

Обязательная переоценка-2024: делаем работу над ошибками

В статье проанализированы основные аспекты по проведению обязательной переоценки основных средств, а также ошибки, которые совершаются в учетной практике при осуществлении данной процедуры.

После того, как 10 января 2024 года вступил в юридическую силу Указ Президента Республики Беларусь от 08.01.2024 № 12 «Об изменении Указа Президента Республики Беларусь» (далее – Указ № 12), внесший существенные изменения в Указ Президента Республики Беларусь от 20.10.2006 № 622 (ред. от 08.01.2024) «О вопросах переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, объектов незавершенного строительства и оборудования к установке» (далее – Указ № 622) в части предпосылки проведения обязательной переоценки, последняя (переоценка) с 1 января 2024 года обязательно должна проводиться ежегодно в отношении зданий, сооружений и передаточных устройств. Причем уже на 1 января 2024 года следовало провести обязательную переоценку зданий, сооружений и передаточных устройств за 2023 год с отражением ее результатов в бухгалтерском учете 31 декабря 2023 года. Напомним, что согласно прежней редакции Указа № 622 стоимость зданий, сооружений и передаточных устройств обязательно переоценивалась только «**в случае достижения показателя уровня инфляции в ноябре текущего календарного года за предшествующий ему период с даты проведения последней переоценки, осуществленной в обязательном порядке в соответствии с требованиями законодательства, рассчитываемого и публикуемого Национальным статистическим комитетом, 100 и более процентов**». Такой подход позволил многим организациям не проводить обязательную переоценку зданий, сооружений и передаточных устройств с 1 января 2014 года и вплоть до 1 января 2023 года. Однако после принятия Указа № 12 в законодательстве отсутствуют какие-либо индикаторные причины для проведения обязательной переоценки. Теперь она носит сугубо императивный характер.

При проведении переоценки можно использовать те методы, которые регламентированы Указом № 622. Так, подп. 1.3 Указа № 622 разрешено использовать следующие методы:

- метод прямой оценки;
- метод пересчета валютной стоимости;
- индексный метод.

При этом, как отмечено в ч. 2 п. 4 Инструкции о порядке переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, оборудования к установке, утв. постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 05.11.2010 № 162/131/37 (ред. от 30.07.2024) (далее – Инструкция № 162/131/37): «**Выбор одного из указанных методов при проведении переоценки имущества организации осуществляют самостоятельно по каждому объекту имущества**».

Отталкиваясь от данной цитаты из Инструкции № 162/131/37, можно сделать вывод, что в организации можно самостоятельно принимать решение, каким именно методом следует переоценить здания, сооружения и передаточные устройства. Например, одни виды зданий могут быть переоценены индексным методом, а другие – прямым методом с привлечением субъектов, занимающихся оценочной деятельностью. Также в законодательстве никак не оговорен выбор метода переоценки в зависимости от характера использования активов (например, нахождение основного средства в простое, на консервации, запасе, аренде и др.). Выбор методов переоценки следует закрепить в локальном нормативном акте, например, в учетной политике, или же в распорядительном документе, например, приказе руководителя.

Не все виды имущества подлежат переоценке. Так, в подп. 1.5 Указа № 622 приведен перечень имущества, в отношении которого переоценка не проводится. Заметим, что подобный перечень имущества также приведен в п. 3 Инструкции № 162/131/37. До 10 января 2024 г. данные перечни в обоих регулятивах были одинаковыми, однако после вступления в силу Указа № 12 в Указе № 622 перечень имущества, в отношении которого не проводится переоценка, расширился (таблица 1). Поэтому, чтобы определить, следует ли проводить в т.ч. обязательную переоценку в отношении соответствующего имущества, необходимо руководствоваться только подп. 1.5 Указа № 622.

