

## НЕДВИЖИМОСТЬ И ЦЕНА: АМОРТИЗАЦИОННЫЕ ОТЧИСЛЕНИЯ В ЦЕНЕ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

О. Э. Шаркова

Академия управления при Президенте Республики Беларусь,  
г. Минск, Республика Беларусь

В условиях либерализации и сближения с международными стандартами финансовой отчетности (IAS) важно принимать во внимание методику учета стоимости основных средств в деятельности предприятия и варианты перенесения их стоимости на цену. Недвижимость включается в цену или тарифы через амортизационные отчисления, в свою очередь амортизационные отчисления являются элементом себестоимости (затрат) организации.

С 27.11.2010 г. утратило силу Постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 30.10.2008 N 210/161/151 «Об утверждении Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)» (далее - *Основные положения*). Отмена Основных положений не означает, что все расходы организации можно включать в себестоимость продукции (работ, услуг). С 1 января 2011 г. не действуют также Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь.

На сегодняшний момент времени учет затрат сместился в сферу бухгалтерского учета. Предприятия имеют право и возможность сформировать локальный законодательный акт по Составу затрат, но он не должен противоречить существующей практике бухгалтерского учета.

Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 г. № 182 (далее - *Инструкция № 182*) определяет правила организации и ведения бухгалтерского учета коммерческими и некоммерческими субъектами хозяйствования. Согласно Инструкции № 182 затраты - это стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Расходы по видам деятельности включают затраты, формирующие:

- себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг;
- общепроизводственные и (или) общехозяйственные расходы;
- расходы на реализацию товаров, продукции, работ, услуг (п. 6 Инструкции № 182).

Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг складывается в организациях, занимающихся производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, исходя из стоимости потребленных в процессе хозяйственной деятельности материальных ресурсов, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации основных средств и нематериальных активов и прочих затрат в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Специфику включения основных средств в себестоимость продукции на сегодняшний момент определяют следующие законодательные акты:

- Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 «Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета» (№1 от 05.01.2011);
- Постановление Министерства экономики Республики Беларусь от 21 ноября 2001 г. № 186 «Об утверждении Временного республиканского классификатора основных средств и нормативных сроков их службы»;
- Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 (далее - *Инструкция № 37*).

Амортизация начисляется в организации (кроме бюджетной) ежемесячно по объектам основных средств, за исключением указанных в п. 33

Инструкции № 37, до полного перенесения стоимости объекта или его выбытия:

- по используемым в предпринимательской деятельности объектам амортизируемого имущества - исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии с установленными диапазоными сроками полезного использования годовых (месячных) норм (сумм) амортизации (по укрупненным группам или инвентарным объектам, числящимся в учете);

- по объектам амортизируемого имущества, не используемым в предпринимательской деятельности, - исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии с установленными нормативными сроками службы годовых (месячных) норм (сумм) амортизации данных объектов.

В целях бухгалтерского учета бюджетными организациями амортизация объектов основных средств и нематериальных активов начисляется один раз в конце года с отражением уменьшения фонда в основных средствах.

Амортизационные отчисления от стоимости не используемых в предпринимательской деятельности коммерческих организаций объектов основных средств (полной их стоимости или части) и нематериальных активов включаются в состав внереализационных расходов организации.

При сезонном использовании амортизируемых объектов, используемых в предпринимательской деятельности, годовая сумма амортизационных отчислений включается в издержки производства и расходы на реализацию за период эксплуатации данного объекта в году; по судам и перегрузочному оборудованию - в течение навигационного периода исходя из планового количества навигационных дней.

Впервые в законодательстве Республики Беларусь с начала 2011 г. введено понятие амортизационной ликвидационной стоимости основного средства (нематериального актива). Данное нововведение направлено на сближение законодательства о бухгалтерском учете с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). МСФО (IAS) 16 «Основные средства», содержащее определение остаточной стоимости, которое по своей сути аналогично вновь введенному в Инструкции понятию амортизационной ликвидационной стоимости.

Согласно МСФО (IAS) 16 остаточная стоимость - это расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы

актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования. При этом амортизируемая величина актива определяется после вычета его остаточной стоимости.

Организация вправе (но не обязана) определить амортизируемую стоимость за вычетом амортизационной ликвидационной стоимости объекта. Для целей начисления амортизации **амортизационная ликвидационная стоимость** представляет собой оценочную величину в текущих ценах, которую организация планирует получить от реализации объекта основных средств или нематериальных активов, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с их реализацией, в конце устанавливаемого срока полезного использования указанного объекта.

Данная стоимость рассчитывается исходя из предположения, что данный объект уже достиг того состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезного использования.

Решение о применении амортизационной ликвидационной стоимости при расчете амортизируемой стоимости принимается организацией самостоятельно и закрепляется учетной политикой организации по объектам, вводимым в эксплуатацию с 1 января 2011 г. При этом определение амортизационной ликвидационной стоимости организация вправе произвести как самостоятельно, пользуясь сведениями об уровне цен на аналогичные объекты основных средств и нематериальных активов, полученными от торговых организаций, из средств массовой информации, специальной литературы, так и с привлечением оценщика. Однако данное введение породило больше вопросов, так возникла проблема правильной оценки ликвидационной стоимости, что принимать в расчет и кого привлекать для такой оценки.

