

ВЛИЯНИЕ ОЦЕНКИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Статья посвящена исследованию функции оценки как способа достоверного определения действительной стоимости капитала, наращивание которого обеспечивает прибыль, полученная организацией за период. В статье дается обзор причин приоритетного использования справедливой стоимости и авторское видение повышения объективности данного вида оценки.

Современная система бухгалтерского учета одной из основных целей ставит выявление конечного финансового результата хозяйственной деятельности конкретной организации. Без определения реальной стоимости объектов бухгалтерского учета эта цель становится невозможной. В условиях рыночной экономики проблема объективной и достоверной оценки объектов бухгалтерского учета приобретает первостепенное значение для всех участников рынка.

Проблемам бухгалтерской оценки в своих исследованиях уделяют повышенное внимание такие авторы, как М.Ф. Ван Бреда, Н.Н. Карзаева, М.И. Кутер, Я.В. Соколов, Э.С. Хендриксен и другие. В настоящее время нормативными актами бухгалтерского учета в целом определены возможные способы оценки основных объектов бухгалтерского учета. Однако с позиции учета финансовых результатов требуется экстраполяция базовых принципов оценки для получения целостной картины определения величины прибыли (убытка).

Формирование финансового результата, исходя из допущения о непрерывности деятельности организации, приводит к тому, что прибыль определяется учетным способом по методу начисления. То есть важнейшим моментом в организации учета финансовых результатов является правило определения величины доходов и расходов. Неверное определение величины доходов и расходов организации приводит к искажению показателей их стоимости и, как следствие, к неправильному исчислению финансовых результатов всей деятельности в целом. В этой ситуации речь идет об исчислении стоимости некоторой совокупности объектов бухгалтерского учета, величина которых дает искомый результат.

Цель данного исследования заключается в определении совокупности объектов учета, стоимость которых оказывает наибольшее воздействие на предмет исследования, и обосновании влияния различных способов оценки на финансовый результат деятельности сельскохозяйственных организаций.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих задач:

- уточнить содержание и взаимосвязь экономических категорий «активы», «обязательства», «капитал», «доходы», «расходы»;
- определить влияние оценки активов и расходов организации на финансовый результат ее деятельности;
- уточнить понятие и порядок применения справедливой стоимости в отечественной практике учета в сельскохозяйственных организациях.

В отечественной и международной практике учета для определения финансового результата широко используются положения теории динамического баланса, согласно которой финансовый результат представляет собой разность между доходами и связанными с их получением расходами.

Доходы и расходы организации в правилах ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации (ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации») рассматриваются в связи с движением активов и обязательств, приводящим к приросту (уменьшению) собственного капитала, не связанному с вкладами участников. Активы, обязательства и собственный капитал являются носителями влияния на экономическую выгоду, и различные действия, связанные с использованием активов и урегулированием обязательств, могут привести к притоку или оттоку экономических

выгод на предприятии, то есть будет получен доход или расход (рисунок 1).

Правило знаменитого итальянского бухгалтера Д. Дзаппа (1879-1960) гласит: «Доходы всегда очевидны, а расходы всегда сомнительны». Дело в том, что доходы фиксируются документами и поступлением активов, обещающих будущие выгоды, в то время как величина расходов зависит от правил оценки запасов, списываемых на затраты производства, от вариантов начисления амортизации и формирования резервов [8, с. 45]. Все доходы организации сразу и непосредственно в момент их возникновения отражаются в подсистеме учета финансовых результатов. Оценка доходов (выручки), в том числе дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, производится исходя из условий, установленных договором между организацией и должником. Таким образом, доходы носят объективный, а расходы – в некоторой степени субъективный характер.

Использование оценки в бухгалтерском учете мы рассматриваем как способ достоверного определения наличного капитала и его приращения (уменьшения) за отчетный период в виде прибыли (убытка). Функция оценки как способа достоверного определения действительной стоимости капитала решается на основе установления величины активов по их фактической себестоимости приобретения либо по рыночной стоимости на отчетную дату. Именно последний способ оценки породил множество различных

подходов, требующих специального рассмотрения [9, с. 56].

Для того чтобы оценить бухгалтерскую статью и получить максимально достоверный показатель достигнутых финансовых результатов, необходимо выбрать оптимальный метод оценки, основные из которых представлены на рисунке 2.

Оценка в отечественной системе учета по первоначальной стоимости соответствует оценке в международной практике по фактической (исторической) стоимости, наша восстановительная стоимость – это текущая стоимость в международных стандартах учета и отчетности, наша остаточная стоимость – балансовая стоимость в МСФО.

