УДК 657

Кейш С., д.э.н., ассоц. проф,
Высшая школа экономики и культуры
Зариня В., маг. экон,,
финансовый директор
ГАО «Агентство дипломатического сервиса»
Латвия

КЛАССИФИКАЦИЯ ДОЛГОСРОЧНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

На основе классификаций долгосрочных материальных активов, предложенных разными авторами, разработана собственная классификация, а также приведены предложения по усовершенствованию их учета

Долгосрочные материальные активы или основные средства часто составляют преобладающую часть активов предприятия, поэтому их учет, классификация и оценка играют существенную роль для получения ясного и действительного представления в финансовом отчете. Включенное в активах экономическое благо будущего является их потенциалом, который прямо или косвенно способствует притоку денег или их эквивалентов на предприятие. Чтобы финансовые отчеты были обозримыми и лучше понятными для пользователей ими, важно осуществить правильную классификацию активов предприятия. При осуществлении платежей наиболее важное значение имеет распределение между затратами и активом, который соответствовал бы всем критериям признания актива. Важной является также и классификация активов, в основе которой положена сущность, функции, особенности и соответствие активов требованиям учета, предусмотренным в нормативных актах каждой страны.

Классификация долгосрочных материальных активов, которая встречается в экономической литературе и на практике, не является однозначной. В **основу классификации** долгосрочных материальных активов ставится их:

- природа (сущность);
- функции;
- требования и особенности учета;
- другие факторы.

В соответствии с «Законом о годовых отчетах предприятия» в состав долгосрочных материальных активов входят:

- земельные участки, здания, стройки и долголетние насаждения;
- долгосрочные вложения в арендованные основные средства;
- оборудование и машины;

- остальные основные средства и инвентарь;
- образование основных средств и затраты на незавершенные строительные объекты;
- авансовые платежи за основные средства [3].

В *Указаниях об учете основных средств и их износа (амортизации)* Министерства Финансов Латвийской Республики поясняется, что *основными средствами* (долгосрочными материальными активами) являются материально-вещественные вложения, срок эксплуатации которых превышает один год и которые:

- предусмотрены для использования в производстве продукции, для оказания услуг, для аренды, содержания администрации предприятия, а также для нужд содержания других основных средств или ремонта;
- не предусмотрены для продажи в соответствии с основной деятельностью предприятия.

В *состав* основных средств следует учитывать следующие долгосрочные вложения:

- земельные участки, здания, стройки и долголетние насаждения;
- технологическое оборудование и машины;
- прочие основные средства и инвентарь.

Балансовые статьи разрешается разделить более подробно и выделить новые статьи, если это требуют особенности предприятия. Например, предприятие автотранспортных услуг может открыть информацию о долгосрочных материальных активах (прочие долгосрочные материальные активы) в балансе следующим образом:

- легковые автомашины;
- грузовые автомашины;
- автобусы;
- прицепы;
- инвентарь;
- компьютерная техника.

В специальной литературе встречаются также и другого вида *группировки долгосрочных материальных активов:*

- здания;
- стройки;
- технологическое оборудование и машины;
- измерительные приборы и регулирующие устройства;

- вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструменты;
- производственный и хозяйственный инвентарь;
- рабочий и племенной скот;
- долголетние насаждения;
- дороги и другие подобные объекты [11].

В других литературных источниках долгосрочные материальные активы классифицируются как:

- земля, частная собственность, арендные объекты;
- части здания (склад, завод, инструменты, арматура и т.д.);
- транспорт;
- мебель и принадлежности;
- авансовые платежи;
- незавершенное строительство [6].

В Общепринятых принципах учета США (General Accepted Accounting Principles, GAAP) в качестве примеров долгосрочных материальных активов упомянуто: земля (land), здания (buildings), мебель (furniture), электротовары (fixture), оборудование (equipment), механизмы (machinery), автотранспорт (trucks) и инструменты (tools). За исключением земли, все остальные статьи подлежат износу. С каждым годом их стоимость снижается до полного износа (wear out) или они становятся устаревшими, непригодными (become obsolete).

