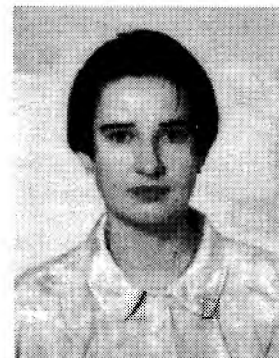


Ирина ЩИТНИКОВА,
аспирантка БГЭУ



Имущество предприятия: его состав и оценка

В условиях формирования рыночной экономики в Беларуси и ее интегрирования в европейские и международные экономические сообщества назрела необходимость иметь объективную информацию о величине имущества каждого предприятия, степени его изношенности и показателях эффективности использования. Пользователям этой информации необходимо иметь такие показатели, которые применяются для оценки стоимости и эффективности использования имущества в мировой практике.

Развитие рыночных отношений, расширение внешнеэкономических связей и привлечение инвесторов повышает ответственность руководства предприятий в управлении имуществом и эффективностью его использования. Несмотря на значимость имущества как основного показателя богатства предприятия, как налогооблагаемой базы налога на имущество, его состав в нормативных документах Республики Беларусь и в экономической литературе однозначно не определен.

В Законе "О предприятиях в Республике Беларусь" записано, что имущество предприятия составляет его основные фонды и оборотные средства, а также иные ценности, стоимость которых отражается в самостоятельном балансе предприятия. В качестве источников имущества предусмотрены:

- денежные и материальные взносы учредителей;
- доходы, полученные от реализации продукции, работ, услуг, а также от других видов хозяйственной деятельности;
- доходы от ценных бумаг;
- кредит банков и других кредиторов;
- капитальные вложения и дотации из бюджетов;
- безвозмездные или благотворительные взносы, пожертвования организаций, предприятий и физических лиц;
- иные источники, не запрещенные законодательными актами РБ.

В противоположность этому разграничению понятий "имущество" и "источники формирования имущества" предприятий в статье 3 Закона "О бухгалтерском учете и отчетности" предусмотрено, что "Объектами бухгалтерского учета являются различные средства (активы) и источники их формирования (пассивы), составляющие имущество предприятия (учреждения)". Этот слишком общий подход к определению величины имущества не позволяет конкретно определить, какие "различные средства" включать в состав имущества, включать ли часть их или только итог актива баланса.

Источники формирования средств, отражаемые в пассиве

баланса, не могут включаться в имущество, так как в итоге получим увеличение имущества в два раза. Имущество приобретает за счет определенных источников, отражаемых в пассиве баланса, а поэтому последние не могут быть включены в состав имущества. Отождествление средств и их источников при определении состава имущества искажает понятие "имущество" и его состав. В соответствии с Положением по оценке объектов государственной собственности, утвержденным Госэкономпланом, Госкомстатом, Госимуществом Республики Беларусь и согласованным с Госстроем, Министерством финансов, Министерством юстиции Республики Беларусь (1993 г.), в состав оцениваемого имущества включаются все активы по балансу: долгосрочные, нематериальные, текущие. Такой состав имущества предусмотрен и Государственной программой приватизации, утвержденной постановлением Верховного Совета Республики Беларусь от 16 июня 1993 г.

В статистической квартальной и годовой форме отчетности N 2-ф "Отчет о наличии и изменении имущества предприятия (организации)", утвержденной 8 февраля 1993 г. постановлением Госкомстата Республики Беларусь N 11, а с 1995 г. в утвержденном взамен этой формы "Отчете о составе средств предприятия (учреждения) и источниках их образования", имущество представляется всеми активами баланса предприятия, включая денежные средства и дебиторскую задолженность.

В статье 92 вынесенного на обсуждение проекта Налогового кодекса Республики Беларусь (1997 г.) "Имуществом (капиталом) признаются материальные и нематериальные объекты, которые могут быть предметами владения, пользования или распоряжения". Выделяется такое материальное имущество, как вещи, в том числе электрическая, тепловая и иная энергия, газ и вода и нематериальное имущество как объекты интеллектуальной собственности.

