ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ ФОНДОВ И НАЛОГИ.

Анализ динамики отдельных налогов и факторов, влияющих на их размеры, важен для разработки мер по совершенствованию налоговой системы и увязки налогов с макроэкономическими показателями.

В 1996 г. в России на долю налога на прибыль пред­приятий и организаций приходилось 17,3% доходов консолидированного бюджета, 11,5% доходов федерального бюджета и 23,2% доходов территориальных бюджетов.

Налог на имущество относится к налогам субъек­тов Федерации: 50% его суммы направляется в бюдже­ты субъектов Федерации, 50% — в местные бюджеты. Конкретные ставки налога на имущество устанавли­ваются соответствующими органами субъектов Феде­рации, но не по отдельным предприятиям и отраслям, а в целом для региона. Размер налоговой ставки не, может превышать *1%* от налогооблагаемой базы. Источник уплаты налога на имущество — финансовый результат, т.е. балансовая прибыль предприятия. .

Величина налога на имущество зависит от трех фак­торов: количества объектов налогообложения (в том числе и количества элементов основных производствен­ных фондов), их оценки и степени физического износа. Следовательно, размеры налога на имущество непос­редственно зависят от оценки основных фондов.

Размеры налога на прибыль предприятий также в определенной мере зависят от стоимости элементов основных производственных фондов, но опосредован­но. Чем больше стоимость элементов основных фон­дов предприятия, тем больше (при данных нормах амортизации) сумма амортизационных отчислений и, следовательно, тем больше себестоимость продукции и меньше (при данных объемах производства и ценах на продукцию) прибыль предприятия и, соответствен­но, меньше (при данных ставках) сумма налога на прибыль.

Стоимость элементов основных фондов, учитывае­мых в балансе предприятия, должна быть как можно ближе к современной рыночной цене этих элементов. Учет всех элементов основных фондов предприятия по современной рыночной цене нужен для того, чтобы амортизационные отчисления давали возможность обеспечивать простое воспроизводство основных фондов; предприятия могли бы определять уровни фондоотдачи и рентабельности производственных фондов (активов) в реальных условиях, сравнивать уровень рентабельности производственных фондов со ставка­ми процентов за кредит, сравнивать указанные пока­затели с аналогичными показателями других предпри­ятий; знать рыночную цену отдельных элементов ос­новных фондов в случае их продажи, залога) сдачи в аренду, страхования.

Для того, чтобы учесть по рыночной цене на опре­деленную дату все элементы основных фондов пред­приятия, проводимые переоценки основных фондов, причем чём выше темпы инфляции, тем чаще нужно проводить переоценки. В России переоценки основных фондов проводятся по решению правительства и обя­зательны для предприятий всех форм собственности.

В 1992-1996 гг. темпы инфляции были высокими. В частности, в капитальном строительстве цены увели­чились (в среднем за год) в1992г. — в 16,1 раза, в 1993 г. - в 11,6, в 1994 г. - в 5,3, в 1995 г. - в 2,5, в 1996 г. - в 1,8 раза. А капитальные вложения по вводимым в дей­ствие объектам как раз и определяют их стоимость. Поэтому в эти годы переоценки основных фондов проводились ежегодно (кроме 1993г., табл.1).

Таблица 1 Результаты переоценок основных фондов предприятий

и организаций в 1992-1997 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Переоценки | Соотношения попяоб домтановягмьвоЙ и балансовой стоимости основных фондов (в разах) | | | | | |
| Bсe основные фонды | в той числе | | | | |
|  | промышленности | сельского хозяйства | строи­тель-ства | трансдор-тан связя |
| На 1 июля 1992 т. | I5,7 | 19,7 | 18,7 | 17,1 | 25,3 |
| На 1 января 19Я г. | 20,1 | 21,4 | 23,3 | 16,6 | 21,5 |
| На 1 января 1995 г. | 4,0 | 3,7 | 3,9 | 3,6 | 3,3 |
| На 1 января 1996 г. | 2,63 | 2,45 | 3,71 | 2,56 | 2,54 |
| На 1 января 199Т т.\* | 1,32 | 1,26 | 1,34 | 1,30 | 1,31 |

*Примечание:* По расчетам Госкомстата. После проведе­ния переоценок Предприятиями и организациями индексы будут уточнены.

