

4. Морозко, Н. И. Финансовый менеджмент : учеб. пособие / Н. И. Морозко. — М. : Консультант Плюс. — 2009. — 198 с.
5. Остапенко, С. Ю. Бюджетирование в компании / С. Ю. Остапенко // Экономика. Финансы. Управление. — 2011. — № 8. — С. 74—76.

Материал поступил в редакцию 08.02.2012 г.

УДК 657

Л. В. Кононенко, В. М. Савченко
Кировоградский национальный
технический университет,
г. Кировоград, Украина

ОЦЕНКА В УЧЁТЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Оценка — это один из основных элементов метода бухгалтерского учёта. Без оценки невозможно отразить на счетах бухгалтерского учёта факты хозяйственной жизни и их влияние на результаты хозяйственной деятельности. Оценка как элемент метода бухгалтерского учёта обеспечивает процесс формирования информации так же, как двойная запись, счета и баланс. При этом именно оценка обеспечивает применение этих элементов метода.

На основе обобщения научных работ, посвященных исследованию современных тенденций развития бухгалтерского учёта, выявлены их противоречия в частности по отношению к оценке как элементу метода бухгалтерского учёта. Проблемой развития бухгалтерского учёта, которая присуща не только Украине, является, с одной стороны, отставание развитие теории бухгалтерского учёта от проблем учётной практики, а с другой — отсутствие мотивации хозяйствующих субъектов. Также имеет место несоответствие уровня квалификации исполнителей относительно ведения бухгалтерского учёта и формирования финансовой отчётности в соответствии с требованиями нормативной регламентации в частности, МСФО.

Сельское хозяйство как вид экономической деятельности имеет существенную специфику, что обуславливает необходимость при исследовании методологии учёта, в частности, оценки, рассматривать проблематику непосредственно с учётом этих особенностей. Проблематика оценки с учётом особенностей, присущих сельскохозяйственной деятельности, была предметом исследования ученых Чаянова А. В. (1888—1939) и Кратина В. Р. (1894—1927). Результаты их научных работ недостаточно освещены в современной научной литературе. Мы полагаем, что работы этих ученых не только имеют ценности в части изучения исторического аспекта развития экономической аграрной науки, но и содержат подходы, которые отвечают современной научной проблематике. Несмотря на значительную наработку современных учёных, как Украины, так и Беларуси и России, учётной практике аграрных предприятий присущи существенные проблемы, что обуславливают необходимость дальнейших исследований тенденций развития оценки в системе учёта сельскохозяйственной деятельности. Так, в Украине, с введением с 2007 года Национального стандарта 30 «Биологические активы», разработанного на основе международных стандартов, проблемы оценки не только не разрешились, но и активизировались.

Без стоимостной оценки не может существовать система бухгалтерского учёта. Бухгалтерский учёт ориентирован на получение информации о стоимости имущества и размерах обязательств, что возможно, прежде всего, при понимании оценки как способа стоимостного измерения. В целом, использование оценки в системе бухгалтерского учёта не просто достаточно, но и необходимо для подготовки информации. Она позволяет не только измерять, но и обобщать информацию относительно разнородных объектов учёта, например, денежных средств, материальных запасов, нематериальных активов, оборудования и недвижимости, обязательств перед кредиторами и т. п.

Без стоимостного обобщения бухгалтерского учёта как системы не существует. Стоимостное измерение объектов бухгалтерского учёта обеспечивает получение обобщающих показателей относительно состояния и развития субъекта ведения хозяйства, возможность сравнения совокупных расходов на производство продукции с выручкой от её продажи, реализацию контрольной функции управления. Без оценки невозможен процесс управления предприятием в целом, его структурными подразделениями, эффективностью бизнеса. На основании этого, с одной стороны, оценка позволяет рассчитать обобщающие показатели деятельности предприятия, его конечный результат — прибыль, а с другой — она обеспечивает постановку объектов на учёт. В этом заключается двойная функция оценки: измерение стоимости каждого объекта учёта и подготовка обобщённой информации об их движении и использовании.

