

В.В. Богатырева

Влияние оценки основных средств на величину финансового результата

Одной из составляющих конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий является прибыль (убыток) от реализации и прочего выбытия такой мобильной части активов субъекта хозяйствования, как основные средства. Экономическое понятие «основные средства» определено в пособии по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий как стоимость средств труда и другого имущества, в течение нескольких лет обслуживающего хозяйственную деятельность предприятия. Согласно действующему плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия, учет основных фондов организуется на сч. 01 «Основные средства». Положением «О порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» от 23.11.2001 г. определено: «К амортизируемым основным средствам относятся здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги, прочие основные фонды»; «Основные средства представляют совокупность вещей, сохраняющих свою натуральную форму и используемых коммерческой, некоммерческой организацией или индивидуальным предпринимателем в хозяйственной деятельности в течение длительного (более 12 месяцев) периода».

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации (Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/2001) понятие «основные фонды» определено следующим образом: «Основные средства — часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев». По этому же нормативному акту в Российской Федерации к основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная

техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, а также капитальные вложения на коренное улучшение земель и в арендованные объекты основных средств, находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования.

Предприятие в процессе деятельности приобретает не только новые основные средства, но и средства, бывшие в эксплуатации у других субъектов хозяйствования. Еще более увеличивается значимость объективной оценки основных фондов, в том числе бывших в эксплуатации, в условиях реструктуризации, так как при указанном экономическом процессе в собственность предприятия поступают, как правило, основные фонды, уже эксплуатировавшиеся ранее. Оценка указанной категории основных фондов влияет на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», действовавшему до 25.06.2001 г., «...основные средства оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, состоящей из фактических затрат на их приобретение, возведение (сооружение) и изготовление, включая расходы по доставке, монтажу и установке, из процентов за кредит, уплат госпошлины и других расходов; по основным средствам, бывшим в эксплуатации, в первоначальную стоимость включается также сумма их износа». В связи с введением в действие вышеприведенной статьи Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» Министерством финансов Республики Беларусь было разработано письмо № 15-6/199 от 26.12.1994 г., разъясняющее порядок оценки основных средств, бывших в эксплуатации: «Первоначальная стоимость бывших в эксплуатации приобретенных основных средств, а также внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал предприятия, и объектов, полученных безвозмездно, определяется с добавлением суммы их износа. Сумма износа определяется путем умножения покупной или договорной стоимости на степень начисленного износа в процентах, указанную в первичных документах, исходя из первоначальной стоимости продаваемого или передаваемого объекта и начисленного износа. На сумму износа производится бухгалтерская запись по дебету сч. 01 «Основные средства» в корреспонденции со сч. 02 «Износ основных средств».

В Российской Федерации основные средства учитываются в бухгалтерском учете

по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических затрат на приобретение (сумма, уплачиваемая по договору поставщику, таможенные пошлины, вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и др.), сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов согласно законодательству Российской Федерации. Что касается основных средств, бывших в эксплуатации, то они в России учитываются по стоимости приобретения с добавлением расходов по доставке и установке. Сумму износа по таким объектам принимают во внимание, указывая ее в документах на приобретение.

На основании изложенных выше положений ранее действовавшего законодательства Республики Беларусь рассмотрим на примере 1, как формировалась стоимость основных фондов, бывших в эксплуатации.

Пример 1. Приобретен бывший в эксплуатации объект «А», договорная стоимость которого 92 000 р. Его первоначальная стоимость 85 000 р. Сумма начисленного износа 70 000 р.

Определяем степень начисленного износа в процентах — $82,35\%$ ($70\,000 / 85\,000 \cdot 100$).

Формируем первоначальную стоимость объекта «А» при его оприходовании покупателем:

на договорную стоимость «А» (92 000 р.) дебетуем счет 01 «Основные средства» и кредитуем сч. 08 «Капитальные вложения»;

на сумму износа 75762 р. ($92\,000 \cdot 82,35 / 100$) дебетуем сч. 01 «Основные средства» и кредитуем сч. 02 «Износ основных средств».

Таким образом, первоначальная стоимость объекта «А», ранее бывшего в эксплуатации, равна 167 762 р. ($92\,000 + 75\,762$), что превышает его первоначальную стоимость, согласно первичной документации, на 50,67 %.

Согласно ранее действовавшему положению «О порядке начисления амортизации на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве» нормы амортизационных отчислений были установлены в процентах к балансовой (первоначальной или восстановительной) стоимости основных средств. В рассматриваемом примере износ покупателем объекта «А» будет начисляться с суммы, равной 167 762 р., являющейся сформированной первоначальной стоимостью данного объекта «А».