В предусмотренной нормативными актами Дании балансовой форме, которая установлена в законном порядке, долгосрочные материальные активы разделяются на следующие балансовые статьи (items):

- земельные участки (sites) и здания;
- техническое оборудование и машины;
- остальное оборудование, машины, обустройство и мебель;
- предварительно покрытые платежи, которые связаны с долгосрочными материальными активами и такими долгосрочными материальными активами, которые находятся в процессе их комплектации (completion) или внедрения [11].

Франция определяет долгосрочные материальные активы как такие активы, которые принадлежат предприятию, чтобы использовать их для производства товаров или оказания услуг, для аренды третьим сторонам или для административных целей [11].

В Голландии считают, что к долгосрочным материальным активам относятся здания, земля, оборудование, остальные функционирующие (operating) материальные активы, находящиеся в подготовке долгосрочные материальные активы и осуществленные предварительно платежи в отношении долгосрочных материальных активов. Они охватывают также и арендованные долгосрочные материальные активы (финансовый лизинг) [11].

Классификация долгосрочных материальных активов и ее методология **должны служить** для **правильного учета** долгосрочных материальных активов, для их отражения в балансе. Чтобы это обеспечить, мы считаем, что необходимо учесть, что:

- классификация долгосрочных материальных активов должна обеспечить, чтобы представлялось возможным сгруппировать долгосрочные материальные активы в однородных группах при учете и в отчетах на всех предприятиях независимо от вида деятельности предприятия и формы предпринимательства;
- собственность, заводы и оборудование часто составляют наибольший удельный вес общих активов предприятия, и поэтому они имеют большое значение, обеспечивая информацию о финансовом положении предприятия;
- особенностью долгосрочных материальных активов является их многократное использование в хозяйственной деятельности и сохранение внешней формы на продолжительное время.

В соответствии с законом Латвийской Республики «*О годовых отчетах предприятий*»одной из статей долгосрочных материальных активов является «оборудование и машины». Так как не дано пояснение, какое оборудование и машины предусмотрено учитывать в этой статье баланса, предприятия к этому счету относят как технологические машины, так и автотранспорт. Таким образом, информация получается неточной и несравнимой. Поэтому авторы предлагают включить в указанный закон пояснение к статье баланса «оборудование и машины» о том, что эта статья предусмотрена только для отражения технологического оборудования и машин, а не автотранспорта, и, следовательно, эту балансовую статью необходимо назвать «Технологическое оборудование и машины».

Основными предпосылками для учета долгосрочных материальных активов являются:

- правильное оформление первичных документов при получении долгосрочных материальных активов, их перемещении в пределах предприятия и списании;

- учет фактических затрат, связанный с приобретением активов в собственность предприятия;
- определение действительной стоимости при продаже или ликвидации активов;
- учет фактических затрат во время эксплуатации актива;
- контроль физического существования актива;
- анализ использования актива;
- подготовка информации, которая необходима для отчетов.

Вышеупомянутое заставляет обратить особое внимание на:

- идентификацию долгосрочных материальных активов;
- разделение между материальными и нематериальными активами;
- разделение между материальными активами и затратами.

В зависимости от их использования долгосрочные материальные активы можно разделить на активы, которые:

- находятся в эксплуатации;
- находятся в резерве;
- находятся в ремонте;
- находятся в стадии перестройки, модернизации, реконструкции;
- находятся в консервации.

В зависимости от законных прав предприятия на них, долгосрочные материальные активы разделяются на:

- принадлежащие законно предприятию (также переданные в аренду, бесплатное пользование);
- переданные предприятию на пользование (также переданные в аренду, в бесплатное пользование);
- полученные на базе финансового лизинга;
- полученные на базе договора (также и бесплатные) [3].

