного резерва	14	90-7	Сумма ранее созданных резервов
Прекращение признания токенов в связи с отчуждением другому лицу	91-4	06, 58	Первоначальная стоимость токенов
Доход от реализации токенов	62	91-1	Сумма дохода от реализации токенов, учитываемых на счетах 06,58
Восстановление сумм ранее созданных резервов	06, 59	91-1	Сумма ранее созданных резервов

1	2		3
Токены, размещенные организациями - резидентами ПВТ			
Стоимость токенов, размещенных организацией, являющейся резидентом ПВТ, при оказании услуг другим лицам с использованием глобальной компьютерной сети Интернет, включая услуги по продвижению токенов		002	По установленной стоимости в соответствии с учетной политикой организации
Стоимость токенов, реализованных организацией, являющейся резидентом Парка высоких технологий, в интересах клиента (третьего лица), а также переданных клиенту (третьему лицу) ранее приобретенных в его интересах		004	По установленной стоимости, в соответствии с учетной политикой организации
Прекращение признания обязательств			
Стоимость активов, переданных для погашения обязательства, - при прекращении признания обязательства в связи с его погашением	66, 67	41, 51, 52, 55 и др.	По стоимости, числящейся в учете
	66, 67	91-1	На разницу стоимости обязательства, числящегося в бухгалтерском учете на дату прекращения признания, когда она превышает стоимость активов, переданных для погашения обязательства
	91-4	66, 67	На разницу обязательства, числящегося в бухгалтерском учете на дату прекращения признания, когда она меньше стоимости активов, переданных для погашения обязательства
Стоимость обязательства - при прекращении признания обязательства в связи с его передачей другому лицу	66, 67	62, 76 и др.	Стоимость обязательства

Тема 4. Производственные запасы: признание, оценка и отражение в бухгалтерском учете.

- 4.1. Понятие производственных запасов и критерии отнесения активов к запасам.
- 4.2. Принятие запасов к бухгалтерскому учету.
- 4.3. Оценка производственных запасов.
- 4.4. Обесценение и выбытие запасов.
- 4.5. Перенесение в состав затрат, расходов стоимости отдельных предметов
- 4.6. Учет многооборотной тары

4.1. Понятие производственных запасов и критерии отнесения активов к запасам.

Постановлением **МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ** ОТ 28 декабря 2022 г. № 64 утверждён Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», который вступил в силу с 01.01.2023г.

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;

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.

Нацстандарт № 64 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.

К запасам относятся следующие активы:

✓ сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, запасные части, тара (за исключением тары, используемой 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 Нацстандарта № 64).

Единицей бухгалтерского учета запасов может являться наименование (номенклатурный номер), однородная группа (укрупненный номенклатурный номер), партия, отдельный объект. После принятия к бухгалтерскому учету запасов допускаются изменения единиц их бухгалтерского учета

4.2. Принятие запасов к бухгалтерскому учету.

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.

В качестве основы для выбора даты принятия запасов к бухгалтерскому учету организация может использовать варианты, приведенные для товаров в ч.8 и 9 разъяснения Минфина от 12.03.2011 № 15-1-6/131 «Об определении даты принятия товаров к бухгалтерскому учету». Так, датой принятия организацией активов на бухгалтерский учет может являться:

- дата их фактического получения, указанная в транспортных, коммерческих и иных документах (ТТН-1, CMR-накладной, счете-фактуре (инвойсе), акте приема-передачи, приходном ордере и др.), которые в соответствии с законодательством, соглашением сторон или обычаями делового оборота используются для подтверждения совершения сделок;
- дата помещения запасов под таможенные режимы (процедуры), предусмотренные таможенным законодательством;
- дата принятия запасов к перевозке, если она осуществляется собственным транспортом организации;
- дата принятия запасов к перевозке экспедитором (перевозчиком), если оплату их услуг производит организация - получатель активов;
- иная дата.

Принятие к бухгалтерскому учету фактически поступивших в организацию материалов отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 08 «Вложения в долгосрочные активы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 91 «Прочие доходы и расходы», 98 «Доходы будущих периодов» и других счетов.

Стоимость материалов, полученных от собственника имущества (учредителей, участников) в счет вклада в уставный фонд организации, в бухгалтерском учете отражается: Д-т 10 - К-т 75.

Стоимость материалов, полученных организацией безвозмездно, в бухгалтерском учете оформляется записью: Д-т 10 - К-т 98. Суммы, учтенные на счете 98, списываются с этого счета в кредит счетов учета финансовых результатов по мере списания стоимости материалов на счета учета затрат на производство, расходов на реализацию.

Стоимость материалов, полученных коммерческой организацией безвозмездно, в бухгалтерском учете отражается с учетом норм Инструкции по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 112: Д-т 10 и других счетов учета запасов - К-т 98 или Д-т 10 и других счетов учета запасов - К-т 90-7 (абз.3 ч.1 п.4 Инструкции № 112).

Учтенная в составе доходов будущих периодов безвозмездная помощь, полученная в виде запасов, отражается: Д-т 98 - К-т 90 -7 - на фактическую себестоимость использованных запасов (ч.3 п.4 Инструкции № 112).

Некоммерческие организации безвозмездное получение запасов отражают: Д-т 10 - К-т 86 (абз.2 ч.1 п.5 Инструкции № 112).

Материалы, полученные в процессе модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, иных работ по капитальным вложениям, в бухгалтерском учете отражаются по ценам возможного их использования записью: Д-т 10 - К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Фактическая себестоимость материалов, поступивших на склад от бракованных изделий и возвратных отходов производства, от ремонта объектов основных средств, от списания и прочего выбытия основных средств, определяется по чистой стоимости реализации, если такие материалы предназначены для реализации, или по ценам возможного их использования и в бухгалтерском учете отражается: Д-т 10 - К-т 20, 23, 25, 23, 29, 44, 90-10.

Суммы излишков запасов, выявленных в результате инвентаризации, включаются в состав прочих доходов по текущей деятельности, учитываемых на счете 90 (субсчет 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности») (п.13 Инструкции № 102).

В зависимости от принятой в организации учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 и (или) 16.

Материалы могут учитываться в условной оценке с обособленным отражением отклонений.

Счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материалов, в том числе находящихся в пути, в процессе таможенного оформления, приемки по количеству и качеству.