Таблица 1

Перечень имущества, по которому не производится переоценка согласно подп. 1.5 Указа № 622	Перечень имущества, по которому не производится переоценка согласно п. 3 Инструкции № 162/131/37
имущество, находящееся на территориях зоны эвакуации (отчуждения), зоны первоочередного отселения, зоны последующего отселения, с которых отселено население и на которых установлен контрольно-пропускной режим, определяемых в соответствии со ст. 6 Закона Республики Беларусь от 26 мая 2012 г. № 385-З «О правовом режиме территорий, подвергшихся радиоактивному загрязнению в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС»;	имущество, расположенное на территории, подвергшейся радиоактивному загрязнению в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС
земельные участки, объекты природопользования; жилищные и библиотечные фонды; фильмофонды, историко-культурные ценности, сценическо-постановочные средства и	земельные участки, объекты природопользования; жилищные и библиотечные фонды; фильмофонды, историко-культурные ценности, сценическо-постановочные средства и

оборудование; объекты лизинга; жилые и вспомогательные помещения многоквартирных жилых домов	оборудование; объекты финансовой аренды (лизинга); жилую часть многоквартирных жилых домов
имущество потребительских кооперативов, осуществляющих строительство и (или) эксплуатацию стоянок транспортных средств, гаражей, принадлежащих гражданам; жилищно-строительных кооперативов и иных организаций застройщиков, товариществ собственников; дачных, садоводческих товариществ (кооперативов);	имущество потребительских кооперативов, осуществляющих строительство и (или) эксплуатацию стоянок транспортных средств, гаражей, принадлежащих гражданам, жилищно-строительных кооперативов и иных организаций застройщиков, товариществ собственников, дачных, садоводческих товариществ (кооперативов)
имущество, по которому принято решение о выбытии, с даты принятия соответствующего решения в соответствии с законодательством до даты фактического выбытия либо отмены данного решения	имущество, по которому принято решение о выбытии, с даты принятия соответствующего решения в соответствии с законодательством до даты фактического выбытия, отмены данного решения
объекты незавершенного строительства, за исключением установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа в составе объектов незавершенного строительства, переоцениваемых по решению руководителя организации	объекты незавершенного строительства, за исключением установленного оборудования и оборудования, не требующего монтажа в составе объектов незавершенного строительства
имущество дипломатических представительств и консульских учреждений Республики Беларусь	

Отдельно следует обратить внимание читателей на тот момент, что руководствоваться подп. 1.5 Указа № 622 для определения того, следует ли проводить переоценку соответствующего имущества, необходимо **на 1 января года, следующего за отчетным**. Ведь именно на эту дату согласно подп. 1.1 Указа № 622 и проводится переоценка. Так, на практике часто возникают вопросы, можно ли не проводить обязательную переоценку тех основных средств, по которому было принято решение об их выбытии уже в январе года, следующего за отчетным. Ведь фактически переоценка и проводится в январе следующего за отчетным года. Однако на 1 января решение о выбытии имущества руководство еще не приняло. Более того, результаты переоценки отражаются 31 декабря отчетного года, и они полноценно влияют на показатели годовой бухгалтерской отчетности.

Поэтому не проводить переоценку отдельных видов имущества, по которым принято решение о выбытии уже в следующем году, будет являться ошибкой, которая может иметь плачевные последствия. Ведь если не провести переоценку какого-либо объекта недвижимости, то будет занижена налоговая база для исчисления налога на недвижимость.

Далее исследуем более подробно порядок применения в учетной практике индексного метода переоценки.

В первую очередь, при применении индексного метода необходимо применить соответствующий коэффициент за весь период, прошедший с момента предыдущей переоценки или принятия объекта имущества к бухгалтерскому учету (п. 16 и п. 17 Инструкции № 162/131/37). В таблице 2 приведены значения коэффициентов на 1 января 2025 года к соответствующим месяцам 2024 года.

Таблица 2

Виды (группы) основных средств	Декабрь 2024 г.													
	к декабрю 2023 г.	к январю 2024 г.	к февралю 2024 г.	к марту 2024 г.	к апрелю 2024 г.	к маю 2024 г.	к июню 2024 г.	к июлю 2024 г.	к августу 2024 г.	к сентябрю 2024 г.	к октябрю 2024 г.	к ноябрю 2024 г.	к декабрю 2024 г.	
1. Здания и сооружения	1,1347	1,0990	1,1438	1,1356	1,1053	1,0756	1,0618	1,0360	1,0142	0,9896	1,0067	0,9889	1,0000	
2. Передаточные устройства	1,0676	1,0387	1,0275	1,0250	1,0208	1,0173	1,0062	0,9994	1,0014	1,0021	1,0025	1,0017	1,0000	

