

---

## **РАЗВИТИЕ МЕТОДИК БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ, ПОЛУЧЕННЫХ В ВИДЕ БЕЗВОЗМЕЗДНО ПОСТУПИВШИХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

---

**Маталыцкая Светлана Константиновна**, канд. экон. наук, доц.  
**Голуб Лариса Константиновна**, канд. экон. наук, доц.

Белорусский государственный экономический университет, пр. Партизанский, 26, Минск, Республика Беларусь, 220070; e-mail: matalytskaya\_s@mail.ru; golub0206@gmail.com

*Цель:* исследование проблем, возникающих при отражении в бухгалтерском учете безвозмездно поступивших основных средств, вопросов, связанных с моментом определения доходов от безвозмездного поступления основных средств, определение периода отражения их в учете и организации налогового учета в целях исчисления налога на прибыль. *Обсуждение:* порядка отражения в бухгалтерском учете безвозмездного поступления основных средств, начисления амортизации по ним, переоценка безвозмездно полученного объекта, определения факта признания доходов от безвозмездного поступления основных средств, возникновения временных разниц, отражения в бухгалтерском учете начисления отложенного налогового актива и его погашения по мере начисления амортизации, организации налогового учета по операциям, связанным с безвозмездным поступлением основных средств, исчисление налога на прибыль. *Результаты:* развитие методик бухгалтерского учета безвозмездно поступивших основных средств, определение момента признания доходов от безвозмездного поступления по факту поступления основного средства или ввода его в эксплуатацию как дохода от инвестиционной деятельности, определение налогооблагаемой базы исчисления налога на прибыль.

**Ключевые слова:** доход, основное средство, амортизация, налог на прибыль, отложенный налоговый актив, прибыль.

**DOI:** 10.17308/meps.2019.8/2180

### **Введение**

Современные подходы к управлению организацией, поиск новых источников финансирования ее хозяйственной деятельности определяют необходимость переосмысления и изменения существующих и разработку но-

вых методов управления и контроля. В рыночных условиях стабильность и конкурентные преимущества организации во многом зависят от информации, которая формируется в системе бухгалтерского учета. Исходя из того, что данная информация впоследствии является базой для принятия управленческих решений, используется в налоговом учете для исчисления налогов, к ней предъявляется ряд требований. Информация должна быть правдивой, уместной. Необходимо соблюдать принципы преобладания экономического содержания [8]. Основным же критерием сбора информации являются затраты на ее формирование, которые должны быть оправданы с точки зрения получаемой от них полезности (выгоды). В то же время при отражении в бухгалтерском учете отдельных операций возникают определенные сомнения в ее достоверности, уместности и полезности. Одной из таких операций является операция по безвозмездному получению основных средств.

### **Методология исследования**

Порядок отражения в бухгалтерском учете безвозмездно полученных основных средств определяется действующими на соответствующей территории нормативными документами. При этом следует признать аналогичность отражения указанной операции в бухгалтерском учете Российской Федерации и Республике Беларусь [5, 6, 7]. В Республике Беларусь отражение в учете операций по безвозмездному получению основных средств зависит от того, начисляется или нет амортизация по полученному объекту [5]. В случае, когда амортизация не начисляется, в бухгалтерском учете при поступлении объекта составляется корреспонденция счетов:

- дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»;
- кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В случае, когда амортизация по полученным безвозмездно основным средствам начисляется, на стоимость безвозмездно полученных основных средств изначально составляется корреспонденция счетов:

- дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»,
- кредит счета 98 «Доходы будущих периодов».

В дальнейшем учтенная в составе доходов будущих периодов стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается как доход отчетного периода по мере начисления по ним амортизации. На сумму начисленной в отчетном периоде амортизации от первоначальной стоимости безвозмездно поступивших основных средств составляется корреспонденция счетов:

- дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»;
- кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При этом такое отражение должно производиться на протяжении срока полезного использования безвозмездно полученного объекта.