Отражение в учете:

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена фактическая себестоимость поступивших в организацию материалов	15	60, 71 и др.
Отражена стоимость поступивших в организацию материалов в условной оценке	10	15
Отражены отклонения фактической себестоимости материалов от их условной оценки.	16 (15)	15 (16)

Счет 16 «Отклонение в стоимости материалов» предназначен для обобщения информации об отклонениях фактической себестоимости приобретаемых материалов от их условной оценки. Этот счет организации могут применять без использования счета 15.

Накопленные на счете 16 отклонения фактической себестоимости приобретаемых материалов от их условной оценки списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» и др., по которым отражено использование соответствующих материалов

Организация может использовать:

- 1) одновременно счета 10, 15 и 16;
- 2) счета 10 и 16;
- 3) только счет 10.

4.3. Оценка производственных запасов.

В Нацстандарте № 64 приведены следующие виды оценки (стоимости) запасов:

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

Транспортно-заготовительные затраты, непосредственно связанные с приобретением (получением) запасов могут не включаться в первоначальную стоимость этих товаров. Первоначальная стоимость приобретенных (полученных) запасов 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 запасов, не связанных с производственным процессом.

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.

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;

Отклонения - разница между первоначальной стоимостью запасов и их условной оценкой.

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).

В Нацстандарте № 64 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	Первоначальной стоимостью приобретенных запасов является фактическая себестоимость, включающая стоимость запасов по ценам приобретения и другие затраты, непосредственно связанные с их приобретением, в том числе: <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.
Первоначальная стоимость незавершенного производства и готовой продукции	Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции 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). <i>До 2023 года порядок бухучета и оценки незавершенного производства на всех стадиях технологического цикла устанавливался учетной политикой организации (п.108 Инструкции № 133).</i> Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции в массовом и серийном производстве может являться плановая (нормативная) себестоимость, Первоначальной стоимостью попутной (сопряженной, побочной) продукции может являться ее чистая стоимость реализации (в случае если эту продукцию предполагается реализовать) или условная оценка)
Первоначальная стоимость запасов, внесенных собственником имущества организации в счет вклада в уставный капитал организации	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 Нацстандарта № 64). 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 и иные затраты, непосредственно связанные

	с их получением (п.12 Нацстандарта № 64)
Первоначальная стоимость запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы	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 Нацстандарта № 64). В первоначальную стоимость запасов, полученных организацией безвозмездно или в обмен на другие активы, включаются таможенные сборы, таможенные пошлины, ТЗР и иные затраты, непосредственно связанные с их получением. <i>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</i>
Первоначальная стоимость запасов, полученных при выбытии основных средств и других долгосрочных активов, при их ремонте, реконструкции (модернизации, реставрации), проведении иных аналогичных работ	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 Нацст № 64).
Первоначальная стоимость выявленных при инвентаризации излишков запасов	Первоначальной стоимостью выявленных при инвентаризации излишков запасов 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).

4.4. Обесценение и выбытие запасов.

Существуют следующие признаки обесценения запасов:

- моральное устаревание;
- физическое повреждение;
- снижение справедливой стоимости;
- сужение рынков сбыта и др.,

При наличии документального подтверждения признаков обесценения запасов и возможности достоверного определения суммы их обесценения на отчетную дату на основании решения руководителя организации создается резерв под снижение стоимости запасов. Указанный резерв создается в сумме превышения первоначальной стоимости запасов над их чистой стоимостью реализации, определяемой в порядке, установленном положением об учетной политике организации.

Сумму превышения первоначальной стоимости запасов над их чистой стоимостью реализации следует определять по каждой единице бухгалтерского учета запасов.

При уменьшении чистой стоимости реализации запасов сумма созданного по ним резерва увеличивается на сумму этого уменьшения.

При увеличении чистой стоимости реализации запасов сумма созданного по ним резерва восстанавливается (полностью или частично). При этом первоначальная стоимость запасов за вычетом суммы восстановленного резерва не должна превышать увеличенную чистую стоимость реализации этих запасов.

Резерв может не создаваться по материалам, если готовую продукцию, в производстве которой эти материалы будут использованы, предполагается реализовать по стоимости, равной или превышающей ее фактическую себестоимость.

При прекращении признания запасов (части запасов) сумма созданного по ним резерва полностью восстанавливается (частично восстанавливается).

Счет 14 «Резервы под снижение стоимости запасов» предназначен для обобщения информации о резервах под снижение стоимости материалов и других запасов, создаваемых в порядке, установленном законодательством.

Сумма создаваемого (увеличиваемого) резерва под снижение стоимости запасов отражается: Д-т 90-10 - К-т 14.

Восстановление суммы резерва под снижение стоимости запасов отражается: Д-т 14 - К-т 90-7.

Запасы, использованные в организации, отгруженные, реализованные или списанные, оцениваются 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.17 Нацстандарта № 64 закрепил, что выбывшие запасы, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также являющиеся драгоценными металлами, драгоценными камнями, оцениваются по стоимости каждой единицы.

Оценка выбывших в отчетном периоде запасов по средней стоимости может производиться одним из следующих вариантов:

- *путем* деления стоимости запасов на начало отчетного периода и поступивших запасов в отчетном периоде, на количество запасов на начало отчетного периода и поступивших в отчетном периоде запасов;
- *путем* деления стоимости запасов на начало отчетного периода и поступивших до момента выбытия запасов на количество запасов на начало отчетного периода и поступивших до момента выбытия запасов.

При применении способа ФИФО первые выбывшие запасы оцениваются по стоимости первых по времени поступлений запасов с учетом стоимости запасов на начало отчетного периода.

Отклонения (за исключением отклонений, которые могут быть прямо включены в стоимость каждой единицы бухгалтерского учета выбывших запасов) распределяются между выбывшими в отчетном периоде запасами и оставшимися на конец отчетного периода запасами.

Сумма отклонений, относящаяся к выбывшим в отчетном периоде запасам, определяется путем умножения среднего удельного веса отклонений на условную оценку этих запасов.

Средний удельный вес отклонений определяется путем деления суммы отклонений, приходящихся на остаток запасов на начало отчетного периода и на поступившие в отчетном периоде запасы, на условную оценку остатка запасов на начало отчетного периода и поступивших в отчетном периоде запасов.

