

стоимости материалов, относимых на себестоимость продукции метод фиксированных цен выполняет лишь в том случае, когда расход материала больше прихода. Поскольку постоянно происходит чередование, то приход больше расхода, то наоборот, в таком случае методы "ЛИФО" и метод фиксированных цен будут равнозначными. Метод фиксированных цен будет эффективен, в целях увеличения собственных оборотных средств на тех предприятиях, где имеются большие остатки готовой продукции, время реализации которых больше месяца со дня их производства. В таком случае положение о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции от 8.01.2001 года предусматривает увеличение себестоимости готовой и отгруженной продукции на изменение суммы отклонений в себестоимости продукции. Но тогда возникают дополнительные затраты по организации складского и оперативного учета, поскольку при этом в складском учете готовой продукции на все поступающие изделия одного наименования ежемесячно должны открываться отдельные карточки, а в случае изменения цен несколько карточек.

При этом следует принять во внимание, что рост цен связан с возможным снижением спроса на продукцию. В условиях снижения спроса и роста конкуренции на рынке колбасных изделий наиболее целесообразно применение метода оценки материалов по средней себестоимости.

Каждая из предложенных методик оценки производственных запасов имеет свои положительные и отрицательные стороны. Предприятию необходимо выбрать, какой из методов оценки запасов материальных ценностей ему более подходит, исходя из прогнозов коммерческой деятельности и целевых установок руководителя, менеджеров и маркетологов. При необходимости использования заемных средств может возникнуть ситуация, когда заемщик при выдаче ссуды требует представление предприятием гарантии возврата средств под товарное обеспечение. В таких случаях предпочтительнее выбрать тот метод, при использовании которого в учете будет значиться большая стоимость запасов товарно-материальных ценностей.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Международные стандарты учета и аудита/ Международные стандарты учета: Сборник с комментариями.— М.: Фирма "Аудит-Трейдинг", 1992.— 96 с.
2. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Утверждено Министерством экономики Республики Беларусь 26 января 1998 г. № 19-12/397.— Мн.: Информпресс, 1999.— 73 с.
3. Письмо Министерства финансов РБ от 20.12.1994. №15-6/194 "Об оценке стоимости сырья и материалов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по методу ЛИФО."/ НЭГ.— 1995.—№ 1.— С. 45.
4. Письмо Белкоопсоюза от 30.12.98 № 09-2/9-12 Направленный на рассмотрение проработанный Белкоопсоюзом порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций по заготовке, переработке и реализации сельхозпродукции и в первую очередь мяса и мясопродуктов.
5. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь, Государственного налогового комитета Республики Беларусь №2/2/4 от 8 января 2001г. " Об утверждении Положения о порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции в организациях промышленности"/ НЭГ информбанк.— 2001.—№ 14.— С.11-14.
6. Указания по учету затрат производства и калькулирования себестоимости продукции в колбасных производствах потребительской кооперации республики. Утверждено Правлением Белкоопсоюза 12 сентября 1985 г.

## **ПЕРЕОЦЕНКА КАК ИНСТРУМЕНТ ФОРМИРОВАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННЫХ ИСТОЧНИКОВ ВОСПРОИЗВОДСТВА АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА**

*С. Г. Циркина, БГЭУ*

Переоценка амортизируемого имущества оказывает непосредственное влияние на величину инвестиционных средств предприятия. Так, Аносов В.М., Вардеванян Г.Л. отмечают: «Основной экономический смысл проведения переоценок заключается в обеспечении формирования у предприятий достаточных инвестиционных ресурсов для простого и расширенного воспроизводства за счет амортизационных отчислений, что должно достигаться посредством приведения их в соответствие изменяющимся экономическим условиям» [1, с. 3]. Этой же точки зрения придерживаются и другие авторы. [2, с. 29]. Действительно, положением «О порядке начисления амортизации на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве» определено, что нормы амортизационных отчислений установлены в процентах к первоначальной или восстановительной стоимости [3, с. 51]. То есть амортизация начисляется также от суммы переоценки и, тем самым,

поддерживаются минимальные источники финансирования капитальных вложений в условиях девальвации белорусского рубля.

