

УДК 658.15

ОЦЕНКА – ОСНОВА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОГО ПОЛОЖЕНИЯ И ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА КОМПАНИИ

О. Курманбеков

Раскрывается роль учетной политики в представлении финансового положения и финансового результата компании, влияния методов оценки активов на определение ее финансового положения и финансовой устойчивости. Предложены пути улучшения оценки активов.

Ключевые слова: учетная политика; финансовое положение; финансовый результат; активы; оценка; амортизация; основные средства; переоценка; оборотные активы; факты хозяйственной жизни.

EVALUATION – BASIS FOR PROVIDING FINANCIAL POSITION AND FINANCIAL RESULT

О. Kurmanbekov

The article highlights role of accounting policy in providing financial position and financial result of the company, influence of asset evaluation methods to determination of financial position and financial credibility, and provides ways for improvement of asset evaluation.

Keywords: accounting policy; financial position; financial result; assets; evaluation; depreciation; fixed assets; re-evaluation; current assets; facts of business activity.

Частная собственность позволяет каждому предпринимателю выбирать те методологические приемы, которые он считает для себя приемлемыми. Учетная политика субъекта направлена на выбор тех методологических приемов, которые отражают особенности деятельности субъекта. Учетная политика предоставляет субъекту возможность за счет выбора методологических приемов предоставить приемлемое финансовое положение и финансовый результат. В зависимости от выбранного метода учета фактов хозяйственной жизни формируется финансовое положение субъекта. Учетная политика субъекта должна обеспечить рациональное ведение бухгалтерского учета с учетом его технологических особенностей и размера. Однако, как свидетельствует практика ее разработки, выбор методологических приемов ограничен. В результате содержание разработанных учетных политик не отличается разнообразием. Как правило, в нее включают рабочие планы счетов, которые содержат одни и те же счета, графики документооборота, распределение функциональных обязанностей в бухгалтерии и т. д. На практике установлено верховенство Налогового кодекса, который исключает выбор альтернативных методологических приемов учета фактов хозяйственной жизни. В республике налоги платятся с отчетных прибылей. Поэтому метод амортизации устанавливается налоговой

службой. Базой для исчисления налогов не могут служить методы, отличные от установленной данным органом. Также не допускается использование альтернативных методов начисления амортизации для акционеров компании. Поэтому в республике метод начисления амортизации для формирования публичной отчетности и для целей налогообложения идентичны. Вследствие возникает условность данных бухгалтерского учета, что обусловило появление налогового учета. Условность данных бухгалтерского учета приводит к увеличению финансового результата и выплате высоких дивидендов. Такие манипуляции в экономически развитых странах называют креативным учетом.

Отсутствие выбора методологических приемов бухгалтерского учета ограничивает возможности маневрировать собственными финансовыми ресурсами. Одним из важнейших методологических приемов бухгалтерского учета является оценка совершенных фактов хозяйственной жизни. По этому поводу один из величайших экономистов XX века Джон Мейнард Кейнс писал: “При исчислении чистой продукции мы пытаемся измерить чистое приращение к капитальному оборудованию. Для этого мы должны найти основу для количественного измерения новых элементов оборудования, произведенных в течение данного периода, со старыми, вышедшими из строя вследствие износа” [1, с. 68].

Далее он подчеркивает, что "... пока не будет принята удовлетворительная система измерений, точное определение этого понятия (изменения в стоимости. – *О.К.*) – задача неосуществимая [1, с. 69].

Данное замечание все более настойчиво проявляется в условиях рыночной экономики. Вопросы широкого внедрения в систему бухгалтерского учета и отчетности оценок активов и обязательств по справедливой, то есть по своевременной рыночной стоимости, являются основной задачей. Поэтому в учетных политиках хозяйствующих субъектов главное место должны занимать методы оценки его активов и обязательств.