Распределение отклонений между выбывшими в отчетном периоде запасами и оставшимися на конец отчетного периода запасами в порядке, установленном частями первой–третьей настоящего пункта, производится по видам или группам запасов.

Сумма отклонений, относящаяся к выбывшим в отчетном периоде запасам, отражается в бухгалтерском учете на тех счетах, на которых отражается выбытие этих запасов.

При небольшом удельном весе (не более 10 процентов) отклонений в стоимости материалов вся сумма этих отклонений может отражаться на тех счетах, на которых отражается выбытие этих материалов.

4.5. Перенесение в состав затрат, расходов стоимости отдельных предметов

К отдельным предметам относятся 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.

Первоначальная стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат, расходов в порядке, установленном положением об учетной политике организации. Таким образом, организация самостоятельно определяет порядок перенесения в состав затрат, расходов стоимости отдельных предметов и закрепляет его в учетной политике.

При этом важно отметить, что организация может в учетной политике предусмотреть произвольные способы перенесения в состав затрат, расходов в отношении всех отдельных предметов. При этом стоимость отдельных предметов с 2023 года может переноситься в состав затрат, расходов способами, которые организация применяла в отношении отдельных предметов в составе средств в обороте до 2023 года.

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, расходы 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.

4.6. Учет многооборотной тары

Тара - вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции и других материальных ценностей. Тара под продукцией (товарами) может совершать однократный или многократный оборот (многооборотная тара).

С 2023 года организации применяют новые подходы к учету многооборотной тары.

Организации необходимо ввести в рабочий план счетов забалансовый счет для учета многооборотной тары.

Также при необходимости организация может вводить субсчета второго порядка к субсчетам 10-4 и 41-3, поскольку она может уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в типовом плане счетов, исключая или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена поставщиком внутренними записями стоимость многооборотной тары, переданной поставщиком покупателю вместе с товарно-материальными ценностями	10-4; 41-3	10-4; 41-3
Отражена покупателем стоимость многооборотной тары, переданной поставщиком покупателю вместе с товарно-материальными ценностями	018	
Отражена поставщиком стоимость многооборотной тары, возвращенной покупателем поставщику	10-4; 41-3	10-4; 41-3
Отражена покупателем стоимость многооборотной тары, возвращенной покупателем поставщику		018
Отражена поставщиком стоимость многооборотной тары, не возвращенной покупателем поставщику в срок, установленный договором	90-10	10-4; 41-3
Отражена покупателем стоимость многооборотной тары, не возвращенной покупателем поставщику в срок, установленный договором	10-4; 41-3	60
Одновременно		018

Тема 5. Бухгалтерский учет финансовой аренды (лизинга)

Вопросы:

- 5.1. Виды лизинга и документальное оформление лизинговых операций.
- 5.2. Бухгалтерский учет инвестиционных расходов лизингодателя.
- 5.3. Бухгалтерский учет лизинга у лизингодателя.
- 5.4. Бухгалтерский учет лизинга у лизингополучателя.

5.1. Виды лизинга и документальное оформление лизинговых операций

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации об активах, обязательствах, доходах, расходах, возникающих при совершении хозяйственных операций по договорам финансовой аренды (лизинга) в организациях определяет Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)» утв. Пост. Министерства финансов Республики Беларусь 30 ноября 2018 г. № 73.

По договору финансовой аренды (лизинга) арендодатель (лизингодатель), являющийся юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество у определенного им продавца

(поставщика) и предоставить арендатору (лизингополучателю) это имущество, составляющее предмет договора финансовой аренды, за плату во временное владение и пользование.

Согласно Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)» утв. Пост. Министерства финансов Республики Беларусь 30 ноября 2018 г. № 73:

Финансовый лизинг - финансовая аренда (лизинг), при которой лизинговые платежи в течение срока лизинга продолжительностью не менее 1 года обеспечивают возмещение лизингодателю не менее 75 % стоимости предметализинга независимо от того, предусмотрен ли договором лизинга выкуп предмета лизинга или его возврат лизингодателю;

Оперативный лизинг - 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.

Национальным стандартом № 73 дополнительно введены такие понятия, как:

- *долгосрочный лизинг* – лизинг, при котором лизингодатель предоставляет лизингополучателю предмет лизинга во временное владение и пользование по договору лизинга на срок не менее 1 года;

- *краткосрочный лизинг* – лизинг, при котором лизингодатель предоставляет лизингополучателю предмет лизинга во временное владение и пользование по договору лизинга на срок менее 1 года.

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

Предмет лизинга учитывается:

- при долгосрочном лизинге - на балансе лизингополучателя;

- при краткосрочном лизинге - на балансе лизингодателя.

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

Возврат предмета лизинга лизингодателю оформляется *актом приемки-передачи предмета лизинга*, который подписывается лизингодателем и лизингополучателем.

Для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и (или) принятия к учету у грузополучателя организациями заполняются накладная формы ТТН-1 и накладная формы ТН-2.

5.2. Бухгалтерский учет инвестиционных расходов лизингодателя

Существенным условием договора купли-продажи (поставки) имущества, приобретаемого для последующей передачи в качестве предмета договора финансовой аренды (лизинга), является указание на то, что такое имущество предназначено для передачи по договору финансовой аренды (лизинга) определенному лизингополучателю.

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

Стоимость предмета лизинга определяется с учетом следующих *инвестиционных расходов лизингодателя*:

- на приобретение имущества, предназначенного для последующей передачи в качестве предмета лизинга, у продавца (поставщика) предмета лизинга;
- приобретение товаров (работ, услуг), необходимых для доставки предмета лизинга, доведения его до состояния, пригодного к использованию лизингополучателем в соответствии с договором лизинга, и передачу лизингополучателю, в том числе на оплату:
 - погрузочно-разгрузочных работ;
 - страхования при приобретении и перевозке (доставке) имущества, предназначенного для последующей передачи в качестве предмета лизинга;
 - работ и материалов для установки и монтажа предмета лизинга, а также создания необходимых для применения предмета лизинга конструкций (сооружений);
 - таможенных платежей, связанных с приобретением и перевозкой (доставкой) предмета лизинга лизингополучателю;
 - утилизационного сбора, подлежащего уплате в установленных законодательством случаях в отношении транспортного средства, подлежащего передаче лизингополучателю по договору лизинга в качестве предмета лизинга;
 - налогов, сборов (пошлин), иных обязательных платежей, связанных с доведением предмета лизинга до состояния, пригодного к использованию лизингополучателем;
- государственную регистрацию предмета лизинга, прав на него и (или) договора лизинга, если в соответствии с законодательством или договором лизинга такую регистрацию осуществляет лизингодатель;
- покупку иностранной валюты для расчетов по обязательствам, связанным с приобретением имущества, предназначенного для последующей передачи в качестве предмета лизинга, в том числе связанных с разницей между курсом покупки и официальным курсом белорусского рубля к иностранной валюте, установленным Национальным банком Республики Беларусь на дату покупки, до ввода предмета лизинга в эксплуатацию (фактической передачи лизингополучателю);

- иных инвестиционных расходов лизингодателя, связанных с приобретением предмета лизинга, доведением его до состояния, пригодного к использованию лизингополучателем в соответствии с договором лизинга, и передачей лизингополучателю.

Предмет, предназначенный для передачи лизингополучателю, приходится с учетом всех затрат, связанных с его приобретением, по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные активы», субсчет 2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)», в корреспонденции с кредитом счета 08, субсчет 3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)».

Затраты, связанные с формированием первоначальной стоимости предмета лизинга, до момента передачи его лизингополучателю отражаются у лизингодателя записями, приведенными в таблице 4.

Таблица 5. Бухгалтерские записи по учету затрат, связанных с формированием первоначальной стоимости предмета лизинга, до момента передачи его лизингополучателю

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена стоимость приобретения предмета лизинга	08-3	60
Отражены расходы, связанные с доставкой предмета лизинга лизингодателю	08-3	60, 68, 76 и др.
Отражены расходы на государственную регистрацию предмета лизинга (если такая регистрация необходима и ее осуществляет лизингодатель)	08-3	68, 76
Отражены иные инвестиционные расходы, связанные с приобретением предмета лизинга	08-3	10, 60, 69, 70 и др.
Отражены расходы по покупке иностранной валюты для расчетов с поставщиком за предмет лизинга	08-3	57-2
Отражен «входной» НДС, предъявленный поставщиком предмета лизинга (либо уплаченный при его ввозе), поставщиками услуг, связанных с доставкой, и т. п.	18	51, 52, 60, 68, 76
Принят к учету предмет лизинга, готовый для передачи лизингополучателю	03-2	08-3

Стоимость предмета лизинга определяется в том числе с учетом *иных инвестиционных расходов лизингодателя*, связанных с приобретением предмета лизинга, доведением его до состояния, пригодного к использованию лизингополучателем в соответствии с договором лизинга.

5.3. Бухгалтерский учет лизинга у лизингодателя

При краткосрочном лизинге составляют следующие бухгалтерские записи, приведенные в таблице 5.

Таблица 5. Бухгалтерские записи по учету краткосрочного лизинга

Содержание операции	Дебет	Кредит
Передан лизингополучателю предмета лизинга	субсчет 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» получатель	субсчет 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» датель
Отражены лизинговые платежи в части стоимости предмета лизинга	62	91-1
Отражены лизинговые платежи в сумме дохода лизингодателя	62	90-1, 91-1
Возвращен лизингополучателем предмета лизинга	субсчет 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» датель	субсчет 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» получатель

При долгосрочном лизинге составляют следующие бух. записи, приведенные в таблице 6.

Таблица 6. Бухгалтерские записи по учету долгосрочного лизинга

Содержание операции	Дебет	Кредит
Передан лизингополучателю предмета лизинга	91-4	субсчет 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)»
Отражена задолженность лизингополучателя (без суммы НДС)	62	91-4
Отражена сумма НДС на дату передачи лизингополучателю предмета лизинга;	62	76
Отражена сумма НДС при исчислении в сроки, установленные законодательством.	76	68
Отражена стоимость передаваемого лизингополучателю предмета лизинга	011 «Основные средства, сданные в аренду».	
Отражен доход лизингодателя (лизинговые платежи)	62	90-1, 91-1
Возвращен лизингополучателем предмета лизинга по истечении или до истечения срока лизинга отражаются:	08	62
Отражена сумма НДС, относящаяся к стоимости предмета лизинга, фактически не погашенная лизингополучателем в составе лизинговых платежей	76	62
Отражена стоимость возвращаемого или выкупаемого лизингополучателем предмета лизинга		011 «Основные средства, сданные в аренду».

5.4. Бухгалтерский учет лизинга у лизингополучателя

При краткосрочном лизинге составляют следующие бухгалтерские записи, приведенные в таблице 7.

Таблица 7. Бухгалтерские записи по учету краткосрочного лизинга

Содержание операции	Дебет	Кредит
Стоимость получаемого предмета лизинга	001	
Затраты на доставку предмета лизинга и доведение его до состояния, пригодного к использованию	26, 44 и другие счета	10, 60, 69, 70, 76 и другие счета
Лизинговые платежи:	26, 44	76
- в части стоимости предмета лизинга;	и другие счета	
- в сумме дохода лизингодателя	91-4	76
Стоимость возвращаемого предмета лизинга		001

При долгосрочном лизинге составляют следующие бухгалтерские записи, приведенные в таблице 8.

Таблица 8. Бухгалтерские записи по учету долгосрочного лизинга

Содержание операции	Дебет	Кредит
Стоимость получаемого предмета лизинга	07, 08	76
Сумма налога на добавленную стоимость, относящаяся к стоимости получаемого предмета лизинга	18	76
Затраты на доставку предмета лизинга и доведение его до состояния, пригодного к использованию	08	10, 60, 69, 70, 76 и другие счета
Первоначальная стоимость переводимого в состав основных средств предмета лизинга, равная сумме стоимости предмета лизинга и затрат на его доставку и доведение до состояния, пригодного к использованию	01	08
Лизинговые платежи в сумме вознаграждения (дохода) лизингодателя и включаемых в их состав инвестиционных расходов лизингодателя, не учитываемых в первоначальной стоимости предмета лизинга (далее - доход лизингодателя)	91-4	76
Затраты на отдельные и неотделимые улучшения предмета лизинга	08	10, 60, 69, 70, 76 и другие счета
Затраты на отдельные и неотделимые улучшения предмета лизинга	01	08
Первоначальная стоимость приобретаемого в собственность предмета лизинга, стоимость его отдельных и неотделимых улучшений	01	01
Суммы накопленной амортизации предмета лизинга, его отдельных и неотделимых улучшений	02	02
При возврате лизингодателю предмета лизинга по истечении или до истечения срока лизинга:		
- остаточная стоимость предмета лизинга;	91-4	01
- сумма налога	76	18