Сущность и функциональное значение оценки в бухгалтерском учёте постоянно изменяется. Прежде всего, это связано с его историческим развитием, расширением области применения информации, которая формируется в системе учёта, с постоянным увеличением аналитических возможностей самого учёта. Современный бухгалтерский учёт — это не просто регистрация информации, а её обработка и систематизация с использованием специфических приёмов и методов. Долгое время теория и практика учёта не пре-

дусматривали возможности формирования стоимости объектов непосредственно в системе учёта. Такой подход к пониманию оценки господствовал в условиях, когда бухгалтерия предусматривала лишь констатацию фактов хозяйственной жизни, пользовалась лишь внешними данными и не предоставляла информацию разным группам пользователей. Не были разработаны методы оценивания, которые позволяют рассчитывать достоверную стоимость имущества, обязательств и капитала в системе учёта, тогда как «готовая» оценка отображала реальную стоимость имущества лишь на момент его поступления на предприятие.

В отечественном учёте в условиях административно-командной экономики понимание оценки как элемента метода бухгалтерского учёта носило чисто техническую характеристику: как приём перевода натуральных показателей в стоимостные путем умножения установленной государственной цены на количество, отражённое в приходных документах. В современных условиях этого явно недостаточно. Если исходить из того, что оценка — это способ стоимостного измерения, а измерение допускает ряд действий по определению величины объекта, то оценка не может быть ограничена простым математическим действием.

В процессе использования им имущества и распоряжения, под воздействием факторов времени и инфляционных явлений денежная оценка имущества и обязательств изменяется и, соответственно, требует уточнения в целях обеспечения объективности и достоверности данных бухгалтерского учёта. Ещё одним аргументом в пользу нецелесообразности применения «готовой» оценки для бухгалтерского учёта являются ситуации, когда внешней оценки объекта вообще не существует. Например, это справедливо относительно уникальных объектов, изъятых из хозяйственного оборота, выпущенной продукции, выполненных работ, услуг, природных ресурсов и др. Определение их стоимости происходит непосредственно в системе бухгалтерского учёта.

Таким образом, в современных условиях оценка из «технического элемента» трансформировалась в функциональную учётную задачу, и именно в системе бухгалтерского учёта должна быть определена.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчётности характерной является трактовка оценки как процесса определения денежных сумм, в которых элементы финансовой отчётности должны быть признаны и внесены в баланс и отчёт о прибылях и убытках. При этом могут быть использованы такие методы оценивания:

- текущей восстанавливаемой себестоимости — вычисления суммы имеющихся денег или их эквивалентов, которая должна быть выплачена в случае необходимости замены каких-либо средств;
- справедливой стоимости — определения суммы эквивалента имущественного объекта, оцененного раньше;
- текущей рыночной стоимости — определения суммы имеющихся денег или их эквивалентов, которая может быть получена в случае продажи средств или после наступления времени их ликвидации;
- чистой стоимости реализации — определения суммы имеющихся денег или их эквивалентов, которая должна быть получена или оплачена в случае конверсии средств и обязательств в процессе обычной хозяйственной деятельности. Как правило, эта стоимость равняется цене реализации за вычетом обычных внепроизводственных расходов;
- чистой текущей стоимости — определения дисконтированной стоимости будущих чистых поступлений денег или их эквивалентов, которая предусмотрена к получению в будущем или будет получена в процессе обычной хозяйственной деятельности. Этот метод эффективен в случае оценивания долгосрочных расчётов к получению и долгосрочных расчётов к выплате.

Таким образом, международные стандарты бухгалтерского учёта предусматривают возможность применения разных основ оценки. Существенные особенности сельскохозяйственной деятельности, в частности, относительно оценки биологических активов, нашли отражение в Международных стандартах и, соответственно, в Украинском ПСБО 30 «Биологические активы».

Существенные особенности сельскохозяйственной деятельности непосредственно влияют на оценку активов и результатов сельскохозяйственной деятельности. Проблемы оценки активов и результатов в сельском хозяйстве исследовали ученые Чаянов А. В. и его последователь Кратин В. Р. Одна из работ Чаянова А. В. непосредственно посвящена сельскохозяйственной таксации [2]. Предмет сельскохозяйственной таксации Чаянов А. В. определяет как науку о методах и способах, которые позволяют на основании существующего на каждый момент или ожидаемого состояния рыночной конъюнктуры определить в денежных единицах ценность или стоимость сельскохозяйственных продуктов или предметов производственного назначения. Чаянов А. В. относительно предметов сельскохозяйственного оборота отмечает необходимость определения таких оценок :

- в какую стоимость обходится нам тот или другой предмет (в соответствии с современной терминологией — себестоимость);
- какую цену представляется возможным получить за тот или другой предмет в случае его продажи;
- каким образом возможно оценить сельскохозяйственные предметы, которые находятся в производственном обороте и не могут на данный момент быть реализованными;
- как будет изменяться оценка сельскохозяйственных предметов во времени.