Начиная с 1992 года в связи с инфляционными процессами в Республике Беларусь переоценка основных средств стала практически ежегодным мероприятием.

Однако на практике переоценка может входить в противоречие с необходимостью активизации инвестиционной деятельности. Это связано с тем, что, с одной стороны, переоценка, увеличивая первоначальную стоимость, а, следовательно, и сумму амортизационных отчислений в себестоимости продукции (работ, услуг), обеспечивает защиту инвестиционных ресурсов от инфляции, но снижает прибыль предприятия. Тем не менее, как отмечает Снитко М. А. «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, проведя переоценку основных средств, кроме обеспечения реального учета, предприятие могло бы выиграть до 30% от суммы дооценки по мере начисления износа» [4, с. 77].

Но с другой стороны, увеличение амортизационных отчислений приводит к росту издержек производства (обращения), цен на продукцию производителей, увеличению НДС. Кроме того, повышается размер налога на недвижимость, что сопровождается реальным уменьшением денежных средств на счетах субъектов хозяйствования и не способствует инвестиционной активности предприятия. Помимо этого рост налога на недвижимость снижает прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия и может привести к ее убыточности.

Так, в последние годы наблюдается устойчивый рост количества убыточных предприятий (табл. 1) [5, с. 24].

Таблица 1

**Динамика убыточных предприятий в Республике Беларусь**

Показатели	Годы				
	1997	1998	1999	2000	2001
Удельный вес убыточных предприятий в общем количестве предприятий Республики Беларусь, %	12,3	16,2	16,9	23,4	23,4

Представленные данные позволяют сделать вывод, что переоценка, проводимая в Республике Беларусь, не достигает прямой цели, а для некоторых субъектов хозяйствования приносит прямо противоположный результат: вместо формирования инвестиционных ресурсов она представляет предприятия непривлекательными для инвесторов. «Оказывая преобладающее влияние на формирование стартовой цены приватизируемого имущества, в особенности предприятий, имеющих устойчиво низкие показатели платежеспособности или находящихся в предбанкротном состоянии, переоценка в существующем виде делает объекты приватизации неликвидными и непривлекательными для потенциальных инвесторов, препятствуя проведению структурных реформ, санации, смене собственников и перепрофилированию производства. Схожие проблемы испытывают арендные коллективы, которые не в состоянии рассчитываться с государством при выходе из аренды, поскольку стоимость арендованного, некогда дешевого оборудования в результате переоценок достигла неподъемного для арендаторов уровня. Количество таких коллективов достаточно велико, чтоб этим можно было пренебречь. Например, в системе Министерства строительства и архитектуры из 700 организаций 100 – арендные» [1, с. 4].

В сложившейся ситуации действующая в настоящее время в Республике Беларусь практика обязательных переоценок для всех предприятий представляется нецелесообразной.

В Российской Федерации предприятия могут самостоятельно определять производить ли переоценку основных средств или нет. Так, п. 3.6. Положения по бухгалтерскому учету основных средств 6/97 установлено, что «Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации» [6, с. 5].

На наш взгляд, переоценка имеет смысл, если предприятие в результате данной операции не станет убыточным. Для этого субъекту хозяйствования необходимо иметь прибыль, остающуюся в его распоряжении, достаточную для уплаты возросшего в результате переоценки налога на недвижимость и покрытия дополнительных затрат в себестоимости продукции (работ, услуг) по статье «Амортизационные отчисления».

Критерий безубыточности предприятия при проведении переоценки автор предлагает определять следующим образом:

$$Pr \geq \Delta Z + \Delta HnH, \quad (1)$$

где  $Pr$  — прибыль оставшаяся в распоряжении предприятия на момент переоценки;

$\Delta Z$  — увеличение себестоимости продукции (работ, услуг) в результате переоценки по статье «Амортизационные отчисления»;

$\Delta HnH$  — увеличение налога на недвижимость в результате переоценки.