Оценка имущества и обязательств в российском бухгалтерском учете по фактической стоимости закреплена в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ от 21.11.96 г. Статья 11 четко определяет: «Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления». При этом допускается применение других методов оценки, если это не противоречит законодательству РФ и нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет (п. 1 ст. 11). Такой же подход продиктован в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

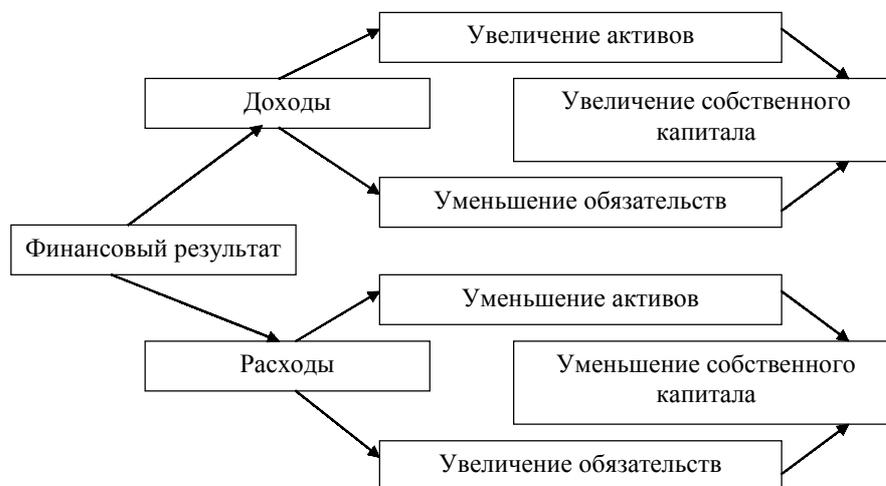


Рисунок 1. Взаимосвязь объектов бухгалтерского учета, формирующих финансовые результаты деятельности

в РФ. Рыночная стоимость в указанных актах может быть применена только относительно безвозмездно полученного имущества, при этом она должна быть подтверждена документально или экспертным путем.

Оценка активов и расходов, отмечает В.Ф. Палий, играет различные роли в системе бухгалтерского учета. Оценка активов характеризует наличную стоимость капитала организации, ее ценность как имущественного комплекса. Оценка расходов отражает величину оборотного капитала, подлежащего восстановлению из доходов, получаемых организацией в ходе операционной деятельности [9, с. 57]. Тогда мы имеем, что оценка активов и расходов по фактической (исторической) стоимости под влиянием инфляции и времени искажает оценку наличного капитала и меру восстановления оборотного капитала. Следствием этого является, во-первых, заблуждение собственников и других пользователей относительно стоимости капитала. Во-вторых, занижается величина расходов, списываемых на уменьшение доходов, в результате чего завышается величина прибыли и занижается сумма оборотного капитала, возмещаемого из получаемых доходов (выручки).

Механизм утраты оборотного капитала под влиянием инфляционного фактора достаточно прост. Расходы, оцененные по пер-

воначальной стоимости, составляют сумму восстановления оборотного капитала из выручки, не позволяют полностью воспроизвести затраты на материальные факторы производства. Для этого в каждом очередном цикле воспроизводства потребуется большая номинальная сумма денег, чем в предыдущем, что само по себе ведет к утрате части оборотных средств. Возникают повышенная потребность в кредитах, неплатежи по текущим операциям, сокращение производства. Оценка активов и расходов становится реальным фактором, влияющим на финансовые результаты хозяйственной жизни организации [9, с. 57].

Одной из уникальных характеристик сельскохозяйственной деятельности является управление биотрансформацией растений и животных, называемых обобщенно «биологическими активами». Изменения физических свойств растений и животных в результате биотрансформации сразу приводят к увеличению или уменьшению экономических выгод хозяйствующего субъекта. Последствия биотрансформации невозможно отразить в рамках модели учета по первоначальной стоимости, так как структура биотрансформации часто не совпадает по времени со структурой производимых затрат.

Следовательно, в бухгалтерском учете неизбежен переход от оценки по фактичес-



Рисунок 2. Виды оценки, применяемые для измерения величины активов и обязательств в МСФО и отечественной системе учета

кой (исторической) стоимости к оценке по справедливой стоимости как разновидности восстановительной (текущей) стоимости, актуальной для времени проведения операции или составления отчетности по результатам отчетного периода. Ученые отмечают, что переход к преимущественному применению восстановительной стоимости в бухгалтерском учете опирается на экономическую теорию предельной полезности, то есть имеет объективное научное обоснование [9, с. 58].

За последнее десятилетие наметилась тенденция все большего распространения в современном учете оценки по справедливой стоимости, особенно в странах, учет в которых ориентирован на МСФО, в том числе и в России, и постепенного вытеснения первоначальной (исторической) стоимости [10, с. 200].