- списание кредиторской задолженности перед лизингодателем по лизинговым платежам в части стоимости предмета лизинга и выкупной стоимости предмета лизинга (если договором лизинга предусмотрено условие о выкупе предмета лизинга), за вычетом кредиторской задолженности перед лизингодателем, не погашенной в установленный срок, а также кредиторской задолженности перед лизингодателем, установленный срок погашения которой продлен.	76	91-1
---	----	------

Тема 6. Формирование в бухгалтерском учете информации о финансовых инструментах.

Вопросы:

- 6.1. Финансовые активы и обязательства и их классификация.
- 6.2. Оценка финансовых активов и обязательств.
- 6.3. Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых инструментах.
- 6.4. Порядок формирования в отчетности информации о финансовых обязательствах.
- 6.5. Прекращение признания финансовых активов и обязательств.

6.1. Финансовые активы и обязательства и их классификация.

Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых инструментах определяет национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Финансовые инструменты» утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 22.12.2018 № 74.

Финансовый инструмент — договор, в результате которого возникают финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевого финансового инструмента у другой организации. Как следует из определения, к финансовым инструментам относятся:

- финансовый актив;
- финансовое обязательство;
- долевого финансового инструмента.

Финансовый актив — актив, представляющий собой денежные средства, эквиваленты денежных средств, долевого финансового инструмента другого лица или право получения финансового актива от другого лица, обмена финансовым инструментом с другим лицом на выгодных для организации условиях, получения переменного количества собственных долевого финансовых инструмента от другого лица.

К финансовым активам относятся:

- вклады в уставный капитал других организаций;
- долевые ценные бумаги (например, акции);

- долговые ценные бумаги (например, облигации, векселя, депозитные сертификаты);
- денежные средства, включая средства на банковских счетах (например, банковские депозиты) и денежные эквиваленты;
- производные финансовые инструменты;
- выданные организацией займы (денежные и товарные);
- дебиторская задолженность по выданным авансам, товарным фьючерсным контрактам др.

Долевой финансовый инструмент — финансовый инструмент, подтверждающий право его держателя на долю в собственном капитале другого лица

Долговой финансовый инструмент — финансовый инструмент, подтверждающий обязательство его эмитента или обязанного лица

Производный финансовый инструмент — финансовый инструмент, с приобретением которого не связаны или связаны незначительные операционные затраты, стоимость которого зависит от параметров базового актива и расчеты по которому предполагается произвести в будущем.

Основные свойства финансовых активов:

- 1) они не имеют реальной физической формы;
- 2) представляют собой требования, которые могут быть обращены на реальное имущество субъектов хозяйствования, выпустивших тот или иной актив: эмитентов акций и облигаций, заемщиков по договору займа и др.;
- 3) имеют под собой правовую основу. Порядок их возникновения, обращения и погашения строго регламентируется действующими нормативными правовыми актами Республики Беларусь;
- 4) характеризуются определенной степенью ликвидности, то есть способностью обращаться в денежную форму;
- 5) риск того, что владелец не сможет получить назад вложенные средства.

В учетной практике используются различные критерии по классификации финансовых активов, учитывающих влияние на организацию бухгалтерского учета и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Наиболее существенным признаком является деление финансовых активов по сроку их погашения на:

- 1) долгосрочные — погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты.
- 2) краткосрочные — погашение которых ожидается менее чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Финансовый актив принимается к бухгалтерскому учету организации в случае, если эта организация становится стороной финансового инструмента и стоимость этого актива может быть достоверно определена.

При принятии к бухгалтерскому учету финансовый актив относится к одной из следующих категорий:

1) «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости»;

2) «Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости».

К категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости» относится не являющийся производным финансовым инструментом финансовый актив с определяемыми платежами по нему и фиксированным сроком погашения, если организация намеревается удерживать этот финансовый актив до наступления срока его погашения (облигации, векселя, выданные займы, не обеспеченные облигациями или векселями, прочие долговые финансовые инструменты, в том числе торговая дебиторская задолженность).

К категории «Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости» относятся финансовые активы организации, за исключением подлежащих отнесению к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости» (долевые финансовые инструменты, производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми активами, долговые финансовые инструменты, если организация не намеревается удерживать их до наступления срока их погашения).

Финансовое обязательство — обязательство, предусматривающее передачу финансового актива другому лицу, обмен финансовым инструментом с другим лицом на невыгодных для организации условиях, передачу переменного количества собственных долевых финансовых инструментов другому лицу.

Финансовое обязательство принимается к бухгалтерскому учету организации в случае, если эта организация становится стороной финансового инструмента и стоимость этого обязательства может быть достоверно определена.

При принятии к бухгалтерскому учету финансовое обязательство относится к одной из следующих категорий:

1. «Финансовые обязательства, учитываемые по амортизированной стоимости» (обязательства по кредитам и займам, торговая кредиторская задолженность).

2. «Финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости» (производные финансовые инструменты, являющиеся финансовыми обязательствами).

6.2. Оценка финансовых активов и обязательств

Финансовый актив принимается к бухгалтерскому учету организации по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость торговой дебиторской задолженности (в том числе обеспеченной полученными векселями) принимается равной относящейся к ней сумме выручки от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Первоначальная стоимость финансового актива, относящегося к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной

стоимости» (за исключением торговой дебиторской задолженности), принимается равной:

- при приобретении - стоимости приобретения финансового актива, увеличенной на сумму операционных затрат;

- при внесении собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации - стоимости финансового актива, определенной 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 организацией самостоятельно), увеличенной на сумму операционных затрат;

- при безвозмездном получении - справедливой стоимости безвозмездно полученного финансового актива на дату принятия его к бухгалтерскому учету, увеличенной на сумму операционных затрат, а при невозможности достоверного ее определения - стоимости, по которой этот финансовый актив числился в бухгалтерском учете передающей стороны на дату передачи, увеличенной на сумму операционных затрат;

- при получении финансового актива по договору, предусматривающему исполнение обязательств векселями третьих лиц, - сумме дебиторской задолженности покупателя, заказчика, погашенной векселем, увеличенной на сумму операционных затрат;

- при выдаче займа, не обеспеченного облигациями, векселями, - сумме выданного займа, увеличенной на сумму операционных затрат.