Так, если имеющиеся в организации здания, сооружения и передаточные устройства переоценивались на 1 января 2024 года и в течение 2025 года их переоцененная стоимость не изменялась по причине проведения модернизации, реконструкции, дооборудования, то при проведении переоценки зданий и сооружений на 1 января 2025 года следует применять коэффициент 1,1347, а передаточных устройств – 1,0676. Названные значения соответствуют коэффициентам к декабрю 2023 г. В учетной практике периодически допускаются ошибки, когда задействуются значения коэффициентов к январю отчетного года. Однако «январские» коэффициенты следует использовать только в том случае, если основные средства были приняты к учету в январе отчетного года.

В случае, если объект имущества в течение 2024 года принимался к бухгалтерскому учету, а именно, начал числиться на счетах 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные активы» (перевод объекта имущества со счета 01 «Основные средства» на 03 «Доходные вложения в материальные активы» или обратно в данном случае не рассматривается), то необходимо для переоценки выбрать тот коэффициент, который приходится на месяц принятия объекта имущества на счет 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные активы». Например, если здание было принято к учету, т.е. стало учитываться на счете 01 «Основные средства» 25 ноября 2024 года, следовательно, необходимо для переоценки использовать коэффициент 0,9889. Если объекты имущества

принимались к учету в декабре 2024 года, то используется коэффициент 1,0000.

Иногда в учетной практике возникают ситуации, когда основное средство принимается к бухгалтерскому учету (начинает отражаться на счете 01 «Основное средство»), однако фактически начинает эксплуатироваться через некоторое время. В этом случае, согласно ч. 2 п. 34 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27.02.2009 № 37/18/6 (далее – Инструкция № 37/18/6), амортизация начинает начисляться с месяца, следующим за месяцем начала фактической эксплуатации основного средства, если применяется линейный или нелинейный способы начисления амортизации. Однако месяц начала фактической эксплуатации никоим образом не влияет на выбор значения коэффициента изменения стоимости основных средств. Его значение должно соответствовать месяцу принятия к учету основного средства, т.е. с месяца появления актива на счете 01 «Основные средства», а не тогда, когда он фактически стал использоваться в хозяйственной деятельности организации.

Похожая ситуация может сложиться, если в организации воспользовались на основании постановления Совета Министров Республики Беларусь от 29.12.2023 № 991 «О неначислении амортизации основных средств и нематериальных активов в 2024 и 2025 годах» правом в 2024 году не начислять амортизацию по основным средствам, в т.ч. принятым в течение года к учету. И в этом случае, значение коэффициента для проведения переоценки должно соответствовать месяцу принятия основного средства к учету. Момент начала начисления амортизации никоим образом не повлияет на величину коэффициента изменения стоимости основных средств.

В случае осуществления в течение 2024 года затрат по реконструкции, модернизации, реставрации, дооборудованию зданий, сооружений и передаточных устройств, то для корректной переоценки индексным методом данных объектов следует руководствоваться п. 18 Инструкции № 162/131/37. Сначала необходимо переоценить стоимость основного средства без затрат по реконструкции или другим аналогичным работам, а затем отдельно переоценить данные затраты. При этом, осуществленные затраты переоцениваются с помощью коэффициента, соответствующего месяцу ввода в эксплуатацию основных средств после их завершения, т.е. тогда, когда данные затраты со счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» переносятся на счет 01 «Основные средства» (или 03 «Доходные вложения в материальные активы»).

Например, стоимость здания составляет 800000 руб., которое переоценивалось на 1 января 2024 года. В 2024 году дважды осуществлялась модернизация основного средства. В феврале 2024 года завершилась первая модернизация, общая стоимость затрат на ее осуществление составила 100000 руб. Вторая модернизация завершена в октябре 2024 года, общая сумма затрат

на ее осуществление составила 150000 руб. На 1 января 2025 года переоценка стоимости здания будет осуществлена следующим образом:

1) сначала переоценивается стоимость здания без затрат на модернизацию:

$$800000 \times 1,1347 = 907760 \text{ руб.};$$

2) затем отдельно переоцениваются затраты по модернизации:

100000 x 1,1438 = 114380 руб. (затраты по завершенной в феврале модернизации);

