

УДК 657.92

Л. И. Лысенко, доцент, канд. экон. наук

*Севастопольский национальный технический университет**Университетская, 33, г. Севастополь, Украина, 99053***СУЩНОСТЬ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ВЫБОР МЕТОДА ОЦЕНКИ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

Исследуются различные методы оценки активов и группы цен, применяемые в практике учета, а также объясняется связь целей бухгалтерского учета с выбором метода оценки активов

Каждый хозяйствующий субъект обязан как в собственных интересах, так и в интересах третьих лиц (собственников, кредиторов, государства) вести бухгалтерский учет. Правила ведения бухгалтерского учета и отчетности определены соответствующими законодательными актами, которыми также предписаны основные принципы правильного ведения учета и финансовой отчетности. Все объекты хозяйственной деятельности учитываются в натуральном и стоимостном измерении, однако чаще оперируют стоимостными измерителями, нежели натуральными.

Денежный измеритель (в национальной валюте) является одним из основных принципов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а также единицей стоимости. Он позволяет соизмерить и обобщить все объекты учета и представить информацию о них в финансовой и других видах отчетности. При определении денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности признаются и показываются в отчетности, существенным является метод оценки.

Практические и теоретические вопросы стоимостной оценки объектов присутствуют в учебной литературе по бухгалтерскому учету отечественных авторов, профессоров: Швець В.Г., Бутинец Ф.Ф., Сопко В.В. [1, 2, 3] и др. Как правило, авторы раскрывают сущность и значение стоимостного измерения, как элемента метода бухгалтерского учета, а также характеризуют различные виды оценок. В работах зарубежных ученых таких, как Кутер М.И., Мэтьюс М.Р., Хендриксен Е.С. и М.Ф. Ван Бреда [4, 5, 6] основательно исследованы большинство теоретических и практических аспектов оценки объектов учета.

Однако, несмотря на разработанность темы, вопросы оценки в бухгалтерском учете, по мнению автора, являются трудными для понимания и однозначного толкования.

Постановка проблемы

Остается дискуссионным вопрос по поводу того, какая оценка должна быть принята для отражения элементов отчетности в период между приобретением актива и его выбытием: себестоимость приобретения или рыночная стоимость. Кроме того, объекты бухгалтерского учета (активы, обязательства и собственный капитал) могут быть оценены с разных позиций (собственников, кредиторов, управленцев и других пользователей), поэтому одни и те же объекты оценивают разными методами. Положения (стандарты) бухгалтерского учета, определяя методологические принципы формирования информации об элементах отчетности, вопросы оценки рассматривают по схеме: термины - оценка первоначальная, - переоценка, - оценка выбытия, - оценка на дату баланса без обоснования методов оценки. Наличие в теории и практике большого количества видов оценок, разнообразных методов определения цен покупки и продажи, зачастую затрудняют понимание основ ценообразования.

Почему сложно понять оценку объектов бухгалтерского учета? Прежде всего, происходит переплетение различных концепций стоимости экономической теории с бухгалтерскими концепциями и практикой, а также с отсутствием толкования в доступной форме методологических принципов формирования объективной (уместной и достоверной), полной, правдивой и непредвзятой информации для пользователей.

Цель статьи состоит в том, чтобы на основе применения действующих нормативных документов по бухгалтерскому учету определить виды базисных и модифицированных оценок и их влияние на качественные характеристики информации финансовой отчетности, а также объяснить связь различных целей бухгалтерского учета с выбором методов оценки элементов финансовой отчетности.

Задачи исследования:

— определить важность оценки активов;

- объяснить причины использования в учете альтернативных (модифицированных) методов оценки.

Результаты исследования

В экономике существуют различные концепции стоимости: затратная или стоимость производства или приобретения; меновая стоимость или обменный курс, или покупательная способность; потребительная стоимость или полезность; оценочная стоимость или относительная (субъективная) ценность. В настоящее время, оценка объектов бухгалтерского учета основана на концепциях стоимости,

нашедших свое практическое применение в принципах ведения бухгалтерского учета и отчетности. Например, принцип подготовки финансовой отчетности исторической (фактической) себестоимости, который определяет приоритет оценки активов, исходя из затрат на их производство и приобретение, основан на затратной концепции стоимости.