Первоначальная стоимость финансового актива, относящегося к категории «Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости» (за исключением производных финансовых инструментов), при приобретении принимается равной стоимости его приобретения.

Финансовое обязательство принимается к бухгалтерскому учету организации по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость торговой кредиторской задолженности, в том числе обеспеченной выданными векселями, принимается равной стоимости относящихся к ней приобретенных активов, работ, услуг.

Первоначальная стоимость финансового обязательства, относящегося к категории «Финансовые обязательства, учитываемые по амортизированной стоимости» (за исключением торговой кредиторской задолженности), принимается равной стоимости размещения финансового обязательства, уменьшенной на сумму операционных затрат.

Первоначальная стоимость финансового обязательства, относящегося к категории «Финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости», принимается равной стоимости размещения финансового обязательства (в случае, если оно не является производным финансовым инструментом) или справедливой стоимости финансового обязательства (в случае, если оно является производным финансовым инструментом).

6.3. Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о финансовых инструментах в организациях

Наиболее существенным при организации учетного процесса в положении по учетной политике следует учесть аспекты, связанные с учетной оценкой, которая организуется с использованием соответствующих субсчетов и аналитических счетов.

Следует предусмотреть соответствующие субсчета и аналитические счета согласно требованиям Инструкции № 50.

Согласно учетной политике и рабочему плану счетов организация может применять следующие субсчета к счету 06 «Долгосрочные финансовые вложения»:

- 06-1 «Покупная стоимость ценных бумаг»;
- 06-2 «Процентный (оплаченный) доход по ценным бумагам»;
- 06-3 «Операционные затраты по ценным бумагам»;
- 06-4 «Предоставленные премии по ценным бумагам».
- 06-5 «Полученные скидки по ценным бумагам».

Или же для более четкой организации аналитического учета операций, регулируемых НСБУ № 74.

Например, по финансовым активам целесообразно выделить аналитические счета к соответствующим счетам:

- покупная стоимость финансовых активов;
- номинальная стоимость финансовых активов;
- накопленные проценты по финансовым активам;
- начисленные проценты по финансовым активам (п. 15.1; п. 23 НСБУ № 74);
- операционные затраты по финансовым активам (п. 2 НСБУ № 74);
- премия (п. 2 НСБУ № 74);
- скидка (п. 2 НСБУ № 74).

Наличие такой информации позволяет в любой момент по данным бухгалтерского учета определить учетную стоимость финансового актива.

Еще одним аспектом, заслуживающим внимания при формировании рабочего плана счетов в части финансовых активов, было бы выделение:

- финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости (п. 6 НСБУ № 74);
- финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости (п. 7 НСБУ № 74).

6.4. Порядок формирования в отчетности информации о финансовых обязательствах.

Как и по финансовым активам, по финансовым обязательствам наиболее существенным классификационным признаком является деление в БФО) по сроку их погашения на:

- 1) долгосрочные — погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

К их числу можно отнести долгосрочные финансовые обязательства, учитываемые на счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При раскрытии информации в БФО следует учитывать нормы НСБУ № 104 либо НСБУ № 46.

Так, согласно п. 15 НСБУ № 104:

в разделе IV «Долгосрочные обязательства» бухгалтерского баланса приводится информация об обязательствах, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

По статье «Долгосрочные кредиты и займы» (строка 510) показываются учитываемые на счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» обязательства по долгосрочным кредитам и займам, погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты;

2) краткосрочные — погашение которых ожидается менее чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Применительно к финансовым вложениям в бухгалтерском балансе по статье «Краткосрочные кредиты и займы» (строка 610) показываются обязательства по краткосрочным кредитам и займам, учитываемые на счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (п. 16 НСБУ № 46).

6.5. Прекращение признания финансовых активов и обязательств.

Прекращение признания финансового актива или, иными словами, необходимость отражения его выбытия осуществляется при истечении срока действия прав организации на такой финансовый актив.

Прекращение признания финансового актива может происходить по причине его реализации, обмена, безвозмездной передачи, внесения в качестве вклада в уставный фонд, предоставления в качестве отступного и по различным иным причинам.

Признание финансового актива прекращается:

- или при истечении срока действия прав организации на получение будущих денежных потоков от использования финансового актива,
- или при передаче финансового актива другому лицу (п.22НСБУ № 74).

При замене одного финансового актива на другой с существенно отличающимися условиями либо существенном изменении условий имеющегося финансового актива в бухгалтерском учете отражается погашение первоначального финансового актива и признание нового финансового актива.

Согласно п.23НСБУ № 74 при прекращении признания финансового актива начисляются приходящиеся на период с даты, следующей за последней отчетной датой, по дату (до даты) прекращения его признания в соответствии с условиями договора и (или) требованиями законодательства суммы погашения операционных затрат (в случае их включения в первоначальную стоимость финансового актива), премий, скидок, процента (дисконта), относящихся к этому финансовому активу.