Амортизация основных средств — экономический механизм постепенного переноса стоимости последних на готовый продукт и накопления денежного фонда для замены изношенных единиц основных средств. Для учета амортизационных отчислений в Республике Беларусь, как и в Российской Федерации, предназначен сч. 02 «Амортизация основных средств», по кредиту которого отражаются начисленные суммы амортизации основных средств, а по дебету — списание сумм амортизации выбывающих, недостающих основных средств.

Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), определен перечень расходов, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), согласно которому амортизация основных средств является частью таких затрат. В международных стандартах также дано определение понятию «расходы», включающее в себя издержки, возникающие в процессе обычной деятельности, и расходы от прочих видов деятельности, где амортизационные отчисления на полное восстановление основных фондов являются неотъемлемой их частью.

В связи с тем, что прибыль (убыток) есть мера эффективности деятельности, определяемая как разница между совокупными доходами и совокупными расходами, размер начисляемого износа, являющегося частью расходов, непосредственно влияет на конечный финансовый результат деятельности предприятий.

Рассмотрим на примере 2 ранее действовавшую методику оценки основных средств бывших в эксплуатации, допустив различную степень изношенности одного и того же объекта.

Пример 2. Приобретен бывший в эксплуатации объект «А», договорная стоимость которого 92 000 р. Его первоначальная стоимость 85 000 р. Сумма начисленного износа 68 000 р. Годовая норма амортизационных отчислений равна 10 %, т.е. срок полезного использования объекта «А» — 10 лет.

Определяем степень начисленного износа в процентах — 80 % (68000 / 85000).

При приобретении экспертным путем был установлен процент износа:

а) 80 %; б) 75; в) 90; г) 100 %.

Формируем первоначальную стоимость объекта «А» при его оприходовании покупателем:

а) $(92\ 000 \cdot 80 / 100) + 92\ 000 = 165\ 600$ р. (оставшийся нормативный срок

полезного использования — 2 г.);

б) $(92\ 000 \cdot 75 / 100) + 92\ 000 = 161\ 000$ р. (оставшийся нормативный срок полезного использования — 2,5 г.);

в) $(92\ 000 \cdot 90 / 100) + 92\ 000 = 174\ 800$ р. (оставшийся нормативный срок полезного использования — 1 г.);

г) $(92\ 000 \cdot 100 / 100) + 92\ 000 = 184\ 000$ р. (оставшийся нормативный срок полезного использования — 0 лет).

Определим ту часть сформированной первоначальной стоимости объекта «А», которая будет перенесена на издержки производства (обращения) в виде амортизации за период оставшегося срока полезного использования «А» по установленной норме амортизационных отчислений:

а) $165\ 600 \cdot 20 / 100 = 33\ 120$ р., что на 58 880 меньше договорной (покупной) стоимости объекта «А»;

б) $161\ 000 \cdot 25 / 100 = 40\ 250$ р., что на 51 750 меньше договорной (покупной) стоимости объекта «А»;

в) $174\ 800 \cdot 10 / 100 = 17\ 480$ р., что на 74 520 меньше договорной (покупной) стоимости объекта «А»;

г) 0 р., что на 92 000 меньше договорной (покупной) стоимости объекта «А».

Полученные данные свидетельствуют о том, что такая методика оценки исследуемой категории основных средств влечет неточное определение финансового результата хозяйственной деятельности предприятия, ведь согласно порядку начисления амортизации, определенному Положением «О порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве» от 19.02.1993 г.: «Возмещение балансовой (первоначальной или восстановительной) стоимости основных фондов предприятий осуществляется путем включения амортизационных отчислений в издержки производства (обращения), сметы расходов», т.е. амортизация — действительно часть расходов, влияющих на величину конечного финансового результата. В рассмотренных случаях нарушается непосредственный механизм «амортизации», так как за оставшийся период полезного использования основных фондов их сформированная при покупке первоначальная стоимость в полном объеме не будет перенесена на издержки производства (обращения), в результате чего произойдет искажение финансового результата. Кроме того, действовавшая методика оценки

основных фондов, бывших в эксплуатации, являлась основанием для появления абсурдной ситуации, когда с увеличением степени износа объектов основных средств, бывших в эксплуатации, увеличивается и их первоначальная стоимость.

На взгляд автора, такая методика оценки основных фондов, бывших в эксплуатации, срабатывала в полной степени лишь при наличии двух следующих условий:

договорная (покупная) стоимость основных фондов равна их остаточной стоимости;

процент износа, включаемого во вновь сформированную первоначальную стоимость, рассчитывался от прежней первоначальной стоимости объекта, а не от покупной, как того требовало приведенное письмо Министерства финансов Республики Беларусь № 15-6/199 (пример 3).

