

ЭВОЛЮЦИЯ И ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Е. Ю. Крылова, студентка 5 курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»

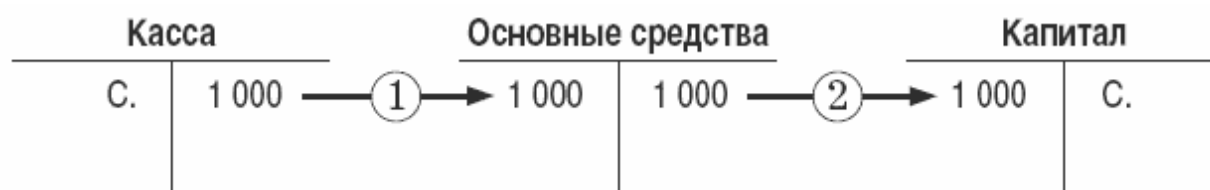
Е. А. Гутковская, канд. экон. наук, доцент кафедры экономического анализа и учета ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»

В статье рассматривается эволюция понятия «основные средства», обозначаются проблемы, возникающие в учете основных средств в современных условиях, предлагаются варианты их решения.

Ключевые слова: основные средства, учет, оценка, переоценка основных фондов, первоначальная стоимость, амортизационные отчисления.

Развитие нормативной базы и подтягивание структуры бухучета в России к международным стандартам ставит в более выгодное положение на рынке предприятия, которые придают должное внимание постоянному мониторингу своих основных фондов. Прежде всего, это своевременный учет, оценка и переоценка основных фондов, адекватная стратегическим задачам современной компании.

Понятие "основные средства" – это чисто советское изобретение. Официально оно возникло в 1930 году. До этого в нашей стране предпочитали (а за рубежом предпочитают и до сих пор) говорить: здания, сооружения, оборудование. Объединяет все эти разнообразные объекты то, что они амортизируются. Исходная схема учета требует три счета: касса, основные средства и капитал.



1 – куплена машина за 1 000 руб. Она эксплуатируется t-лет.

Когда ее спишут, то будет записано 2 – ликвидация основного средства.

Схема 1

Преимущества такого подхода в том, что он естественно демонстрирует возникновение расхода, относя его к тому месяцу, когда основное средство будет списано. Однако в такой схеме учета заложен и серьезный недостаток: средство использовалось t лет, а все расходы, с этим связанные, относятся к одному отчетному периоду, что: делает его сугубо убыточным; столь же неправомерно "создает" повышенную рентабельность во всех предшествующих отчетных периодах.

Основным недостатком схемы 1 было то, что в ней все расходы, связанные с эксплуатацией основного средства, относились на момент его списания. Если объект служил сто лет, то только сотый год ставили убыточным (в камеральном учете убыточным был бы только первый год). Чтобы избежать подобной дисгармонии, где-то в XVI-XVII веках бухгалтеры изобрели некий интеллектуальный прием: списывать основные средства не тогда, когда они изнашиваются, а в течение процесса их эксплуатации. В финансовом плане проблема амортизации, то есть проблема распределения стоимости приобретенного оборудования на t лет, оправдана.

