

УДК 336.66

Г. Е. Ончукова, кандидат экономических наук, доцент, Ижевский государственный технический университет
О. С. Зайцева, ЗАО «Прима-аудит», Санкт-Петербург

УПРАВЛЕНИЕ ПРОЦЕССОМ ВОСПРОИЗВОДСТВА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ГАЗОРАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Рассмотрены проблемы, связанные с воспроизводством объектов основных средств газораспределительных организаций при проведении переоценки, изучены ее последствия, результаты и особенности для исследуемого типа организаций.

Ключевые слова: газораспределительные организации, основные средства, переоценка.

В соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности» № 208-ФЗ от 27.07.2010 г. с 2015 г. кредитным, страховым организациям, а также тем компаниям, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, необходимо будет вести отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) [1]. Одно из принципиальных отличий МСФО от российских стандартов бухгалтерского учета – использование справедливой рыночной стоимости активов [2].

В настоящее время активы газораспределительных организаций (ГРО) сильно недооценены, в результате чего у предприятий недостаточно ресурсов для финансирования обновления основных средств за счет амортизации и других источников. Следовательно, с вступлением в силу данного закона предприятия столкнутся с необходимостью проведения переоценки имущества и ее последствиями. Справедливая рыночная стоимость активов основных средств (ОС) необходима также для определения их общей величины, состава и структуры, динамики, величины амортизационных отчислений, а также оценки экономической эффективности их использования.

В настоящее время отсутствует единая система оценки и переоценки ОС газораспределительных организаций, что не дает возможности сравнивать ГРО между собой и проводить обоснованную единую политику в области управления основными средствами.

Следует отметить, что оценку основных средств на основании использования данных о первоначальной стоимости (как с учетом износа, так и без учета) нельзя считать достоверной в случае, когда покупка, строительство и т. п. оцениваемого имущества произошли задолго до момента оценки. Особенно искаженным является отражение в бухгалтерском учете затрат на воспроизводство сложных объектов, когда их составляющие приобретались в разные моменты времени и по разным масштабам цен. В России, начиная с 1991 г., масштаб цен вследствие галопирующей инфляции менялся многократно. Это привело к тому, что отражение стоимости ОС в бухгалтерском учете многих предприятий является величиной в значительной степени случайной. Нерегулярные,

не всегда квалифицированные и добросовестные переоценки ОС только усугубили ситуацию. Последнее связано с тем, что манипулирование балансовой стоимостью основных средств позволяет предприятию «оптимизировать» налоги и влиять на тарифную политику государства.

Выход из этой ситуации видится в единовременной и единообразной (проведенной по единой методике) переоценке ОС всех предприятий отрасли.

С течением времени происходит изменение стоимости основных средств. Однако процесс потери стоимости (устаревания или износа) далеко не всегда адекватно описан моделью амортизации в рамках бухгалтерского учета. Опыт оценки показывает, что стоимостная оценка реального состояния ОС может существенно отличаться от остаточной стоимости по бухгалтерскому учету, причем как в сторону завышения, так и в сторону занижения стоимости.

Тем не менее предприятия не спешат проводить переоценку своего имущества, что обуславливает необходимость разобраться в причинах данного явления.

По МСФО, как и по российским стандартам, все параметры для начисления амортизации устанавливаются на момент признания основного средства: определяются амортизируемая стоимость, срок полезного использования объекта и метод амортизации. Только впоследствии они могут меняться, если изменяются ожидаемые экономические выгоды от использования объекта и предыдущие оценки не соответствуют действительности [2]. В российской учетной практике амортизируемая стоимость устанавливается на уровне первоначально признанной стоимости объекта [3]. Поэтому при переоценке остаточная стоимость основного средства будет распределена на оставшийся срок амортизации. Списанные, но функционирующие объекты после переоценки не увеличивают поток амортизации. Следовательно, при ведении отчетности согласно МСФО возникнет необходимость в переоценке подобных активов.

Предприятие, номинально повышая за счет роста стоимости активов показатели своего имущественного и финансового состояния (стоимость чистых активов, размер уставного капитала, показатели рентабельности и деловой активности), увеличивает и налоговые обязательства по налогу на имущество.

Весомой причиной отказа многих экономических субъектов от проведения переоценки является то обстоятельство, что результаты переоценки не учитываются в целях налогообложения прибыли (абзац 6 п. 1 ст. 257 НК РФ) [4]. При отражении результатов переоценки возникает разница между бухгалтерским и налоговым учетом, методика учета которых является довольно сложным и трудоемким процессом, требующим значительных затрат рабочего времени бухгалтеров, а также определенного уровня профессиональных знаний.