Актив или инвентарь

На практике нередко представляется трудным отличить, что является *материальным активом* и что *инвентарем*. Принципиальное отличие между материальными активами и инвентарем зависит от того, для каких целей предприятие предусматривает использовать этих объектов – использовать их для своих нужд или продажи. Это значит, что один и тот же актив на одном предприятии может быть активом, а на другом инвентарем. Это различие имеет важное значение, поскольку оно оказывает влияние на время признания доходов.

Долгосрочный материальный актив является субъектом ежегодного износа в течении всего периода использования.

Активы, которые входят в состав инвентаря, не всегда предусмотрены для продажи. Они могут быть необходимы также и в хозяйственной деятельности предприятия (например, в состав инвентаря могут быть резервные части и детали для обслуживания). Использование инвентаря считается затратами хозяйственной деятельности, которые относятся к затратам на ремонт и содержание. Однако, если стоимость какого нибудь инвентаря является большой, его можно считать активом. Например, лифт можно считать долгосрочным материальным активом, который подлежит амортизации после того, когда он будет присоединен к зданию [7].

Различные затраты или расходы возникают *при установке актива*. Затраты установки могут быть двух видов:

- те, которые включаются в затраты хозяйственной деятельности;
- те, которые присоединяться к стоимости актива (капитализируются).

Обычные национальные стандарты уточняют свои установки для распределения затрат между капиталом и расходами. В таблице 1 даны наиболее часто встречающиеся случаи распределения затрат.

Таблица 1. *Активы и затраты [11]*

Виды затрат	*Дефиниция*	*Учет*	*Износ*
Капитальные затраты	Затраты, целью которых является создание экономических благ будущего	Учитывается как актив	Да
Затраты, приносящие доход	Затраты вызывают краткосрочное использование активов, например, для ремонта, который создает денежный поток	Затраты в периоде, когда они возникают	Нет
Затраты	Ежедневные затраты, которые не относятся к определенному активу	Затраты в периоде, когда они возникают	Нет

В Латвии при признании активов в учете имеют место неясности в отношении *минимальной первоначальной стоимости учета,* чтобы классифицировать их в качестве долгосрочных материальных активов (или основных средств), так как подобные критерии не устанавливаются ни одиним нормативным документом Латвии, в том числе и МСБ. Например, понятию долгосрочных материальных активов соответствуют также и канцелярские принадлежности бюро, если они служат дольше одного года. Стоимость учета долгосрочных материальных активов часто составляет большую часть активов баланса предприятия, поэтому они имеют большое значение при передаче информации о финансовом состоянии предприятия. Признание затрат на

приобретение или создание активов в качестве объекта долгосрочных материальных активов или отнесение их на затраты может оказать существенное влияние на результаты хозяйственной деятельности предприятия.

При определении распределения между активом и затратами нормативные акты отдельных национальных стран *ограничивают* их *также посредством определенной стоимости*. Например, налоговым законодательством Франции установлено, что любое промышленное или административное обустройство с ценой ниже 381 евро классифицируется как затраты, а выше этого порога – в качестве активов; например, в США установленный порог зависит от размера предприятия: 100 долларов для мелких предприятий и 10000 долларов для крупных предприятий является порогом для разделения активов и затрат [11].

Хотя нормативные акты разрешают предприятию зачислить объект в активы свыше установленного национальными стандартами критерия, большинство предприятий используют возможность зачисления его в затраты в периоде их образования. В связи с этим увеличивается объем затрат, и предприятие получает два преимущества:

- оно может увеличить оборот предприятия в периодах, когда актив фактически используется, но в затратах не отражена часть его износа;
- отпадет обязанность ремонтировать активы, и в отношении этих единиц активов не будет необходимости распределять износ, вытекающий из цены приобретения по периодам.

Так как законодательством Латвии не регулируется, какой величины (в денежном выражении) активы следует включить в баланс, а которые списать на затраты в момент приобретения, авторы предлагают, исходя из опыта других стран, установить для малых предприятий порог в размере 150 латов и для крупных предприятий в размере 300 латов, с которого следует начать учет долгосрочных материальных активов при условии, если актив соответствует всем остальным критериям признания актива.