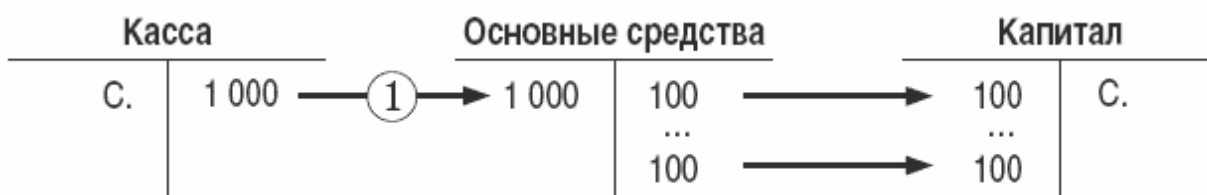
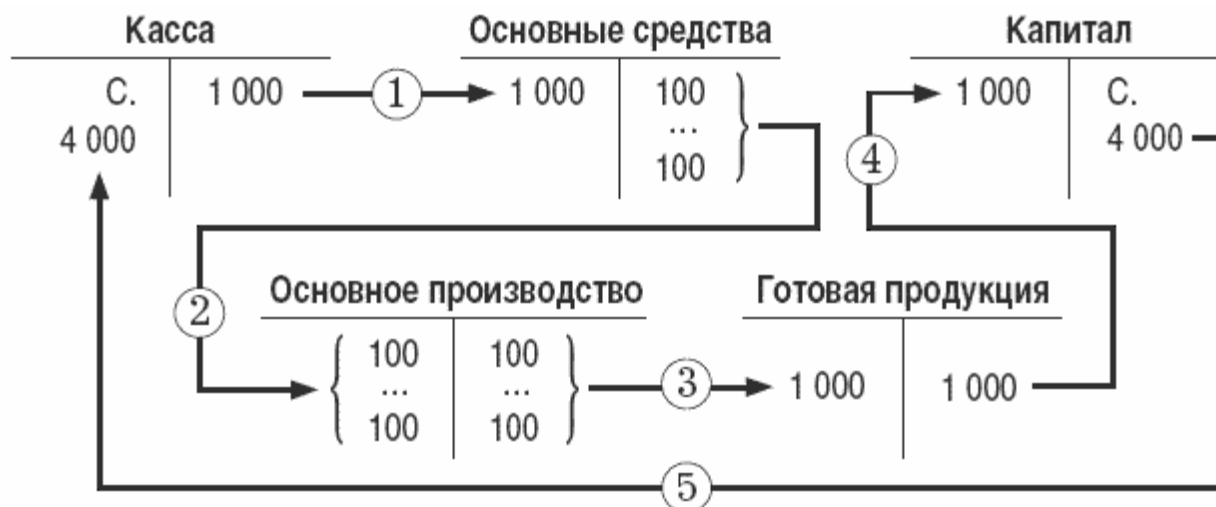


Схема 2

Схема 2 – почти та же схема 1. Отличие лишь в том, что объект списывается не сразу, а постепенно и, следовательно, финансовый результат уменьшается регулярно в каждом отчетном периоде. Но недостатки работы вытекают из ее достоинств. Равномерное распределение амортизации по периодам не соответствует реальным процессам износа. Чем старше предмет, тем быстрее он изнашивается. Но определить адекватность реального износа фактическому невозможно. Попытки увеличить износ в первые периоды оправданы могут быть с финансовой точки зрения, но от реальных процессов износа они совсем далеки. Кроме того, любая норма амортизации предполагает возможность эксплуатации объекта после его полного нормативного износа и, по международной

практике, это предполагает оценку остаточной стоимости объекта, что добавляет условностей.



- 1 – куплено основное средство;
- 2 – постепенно его стоимость амортизируется в процессе производства;
- 3 – амортизация вошла в стоимость готовой продукции;
- 4 – списана стоимость проданной готовой продукции;
- 5 – оприходована выручка за проданную готовую продукцию.

Схема 3

Схема 3 имеет огромное значение. Она вводит учет эксплуатации основных средств в единый хозяйственный процесс. Если раньше покупка, производство и продажа товаров были одним процессом (схемы 1 и 2), а эксплуатация основных средств – другим, то теперь последний этап стал частью единого хозяйственного процесса. Раньше амортизация просто уменьшала доходы фирмы, теперь происходит то же самое, но амортизация включена в общий процесс и окупается выручкой.

В понимании амортизации всегда были споры. Когда-то, еще до революции профессор Р. Я. Вейцман (1870-1936), считал, что амортизация – это просто износ основных средств и никаким источником инвестиций быть не может. Петербургская бухгалтерская школа во главе с Е. Е. Сиверсом (1852-1917) убеждала всех в том, что, поскольку амортизация входит в состав себестоимости и окупается выручкой, можно и нужно говорить о специальном фонде возобновления основных средств. Политэкономам это понравилось, и они начали говорить о том, что амортизация означает простое воспроизводство. Но тот, кто понимает бухгалтерские проводки, быстро согласится с мнением одного известного западного автора, который, смеясь, утверждал: "О каких фондах можно гово-

рить, когда оборудование идет в помойку".

В настоящее время, актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства, если одновременно выполняются определенные условия. Так, объект должен предназначаться для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование (ПБУ 6/01).

Приобретенное оборудование, например, учтенное в составе основных средств, нельзя в дальнейшем перепродавать. Оно должно использоваться в течение длительного времени (свыше 12 месяцев) и приносить фирме экономическую выгоду в будущем. Бывают случаи, когда бухгалтер относит объект к основному средству при невыполнении условий признания основного средства. В результате, неверная классификация объектов основных средств.