Пример 3. Приобретен бывший в эксплуатации объект «А», договорная стоимость которого 17 000 р. (85 000 — 68 000). Его первоначальная стоимость 85 000 р. Сумма начисленного износа 68 000 р. Годовая норма амортизационных отчислений равна 10 %, т.е. срок полезного использования объекта «А» — 10 лет.

Определяем степень начисленного износа в процентах — 80 % (68 000 / 85 000).

Формируем первоначальную стоимость объекта «А» при его оприходовании покупателем:

на договорную стоимость «А» (17 000 р.) дебетуем сч. 01 «Основные средства» и кредитуем сч. 08 «Капитальные вложения»;

на сумму износа 68 000 р. ($85000 \cdot 80 / 100$) дебетуем сч. 01 «Основные средства» и кредитуем сч. 02 «Износ основных средств».

Таким образом, сформированная первоначальная стоимость объекта «А», ранее бывшего в эксплуатации, равна 85 000 р., т.е. тождественна прежней первоначальной стоимости. В связи с тем, что оставшийся нормативный срок эксплуатации объекта «А» при его оприходовании покупателем равен двум годам и годовая норма амортизационных отчислений 10 %, вся его покупная стоимость будет перенесена на издержки производства (обращения) за оставшийся период полезного использования ($85\,000\text{ р.} \cdot 10\% \cdot 2\text{ г.}$).

Для доказательства утверждения, изложенного в перед примером 3, сформируем первоначальную стоимость объекта «А» при его оприходовании, используя данные

примера 3, но опуская одно из необходимых условий действенности методики оценки основных средств, бывших в эксплуатации (пример 3а, 3б).

Пример 3а. Договорная стоимость объекта «А» не равна остаточной и составляет 25 000 р. Тогда:

на стоимость объекта «А» (25 000 р.) дебетуем сч. 01 «Основные средства» и кредитуем сч. 02 «Амортизация основных средств»;

на сумму износа 68 000 р. ($85\,000 \cdot 80/100$) дебетуем сч. 01 «Основные средства» и кредитуем сч. 02 «Амортизация основных средств».

Первоначальная стоимость объекта «А» — 93 000 р. ($25\,000 + 68\,000$). Тогда вся покупная стоимость объекта «А» не будет перенесена на издержки производства (обращения) за оставшийся период полезного использования (составит $93\,000 \cdot 20\% = 18\,600$ р., вместо 25 000 р.).

Пример 3б. Договорная стоимость объекта «А» равна остаточной стоимости (17 000 р.), но сумма амортизации определяется путем умножения договорной стоимости на степень начисленного износа. Тогда:

на договорную стоимость «А» — 17 000 р. дебетуем сч. 01 «Основные средства» и кредитуем сч. 02 «Амортизация основных средств»;

на сумму износа — 13 600 р. ($17\,000 \cdot 80/100$) дебетуем сч. 01 «Основные средства» и кредитуем сч. 02 «Амортизация основных средств».

Первоначальная стоимость объекта «А» равна 30 600 р. ($17\,000 + 13\,600$). В данной ситуации, как и в предыдущей, покупная стоимость объекта «А» в полной мере не будет перенесена на издержки производства (обращения) за оставшийся период полезного использования ($30\,600 \cdot 20 / 100 = 6120$ р.).

На основании проведенного исследования автором в (2000—2001 гг.) период действия письма № 15-6/199 от 26.12.1994 г., разъясняющего порядок оценки основных средств бывших в эксплуатации, была разработана иная методика оценки основных средств, бывших в эксплуатации, которой рекомендовано не искажать первоначальную стоимость таких основных средств добавлением в нее суммы начисленного ранее износа, с целью определения верного конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий. То есть предлагалось определять стоимость таких фондов, основываясь на следующем заключении: основные средства, в том числе бывшие в эксплуатации, необходимо оценивать в бухгалтерском учете по первоначальной

стоимости, состоящей из фактических затрат на их приобретение, возведение (сооружение) и изготовление, включая расходы по доставке, монтажу и установке, из процентов за кредит, уплат госпошлины и других расходов. При этом всякую величину договорной (покупной) стоимости приобретаемых основных средств, бывших в эксплуатации, необходимо переносить на издержки производства (обращения) в полном объеме в течение предполагаемого срока службы, самостоятельно установленного покупателем.

Сегодня методика, предложенная автором в 2000 г., полностью реализована в законодательной базе и учетной практике. Так, согласно инструкции «О порядке бухгалтерского учета основных средств», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20.12.2001 г. № 127, первоначальная стоимость основных средств, бывших в эксплуатации, формируется, как и по новым объектам — исходя из фактических затрат на приобретение, доставку и монтаж.