Стоимостная оценка объектов обязательна на всех этапах жизни хозяйствующего субъекта, занимающегося различными видами деятельности в процессах снабжения, производства, реализации и управления. Основное внимание в практике учета уделяется оценке активов. Почему? Оценка активов влияет на величину капитала, которым располагает предприятие (определяется как активы минус текущие обязательства). Величина активов является определяющим фактором при расчете коэффициентов, характеризующих финансовое состояние. Также, активы выступают как источник будущих доходов (совокупность доходного потенциала), как ресурс, способный приносить доход хозяйствующему субъекту. Признание актива в финансовой отчетности возможно только тогда, когда он обладает стоимостью, которую можно достоверно измерить. Вместе с тем, согласно принципу осмотрительности, применяемые методы оценки должны предотвращать завышение оценки активов при отражении их в финансовой отчетности.

Осуществляя деятельность, субъекты хозяйствования имеют дело с множественными ценами. Рассматривая основные группы цен их можно классифицировать в определенном порядке.

1. В процессе оценки хозяйственных операций на стадии первичного учета необходимо учитывать цены, действующие на внутреннем и внешнем рынках. На внутреннем рынке Украины действуют: свободные, фиксированные и регулируемые цены.

Установление цены на внешнем рынке происходит под воздействием рыночной ситуации. Выделяются основные группы цен: контрактная, справочная, биржевая, аукционная. Многие предприятия Украины получили право выхода на мировые рынки, но контролируются и регулируются государством. Так, для регулирования цен экспорта введены индикативные цены, а для регулирования цен импорта, по некоторым категориям подакцизных товаров, установлена минимальная таможенная стоимость и минимальная цена. Общий смысл введения этих цен состоит в обеспечении полноты уплаты НДС, акцизного сбора, таможенной пошлины. Знание особенностей ценообразования на внутреннем и внешнем рынках, позволяет избежать ошибок при определении первоначальной стоимости приобретенных активов и продажной стоимости активов при реализации.

2. Денежные показатели присваиваются объектам учета при сделках купли-продажи на рынках, отсюда возникают понятия: цена покупки и цена продажи, то есть цены обмена (рыночные цены).

Цена покупки (приобретения) представляет собой затраты, связанные с приобретением активов на организованном рынке.

Цена продажи (выбытия) представляет собой сумму, за которую активы могут быть проданы на организованном рынке.

Предприятие всегда действует на двух рынках и имеет дело с двумя типами цен - покупки и продажи, каждая из которых может быть выражена в трех временных аспектах (прошлое, настоящее и будущее). Таким образом, имеются шесть основных типов цен обмена. Проблема СОСТОЯТ не в том, каким типом цен пользоваться на предприятии, а в том, когда применять каждый из них [6].

3. Приобретенный (изготовленный) предприятием актив необходимо поставить на учет, то есть определить его учетную цену (стоимость). На этот момент известна только одна характеристика актива — стоимость покупки (производства). К этой стоимости добавляются все платежи по его доставке, установке и введению в эксплуатацию, то есть определяются фактическая себестоимость, которая в учете и финансовой отчетности фигурирует в качестве первоначальной стоимости.

Какая цена может выступать в качестве «учетной цены»? Чтобы разобраться в непростом вопросе целесообразно отправной точкой взять базисную цену. База (от греческого *basis*), основание, основа чего-либо. Базисная цена - цена, принимаемая за основу в качестве «учетной цены». В практике ведения бухгалтерского учета в качестве базисных «учетных цен» выступают:

- историческая (фактическая) себестоимость;
- рыночная стоимость;
- нормативная (плановая) стоимость.

При выборе способа оценки необходимо определить цели оценки, а также предвидеть последствия влияния метода оценки на финансовый результат и финансовое состояние предприятия.