Например, фирма по производству мебели приобрела микроволновую печь. Срок использования – больше года, перепродавать ее не планируется. Но эта печь не будет использоваться в производственных или управленческих нуждах. Приобретается она для личного пользования сотрудниками фирмы. Для того чтобы принять печь к учету как основное средство, нужно обосновать целесообразность приобретения такого имущества приказом или распоряжением руководителя. Это позволит включить затраты на покупку печи в расходы в целях налогообложения прибыли.

Далее рассмотрим проблемы, связанные с амортизацией основных средств. Например, бухгалтер может изначально неправильно отнести имущество к амортизируемому. Отметим, что не подлежат амортизации материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок, а также земля и иные объекты природопользования (п. 2 ст. 256 НК РФ). Если основное средство по договору передается в безвозмездное пользование, то оно выходит из состава амортизируемого имущества. Также к амортизируемому не относится имущество, переведенное на консервацию продолжительностью свыше трех

месяцев, находящееся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев (п. 3 ст. 256 НК РФ). Неверное определение срока полезного использования объектов основных средств приводит к неправильному исчислению суммы амортизации. В результате мы получаем искажение себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов.

Основных проблемы, с которыми сталкиваются оценщики в связи с оценкой и переоценкой основных фондов, две. Первая в том, что в основном заказчики «просыпаются» к самому концу года, когда формируется бюджет на следующий год: дефицит времени не позволяет вникнуть в нюансы ситуации на конкретном предприятии, применить весь инструментарий. Другая проблема возникает на уровне постановки задачи оценки (переоценки). В основном предприятия стремятся максимально снизить стоимость основных фондов. Этот незатейливый способ увернуться от грабительских налогов, как показывает практика, далеко не всегда оправдан, а прибегают к нему обычно предприятия, не имеющие обоснованных программ перспективного развития.

Рыночная устойчивость современной компании – это, прежде всего способность сохранять стабильное положение и потенциал для эффективного развития при любых изменениях рыночной среды. Рассмотрим, как результаты оценки основных фондов влияют на обеспеченность предприятия финансовыми ресурсами и на его рыночную устойчивость.

Амортизационные отчисления формируют инвестиционные ресурсы предприятия. Но в условиях дефицита платежных средств предприятия часто используют амортизацию на пополнение оборотного капитала, решая при этом проблему поддержания ликвидности.

Если же предприятие имеет достаточный рынок сбыта, то оно заинтересовано в обновлении производственно-технологической базы с целью поддержания конкурентоспособности выпускаемой продукции, а, следовательно, и в достаточной величине амортизационных отчислений. Поэтому руководителям, ставящим при переоценке цель любым способом снизить стоимость имущества, надо понимать, что они лишают предприятие надежного источника

средств. Обновление парка машин и оборудования должно производиться с учетом степени его износа, причем фактического, а не начисленного. Нередко по бухгалтерской отчетности проходит как полностью изношенное реально малоиспользуемое оборудование, вполне пригодное на продажу. В этом случае никак не обойтись без экспертной оценки величины износа (при переоценке величина износа не подлежит корректировке).

Результаты оценки влияют на долгосрочную устойчивость компании. Например, при увеличении объема собственных средств улучшается структура капитала предприятия, что положительно сказывается на его инвестиционной привлекательности. Следует также отметить, что в связи с учетом и переоценкой основных фондов может быть проведена дополнительная эмиссия акций, что позволяет привлечь финансовые ресурсы, характеризующиеся невысоким уровнем риска. Очевидно, что такая мера должна способствовать устойчивости предприятия и увеличению рыночной стоимости его капитала.

Амортизационные отчисления, величина которых при переоценке может возрасти, – расходы условно-постоянные. Увеличение этих расходов и соответственно их доли в себестоимости приводит к повышению риска потери прибыли и устойчивости при снижении объема продаж (эффект производственного левериджа).

Кроме того, завышение норм амортизации может вызвать проблемы со сбытом продукции. Так, в случае роста амортизационных отчислений, для того чтобы оставаться безубыточным, предприятие может быть вынуждено либо увеличивать объем продаж, либо повышать цену, что не всегда возможно или целесообразно. Выход из такой ситуации может быть найден с помощью детального анализа уровней производственного и финансового левериджа и определения величины допустимого совокупного риска, а также создания эффективной системы управления затратами. В этом случае также очевидна связь результатов оценки и решений, принимаемых при управлении имуществом фирмы.