Комиссия по проведению амортизационной политики на предприятии получила полномочия на осуществление пересмотра сроков полезного использования и (или) нормативных сроков службы основных средств с начала отчетного года. Данная возможность обязательно должна быть предусмотрена учетной политикой организации. Как представляется, пересмотр сроков полезного использования по объектам, включенным во Временный республиканский классификатор амортизируемых основных средств и нормативные сроки их службы, утвержденные Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21.11.2001 г. №

186, будет возможен только в пределах диапазонов согласно приложению 3 к Инструкции № 37.

Пересмотр же нормативных сроков службы будет возможен только по тем объектам, по которым организация производила самостоятельное их определение. К ним относятся объекты, не включенные в действующую классификацию основных средств, объекты, бывшие в употреблении (организация вправе произвести сокращение нормативных сроков службы вдвое), и объекты, срок фактического использования которых на дату приобретения превысил значение нормативного срока службы, приведенного во Временном республиканском классификаторе основных средств.

П. 35 Инструкции № 37 дополнен нормой, в соответствии с которой в случае проведения модернизации объектов основных средств, их дооборудования, полной или частичной реконструкции, достройки, технического диагностирования и освидетельствования с полной остановкой части объекта начисление амортизации не производится только по указанной части в зависимости от соотношения натуральных показателей данного использования. Предыдущая редакция предусматривала, что при полной остановке части объекта во время проведения вышеуказанных работ начисление амортизации не производится по всему объекту.

Изменен порядок начисления амортизации по расходам, отражаемым арендатором (лизингополучателем) в составе присоединенной стоимости объекта аренды (лизинга). Если до 01.01.2011 г. амортизация таких расходов осуществлялась исходя из нормативного срока службы самого объекта аренды (лизинга), то с указанной даты амортизация будет осуществляться с использованием срока полезного использования, равного сроку, оставшемуся до окончания срока договора аренды (лизинга). Таким образом, если ранее организации-арендаторы, производившие реконструкцию (модернизацию) арендованных зданий (помещений), были вынуждены амортизировать суммы понесенных расходов с использованием довольно длительных сроков (например, 100 лет для многоэтажных нежилых зданий), то теперь срок полезного использования для амортизации таких расходов может быть весьма существенно сокращен. У этих изменений есть и обратная сторона: зачастую по разным причинам договоры аренды недвижимости заключаются на короткие сроки - 1-2 года (арендодатель или арендатор желает оставить за собой дополнительный рычаг для

возможности пересмотра арендной платы в сторону увеличения / уменьшения, арендодатель не желает производить уведомление территориальной организации по государственной регистрации недвижимого имущества при сдаче имущества в аренду на срок свыше 1 года и т. д.), при этом в последующем договор аренды постоянно перезаключается на новый срок или пролонгируется. В итоге многие арендаторы могут столкнуться с ситуацией, когда всю стоимость произведенных неотделимых улучшений при буквальном соблюдении п. 57 новой редакции Инструкции № 37 необходимо будет списать на расходы посредством начисления амортизации за весьма короткий период (1 год и даже менее), при этом после полного списания указанных расходов арендные отношения будут неоднократно продлеваться и арендатор будет продолжать эксплуатацию произведенных неотделимых улучшений.

С 1 января 2011 г. организации не производят индексацию амортизационных отчислений. Также отменена необходимость учитывать формирование и использование амортизационных фондов как источников финансирования капитальных вложений.

Согласно п. 17-18 Инструкции № 37 нормативный срок службы объектов основных средств, в том числе ранее находившихся в эксплуатации, определяется при приобретении каждым балансодержателем или собственником с даты принятия их к бухгалтерскому учету при вводе в эксплуатацию в годах (соответствующем им количеству месяцев).

Нормативный срок службы объектов основных средств вне зависимости от использования (неиспользования) в предпринимательской деятельности определяется организацией в соответствии со значениями, приведенными в классификации амортизируемых основных средств.

По объектам, ранее находившимся в эксплуатации, комиссия по проведению амортизационной политики вправе:

- определить нормативные сроки службы вдвое ниже соответствующих значений, приведенных в классификации амортизируемых основных средств, но не ниже чем до 3 лет - по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам и 2 лет - по другим объектам основных средств;

- если срок фактического использования объекта на дату приобретения окажется равным или более соответствующего значения, приведенного в классификации амортизируемых основных средств, определить в целях амортизации уплаченной

стоимости приобретенного объекта основных средств нормативный срок службы самостоятельно с учетом технического состояния объекта, требований техники безопасности и других факторов на срок не менее 1 года.

Амортизационные отчисления, как правило, относятся на себестоимость продукции через накладные расходы, а именно, в зависимости от целей и места их использования, через общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие расходы. Бывают ситуации, когда организация может отнести амортизационные отчисления напрямую (если речь идет об оборудовании, которое используется при производстве продукции или оказании услуг), если произведенный продукт или оказанная услуга могут быть увязаны с конкретным видом оборудования.

Сегодня в условиях либерализации экономики Республики Беларусь организации получили широкие права самостоятельно решать вопросы о сумме и методиках отнесения затрат от использования основных средств на себестоимость продукции:

- применение ликвидационной стоимости;
- сроки амортизации объектов основных средств;
- учет улучшений в объектах лизинга и аренды;
- методики отнесения накладных расходов на себестоимость выпускаемой продукции;
- разработка калькуляций цен в организации.

## Литература

1. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» : постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 26 декабря 2003 г., № 182 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2011.

2. Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление Министерства экономики Республики Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2011.

3. Об утверждении Временного республиканского классификатора основных средств и нормативных сроков их службы : постановление Министерства экономики Республики Беларусь, 21 ноября 2001 г., № 186 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2011.

4. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь, 27 февраля 2009 г., № 37/18/6// Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2011.