По результатам проведенного нами исследования газораспределительной отрасли, переоценка активов на одном из анализируемых предприятий приведет к росту стоимости основных средств в 7,8 раз, увеличению налога на имущество в 5 раз, образованию постоянного налогового обязательства, увеличению текущего налога на прибыль, образованию убытка, сокращению EBITDA (показатель прибыли компании до вычета налога на прибыль, начисленных процентов по кредитам и амортизации). Следовательно, с точки зрения налогового учета, с учетом современных стандартов учета и главы 25 Налогового кодекса, проведение переоценки не выгодно организации.

Однако современная ситуация характеризуется недостатком источников финансирования инвестиций и обновления основных средств предприятий отрасли. При проведении переоценки возникает возможность увеличить стоимость ОС, тем самым увеличивая амортизационный фонд и повышая возможность предприятий при привлечении кредитов.

Возникает вопрос, возможно ли тем не менее увеличение денежного потока после переоценки при проведении дополнительных мер?

Предположим, что налоговый и бухгалтерский учет совпадают. Данная ситуация возможна в случае объединения предприятий после переоценки.

Последствием резкого увеличения амортизации, а следовательно, и себестоимости, должен стать существенный рост тарифов (в случае, если предприятия действовали бы на конкурентном рынке – рост цен). Исследуемые предприятия являются естественными монополистами и несут на себе прежде всего социальную функцию и не могут резко увеличивать тарифы, поэтому следует предположить их постепенный рост. Это экономически обосновывает рост цен и тарифов в условиях государственного регулирования.

Предприятия-монополисты, если прогнозируемые темпы роста тарифа сохраняются (зафиксируются на уровне около 20 % в год) и если все статьи расходов будут стабильны (будут расти в соответствии с темпами инфляции), достигнут момента покрытия амортизации через 3–5 лет и их реальные денежные средства увеличатся.

Проанализируем формулу чистого денежного потока (ЧДП):

$$\text{ЧДП} = \text{ЧП} + \text{Ам} - \text{увеличение СОК} - \text{КВ}.$$

Предположим, собственный оборотный капитал (СОК) не изменился и капитальных вложений (КВ) предприятие не осуществляет. Вследствие роста

амортизации (Ам) снижается налогооблагаемая база для налога на прибыль, тем самым увеличивая чистую прибыль (ЧП). Таким образом, денежный поток увеличивается за счет экономии по налогу на прибыль и роста амортизации.

Составим условную модель для расчета денежного потока. При ее построении приняты следующие допущения:

- в расчете используются только данные по предприятиям, транспортирующим природный газ, имеющим разбивку по себестоимости (по элементам затрат) и по выручке, у которых было достаточно данных для проведения переоценки. По этому критерию в расчете использованы данные по 95 газораспределительным организациям;

- доля себестоимости в выручке зафиксирована на уровне 2009 г.;

- если после переоценки из-за увеличения амортизации требуется сокращение статей расходов, чтобы обеспечить требуемый уровень доли себестоимости в выручке, то Исполнитель фиксирует их на уровне 2009 г. и индексирует на величину инфляции до тех пор, пока доля себестоимости в выручке не достигнет планируемого (см. предыдущее допущение) значения. Далее сохраняется соотношение выручки и себестоимости в соответствии с темпами роста выручки;

- предприятие не наращивает свои основные средства, следовательно, амортизация начисляется только по уже имеющимся основным средствам;

- ставка амортизации постоянна и принята на основе данных по 2009 г. по каждому предприятию;

- предполагаем, что темп роста тарифа в течение всего прогнозируемого периода постоянен и составляет 20 %;

- прочие статьи отчета о прибылях и убытках и все доходы, кроме транспортировки природного газа, неизменны и приняты на уровне 2009 г.;

- уровень инфляции принят на уровне, установленном в «Концепции долгосрочного развития России до 2020 г.» Министерством экономического развития и торговли РФ [5];

- собственный оборотный капитал (СОК) не изменился и капитальных вложений предприятие не осуществляет;

- бухгалтерский и налоговый учет совпадают, то есть амортизация снижает базу по расчету налога на прибыль.

На основе принятых допущений был рассчитан денежный поток как сумма чистой прибыли и начисленной амортизации. В 2009 г. этот показатель составил 8 719 тыс. руб. Предположим, что в начале 2010 г. была проведена переоценка. Полученные результаты представлены в таблице.

Таким образом, при соблюдении всех условий возможно увеличение денежного потока.

Так как амортизация входит в себестоимость, а себестоимость является основой цены, следовательно, в процессе хозяйственной деятельности при получении выручки она превращается в реальные денежные средства.