150000 x 1,0067 = 151005 руб. (затраты по завершенной в октябре модернизации);

3) суммируются переоцененная стоимость здания с переоцененными затратами по модернизации:

$$907760 + 114380 + 151005 = 1173145 \text{ руб.}$$

Руководствоваться п. 19 Инструкции № 162/131/37, который регламентирует порядок переоценки при осуществлении обособленно учитываемых затрат, при проведении обязательной переоценки зданий, сооружений и передаточных устройств на 1 января 2025 года не следует. Связано это с тем, что в течение 2024 года законодательством запрещалось увеличивать стоимость основных средств, доходных вложений в материальные активы за счет включения в нее обособленно учитываемых затрат, которыми в недавнем прошлом являлись проценты по кредитам и займам, за исключением процентов по просроченным кредитам и займам; курсовые, суммовые разницы; расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Отдельно остановимся на возможность применения понижающих коэффициентов от 0,7 до 1 к коэффициенту изменения стоимости основных средств согласно п. 23 Инструкции № 162/131/37. Так, в соответствии с данным пунктом Инструкции № 162/131/37: **«В случае, если срок фактической эксплуатации основных средств, доходных вложений в материальные активы на дату переоценки превысил 50 процентов от нормативного срока службы, установленного в соответствии с законодательством, по решению комиссии их переоцененная стоимость, определенная индексным методом по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, может быть понижена с применением коэффициента от 0,7 до 1 (далее - поправочный коэффициент), если указанные основные средства, доходные вложения в материальные активы не относятся к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам.**

При применении поправочного коэффициента, указанного в части первой настоящего пункта, общий коэффициент изменения

первоначальной (переоцененной) стоимости каждого переоцениваемого объекта должен быть больше либо равен 1».

Как видно из приведенной цитаты п. 23 Инструкции № 162/131/37, в отношении зданий, сооружений и передаточных устройств поправочный коэффициент применять запрещено. В учетной практике организаций иногда про данный запрет забывают.

Также обратим внимание, что переоценке индексным методом подлежат даже полностью амортизированные объекты. В соответствии с подп. 17.3 Инструкции № 162/131/37: «при переоценке полностью амортизированных основных средств, доходных вложений в материальные активы индексным методом к их первоначальной (переоцененной) стоимости **применяется коэффициент за декабрь отчетного года**». Значение коэффициента к декабрю отчетного года всегда равно 1,0000, поэтому стоимость основного средства после переоценки не изменится, однако для соблюдения требований законодательства формально следует осуществить такую переоценку основных средств и отразить ее результаты в ведомости переоценки.

Помимо переоценки самой стоимости зданий, сооружений и передаточных устройств следует также переоценить сумму накопленной по ним амортизации (ч. 3 п. 6 Инструкции № 162/131/37). Порядок переоценки накопленной амортизации регламентируется п. 26 Инструкции № 162/131/37. Так, сумма переоцененной накопленной амортизации «...определяется путем **умножения переоцененной стоимости основных средств, доходных вложений в материальные активы на удельный вес (в процентах) накопленной на дату переоценки амортизации**.

Удельный вес накопленной на дату переоценки амортизации рассчитывается как отношение суммы накопленной амортизации до переоценки по каждому переоцениваемому объекту к его первоначальной (переоцененной) стоимости, числящейся в бухгалтерском учете (книге учета доходов и расходов) до переоценки...».

В итоге, чтобы определить удельный вес накопленной на дату переоценки амортизации необходимо сначала начислить амортизацию по переоцениваемым объектам за декабрь отчетного периода. Ведь данный удельный вес рассчитывается на дату переоценки, т.е. на 1 января года, следующего за отчетным. Это означает, что амортизация должна быть начислена за все месяцы отчетного периода. Нередко в учетной практике можно встретить случаи, когда сначала проводят переоценку основных средств, а затем начисляют амортизацию за декабрь отчетного периода. В итоге, удельный вес накопленной амортизации является заниженным, и результаты переоценки оказываются некорректными.

В свою очередь, остаточная стоимость основных средств, доходных вложений в материальные активы после переоценки рассчитывается как разность между переоцененной стоимостью и переоцененной суммой накопленной амортизации основных средств, доходных вложений в материальные активы (п. 27 Инструкции № 162/131/37).