Формирование учетной информации зависит от направления их использования. В одном случае она может быть использована для определения финансового положения, в другом случае – для определения финансового результата деятельности. Обычно финансовое положение субъекта характеризует прирост чистых активов. Величина чистых активов отражает реальный собственный капитал. Финансовый результат представляет разность между доходами и расходами. В первом случае необходимо активы оценивать по справедливой стоимости, во втором случае – по себестоимости. Оценка активов по справедливой стоимости в существенной мере основана на субъективном подходе бухгалтера в виде выбора активного рынка, цены продажи периода и другие. Сложности с определением величины справедливой стоимости и погрешности с ее исчислением приводят к тому, что сумма чистых активов в значительной степени зависит от решения бухгалтера. Во втором случае при определении финансовых результатов одни и те же активы оцениваются в разных ценах. Стоимость активов зависит от их себестоимости. Следовательно, величина финансового результата поставлена в зависимости от себестоимости активов. Таким образом, и финансовое положение, и финансовый результат субъекта могут быть определены на основе логически несоизмеримых величин, в основе которых приняты разные оценки. Поэтому необходимо снизить влияние логически несоизмеримых величин на определение финансового положения и финансовый результат субъекта.

Методы оценки активов, сформулированные в учетных политиках, определяются действующим Налоговым кодексом Кыргызской Республики с 1 января 2009 года. В соответствии им в первоначальную стоимость включаются фактические затраты на приобретение, изготовление, монтаж, установку, проценты по кредитам и займам, доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, а также таможенные пошлины и сборы, расходы по страхованию основных средств при перевозке и другие затраты, увеличи-

вающие их стоимость, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов [2, с. 147].

Более строго сформулирована первоначальная стоимость основных средств в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), в которых фактические затраты на приобретение объекта основных средств включает покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению; любые торговые скидки вычитаются при определении покупной цены [3, с. 318]. При этом дана расшифровка прямых затрат, которыми являются:

- затраты на подготовку площадки;
- первичные затраты на доставку и разгрузку;
- затраты на установку;
- стоимость профессиональных услуг, таких как работа архитекторов и инженеров.

Существенным дополнением является пункт, регламентирующий приобретение основных средств на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия кредитования, когда фактические затраты на приобретение равны цене покупки. Разность между этой величиной и суммарными выплатами признается как расходы на выплату процентов на протяжении периода кредитования, если только она не капитализируется.

Основной порядок учета МСФО 23 "Затраты по займам" [3, с. 550] исходит из того, что выплаченные проценты признаются в качестве расходов того периода, в котором они были произведены. Допустимый альтернативный порядок учета предусматривает, что затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством актива, удовлетворяющего определенным требованиям, включаются в первоначальную стоимость этого актива. В данном случае под определенными требованиями имеется в виду возможное получение компаний в будущем экономических выгод при надежном измерении затрат. Отсюда определяющим моментом отнесения затрат по займам в расходы отчетного периода или их капитализации путем включения в первоначальную стоимость актива выступает возможность получения в будущем экономических выгод. На практике нашей республики, как ранее указано, применяется допустимый альтернативный порядок учета, а в Российской Федерации – основной порядок учета. При этом перечень затрат, не включаемых в первоначальную стоимость основных средств, не ограничивается только затратами по займам. В соответствии со статьей 257 Налогового кодекса Российской Федерации дополнительно не капитализируются:

- таможенные пошлины, уплаченные при ввозе основного средства в Российскую Федерацию;

- суммы, уплаченные за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с покупкой основного средства;
- плата нотариусу за оформление регистрации прав на приобретенное основное средство;
- сборы, связанные с регистрацией прав собственности на основное средство.

Проценты, начисленные по заемным средствам, затраты, связанные с получением информационных, консультационных и посреднических услуг, а также за оформление права собственности, не должны быть включены в первоначальную стоимость основных средств.

