

Михаил СНИТКО,

профессор БГЭУ, кандидат экономических наук

Проблемы учета основных средств в современной экономике

На ранее устоявшуюся методику учета основных средств в настоящее время оказывают влияние два существенных фактора: инфляция и разгосударствление, т. е. появление реально значимой негосударственной формы собственности. Влияние этих факторов прослеживается на всех этапах учетной работы, и, к сожалению, сегодня мы не всегда можем своевременно предложить готовые приемы и способы решения возникающих проблем. Рассмотрим это влияние на примере оценки и переоценки основных средств. Традиционно мы различали первоначальную (восстановительную) и остаточную стоимость объектов. Эти виды стоимости сохраняются и в настоящее время, так как сохраняется методика начисления износа на основе первоначальной стоимости, единых норм амортизации и продолжительности эксплуатации объекта. Однако в условиях гиперинфляции сохранять первоначальную стоимость неизменной нельзя. Во-первых, она не будет отражать реальную (восстановительную) стоимость объекта на данный момент. Во-вторых, на основе нереальной первоначальной стоимости будет нереальным и процесс амортизации, т. е. процесс возмещения, компенсации износившейся части объекта. И, как следствие, — искаженная себестоимость, прибыль, налоги и все другие взаимосвязанные показатели. Но главное — у предприятий не накапливается средств для замены



выбывающих износившихся объектов.

Выход, как известно, был найден в разовых переоценках основных средств по единой методике, разработанной Госкомстатом РБ. Первая переоценка проводилась на основе Постановления Совета Министров РБ от 30 марта 1992 г. N173, была обязательной для государственных предприятий и носила рекомендательный характер для других, вторая — на основе Постановления Совета Министров от 18 июня 1993 г. N401 — носила рекомендательный характер уже для предприятий всех форм собственности.

Необязательность переоценки основных средств ставит перед руководителями предприятий, собственниками, экономистами и, прежде всего, работниками учета вопрос: производить или не производить переоценку? Выгодно это предприятию или нет?

С позиции работников учета ответ однозначный: проводить. И чем чаще, тем лучше, т. е. чем точнее учет и отчетность будут отражать реальное стоимостное положение предприятия, состояние его средств и источников, тем реальнее будут управленческие решения. В современных условиях гиперинфляции вполне правомерно ставить вопрос о ежемесячной переоценке основных средств, пользуясь помесечными коэффициентами изменения стоимости основных фондов Госкомстата РБ, публикуемых в экономических изданиях. Особенно это касается предприятий негосударственной формы собственности, права которых в оценке и переоценке собственных средств должны быть шире. Сумма переоценки, а точнее при инфляции — только дооценки по действующей методике полностью остается в распоряжении предприятия и увеличивает его уставной фонд или специальные фонды. Эта сумма дооценки, как и вся первоначальная стоимость объектов в последующем будет постепенно перенесена на себестоимость продукции путем начисления износа и возвратится предприятию в виде денежных средств, вырученных от реализации этой продукции. Но эта амортизированная часть основных средств теперь будет подвергаться инфляции уже в виде обработанных средств и должна переоцениваться при индексировании по другой методике.

Таким образом, методика переоценки и восстановления стоимости основных средств в условиях инфляции в действительности должна рассматриваться не только в виде основных средств, но и оборотных в виде амортизационных отчислений (износа), используемых впоследствии на приобретение новых объектов взамен износившихся. Эта методика в настоящее время также несовершенна и охватывает только

часть оборотных средств в виде производственных запасов и валютных средств и расчетов. Что касается незавершенных капитальных вложений, оборудования к установке и взаимосвязанных с ними расчетов, то на сегодня методика их индексации или переоценки с учетом инфляции практически отсутствует.

На практике многие предприятия негосударственной формы собственности, а по последней переоценке и государственные, воздерживаются от переоценки основных средств. Вызвано это тем, что сумма дооценки увеличивает первоначальную и остаточную стоимость основных средств. Соответственно увеличивается сумма ежемесячного износа, включаемого в себестоимость продукции, уменьшается прибыль и увеличивается налог на недвижимость. Налог на добавленную стоимость при этом остается неизменным, так как износ основных средств не считается с материальными затратами и облагается налогом наравне с прибылью. Бояться уменьшения прибыли за счет увеличения суммы износа не следует, так как в действительности вся эта сумма (за минусом НДС) остается в составе оборотных средств предприятия. В то же время, если эта сумма стала бы прибылью, то с нее еще было бы изъято 30% в виде налога на прибыль. Следовательно, произведя переоценку основных средств, кроме обеспечения реальности учета, предприятие могло бы выиграть до 30% от суммы дооценки по мере начисления износа.

Но сумма полученной экономии по налогу на прибыль может быть поглощена увеличением платежей по налогу на недвижимость. Этот налог, как известно, составляет 3% для государственных предприятий и 1% для иных форм собственности в год от остаточной стоимости основных средств. Следовательно, увеличение налога на недвижимость в первый год после переоценки составит 3% от всей суммы чистой (остаточной стоимости) дооценки, в то время как выигрыш составит 30% только от суммы увеличения износа за счет дооценки, т. е. 30% от нормы износа, компенсиро-

вать потери от увеличения налога на недвижимость можно только тогда, когда 30% экономии от износа составляет 3% суммы чистой дооценки. А это значит, что от переоценки можно ожидать положительного эффекта только в том случае, если норма износа (амортизации) по переоцененным объектам составит по приблизительным подсчетам 6—10% для предприятий государственных и 2—3% для негосударственных форм собственности.