Далее рассмотрим порядок проведения переоценки прямым методом, который имеет две разновидности:

1) переоцененная стоимость имущества определяется организациями самостоятельно;

2) переоцененная стоимость имущества определяется с привлечением субъектов, занимающихся оценочной деятельностью.

В учетной практике часто используется именно второй вариант прямого метода переоценки, который по своей сути является самым объективным. Именно его и проанализируем в данной статье. Так, в п. 29 Инструкции № 162/131/37 сказано следующее: «При проведении переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы **методом прямой оценки с привлечением субъекта, занимающегося оценочной деятельностью**, для определения **остаточной стоимости** используется **значение остаточной стоимости, указанной в заключении об оценке субъекта, занимающегося оценочной деятельностью**. Остаточная стоимость определяется субъектом, занимающимся оценочной деятельностью, в соответствии с рыночной стоимостью переоцениваемого объекта в текущем использовании, определенной им в ценах на 31 декабря отчетного года с использованием методов оценки в соответствии с законодательством. В случае определения остаточной стоимости на дату переоценки в иностранной валюте указанная стоимость пересчитывается в белорусские рубли по курсу Национального банка на 31 декабря отчетного года.

По результатам переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы, осуществляемой с привлечением субъекта, занимающегося оценочной деятельностью, **сумма накопленной амортизации основных средств**, доходных вложений в материальные активы **определяется как разность между переоцененной стоимостью и остаточной стоимостью каждого переоцениваемого объекта, указанной в заключении об оценке субъекта, занимающегося оценочной деятельностью**.

При проведении переоценки основных средств, доходных вложений в материальные активы методом прямой оценки с привлечением субъекта, занимающегося оценочной деятельностью, **соотношение между переоцененной стоимостью, остаточной стоимостью и суммой накопленной амортизации после переоценки может отклоняться от указанного соотношения до переоценки по данным бухгалтерского учета (книги учета доходов и расходов)»**.

В итоге, результат переоценки имущества, проведенной методом прямой оценки с привлечением субъектов, занимающихся оценочной деятельностью, отражается в заключении об оценке имущества. Причем, после такой переоценки могут быть такие результаты:

1) первоначальная (переоцененная) стоимость имущества и накопленная амортизация могут быть дооценены;

2) первоначальная (переоцененная) стоимость имущества и накопленная амортизация могут быть уценены;

3) первоначальная (переоцененная) стоимость имущества может быть дооценена, а накопленная амортизация может быть уценена;

4) первоначальная (переоцененная) стоимость имущества может быть уценена, а накопленная амортизация может быть дооценена.

Более того, только при использовании прямого метода переоценки с привлечением субъекта, занимающегося оценочной деятельностью, в отношении полностью самортизированного объекта после переоценки может появиться остаточная стоимость, которую в дальнейшем следует амортизировать. Так, согласно приложения 2 «Выбор вида амортизируемой стоимости в зависимости от изменения стоимости объектов, условий их функционирования, способов начисления амортизации» к Инструкции № 37/18/6 амортизация после изменения стоимости объекта основных средств при осуществлении переоценки с привлечением оценщика рассчитывается **исходя из недоамортизированной (остаточной) стоимости и остаточного срока полезного использования (остаточного нормативного срока службы)**. В свою очередь, остаточный срок полезного использования основного средства согласно п. 24 Инструкции № 37/18/6 в случае проведения переоценки с привлечением оценщика устанавливает созданная в организации комиссия по проведению амортизационной политики.

В Налоговом Кодексе (далее – НК) никаких ограничений по включению амортизации по переоцененным прямым методом с привлечением субъекта, занимающегося оценочной деятельностью, самортизированных основных средств в состав затрат на производство и реализации в целях расчета налога на прибыль не прописано (ст. 170 НК). Так, согласно ч. 1 п. 2 и подп. 2.1 ст. 170 НК: **«Затраты по производству и реализации принимаются с учетом следующих особенностей:**

2.1. затраты на приобретение (в том числе путем создания) объектов основных средств, инвестиционной недвижимости и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности и находящихся в эксплуатации, отражаются посредством начисления амортизации. Основные средства, находящиеся в простое (в том числе в связи с проведением ремонта) продолжительностью до трех месяцев, запаса, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации».

