

Министерство труда и социальной защиты Республики Беларусь
Государственное учреждение образования
«Республиканский институт повышения квалификации
и переподготовки работников Министерства труда
и социальной защиты Республики Беларусь»

Н. В. Долбик

**УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

Пособие

Минск
«Колорград»
2018

УДК 657.421:657.22(075.9)

ББК 65.052я75

Д64

Рекомендовано к изданию Советом института
государственного учреждения образования
«Республиканский институт повышения квалификации
и переподготовки работников Министерства труда
и социальной защиты Республики Беларусь»,
протокол № 5 от 05.11.2018

Рецензенты:

доцент кафедры финансов и учета учреждения образования
«Частный институт управления и предпринимательства»,
кандидат экономических наук, доцент *Г. П. Шостик*;
главный бухгалтер государственного учреждения образования
«Институт подготовки научных кадров Национальной
академии наук Беларуси» *Н. П. Хекало*

Долбик, Н. В.

Д64 **Учет основных средств и нематериальных активов : учеб-**
ное пособие / Н. В. Долбик. – Минск : Колорград, 2018. – 68 с.
ISBN 978-985-596-233-6.

В пособии представлена теоретическая основа и методология учета основных средств и нематериальных активов. Подробно рассмотрены классификация основных средств и нематериальных активов, порядок их отражения в бухгалтерском учете в соответствии с национальными и международными стандартами учета и отчетности. Пособие предназначено для руководителей и специалистов системы Минтруда и соцзащиты, проходящих повышение квалификации и переподготовку в РИПК Минтруда и соцзащиты, а также для слушателей РИПК Минтруда и соцзащиты, которые проходят переподготовку или профессиональную подготовку по специальностям экономического профиля.

УДК 657.421:657.22(075.9)

ББК 65.052я75

ISBN 978-985-596-233-6

© Долбик Н. В., 2018

© РИПК Минтруда
и соцзащиты, 2018

© Оформление.

ООО «Колорград», 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	4
Основные средства: определение, оценка и классификация.....	5
Документальное оформление и учет поступления основных средств. Организация аналитического и синтетического учета	8
Учет амортизации основных средств.....	19
Учет выбытия основных средств.....	27
Экономическое содержание, классификация и оценка нематериальных активов	32
Элементы анализа использования нематериальных активов	49
Особенности учета основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях	55
Литература	66

ВВЕДЕНИЕ

В системе управления организацией одно из важнейших мест занимает организация бухгалтерского управленческого учета. В деятельности предприятия (организации) любой формы собственности бухгалтерский учет выступает, во-первых, как звено управления, осуществляющее взаимную связь между руководством предприятия и его трудовым коллективом; во-вторых, как специальный финансовый язык, с помощью которого отражаются сущность и специфика хозяйственной деятельности.

Фундаментальную основу хозяйственной деятельности предприятия (организации) составляют долгосрочные активы, в том числе основные средства и нематериальные активы. Основные средства являются важнейшим средством производства и оказывают большое влияние на эффективность деятельности организации, они определяют производственную мощность предприятия. Непрерывный рост технического прогресса приводит к постоянному росту основных средств на базе внедрения новой техники, технологии и модернизации оборудования. Это в свою очередь требует улучшения использования основных средств и особенно их активной части.

Бухгалтерский учет и анализ основных средств и нематериальных активов должен способствовать контролю за эффективным использованием машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств, вычислительной техники и других средств труда. Более полное и рациональное использование основных средств и нематериальных активов предприятия способствует улучшению всех его технико-экономических показателей, росту производительности труда, повышению фондоотдачи, увеличению выпуска продукции, снижению ее себестоимости, экономии капитальных вложений.

В условиях формирования мирового рынка капитала и развития рыночных отношений в Республике Беларусь важное значение в использовании основных средств и нематериальных активов имеет правильно организованный учет их наличия и движения, а также расчет амортизации. Учет и анализ износа имеет важное значение, так как в условиях научно-технического прогресса создаются более производительные машины и оборудование, при этом темпы роста требуют ускорения обновления долгосрочных активов. В условиях повышения ответственности субъектов хозяйствования за результаты своей деятельности происходит изменение в подходах принятия управленческих решений в части управления долгосрочными активами. В пособии раскрыты теоретические вопросы организации учета долгосрочных активов, а также предложены варианты практического отражения объектов в учете с целью повышения эффективности их использования.

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА: ОПРЕДЕЛЕНИЕ, ОЦЕНКА И КЛАССИФИКАЦИЯ

В хозяйственной деятельности предприятия (организации), как правило, существенная доля финансовых средств расходуется на приобретение и обслуживание основных средств. Основные средства создаются в результате капитальных вложений в соответствии с планами технического оснащения или модернизации производства.

Основные средства – это материальные, то есть имеющие материально-вещественную форму, активы организации, используемые в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для целей управления организацией в течение нормативного срока службы или срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев.

Основные средства – совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени при выполнении следующих условий:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, а также для предоставления во временное пользование;
- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;
- активы предназначены для использования свыше 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

К основным средствам относятся здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, инструмент и другие объекты, создающие материальные условия для осуществления процесса производства или используемые для хранения и перемещения предметов и продуктов труда.

Для правильной организации учета основных средств большое значение имеет их классификация. На всех предприятиях применяется типовая классификация основных средств.

Основные средства, в зависимости от их назначения и материально-вещественных признаков, в соответствии с постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств» и

общегосударственным классификатором Республики Беларусь «Виды экономической деятельности» ОКРБ 00-2011 от 1 января 2016 г. имеют следующую классификацию.

1. Классификация по видам основных средств:

- здания, архитектурно-строительные объекты для жилья, производства и т. д. (шифр 1);
- сооружения – инженерно-строительные объекты для производства и выполнения технических функций (насосная станция, дымовая труба, мосты, эстакады, железнодорожные пути, водонапорные башни, платины, дороги, автостоянки) (шифр 2);
- передаточные устройства – линии электропередач, тепловые, газопроводы (шифр 3);
- машины и оборудование – силовые машины и оборудование (двигатели, турбины, трансформаторы) и рабочие (станки, прессы), измерительные и регулирующие приборы (кассовые аппараты, весы), вычислительная техника, кроме средств связи, оргтехника (шифр 4);
- транспортные средства (шифр 5);
- инструмент, инвентарь и принадлежности (дрель, перфоратор, краскопульт). Инвентарь может быть производственный и хозяйственный (шкафы, баки, контейнеры) (шифр 6–7);
- другие виды основных средств (рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, затраты на улучшение земель и т. д.).

2. Классификация по видам экономической деятельности:

- сельское хозяйство, охота, лесхоз;
- рыболовство и рыбоводство;
- горнодобывающая промышленность;
- производство и распределение электроэнергии, газа, воды;
- строительство;
- торговля, ремонты;
- общественное питание;
- транспорт;
- финансовая деятельность;
- операции с недвижимостью;
- деятельность, связанная с вычислительной техникой;
- научная;
- государственное управление;
- образование;
- здравоохранение, социальные услуги;
- предоставление коммунальных услуг;
- туризм, спорт, отдых, развлечения.

3. Классификация по праву собственности:

- собственные;
 - находящиеся в доверительном управлении;
 - основные средства, полученные в аренду и в лизинг;
 - полученные в безвозмездное пользование.
4. Классификация по степени применения:
- основные средства действующие;
 - бездействующие (на консервации или в стадии модернизации, реконструкции, дооборудования и т. д.).
5. Классификация по степени использования в хозяйственной деятельности:
- полностью используемые;
 - частично используемые.
6. Классификация по целевому использованию:
- для производства или для основной деятельности;
 - для управленческой деятельности;
 - для реализации;
 - не используемые в основной производственной деятельности, а используемые для социокультурных целей.

Основные средства при постановке на учет оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, в которую включают затраты на приобретение, возведение, изготовление, доставку, монтаж, установку, страхование, таможенные платежи, регистрацию, расходы, связанные с покупкой валюты, погрузочно-разгрузочные работы, оплату посредников, подрядчиков, проценты по кредитам и займам, кроме просроченных, уплаченные проценты до момента ввода в эксплуатацию основного средства.

При создании основного средства в организации в первоначальную стоимость включаются фактические прямые затраты на создание объекта и косвенные затраты, которые распределяются в соответствии с учетной политикой организации.

Объекты, построенные подрядным способом, принимаются к учету по договорной, сметной стоимости.

Первоначальная стоимость основных средств, полученных от учредителей в качестве вклада в уставной капитал, определяется на основании первичных документов (ПУД) – товарно-транспортная накладная (ТТН-1), счет-справка, договор купли-продажи и к нему акт государственной регистрации) или экспертного заключения.

Стоимость активов, полученных безвозмездно, определяется одним из следующих способов:

- путем суммирования стоимости активов на основании данных бухгалтерского учета передающей стороны и фактически произведенных затрат, связанных с их получением;

- на основе экспертного заключения;
- на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов, сходных с подлежащими оценке по основным экономическим, технологическим и иным характеристикам с учетом их индивидуальных особенностей.

При получении основного средства (ОС) от физического лица стоимость определяется по рыночной стоимости на дату принятия к учету.

Так как объекты ОС служат продолжительное время, их первоначальная оценка постепенно отклоняется от расходов на приобретение или строительство аналогичных объектов в современных условиях. Это отклонение устраняется (преодолевается) введением оценки по переоцененной стоимости). Переоцененная стоимость – стоимость, установленная в результате проведения переоценки ОС. Целью переоценки является определение реальной стоимости имущества. При переоценке используются:

1) метод прямой оценки – пересчет стоимости объектов ОС на стоимость новых объектов, аналогичных оцениваемым, с использованием документов и материалов, подготовленных организацией, самостоятельно осуществляющей переоценку, или субъектом, занимающимся оценочной деятельностью;

2) индексный метод – пересчет стоимости объектов ОС с использованием коэффициентов изменения их первоначальной стоимости дифференцированных по периодам принятия объектов к бухгалтерскому учету;

3) метод пересчета валютной стоимости – пересчет стоимости объектов ОС, приобретенных за иностранную валюту по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, установленному на 31 декабря отчетного года.

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ. ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО И СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА

Поступление основных средств в организацию и их выбытие должно быть оформлено документально. Основные средства поступают в результате:

- капитальных вложений;
- приобретения за плату у других организаций или физических лиц;
- получения от других организаций или физических лиц безвозмездно;

- обмена на другое имущество;
- субсидий государственного органа;
- внесения учредителями в счет их вкладов в уставной капитал организации (по договоренности сторон);
- выполнения проектов, грантов, договоров целевого характера;
- инвентаризации при выявлении неучтенных объектов.

Для оформления приема или передачи ОС оформляется акт о приеме-передаче основных средств, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов».

Акт утверждает руководитель организации передающей и принимающей стороны. Указываются номер акта, дата составления акта, дата принятия к учету, инвентарный номер основного средства, заводской номер и государственная регистрация права на недвижимое имущество, номер и дата. Справочно в акте указывается доля в праве общей собственности, если такая имеется. Дата выпуска или приобретения, дата ввода в эксплуатацию, фактический срок эксплуатации, первоначальная стоимость, сумма накопленной амортизации, ставка и сумма налога на добавленную стоимость (НДС), общая стоимость с НДС, срок полезного использования, способ начисления амортизации (если линейный, то указывается норма на месяц), краткая индивидуальная характеристика объекта ОС (содержание драгоценных металлов или камней).

Подписывают акт члены комиссии по приему. Делается заключение по пригодности или необходимости по доработке, ремонту и т. п. и в приложении описывается техническая документация.

Для оформления перемещения объектов ОС внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка) в другое применяется накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств. Указанная накладная выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объекта основных средств, третий – передается получателю.

Для оформления и учета приема-сдачи объектов ОС после ремонта, реконструкции, модернизации применяется акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств. Подписывается он членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на прием объектов основных средств, а также

представителем структурного подразделения, проводившего ремонт, утверждается руководителем организации и сдается в бухгалтерию.

Для оформления и учета списания пришедших в негодность объектов ОС применяется акт о списании имущества. Составляется этот акт в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждается руководителем. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объектов ОС, и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания. На изъятые детали, узлы составляется акт демонтажа (изъятия), который прилагается к акту списания.

Как правило, предприятия располагают значительным количеством объектов основных средств различных наименований и несколькими одинаковыми объектами одного наименования. Поступают они на предприятия в разное время, используются в неодинаковых условиях, имеют различные сроки службы, в разное время подвергаются ремонту. Поэтому для организации учета и контроля движения каждому объекту основных средств присваивается инвентарный номер. В бухгалтерском учете первичной учетной единицей основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций.

Присвоенный инвентарному объекту номер должен быть на нем обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесения краской или иным способом. Инвентарный номер сохраняется за объектом ОС весь период его нахождения в организации. Каждой группе основных средств отводится серия номеров исходя из количества числящихся объектов и возможного поступления их в дальнейшем.

Аналитический пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией предприятия в инвентарных карточках. При одновременном поступлении нескольких одинаковых объектов допускается открытие одной групповой инвентарной карточки с указанием в ней инвентарных номеров, присвоенных каждому объекту. Инвентарные карточки открываются в одном экземпляре. Обязательные реквизиты инвентарных карточек – наименование объекта, его инвентарный номер, завод-изготовитель, номер акта и дата приема, первоначальная стоимость, источник приобретения, краткая характеристика и др.