Главной целью оценки является определение денежных сумм по элементам финансовой отчетности. Информацией из финансовой отчетности пользуется широкий круг физических и юридических лиц, внутренних и внешних по отношению к предприятию. Требования отдельных пользователей информации относительно оценки активов в отчетности не совпадают. Например, инвесторам (настоящим и потенциальным) и лицам, вовлеченным в повседневное управление предприятием необходима информация о финансовом состоянии и финансовых результатах в текущих рыночных ценах, а не в исторической стоимости. Кроме того, для решения проблемы отражения влияния

инфляции на величину прибыли предприятия активы следует отражать по их стоимости в текущих ценах на момент составления отчетности. В то время как, оценка активов в отчетах по себестоимости исторической является общепризнанной. Следует отметить также, что согласно общим требованиям к финансовой отчетности п. 14–17 П(С)БУ 1, информация, которая содержится в отчетах должна отвечать таким критериям качества, как: уместность, объективность и осуществимость. Представим содержание базисных оценок и их влияние на качество информации финансовой отчетности в таблице 1.

Таблица 1 - Влияние базисных оценок на качественные характеристики информации финансовой отчетности

Базисные оценки	Экономическая концепция цены	Критерии качественных характеристик информации финансовой отчетности		
		уместность	объективность	осуществимость
Фактическая стоимость	Стоимость как фактические затраты на момент приобретения актива или выпуска продукции производства	оценка не обеспечивает критерий уместности, и информация не может использоваться при принятии решений пользователями	оценка обеспечивает объективность информации, так как ее величина зафиксирована в документах	определение оценки не требует никаких дополнительных затрат на ведение учета
Текущая рыночная стоимость	Стоимость, которую необходимо заплатить за объект, находящийся в хозяйственном обороте, в настоящее время	оценка подтверждает цену актива на открытом рынке, обеспечивает критерий уместности информации и используется для принятия инвестиционных решений	оценка не обеспечивает объективность информации, так как получить объективную стоимость О рыночной цене трудно, она субъективна	оценка неудобна в использовании, так как потребует дополнительных издержек для проведения переоценок объектов учета
Нормативная (плановая) стоимость	Стоимость, как расходы на производство продукции (работ, услуг), определяемые на основании расчетов с использованием экономически обоснованных норм и нормативов затрат	оценка не обеспечивает критерий уместности, и информация не может использоваться при принятии решений пользователями	оценка субъективна, не зависит ни от каких внешних обстоятельств, ее можно спланировать, она абсолютно достоверна, но используется только внутри предприятия	оценка удобна в использовании, ее величину можно рассчитать и сравнить с фактической стоимостью в анализе ситуации

Историческая (фактическая) себестоимость - это стоимость, которая представляет собой затраты, связанные с приобретением актива и которая определяется на момент совершения хозяйственной операции. Её также называют первоначальной стоимостью, и считают объективной оценкой, так как в условиях функционирования активного рынка она формируется под воздействием спроса и предложения. Это есть текущая рыночная стоимость в момент покупки актива. Ее величину можно проверить, обратившись к документам, подтверждающим выполненные договорные обязательства (счета, накладные и др.). Предполагается также, что в условиях действующего предприятия (принцип непрерывности), приобретенный актив полностью исчерпает свой потенциал в части экономической выгоды, а затраты на момент его приобретения были минимальными. Недостатком оценки по себестоимости является то, что в последующие периоды первоначальная рыночная стоимость объекта учета будет увеличиваться под влиянием инфляции. Следовательно, актив, который находится в хозяйственном обороте «сегодня», будет стоить больше, чем «вчера». Кроме того, представляется сложным процесс измерения всех затрат, включаемых в себестоимость в условиях объекта актива в виде комплекса.