Увеличение себестоимости продукции (работ, услуг) в результате переоценки по статье «Амортизационные отчисления» предлагаем определять по формуле:

$$\Delta Z = A * Ha, \quad (2)$$

где  $A$  — доценка первоначальной стоимости;

$Ha$  — средняя норма амортизации по основным фондам в %.

Согласно Инструкции «О порядке исчисления и уплаты налога на недвижимость юридическими лицами» «Налог на недвижимость определяется плательщиками ежеквартально исходя из наличия основных производственных и непроизводственных фондов по остаточной стоимости... Остаточная стоимость основных производственных и непроизводственных фондов определяется как стоимость основных средств по первичным данным бухгалтерского учета и соответствующей отчетности за вычетом их износа с учетом проведенной переоценки на начало года... [7]. Таким образом, увеличение налога на недвижимость в результате переоценки составит:

$$\Delta HnH = a * Cm, \quad (3)$$

где  $a$  — сумма доценки остаточной стоимости;

$Cm$  — ставка налога на недвижимость в %.

Согласно Положению по переоценке основных средств организаций по состоянию на 1.01.2001г. «Сумма износа основных средств определяется исходя из восстановительной стоимости, полученной в результате переоценки, и степени (процента) их износа по данным бухгалтерского учета до проведения переоценки по состоянию на 1.01.2001 года.

Остаточная стоимость основных средств при переоценке определяется как разность между восстановительной стоимостью и переоцененной суммой износа» [8, с. 11].

Таким образом, если сумма доценки первоначальной стоимости составит  $A$ , то сумма доценки начисленной амортизации составит:  $A \times$  коэффициент износа по данным бухгалтерского учета до проведения переоценки. Следовательно, сумма доценки остаточной стоимости составит:

$$a = A - A * Ku, \quad (4)$$

где  $Ku$  — коэффициент износа по данным бухгалтерского учета до проведения переоценки.

Подставив формулы (2), (3), (4) в формулу (1) получим:

$$Pr \geq A * Ha + (A - A * Ku) * Cm. \quad (5)$$

Выразим сумму доценки первоначальной стоимости из полученного неравенства:

$$A \leq \frac{Pr}{Ha + Cm * (1 - Ku)}. \quad (6)$$

Таким образом, с помощью выражения (6) можно определить максимально возможную сумму доценки первоначальной стоимости амортизируемого имущества (порог переоценки), при которой предприятие не станет убыточным.

На основании вышеизложенного, автор предлагает разрешить отечественным предприятиям проводить переоценку по усмотрению субъекта хозяйствования, причем для определения критерия ее целесообразности использовать разработанную автором формулу (6).

Предлагаемая методика расчета порога переоценки позволит предприятиям самостоятельно установить имеет ли переоценка смысл, спрогнозировать ее последствия и, тем самым предотвратить вероятность убыточности субъекта хозяйствования, что особенно актуально в настоящее время в связи с ростом числа предприятий, имеющих тяжелое финансовое положение.

Особое внимание, на взгляд автора, необходимо обратить на то, что убыточность предприятия может возникнуть также в результате неконкурентоспособности продукции отечественных производителей по ценовому фактору. Так, в сложившейся ситуации высокой степени изношенности и устаревания основных

средств, удорожание продукции в результате роста затрат после проведения переоценки может повлечь снижение спроса на такую и, как следствие, затоваривание складов, «замораживание» оборотных средств в сверх нормативных запасах готовой продукции, отсутствие выручки и прибыли от реализации. Так, статистика свидетельствует, что рентабельность реализованной продукции на промышленных предприятиях Республики Беларусь из года в год неуклонно снижается. Например, за период с 1994 по 1998 год уровень рентабельности продукции снизился в топливной промышленности на 16,9% или в 1,7 раза; в машиностроении и металлообработке на 22,8% или в 2,5 раза; в лесообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности на 19,3% или в 1,9 раза. В целом по промышленности за указанный период уровень рентабельности снизился в 2,1 раза [9, с. 38].