Такое общее толкование имущества не позволяет определить его налогооблагаемую базу. И хотя в статье 91 "Объект налогообложения" указано имущество в качестве самостоятельного объекта налогообложения, однако какое имущество на предприятии будет облагаться налогом, не указано. А ведь на каждом промышленном предприятии только в материальное имущество могут включаться: и производственные запасы, переносимые в процессе производства продукции свою стоимость на изготавливаемый продукт в течение одного производственного цикла, и основные фонды, переносимые свою стоимость частями, т.е. долгосрочное имущество; амортизируемое и неамортизируемое имущество; участвующее непосредственно в процессе производства и находящееся в запасе; имущество, учитываемое по балансу, и имущество, не отражаемое в балансе. Не указывается и момент смены собственника имущества. Так, для предприятий не решен вопрос, на какой момент отгруженная покупателю продукция приобретет нового собственника: или при оформлении документов отгрузки и сдачи их в банк, или по

мере поступления оплаты и др. Отсюда меняются и слагаемые имущества как налогооблагаемой базы.

Если исходить из существующей практики налогообложения имущества на предприятиях Беларуси, то облагается только недвижимая его часть: стоимость основных производственных и непроизводственных фондов по их остаточной стоимости, в то время как стоимость имущества в нормативных документах определена всеми активами по балансу: долгосрочными, нематериальными и текущими.

При отождествлении понятий “имущество” и “капитал” обоснованным было бы определять имущество как материально-вещественное содержание капитала, приносящего экономическую выгоду в процессе производства товаров, оказания услуг и др.

Понятия “средства”, т.е. “активы по итогу баланса” и “имущество” не идентичны, т.к. “средства”, отражаемые итогом актива баланса, шире чем понятие “имущество”, являющееся одним из слагаемых средств предприятия, т.е. частью его активов. Средства предприятия равняются сумме актива по балансу предприятия, включая и денежные средства, и дебиторскую задолженность. Вместе с тем денежные средства могут использоваться для приобретения имущества, являясь платежным средством в расчетах за приобретенное имущество, но имуществом не являются. Дебиторская задолженность свидетельствует о том, что нам должны за имущество, которое мы отгрузили, а собственником можем и не являться. На определенную дату денежные средства и дебиторская задолженность не превращены еще в имущество, а поэтому не принимают участия в процессе производства, а выступают как средство платежа за имущество. Имущество по своему экономическому содержанию используется в процессе производства или обеспечивает его материально-вещественные условия для извлечения экономической выгоды, т.е. является капиталом. Неразрывной является взаимосвязь авансируемого капитала как источника приобретения имущества и капитала, материально-вещественное содержание которого отражается в форме основных средств, запасов и др., используемых в производственном процессе.

В соответствии с Законом Российской Федерации от 13 декабря 1992 г. N 2030-1 “О налоге на имущество предприятий” (с изменениями и дополнениями) в имущество предприятия включаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе, т.е. только материально-вещественные активы предприятия. Следовательно, в состав имущества включается только часть статей актива баланса, а именно:

- основные средства по остаточной стоимости;
- долгосрочно арендуемые основные средства по остаточной стоимости;
- нематериальные активы по остаточной стоимости;
- материалы;
- животные на выращивании и откорме;
- малоценные и быстроизнашивающиеся предметы по остаточной стоимости;
- заготовление и приобретение материалов;
- остатки незавершенного основного производства;
- полуфабрикаты собственного производства;
- остатки незавершенного вспомогательного производства;
- остатки незавершенного обслуживающего производства и хозяйства;
- остатки некапитальных работ;
- расходы будущих периодов;
- готовая продукция;
- товары;
- издержки обращения.