Однако если основные средства не будут участвовать в предпринимательской деятельности организации, тогда сумма амортизации будет являться затратой, не учитываемой при налогообложении прибыли (подп. 1.2 ст. 173 НК).

Далее, исследуем порядок отражения результатов переоценки в бухгалтерском учете.

Если здания, сооружения, передаточные устройства являются основными средствами, следовательно, порядок отражения в бухгалтерском учете результатов их переоценки регламентируется п. 18-19 Инструкции по

бухгалтерскому учету основных средств, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 26 (далее – Инструкция № 26). В п. 19 Инструкции № 26 описан порядок отражения результатов переоценки, если в отношении основных средств применялась процедура обесценения. Как показывает исследование учетной практики многочисленных организаций, процедура обесценения основных средств не применяется. Поэтому более подробно остановимся на порядке отражения результатов переоценки основных средств, регламентированном п. 18 Инструкции № 26, когда к основным средствам процедура обесценения не применялась.

В таблице 3 представлена корреспонденция счетов для хозяйственных операций, если проводится дооценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств и накопленной амортизации, а в таблице 4 – корреспонденция счетов для хозяйственных операций, если проводится уценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств и накопленной амортизации.

Таблица 3 – Порядок отражения в бухгалтерском учете дооценки первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств и накопленной амортизации

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет счета	Кредит счета
Если сумма уценки ранее не отражалась на счете 91 «Прочие доходы и расходы»		
1. Дооценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств	01 «Основные средства»	83 «Добавочный капитал»
2. Дооценка накопленной амортизации основных средств	83 «Добавочный капитал»	02 «Амортизация основных средств»
Если сумма уценки ранее отражалась на счете 91 «Прочие доходы и расходы»		
3. Восстановление уценки первоначальной (переоцененной) стоимости, ранее отраженной на счете 91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства»	91 «Прочие доходы и расходы»
4. Восстановление уценки накопленной амортизации, ранее отраженной на счете 91 «Прочие доходы и расходы»	91 «Прочие доходы и расходы»	02 «Амортизация основных средств»
5. Оставшаяся сумма дооценки первоначальной (переоцененной) стоимости после восстановления ранее отраженной уценки в операции 3	01 «Основные средства»	83 «Добавочный капитал»

6. Оставшаяся сумма дооценки накопленной амортизации после восстановления ранее отраженной уценки в операции 4	83 «Добавочный капитал»	02 «Амортизация основных средств»
--	----------------------------	-----------------------------------

Таблица 4 – Порядок отражения в бухгалтерском учете уценки первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств и накопленной амортизации

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет счета	Кредит счета
При отсутствии по основному средству остатка добавочного фонда		
1. Уценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств	91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства»
2. Уценка накопленной амортизации основных средств	02 «Амортизация основных средств»	91 «Прочие доходы и расходы»
При наличии по основному средству остатка добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок этого основного средства		
3. Сумма уценки первоначальной (переоцененной) стоимости в пределах имеющегося остатка добавочного фонда	83 «Добавочный капитал»	01 «Основные средства»
4. Сумма уценки накопленной амортизации в пределах имеющегося остатка добавочного фонда по этому основному средству	02 «Амортизация основных средств»	83 «Добавочный капитал»
5. Оставшаяся сумма уценки первоначальной (переоцененной) стоимости	91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства»
6. Оставшаяся сумма уценки накопленной амортизации	02 «Амортизация основных средств»	91 «Прочие доходы и расходы»

В учетной практике субъектов хозяйствования нередко приходится сталкиваться с тем, когда уценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств и накопленной амортизации отражается методом «красное сторно» вне зависимости от того, имеется ли по данному основному средству остаток добавочного фонда. В итоге, счет 91 «Прочие доходы и расходы» не задействуется и происходит искажения финансовых результатов от инвестиционной деятельности и показателей прибыли (убытка) до

налогообложения и чистой прибыли (убытка). Также оказываются искаженными данные статьи «Добавочный капитал» бухгалтерском балансе и графы «Добавочный капитал» отчета об изменении собственного капитала.