Чаянов А. В. в определённые стоимости предметов выделял, с одной стороны, оценку по цене реализации на момент осуществления оценки, а с другой — оценку по ожидаемой стоимости будущих продаж. Целесообразность применения последнего подхода определяется резким сезонным колебанием рыночных цен. Также он выделял оценку по себестоимости с учётом особенностей сельскохозяйственной деятельности, в частности, определение стоимости некоторых средств производства по цене аналога и опреределение стоимости в соответствии с производственным эффектом. Представленные методические подходы соответствуют современным, изложенным в стандартах.

Стандарты учёта и финансовой отчётности учитывают потребности информационного обеспечения субъектов рыночных отношений в условиях активных товарных рынков, рынков инвестиций и кредитных ресурсов. Исследование условий деятельности субъектов предпринимательства агробизнеса Украины, в частности Кировоградской области, свидетельствует об отсутствии таких рынков. Соответственно, наблюдается негативная тенденция упрощения методологии ведения бухгалтерского учёта и направленности учёта в первую очередь на реализацию фискальных запросов, что обусловлено как объективными причинами (низкая мотивация хозяйствующих субъектов в обеспечении соответствия финансового учёта и отчётности требованиям национальных учётных стандартов), так и субъективными (низкий уровень и неэффективность контроля за ведением учёта и формирования финансовой отчётности в соответствии с требованиями стандартов). Относительно применения в этих условиях подходов к оценке по справедливой стоимости имеют место значительные нарушения. Проблемной является организация информационного обеспечения представителей учётных служб относительно формирования справедливой стоимости, сложность применения для оценки биологических активов методики по текущей стоимости будущих чистых денежных поступлений. Также, с внедрением с 2011 года Налогового кодекса (в основу прибыли к налогообложению положено формирование финансового результата в системе финансового учёта) для хозяйств, которые избрали общую систему налогообложения, применение подходов в соответствии с П(С)БУ 30 «Биологические активы» к оценке готовой продукции одновременно с формированием финансовых результатов являются проблематичными.

Таким образом, применение рыночных механизмов оценки в бухгалтерском учёте требует от бухгалтеров специфических навыков и достоверной информации об активном рынке того или другого вида активов на каждую отчётную дату, организации документального оформления процедуры определения рыночной цены, обеспечения сопоставимости при наличии разных баз оценки объектов учёта.

Основной функцией бухгалтерского учёта является развитие бизнеса, что непосредственно связано с современной концепцией стоимостного маркетинга, которая получила развитие в конце XX века. Её сущность заключается в том, что интересы владельцев олицетворяются в увеличенные стоимости «бизнеса». В этой связи оценка «бизнеса» как результата учётного наблюдения приобретает чрезвычайную актуальность, которая определяет направление дальнейших научных исследований.

Список цитируемых источников

1. Чаянов, А. В. Избранные работы А. В. Чаянова. Оригинальное название = Oeuvres Choiesies de A. V. Cajanov / А. В. Чаянов. [S. l.] : S. R. Publishers Limited Johnson Reprint Corporation Mouton & Co, 1967. — Vol 6. — 300 с.
2. Чаянов, А. В. Методы таксационных исчислений в сельском хозяйстве / А. В. Чаянов, В. Р. Кратинев. — [Б. м.] : Тимирязев. с.-х. акад., 1924.

Материал поступил в редакцию 10.02.2012 г.

УДК 657.1 + 336.2

С. Л. Коротяев
Учреждение образования
«Белорусский государственный
экономический университет»,
г. Минск, Республика Беларусь

ВЫКУП СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ И ИХ АННУЛИРОВАНИЕ: ПРОБЛЕМЫ УЧЁТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В последнее время в профессиональных изданиях по бухгалтерскому учёту и налогообложению появилось несколько публикаций [1], [2], в которых обозначены принципиально разные подходы к порядку налогообложения операций, обусловленных выкупом акционерным обществом (далее — АО) собственных акций и их последующим аннулированием.

Основной вопрос, по которому имеются разногласия в подходах, заключается в следующем: возникает ли объект обложения налогом на прибыль в случае, если цена выкупа АО впоследствии аннулируемых собственных акций меньше, чем их номинальная стоимость?