Для государственных предприятий положительный эффект от переоценки ухудшается и необходимостью направлять 15% суммы амортизации (износа) в специальный централизованный фонд, что увеличивает приведенную выше норму амортизации до 12—20%. Более точные расчеты можно получить на основе использования элементов высшей математики. Но даже на основе этих приблизительных расчетов видно, что положительный эффект от переоценки основных средств можно получить только по определенному перечню объектов основных средств с коротким периодом амортизации. Отсюда понятно и объяснимо настороженное отношение руководителей государственных предприятий и некоторых собственников к вопросам переоценки, которые видят в ней еще одну угрозу экономическому благополучию своих предприятий. Но действительную угрозу, как это видно из изложенного, представляет экономически до конца не проработанный Закон о налоге на недвижимость и волонтаристское изъятие собственных оборотных средств государственных предприятий, ведущее к подрыву стоимостного воспроизводства основного капитала. О каком воспроизводстве, например, стоимости зданий можно говорить, если за первые десять лет их эксплуатации будет изъято в виде налога на недвижимость 28,65% его первоначальной стоимости, в то время когда сумма возмещения путем начисления износа составит только 10%? Чем больше стоимость этих зданий, тем больше будет сумма изъятия средств. Так кто же станет его переоценивать себе в убыток и можно ли обвинять в

этом случае руководителя и собственника средств? Мы считаем, что процесс воспроизводства основных средств не осмыслен до конца и пущен сегодня на самотек.

В связи с процессом разгосударствления происходит массовая купля-продажа средств производства, уже бывших в эксплуатации. Свободное ценообразование привело к тому, что такие объекты продаются и покупаются уже не по какой-то мифической расчетной цене, а по реально сложившейся в сегодняшних рыночных условиях. Эту цену иногда называют договорной. Ясно, что цена бывшего в эксплуатации объекта зависит при всех прочих равных условиях от его изношенности: чем больше износ, тем меньше эта договорная, рыночная цена.

По нашей традиционной терминологии договорная цена нового объекта будет первоначальной его стоимостью. Договорная цена бывшего в употреблении объекта, установленная с учетом его изношенности, является остаточной стоимостью. По этой остаточной стоимости или покупной (договорной) цене объект будет отражаться и на счете 08 "Капитальные вложения". При введении такого объекта в эксплуатацию от остаточной рыночной стоимости объекта надо перейти к его первоначальной стоимости в этих же рыночных условиях, т. е. нам необходимо установить рыночную цену такого же нового объекта. В готовом виде ее, как правило, нет. Поэтому при составлении акта приемки-передачи комиссия должна указать в нем не только шифр группы объекта и норму амортизации, но и рассчитать на основе или установить экспертным путем процент изношенности объекта. Вычтя из ста процентов этот процент изношенности, мы получим процент годности или остаточной стоимости объекта. На его основе и покупной стоимости легко установить и сумму износа первоначальной стоимости объекта, которая и должна записываться в акте, наряду с суммой износа. Таким образом, цена приобретения объекта или затраты по капитальным вложениям для дальнейшего учета должны быть представлены в традиционной сто-

имостной форме как разность между его первоначальной стоимостью и суммой износа.

Поступление таких объектов из капитальных вложений по актам будут отражаться проводкой по дебету счета 01 "Основные средства" на сумму первоначальной стоимости и кредиту двух счетов: 08 "Капитальные вложения" — на сумму затрат по приобретению и 02 "Износ основных средств" — на сумму износа.

Без перехода к первоначальной стоимости приобретенного объекта нельзя использовать единые нормы амортизации, которые, как известно, всегда устанавливались и продолжают устанавливаться к первоначальной стоимости, т.е. к стоимости нового объекта. Если вместо первоначальной использовать остаточную стоимость, то сумма износа будет занижена со всеми последующими искажениями показателей. Но самое главное — за оставшийся срок службы объект не перенесет свою стоимость на продукцию и затраченные средства не будут восстановлены в полном объеме.

Надо иметь ввиду, что искажение оценки объектов основных средств,

уже бывших в эксплуатации, имеет место и в других случаях. Это, например, передача объектов в качестве износа в уставной фонд, долгосрочная аренда с выкупом при разгосударствлении, безвозмездное поступление. Во всех этих случаях фактическая стоимость объектов при поступлении должна увеличиваться на сумму износа с отражением его в системе счетов по дебету счетов 01 "Основные средства", 03 "Долгосрочно арендуемые основные средства" и кредиту счета 02 "Износ основных средств". Балансовая стоимость при этом, как известно, остается той же.

Изложенное не столько дань традиционной методике учета основных средств, сколько забота об их нормальном стоимостном воспроизводстве в этих простых и, хотелось бы надеяться, временных экономических условиях. Кроме того, удивляет молчание по этому вопросу Госкомстата, для которого методология оценки и переоценки основных фондов, их воспроизводство является одним из важных участников в работе.

Учет

В помощь бухгалтеру

Исчисление совокупного дохода семьи

Выписка из Положения о порядке исчисления совокупного дохода на члена семьи при назначении пособий на детей

43. Совокупный доход определяется по доходам семьи за календарный год, предшествующий

году обращения за назначением пособий на детей на основании представленных гражданами документов.

Совокупный доход на члена семьи определяется как сумма среднемесячных доходов каждого из них, деленная на число членов семьи.