При перемещении объектов внутри предприятия, ремонте, выбытии в карточках делаются соответствующие отметки. Основанием для этого служат данные документов о перемещении, ремонте, ликвидации основных средств.

Инвентарные карточки регистрируются в описях инвентарных карточек по учету основных средств формы и хранятся в картотеке бухгалтерии, где они группируются по классификационным группам, а внутри их – по местам нахождения и видам объектов. При выбытии основных средств из картотеки изымаются соответствующие карточки. Инвентарная карточка содержит:

- номер;
- дату составления;
- номер основного средства заводской, инвентарный, номер паспорта;
- дату принятия к учету;
- местоположение объекта;
- изготовителя;
- дату выпуска;
- номер и дату акта;
- шифр по классификатору;
- нормативный срок службы.

В процессе эксплуатации в карточке отражаются начисленная амортизация, переоценка, перемещения, затраты на ремонт и характеристика объекта (приспособления, принадлежности, наличие драгоценных металлов и др.). Инвентарные карточки на поступившие и выбывшие объекты основных средств до конца месяца хранятся отдельно. На их основании составляются карточки учета движения основных средств за месяц по видам. Карточки открываются в начале года. В них по каждому виду основных средств отражаются наличие на начало года, поступление и выбытие за месяц, наличие на начало следующего месяца. Итоги записей в карточках за год используются для заполнения отчетности о движении основных средств. Инвентарные карточки и карточки учета движения основных средств сверяются с данными синтетического учета основных средств.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (с изменениями и дополнениями), синтетический учет основных средств ведется на счетах: 01 – «Основные средства»; 07 – «Оборудование к установке и строительные материалы»; 08 – «Вложения в долгосрочные активы». По дебету этих счетов отражается наличие и поступление ОС, по кредиту – их выбытие, передача, списание и др.

Синтетический учет основных средств представлен ниже.

1. В случае создания объектов самой организацией:

- Дебет счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;
- Кредит счета: 10 – «Материалы»; 07 – «Оборудование к установке и строительные материалы»; 20 – «Основное производство»; 23

– «Вспомогательные производства»; 50 – «Касса»; 51 – «Расчетные счета»; 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 69 – «Расчеты по социальному страхованию»; 70 – «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; 76/2 – «Расчеты по имущественному и личному страхованию» и др.

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Создание объектов основных средств самой организацией	08	10, 07, 20, 23, 50, 51, 60, 70, 76, 76/2 и др.

Все затраты, необходимые для создания объекта, собираются на дебете счета 08 с кредита разных счетов в зависимости от вида расходов.

2. В случае приобретения основных средств за плату у других организаций и лиц в учете отражается следующим образом.

2.1. При приобретении основных средств, не требующих монтажа на их стоимость, составляются проводки:

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. При согласии на оплату счетов поставщиков на стоимость без НДС	08	60, 76
2. На сумму НДС по приобретенным основным средствам	18	60, 76
3. По мере оплаты счетов поставщиков с учетом НДС	60	51, 50, 52, 55
4. При вводе основных средств в эксплуатацию	01	08
5. На сумму зачитываемого НДС	68	18

- Дебет счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- Дебет счета: 18 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- Дебет счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
Кредит счета: 51 – «Расчетные счета» (50 – «Касса», 52 – «Валютные счета», 55 – «Специальные счета в банках»);

- Дебет счета: 01 – «Основные средства»;
Кредит счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;
- Дебет счета: 68 – «Расчеты по налогам и сборам»;
Кредит счета: 18 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

1.2. При приобретении оборудования, требующего монтажа, составляются следующие бухгалтерские записи:

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
При согласии на оплату счетов поставщиков на стоимость без НДС	07	60, 76
1. На отраженную указанных в первичных расчетно-платежных документах сумму НДС по оприходованному оборудованию	18	60, 76
2. По мере оплаты счетов поставщиков с учетом НДС	60	51, 50, 52, 55
3. При передаче оборудования в монтаж	08	07
4. В зависимости от видов расходов – на затраты, связанные с монтажом оборудования		10, 69, 70 и др.
5. При вводе основных средств в эксплуатацию	01	08
6. На сумму зачитываемого НДС	68	18

- Дебет счета: 07 – «Оборудование к установке и строительные материалы»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- Дебет счета: 18 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- Дебет счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
Кредит счета: 51 – «Расчетные счета» (50 – «Касса», 52 – «Валютные счета», 55 – «Специальные счета в банках»);
- Дебет счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;

Кредит счета: 07 – «Оборудование к установке и строительные материалы»;

Кредит счета: 10 – «Материалы», 69 – «Расчеты по социальному страхованию», 70 – «Расчеты с персоналом по оплате труда» и других счетов;

- Дебет счета: 01 – «Основные средства»;

Кредит счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;

- Дебет счета: 68 – «Расчеты по налогам и сборам»;

1. Кредит счета: 18 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

1.1. В случае приобретения основных средств, бывших в эксплуатации, за плату у других организаций составляются следующие проводки:

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. На договорную стоимость без НДС	08	60, 76
2. На сумму НДС по приобретенным основным средствам	18	60, 76
3. По мере оплаты счетов за приобретенные основные средства с учетом НДС	60	51, 52, 55
4. При вводе основных средств в эксплуатацию по договорной стоимости	01	08
5. На сумму зачитываемого НДС	68	18

- Дебет счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;

Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);

- Дебет счета: 18 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);

- Дебет счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Кредит счета: 51 – «Расчетные счета» (52 – «Валютные счета», 55 – «Специальные счета в банках»);

- Дебет счета: 01 – «Основные средства»;

Кредит счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;

- Дебет счета: 68 – «Расчеты по налогам и сборам»;

Кредит счета: 18 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам».

3. При недостаточности амортизационного фонда организации направляют на приобретение (создание) основных средств и другие источники собственных средств.

3.1. При приеме в эксплуатацию основных средств, полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидий от государственных органов, отражаются проводки:

- если по основному средству будет начисляться амортизация:

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Получение основного средства на договоренную или учетную стоимость	08	60
2. На сумму НДС полученного, если данная операция облагается НДС	18	60
3. Расходы, необходимые для ввода в эксплуатацию основного средства	08	60, 76
4. Вводим основные средства в эксплуатацию	01	08
5. Оплачиваем расходы по вводу основного средства в эксплуатацию	60	51
6. Отражаем полученный доход	60	98
В процессе начисления амортизации списывается часть дохода со счета 98 – «Доходы будущих периодов» на счет 91 – «Прочие доходы и расходы»		
7. Начисляем амортизацию по месту использования основных средств	20, 23, 25, 26, 29, 44	02
8. На сумму амортизации	98	91/1
9. В конце месяца сумма амортизации рассчитывается как полученный доход	91/1	99
10. Начисляем налог на прибыль	99	68

- Дебет счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- Дебет счета: 18 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- Дебет счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- Дебет счета: 01 – «Основные средства»;
Кредит счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;
- Дебет счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
Кредит счета: 51 – «Расчетные счета»;
- Дебет счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
Кредит счета: 98 – «Доходы будущих периодов»;
- Дебет счета: 20 – «Основное производство», 23 – «Вспомогательные производства», 25 – «Общепроизводственные затраты», 26 – «Общехозяйственные затраты», 29 – «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 – «Расходы на реализацию»;
Кредит счета: 02 – «Амортизация основных средств»;
- Дебет счета: 98 – «Доходы будущих периодов»;
Кредит счета: 91/1 – «Прочие доходы»;
- Дебет счета: 91/1 – «Прочие доходы»;
Кредит счета: 99 – «Прибыли и убытки»;
- Дебет счета: 99 – «Прибыли и убытки»;
Кредит счета: 68 – «Расчеты по налогам и сборам»;
- если амортизация не начисляется;
- Дебет счета: 01 – «Основные средства»;
Кредит счета: 91/1 – «Прочие доходы» – получение безвозмездно оборудования с износом 100 %, оцениваем комиссией в 1 руб., амортизация не начисляется;
- при безвозмездной передаче средств в пределах одного собственника, по решению собственника или уполномоченного органа;
- Дебет счета: 01 – «Основные средства»;
Кредит счета: 83 – «Добавочный капитал» – у принимающей стороны;
- если основные средства передаются внутри организации между филиалами, обособленными подразделениями;
- Дебет счета: 01 – «Основные средства»;
Кредит счета: 79 – «Внутрихозяйственные расчеты» – получение основного средства по учетной стоимости от передающей стороны;

- Дебет счета: 79 – «Внутрихозяйственные расчеты»;
Кредит счета: 02 – «Амортизация основных средств» – отражение суммы начисленной амортизации у передающей стороны.

2.2. Передача основных средств в доверительное управление отражается следующим образом:

- Дебет счета: 01 – «Основные средства», 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;

Кредит счета: 76/6 – «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» – принимается основное средство по договору (первоначальная стоимость по балансу передающей стороны);

- Дебет счета: 76/6 – «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;

Кредит счета: 02 – «Амортизация основных средств» – принимается на учет сумма начисленной амортизации.

2.3. Поступление основных средств от учредителей в качестве вклада в уставной капитал:

- Дебет счета: 75/1 – «Расчеты по вкладам в уставной капитал»;
Кредит счета: 80 – «Уставной капитал» – начисление по учредительным документам задолженности учредителей по вкладам в уставной капитал;

- Дебет счета: 01 – «Основные средства», 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;

Кредит счета: 75/1 – «Расчеты по вкладам в уставной капитал» – получение от учредителей основных средств.

2.4. Арендованные у другой организации ОС учитываются на одноименном забалансовом счете 001 – «Арендованные основные средства».

Арендованные основные средства, находящиеся за рубежом, учитываются на счете 001 обособленно.

Основные средства, предоставляемые во временное пользование с целью получения дохода (аренда, лизинг), учитываются на активном синтетическом счете 03 – «Доходные вложения в материальные активы». При их поступлении в организацию составляются следующие проводки:

- Дебет счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы» (07 – «Оборудование к установке и строительные материалы»);

Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость объектов согласно акцептованным расчетно-платежным документам или фактически поступивших без учета НДС;

- Дебет счета: 18/1 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;

Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС полученного, если данная операция облагается НДС;

- Дебет счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
Кредит счета: 51 – «Расчетные счета» (52 – «Валютные счета», 55 – «Специальные счета в банках») – при оплате поставщику за приобретаемые объекты основных средств с учетом НДС;
- Дебет счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;
Кредит счета: 07 – «Оборудование к установке и строительные материалы» – при передаче со склада в монтаж оборудования, требующего монтажа;
- Кредит счета: 70 – «Расчеты с персоналом по оплате труда» (10 – «Материалы», 50 – «Касса», 51 – «Расчетные счета», 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 – «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.) – на затраты по доставке и доведению объектов в работоспособное состояние;
- Дебет счета: 03 – «Доходные вложения в материальные активы»;
Кредит счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы» – на первоначальную стоимость объектов, определяемую исходя из фактических затрат на их приобретение, включая расходы по доставке, монтажу и установке;
- Дебет счета: 68 – «Расчеты по налогам и сборам»;
Кредит счета: 18/1 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» – на сумму зачета уплаченного НДС.

3. При приобретении основных средств по бартеру их первоначальной стоимостью признается стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете передающей стороны, если иное не предусмотрено законодательством. В этом случае приобретение основных средств отражается следующими записями:

- Дебет счета: 90 – «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
Кредит счета: 43 – «Готовая продукция» (10 – «Материалы», 41 – «Товары» и др.) – на фактическую себестоимость отгруженных ценностей;
- Дебет счета: 62 – «Расчеты с покупателями и заказчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
Кредит счета: 90 – «Доходы и расходы по текущей деятельности» – на стоимость отгруженных ценностей по учетным ценам с НДС;
- Дебет счета: 44 – «Расходы на реализацию» (91 – «Прочие доходы и расходы»);
Кредит счета: 51 – «Расчетные счета» (52 – «Валютные счета», 55 – «Специальные счета в банках», 76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.) – на расходы, связанные с товарообменной операцией;

- Дебет счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») – на учетную стоимость на дату отгрузки основных средств по товарообменной операции без НДС;
- Дебет счета: 18/1 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС по полученным основным средствам;
- Дебет счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
Кредит счета: 62 – «Расчеты с покупателями и заказчиками» – при взаимозачете задолженности по товарообменной операции;
- Дебет счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») – на услуги сторонних организаций по доставке основных средств, приобретенных по бартеру;
Кредит счета: 10 – «Материалы» (по соответствующим субсчетам) – на стоимость материалов, израсходованных при установке полученных основных средств;
Кредит счета: 70 – «Расчеты с персоналом по оплате труда» (68 – «Расчеты по налогам и сборам», 69 – «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.) – на сумму начисленной заработной платы рабочим за установку основных средств;
- Дебет счета: 18 – «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»;
Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС на услуги сторонних организаций по доставке и доведению основных средств к эксплуатации;
- Дебет счета: 01 – «Основные средства»;
Кредит счета: 08 – «Вложения в долгосрочные активы» – на стоимость (первоначальную) вводимых в эксплуатацию объектов основных средств, полученных по товарообменной операции.

УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Амортизация – это процесс систематического перенесения стоимости основных средств на затраты производства (расходы на реализацию), прочие расходы.

Начисление амортизации основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, и пре-

кращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с учета. Начисление амортизации основных средств производится независимо от результатов деятельности организации и отражается в учете того отчетного периода, к которому она относится.

По самортизированным объектам основных средств начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного включения стоимости данных объектов в издержки производства или обращения. Полностью самортизированные основные средства продолжают числиться в учете по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются на отдельном балансовом пассивном счете 02 «Амортизация основных средств» путем накопления соответствующих сумм. Для проведения амортизационной политики в организации создается комиссия из числа имеющихся в штате специалистов технических, производственно-технологических, финансово-экономических, бухгалтерских и юридических подразделений. Положение о комиссии и ее состав утверждаются руководителем организации (вышестоящей организации, собственником имущества организации). Результаты работы комиссии по проведению амортизационной политики оформляются протоколами, в которых содержатся ссылки на записи в учетной политике организации и соответствующие первичные учетные документы. Амортизация по объектам основных средств начисляется ежемесячно.

Амортизация основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, начисляется ежемесячно исходя из амортизируемой стоимости ОС и срока полезного использования, который определяется организацией в учетной политике.

Амортизация не начисляется:

- 1) во время модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной остановкой и частичной остановкой, при консервации в соответствии с законодательством. На соответствующий период начисление амортизации продлевается;
- 2) начисление амортизации прекращается в следующих случаях:
 - по выбывшим объектам 1-го числа месяца, следующего за месяцем их выбытия;
 - по объектам, по которым амортизация начислялась производительным способом с даты окончания их эксплуатации в связи с выбытием;
 - по объектам, полностью самортизированным с 1-го числа месяца, следующего за месяцем последнего начисления амортизации.

Одно из главных условий начисления амортизации – правильное определение нормативных сроков службы объектов основных средств, сроков их полезного использования и норм амортизации. В соответствии с постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 «Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов», объектами начисления амортизации не являются:

- библиотечные фонды, сценическо-постановочные средства и оборудование;
- фильмофонды, музейные и художественные ценности;
- здания, сооружения, являющиеся памятниками архитектуры и искусства, включенными в Государственный список историко-культурных ценностей Республики Беларусь, за исключением зданий и сооружений, используемых организациями для осуществления предпринимательской деятельности, кроме зданий и сооружений, числящихся на балансовых счетах бюджетных организаций и некоммерческих организаций культуры;
- основные средства государственных организаций, находящихся за границей;
- земельные участки;
- организации, в том числе организации, имеющие филиалы или иные обособленные подразделения, осуществляющие предпринимательскую деятельность по производству сельскохозяйственной продукции, и индивидуальные предприниматели, осуществляющие производство сельскохозяйственной продукции, вправе не включать в состав амортизируемых основных средств для начисления амортизации животных основного стада (кроме рабочего скота).

Нормативные сроки службы объектов основных средств утверждены постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161. Срок полезного использования основных средств устанавливается в годах (соответствующем им количестве месяцев) в пределах между нижней и верхней границами диапазонов по группам амортизируемых объектов основных средств согласно приложению к Инструкции «О порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов». Комиссия вправе принимать сроки полезного использования объектов ОС равными по величине нормативным срокам службы. Для унификации расчета амортизационных отчислений по отдельным объектам ОС и в целом по организации могут использоваться регистры бухгалтерского учета по формам, разработанным организациями:

- карточка расчета амортизационных отчислений от стоимости объекта основных средств;
- разработочная таблица по расчету амортизации основных средств.

Учет амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов ОС, осуществляется на счете 02 – «Амортизация основных средств». Данный счет является пассивным, контрарным по отношению к счету 01 – «Основные средства» и применяется с целью определения недоамортизированной (остаточной) стоимости основных средств. Корреспонденции счета представлены ниже:

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Начислена амортизация основных средств, используемых в предпринимательской деятельности	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44	02
2. Индексация суммы амортизации в результате проведенной переоценки основных средств	83	02
3. Списана сумма накопленной амортизации при выбытии объекта основных средств	02	01

- 01 – «Основные средства»;
- 02 – «Амортизация основных средств»;
- 08 – «Вложения в долгосрочные активы»;
- 20 – «Основное производство»;
- 23 – «Вспомогательные производства»;
- 25 – «Общепроизводственные затраты»;
- 26 – «Общехозяйственные затраты»;
- 29 – «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 44 – «Расходы на реализацию»;
- 83 – «Добавочный капитал».

При определении суммы амортизации ОС могут применяться следующие способы:

- 1) линейный;
- 2) нелинейный:
 - прямой метод суммы чисел лет;
 - обратный метод суммы чисел лет;
 - метод уменьшаемого остатка;

3) производительный.

1. Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении амортизации в течение всего срока полезного использования объекта ОС.

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

Годовая (месячная) норма амортизации рассчитывается как величина, обратная выбранному сроку полезного использования в годах и/или месяцах.

Месячная норма (сумма) амортизации при линейном и нелинейном способах ее начисления составляет $1/12$ ее годовой нормы (суммы) с месяца начала начисления амортизации.

Пример 1

Первоначальная стоимость объекта ОС – 1 600,0 руб, срок полезного использования – 5 лет.

Решение. Годовая норма амортизационных отчислений составляет:
 $1 / 5 \times 100 = 20 \%$.

Годовая сумма амортизационных отчислений составит:
 $1\,600,0 \times 20 / 100 = 320,0$ руб.

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

2. Нелинейный способ не применяется при начислении амортизации:

- на здания, сооружения, за исключением антенн и взлетно-посадочных полос;
- машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили (кроме эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, а также используемых для услуг такси);
- оборудование гражданской авиации, срок полезного использования которого определяется исходя из временного ресурса;
- уникальное оборудование, предназначенное для использования в испытаниях, производстве опытных партий продукции;
- предметы интерьера, включая офисную мебель;
- предметы для отдыха, досуга, развлечений;
- фирменные наименования, товарные знаки.

2.1. Прямой метод суммы чисел лет.

Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости

объектов основных средств и отношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта (СЧЛ) [4].

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по следующей формуле:

$$\text{СЧЛ} = \frac{C_{\text{ПИ}} \cdot (C_{\text{ПИ}} + 1)}{2},$$

где $C_{\text{ПИ}}$ – срок полезного использования.

Пример 2

Первоначальная стоимость приобретенного оборудования – 1 200,0 руб.
Срок полезного использования – 4 года.

$$\text{СЧЛ} = \frac{4 \cdot (4 + 1)}{2} = 10.$$

$$\text{Или } \text{СЧЛ} = 1 + 2 + 3 + 4 = 10.$$

Период, год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1	$(4 / 10) \times 1\,200 = 480,00$	480,00	720,00
2	$(3 / 10) \times 1\,200 = 360,00$	840,00	360,00
3	$(2 / 10) \times 1\,200 = 240,00$	1 080,00	120,00
4	$(1 / 10) \times 1\,200 = 120,00$	1 200,00	–

2.2. Обратный метод суммы чисел лет.

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

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется по формуле:

$$A = AC \cdot \frac{C_{\text{ПИ}} - C_{\text{ОПИ}} + 1}{\text{СЧЛ}}$$

где A – годовая сумма амортизационных отчислений;

AC – амортизируемая стоимость основных средств;

$C_{\text{ПИ}}$ – срок полезного использования объекта основных средств;
 $C_{\text{ОПИ}}$ – число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта;

$C\text{ЧЛ}$ – сумма чисел лет, рассчитанная по формуле, применяемой при расчете амортизационных отчислений прямым методом суммы чисел лет.

Рассчитаем сумму амортизации обратным методом суммы чисел лет на основании примера.

Пример 3

Первоначальная стоимость станка – 1 600,0 руб. Срок полезного использования – 5 лет.

$$C\text{ЧЛ} = \frac{5 \cdot (5 + 1)}{2} = 15.$$

Период, год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1	$1\,600,00 \times (5 - 5 + 1) / 15 = 106,67$	106,67	1 493,33
2	$1\,600,00 \times (5 - 4 + 1) / 15 = 213,33$	213,33	1 280,00
3	$1\,600,00 \times (5 - 3 + 1) / 15 = 320,00$	640,00	960,00
4	$1\,600,00 \times (5 - 2 + 1) / 15 = 426,67$	1 066,67	533,33
5	$1\,600,00 \times (5 - 1 + 1) / 15 = 533,33$	1 600,00	–

2.3. Метод уменьшаемого остатка.

При использовании метода уменьшаемого остатка годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной стоимости и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта.

$$A = \frac{AC \cdot H_A \cdot K_{\text{оэф.уск}}}{100}$$

где A – годовая сумма начисленной амортизации;

H_A – норма амортизации в процентах;

AC – амортизируемая стоимость;

$K_{\text{оэф.уск}}$ – коэффициент ускорения (может быть от 1 до 2,5).

Норма амортизации рассчитывается в процентах с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации – не менее чем с шестью знаками после запятой.

Для данного метода первый год амортизируемая стоимость – это первоначальная стоимость, все последующие года амортизируемая стоимость – остаточная стоимость.

Пример 4

Организация закупает станок стоимостью 423 000,00 руб. Срок полезного использования – 8 лет. Коэффициент ускорения – 1,8.

Рассчитаем годовую норму амортизации:

$$H_A = 100 \% / 8 = 12,5 \ \% .$$

Делаем поправку с учетом коэффициента ускорения:

$$H_A = 12,5 \% \times 1,8 = 22,5 \ \% .$$

Годовая амортизация уменьшаемого остатка составит:

Период, год	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1	$423\,000,00 \times 22,5 \% = 95\,175,00$	95 175,00	327 825,00
2	$327\,825,00 \times 22,5 \% = 73\,760,63$	168 935,63	254 064,37
3	$254\,064,37 \times 22,5 \% = 57\,164,49$	226 100,12	196 899,88
4	$196\,899,88 \times 22,5 \% = 44\,302,48$	270 402,6	152 597,40
5	$152\,597,40 \times 22,5 \% = 34\,334,42$	304 737,02	118 262,98
6	$118\,262,98 \times 22,5 \% = 26\,609,17$	331 346,19	91 653,81
7	$91\,653,81 \times 22,5 \% = 20\,622,11$	351 968,30	71 031,70
8	71 031,70	423 000,00	–

Начисление амортизации линейным и нелинейным способами производится с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода основных средств в эксплуатацию.

3. Производительный способ.

Производительный способ начисления амортизации объекта ОС заключается в начислении организацией амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции (работ, услуг), выпущенной (выполненных) в текущем периоде, к ресурсу объекта.

При вводе в эксплуатацию отдельных объектов основных средств, амортизацию по которым предполагается начислять производительным способом, по решению комиссии устанавливается ресурс каждого

объекта – количество продукции (работ, услуг) в натуральных показателях, которое в соответствии с технической документацией может быть выпущено (выполнено) на протяжении всего срока эксплуатации объекта.

Пример 5

Первоначальная стоимость автомобиля «Газель» – 20 000,0 руб., ресурс – 800 тыс. км. Пробег в отчетном периоде – 5 тыс. км.

$$A = 20\,000,0 \times 5\,000 / 800\,000 = 125,00 \text{ руб.}$$

Начисление амортизации по объектам ОС производительным способом начинается с даты их ввода в эксплуатацию.

УЧЕТ ВЫБИТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Выбытие основных средств может происходить вследствие физического износа, продажи, безвозмездной передачи, обмена, частичной или полной ликвидации при авариях, стихийных бедствиях, иных чрезвычайных ситуациях, повлекших невозможность дальнейшего использования или нецелесообразность восстановления, при передаче в уставный капитал (фонд) другой организации.

Для определения целесообразности и непригодности объекта к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности его восстановления, а также для оформления документации на списание указанных объектов в организации (если наличие основных средств является существенным) приказом руководителя может быть создана постоянно действующая комиссия в составе технических работников (инженеров), представителей администрации, главного бухгалтера, лиц, ответственных за сохранность основных средств. Комиссия устанавливает непригодность объекта к восстановлению и использованию, причины списания объекта (физический или моральный износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия, длительное неиспользование объекта для производственных целей), виновных лиц в преждевременном выбытии объекта, возможность использования отдельных деталей, узлов, материалов и их оценку исходя из цен возможного использования, определяет количество, вес изымаемых цветных и драгоценных металлов.

Результаты принятого комиссией решения оформляются актом на списание основных средств или актом на списание автотранспортных средств. В актах указываются наименование объекта, дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной аморти-

зации, проведенные ремонты, причина выбытия с обоснованием причин нецелесообразности использования и невозможности восстановления. Акт утверждается руководителем предприятия. В актах приводят подробные сведения о техническом состоянии основных частей, деталей, узлов и обосновывают необходимость их ликвидации (износ, преждевременное выбытие по причине ненормальных условий эксплуатации, аварии). При авариях к акту прилагается копия другого акта – акта об аварии с указанием причин и виновников произошедших аварий.

Выбытие объектов основных средств вследствие продажи, обмена, списания, внесения в качестве вклада в уставный фонд и в других случаях оформляется договором и актом о приеме-передаче основных средств, а также составляется товарно-транспортная накладная формы ТТН-1, если отпуск (перемещение) осуществляется с участием автомобильного транспорта, либо товарная накладная на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей формы ТН-2, если перемещение объекта основных средств осуществляется почтой или нарочным (самовывоз).