Аносов В. М., Вардеванян Г. Л. отмечают, что «В условиях, когда цены по многим видам продукции достигли предельного уровня из-за спросовых ограничений, такое увеличение себестоимости продукции приводит к уменьшению прибыли и рентабельности (особенно в начале года, сразу после переоценки) у товаропроизводителей, а также к снижению конкурентоспособности белорусской продукции по ценовому фактору на традиционных рынках. В результате на предприятиях с проведением переоценок в существующих формах складывается тяжелое финансовое положение. Поэтому каждый очередной срок переоценки основных фондов вызывает массу возражений со стороны субъектов хозяйствования.

В то же время неприемлем и полный отказ от проведения переоценок, так как без них не может быть обеспечено создание минимальных источников поддержания технического состояния основных фондов, а также стабильность и предсказуемость налоговых поступлений в государственный бюджет. Таким образом, признавая необходимость сохранения механизмов корректировки величины инвестиционных ресурсов в соответствии с изменившимися экономическими условиями, предусмотренных постановлением Совета Министров от 7.12.94 г. № 235, следует констатировать потребность в реформировании существующих механизмов переоценки с целью обеспечения их адекватности стоящим перед ней целям» [1, с. 6—7].

С целью реформирования действующей системы переоценки автор предлагает разрешить субъектам хозяйствования проводить переоценку амортизируемого имущества в пределах самостоятельно определяемого (в зависимости от целей предприятия, планов его развития, положения на рынке) изменения процента рентабельности реализованной продукции.

В учетно-аналитической практике рентабельность реализованной продукции представляет собой отношение прибыли от реализации продукции (работ, услуг) к себестоимости реализованной продукции [10, с. 121].

Рентабельность реализованной продукции после проведения переоценки можно рассчитать по формуле:

$$P = \frac{ПРо}{Ио}, \quad (7)$$

где  $P$  – уровень рентабельности после проведения переоценки;

$ПРо$  – прибыль от реализации продукции (работ, услуг) с учетом переоценки;

$Ио$  – издержки производства (обращения) с учетом переоценки.

Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) с учетом переоценки предлагаем определять по формуле:

$$ПРо = ПР - A * На. \quad (8)$$

где  $Пр$  — прибыль от реализации продукции (работ, услуг) в прошлом отчетном периоде;

$A$  — величина переоценки первоначальной стоимости основных средств;

$На$  — норма амортизации средняя по основным фондам.

Издержки производства (обращения) с учетом переоценки предлагаем определять по формуле:

$$Ио = И + A * На. \quad (9)$$

где  $И$  – издержки производства (обращения) в прошлом отчетном периоде.

Подставив в формулу (6) формулы (7) и (8), получим:

$$\frac{Пр - A * На}{И + A * На} = P. \quad (10)$$

Выразим сумму дооценки первоначальной стоимости из полученного выражения:

$$A = \frac{Пр - P * И}{На * (P + 1)}. \quad (11)$$

Таким образом, используя формулу (11), предприятие может рассчитать величину переоценки при заданном уровне рентабельности  $P$ .

Расчитанную по предложенной методике величину переоценки при заданном уровне рентабельности следует проверить на критерий безопасности предприятия с точки зрения его возможной убыточности в результате увеличения стоимости амортизируемого имущества. Для этого следует воспользоваться разработанной формулой (6), с помощью которой любой хозяйствующий субъект может определить порог переоценки и в целом ее целесообразность.

Необходимо отметить, что разработанная методика целесообразности проведения переоценки универсальна, то есть применима для каждого хозяйствующего субъекта, независимо от его организационно-правовой формы, уровня финансовой устойчивости и, в целом, положения на рынке.