При изучении данных норм можно выделить отдельные вопросы, возникающие при отражении в бухгалтерском учете данных операций:

1. Как известно, первоначальная стоимость основных средств может изменяться в результате их переоценки, проведенной в соответствии с законодательством. Допустим, что по полученному объекту организацией проведена переоценка. После проведения переоценки объект учитывается на счете 01 «Основные средства» по переоцененной стоимости. В то же время весьма важным является тот факт, что сумма дохода, определенная как стоимость безвозмездно полученных основных средств и учтенная при поступлении на счете 98 «Доходы будущих периодов», переоценке не подлежит. Амортизация основных средств после проведения переоценки начисляется от новой стоимости объекта (переоцененная стоимость) [4]. Согласно действующему законодательству списание соответствующих сумм со счета 98 на счет 91 осуществляется на протяжении срока полезного использования безвозмездно полученного объекта от первоначальной стоимости. Для списания соответствующих сумм необходимо исчислять размер амортизации от первоначальной стоимости (стоимости до переоценки). Следовательно, для такого списания потребуются дополнительные усилия, а соответственно и увеличенные затраты в целях определения сумм амортизации, в которых может осуществляться списание.

При начислении амортизации организацией могут использоваться различные способы и методы. Так, МСФО (IAS) 16 «Основные средства», введенный на территории Республики Беларусь в качестве технического документа, предусматривает возможность начисления амортизации с использованием линейного метода, метода уменьшаемого остатка, метода списания стоимости пропорционально объему продукции [9]. Белорусское законодательство определяет использование линейного, нелинейного и производительного способов начисления амортизации. В свою очередь нелинейный способ включает прямой метод суммы чисел лет, обратный метод суммы чисел лет, метод уменьшаемого остатка [4]. Выбранный способ начисления амортизации будет влиять на трудоемкость рассмотренного выше перерасчета амортизации для определения суммы, списываемой с доходов будущих периодов в состав доходов. Так, в случае, когда организация приняла решение о начислении амортизации по безвозмездно полученному объекту производительным способом, данная сумма подлежит ежемесячному определению с учетом отработанного ресурса объекта основных средств.

Переоценка основных средств в Республике Беларусь в последние годы (в связи с тем, что уровень инфляции не достигает установленного порогового значения) в отношении всех видов переоцениваемого имущества проводится исключительно по решению организации (собственника ее имущества) [14]. Но такое положение дел не говорит о том, что организации не проводят переоценку объектов и, соответственно, не сталкиваются с рассматриваемой проблемой. В то же время нормативные документы не предлагают последовательности действий в случае последующей переоценки безвозмездно полученного объекта.

2. На протяжении нескольких лет, начиная с 2015 года организациям предоставлялось право не начислять амортизацию по всем или отдельным объектам основных средств, используемым в предпринимательской деятельности, оговорив такой подход в учетной политике организации (с 1 января 2019 г. такое право предоставляется только по объектам основных средств, предусмотренным бизнес-планами инвестиционных проектов по созданию или модернизации производства) [11]. Поскольку такие объекты относятся в состав амортизируемого имущества, и амортизация по ним должна начисляться, то при безвозмездном их поступлении в организацию следовало составить корреспонденцию счетов:

- дебет счета 08 «Вложения в долгосрочные активы»;
- кредит счета 98 «Доходы будущих периодов».

Но далее, на протяжении лет, в которых организация принимала решение о неначислении амортизации, вся стоимость данного объекта продолжала учитываться в составе доходов будущих периодов (без списания на счет 91). Получается, что все указанное время объект использовался, но не переносил свою стоимость на создаваемый продукт?

Предположим, что срок полезного использования объекта при безвозмездном его поступлении в 2015 году был установлен равным 4 годам. В период с 2015 по 2018 год в организации принималось решение о неначислении амортизации. Согласно действующему законодательству Республики Беларусь при принятии решения о неначислении амортизации по объектам основных средств нормативные сроки службы и сроки полезного использования таких объектов продлеваются на срок, равный периоду, в котором не производилось начисление амортизации [11]. Обратим внимание на тот факт, что если организация не начисляет амортизацию, то это не говорит о том, что объект в процессе эксплуатации не изнашивается. То есть продлить начисление амортизации на последующие годы, возможно, не получится – объект потерял свои физические характеристики. В таком случае, каков порядок списания сумм со счета 98?

Необходимо отметить, что аналогичный подход к отражению такой операции предусмотрен и в МСФО ((IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи») [7]. Данный стандарт предусматривает, что государственные субсидии не являются благотворительностью. Организация зарабатывает их посредством соблюдения связанных с ними условий и выполнения предусмотренных обязанностей, что и определяет их признание в составе прибыли или убытка на протяжении тех периодов, в которых организация признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные субсидии должны компенсировать [13]. Исходя из изложенного, данный подход не должен применяться к объектам, полученным безвозмездно в ином порядке.