В этой связи для российских сельскохозяйственных организаций особое значение приобретают вопросы практического применения положений МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», ориентированных в оценке биологических активов и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора на использование справедливой стоимости, уменьшенной на расчетную величину предполагаемых сбытовых расходов.

Обратимся к ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». В пункте 36 отмечено, что правила оценки отдельных статей бухгалтерской отчетности устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. Следовательно, в практике российского учета имеется возможность использования альтернативных способов оценки помимо фактической (исторической) себестоимости, закрепив их в соответствующих положениях по бухгалтерскому учету. При оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

Справедливая стоимость – это сумма денежных средств (или их эквивалентов), достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку независимыми друг от друга сторонами [6].

Следует согласиться с мнением профессора В.Ф. Паляя, что формула справедливой стоимости, закрепленная в МСФО, слишком идеализирована. На количественную оценку по справедливой стоимости существенное влияние оказывают недостаток информации, субъективный подход, а также соблазн представить конечные результаты в более привлекательном виде.

Определение справедливой стоимости согласуется с определением рыночной стоимости, трактуемой Международным комитетом по стандартам по оценке (МКСО) как «расчетная величина суммы, за которую состоялся бы обмен имуществом в дату оценки между заинтересованным покупателем и заинтересованным продавцом в коммерческой сделке после надлежащего маркетинга, в которой стороны действовали бы, будучи хорошо осведомленными, расчетливыми и без принуждения» [2].

Объективность рыночных цен, используемых в качестве измерителя ценности объектов, вызывает сомнения. Поэтому финансовый результат может быть исчислен лишь на основании предположительной ценности активов: не за сколько объекты проданы, а за сколько они могли бы быть проданы. Объект может быть продан исходя из спроса и предложения на него, то есть в соответствии с ценами, сложившимися на определенном рынке. При этом доподлинно никому не известно, будет ли продан объект действительно, то есть имеется ли покупатель на данный объект или хотя бы его аналог. Кроме того, рыночная сделка может быть совершена не мгновенно, а по прошествии времени. В зависимости от продолжительности срока будет изменяться рыночная стоимость. Следует учесть также пространственные координаты местонахождения объекта оценки. Вполне вероятно, что на оцениваемый объект где-то сложились более высокие цены. В этом случае прогнозируемую рыночную цену необходимо соотносить с затратами на доставку объекта до рынка, чтобы ожидаемая более выгодная цена не была «съедена» этими затратами. Таким образом, рыночная стоимость как способ оценки активов и расходов, даже будучи спро-

нозированной, вызывает некоторые сомнения и субъективные подходы.

В определении справедливой стоимости, сформулированной в международных стандартах, мы видим попытки исключить названные замечания. Во-первых, для определения справедливой стоимости потенциальная сделка совершается между действительно желающими (но не обязанными) ее заключить сторонами, что предполагает наличие продавца и покупателя. Во-вторых, наличие действительно желающих совершить акт купли-продажи предполагает их заинтересованность, что исключает временной разрыв и изменение цены. В-третьих, для оценки по справедливой стоимости может использоваться информация не только о фактических сделках, но и потенциальных [4, с. 67].

Наилучшие условия для определения справедливой стоимости создает наличие активного рынка. В обычных условиях сделки с биологическими активами или сельскохозяйственной продукцией совершаются на активном рынке. Активный рынок предполагает регулярное совершение сделок с однородными товарами, где всегда можно найти покупателя и продавца, желающих совершить сделку, а информация о ценах является общедоступной (котировки предоставляются регулярно для сведения всех участников сделок и иных лиц).

Использование справедливой стоимости в оценке объектов бухгалтерского учета, по нашему мнению, комбинирует идеи динамического и статического баланса. Существование категории справедливой стоимости возможно только в условиях действующего предприятия. Данный аспект как обязательный атрибут справедливой стоимости отмечает М.И. Кутер [5, с. 132]. Теория статического баланса основана на предполагаемой ликвидации предприятия и оценке его имущества по рыночной (текущей) стоимости. Пользователей информации, особенно потенциальных собственников, собирающихся купить акции, в наибольшей степени интересует реальная (рыночная) стоимость предприятия, его имущества. Именно поэтому МСФО делают ставку на теорию статического баланса, а воплотить это, совмещая с

подходами динамического баланса, возможно именно посредством использования оценки по справедливой стоимости. Справедливая стоимость является объективной основой для оценки будущих денежных потоков: информация о реальной стоимости актива доступна пользователю до момента его реализации [3, с. 299].