На основании акта о приеме-передаче основных средств (форма № ОС-1) бухгалтерия организации делает запись в инвентарной карточке.

Выбытие основных средств в результате реализации, безвозмездной передачи и в иных случаях, предусмотренных законодательством, оформляется актом о приеме-передаче основных средств по форме согласно приложению 1 к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23.

1. При выбытии основных средств накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются:

- Дебет счета: 02 – «Амортизация основных средств»;

Кредит счета: 01 – «Основные средства».

Остаточная стоимость выбывающих основных средств отражается:

- Дебет счета: 91 – «Прочие доходы и расходы»;

Кредит счета: 01 – «Основные средства» (если иное не установлено законодательством).

Расходы, связанные с выбытием основных средств, отражаются:

- Дебет счета: 91 – «Прочие доходы и расходы»;

Кредит счета: 60 – «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 – «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 – «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и другие счета.

Стоимость материалов, полученных при выбытии основных средств, отражается:

- Дебет счета: 10 – «Материалы»;

Кредит счета: 91 – «Прочие доходы и расходы».

Сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств, отражается:

- Дебет счета: 83 – «Добавочный капитал»;
Кредит счета: 84 – «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».
- Если основное средство состоит из частей, имеющих различные сроки полезного использования и учитываемых как отдельные инвентарные объекты, замена каждой такой части отражается в бухгалтерском учете как выбытие и приобретение самостоятельного объекта.

1. При выявлении недостачи основных средств в результате инвентаризации накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются:

- Дебет счета: 02 – «Амортизация основных средств»;
Кредит счета: 01 – «Основные средства».
- Остаточная стоимость недостающих основных средств отражается:
- Дебет счета: 94 – «Недостачи и потери от порчи имущества»;
Кредит счета: 01 – «Основные средства».

Сумма числящегося по недостающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств, отражается:

- Дебет счета: 83 – «Добавочный капитал»;
Кредит счета: 84 – «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

2. При внесении основных средств в счет вклада в уставный фонд других организаций накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации и обесценения отражаются:

- Дебет счета: 02 – «Амортизация основных средств»;
Кредит счета: 01 – «Основные средства».
- Остаточная стоимость вносимых основных средств отражается:
- Дебет счета: 06 – «Долгосрочные финансовые вложения»;
 - Кредит счета: 01 – «Основные средства».

Разница между стоимостью основных средств, по которой они внесены в счет вклада в уставный фонд других организаций, и остаточной стоимостью данных основных средств отражается по дебету (кредиту) счета 06 – «Долгосрочные финансовые вложения» и кредиту (дебету) счета 91 – «Прочие доходы и расходы».

Возврат основных средств, внесенных в счет вклада в уставный фонд других организаций, отражается:

- Дебет счета: 01 – «Основные средства»;
Кредит счета: 06 – «Долгосрочные финансовые вложения» (в пределах сумм, числящихся на счете 06 – «Долгосрочные финансовые вложения»).

Разница между стоимостью возвращенных основных средств и суммами, числящимися на счете 06 – «Долгосрочные финансовые вложения», отражается по дебету (кредиту) счета 01 – «Основные средства» и кредиту (дебету) счета 91 – «Прочие доходы и расходы».

3. Стоимость переданных организацией обособленным подразделениям основных средств, по которой они числились в бухгалтерском учете организации на счете 01 – «Основные средства», отражается:

- Дебет счета: 79 – «Внутрихозяйственные расчеты»;

Кредит счета: 01 – «Основные средства».

Накопленные по переданным основным средствам суммы амортизации и обесценения отражаются:

- Дебет счета: 02 – «Амортизация основных средств»;

Кредит счета: 79 – «Внутрихозяйственные расчеты».

Стоимость переданных вверителем доверительному управляющему в доверительное управление основных средств, по которой они числились в бухгалтерском учете вверителя на счете 01 – «Основные средства», отражается:

- Дебет счета: 76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»);

Кредит счета: 01 – «Основные средства».

Накопленные по переданным основным средствам суммы амортизации и обесценения отражаются:

- Дебет счета: 02 – «Амортизация основных средств»;

Кредит счета: 76 – «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-6 – «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»).

Основные средства, предоставленные организацией в безвозмездное пользование другим лицам, учитываются на счете 01 – «Основные средства» (отдельный субсчет). Операции по выбытию основных средств представлены далее.

Пример 1. 6. Списание основного средства с 100 % -ным износом.

Корреспондирующие счета		Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
02	01	Списывается накопленная амортизация
10	91/1	Приходятся лом и отходы, содержащие драгоценный металлы, запчасти, комплектующие, пригодные для вторичного использования, ветошь и прочие материалы

91/4	60, 76, 69, 76/2, 70, 10, 02, 96/ отпуска, резерв, 23, 29	Учитываются расходы на демонтаж, перевозку, уборку помещений, связанные с ликвидацией основных средств
------	---	--

Пример 72. Реализация основных средств по договорной стоимости.

Корреспондирующие счета		Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
02	01	Списывается амортизация
47	01	Списывается остаточная стоимость основного средства
91/4	60	Учитываются транспортные расходы
18/1	60	Отражен НДС полученный
91/1	71	Отражены командировочные расходы
91/4	47	Списываем остаточную стоимость основного средства
62	91/1	Отражается к получению доход от реализации основного средства
91/2	68/2	Начисляется НДС от выручки
91/5	99	Рассчитывается финансовый результат от реализации
99	68/3	Начисляется налог на прибыль
60	51	Оплата за транспортировку
18/2	18/1	Отражается НДС оплаченный
68/2	18/2	Принимается к зачету НДС оплаченный
68/2	51	Перечисление НДС в бюджет
51	62	Получение денег от покупателей
68/3	51	Перечисление налога на прибыль в бюджет

Пример 83. Безвозмездная передача другой организации основного средства недоамортизированного.

Корреспондирующие счета		Содержание хозяйственной операции
Дебет	Кредит	
02	01	Списывается начисленная амортизация
91/4	01	Списывается остаточная стоимость основно- го средства
91/4	60, 76	Учитываются транспортные расходы

91/4	71	Отражены командировочные расходы
91/4	10/6	Учитываются материалы
91/2	68/2	Начисляется НДС от остаточной стоимости передаваемого основного средства
99	91/5	Рассчитывается финансовый результат
68/2	51	Перечисление НДС в бюджет

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы – это активы, которые не имеют физического выражения, но все же представляют существенную ценность для предприятия. По своей экономической сути нематериальные активы аналогичны основным фондам: они в определенном смысле могут быть отнесены к средствам производства, прямо участвуют в процессе производственно-хозяйственной деятельности или создают необходимые условия для ее нормального протекания. Вместе с тем прямое отождествление нематериальных активов с основными фондами неправомерно, поскольку природа этих активов совершенно различна. Организация при учете нематериальных активов должна учитывать классификацию нематериальных активов, определение сущностных характеристик видов активов, принципы формирования активов и определение их стоимости, анализ оборачиваемости и экономической эффективности использования активов.

Классификация нематериальных активов

По срокам полезного использования	Функционирующие
	Нефункционирующие
По оборачиваемости (долговременности использования)	Текущие
	Долгосрочные
По степени отчуждения	Отчуждаемые
	Неотчуждаемые
По степени влияния на финансовые результаты предприятия	Объекты нематериальных активов, способные приносить доход прямо, за счет внедрения их в эксплуатацию
	Объекты нематериальных активов, опосредованно влияющие на финансовые результаты

По степени правовой защищенности	Объекты нематериальных активов (защищаемые)
	Объекты нематериальных активов (незащищаемые)
По степени вложения индивидуального труда работниками данного предприятия	Собственные
	Паевые
	Приобретенные со стороны

В бухгалтерском учете нематериальные активы определяются в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25 (с изменениями и дополнениями). Объект признается нематериальным активом при выполнении следующих условий:

- активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;

- организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;

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

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

- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Организацией в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету имущественные права на результаты научно-технической деятельности (далее – НТД) при выполнении следующих условий признания:

- организацией предполагается завершить создание нематериального актива;

- организацией определена возможность использования создаваемого нематериального актива в своей деятельности, его реализации или передачи по лицензионным (авторским) договорам;

- документально подтверждены затраты на создание нематериального актива и приведение его в состояние, пригодное для использования;

- организация предполагает получение экономических выгод от использования нематериального актива в своей деятельности, его реали-

зации или передачи по лицензионным (авторским) договорам и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам.

К нематериальным активам относятся имущественные права:

1) в отношении объектов интеллектуальной собственности:

- объектов авторского права, включая литературные, драматические, музыкально-драматические, музыкальные, аудиовизуальные, фотографические и иные произведения, компьютерные программы, базы данных или их экземпляры, приобретенные по лицензионным (авторским) договорам или иным основаниям, предусмотренным законодательством, иные объекты авторского права;

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

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

- иных объектов интеллектуальной собственности;

2) вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством;

3) в отношении иных объектов.

К нематериальным активам не относятся:

- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду;

- затраты, связанные с созданием организации;

- затраты на маркетинговые исследования;

- имущественные права на результаты НТД при невыполнении условий признания, указанных в части первой пункта 5 настоящей Инструкции;

- товарные знаки и знаки обслуживания, за исключением полученных при совершении сделки по приобретению предприятия как имущественного комплекса;

- названия публикуемых изданий;

- клиентская база, созданная организацией;

- экземпляры произведений, содержащихся на любых носителях, в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, приобретаемые и используемые в деятельности организации;

- иные объекты и затраты в соответствии с законодательством.

При учете компьютерной программы, приобретенной за плату, известно, что имущественные права на компьютерные программы, приобретенные по лицензионным договорам и иным основаниям, относятся к нематериальным активам. Под иными основаниями приобретения компьютерной программы, в частности, понимаются договор уступки исключительного права, авторский договор и договор о создании и использовании объекта авторского права или смежных прав. В таких договорах автором или иным правообладателем устанавливаются условия, на которых организация вправе использовать приобретенную компьютерную программу. Следует также учесть, что инвентарным объектом учета нематериального актива является не экземпляр компьютерной программы на материальном носителе, а право использовать эту компьютерную программу на условиях, предоставленных автором или иным правообладателем. Если хотя бы одно из этих условий не выполняется, произведенные организацией затраты на приобретение компьютерной программы признаются расходами. Первоначальная стоимость компьютерной программы определяется в сумме фактических затрат, непосредственно связанных с ее приобретением и приведением ее в состояние, пригодное для использования.

Корреспонденция счетов

Счет	Содержание операции
Дебет 08-4 – Кредит 60	Отражены фактические затраты на приобретение компьютерной программы и приведение ее в состояние, пригодное для использования (ч. 1 п. 15 Инструкции № 25)
Дебет 18 – Кредит 60	Отражен НДС
Дебет 68-2 – Кредит 18	НДС принят к вычету
Дебет 04 – Кредит 08-4	Компьютерная программа принята на учет в составе нематериальных активов (ч. 6 п. 15 Инструкции № 25)

При заключении лицензионного договора, согласно которому организации предоставлено право на воспроизведение (тиражирование) и распространение компьютерной программы, за каждый экземпляр компьютерной программы, реализованный (предоставленный в пользование) конечному потребителю, было установлено вознаграждение лицензиару. В этом случае не возникает объекта нематериального актива, поскольку достоверно определить стоимость предоставленных организации прав невозможно.

Если же организация приобрела компьютерную программу по договору уступки исключительного права и за передачу исключительного права на компьютерную программу она выплатила правообладателю вознаграждение, а срок использования компьютерной программы – 1 год, следовательно, здесь тоже не возникает объекта нематериального актива, поскольку срок использования компьютерной программы в организации не превышает 12 месяцев.

Корреспонденция счетов

Счет	Содержание операции
Дебет 26, 44 – Кредит 60	Отражены затраты, связанные с получением права (или разрешения) на использование компьютерной программы
Дебет 18 – Кредит 60	Отражен НДС
Дебет 68-2 – Кредит 18	НДС принят к вычету

Главной задачей предприятия является наиболее рациональное и эффективное использование имеющихся ресурсов и достижение положительного результата за счет применения современных методов анализа, учета и обработки необходимой для предприятия информации.

Порядок учета, признания и оценки нематериальных активов определен международным стандартом финансовой отчетности № 38 «Нематериальные активы». В соответствии с международным стандартом финансовой отчетности № 38 нематериальный актив – это идентифицированный неденежный актив, не имеющий физической формы, используемый при производстве товаров, предоставлении услуг, для сдачи в аренду или административных целей. Для правильного учета нематериальных активов определяющее значение в бухгалтерском учете имеет их оценка.

При проведении оценки нематериальных активов можно выделить три основных раздела:

- промышленная собственность – патенты на изобретения, патенты на селекционные достижения, патенты на промышленные образцы, свидетельства на товарные знаки, свидетельства на знаки обслуживания;
- объекты авторского права и смежных прав – произведения науки, литературы, музыки, живописи и иных видов искусства, программы для ЭВМ, базы данных и топологии микросхем;
- информация, представляющая коммерческую тайну, – ноу-хау, знания технического, финансового или административно-управлен-

ческого характера, которые приносят или могут приносить доход или иную пользу, результаты научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, не охраняемая патентами проектная, конструкторская и технологическая документация.