Следует отметить, что отражение уценки первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств и накопленной амортизации методом «красное сторно» действительно осуществлялось в недалеком прошлом бухгалтерского учета Республики Беларусь. А именно, с 2004 по 2012 годы включительно, когда была введена в действие Инструкция № 26. В свою очередь, с 1991 по 2003 годы результаты переоценки отражались следующим образом:

1) сумма увеличения (уменьшения) стоимости основных средств организации:

Д-т (К-т) сч. 01 «Основные средства»

К-т (Д-т) 88 «Фонды специального назначения»;

2) сумма уменьшения (увеличения) накопленной амортизации:

Д-т (К-т) 88 «Фонды специального назначения»

К-т (Д-т) 02 «Амортизация основных средств».

В учетной практике организаций периодически возникает ситуация, когда в одной отчетном периоде была отражена уценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств и накопленной амортизации, а в следующем – дооценка с восстановлением ранее отраженной уценки. При этом уценка накопленной амортизации может полностью восстановиться, и оставшаяся сумма дооценки может быть отражена на счете 83 «Добавочный капитал». Однако уценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств может быть или полностью не восстановлена, или после восстановления уценки оставшаяся сумма дооценки, которая отражается по счету 83 «Добавочный капитал», является гораздо меньшей, чем оставшаяся сумма дооценки амортизации, отраженная по счету 83 «Добавочный капитал». В итоге, в аналитическом учете к счету 83 «Добавочный капитал» образовывается дебетовое сальдо по переоценке соответствующего основного средства. Такая ситуация может привести к образованию дебетового сальдо по синтетическому счету 83 «Добавочный капитал» в целом. Однако, как следует из устных и адресных письменных комментариев Министерства финансов, результаты переоценки следует при такой ситуации отражать согласно Инструкции № 26. И такой вывод Министерства финансов является объективным. Ведь с учетом тех хозяйственных операций, которые могут по действующим нормативным правовым актам отражаться по счету 83 «Добавочный капитал» (например, курсовые разницы по инструментам хеджирования денежных средств, курсовые разницы по вкладам в уставный фонд в иностранной валюте), то дебетовое сальдо по данному счету может быть сформировано.

Теперь уделим внимание порядку отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки инвестиционной недвижимости. Порядок отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки инвестиционной недвижимости регламентируется п. 13 Инструкции по бухгалтерскому учету

инвестиционной недвижимости, утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25 (ред. от 30.11.2018). В таблице 5 представлена корреспонденция счетов для хозяйственных операций, если проводится дооценка или уценка первоначальной (переоцененной) стоимости инвестиционной недвижимости и накопленной амортизации.

Таблица 5 – Порядок отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки первоначальной (переоцененной) стоимости инвестиционной недвижимости и накопленной амортизации

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет счета	Кредит счета
Если проводится дооценка		
1. Дооценка первоначальной (переоцененной) стоимости инвестиционной недвижимости	03 «Доходные вложения в материальные активы»	91 «Прочие доходы и расходы»
2. Дооценка накопленной амортизации инвестиционной недвижимости	91 «Прочие доходы и расходы»	02 «Амортизация основных средств»
Если сумма уценки ранее отражалась на счете 91 «Прочие доходы и расходы»		
3. Уценка первоначальной (переоцененной) стоимости инвестиционной недвижимости	91 «Прочие доходы и расходы»	03 «Доходные вложения в материальные активы»
4. Уценка накопленной амортизации инвестиционной недвижимости	02 «Амортизация основных средств»	91 «Прочие доходы и расходы»

Как видно из таблицы 5, вне зависимости от того, каков конечный результат переоценки инвестиционной недвижимости, счет 83 «Добавочный капитал» не используется. Следует применять только счет 91 «Прочие доходы и расходы». Однако нередко в организациях дооценку первоначальной (переоцененной) стоимости инвестиционной недвижимости и накопленной амортизации отражают на счете 83 «Добавочный капитал», что серьезно искажает сразу три формы бухгалтерской отчетности (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и отчет об изменении собственного капитала).

И, наконец, уделим внимание порядку отражения результатов переоценки в бухгалтерской отчетности. Так, результаты переоценки отражаются в отчете о прибылях и убытках и отчете об изменении собственного капитала.