Учет и оценка основных фондов оказывает влияние на все без исключе-

ния показатели. Изменение размера прибыли за счет увеличения себестоимости (вследствие роста амортизации) отражается на рентабельности предприятия. Увеличение объема собственных средств позволяет уменьшить потребность в заемных для финансирования текущих активов, повышая ликвидность предприятия и его финансовую независимость. Изменение величины фиксированных активов сказывается на показателях оборачиваемости и фондоотдачи. В случае роста амортизационных отчислений может снизиться величина дохода на одну акцию, зато оценка, совпадающая с целями предприятия на дальнейшее развитие бизнеса, обеспечит рост курсовой стоимости акций, т.е. увеличит стоимость собственного капитала.

Стоимость основных фондов и уровень амортизационных отчислений напрямую влияют на формирование налогооблагаемой базы по налогам на имущество и на прибыль. Причем воздействие переоценки фондов на эти налоги разнонаправлено. Высокая стоимость основных фондов увеличивает базу налога на имущество. Но, в то же время, повышенные амортизационные отчисления включаются в состав затрат и, увеличивая себестоимость продукции, снижают налогооблагаемую прибыль. И наоборот, уменьшение стоимости основных фондов влечет за собой уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на имущество и увеличение размера налогооблагаемой прибыли. С позиции оптимизации налогообложения основной критерий выбора задачи переоценки можно сформулировать следующим образом: чистая “налоговая экономия” от проведения переоценки, т.е. разность между экономией платежей по налогу на имущество и приростом платежей по налогу на прибыль, должна быть максимальной. Можно сделать вывод, что экономия платежей по налогу на имущество должна быть больше, чем прирост платежей по налогу на прибыль.

Чистая налоговая экономия может быть рассчитана так:

$$\text{Э} = \text{Ним} - \text{Нпр}, \quad (1)$$

где Ним – экономия платежей по налогу на имущество;

Нпр – прирост платежей на прибыль.

Для определения величины Ним нужно знать, насколько уменьшится на-

логооблагаемая база (остаточная стоимость имущества). Чистая налоговая экономия и будет составлять разницу между налогом на имущество и приростом платежей на прибыль, причем на ее величину оказывают влияние степень износа основных фондов и нормы амортизации. С целью минимизации налогообложения можно для каждого отдельного объекта основных фондов, характеризующегося нормой амортизации и коэффициентом износа, подобрать соответствующее значение фактического индекса переоценки в имеющемся диапазоне. Минимизация налоговых выплат – не единственная задача, которая может быть решена с помощью переоценки. В период снижения инфляции и стабилизации рубля, уменьшения доходности на рынке государственных ценных бумаг и некоторого снижения инвестиционных рисков банки расширяют кредитование реального сектора. В качестве залога они готовы рассматривать не только производственную недвижимость, но и машины и оборудование. Банки определяют объем кредитования от рыночной стоимости имущества. Если же имущество предприятия переоценивалось экспертно, то банки берут за исходную базу остаточную балансовую стоимость. В данной ситуации компания не может быть заинтересована в низкой стоимости залога. Также нет никакого смысла занижать стоимость имущества и в случае начала реализации совместного инвестиционного проекта, внесения имущества в качестве вклада в уставной капитал и т.д. Все рассмотренные выше аспекты показывают, что между результатами учета или оценки и различными проблемами управления имуществом предприятия существует тесная взаимосвязь. Поэтому при постановке задачи оценки (переоценки) надо учитывать все факторы. К ним в первую очередь относятся:

- цели, которые ставит перед собой компания;
- положение предприятия на рынке;
- уровень и структура затрат на производство и реализацию продукции;
- финансовое состояние;
- наличие налоговых льгот и возможности погашения налогов взаимозачетом.

Анализ всех факторов позволит не только уточнить задачи оценки и выбрать стандарт стоимости, но и определить предпочтительные методы, так как при использовании различных методов оценки показатели могут существенно различаться.

Практика доказывает, что учет и оценка основных фондов – главный и один из наиболее эффективных инструментов управления имуществом. Определение реальной рыночной стоимости активов компании способствует решению таких сложных проблем, как оптимизация политики управления активами, обеспечение устойчивости текущей деятельности, повышение инвестиционной привлекательности предприятия, управление производственными и финансовыми рисками. А это, в конечном счете, вопрос конкурентоспособности компании на рынке.