Оценку нематериальных активов проводят при: внесении такого рода объектов в уставный капитал предприятия; совершении сделок купли-продажи или при заключении лицензионного соглашения на право использования интеллектуальной собственности. Перечислим цели и ситуации оценки лицензий: оценка лицензий для вноса в уставный капитал предприятия; для переоценки активов; при совершении сделок купли-продажи с нематериальными активами. Стоимость лицензий, кроме лицензий на месторождения, не может превышать затрат на ее получение по следующим причинам: лицензию нельзя передать или продать; лицензия является формальным разрешением на определенный вид деятельности; лицензия имеет ценность только в составе бизнеса.

Оценка же товарного знака, торговой марки, фирменного наименования или иного отличительного признака товара или фирмы производится на основе анализа полного цикла производства и реализации товаров или услуг данной компании и предполагает определение рыночной стоимости оцениваемого объекта через определение значимости влияния данного отличительного признака на величину прибыли компании и объем реализации товаров и услуг.

Оценка проводится при: продаже объекта; переоценке активов компании; при вносе в уставной капитал; при передаче права использования торговой марки по договору франчайзинга; при определении размера ущерба, причиненного правообладателю незаконным использованием торговой марки.

В некоторых странах при продаже компании оценивается совокупный вклад всех нематериальных активов в процесс создания прибыли предприятия. В этом случае подлежит оценке стоимость деловой репутации компании (гудвилл). Определение стоимости гудвилла производится, когда компания стабильно работает на рынке продолжительное время и имеет высокий (выше среднего в данном сегменте рынка) доход на единицу стоимости ее чистых активов, в результате чего стоимость бизнеса превосходит суммарную стоимость всех активов компании.

При оценке интеллектуальной собственности одной из самых востребованных услуг является оценка патентов на селекционные достижения и патентов на изобретения и промышленные образцы, свидетельств на полезные модели. Цели оценки патентов: для вклада в уставной капитал предприятия; для переоценки активов; при совершении сделок купли-продажи с нематериальными активами. Таким образом, все виды

нематериальных активов оцениваются по различным критериям, что позволяет более точно определить значимость нематериальных активов.

Оценка нематериальных активов в бухгалтерском учете производится по первоначальной стоимости, которая при их приобретении за плату у других организаций и физических лиц состоит из:

- стоимости самого нематериального актива, включая паушальный (единовременный) платеж;
- услуг сторонних организаций, связанных с приобретением и оценкой объектов нематериальных активов;
- таможенных платежей, регистрационных сборов, государственных пошлин и других платежей, произведенных в связи с приобретением или получением прав на объекты нематериальных активов;
- налогов и других платежей в бюджет в соответствии с законодательством;
- иных затрат, непосредственно связанных с приобретением объектов нематериальных активов.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату совершения хозяйственной операции.

При приобретении нематериальных активов в обмен на другое имущество первоначальной стоимостью объектов нематериальных активов признается стоимость передаваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете, если иное не предусмотрено законодательством.

В случае безвозмездного получения нематериальных активов от других организаций они оцениваются по рыночной стоимости, а при невозможности оценки по рыночной стоимости – по соглашению сторон, но не ниже балансовой стоимости, по которой данный нематериальный актив числится у передающей стороны.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, создаваемых самой организацией, складывается из суммы фактических расходов на их создание, которые включают в себя расходы на материалы, оплату труда с отчислениями от нее, услуги сторонних организаций, патентные пошлины и другие расходы.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации, устанавливается в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) на день подписания договора о создании организации и (или) утверждения устава. В случаях, предусмотренных законодательством, нематериальные активы, вносимые в виде неденежного вклада в уставный фонд юридического лица, подлежат экспертизе достоверности их оценки.

Если в результате экспертной оценки до передачи нематериального актива в виде вклада в уставный фонд юридического лица будет установлена сумма расхождений между согласованной учредителями оценкой, то она относится на увеличение (уменьшение) собственных источников.

Оценка объектов нематериальных активов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, внесенных учредителями в счет их вклада в уставный фонд организации, производится в белорусских рублях путем пересчета иностранной валюты по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь, действующему на дату подписания учредительных документов, если иное не установлено законодательством.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, в которой они приняты к учету, может изменяться в следующих случаях:

- проведения переоценки объектов нематериальных активов по решению правительства;
- внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с подтверждением имущественных прав.

В случае при разработке конструкторской документации (в бухгалтерском учете отражена в качестве нематериальных активов) рыночная стоимость указанных нематериальных активов оказалась выше, чем фактически сформированная организацией. В связи с этим организация принимает решение о проведении независимой оценки указанных нематериальных активов и на ее основании производит дооценку их стоимости в бухгалтерском учете. При определении налогооблагаемой прибыли необходимо установить, как учесть сумму переоценки нематериальных активов и расходы на проведение независимой оценки. Объектом налогообложения признается валовая прибыль в соответствии с п. 1 и 2 ст. 126 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК). Валовая же прибыль определяется как сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов. Пунктом 1 ст. 128 НК определено, что внереализационными доходами признаются доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав. Пунктом 4 ст. 128 НК предусмотрены случаи, когда доходы, полученные плательщиком, не признаются внереализационными. В частности, в состав внереализационных доходов не включаются суммы дооценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, производимой в соответствии с законодательством, и суммы восстановления обесценения основных средств, долгосрочных активов, предназначенных для реализации, и инвестиционной недвижимости.

Затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении, представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Внереализационными расходами признаются расходы, потери, убытки, произведенные плательщиком для осуществления своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав. Внереализационные расходы определяются на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости – посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета).

Инструкцией по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25, предусмотрено, что организация вправе на конец отчетного периода переоценивать нематериальные активы по текущей рыночной стоимости в случае возможности достоверного ее определения исключительно по данным активного рынка данных нематериальных активов, на котором обращающиеся нематериальные активы имеют однородный характер, информация о ценах на них является общедоступной и в любой момент может быть совершена сделка купли-продажи данных нематериальных активов. Организация воспользовалась правом проведения переоценки нематериальных активов, при этом переоценка осуществлялась по инициативе плательщика, а не в связи с исполнением им обязанности, установленной законодательством. Таким образом, расходы по оплате услуг оценщика не являются необходимыми для осуществления деятельности организации, следовательно, не могут быть учтены при налогообложении прибыли.

Наиболее полно экономическая сущность нематериальных активов и их роль в производственном процессе вытекает из их определения и классификации. Понятие нематериальных активов, их виды, а также особенности их использования в деятельности предприятий (организаций) определены нормативными правовыми актами Республики Беларусь: Гражданским кодексом Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З, Кодексом Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 г. № 425-З», Законом Республики Беларусь от 16 мая 2011 г. № 262-З «Об авторском праве и смежных правах», Законом Республики Беларусь от 5 февраля 1993 г. № 2181-ХП «О товарных знаках и знаках обслуживания», Законом Республики Беларусь от 13 декабря 2002 г. «О патентах на изобретения, полезные модели, промышленные образцы» и другими, а также постановлениями Совета Министров Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь.

Так, в соответствии с Гражданским кодексом Республики Беларусь к объектам интеллектуальной собственности относятся:

1) результаты интеллектуальной деятельности: произведения науки, литературы и искусства; исполнения, фонограммы и передачи организаций вещания; изобретения, полезные модели, промышленные образцы; селекционные достижения; топологии интегральных микросхем; секреты производства (ноу-хау);

2) средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг: фирменные наименования; товарные знаки и знаки обслуживания; географические указания;

3) другие результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом и иными законодательными актами.

Виды нематериальных активов (интеллектуальная собственность)

Наименование	Содержание	Объект	Объект (особенность)
Интеллектуальная собственность	Совокупность закрепленных законом прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним объекты	1/2. Авторского права и смежных прав	3. Права промышленной собственности
1. Авторское право	Совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в связи с созданием и использованием произведений литературы (науки, искусства), представляющих собой результат творческой деятельности и выраженных в объективной форме	Произведения литературы (науки, искусства), представляющие собой результат творческой деятельности, независимо от их назначения и достоинства, а также способа их выражения	Служебным объектом является произведение, созданное автором в порядке выполнения служебного задания или служебных обязанностей. Есть объекты, охраняемые и не охраняемые авторским правом

2.Смежные права	Совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в связи с созданием и использованием достаточно разных объектов	Исполнение фонограмм, передач организаций эфирного и кабельного вещания	Ограничения смежных прав исполнителей, производителей фонограмм и организаций эфирного и кабельного вещания установлены ст. 33, 36 Закона Республики Беларусь от 16 мая 1996 г. «Об авторском праве и смежных правах»
3.Право промышленной собственности			
3.1.Патентное право	Совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения, связанные с созданием и использованием изобретений, полезных моделей, промышленных образцов	Изобретения, полезные модели, промышленные образцы. Правовая охрана объектов патентного права предоставляется на основе прохождения процедуры экспертизы и регистрации, после чего выдается патент	Ограничения исключительного права обладателей патента на изобретение, полезную модель, промышленный образец предусмотрены, в том числе, ст. Закона Республики Беларусь от 13 декабря 2002 г. «О патентах на изобретения, полезные модели, промышленные образцы»

Существует определенное разделение нематериальных активов по отраслям их использования. Одной из этих отраслей является производство. На производстве, как правило, используются такие виды активов, как лицензионное соглашение на программное обеспечение, используемое на высокотехнологических станках под управлением программ; ноу-хау, промышленные образцы, так или иначе связанные с производством.

Лицензионным называют соглашение о передаче прав на использование лицензий, ноу-хау, товарных знаков, может предусматривать также передачу патентной лицензии; комплексную передачу нескольких патентов и связанного с ними ноу-хау; растет также число лицензионных соглашений на использование ноу-хау без патентов на изобретение. Лицензионные соглашения последних двух типов предусматривают помимо передачи технических знаний оказание лицензиаром (владельцем патента) сопутствующих инжиниринговых услуг по организации лицензионного производства, а также соответствующие поставки оборудования, исходного сырья, отдельных узлов.

Лицензионные соглашения различаются: в зависимости от того, разрешают они экспорт лицензионной продукции, полностью исключают его или частично ограничивают; наличием или отсутствием в них обязательства лицензиара в течение срока действия соглашения предоставлять лицензиату (покупателю лицензии) информацию о новых усовершенствованиях лицензионной техники; по способу передачи технологии, то есть лицензия предоставляется независимо или одновременно с заключением контракта на строительство объекта, поставку комплектного оборудования и оказание инжиниринговых услуг (самостоятельные или сопутствующие лицензионные соглашения).

Следующий вид нематериальных активов по отраслям использования – это активы, связанные с коммерческой деятельностью. К этому виду активов относятся: фирменное наименование, товарные знаки, наименование места происхождения товара.

Фирменное наименование, являющееся коммерческим именем предприятия, неразрывно связано с его деловой репутацией. Под этим именем предприниматель совершает сделки и иные юридические действия, несет юридическую ответственность и осуществляет свое права и обязанности, рекламирует и реализует произведенную им продукцию. Фирменное наименование, ставшее популярным у потребителей и пользующееся доверием у деловых партнеров, приносит предпринимателю не только немало дивидендов, но и заслуженное уважение в обществе и признание его заслуг. Использование фирменного наименования выполняет также существенную информационную функцию, поскольку доводит до сведения третьих лиц данные о принадлежности, типе и организационной форме предприятия. Товарный знак и знак обслуживания, которыми маркируются производимые товары и оказываемые услуги, являются активным связующим звеном между изготовителем и потребителем, выступая в роли безмолвного продавца. Наряду с отличительной функцией, популярный товарный знак вызывает у потребителей определенное представление о качестве продукции. Одной из

важных функций товарного знака является также реклама выпускаемых изделий (отсюда второе название – рекламное обозначение), поскольку завоевавший доверие потребителей товарный знак способствует продвижению любых товаров, маркированных данным знаком. Товарный знак служит для защиты выпускаемой продукции на рынке и применяется в борьбе с недобросовестной конкуренцией. Аналогичные функции выполняются и таким средством обозначения продукции, как наименование места происхождения товара. Наряду с ними обозначение товара наименованием места его происхождения выступает как гарантия наличия в товаре особых неповторимых свойств, обусловленных местом его производства.

Ноу-хау – информация технического, организационного, служебного или коммерческого характера, имеющая действительную или потенциальную коммерческую ценность в связи с неизвестностью ее третьим лицам. К этой информации нет свободного доступа на законном основании, и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности. В отличие от других объектов промышленной собственности ноу-хау не подлежит регистрации, а охраняется путем запрета на ее разглашение для лиц, имеющих доступ к этой информации. По договору о передаче ноу-хау передается само ноу-хау, а не право пользования им. Обязательными элементами договора о передаче ноу-хау являются описание всех признаков передаваемого объекта, меры по охране конфиденциальности и содействия в практической осуществимости ноу-хау.

Еще один вид нематериальных активов – это активы с правами пользования. К ним относятся права на изобретения, авторские права, права на пользование земельными участками, природными ресурсами, лицензиями. Права пользования природными ресурсами составляют право пользования земельным участком, недрами (например, на добычу полезных ископаемых) и право на геологическую и другую информацию о недрах. К прочим видам нематериальных активов относят goodwill и интеллектуальную собственность.