В балансе предприятий Российской Федерации по критерию оборачиваемости выделяются два вида имущества: внеоборотные активы и оборотные активы. Выделение внеоборотных

активов не соответствует критерию их классификации по способу участия в процессе производства и переноса их стоимости на изготавливаемый продукт. Все слагаемые внеоборотных активов: нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство и другие являются тоже оборотным имуществом, но с большой длительностью оборота (годовая амортизация $\times 365$, первоначальная (восстановительная) стоимость), обусловленным многолетними сроками службы. Оборот долгосрочного имущества длится несколько лет, в течение которых в виде амортизационных отчислений накапливаются суммы на их воспроизводство. Изучая зарубежный опыт классификации имущества, можно сделать вывод, что в формах отчетности предприятий Европейского союза и других стран, формирующих свою отчетность в соответствии с требованиями международных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности, выделяются не внеоборотные активы, а долгосрочное имущество, в которое включены: земля и строения, установки и оборудование, арендованная собственность, приспособления и инвентарь, нематериальные активы и др.

В международных стандартах по бухгалтерскому учету и отчетности к имуществу относятся материальные и приравненные к ним активы, которые используются на постоянной основе и не предназначаются для продажи при обычном ходе производства, и материальные активы, которые предназначены для продажи в ходе обычной деятельности. Так, в соответствии с международным стандартом N 16 по бухгалтерскому учету и отчетности “Имуществом, основными производственными средствами и оборудованием” являются материальные активы, которые:

- а) содержатся предприятием для использования в производстве или поставке товаров или услуг, сдачи в аренду другим предприятиям или для административных целей и могут включать статьи, направленные на техническое обслуживание или ремонт таких активов;
- б) были приобретены или созданы с целью использования на постоянной основе;
- в) не предназначены для продажи при обычном ходе дела.

Права пользования активами на основе аренды, отвечающие критериям пунктов а, б и в, в определенных обстоятельствах могут рассматриваться как имущество, основные производственные средства и оборудование.

В стандарте N 2 “Оценка и представление товарно-материальных запасов на основе фактических издержек в прошлом” понятие “товарно-материальные запасы” означает реальное имущество, которое:

- а) предназначено для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности;
- в) находится в процессе производства с целью такой продажи;
- с) должно быть потреблено в ходе производства товаров или услуг, предназначенных для продажи.

Если исходить из того, что нематериальные активы используются непосредственно в процессе производства продукции или оказания услуг и в определенной мере на постоянной основе, а отдельные имеют физическую форму, они также включаются в стоимость долгосрочного имущества.

Учитывая международный опыт по определению состава имущества и сложившуюся практику формирования активов предприятия в Беларуси, в его слагаемые рекомендуется включать материально-вещественные, а также приравненные к ним средства предприятия с выделением следующих групп:

1. Долгосрочные активы как отражаемые в балансе, так и не учитываемые в балансе (временно находящиеся в резерве, в запасе или на консервации):

- основные средства по остаточной стоимости;
- долгосрочные арендуемые основные средства по остаточной стоимости;
- оборудование к установке;



незавершенные капитальные вложения;
прочие долгосрочные активы;
нематериальные активы по остаточной стоимости;
малоценные и быстроизнашивающиеся предметы по остаточной стоимости.

2. Материальные оборотные активы:

запасы и затраты, в том числе:
производственные запасы, поступившие на предприятие;
незавершенное производство;
готовая продукция;
товары по покупной цене.

Хотя оценка амортизируемого имущества производится по остаточной стоимости основных средств, нематериальных активов и малоценных и быстроизнашивающихся предметов, методика ее определения нуждается в совершенствовании. Прежде всего это относится к определению восстановительной стоимос-

ти основных фондов как исходной базы для определения остаточной их стоимости. Существующая методика определения восстановительной стоимости в связи с проводимой ежегодной переоценкой основных фондов имеет ряд недостатков. Так, устанавливаемые коэффициенты (индексы) пересчета стоимости основных фондов по состоянию на 01.01.98 г. не учитывают их сроки службы. Приведем пример по металлорежущему оборудованию и инструменту, по которым установлены следующие коэффициенты пересчета на 01.01.98 г.: восстановительная стоимость на 01.01.97 г. — 1,4394.