Как повлияли переоценки основных фондов на раз­меры налога на прибыль предприятий? В 1993-1995 it. выпуск продукции отраслей материального производ­ства ежегодно уменьшался. Увеличивались и затраты на производство продукции, в том числе и за счет амор­тизационных отчислений, темпы роста которых пре­вышали темпы роста всех затрат. А рост амортизацион­ных отчислений происходил в результате переоценок основных фондов. При этом темпы роста амортизации были несколько меньше индексов переоценки. Это объясняется несколькими причинами. Во-первых, ин­дексы переоценок зданий и сооружений были выше, чем индексы переоценок машин и оборудования (см. табл.2), а нормы амортизационных отчислений по зда­ниям и сооружениям значительно меньше, чем по машинам и оборудованию. Во-вторых, коэффициенты пересчета были наибольшими по элементам основных фондов, введенным за несколько лет до даты пере­оценки. Именно к ним относятся и элементы основ­ных фондов, срок службы которых выше нормативно­го и по которым амортизация не начисляется.

Таблица 2. Результаты переоценок по видам основных фондов

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Отношение восстановительной стоимости к первоначальной (в разах) | Переоценки | | | | |
|  | на 1.07.92 | на 1.01.94 | на 1.01.95 | на 1.01.96 |
| Основные фонды — всего | 18,7 | 20,1 | 4,0 | 2,63 |
| в том числе: |  |  |  |  |
| здания | 19,7 | 26,0 | 4 | 2,52 |
| сооружения | 23,1 |  | 3,8 | 2,46 |
| машины и оборудование | 19,9 | 17,1 | 2,6 | 2,50 |
| транспортные средства | 22,2 | 13,0 | 2,4 | 2,32 |

Как повлияли переоценки основных фондов на раз­меры налога на имущество предприятий? Стоимость основных фондов в постоянных ценах в 1994-1996 гг. практически не изменилась: по отношению к преды­дущему году она составляла в 1994 г. 99,7%, в 1995 г. — 100,2%, в 1996 г. — 99,9%. А суммы налога на имуще­ство предприятий значительно увеличились. Основной причиной увеличения сумм налога на имущество предприятий стали переоценки основных фондов (табл.3). Как видим, суммы налога на имущество рос­ли несколько медленнее индексов переоценок. Одна из причин этого — высокие индексы переоценки жи­лых зданий. Впервые они были переоценены по состо­янию на 1 января 1995 г. Поэтому стоимость жилых зда­ний после этой переоценки резко увеличилась — в 32,7 раза при индексе переоценки всех основных фондов, равном 4. При переоценке на 1 января 1996 г. стоимость основных фондов жилищного хозяйства увеличилась в 3,62 раза при общем индексе переоценки, равном 2,63. Поскольку налог на имущество предприятий рассчи­тывается без учета жилых зданий, постольку темпы роста налога на имущество были меньше индексов переоценок основных фондов. Другая причина — уве­личение физического износа основных фондов. В годы кризиса по большинству предприятий резко сократи­лись масштабы замены физически и морально уста­ревших средств труда новыми, технически прогрессив­ными, по многим предприятиям замена вообще не про­изводилась, поэтому увеличивалась степень физичес­кого износа элементов основных фондов (табл.4), вследствие чего несколько уменьшились суммы нало­га на имущество предприятий.

Таблица 3 Результаты переоценок основных фондов и суммы налога на имущество предприятий в 1992-1996 г.

*Примечания:* "Без жилых зданий, включая передаточные устройства 2) Без жилых зданий

В 1993-1995 гг. темпы инфляции были весьма высо­кими. Например, индексы цен предприятий-произво­дителей на промышленную продукцию составили (де­кабрь к декабрю предыдущего года, в разах) в 1993 г. — 10, в 1994 г. — 3,3, в 1995 г. — 2,8 раза. Предприятиям удавалось столь значительно увеличивать цены на вы­пускаемую продукцию, что их рост компенсировал снижение объемов производства и увеличение затрат на производство продукции. Прибыль предприятий уве­личивалась и соответственно увеличивались суммы налога на прибыль.