В состав долгосрочных материальных активов в качестве *отдельных объектов* можно включить технологическое оборудование и резервные части и вспомогательные устройства машин, которые имеют *самостоятельное значение* в процессе производства и хозяйствования. Однако, если отдельные резервные части и вспомогательные устройства могут быть использованы только вместе с конкретными объектами актива и при этом предусматривается, что это использование будет иметь нерегулярный характер, тогда можно применять

систематическое списание общих затрат на расходы в периоде полезного использования соответствующего актива.

Критерии классификации долгосрочных материальных активов для предприятий могут различаться; например, запасные части и оборудование обслуживания обычно классифицируются в состав запасов и призаются затратами при использовании. Однако, важные резервные части и отдельные составные части актива *могут быть признанными* в качестве отдельных объектов долгосрочных материальных активов, если:

- они используются дольше одного учетного периода;
- их следует использовать отдельно;
- после определенного периода их следует заменить;
- время их использования отличается от срока использования объекта долгосрочного материального актива.

Важно выделить *обязательно* необходимые резервные части и оборудование, которые следует учитывать как долгосрочные материальные активы, если они соответствуют вышеупомянутым критериям. Время полезного использования этих составных частей не должно превышать время полезного использования объекта актива, если только эта составная часть не является отдельной единицей, которую можно легко перевести на другой актив. Например, таким отдельным объектом могут быть сменяемые части автомашин, если стоимость их приобретения не ниже минимальной стоимости приобретения долгосрочного материального актива, установленной политикой бухгалтерского учета предприятия, и в хозяйственной деятельности они используются дольше одного отчетного года. Автотранспорт является самой распространенной группой долгосрочных материальных активов для многих предприятий, поэтому для каждого предприятия существенное значение имеет определение политики затрат оптимальной капитализации.

Здания (вместе с необходимыми для эксплуатации зданий системами внутренних коммуникаций и инженерных сетей, системами отопления, водопроводными и канализационными сетями, газопроводами, электросетями, телефонными и сигнализационными сетями, вентиляционными системами, лифтами и т.п.) следует рассматривать в качестве *отдельных объектов актива*.

Отдельным объектом долгосрочных материальных активов является земля, независимо от того, находятся или не находятся на ней здания или стройки. На практике встречаются договоры покупки, в которых в отношении земли и зданий включена общая сумма покупки, без указания отдельно стоимости

каждого объекта. В таких случаях уплаченную при покупке сумму относят к отдельным объектам покупки следующим образом:

- пропорционально кадастральной стоимости каждого объекта или
- приглашая оценщиков, которые определяют действительную стоимость объекта собственности, которую можно использовать также и для переоценки этих объектов.

Международными стандартами бухгалтерии и законом Латвийской Республики *О годовых отчетах предприятий* не идентифицируется величина долгосрочных материальных активов, поэтому в бухгалтерской политике она определяется руководителем предприятия. Предложением авторов является: если стоимость одной единицы актива меньше величины единицы, признанной предприятием, но совокупность этих единиц используется несколько лет подряд и их общая стоимость носит существенный характер, тогда можно группировать совокупности единиц следующим образом, например, мебель, рабочие снасти, инструменты и т.п. и применять в отношении общей стоимости этих единиц критерии признания долгосрочных материальных активов.

Например, в отношении идентификации оборудования и мебели бюро:

- каждая единица долгосрочных материальных активов признается в качестве отдельного объекта. Например, в случае 20 шкафов для бюро, стоимость приобретения которых составляет 52 лата, в соответствующий регистр учитываются 20 объектов актива;
- единицы объединяются, формируя объект долгосрочных материальных активов, состоящий из несколько единиц, например, «комплект шкафов для бюро», включающий 20 единиц с начальной стоимостью учета 1040 латов.