На наш взгляд, проценты, начисленные по заемным средствам, затраты, связанные с получением перечисленных выше услуг, по оформлению права собственности необходимо учитывать в составе неоперационных расходов. Цели, на которые получен кредит или заем (на капитальное строительство, приобретение долгосрочных активов, оплата текущих расходов), значения не имеют. Импортные пошлины как непосредственные затраты, связанные с приобретением основного средства, включаются в их первоначальную стоимость.

Одним из приемов оценки активов является их переоценка. В бухгалтерском финансовом учете долгосрочные активы учитываются по первоначальной стоимости или по основному порядку учета. После первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по переоцененной стоимости, являющейся его справедливой стоимостью на дату переоценки. Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств. Справедливая стоимость некоторых групп основных средств может произвольно значительно колебаться. Поэтому они требуют ежегодной переоценки. Когда производится переоценка основных средств, накопленная амортизация на дату уточнения стоимости переоценивается заново пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета амортизации так, что после переоценки балансовая стоимость равняется его переоцененной стоимости. Эти общие вопросы переоценки активов вызывают ряд проблем. Если не переоценивать активы, то их учетная стоимость будет существенно отличаться от справедливой (текущей рыночной) цены. Поскольку период переоценки зависит от установления изменения справедливой стоимости основных средств от учетной, адекватность новой оценки реальной действительности зависит от обоснованности принятого решения об изменении стоимости активов. Если результат переоценки активов положительный, это приводит к увеличению дополнительно оплаченного капитала и росту условной прибыли. Следовательно,

переоценка активов – один из путей повышения рыночной капитализации компании. В тех случаях, когда компания желает сэкономить на налогах и выплачиваемых дивидендах, то образует скрытые резервы. В результате реальное финансовое положение и финансовые результаты компании существенно улучшаются.

Вопросы переоценки основных средств постоянно поднимались в нашем традиционном бухгалтерском учете. Были мнения, отвергающие проведение переоценки активов. Данное положение обосновывалось тем, что долгосрочные активы принимают участие в формировании финансового результата опосредовано, через амортизацию, а оборотные средства оборачиваются быстро и нет необходимости их переоценивать. В противоположность этому мнению были предложения переоценивать не только долгосрочные, но и все активы, поскольку они формируют конечный финансовый результат, а основные средства участвуют в процессе производства многие годы, и их оценка устаревает.

Другие считали, что основные средства не надо переоценивать по указанной выше причине, а оборотные – надо переоценивать. Поэтому в учетной политике компании по группам начисления амортизации основных средств должны быть указаны периоды их переоценки и порядок отражения результатов на счете “Дополнительно оплаченный капитал”. Вместе с тем отражать в учете суммы дооценки основных средств в установленном в учетной политике порядке в определенной мере правомерно только по отношению к ее величине, возникшей вследствие инфляции. Стоимость целого ряда основных средств, таких как земля, недвижимость и других, может повышаться по другим причинам. Прирост их стоимости за вычетом сумм, приходящихся на инфляцию, можно приравнять к получаемому компанией доходу. Следовательно, в соответствии с экономическим содержанием, дополнительный рост стоимости основных средств должен включаться в состав отложенных доходов. На счете по учету отложенных доходов результат переоценки необходимо отражать в течение эксплуатации объекта и списывать при его выбытии из эксплуатации и определении финансового результата.

Условность стоимостных характеристик основных средств остается. Если их не переоценивать, то стоимость устаревает, а если переоценивать, то вносится определенная доля субъективизма. В результате сумма амортизации отклоняется от реального износа. Тем не менее проведенные переоценки основных средств, несмотря на долю субъективизма, создают финансовую базу для их восстановления по современным ценам.

В учетной политике компании также должны быть регламентированы вопросы изменения

первоначальной стоимости амортизируемого имущества, а также сроки полезного их использования в результате модернизации, реконструкции и технического перевооружения.

При формировании учетной политики следует обратить внимание на оценку оборотных активов, от которой зависит и финансовое положение компании, и финансовый результат.