По нашему мнению, для практической реализации разработанной методики необходимо разрешить субъектам хозяйствования проводить частичную переоценку амортизируемого имущества с раскрытием информации о таких активах в финансовой отчетности, что будет соответствовать международным стандартам [11, с. 362] и даст возможность предприятиям использовать переоценку как инструмент формирования инвестиционных источников воспроизводства амортизируемого имущества. Таким образом, предлагаемая методика определения критерия безубыточности предприятия при проведении переоценки и ее (переоценки) величины при заданном уровне рентабельности позволит:

1. Не усугублять инвестиционный кризис предприятий Республики Беларусь, а активизировать инвестиционную деятельность субъектов хозяйствования, обеспечивая предприятиям формирование источников финансирования капитальных вложений в воспроизводство амортизируемого имущества в условиях девальвации белорусского рубля.

2. Грамотно управлять амортизируемым имуществом, обеспечивая оптимальное сочетание налогообложения (в первую очередь налога на недвижимость) и амортизационных отчислений.

3. Определить целесообразность переоценки, спрогнозировать ее последствия и, тем самым предотвратить вероятность убыточности субъекта хозяйствования, что особенно актуально в настоящее время в связи с ростом числа предприятий, имеющих тяжелое финансовое положение.

4. Обеспечить конкурентоспособность продукции по ценовому фактору с заданным уровнем рентабельности реализованной продукции.

#### *СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ*

1. Аносов В. М., Вадеванян Г. Л. Практика применения существующих методов переоценки основных фондов в Республике Беларусь/ Белорусская экономика: анализ, прогноз, регклирование.— 1999.— № 10.— С. 3—7.

2. Залещенок А. С. Оценка и учет основных средств в условиях инфляции: проблемы и их решения/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2000.— № 3.— С. 27—30.

3. О порядке начисления амортизации (износа) на полное восстановление по основным фондам в народном хозяйстве: Положение: Утв. Госэкономпланом № 20/13-25, Государственным комитетом по архитектуре и строительству № 07-8/96, Госкомстатом № 18-22/11 и Минфином Республики Беларусь № 15-6/15, 19.02.1993/ Главный бухгалтер.— 2000.— № 10.— С. 49—54.

4. Снитко М. А. Проблемы учета основных средств в современной экономике/ Финансы, учет, аудит.— 1994.— № 3.— С. 77—80.

5. Журавлев В. А., Макаров В. Н., Некраш Р. С. Анализ финансовых показателей работы отраслей народного хозяйства Республики Беларусь в 2000 году/ Белорусская экономика: анализ, прогноз, регулирование.— 2001.— № 6.— С. 24—31.

6. Учет основных средств: Положение по бухгалтерскому учету: Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации, 03.09.1997, № 6/97/ Российские вести.— 1998.— № 36.— С. 4—7.

7. Об утверждении инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на недвижимость юридическими лицами: Постановление Государственного налогового комитета Республики Беларусь, 10.05.2000, № 40/ Главный бухгалтер.— 2000.— № 21.— С. 56.

8. О переоценке основных средств организаций по состоянию на 1 января 2001 года: Положение: Утв. постановлением Министерства Статистики и анализа Республики Беларусь: 09.01.2001, № 1/ Главный бухгалтер.— 2001.— № 4.— С. 8—21.

9. Промышленность Республики Беларусь: статистический сборник.— Мн.: Информстат Минстата Республики Беларусь, 1999.— 205 с.

10. Ермолович Л. Л., Сивчик Л. Г., Толкач Г. В., Щитникова И. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие / Под общ. Ред. Л.Л. Ермолович. — Мн.: Интерпрессервис; Экоперспектива, 2001.— 576 с.

11. Международный стандарт финансовой отчетности № 16 Основные средства. / Международные стандарты финансовой отчетности.— М.: Аскери АССА, 1998.— С. 349—371.