В бухгалтерском учете прекращение признания финансового актива, учитываемого по амортизированной стоимости отражается следующим образом в таблице 9:

Таблица 9. Бухгалтерские записи по учету прекращение признания финансового актива, учитываемого по амортизированной стоимости

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена сумма начисленного дохода от реализации финансового актива	76	90, 91
Отражено восстановление суммы ранее созданного резерва под обесценение финансового актива	06, 59	91
Отражено списание суммы операционных затрат (оставшихся «неисписанными» на дату прекращения признания финансового актива)	90, 91	06, 58
Отражено списание премий, приходящихся на период с даты, следующей за последней отчетной датой, по дату (до даты) прекращения его признания в соответствии с условиями договора и (или) требованиями законодательства	90, 91	06, 58
Отражено списание скидок, приходящихся на период с даты, следующей за последней отчетной датой, по дату (до даты) прекращения его признания в соответствии с условиями договора и (или) требованиями законодательства	90, 91	06, 58
Отражено начисление процента, приходящегося на период с даты, следующей за последней отчетной датой, по дату (до даты) прекращения его признания в соответствии с условиями договора и (или) требованиями законодательства	06, 58	91
Отражено начисление дисконта, приходящегося на период с даты, следующей за последней отчетной датой, по дату (до даты) прекращения его признания в соответствии с условиями договора и (или) требованиями законодательства	62	90, 91
Отражено списание стоимости финансового актива, по которой он учитывается в бухгалтерском учете на дату прекращения его признания	90, 91	06, 58

В бухгалтерском учете прекращение признания финансового актива, учитываемого по справедливой стоимости, отражается следующим образом:

Таблица 10. Бухгалтерские записи по учету прекращение признания финансового актива, учитываемого по справедливой стоимости

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена сумма начисленного дохода от реализации финансового актива	76	90, 91
Отражено начисление процентов, приходящихся на период с даты, следующей за последней отчетной датой, по дату (до даты) прекращения признания финансового актива в соответствии с условиями договора и (или) требованиями законодательства	06, 58	91
Отражено начисление дисконта, приходящегося на период с даты, следующей за последней отчетной датой, по дату (до даты) прекращения признания финансового актива в соответствии с условиями договора и (или) требованиями законодательства	76	90, 91
Отражено списание стоимости финансового актива, по которой он учитывается в бухгалтерском учете на дату прекращения его признания	90, 91	06, 58

Тема 7. Индивидуальная и консолидированная бухгалтерская отчетность

7.1. Виды бухгалтерской отчетности. Порядок и сроки составления и представления.

7.2. Состав и характеристика отчетности. Формирование в отчетности информации согласно НСБУ.

7.3. Консолидация отчетности

7.1. Виды бухгалтерской отчетности. Порядок и сроки составления и представления

Согласно гл.3 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» организация должна составлять годовую отчетность, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, – промежуточную (квартальную, месячную) отчетность. Отчетным периодом для годовой отчетности является календарный год – с 1 января по 31 декабря, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации, для промежуточной отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации.

При создании организации первым отчетным периодом для годовой отчетности является период с даты ее государственной регистрации по 31 декабря, для промежуточной отчетности – с даты ее государственной регистрации по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность.

Отчетность составляется в официальной денежной единице Республики Беларусь. Показатели отчетности должны быть тождественны данным

синтетического и аналитического учета. Отчетность организации подписывается (утверждается) ее руководителем и (или) иными лицами (органами), уполномоченными на то законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации.

Индивидуальная отчетность составляется в:

- организации, не являющейся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам;

- организации, являющейся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам, – без учета отчетности ее унитарных предприятий, дочерних хозяйственных обществ;

- организации, входящей в состав участников холдинга, – без учета отчетности юридических лиц, с которыми организация объединена в холдинг.

Консолидированная отчетность составляется по группе организаций (холдингу, хозяйственному обществу и его унитарным предприятиям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам, унитарному предприятию и его дочерним унитарным предприятиям) как отчетность единой организации.

Порядок и сроки представления консолидированной отчетности устанавливаются собственником имущества (учредителями, участниками) организации и иными лицами, уполномоченными на получение консолидированной отчетности законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации (для банковских групп, банковских холдингов — Национальным банком Республики Беларусь).

Несмотря на то, что конкретных сроков представления консолидированной отчетности Национальным стандартом не установлено, необходимо принимать во внимание нормы законодательства, регулирующие создание и деятельность на территории РБ отдельных компаний, в частности холдингов (Указ от 28.12.2009 №660). Согласно Указу № 660 дочерние компании обязаны представлять управляющей компании бухгалтерскую отчетность не реже одного раза в год до 1 апреля года, следующего за отчетным.

Правила раскрытия информации в индивидуальной бухгалтерской отчетности, составляемой организациями (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций), установлены в Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104.

Правила раскрытия информации в консолидированной бухгалтерской отчетности, составляемой организациями (за исключением банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп,

банковских холдингов, бюджетных организаций) определены в Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденном постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.06.2014 № 46.

Организации (за исключением бюджетных организаций) **представляют** годовую индивидуальную отчетность:

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

- государственным органам, иным государственным организациям, подчиненным Правительству Республики Беларусь, если отчитывающиеся организации находятся в их подчинении (входят в их состав) или являются хозяйственными обществами, акции (доли в уставных фондах) которых принадлежат Республике Беларусь или административно-территориальным единицам и переданы в управление этим органам, организациям;

Организации не позднее 31 марта года, следующего за отчетным, годовую индивидуальную отчетность, составленную в соответствии с настоящим Законом, обязаны представлять в налоговый орган по месту постановки на учет (часть первая подп.1.4.2 п.1 ст.22 Налогового кодекса Республики Беларусь).

Организации (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, бюджетных организаций, страховых организаций) представляют промежуточную индивидуальную отчетность в порядке и сроки, установленные:

- *собственником имущества (учредителями, участниками) организации и иными лицами, уполномоченными на получение промежуточной индивидуальной отчетности законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации;*

- *государственными органами, иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, если отчитывающиеся организации находятся в их подчинении (входят в их состав) или являются хозяйственными обществами, акции (доли в уставных фондах) которых принадлежат Республике Беларусь или административно-территориальным единицам и переданы в управление этим органам, организациям.*

Общественно значимые организации (за исключением банков, акционерных инвестиционных фондов, управляющих организаций инвестиционных фондов) обязаны составлять за 2016 год и последующие годы годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Годовая отчетность общественно значимой организации, составленная в соответствии с МСФО, вместе с аудиторским заключением по этой отчетности должна быть:

- представлена в Министерство финансов Республики Беларусь (банка – в Национальный банк Республики Беларусь) не позднее 30 июня года, следующего за отчетным;

- размещена на сайте общественно значимой организации в глобальной компьютерной сети Интернет не позднее 31 июля года, следующего за отчетным.

7.2. Состав и характеристика отчетности. Формирование в отчетности информации согласно НСБУ.

Годовая и промежуточная отчетность (за исключением месячной отчетности) коммерческих организаций **состоят** из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

отчета об изменении собственного капитала;

отчета о движении денежных средств;

примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса.