Чтобы представлялось возможным идентифицировать (признать, инвентаризировать) каждую единицу актива, информация должна быть достаточно детализирована, и необходимо указать:

- объем, емкость, площадь здания;
- описание конструктивных элементов здания (бетонные, каменные или деревянные стены, материал кровли и т.д.);
- для механизмов – мощность, модель и другие параметры.

В состав долгосрочных вложений следует включить также и собственности вложений. В соответствии с 40-ым МСБ «Собственность вложений» в качестве *собственности вложений* рассматривается земля, здания или их части, которые содержатся предприятием, чтобы получить плату за аренду или ожидать повышение цен, а не для использования производства товаров, оказания услуг,

для административных целей или продажи в обычном ходе предпринимательства.

Так как часто земля или здания содержатся для оказания услуг предприятием (оперативная аренда), авторы предлагают: если аренда является видом деятельности предприятия и здание или земля участвует в процессе оказания услуг, тогда объект является долгосрочным материальным активом, которому следует определять износ в соответствии с обретением благ.

В соответствии с нормативными актами Латвии материальные активы следует оценить *в соответствии с их первоначальной учетной стоимостью*, то есть, - затратами на приобретение или себестоимостью производства [3]. Сумму затрат на приобретение долгосрочных материальных активов или затрат на изготовление и строительство называют *первоначальной стоимостью* актива.

Затраты на приобретение долгосрочных материальных активов включают стоимость их покупки (исключая все виды скидок), таможенные налоги (пошлины) и другие связанные с покупкой невозвращаемые налоги, а также все последующие, прямо связанные с этим объектом затраты до сдачи его в эксплуатацию [3].

К прямо связанным затратам относятся:

- подготовка и обустройство места эксплуатации (строительство фундаментов, создание ограждений и т.п.);
- затраты на поставку и принятие объекта;
- зарплата специалистам (архитекторам, инженерам и др.) и платежи на социальное страхование, если работа этих специалистов прямо связана с создаваемым объектом.

В цену покупки долгосрочных материальных активов не следует включать налог на добавленную стоимость, если эти активы приобретены для использования в производстве или для другого вида основной деятельности и нормативные акты Латвии разрешают зачислить уплаченный налог в уплаченный предварительный налог. Арендованные активы, на которые распространяются предусмотренные арендным договором права предприятия, арендатор при наличии специально оговоренных условий учитывает аналогично собственным имущественным объектам (если заключенным договором об аренде предусматривается передача арендатору всех рисков и всех возможных, связаных с имущественным правом долгосрочных материальных активов благ в установленный договором периоде, по окончании которого арендатор может приобрести арендованный долгосрочный актив в свою собственность). Во всех

остальных случаях арендного договора арендованные активы остаются на балансе того, кто их сдал в аренду.

ЛИТЕРАТУРА:

1. The Oxford dictionary for the business world – The University of Oxford, 1993. – 996 p

2. LR normatīvie dokumenti – Uzņēmējdarbības 2.sēj.- R.: SIA Lietišķās informācijas dienests, 1995.- 229.lpp.

3. Keiso D.E., Weygandt J.J. Intermediate Accounting. 7-th ed. 1992. – 650 p.

4. Welsch A., Newman D.P., Zlatkovich C.T. Intermediate Accounting, 7-th edition, volume I, cyfgnthc 1-13. – IRWIN, The University of Texas, 1986. – 171 p.

5. Калинин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – М.: Дело , 1998. – 432 с.

6. Малявкина Л.И. Бухгалтерскый и налоговый учет основных средств, М: ООО Вершина, 2004.- 320 стр.

7. Тумасян Р.З. . Бухгалтерскый и налоговый учет основных средств, М: ООО Нитар альянс, 2004. – 382 стр.

8. LR likums Par grāmatvedību, www.likumi.lv

9. LR likums Par uzņēmumu gada pārskatu, www.likumi.lv

10. Chambers R. Accounting, Evaluation and Economic Behavior. Englewood Cliffs.- N.J.: Prentice Hall, 1996. – 309 p.

11. Flower J. , Global Financial Reporting, New York: Palgrave, 2002. – 678 p.