Текущая рыночная стоимость - это цена сырья, продукта, услуги и т.д. на открытом рынке. С экономической точки зрения это цена, по которой товары обмениваются на рынке или за деньги, или друг на друга. На организованных рынках, таких, как фондовые, товарные, валютные и т.п., между ценами покупки и продажи часто бывает разница - маржа. Таким образом, существует две рыночные цены. В результате та, что называют рыночной ценой, представляет собой среднее арифметическое между покупной и продажной ценой. Текущая рыночная цена является базисной (основной) оценкой только в том случае, если она определена по котировкам рынка, где предприятие покупает активы, но не там, где их реализует. Как базисная оценка, текущая рыночная стоимость используется для отражения влияния инфляции на величину прибыли, для определения справедливой стоимости или дисконтированной будущей стоимости приобретения объектов и др. При определении текущей рыночной стоимости имеют место методологические неудобства: трудно получить объективные сведения о рыночной цене актива; нельзя однозначно определить величину рыночной цены - это может быть средняя цена на аналогичный товар, или - это цена покупки или продажи товара. Она субъективна, т.к. зависит от конкретного менеджера, осуществляющего продажу или покупку партии товара, конкретного покупателя, и не обязательно изменяются по причине изменения затрат. Рыночная стоимость актива, находящегося в хозяйственном обороте, постоянно изменяется, и для достоверности информации в балансе, необходимы трудоемкие переоценки на каждую дату.

Нормативная (плановая) стоимость - это стоимость, основанная на определении величины расходов, которые должны соответствовать требуемому уровню производительности и эффективности производства. При определении нормативной (плановой) стоимости исключаются неэффективные расходы предприятия: перерасход ресурсов, потери и др. В целом, нормативная стоимость основана на концепции рыночной стоимости покупки и зависит от типа выбранного норматива: идеальные нормы, текущие нормы и т.д. Достоинство нормативной оценки активов состоит в том, что полученные нормативные (плановые) величины стоимости сравниваются с фактическими и используются для анализа ситуации. Оценка по нормативной (плановой) стоимости, как и рыночным ценам, субъективна и применяется в учете на конкретном предприятии.

Рассмотрев базисные оценки активов, можно сделать вывод о том, что эти методы оценки не обеспечивают в полной мере качество информации финансовой отчетности. Так, текущая рыночная стоимость актива, определяемая в момент покупки, в последующие периоды изменяется, и объективность информации утрачивается. Оценки по фактической и нормативной стоимости не обеспечивают критерии уместности информации.

4. В практике учета невозможно обойтись использованием только базисных цен в качестве учетных цен, поскольку способы получения актива разнообразны: куплен, получен в порядке обмена или бесплатно, внесен в качестве вклада в уставный капитал и др.

Приведем другие виды оценок, используемых в качестве первоначальной цены активов, установленные бухгалтерским законодательством, таблица 2.

Таблица 2 - Виды первоначальных оценок активов

Способ получения актива	Виды оценок (базисная, альтернативная)	Первоначальная стоимость
Приобретен за плату	Базисная	Сумма фактических затрат на приобретение (себестоимость)
Внесен в счет вклада в уставный капитал	Альтернативная	Согласованная учредителями предприятия их справедливая стоимость с учетом расходов
Приобретен в обмен на подобный актив	Альтернативная	Остаточная стоимость переданного объекта
Получена финансовая инвестиция в обмен на ценные бумаги собственной эмиссии	Альтернативная	Справедливая стоимость переданных ценных бумаг
Получены бесплатно	Альтернативная	Справедливая стоимость с учетом расходов
Актив создан предприятием	Базисная	Фактическая себестоимость производства

Из данных таблицы 2 следует, что в качестве первоначальной учетной цены (стоимости) используются не только базисные цены, но и альтернативные (модифицированные) оценки первоначальной стоимости: справедливая, остаточная и др.

В условиях инфляции стоимость активов (например, основных средств), не соответствует реальности, а сумма начисленной амортизации недостаточна для их замены. Как отмечают

Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда «Если активы изменили стоимость, необходимо определить новую базу для оценки» [6]. В качестве базы в этом случае выступает восстановительная стоимость (стоимость замены) и ее принято также называть учетной стоимостью. В результате по объектам основных средств одновременно применяются две учетные оценки: первоначальная и восстановительная стоимость. Однако, в Украине и за рубежом, у специалистов нет единого мнения относительно целесообразности применения в учете восстановительной стоимости. Основными причинами называются следующие:

- переоценка приводит к снижению прибыли, за счет завышения расходов на амортизацию;
- амортизация в этом случае, не выполняет функцию воспроизводства основных средств.