При раскрытии информации в БФО следует учитывать нормы НСБУ № 104) либо НСБУ № 46). Так, согласно ч. 6 п. 12 НСБУ № 104 по статье «Долгосрочные финансовые вложения» (строка 150) показываются суммы долгосрочных финансовых вложений, учитываемых на счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты. При наличии резервов под обесценение долгосрочных финансовых вложений, учитываемых на счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (отдельный субсчет), показатель этой статьи, в связи с которым созданы резервы под обесценение долгосрочных финансовых вложений, уменьшается на суммы этих резервов. В консолидированной отчетности долгосрочные финансовые вложения материнского предприятия в уставный капитал ассоциированного предприятия и связанные с этими вложениями показатели отражаются в соответствии с методом долевого участия (п. 14 НСБУ № 46);

2) краткосрочные — погашение которых ожидается менее чем через 12 месяцев после отчетной даты. Применительно к финансовым вложениям в бухгалтерском балансе по статье «Краткосрочные финансовые вложения» (строка 260) показываются суммы краткосрочных финансовых вложений (за исключением эквивалентов денежных средств), учитываемых на сч. 58 «Краткосрочные финансовые вложения», а также суммы долгосрочных финансовых вложений (за исключением долгосрочных финансовых вложений в уставные капиталы других организаций, вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества), учитываемых на счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты. При наличии резервов под обесценение краткосрочных

финансовых вложений, учитываемых на счет 59 «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений», и (или) резервов под обесценение долгосрочных финансовых вложений, учитываемых на счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» (отдельный субсчет), показатель этой статьи, в связи с которым созданы резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений и (или) резервы под обесценение долгосрочных финансовых вложений, уменьшается на суммы этих резервов (ч. 16 п. 13 НСБУ № 104).

В примечаниях к консолидированной отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

1) по финансовым вложениям:

- суммы финансовых вложений в ценные бумаги других организаций по их видам и срокам погашения с выделением сумм финансовых вложений в ценные бумаги других организаций, относящихся к категориям «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости», «Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости», а также финансовых вложений материнского предприятия в ценные бумаги дочерних и ассоциированных предприятий на конец предыдущего года и отчетного периода;

- суммы начисленных и полученных процентов по финансовым вложениям, относящимся к категории «Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости», за отчетный период;

- суммы изменений справедливой стоимости финансовых вложений, относящихся к категории «Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости», за отчетный период;

- стоимость производных финансовых инструментов, являющихся финансовыми активами, на конец предыдущего года и отчетного периода;

- суммы изменений справедливой стоимости производных финансовых инструментов, являющихся финансовыми активами, относящиеся к эффективной части хеджирования денежных потоков, за отчетный период;

- суммы предоставленных другим организациям займов на сроки до 12 месяцев и более 12 месяцев с выделением сумм займов, предоставленных при совершении внутригрупповых операций, на конец предыдущего года и отчетного периода;

- суммы вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества на конец предыдущего года и отчетного периода;

- суммы резервов под обесценение долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений на конец предыдущего года и отчетного периода, суммы созданных в отчетном периоде резервов под обесценение долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений с выделением сумм увеличения созданных в предыдущих периодах резервов под обесценение долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений,

суммы восстановленных в отчетном периоде резервов под обесценение долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений, обстоятельства, обусловившие восстановление резервов под обесценение долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений в отчетном периоде (п. 16.10 НСБУ № 46).

7.3. Консолидация отчетности

Консолидированная бухгалтерская отчетность – это объединенная отчетность всех входящих в группу компаний. В такой отчетности показываются прибыли и убытки, активы и обязательства группы в целом, без учета каких-либо переводов дохода или долгов между ними.

Составляют ее материнские компании. Материнская компания — холдинги, хозяйственные общества и его унитарные предприятия, дочерние и зависимые хозяйственные общества, унитарные предприятия и его дочерние компании. Материнская компания на основании предоставленной ей индивидуальной отчетности от каждой из дочерних компаний составляют консолидированную отчетность и предоставляет ее руководителям, собственникам, акционерам, кредиторам, инвесторам и иным лицам.

Юридически самостоятельные компании, находящиеся в составе группы организаций, являются единым финансовым организмом. Консолидированная отчетность позволяет показать результат хозяйственной деятельности этих крупных предприятий, холдингов. Консолидированная отчетность служит базой для принятия управленческих решений по организациям, субъекты которых являются юридически независимыми, но связанными общим капиталом.

Другими словами, на базе консолидированной отчетности, руководство объединения может принимать решения об объеме производства, или, к примеру, инвестициях в конкретный субъект, исходя из данных о финансовых результатах всего объединения.

Основные принципы составления:

- отчетность составляется по группе организаций как отчетность единой организации и предоставляется собственнику имущества (учредителям, участникам).

- организации, должны применять одинаковые способы ведения бухгалтерского учета в тех отчетных периодах, за которые составляется консолидированная отчетность.

- индивидуальная бухгалтерская отчетность должна быть составлена на одну и ту же отчетную дату.

- консолидированная отчетность составляется материнским предприятием по формам, устанавливаемым им самостоятельно.

- показатели консолидированной отчетности приводятся в миллионах белорусских рублей в целых числах.

Консолидированная отчетность составляется для «обозрения» не только капитала, но и активов, обязательств, доходов и расходов групп компаний вне зависимости от ведомственной подчиненности.

В такой отчетности показываются прибыли и убытки, активы и обязательства группы в целом, без учета каких-либо переводов дохода или долгов между ними.

Организации, объединенные в группу организаций, должны применять одинаковые способы ведения бухгалтерского учета в тех отчетных периодах, за которые составляется консолидированная отчетность.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется только по группе организаций, подчиненных республиканскому органу государственного управления, или входящих в состав государственной организации, подчиненной Правительству Республики Беларусь, или входящих в состав государственного объединения, или по иной группе организаций, предусмотренной законодательством Республики Беларусь.

Показатели сводной отчетности определяются путем суммирования соответствующих показателей индивидуальной бухгалтерской отчетности. При этом организации могут применять разные способы ведения бухгалтерского учета в том отчетном периоде, за который составляется сводная отчетность.