Право на изобретение – право на использование охраняемого патентом технического решения (устройства, способа, вещества, штамма микроорганизма, культуры клеток растений и животных), а также на применение известного ранее устройства, вещества, способа по новому назначению.

Право на промышленный образец – право на использование охраняемого патентом художественно-конструктивного решения изделия, определяющего его внешний вид. Физически промышленные образцы могут представлять собой объемную модель (автомобиля, станка, посуды, мебели) или плоское изображение – промышленный рисунок ткани, ковра, шрифта.

Право на программы ЭВМ – право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения.

Авторское право на литературные произведения, переводы, аудиовизуальные произведения – право на издание, публичное исполнение или иное использование указанных произведений науки, литературы и искусства.

Расходы на НИОКР – расходы на научно-исследовательские работы связаны с проведением оригинальных целенаправленных научных исследований, предпринятых для получения новых научных или технических знаний. Расходы на опытно-конструкторские работы связаны с применением результатов научных исследований для подготовки или разработки производства новых или значительно усовершенствованных материалов, продуктов, процессов, систем или услуг; на этом этапе разрабатываются образцы новых изделий, конструкторская документация на них или новая технология.

Особым видом нематериальных активов является деловая репутация фирмы (гудвилл). Это стоимостная категория, которая представляет собой разницу между стоимостью фирмы как единого целостного имущественно-финансового комплекса и стоимостью всех ее активов. Деловая репутация организации складывается годами. Факторами, определяющими ее, являются: эффективность деятельности, высокая кредитоспособность, квалифицированный персонал, культура обслуживания. Фактическая величина гудвилл – сравнение рыночной стоимости материальных и нематериальных активов с контрактной ценой на приобретаемую организацию (фирму). Если контрактная цена превышает рыночную стоимость всех активов, возникает гудвилл положительный. И наоборот, если контрактная цена меньше рыночной стоимости всех активов, возникает гудвилл отрицательный. Деловая репутация не существует отдельно от организации – это неотчуждаемые имущества, которыми нельзя распорядиться отдельно от распоряжения организацией. Эта черта отличает вид активов от всех иных активов. Каждый фактор, составляющий деловую репутацию, не может быть оценен в отдельности.

Кроме того, существует ряд объектов бухгалтерского учета, которые по своей сущности весьма близки к категории нематериальных активов или которые ранее в учете включались в состав данного вида имущества: лицензии на осуществление отдельных видов деятельно-

сти; экземпляры программ для ЭВМ; право аренды, внесенное в качестве вклада в уставный капитал; право заключения договора аренды; фьючерсы и опционы; расходы по подключению телефонов; расходы по созданию системы «Клиент-банк»; квартиры; имущественные права на обособленные объекты природопользования; незаконченные или незарегистрированные НИОКР; права на объекты промышленной собственности, возникающие из лицензионных договоров, а также договоров, имеющих элементы лицензионных договоров, и некоторые другие. Вышеперечисленные объекты к нематериальным активам не относятся.

Значимость интеллектуальной собственности для развития экономики определяется рядом факторов. Прежде всего, ее положительная роль состоит в предоставлении науке, промышленности и другим отраслям народно-хозяйственного комплекса передовой технической информации через систему патентно-информационного обеспечения. Создаваемые объекты интеллектуальной собственности обеспечивают непрерывность инновационных процессов. Новизна и высокий уровень интеллектуальных продуктов становятся основным критерием при осуществлении инновационных проектов по созданию конкурентоспособной продукции. Сегодня можно констатировать, что большинство происходящих в мире экономических, правовых и технологических изменений обеспечиваются ресурсами интеллектуального характера, важнейшие из которых относятся к объектам интеллектуальной собственности. Выступая в качестве нематериальных активов, эти объекты повышают потребительские свойства рыночных товаров, способствуют их успешной реализации.

Так, например, учет рекламного ролика подпадает под определение аудиовизуальных произведений, имущественные права на которые относятся к нематериальным активам. При этом для того чтобы рекламный ролик был принят к учету в качестве нематериального актива, он должен отвечать установленным законодательством условиям, одно из которых – предполагаемый период использования более 12 месяцев. Срок использования ролика может быть установлен:

- договором на создание (приобретение) рекламного ролика;
- решением руководителя организации, принятым, например, на основании плана маркетинговых мероприятий.

Например, если рекламный ролик планируется использовать более 12 месяцев, то затраты на создание (приобретение) рекламного ролика, который отвечает условиям признания его в качестве нематериального актива, собираются в составе вложений в долгосрочные активы. После оформления акта о приеме-передаче нематериальных активов ролик принимается к учету на счет 04 «Нематериальные активы». Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за

месяцем принятия ролика к учету в качестве нематериального актива, и производится на протяжении срока полезного использования. Если трансляция ролика носит сезонный характер, то месячная норма (месячная сумма) амортизационных отчислений определяется исходя из годовой нормы амортизации (годовой суммы амортизационных отчислений) и количества месяцев транслирования ролика в течение года. По окончании трансляции рекламного ролика определяется его остаточная (недоамортизированная стоимость), которая списывается в состав прочих расходов по инвестиционной деятельности и учитывается при налогообложении прибыли в составе внереализационных расходов.

Корреспонденция счетов

Счет	Содержание операции
При принятии рекламного ролика к учету	
Дебет 08-4 – Кредит 60	Отражены затраты на приобретение (создание) рекламного ролика
Дебет 18 – Кредит 60	Отражен НДС
Дебет 68-2 – Кредит 18	НДС принят к вычету
Дебет 04 – Кредит 08-4	Рекламный ролик принят к учету в качестве нематериального актива
С месяца, следующего за месяцем принятия рекламного ролика к учету (при условии, что рекламный ролик транслируется по радио, телевидению, в интернете)	
Дебет 44 – Кредит 05	Начислена амортизация на транслируемый рекламный ролик
С месяца, следующего за месяцем, в котором трансляция рекламного ролика приостановлена	
Дебет 90-10 – Кредит 05	Начислена амортизация на рекламный ролик, трансляция которого приостановлена
При списании рекламного ролика по окончании трансляции	
Дебет 05 – Кредит 04	Списана накопленная сумма амортизации рекламного ролика
Дебет 91-4 – Кредит 04	Списана недоамортизированная стоимость рекламного ролика (при ее наличии)

Если же рекламный ролик использовали не более 12 месяцев, то он не отвечает условиям его отнесения к нематериальным активам и признается расходами текущего периода в зависимости от того, когда он начинает транслироваться. В случае, когда рекламный ролик начина-

ет транслироваться сразу после получения, то расходы на рекламный ролик сложно соотнести с доходами определенного периода, они признаются в бухгалтерском учете в составе расходов на реализацию того отчетного периода, в котором они были произведены. В том же периоде данные затраты учитываются при налогообложении прибыли.

Корреспонденция счетов

Счет	Содержание операции
Дебет 44 – Кредит 60	Отражены затраты на приобретение (создание) рекламного ролика
Дебет 18 – Кредит 60	Отражен НДС
Дебет 68-2 – Кредит 18	НДС принят к вычету

Если же рекламный ролик начинает транслироваться через некоторое время после получения, то в этом случае затраты на рекламный ролик при его получении целесообразно отнести на счет 97 «Расходы будущих периодов» и списать в состав расходов на реализацию в том отчетном периоде, в котором этот ролик передан для первой трансляции. При налогообложении прибыли данные затраты признаются в том отчетном периоде, в котором они признаны в бухгалтерском учете в составе расходов на реализацию.

Корреспонденция счетов

Счет	Содержание операции
При получении рекламного ролика	
Дебет 97 – Кредит 60	Отражены затраты на приобретение (создание) рекламного ролика
Дебет 18 – Кредит 60	Отражен НДС
Дебет 68-2 – Кредит 18	НДС принят к вычету
На дату первой трансляции рекламного ролика (по радио, телевидению, в интернете)	
Дебет 44 – Кредит 97	Списаны затраты на рекламный ролик, переданный для трансляции

В случае если же рекламный ролик получен, но принято решение его не транслировать, тогда затраты на него отражены на счете 97 «Расхо-

ды будущих периодов». Если спустя время было принято решение, что он транслироваться не будет, то на дату такого решения данные затраты списываются в состав прочих расходов по текущей деятельности и при налогообложении прибыли не учитываются.

Корреспонденция счетов

Счет	Содержание операции
При получении рекламного ролика	
Дебет 97 – Кредит 60	Отражены затраты на приобретение (создание) рекламного ролика
Дебет 18 – Кредит 60	Отражен НДС
Дебет 68-2 – Кредит 18	НДС принят к вычету
На дату принятия решения о том, что рекламный ролик транслироваться не будет	
Дебет 90-10 – Кредит 97	Списаны затраты на рекламный ролик, который решено не транслировать

ЭЛЕМЕНТЫ АНАЛИЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Внеоборотные активы – это основа любого бизнеса. Проведение анализа эффективности использования нематериальных активов способствует принятию обоснованных управленческих решений, обеспечивающих рост эффективности деятельности организации.

Главной целью анализа нематериальных активов (далее – НМА) является характеристика наличия, состава, состояния, движения и эффективности использования этих активов, а также оценка доходности нематериальных ресурсов и факторов, воздействующих на нее. В соответствии с обозначенной целью могут быть выделены следующие задачи:

- анализ наличия и движений НМА;
- анализ структуры и состояния НМА по основным классификационным признакам;
- анализ доходности НМА и определение их вклада в конечные результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия;

- анализ ликвидности НМА и степени риска вложений капитала в НМА;
- анализ экстенсивного, интенсивного и интегрального использования НМА;
- анализ коммерческого использования НМА;
- оценка сравнительной эффективности альтернативных вариантов использования НМА.

Для учета, анализа и оценки объектов нематериальных активов должна быть разработана система экономических показателей, характеризующих состояние и движение изучаемого объекта. По данным баланса предприятия и приложений к нему можно провести анализ изменений в объеме нематериальных активов за отчетный период. А при наличии отчетных данных за целый ряд периодов – провести расчет абсолютных и относительных отклонений по отношению к постоянной и переменной базам, а также средних отклонений. Необходим дифференцированный подход к их оценке. Наиболее важны: анализ и оценка изменений структуры нематериальных активов по источникам поступления (приобретения), по видам, по срокам полезного использования, по степени правовой защиты, по престижности, по ликвидности, по использованию в производстве и реализации продукции, по направлению выбытия и др.

Анализ объема и динамики использования объектов нематериальных активов (в руб.)

Показатель	Предшествующий год	Отчетный год	Абсолютное отклонение	Относительное отклонение (в %)
Нематериальные активы, в том числе по видам:	4 137 2 901	5 868 4 438	1 731 1 537	141,8 153,0
1) права на изобретения и другие аналогичные объекты интеллектуальной (промышленной) собственности;	850	740	110	87,1
2) права на пользование природными и иными ресурсами и имущества;	360	650	-290	180,5
3) Организационные расходы.				
Удельный вес нематериальных активов в валюте баланса (в %)	1,2	1,8	0,6	150

Как видно из таблицы, активно используются предприятием в своей деятельности результаты интеллектуального труда. Опережающий рост организационных расходов может быть связан с созданием новой структуры (филиала).

Нематериальные активы неоднородны по своему составу, по характеру использования (эксплуатации) в процессе производства, по степени влияния на финансовое состояние и результаты хозяйственной деятельности.

Анализ изменений структуры объектов нематериальных активов по видам (в руб.)

Показатель	Предшествующий год		Отчетный год		Отклонение	
	сумма	% к итогу	сумма	% к итогу	сумма	% к итогу
Нематериальные активы, в том числе по видам:						
1) права на изобретения и другие аналогичные объекты интеллектуальной (промышленной) собственности;	4 137	100	5 868	100	1 731	41,8
2) права на пользование природными и иными ресурсами и имуществами;	2 901	70,1	4 438	75,5	1 537	5,5
3) организационные расходы;	850	20,5	740	12,6	110	7,9
4) прочие	360	8,7	650	11,1	-290	-2,4
	26	0,7	40	0,7	14	—

Из данных таблицы видно, что в структуре нематериальных активов наибольший удельный вес приходится на объекты промышленной собственности. Рост доли этого вида активов в отчетном году можно оценить только положительно, так как эти вложения направлены на совершенствование качественных характеристик производства и продукции. Необходимо также проанализировать более детально струк-

туру объектов промышленной собственности и выделить в их составе наиболее эффективные виды.

По такой же схеме можно проводить анализ и оценку изменений структуры основных средств и нематериальных активов по срокам полезного использования, по источникам поступления, по направлению выбытия, по степени правовой защиты, использования в производстве и реализации продукции, по степени ликвидности. В данном случае средний срок полезного использования результатов интеллектуальной деятельности – 5–7 лет. В современных условиях это нормальный срок жизни промышленной инновации. И, наконец, при анализе динамики нематериальных активов надо учитывать такую их характеристику, как престижность или значимость. Она может быть оценена только экспертным путем, поскольку существует немало факторов, снижающих эти особенности: несвоевременность новшества, дороговизна, чрезмерная исключительность, недостаточная правовая защита.