Много вопросов по рассматриваемым операциям в данном случае возникает по исчислению налога на прибыль. Каким образом следует при-

завать доход от безвозмездного получения объектов в целях налогообложения? Напомним, что одной из составных частей валовой прибыли при исчислении налога на прибыль выступают внереализационные доходы, под которыми понимаются доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг) имущественных прав. Такие доходы определяются на основании документов бухгалтерского и налогового учета. Дата их отражения определяется на дату признания доходов в бухгалтерском учете, за исключением случаев, которые определены для отдельных внереализационных доходов в Налоговом кодексе [3].

В числе других доходов в состав внереализационных доходов включается стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств. При этом такие доходы отражаются, по общему правилу, на дату их поступления. Таким образом, при безвозмездном поступлении в организацию основных средств организация должна признать доходы в целях налогообложения на дату их поступления, исчислить и уплатить в бюджет налог на прибыль. При начислении налога на прибыль в бухгалтерском учете будет составлена корреспонденция счетов:

- дебет счета 99 «Прибыли и убытки»;
- кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Поскольку в данном случае дата признания доходов от безвозмездно полученных основных средств в бухгалтерском учете отличается от даты их признания в налоговом учете, организации следует отразить в бухгалтерском учете начисление отложенного налогового актива [14]. При этом составляется корреспонденция счетов:

- дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы»;
- кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

По мере признания в бухгалтерском учете дохода (в сумме начисленной амортизации) в учете следует отражать погашение отложенного налогового актива с составлением обратной записи [12]. Как видим, такая процедура должна осуществляться ежемесячно. В данном случае возникает вопрос о смысловой нагрузке счета 09 «Отложенные налоговые активы». Это чисто технический счет, он лишь свидетельствует о различиях в признании объекта в бухгалтерском и налоговом учете. Но если налог на прибыль был уплачен организацией, а безвозмездно полученный объект вышел из строя и не перенес свою стоимость на создаваемый продукт, то ведь это не означает, что налог на прибыль будет возвращен организации? В этой связи возникает вопрос о целесообразности выполнения той работы, которая сопровождает безвозмездное поступление основных средств. Кем используется информация, полученная в результате таких действий, какую полезность она имеет? Действующий на практике порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете безвозмездно поступивших основных средств

требует больших затрат труда и времени и тем не менее, по мнению автора, не позволяет получить достоверную, а главное, полезную информацию, используемую в управленческих целях.

### **Заключение**

Обобщив вышеизложенное, целесообразно изменить подходы к учету рассмотренных операций по безвозмездному поступлению основных средств и определению дохода организации от безвозмездного поступления. При наличии соответствующих изменений законодательства организации без каких-либо потерь могли бы отказаться от использования счета 98 «Доходы будущих периодов» при отражении операций по безвозмездному поступлению основных средств. При этом не только отпадет необходимость ежемесячного составления дополнительных бухгалтерских записей, отражающих списание доходов с данного счета, но также исчезнет необходимость пересчета сумм амортизации после проведения переоценки безвозмездно полученных объектов для осуществления такого списания. Не будет необходимости отражения отложенных налоговых активов. Другими словами, целесообразно отказаться от формирования в бухгалтерском учете той информации, в которой нет необходимости, и той, которая впоследствии не может использоваться в целях принятия управленческих решений.

### **Список источников**

1. Ладутько Н.И. *Бухгалтерский финансовый учет и отчетность: теория, документы, корреспонденция счетов, регистры, бухгалтерская и статистическая отчетность*: практ. пособие. Минск, Альфа-книга, 2016.
2. Лебедев К.Н. В какую сторону движется стоимость и экономический принцип в деятельности по бухгалтерскому учету // *Международный бухгалтерский учет*, 2016, по. 20, с. 24-40.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): Кодекс Респ. Беларусь от 29.12.2009 г. № 71-З в ред. от 30.12.2018 № 159-З.
4. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: постановление Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 27.02.2009 г. № 37/18/6.
5. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012 г. № 26.
6. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (в ред. от 24.12.2010).
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 16.05.2016).
8. О бухгалтерском учете и отчетности: закон Республики Беларусь от 12.07.2012 № 57-З (в ред. от 17.07.2017 № 52-З).
9. О введении в действие на территории Республики Беларусь международных стандартов финансовой отчетности и их разъяснений, принимаемых Фондом международных стандартов финансовой отчетности: постановление Совета Министров и Национального банка Респ. Беларусь от 19.08.2016 г. № 657/20.
10. О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке: Указ Президента Респ. Беларусь от 20.10.2006 г. № 622 (в ред. от 16.01.2014 № 37).
11. О начислении амортизации по основным средствам и нематериальным

активам в 2018 и последующих годах: постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 30.10.2017 г. № 802.

12. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларуси и их отдельных структурных элементов: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 29.06.2011 г. № 50. (в ред. от 22.12.2018 № 74).

13. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларуси и их отдельных структурных элементов: постановление Министерства финансов Респ.

Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 (в ред. от 22.12.2018 № 74).

14. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 31.10.2011 г. № 113.

15. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларуси и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь от 10.12.2013 г. № 80.

---

# DEVELOPMENT OF ACCOUNTING TECHNIQUES FOR INCOMES RECEIVED IN THE FORM OF FREE-OF-CHARGE ESSENTIAL FIXED ASSETS

---

**Matalytskaya Svetlana Konstantinovna**, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.  
**Golub Larisa Konstantinovna**, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

Control and Finance Belarusian State Economic University, Partizansky Ave., 26, Minsk Republic of Belarus, 220070; e-mail: matalytskaya\_s@mail.ru; golub0206@gmail.com

*Purpose:* to study of problems arising from the reflection in the accounting of gratuitous assets, issues related to the moment of determining the income from the gratuitous receipt of fixed assets, determining the period of their reflection in accounting and organizing tax accounting in order to calculate income tax. *Discussion:* the order of reflection in the accounting of the gratuitous receipt of fixed assets, depreciation on them, revaluation of the gratuitously received object, determination of the fact of recognition of income from the gratuitous flow of fixed assets, the occurrence of temporary differences, the reflection in the accounting of the deferred tax asset and its repayment as it accrues depreciation, organization of tax accounting for operations related to the donation of fixed assets, the calculation of tax on fable. *Results:* development of accounting methods for gratuitously received fixed assets, determination of the moment of recognition of income from gratuitous receipts upon receipt of a fixed asset or putting it into operation as income from investment activities, determination of the taxable base for calculating income tax.

**Keywords:** income, asset, depreciation, income tax, deferred tax asset, profit.

## References

1. Ladut'ko N.I. *Buhgalterskij finansovyy uchet i otchetnost': teoriya, dokumenty, korrespondenciya schetov, registry, buhgalterskaya i statisticheskaya otchetnost': prakt. posobie* [Accounting financial accounting and reporting: theory, documents, correspondence of accounts, registers, accounting and statistical reporting]. Minsk, Alfa-kniga, 2016. (In Russ.)
2. Lebedev K.N. V kakuyu storonu dvizhetsya stoimost' i ekonomicheskij princip v deyatelnosti po buhgalterskomu uchetu [In which direction is the cost and economic principle in the accounting activity]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2016, no. 20, pp. 24-40. (In Russ.)
3. Nalogovyj kodeks Respubliki Belarus' (Osobennaya chast'): Kodeks Resp. Belarus' ot 29.12.2009g. no. 71-Z v red. ot 30.12.2018 no. 159-Z [Tax Code of the Republic of Belarus]. (In Russ.)
4. Ob utverzhdenii Instrukcii o poryadke nachisleniya amortizacii osnovnyh sredstv i nematerial'nyh aktivov: postanovlenie Ministerstva ekonomiki, Ministerstva finansov, Ministerstva arhitektury i stroitel'stva Resp. Belarus' ot 27.02.2009 g. no. 37/18/6 [On the approval of the Instruction on the procedure for calculating the depreciation

of fixed assets and intangible assets: a decree of the Ministry of Economy, Ministry of Finance, Ministry of Architecture and Construction Rep. Belarus]. (In Russ.)

5. Ob utverzhdenii Instrukcii po buhgalterskomu uchetu osnovnyh sredstv: postanovlenie Ministerstva finansov Resp. Belarus' ot 30.04.2012g. no. 26. [On approval of the Instruction for Accounting of Fixed Assets: Resolution of the Ministry of Finance of the Rep. Belarus]. (In Russ.)

6. Ob utverzhdenii Metodicheskikh ukazaniy po buhgalterskomu uchetu osnovnyh sredstv: prikaz Minfina RF ot 13.10.2003 no. 91n (v red. ot 24.12.2010). [On the approval of the Guidelines for the accounting of fixed assets: Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation]. (In Russ.)