В 1996 г. объемы производства продукции по отрас­лям также снизились (на 4-10%), затраты на выпуск продукции увеличились, причем в наибольшей мере по статье "амортизационные отчисления" (рост амор­тизации вызван переоценкой основных фондов на 1 января 1996 г.). Но заметно уменьшившийся по срав­нению с предыдущими годами рост цен на продукцию предприятий (например, индекс цен предприятий-про­изводителей на промышленную продукцию снизился с 2,8 раз в 1995 г. до 1,3 раз в 1996 г.) не дал возмож­ность компенсировать уменьшение объемов производ­ства и рост затрат на производство продукции. Сумма прибыли резко уменьшилась и соответственно умень­шилась сумма налога на прибыль.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Гбгультпщ переоценок основных фондов (первая графа — переоценка на t июля 1992 г., следующие графы — переоценки на 1 января соответствующего года): | 1993 г. | 1994 г. | 1995 г. | 1996г. |
| Основные фонды (трлн. руб.) |  |  |  |  |
| — первоначальная стоимость | 2,2 | 59,2 | 1223,0 | 5274 |
| — восстановительная стоимость | 41,3 | 1189,6 | 4891,7 | 13870,5 |
| Отношение восстановительной стоимости к первоначальной (в разах) | 18,7 | 20,1 | 4,0 | 2,63 |
| Сумма налога на имущество предприятий (трлн. руб.) | 0,3 | 4,0 | 15,8 | 36,l |
| Увеличение сумм налога за год (в разах) | 6 | 16 | 3,3 | 2,3 |
| Отношение индекса роста сумм налога на имущество к индексу переоценке |  | 0,8 | 0,82 | 0,87 |

Таблица 4 Степень физического износа элементов основных

фондов (на конец года, в *%)*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 1992 г. | 19931-. | 1994 г. | 1995 r. |
| Все основные фонды (включая скот) | 42 | 33,7 | 37,2 | 37,4 |
| производственные основные фонды промышленности | 49 | 39,9 | 45,8 | 44,6 |
| сельского хозяйства | 37 | 32,6 | 37,4 | 38 |
| строительства | 44 | 34,4 | 36,3 | 32,7 |
| торговли и общественного питания | 41 | 28 | 32,1 | 33,8 |

В перспективе, когда стабилизируются цены, нач­нется подъем производства, будут увеличиваться объемы капитальных вложений, на размеры налога на иму­щество предприятий основное влияние будут оказы­вать не рост цен и соответственно переоценки основ­ных фондов, а увеличение физического объема иму­щества, в том числе основных фондов, нематериаль­ных активов, замена физически и морально устаревших средств труда новыми, уменьшение степени физичес­кого износа элементов основных фондов. По нашим расчетам, снижение степени износа основных фондов на 1% дает прирост налога на имущество в сумме око­ло 0,7 трлн.руб. Взаимосвязь отношения налога на иму­щество к прибыли с рентабельностью налогооблагаемого имущества определяется формулой налог на иму­щество равен Н = t . Ст, где t — ставка налога на имущество, Ст — среднегодовая стоимость налогооблагаемого имущества (1).

Балансовая прибыль предприятия равна П„ = Р^ х Ст, где Р — рентабельность налогооблагаемого иму­щества, Ст — среднегодовая стоимость налогооблага­емого имущества (2).

Из формулы 2 определим стоимость налогооблага­емого имущества и подставим ее значение в формулу 1. Имеем Ст = Пб (3)

Ри Н„ = tu-Пб (4)

Ри

Разделив обе части формулы 4 на балансовую при­быль Пр, получим

Ни = tu., (5)

Пб Ри

то есть отношение налога на имущество к балан­совой прибыли предприятия равно отношению ставки налога на имущество к рентабельности этого имуще­ства. Например, при ставке налога 2% и рентабельно­сти имущества 20% налог на имущество составит 10% балансовой прибыли.

Анализ данных ряда предприятий отдельных горо­дов и областей свидетельствует, что в 1996 г. рентабель­ность основных производственных фондов заметно снизилась, а доля налога на имущество в балансовой прибыли — увеличилась. Так, рентабельность основ­ных производственных фондов по предприятиям Санкт-Петербурга в 1995 г. составляла 56,3%, в первом полу­годии 1996 г. — 19,8%, по Нижегородской области — соответственно 80,9 и 40,3%, по Брянской области — 14,9 и 5,2%. Налог на имущество по предприятиям Санкт-Петербурга в 1995 г. составлял в среднем 21,6% к балансовой прибыли, в первом полугодии 1996 г. — 38,2%, по Нижегородской области — соответственно 9,5 и 51,9%, по Брянской области— 22,9 и 66,5%, по Москве — 6,6 и 8,7%. Несомненно, значительную роль в этом сыграли результаты переоценки основных фон­дов на 1 января 1996 г. С одной стороны, рентабель­ность основных производственных фондов уменьши­лась из-за увеличения их стоимости после переоценки и уменьшения размеров прибыли из-за увеличения амортизационных отчислений в результате переоцен­ки. С другой стороны, в результате переоценки увели­чилась сумма налога на имущество предприятий.