В отчете о прибылях и убытках результаты переоценки основных средств отражаются по статьям «прочие доходы по инвестиционной

деятельности» (строка 104) и «прочие расходы по инвестиционной деятельности» (строка 112), если при переоценке задействуется счет 91 «Прочие доходы и расходы». Также по данным статьям всегда отражаются результаты переоценки инвестиционной недвижимости. Помимо названных статей в отчете о прибылях и убытках отражается результат переоценки по статье «Результат от переоценки долгосрочных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)» (строка 220) как разность между кредитовым и дебитовым оборотами счета 83 «Добавочный капитал». Как показывает практика аудиторских проверок, при заполнении отчета о прибылях и убытках у бухгалтеров не возникает особых трудностей отразить в данной форме бухгалтерской отчетности результаты переоценки основных средств и инвестиционной недвижимости.

А вот с отражением результатов переоценки основных средств в отчете об изменении собственного капитала проблемы возникли у многих организаций. До недавнего времени субъекты хозяйствования чуть ли не разделились пополам по части заполнения статьи «переоценка долгосрочных активов» (строки 052, 062, 152, 162). Одна часть субъектов хозяйствования применяла так называемый «свернутый» вариант отражения результатов переоценки основных средств, который заключался в том, что по строкам 052 и 152 отражалась положительная разность между кредитовым и дебитовым оборотами счета 83 «Добавочный капитал». И, наоборот, если разность между кредитовым и дебитовым оборотами счета 83 «Добавочный капитал» оказывалась отрицательной, то она отражалась по строкам 062 и 162. Встречался также такой вариант: дооценка основных средств в виде положительной разности между кредитовым и дебитовым оборотами счета 83 «Добавочный капитал» отражалась по строкам 052 и 152, а уценка (при наличии добавочного фонда) в виде отрицательной разности между кредитовым и дебитовым оборотами счета 83 «Добавочный капитал» - по строкам 062 и 162.

Другой вариант отражения результатов переоценки основных средств – «развернутый», т.е. по строкам 052 и 152 отражается кредитовый оборот по счету 83 «Добавочный капитал», а строкам 062 и 162 – дебитовый оборот по счету 83 «Добавочный капитал». Именно за такой вариант выступал всегда и автор данной статьи, обосновывая свою позицию тем, что в отчете об изменении собственного капитала должны быть отражены факторы изменения каждого элемента собственного капитала. При переоценке основных средств практически всегда (исключение может быть при использовании прямого метода переоценки с привлечением субъекта, занимающегося оценочной деятельностью) возникает две хозяйственной операции (два фактора) по дооценке (уценке) первоначальной стоимости основного средства и накопленной амортизации. Поэтому и следует отдельно в отчете об изменении собственного капитала два эти фактора и раскрыть. Более того, в п. 9 Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 № 104 (ред. от

28.12.2022) (далее – НСБУ № 104), сказано, что: «В бухгалтерской отчетности **не допускается зачет между статьями** активов, обязательств, **собственного капитала**, доходов, расходов, за исключением случаев, установленных законодательством». При этом, когда автор задавал вопрос представителям Министерства финансов по части отражения результатов переоценки в отчете об изменении собственного капитала, то получал всегда ответ о «развернутом» варианте отражения результатов переоценки. Такая же позиция от Министерства финансов фигурировала в ответах на адресные запросы по вопросу заполнения отчета об изменении собственного капитала.

Однако в связи с тем, что в НСБУ № 104 должных пояснений, каким образом следовало отражать результаты переоценки основных средств в отчете об изменении собственного капитала, в учетной практике бухгалтеры полагались на свое профессиональное суждение, заполняя данную форму бухгалтерской отчетности. И вот в начале 2025 г. Министерство финансов на семинаре, посвященном составлению годовой бухгалтерской отчетности, еще раз озвучило, каким образом следует отразить результаты переоценки в отчете об изменении собственного капитала, а именно, «развернуто». Данный ответ Министерства финансов должен, наконец, «свернуть» дискуссию о корректном заполнении отчета об изменении собственного капитала.

В заключение выразим надежду, что названные в статье необязательные ошибки при проведении обязательной переоценки имущества останутся в прошлом.