Российский ученый М.И. Кутер отмечает «учетная стоимость представляет собой неубывающий показатель оценки актива» [4]. При этом не все объекты сохраняют в период использования первоначальную (восстановительную) стоимость. Такие активы, как основные средства, нематериальные активы, подлежат амортизации, которая предполагает систематическое распределение ранее оцененной стоимости объекта по периодам. В украинском учете нашли признание еще несколько модифицированных оценок активов: амортизируемая стоимость, расчетная ликвидационная стоимость, балансовая стоимость. Под балансовой стоимостью активов согласно нормам законодательства по учету понимается остаточная стоимость, которая характеризуется систематически убывающим показателем.

Относительно использования в качестве учетных цен активов справедливой и дисконтированной стоимости мнение ученых неоднозначно. Базой для определения справедливой стоимости считается рыночная стоимость при наличии активного рынка. Она влияет на частоту проведения переоценок необоротных активов. Зарубежные авторы Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда утверждают, что справедливая стоимость не относится к самостоятельным оценкам, а скорее представляет комбинацию различных способов [6].

Дисконтированная стоимость как метод оценки активов по экономическому смыслу является денежной величиной, эквивалентной будущей стоимости денежных средств. Она определяется умножением ожидаемой в будущем стоимости на ставку дисконтирования. Этот метод оценки активов применяется в том случае, когда срок оплаты наступает после поставки актива.

Таким образом, альтернативные методы оценки используются для достижения конкретных целей учета, например, если необходимо рассчитать величину экономических выгод, которые предполагается получить от актива в будущем, то применяют метод оценки дисконтированной стоимостью. Или, если стоимость основных средств не соответствует реальности, и сумма начисленной амортизации недостаточна для их замены, в учет вводится оценка по восстановительной стоимости (стоимости замены) и т.д.

Методы оценки объектов учета на дату выбытия разнообразны и зависят от вида объектов учета. По общепринятому правилу оценка активов при их выбытии представляет собой сумму, за которую активы могут быть проданы на организованном рынке. Она также основывается на данных о прошлых, текущих или будущих рыночных ценах.

По мнению М.Ю. Медведева, оценка активов при их выбытии не является в прямом смысле оценкой и никак с оценкой объектов при поступлении не связана [7].

Если актив выбывает, то он исключается из состава активов по учетной цене. Для отражения в системе учета выбытия активов законодательно установлены методы оценки. Так, запасы оцениваются при выбытии по одному из методов: идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов; средневзвешенной себестоимости; себестоимости первых по времени поступления запасов; нормативных затрат; цены продажи. Учетной ценой при списании с баланса основных средств или нематериальных активов является остаточная стоимость.

Затронутые в статье вопросы не являются исчерпывающими и нуждаются в дополнениях. Методы оценки выбытия активов по видам, формирования базовой цены продажи, а также оценка на дату баланса будут исследованы в дальнейшем.

Выводы

1. В бухгалтерском учете отражается информация только о тех объектах, которые можно оценить, т.е. присвоить объекту определенную денежную величину по определенным правилам.

2. Единственного метода оценки объектов, которая была бы приемлема для финансовой отчетности, налоговых расчетов, определения прибыли, процесса принятия решения на предприятии не существует.

3. Применение в учете огромного количества разнообразных способов оценки активов, порождено множеством задач, решаемых бухгалтерским учетом, ибо каждой задаче соответствует свой способ оценки.

4. В качестве «учетной цены» необходимо применять базисные и альтернативные (модифицированные) оценки, что позволит обеспечить качество информации финансовых отчетов.

Бибблиографический список

1. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / В.Г. Швець. — 2-ге вид. — К.: Знання, 2004. — 444 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець. — 2-ге вид. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 640 с.
3. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови: навч. посіб. / В.В. Сопко, О.В. Сопко. — К.: Товариство “Знання” України, 2002. — 231 с.
4. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер. — 3-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2008. — 592 с.
5. Мэтью М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Р. Мэтью, М.Х.Б. Перера; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
6. Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. — М.: 2000. — 576 с.
7. Медведев М.Ю. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Ю. Медведев. — М.: Изд-во «Омега - Л», 2007. — 418 с.

Поступила в редакцию 11.05.2009 г.