Если сравнить установленные нормы амортизационных отчислений, а соответственно и нормативные сроки службы по металлорежущему оборудованию (шифр 410 амортизационных отчислений), то они составляют: металлорежущее оборудование массой до 10 т отраслей машиностроения и металлообработки:

Наименование оборудования	Норма амортизационных отчислений	Срок службы, годы
Станки с ручным управлением, включая прецизионные, классов точности А, В, С, Н, П (универсальные, специализированные и специальные)	5,0	20 (100:5)
Станки металлорежущие с ЧПУ, в том числе обрабатывающие центры, автоматы и полуавтоматы без ЧПУ (универсальные, специальные, специализированные и агрегатные), автоматические (станочные) линии	6,7	14,9 (100:6,7)
Гибкие производственные модули, роботизированные технологические комплексы	8,3	12,0 (100:8,3)
Гибкие производственные системы, включая сборочное, регулировочное и окрасочное оборудование	7,1	14,1 (100:7,1)

Как видно из приведенных данных, для всего используемого на предприятии металлорежущего оборудования установлен единый коэффициент пересчета восстановительной его стоимости на 01.01.97 — 1,4394. Ежегодные же нормы амортизационных отчислений колеблются от 5 до 8,3%, а сроки службы — от 12 до 20 лет. В связи с этим данный коэффициент отражает только инфляционный процесс обесценивания денег без учета накопления сумм амортизационных отчислений для воспроизводства основных фондов в соответствии с их сроками службы.

Расчет коэффициентов переоценки основных фондов только с учетом изменения цен не учитывает их фактический износ. На отдельных предприятиях очень высокая степень изношенности основных средств. Допустим, в нашем случае коэффициент износа по одному виду оборудования составил 80%, а по другому — 20%. Применяется и в том и в другом случае коэффициент пересчета 1,4394. Это завышает восстановительную, а следовательно, и остаточную стоимость основных фондов. По этой причине возрастает налогооблагаемая база для исчисления налога на недвижимость, а с принятием Налогового кодекса будет завышаться налогооблагаемая база для определения величины налога на все имущество. Завышение остаточной стоимости влияет и на рыночную (текущую) оценку имущества в условиях проводимой в республике приватизации.

В связи с такой оценкой восстановительной стоимости

основных фондов увеличивается и облагаемая база для исчисления налога на добавленную стоимость за счет амортизационных отчислений, не включаемых в материальные затраты. По своему экономическому содержанию амортизация основных средств, нематериальных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов обеспечивает их воспроизводство. Различие в переносе стоимости материальных затрат и стоимости амортизируемого имущества (основных фондов, нематериальных активов и МБП) заключается только в длительности оборотов. Но те и другие являются материально-вещественными носителями имущества, и подход к исчислению налогооблагаемой базы для налога на добавленную стоимость и налога на имущество должен быть одинаковым. Амортизационный фонд целенаправленно должен использоваться на воспроизводство основных фондов. В целях установления обоснованных коэффициентов переоценки основных фондов целесообразно было бы их устанавливать для групп оборудования определенной отрасли с одинаковым сроком службы и корректировать на фактический износ, т.е. на коэффициент годности. В нашем примере коэффициент пересчета для металлорежущего оборудования 1,4394 необходимо умножить на понижающий коэффициент годности 0,2 (1-0,8) или на 0,8 (1-0,2). В этом случае коэффициент переоценки основных фондов для металлорежущего оборудования с коэффициентом годности 0,2 составил 0,2879 (1,4394 x 0,2), с коэффициентом годности 0,8 — 1,1515 (1,4394 x 0,8).