Определяя долю налога на имущество в прибыли предприятия, надо иметь в виду следующее. Поскольку налог рассчитывается исходя из стоимости имущества, отсутствует прямая связь между наличием источника уплаты налога (балансовой прибыли) и начислением самого налога. Поэтому нередки случаи, когда сумма налога на имущество превышает сумму прибыли пред­приятия. Так, на Брянском заводе "Индуктор" налог на имущество в первом полугодии 1996 г. составил око­ло 210% к балансовой прибыли, в ОАО "Бокситогорский глинозем" — 454%, на Невельской обувной фаб­рике в Псковской области — 279% и т.д. В других случа­ях налог на имущество рассчитан, а предприятия убы­точны, т.е. не имеют прибыли. В результате идет накопление задолженности по налогу на имущество. Результаты переоценок основных фондов и, следова­тельно, их влияние на размеры налога на прибыль и налога на имущество предприятий во многом зависят оттого, каким методом производилась переоценка. При переоценках применялся в основном индексный ме­тод: балансовая стоимость основных фондов по укруп­ненным их видам и группам умножалась на данный Гос­комстатом коэффициент пересчета по данному виду (группе) основных фондов.

Первая же переоценка выявила недостатки индекс­ного метода. Коэффициенты пересчета определялись по укрупненному виду (группе) основных фондов как средневзвешенная величина, учитывающая индекс цен за соответствующий период по основным средствам труда, представляющим данный вид (группу). А гамма имеющихся у предприятий средств труда данного вида (группы), число их типоразмеров, моделей значитель­но шире набора, охваченного для расчета коэффици­ентов пересчета. Поэтому после переоценки стоимость отдельных элементов основных фондов нередко ока­зывалась либо завышенной, либо заниженной по срав­нению с реальной их рыночной ценой.

Неточности переоценки приводят к ряду негатив­ных последствий. Так, предприятия вынуждены упла­чивать больший, чем следовало бы, налог на имуще­ство, если его оценка оказалась завышенной. Если пред­приятие решило продать элемент основных фондов с завышенной оценкой, то у него возникнет искусст­венный убыток. В Инструкции ГНС №37 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций" сказано, что при опре­делении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия для целей налогооб­ложения учитывается разница (превышение) между продажной ценой и первоначальной или остаточной стоимостью этих фондов и имущества с учетом их переоценки. При этом отрицательный финансовый ре­зультат сделки налогооблагаемую Прибыль не умень­шает. Например, после переоценки на 1 января 1995 г. восстановительная стоимость компьютеров с 286-м процессором оказалась р 2 раза выше рыночной цены компьютеров с Pentium-процессором. Предприятия и организации, имеющие компьютеры с 286-м про­цессором, стали выплачивать неоправданно высокий налог на имущество по этим компьютерам. А если они продадут эти компьютеры, то будут иметь ис­кусственный убыток.

При завышении стоимости элементов основных фондов в результате переоценки неоправданно увели­чиваются амортизационные отчисления и, следователь­но, себестоимость выпускаемой продукции. В этом случае предприятия вынуждены иногда продавать свою продукцию по цене, ниже себестоимости. При этом они уплачивают дополнительный налог на прибыль, по­скольку при расчете этого налога должны довести цену до такой, которая соответствует нормальной отрасле­вой рентабельности, рассчитать искусственным путем прибыль и заплатить налог.

Чтобы избежать недостатков индексного метода, предприятиям разрешено рассчитывать стоимость от­дельных элементов основных фондов не по коэффициентам Госкомстата, а исходя из реальных рыночных цен, взятых ими у продавцов этих элементов основных фондов, в каталогах, прайс-релизах и т.д.

Впервые оценка имущества не по индексам Госком­стата, а по действовавшим на момент переоценки ры­ночным ценам была разрешена постановлением Пра­вительства Российской Федерации от 25 ноября 1995 г. №1148 при проведении переоценки на 1 января 1996 г. В качестве подтверждения рыночной стоимости объекта предприятиям разрешено использовать экспертные зак­лючения независимых оценщиков (п.З приложения к Приказу МФ РФ от 19 декабря 1995 г. № 130). При этом не были введены ограничения на право пользования услугами любой организации оценщиков. Работы мо­гут быть оформлены как консультационные или ауди­торские, или как "услуги сторонних организаций по управлению производством", но в любом случае при наличии договора и акта приемки работ. Соответству­ющие суммы могут быть включены в затраты. Исклю­чение составляют лицензируемые виды деятельности.