Изменения в финансовом результате представляют разницу лишь в методах оценки использованных запасов. Если выбранный метод оценки использованных запасов обеспечивает увеличение прибыли, то по итогам года акционеры получат дивиденды. Это приведет к тому, что будет расти количество желающих приобрести акции компании, а также цена акций. Данное явление в свою очередь дает толчок приросту новых инвестиций в проекты компаний и расширению объема ее деятельности. Если выбранный метод оценки приведет к снижению финансовых результатов, то обрисованные факты хозяйственной жизни будут протекать в противоположном направлении. Поэтому важным является информированность пользователя о выбранном методе оценки, что подчеркивает влияние учетной политики на финансовое положение компании. Управленческие решения, связанные с реальным денежным потоком компании, в существенной мере зависят от интерпретации выбранной учетной политики. В свою очередь, учетная политика устанавливает зависимость между оценкой фактов хозяйственной жизни и финансовым положением компании в бухгалтерской отчетности.

Следует отметить, что применение методов оценки производственных запасов приведет к потере сопоставимости показателей финансовых результатов. Использование единой методики оценки во всех своих филиалах может сделать одних прибыльными, других убыточными. Поэтому при выборе методов оценки производственных запасов должны исходить от специфических особенностей внутренних самостоятельных подразделений. В Налоговом кодексе Кыргызской Республики для оценки производственных запасов рекомендована их фактическая себестоимость, что исключает выбор других альтернативных методов оценки.

Следует отметить, что нормативными документами не рекомендуется использовать оценку указанных запасов по цене последней партии. Она основана на том, что в развивающейся экономике цены последних партий более высокие, чем предыдущих партий, что приведет к увеличению производственных затрат, снижению налогооблагаемой базы и суммы уплачиваемого налога на прибыль.

Оценка активов приводит к разнообразию показателей финансового положения и финансовых

результатов и их значений. В рыночной экономике субъекты, имея свободы в разработке нормативных документов, в данном случае учетной политики хотя и свободны в определении итогов своей деятельности, преследуя свой интерес.

Не может быть единственно правильного метода оценки активов. Только путем проб и ошибок достигается приемлемая методология. Поэтому практика оценки активов в тесной связи с теорией выработает новые подходы к их оценке, что значительно уменьшит условности при оценке финансового положения и определении финансового результата. Только путем проб и ошибок достигается приемлемая методология финансового учета. Одним из таких направлений является оценка активов и обязательств по справедливой стоимости (реальной текущей). Данное направление оценки активно обсуждается на различных (всемирных и европейских) конгрессах бухгалтеров. В практике учета субъектов республики справедливая стоимость не определяется и, естественно, не отражается в системе бухгалтерского учета и отчетности. Вместе с тем принципы оценки производственных запасов изложены в действующих Международных стандартах финансовой отчетности в виде стандарта 2 "Запасы". В соответствии им необходимо в конце года производить сравнение их фактической себестоимости (учетной стоимости) с текущей рыночной стоимостью, то есть со справедливой на данный момент их ценой. Если фактическая себестоимость превышает справедливую стоимость, то следует создавать резерв на обесценение данных запасов, который отражается в учете. Напротив, когда справедливая стоимость на конец года превышает учетную стоимость соответствующих видов запасов, то данная разница не учитывается и не показывается в отчетности. Сумма превышения справедливой стоимости над учетной представляет реальной доход компании. Информация о справедливой стоимости позволяет на основе отчетности более полно и объективно оценивать действительное финансовое положение и финансовый результат компании.

Литература

1. Кейнс Джон Мейнард. Общая теория занятости, процента и денег. Избранное. М.: Эксмо, 2008. 960 с.
2. Налоговый кодекс Кыргызской Республики. Бишкек: Академия, 2013. 272 с.
3. Международные стандарты финансовой отчетности 2001. Бишкек, 2001. 1040 с.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов и Методические рекомендации по его применению. Бишкек, 2002.