7. Ob utverzhdenii Polozheniya po buhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnyh sredstv» PBU 6/01: prikaz Minfina RF ot 30.03.2001 N 26n (v red. ot 16.05.2016) [On the approval of the Regulations on Accounting «Accounting for fixed assets»]. (In Russ.)

8. O buhgalterskom uchete i otchetnosti: zakon Respubliki Belarus' ot 12.07.2012 no. 57-Z (v red. ot 17.07.2017 no. 52-Z) [On accounting and reporting]. (In Russ.)

9. O vvedenii v dejstvie na territorii Respubliki Belarus' mezhduna-rodnyh standartov finansovoj otchetnosti i ih raz'yasnenij, prinimaemyh Fondom mezh-dunarodnyh standartov finansovoj otchetnosti: postanovlenie Soveta Ministrov i Nacional'nogo banka Resp. Belarus' ot 19.08.2016g. no. 657/20 [On the implementation in the territory of the Republic of Belarus of international financial reporting standards and their explanations adopted by the Foundation of International Financial Reporting Standards]. (In Russ.)

10. O voprosah pereocenki osnovnyh sredstv, dohodnyh vlozhenij v material'nye aktivy, ob'ektov nezavershennogo stroitel'stva i oborudovaniya k ustanovke: Ukaz Prezidenta Resp. Belarus' ot 20.10.2006g. no. 622. (v red. ot 16.01.2014 no. 37) [On the issues of revaluation of fixed assets, profitable investments in tangible assets, construction in progress and equipment for installation]. (In Russ.)

11. O nenachislenii amortizacii po osnov-

nym sredstvam i nematerial'nym aktivam v 2018 i posleduyushchih godah: postanovlenie Soveta Ministrov Resp. Belarus' ot 30.10.2017 g. no. 802 [On non-accrual of depreciation on fixed assets and intangible assets in 2018 and subsequent years]. (In Russ.)

12. Ob ustanovlenii tipovogo plana schetov buhgalterskogo ucheta, utverzhdenii Instrukcii o poryadke primeneniya tipovogo plana schetov buhgalterskogo ucheta i priznanii utrativshimi silu nekotoryh postanovlenij Mini-sterstva finansov Respubliki Belarusi i ih otdel'nyh strukturnykh elementov: postanovlenie Ministerstva finansov Resp. Belarus' ot 29.06.2011 g. no. 50 (v red. ot 22.12.2018 no. 74) [On the establishment of a standard chart of accounts for accounting, approval of the Instruction on the procedure for applying a standard chart of accounts for accounting and invalidation of some decrees of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus and their individual structural elements]. (In Russ.)

13. Ob utverzhdenii Instrukcii po buhgalterskomu uchetu dohodov i rashodov i priznanii utrativshimi silu nekotoryh postanovlenij Ministerstva finansov Respubliki Belarusi i ih otdel'nyh strukturnykh elementov: postanovlenie Ministerstva finansov Resp. Belarus' ot 30.09.2011g. no. 102. (v red. ot 22.12.2018 no. 74) [On approval of the Instruction on accounting of incomes and expenses and recognition of certain decrees of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus and their separate structural elements invalid]. (In Russ.)

14. Ob utverzhdenii Instrukcii po buhgalterskomu uchetu otlozhennyh nalogovykh aktivov i obyazatel'stv: postanovlenie Ministerstva finansov Resp. Belarus' ot 31.10.2011g. no. 113 [On approval of the Instruction on accounting of deferred tax assets and liabilities: Resolution of the Ministry of Finance of the Rep. Belarus]. (In Russ.)

15. Ob utverzhdenii Nacional'nogo standarta buhgalterskogo ucheta i otchetnosti «Uchetnaya politika organizacii, izmeneniya v uchetyh ocenkah, oshibki» i priznanii utrativshimi silu nekotoryh postanovlenij Ministerstva finansov Respubliki Belarusi i otdel'nyh strukturnykh

elementov postanovlenij Ministerstva finansov Respubliki Belarusi po voprosam buhgalterskogo ucheta: postanovlenie Ministerstva finansov Resp. Belarus' ot 10.12.2013g. no. 80. [On approval of the National Accounting Standard and Reporting «Accounting Policy of the Organization,

Changes in Accounting Estimates, Errors» and declaring certain decrees of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus and certain structural elements of resolutions of the Ministry of Finance of the Republic of Belarus on accounting issues]. (In Russ.)