Переоценки основных фондов создают трудности в разработке финансовых планов (бизнес-планов) пред­приятий, бюджетов всех уровней. Эти планы и бюдже­ты составляются до начала планируемого года, когда еще не известны результаты переоценки основных фондов на 1 января этого года. А ведь эти результаты влияют на амортизационные отчисления и, следова­тельно, на размеры себестоимости продукции и при­были, на размеры налога на прибыль и налога на иму­щество предприятий, на источники финансирования капитальных вложений, прироста оборотных средств предприятий, на цены продукции предприятий.

Коллизии по поводу переоценки основных фондов на 1 января 1996 г. возникли, в частности, в нефтедо­бывающей и нефтеперерабатывающей промышленно­сти. Переоценку предприятия этих отраслей, как и все предприятия должны были завершить к 15 февраля 1996 г. и по переоцененным основным фондам начис­лять амортизацию. При этом средняя себестоимость добычи тонны нефти сразу возросла бы с 209 до 344 тыс.руб., а цены на нефтепродукты увеличились бы в 1,7-1,9 раза. Чтобы не допустить этого, постановлени­ем Правительства РФ от 12 апреля 1996 г. № 421 нефте­добывающим и нефтеперерабатывающим организаци­ям было предоставлено право осуществлять по согласованию с органами исполнительной власти субъек­тов Российской Федерации переоценку основных фон­дов, находящихся на их балансе по состоянию на 1 января 1996 г., равномерно по кварталам с примене­нием понижающих коэффициентов к индексам пере­оценки стоимости основных фондов, установленным Государственным комитетом Российской Федерации по статистике, а также к индексам, полученным при пе­реоценке, осуществляемой в соответствии с пунктом 4 постановления Правительства Российской Федера­ции от 25 ноября 1995 г. № 1148. Переоценку предписы­валось завершить в октябре 1996 г., обеспечив увели­чение стоимости основных фондов до уровня, соот­ветствующего рассчитанному по указанным индексам. Результаты переоценки отражались в квартальных ба­лансах. Тем самым переоценка основных фондов была растянута во времени.

В целях преодоления указанного недостатка изме­нены и условия переоценки основных фондов по со­стоянию на 1 января 1997 г. Предприятия могут прово­дить ее в течение года, т.е. сами выбирают время пере­счета основных фондов. Результаты переоценки по со­стоянию на 1 января 1997 г. будут отражены в балансах предприятий на 1 января 1998 г. Важно, что результаты переоценки основных фондов по состоянию на 1 ян­варяя1997 г. не учитываются при исчислении налога на имущество предприятий за 1996 и 1997 годы, а также при расчете амортизационных отчислений на полное восста­новление основных фондов в 1997 г. Тем самым облегча­ется разработка финансовых планов предприятий, бюд­жетов всех уровней на 1997 г., а также устраняются нега­тивные влияния переоценки на финансовые показатели предприятий в 1997 г. В то же время при разработке фи­нансовых планов и бюджетов всех уровней на 1998 г. ста­ло возможным учесть результаты переоценки основных фондов на 1 января 1997 г., в том числе можно будет точнее определить размеры налога на имущество пред­приятий и налога на прибыль в бюджетах на 1998 г*.*

Новые вопросы в части оценки основных фондов, особенно пока слабо разработанные вопросы оценки земли, возникнут в случае замены налога на имуще­ство предприятий, налога на имущество физических лиц и земельного налога налогом на недвижимость. Такой эксперимент уже проводится в городах Новго­роде и Твери. Объектом налогообложения здесь явля­ются земельные участки (в том числе земельные учас­тки лесного фонда), здания, сооружения и иное не­движимое имущество. Налогооблагаемая база налога на недвижимость исчисляется из оценки рыночной сто­имости объектов недвижимости на 1 января того года, за который начисляются платежи. Определено, что методика оценки рыночной стоимости объектов не­движимости для целей налогообложения устанавлива­ется представительными органами местного самоуп­равления городов Новгорода и Твери.