В то же время, по словам председателя подготовительного комитета КМСФО по сельскому хозяйству Реяза Миулара: «...Правление пришло к выводу, что справедливую стоимость отдельных биологических активов невозможно определить с достаточной степенью достоверности. В своих замечаниях многие эксперты высказали серьезные опасения по поводу надежности оценки отдельных биологических активов по справедливой стоимости. В качестве аргумента они указывали на отсутствие активного рынка ряда биологических активов с длительным периодом роста» [2].

Очевидно, что отсутствие рынка того или иного объекта может быть обусловлено уникальностью этих объектов или тем, что существование рынка аналогов этих объектов не всегда имеет место. Поэтому такое свойство объекта, как его уникальность, в целом противоположно понятию «рыночности». Это приводит к сложности, а зачастую невозможности использования уровня рыночных цен для определения справедливой стоимости.

Справедливая стоимость биологического актива зависит от количества и качества продукции, которая будет с него собрана. Активные рынки сельскохозяйственной продукции более распространены, и это упрощает процедуру определения справедливой стоимости продукции в момент ее признания.

Если объект уникален, или активный рынок отсутствует, МСФО предписывает для определения справедливой стоимости использовать альтернативные методики расчета (рисунок 3).

Возникающие ситуации при определении справедливой стоимости являются объектами профессионального суждения бухгалтера. Формирование финансовой отчетности по МСФО практически невозмож-

но без вынесения профессионального суждения [1, с. 56].

Профессиональное суждение в некоторой степени носит субъективный характер, поскольку это мнение, основанное на знаниях, умениях и опыте отдельного специалиста. Но в то же время оно объективно, так как основано на анализе свершившихся фактов хозяйственной жизни.

Тенденция развития бухгалтерских служб, построенных по западным образцам и регулируемых по правилам профессионального суждения, принуждает бухгалтера действовать самостоятельно, принимать решения, оптимальность которых всегда связана с риском. Суть риска, в сущности, сводится к выбору между минимизацией риска и максимизацией возможных ожидаемых благоприятных последствий от принимаемого профессионального суждения [7, с. 47].

Таким образом, справедливая стоимость – это сумма, определяющая количественную и качественную характеристику

оцениваемого объекта, которая формируется в условиях осведомленности, действительной заинтересованности и независимости сторон, складывающихся на активном рынке либо в отсутствии последнего или уникальности объекта:

- ценой аналогичных объектов, близкие сделки по которым (в том числе потенциальные) проходили с соблюдением условий справедливой стоимости;
- ценой, рассчитанной на основании надлежащего менеджмента и профессионального суждения составителей отчетности.

Несомненное достоинство оценки биологических активов по справедливой стоимости проявляется в ее взаимосвязи с конъюнктурой рынка, отражающей наряду с другими фактор природно-экономических зон, в которых функционируют сельскохозяйственные товаропроизводители. Справедливая стоимость учитывает положение объекта оценки во времени и в пространстве, она зависит от местонахождения и состояния



Рисунок 3. Алгоритм поиска оснований для оценки объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости

актива. Данная модель оценки позволяет в полной мере отражать последствия биотрансформации в бухгалтерском учете и отчетности, выражающиеся в изменении справедливой стоимости биологических активов. При использовании справедливой стоимос-

ти создаются условия для более обоснованного анализа ресурсного потенциала и эффективного управления финансово-хозяйственной деятельностью сельскохозяйственных организаций во временном и пространственном аспектах.

Список использованной литературы:

1. Генералова Н.В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2005. – №23. – С. 4-61.
2. Интернет-сайт Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB): <http://www.iasb.org>
3. Керимов Ф.В. Оценка по справедливой стоимости в системе МСФО: понятие и обзор применения // Вестник ОГУ. – 2006. – №10, часть 2. – С. 298-303.
4. Ковалев В.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2002. – №17. – С. 67-71.
5. Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. 592 с.: ил.
6. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: издание на русском языке М.: Аскери-АССА, 2006 – 1060 с.
7. Соколов Я.В. Профессиональное суждение – новый инструментарий в современной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. – 2005. – №21. – С. 45-47.
8. Соколов Я.В. Учет затрат – от теории к практике // Бухгалтерский учет. – 2005. – №6. – С. 44-47
9. Палий В.Ф. Оценка в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – 2007. – №3. – С. 56-59
10. Туякова З.С. Справедливая стоимость в системе рыночной оценки объектов бухгалтерского учета // Вестник ОГУ. – 2006. – №9, часть 2. – С. 199-205.
11. Фастова Е.В., Алборов Р.А., Концевая С.М. Учет биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – №1. – С. 33-39.

Статья рекомендована к публикации 10.05.07