Организация и источники финансирования нематериальных активов

№ п/п	Основной параметр	Характеристика источников финансирования нематериальных активов
1	Пути поступления нематериальных активов на предприятие	1) Поступление в счет взносов учредителей в уставный капитал. 2) Приобретение за плату у юридических лиц. 3) Безвозмездное поступление от других предприятий и физических лиц
2	Порядок отражения в учете	Отражаются в сумме затрат на приобретение, изготовление и расходов на доведение до состояния, пригодного для полезного использования
3	Источники финансирования нематериальных активов	1) Денежные взносы участников. 2) Собственные средства (амортизационные отчисления, чистая прибыль предприятия). 3) Средства финансового рынка (средства, поступающие с фондового рынка от продаж ценных бумаг, ссуды коммерческих банков)
4	Способы выбытия нематериальных активов с предприятия	1) Продажа (реализация). 2) Списание по причине нецелесообразности дальнейшего использования. 3) Вложение в уставные фонды других предприятий. 4) Безвозмездная передача

Анализ использования нематериальных активов при производстве продукции, оказании услуг, выполнении работ начинают с факта приобретения. В большинстве случаев вложения в нематериальные активы – это вложения в объекты промышленной собственности. Таким образом, эффективность вложения в нематериальные активы должна рассматриваться с точки зрения доходности предприятия.

Эффект от приобретения предприятием права использования запатентованного производственного опыта и знаний или ноу-хау может быть определен только по результатам реализации предприятием продукции, произведенной с учетом объектов нематериальных активов. Но объем продаж данной продукции зависит от множества других факторов: цены, спроса, качества товара. Поэтому вычислить действие каждого из этих факторов изолированно – дело весьма непростое и требует комплексного подхода, поскольку зависит также от размеров единовременных платежей за них, от сроков финансирования и объема капитальных вложений предприятия в производственные и прочие фонды, от текущих расходов, связанных с изготовлением и сбытом лицензионной продукции.

В анализе экономической эффективности использования объектов нематериального актива важной является характеристика затрат, связанных с их приобретением. Например, затраты, связанные с приобретением лицензий, складываются из:

- платежей за право пользования лицензиями в форме единовременных или периодически осуществляемых фиксированных (паушальных) платежей либо в форме отчислений из прибыли или объема реализации лицензионной продукции (в форме роялти);
- текущих затрат на производство и сбыт лицензионной продукции.

При этом существенное значение приобретает необходимость финансового обоснования формы платежей, так как затраты предприятия, связанные с оплатой стоимости лицензии или ноу-хау, распределены во времени. Затраты будущих периодов дисконтируются и приводятся к начальному периоду платежей. Может возникнуть другая ситуация: одна из сторон испытывает острую потребность в наличных средствах. Тогда идут на сравнение затрат, связанных с выплатой паушальных платежей и роялти. В этом случае выгодно отказаться от крупного первоначального платежа (паушального) и пойти на значительные выплаты в будущем (роялти).

Конечный же эффект от использования нематериальных активов выражается в общих результатах хозяйственной деятельности предприятия. Это, как правило, снижение затрат на производство продукции, оказание услуг, выполнение работ; увеличение объема продаж или

сбыта; рост прибыли; повышение ликвидности; устойчивость финансового состояния. Исходя из этого основным принципом анализа экономической эффективности использования объектов нематериальных активов в обороте предприятия можно считать следующую формулу: темпы роста отдачи капитала должны опережать темпы роста его затрат. Другими словами, в динамике темпы роста выручки от реализации продукции (услуг, работ) или прибыли должны опережать темпы роста нематериальных активов. Используя данные приведенных ранее таблиц, ниже представлен обобщенный анализ.

**Анализ экономической эффективности использования
объектов нематериальных активов (в руб.)**

Показатель	Предшествующий год	Отчетный год	Отчетный год (в % к предшествующему)
Нематериальные активы.	4 137	5 868	141,8
Выручка от реализации продукции (услуг, работ).	12 145	18 946	156,0
Балансовая прибыль.	2 230	3 790	170,0
Доходность нематериальных активов.	0,54	0,65	120,3
Оборачиваемость нематериальных активов.	2,9	3,2	110,3
Рентабельность продаж нематериальных активов	18,4	20,0	108,7

Доходность (рентабельность) нематериального актива можно оценивать по общепринятой формуле доходности капитала, равной отношению прибыли (чистой) и средней стоимости объектов нематериальных активов. С помощью методов факторного анализа можно преобразовать формулу в виде произведения рентабельности продаж (отношение прибыли к выручке от реализации продукции, услуг, работ) и оборачиваемости объектов нематериальных активов (отношение выручки от реализации продукции, услуг, работ к средней стоимости объектов нематериальных активов). Таким образом, доходность использования объектов нематериальных активов может расти за счет ускорения их оборота и повышения рентабельности продаж. Аналогично можно проводить анализ эффективности использования основных средств и других внеоборотных активов.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Бюджетные организации ведут учет долгосрочных активов на основании следующих нормативных правовых документов:

Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2012 г. № 60;

Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 г. № 25;

Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6;

постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2010 г. № 50 «О некоторых вопросах бухгалтерского учета», которым утвержден План счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций.

Бюджетные организации для бухгалтерского учета основных средств применяют счет 01 «Основные средства», который подразделяется на субсчета.

На субсчете 010 «Здания» учитываются производственные, непроизводственные, жилые здания.

На субсчете 011 «Сооружения» учитываются стадионы, бассейны, мосты, дороги, водонапорные башни, ограждения, спортивные и другие сооружения.

На субсчете 012 «Передаточные устройства» учитываются устройства электропередачи электросвязи и другие передаточные устройства.

На субсчете 013 «Машины и оборудование» учитываются силовые машины и оборудование, рабочие машины и оборудование, медицинское оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование, вычислительная и организационная техника, спортивное оборудование и оборудование зрелищных объектов, прочие машины, оборудование и устройства.

На субсчете 015 «Транспортные средства» учитываются транспортные средства.

На субсчете 016 «Инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь» учитываются инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности.

На субсчете 017 «Рабочий и продуктивный скот» учитываются рабочий и продуктивный скот, в том числе транспортные животные, спортивные лошади, животные, применяемые для служебных целей (за исключением служебных собак).

На субсчете 018 «Библиотечный фонд» учитываются библиотечные фонды независимо от стоимости отдельных экземпляров книг.

На субсчете 019 «Прочие основные средства» учитываются:

- многолетние насаждения, при этом молодые многолетние насаждения всех видов учитываются отдельно от многолетних насаждений, достигших полного развития (возраста начала плодоношения, смыкания крон и т. п.);

- вложения в улучшение земель;

- наглядные пособия образовательных и научных учреждений;

- сценическо-постановочные средства (декорации, мебель и реквизит, бутафория, театральные и национальные костюмы, головные уборы, белье, обувь, парики) стоимостью свыше одной базовой величины за единицу;

- документация по типовому проектированию (для организаций, осуществляющих деятельность по разработке проектно-сметной документации для других лиц);

- нематериальные активы;

- прочие основные средства.

При приобретении бюджетной организацией долгосрочных активов за плату составляется договор поставки, по которому поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования их в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

Бюджетные организации осуществляют оплату договоров поставки за счет бюджетных средств через территориальные органы государственного казначейства. Порядок оплаты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств при осуществлении государственных закупок товаров (работ, услуг) установлен Инструкцией о порядке оплаты бюджетных обязательств, принятых получателями бюджетных средств, и обязательств, принятых получателями средств бюджета государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения Республики Беларусь, утвержденной постановлением Министерства

финансов Республики Беларусь от 29 июня 2000 г. № 66.

Приобретение долгосрочных активов осуществляется бюджетными организациями в обязательном порядке с соблюдением законодательства о государственных закупках.

Объекты основных средств и нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая состоит из фактических затрат на их приобретение, включая:

- стоимость приобретения;
- таможенные сборы и пошлины;
- проценты по кредитам и займам;
- затраты по страхованию при доставке;
- затраты на услуги других лиц, в том числе связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Объект основных средств и нематериальных активов принимается к бухгалтерскому учету на основании акта о приеме-передаче по форме согласно приложению к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 «Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов».

Стоимость приобретения основных средств и нематериальных активов отражается по дебету субсчетов счета 01 «Основные средства» и кредиту субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» или других субсчетов. Одновременно при принятии активов к бухгалтерскому учету производится запись и по кредиту субсчета 250 «Фонд в основных средствах» в корреспонденции с дебетом субсчетов:

- 200 «Расходы по бюджету», 202 «Расходы за счет других бюджетов» – при приобретении средств за счет средств бюджета соответствующего уровня;
- 411 «Использование прибыли» – при приобретении активов за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности, а именно за счет превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении бюджетной организации;
- 176 «Расчеты по целевым суммам на выполнение поручений» – при приобретении средств за счет гуманитарной, спонсорской помощи и других целевых средств.

**Корреспонденция счетов основных бухгалтерских операций
по приобретению основных средств и нематериальных активов**

№ п/п	Содержание операции	Субсчета	
		Дебет	Кредит
1	Приобретение основных средств	010–019	130, 178
2	Одновременно производится вторая запись:		
	при приобретении за счет бюджетных средств	200, 202	250
	при приобретении за счет внебюджетных средств	411	250
	при приобретении за счет гуманитарной, спонсорской помощи и других целевых средств	176	250

Если в бюджетных организациях производится строительство зданий, сооружений, передаточных устройств, то построенные объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая включает фактические затраты, связанные со строительством, сооружением объектов основных средств.

Независимо от способа ведения строительных работ расходы на новое строительство учитываются:

- на субсчете 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения» – при строительстве за счет средств бюджета;

- на субсчете 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения» – при строительстве за счет внебюджетных средств.

Законченные и сданные в эксплуатацию объекты строительства на основании акта о приеме-передаче основных средств по форме согласно приложению 1 к постановлению № 23 принимаются в бухгалтерском учете по дебету субсчетов 010–012 счета 01 «Основные средства» и кредиту субсчета 250 «Фонд в основных средствах».

При этом на основании документов о принятии объекта законченного строительства в эксплуатацию расходы, собранные на субсчете:

- 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения», списываются в дебет субсчета 143 «Расчеты по финансированию капитальных вложений» (231 «Финансирование из бюджета капитальных вложений»);

- 212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения», списываются в дебет субсчета 237 «Прочие источники» (271 «Централизованные фонды и финансовые резервы»).

**Корреспонденция счетов основных бухгалтерских операций
по поступлению основных средств в результате нового строительства**

№ п/п	Содержание операции	Субсчета	
		Дебет	Кредит
1	Прием в эксплуатацию вновь построенных зданий, сооружений, передаточных устройств	010–012	250
2	Одновременно производится вторая запись:		
	построенных за счет бюджетных средств	143, 231	203
	построенных за счет внебюджетных средств	237, 271	212

Безвозмездное получение долгосрочных активов может осуществляться путем дарения или пожертвования юридическими лицами, а также физическими лицами.

Пожертвования могут делаться организациям здравоохранения, учреждениям образования, учреждениям социального обслуживания, иным аналогичным организациям, благотворительным, научным организациям, фондам, организациям культуры и иным организациям, осуществляющим культурную деятельность, общественным, религиозным и иным некоммерческим организациям, а также Республике Беларусь и ее административно-территориальным единицам.

Пожертвование принимается организацией без чьего-либо разрешения или согласия. При передаче имущества организации жертвователем может быть определено назначение использования этого имущества. В таком случае организация должна вести обособленный учет всех операций по использованию пожертвованного имущества.

Вопросы использования безвозмездно переданного имущества регулируются Указом Президента Республики Беларусь от 1 июля 2005 г. № 300 «О предоставлении и использовании безвозмездной (спонсорской) помощи». Организации, принимающие безвозмездную (спонсорскую) помощь, представляют юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю, оказавшим безвозмездную помощь, отчет в произвольной форме о ее целевом использовании и заключенным договором предоставления безвозмездной (спонсорской) помощи.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных объектов определяется исходя из стоимости, по которой они числились в бухгалтерском учете передающей стороны. Стоимость активов, полученных безвозмездно, может определяться на основании заключения об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Корреспонденция счетов по безвозмездному поступлению средств

№ п/п	Содержание операции	Субсчета	
		Дебет	Кредит
1	Безвозмездное получение основных средств и нематериальных активов	010–019	020, 250

Бюджетные организации могут получать иностранную безвозмездную помощь в виде имущества от иностранных государств, международных организаций и других на цели, предусмотренные Положением о порядке получения, учета, регистрации, использования иностранной безвозмездной помощи, контроля за ее получением и целевым использованием, а также регистрации гуманитарных программ, утвержденным Декретом Президента Республики Беларусь от 31 августа 2015 г. № 5 «Об иностранной безвозмездной помощи».

Иностранная безвозмездная помощь регистрируется в Департаменте по гуманитарной деятельности Управления делами Президента Республики Беларусь, за исключением помощи, предоставленной в виде имущества стоимостью до 500 базовых величин на дату ее поступления, полученного организацией для их использования в своей производственно-хозяйственной деятельности.

В общем случае не позднее трех месяцев после получения иностранной безвозмездной помощи организации для ее регистрации представляют в Департамент заявление и подтверждающие документы.