Расчет денежного потока

Год	Свободные денежные средства, тыс. руб.	Увеличение, %
2009	8 719	–
2010	7 404	85
2011	13 081	177
2012	18 958	145
2013	25 257	133
2014	31 306	124

Очевидно, что если предприятию удастся сохранить уровень прибыли до переоценки и при условии увеличения амортизации, денежный поток увеличивается и увеличивается сумма свободно располагаемых денежных средств.

Выделим положительные и отрицательные последствия проведения переоценки.

Положительные стороны переоценки:

1) увеличение стоимости чистых активов, собственного капитала, валюты баланса, следовательно, и бизнеса. Чем больше разница между исторической и рыночной стоимостью переоцениваемых активов, тем выше эффект. Переоценка максимально полезна для предприятий, активы которых приобретались давно или по заниженным ценам;

2) увеличивается амортизационный фонд для обновления внеоборотных активов. Рост стоимости активов обуславливает аналогичный рост их амортизации. Это означает увеличение накопленного амортизационного фонда, который может рассматриваться как источник финансирования инвестиционных проектов;

3) соблюдается принцип полноты и достоверности финансовой отчетности, информация о себестоимости продукции становится достовернее. Поскольку в себестоимость включается амортизация, исчисленная от актуальной, а не от устаревшей стоимости объектов, данные дадут более достоверную оценку стоимости использованных в производстве ресурсов. Соответственно, экономические решения будут приниматься более обоснованно;

4) привлечение инвесторов и возможность получения более крупных займов на развитие бизнеса, обеспечение гарантий в сделках своим имуществом.

Отрицательные стороны переоценки:

1) возникают регулярные дополнительные расходы на оплату услуг профессиональных оценщиков;

2) увеличивается трудоемкость бухгалтерских процедур, возникают разницы налогового и бухгалтерского учета;

3) увеличивается налог на имущество (при дооценке основных средств). В Налоговом кодексе (абзац 2 п. 1 ст. 375 [4]) установлено, что при определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его ос-

таточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. Таким образом, увеличение балансовой стоимости повлечет за собой пропорциональное увеличение налога на имущество организаций;

4) снижение величины прибыли по данным отчета о прибылях и убытках и одновременное образование постоянного налогового обязательства. Рост стоимости активов означает аналогичный рост их амортизации, включаемой в «бухгалтерскую» себестоимость. Как следствие – ухудшающийся финансовый результат;

5) повышение регулируемых цен и тарифов. При дооценке основных средств амортизационные отчисления в бухгалтерском учете, следовательно, и учетная себестоимость производимой продукции увеличатся. Это экономически обосновывает рост цен и тарифов в условиях государственного регулирования.

Таким образом, для безболезненного перехода фондоемких предприятий с недооцененными активами к формированию отчетности в соответствии с МСФО необходимо:

– единовременное проведение переоценки основных средств по единой методике;

– формирование соответствующего налогового климата (возможно установление «налоговых каникул» по налогу на имущество для предприятий отрасли, что позволило бы произвести переоценку наименее болезненным способом и избежать резкого «обоснованного» роста тарифов при физически неизменной производственной базе);

– осуществление корректировки тарифной политики.

Список литературы

1. О консолидированной финансовой отчетности : Федеральный закон Российской Федерации от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ. – URL: <http://base.garant.ru/12177506> (дата обращения: 24.01.2011 г.).
2. Международные стандарты финансовой отчетности. – М. : Аскери-АССА, 2009. – 240 с.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 : приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н. – URL: <http://base.garant.ru/12122835> (дата обращения: 24.01.2011 г.).
4. Налоговый кодекс РФ. Ч. 2. – URL: <http://base.garant.ru/10900200> (дата обращения: 24.01.2011 г.).
5. Концепция долгосрочного развития Российской Федерации до 2020 года (разр. Министерством экономического развития и торговли) : распоряжение Правительства Российской Федерации от 17 ноября 2008 г. № 1662-р. – URL: www.ifar.ru/ofdocs/rus/rus006.pdf (дата обращения: 24.01.2011 г.).

G. E. Onchukova, Candidate of Science (Economics), Associate Professor, Izhevsk State Technical University
O. S. Zaitseva, Closed Joint-Stock Company, St. Petersburg

Management of Reproduction Process of the Basic Assets of Gas-Distributing Organizations

The problems of reproduction of basic assets in gas-distributing organizations at the assets revaluation process are considered. The revaluation results, its consequences and special features for the organizations were studied.

Key words: distribution of gas, basic assets, revaluation.