Регистрация Департаментом иностранной безвозмездной помощи в виде имущества подтверждается выдачей удостоверения с приложением плана целевого использования такой помощи, согласованного с Департаментом, и копии акта приемки помощи (при его наличии).

Основные правила приемки имущества, ввезенного в качестве иностранной безвозмездной помощи, следующие:

1) сроки приемки имущества: в течение одного месяца со дня их ввоза в Республику Беларусь, а приобретенных отправителем в Республике Беларусь – не позднее трех рабочих дней, следующих за днем их предоставления;

2) приемка имущества осуществляется комиссией, созданной в организации, в присутствии представителя местного исполнительного и распорядительного органа, расположенного по месту его хранения;

3) по результатам приемки имущества организацией составляется акт приемки иностранной безвозмездной помощи по установленной форме;

4) в случае отсутствия в сопроводительных документах стоимости поступающего имущества такая стоимость определяется комиссией исходя из стоимости идентичного, однородного или аналогичного имущества;

5) при выявлении в ходе приемки имущества его непригодности для дальнейшего использования комиссией составляется акт о непригодности

сти иностранной безвозмездной помощи, в этом случае имущество подлежит возврату его отправителю, а при невозможности такого возврата – уничтожению в порядке, предусмотренном законодательством.

За несоблюдение правил получения и использования иностранной безвозмездной помощи предусмотрены меры ответственности в соответствии с Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях.

В бюджетных организациях амортизация объектов основных средств и нематериальных активов начисляется линейным способом, то есть равномерно (по годам) начисляется амортизация в течение нормативного срока службы объекта, установленного организацией. Годовые нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока эксплуатации объекта у одного балансодержателя или собственника должны совпадать. Несовпадение этих норм возможно в случаях изменения условий эксплуатации объектов, иных изменений порядка начисления амортизации вне зависимости от причин таких изменений.

Годовая сумма амортизации основных средств и нематериальных активов определяется исходя из амортизируемой стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из нормативного срока службы.

При линейном способе годовую сумму амортизации можно определить двумя способами:

- путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую норму амортизации;
 - путем деления амортизируемой стоимости на установленный нормативный срок службы в годах.
- При изменении порядка начисления амортизации вне зависимости от причин такого изменения базой для расчета амортизации будет являться недоамортизированная стоимость объекта. При этом нормы амортизации будут определяться исходя из остаточного нормативного срока службы объекта, который исчисляется как разница между нормативным сроком службы, действующим на дату изменения порядка начисления амортизации, с учетом его пересмотра и сроком фактической эксплуатации данного объекта на дату изменения порядка начисления амортизации.

Амортизируемой считается стоимость, от которой рассчитывается амортизация. В зависимости от конкретных условий начисления амортизации и условий функционирования объектов амортизируемой стоимостью может являться:

- 1) первоначальная (переоцененная) стоимость объектов;
- 2) недоамортизированная (остаточная) стоимость объектов с учетом ее последующих переоценок в соответствии с законодательством.

Недоамортизированная (остаточная) стоимость подлежит применению после изменения условий функционирования, повлекших изменение стои-

имости объекта, изменения способа начисления амортизации, при изменении стоимости объекта при осуществлении переоценки на начало года с привлечением оценщика, увеличении первоначальной стоимости на обособленно учитываемые в течение отчетного года затраты и т. д.

При начислении амортизации может применяться как первоначальная (переоцененная), так и недоамортизированная (остаточная) стоимость, в случае если по истечении отчетного года, в котором объект был введен в эксплуатацию, не произошло изменений:

- условий функционирования, повлекших изменение стоимости объекта;
- стоимости объекта при осуществлении переоценки на начало года с привлечением оценщика;
- способа начисления амортизации;
- по увеличению первоначальной стоимости на обособленно учитываемые в течение отчетного года затраты.

В процессе эксплуатации амортизируемая стоимость основных средств может изменяться в случаях:

- модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных актами сдачи-приемки выполненных работ, – на сумму соответствующих затрат. Целесообразность изменения амортизируемой стоимости объекта или отнесения на затраты стоимости выполненных работ по техническому диагностированию и освидетельствованию устанавливается учетной политикой организации или комиссией в каждом случае;
- проведения переоценки основных средств в соответствии с законодательством;
- пересмотра размера амортизационной ликвидационной стоимости в случае ее применения при расчете амортизационных отчислений;
- выявления ошибки в определении амортизируемой стоимости;
- других в соответствии с законодательством.

Бюджетная организация также может проводить модернизацию, реконструкцию, дооборудование, достройку (далее – реконструкция) ранее самортизированных объектов основных средств. В этом случае годовая сумма амортизации определяется исходя из недоамортизированной (остаточной) стоимости (в рассматриваемой ситуации до реконструкции она равна нулю) с учетом затрат на реконструкцию и остаточного нормативного срока службы объекта основных средств (в данном случае он истек до реконструкции) с учетом возможного пересмотра.

Фактические затраты, связанные с реконструкцией объекта основных средств, увеличивают его стоимость. В связи с этим ранее самортизированный объект основных средств приобретает остаточную (недоамортизированную) стоимость, равную сумме затрат на реконструкцию,

которая должна амортизироваться в общеустановленном порядке. Для этого бюджетной организации следует возобновить начисление амортизации по данному объекту в соответствии с его новым нормативным сроком службы, который определяется комиссией самостоятельно.

При установлении данного нормативного срока службы комиссии следует учитывать качественные характеристики объекта после реконструкции, его техническое состояние, период возможного безопасного его использования, другие факторы, влияющие на возможность использования объекта ОС в организации.

Расходы по капитальному ремонту на увеличение стоимости объектов основных средств не относятся, в связи с тем что к ремонту относятся работы по восстановлению исправности или работоспособности объекта или его составных частей с приведением объекта в соответствие с требованиями, определенными техническими нормативными правовыми актами, а также по предотвращению их дальнейшего интенсивного износа. В результате ремонта технические параметры основного средства остаются неизменными, новых качеств оно не приобретает.

Амортизируемая стоимость нематериальных активов также может изменяться в случаях:

- 1) проведения переоценки нематериальных активов в соответствии с законодательством;
- 2) пересмотра размера амортизационной ликвидационной стоимости в случае ее применения при расчете амортизационных отчислений;
- 3) внесения установленных в соответствии с законодательством платежей, связанных с поддержанием имущественных прав, в том числе в силу патента (свидетельства) на объект права промышленной собственности, а также связанных с выплатой вознаграждения за предоставленное право на использование по лицензионному договору объекта права промышленной собственности;
- 4) вложений, связанных с доведением объекта интеллектуальной собственности до использования в запланированных целях, улучшением объектов права промышленной собственности, компьютерных программ, баз данных, литературных произведений, не влекущих за собой создание нового объекта нематериального актива;
- 5) других в соответствии с законодательством.

В бюджетных организациях иной (отличный от коммерческих организаций) порядок начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам. По вновь введенным в эксплуатацию объектам в конце года начисляется годовая сумма амортизации независимо от того, в каком месяце года эти объекты введены в эксплуатацию. В целях бухгалтерского учета амортизация не начисляется в году выбы-

тия объекта и в году, следующем за годом, когда остаточная стоимость объекта стала равной нулю.

Бюджетные организации на общую сумму амортизации, начисленной за отчетный год по основным средствам и нематериальным активам, в последний рабочий день декабря составляют бухгалтерскую запись по дебету субсчета 250 «Фонд в основных средствах» и кредиту субсчета 020 «Амортизация основных средств».

Корреспонденция счетов по начислению амортизации

№ п/п	Содержание операции	Субсчета	
		Дебет	Кредит
1	Начисление амортизации в последний рабочий день декабря	250	020

При выбытии основных средств и нематериальных активов накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации отражаются по дебету субсчета 020 «Амортизация основных средств» и кредиту соответствующих субсчетов счета 01 «Основные средства». Первоначальная (переоцененная) стоимость полностью самортизированных выбывающих основных средств и нематериальных активов отражается по дебету субсчета 020 «Амортизация основных средств» и кредиту соответствующих субсчетов счета 01 «Основные средства».

Пример

В бюджетной организации выбыл полностью самортизированный объект основных средств первоначальной (переоцененной) стоимостью 600 руб.

При списании данного объекта составляется бухгалтерская запись:

Дебет субсчета 020 «Амортизация основных средств» – Кредит счета 01 «Основные средства» – на сумму накопленной амортизации в размере 600 руб.

Таким образом, в организации общая сумма по субсчету 020 «Амортизация основных средств» уменьшится на 600 руб.

Кроме того, при выявлении недостачи основных средств в результате инвентаризации накопленные по ним за весь период эксплуатации суммы амортизации отражаются по дебету субсчета 020 «Амортизация основных средств» и кредиту соответствующих субсчетов счета 01 «Основные средства». Остаточная стоимость недостающих основных средств отражается по дебету субсчета 250 «Фонд в основных средствах»

и кредиту соответствующих субсчетов счета 01 «Основные средства».

Одновременно отнесенная на виновных лиц стоимость недостающих основных средств, приобретенных за счет средств бюджета соответствующего уровня, отражается по дебету субсчета 170 «Расчеты по недостачам» и кредиту субсчета 173 «Расчеты с бюджетом».

Отнесенная на виновных лиц стоимость недостающих основных средств, приобретенных за счет средств, получаемых от приносящей доходы деятельности, отражается по дебету субсчета 170 «Расчеты по недостачам» и кредиту субсчета 237 «Прочие источники» (субсчета 410 «Прибыли и убытки»).

Корреспонденция счетов при выбытии объектов основных средств и нематериальных активов

№ п/п	Содержание операции	Субсчета	
		Дебет	Кредит
1	Выбытие недоамортизированных объектов основных средств	020, 250	010–019
2	Выбытие самортизированных объектов основных средств	020	010–019
3	Выбытие недоамортизированных объектов нематериальных активов	020, 250	019
4	Выбытие самортизированных объектов нематериальных активов	020	019
5	Списание недостачи основных средств, установленной при инвентаризации и отнесенной за счет организации	020, 250	010–019
6	Списание основных средств вследствие недостачи, установленной при инвентаризации, отнесенной за счет виновных лиц в сумме, числящейся по бухгалтерскому учету	020, 250	010–019
7	Одновременно производится вторая запись на суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц;		
	по объектам, приобретенным за счет средств бюджета	170	173
	по объектам, приобретенным за счет внебюджетных средств	170	237 (410)

ЛИТЕРАТУРА

1. Бурцева, И. Н. Особенности бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства: краткий курс лекций / И. Н. Бурцева. – 3-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2017. – 244 с.
2. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность: теория, документы, корреспонденция счетов, регистры, бухгалтерская и статистическая отчетность: практическое пособие / Н. И. Ладутько и др.; под общей редакцией Н. И. Ладутько, – Минск: Альфа-книга, 2016. – 944 с.
3. Бухгалтерский учет / Под общей редакцией Н. И. Ладутько. – 7-е изд., перераб. и доп. – Мн.: ООО «ФУАинформ», 2012. – 742 с.
4. Бухгалтерский учет: учеб. / П. Я. Папковская и др.; под ред. П. Я. Папковской. – Минск: РИПО, 2016. – 379 с.
5. Добриян, Т. А. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности. Практикум: учеб. пособие / Т. А. Добриян. – Минск: Вышэйшая школа, 2016. – 191 с.
6. Еськова, Л. Ф. Бухгалтерский финансовый учет в бюджетных организациях: учеб. пособие. В 2 ч. Ч. 1 / Л. Ф. Еськова. – Минск: Вышэйшая школа, 2016. – 317 с.: ил.
7. Еськова, Л. Ф. Бухгалтерский финансовый учет в бюджетных организациях: учеб. пособие. В 2 ч. Ч. 2 / Л. Ф. Еськова. – Минск: Вышэйшая школа, 2016. – 351 с.
8. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 г. № 57-З. (с изм. и доп.).
9. Каморджанова, Н. А., Карташова, И. В., Шабля, А. П. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / Стандарт третьего поколения. – СПб.: Питер, 2015. – 480 с.: ил. – (Серия «Учебное пособие»).
10. Левкович, О. А. Сборник задач по бухгалтерскому учету / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева. – 14-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2016. – 340 с.
11. Левкович, О. А. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева. – 11-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2017. – 608 с.
12. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-З (Общая часть) (с изм. и доп.).
13. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 71-З (Особенная часть) (с изм. и доп.).
14. Стражева, Н. С., Стражев, А. В. Бухгалтерский учет: учебно-методическое пособие. – 14-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Книжный Дом, 2015. – 608 с.

Учебное издание

Долбик Наталья Владимировна

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Пособие

Ответственный за выпуск *Е. С. Патей*

Компьютерная верстка *О. Н. Воробьева*

Подписано в печать 28.11.2018. Формат 60×84/16.

Бумага офсетная. Печать цифровая.

Усл печ. л. 3,95. Уч.-изд. л. 3,29.

Тираж 100 экз. Заказ. 15521.

Издатель и полиграфическое исполнение:

Общество с ограниченной
ответственностью «Колорград».

Свидетельство о государственной регистрации
издателя, изготовителя, распространителя печатных
изданий № 1/471 от 23.12.2015.

Пер. Велосипедный, 5-904, 220033, Минск.

www.сегмент.бел

