

УДК 657.0.5
ББК 65.052.2
Е 26

Е.М. Евстафьева

Доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета «РИНХ», г. Ростов-на-Дону. Тел.: (863)240-29-86, e-mail: 2982232@mail.ru.

ИСТОРИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ К ФОРМИРОВАНИЮ СОВРЕМЕННЫХ ПОДХОДОВ К ОЦЕНКЕ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

(Рецензирована)

Аннотация. Оценка является одним из важнейших элементов метода бухгалтерского учета. В статье рассмотрены основные этапы эволюции подходов к оценке объектов бухгалтерского учета; исследованы различные концептуальные подходы к оценке объектов бухгалтерского учета, заключающиеся в выборе метода оценки активов и обязательств или их сочетаний в рамках учетно-аналитической системы; на основании проведенного исследования предложены бухгалтерская и экономическая концепции оценки объектов бухгалтерского учета.

Выбор концепции (бухгалтерской или экономической) для оценки различных объектов зависит от целей оценки и экономических интересов, преследуемых различными пользователями финансовой отчетности.

Ключевые слова: оценка, методы оценки, виды стоимости, бухгалтерская концепция оценки объектов учета, экономическая концепция оценки объектов учета.

E.M. Evstafieva

Doctor of Economics, Professor of Accounting Department, Rostov State Economic University «RINH», Rostov-on-Don. Ph.: (863)240-29-86, e-mail: 2982232@mail.ru.

HISTORICAL PRECONDITIONS TO THE MODERN APPROACHES FORMATION OF THE ACCOUNTING OBJECTS ASSESSMENT

Abstract. Evaluation is one of the most important elements of the accounting method. The paper considers the main stages of approaches to the assessment of the accounting objects. It studies various conceptual approaches to the assessment of accounting objects. They lie in the fact of selecting the method of valuation of assets and liabilities or in combinations within the accounting and analytical systems. The author draws a conclusion on the basis of study and offers financial and economic evaluation of the accounting objects.

Concept choice (financial or economic) to evaluate different objects depends on the purpose of evaluation and economic interests pursued by the various governmental users of financial statements.

Keywords: assessment, evaluation methods, the types of cost, accounting concept evaluation of accounting objects, cost accounting concept of objects evaluation.

Экономические преобразования в нашей стране, становление и развитие рыночной экономики привели к реформированию системы бухгалтерского учета в целом. Вместе с этим особую актуальность приобретают вопросы пересмотра функциональной роли и места оценки как одного из важ-

нейших элементов в учетно-аналитической системе коммерческой организации.

Термин «оценка» имеет несколько значений:

1. Оценка — соотнесение какого-либо объекта с принятым критерием, образцом, нормой.

2. Оценка — выражение в денежном измерении отражаемых в балансе отдельных видов хозяйственных средств и источников их образования [1].

В первом случае речь идет об оценке в экономическом анализе, во втором случае определение в большей степени соответствует терминологии бухгалтерского учета.

Рассматривая оценку с позиций экономического анализа, следует отметить, что она направлена на выявление величины и динамики изменения анализируемых показателей. Основной способ оценки в экономическом анализе — сравнение (сравнение показателя или системы показателей с базовыми, нормативными, среднестатистическими, предельными, с показателями прошлого периода и пр.).

Остановимся более подробно на оценке с позиций бухгалтерского учета. При этом необходимо отметить, что в исследовании нами рассматривается бухгалтерский учет как единая система, структура которой может быть различной в каждой коммерческой организации и включать в себя различные виды учета: бухгалтерский (финансовый), бухгалтерский (управленческий), налоговый, стратегический.

Обзор определений «оценка», упоминаемых в литературе, показал, что на сегодняшний день в бухгалтерском учете отсутствует единый подход к раскрытию этого понятия. Авторы рассматривают ее как «способ», «процесс», «метод». На наш взгляд, наиболее емкое определение дано профессором В.Ф. Палием, который считает, что оценка в бухгалтерском учете — это способ выразить кругооборот капитала в единой валюте, что позволяет контролировать сохранность капитала во всех фазах его кругооборота, получать информацию о себестоимости и прибыли коммерческой организации, стоимости ее активов, обязательств, величине капитала.

Применение оценки в бухгалтерском учете необходимо рассматривать в двух основных аспектах:

— как элемент метода бухгалтерского учета оценка служит для приведения всех материальных и нематериальных активов к денежной оценке;

— как способ достоверного определения действительной стоимости наличного капитала на основе установления величины активов по их фактической себестоимости

приобретения либо рыночной стоимости на отчетную дату [2].

Как нет единого мнения относительно того, когда возникла бухгалтерия: 6000 лет тому назад, когда началась целенаправленная регистрация фактов хозяйственной жизни; 500 лет тому назад, когда вышла книга Луки Пачоли, и, наконец, 100 лет тому назад, когда появились первые теоретические конструкции, так нет его и по вопросу зарождения и развития оценки как элемента метода бухгалтерского учета.

На наш взгляд, более точно основные этапы эволюции подходов к оценке выделены Дружиловской Т.Ю. в статье «Исторические аспекты формирования требований к учетной политике и оценке объектов учета» (таблица 1).

На наш взгляд, важнейшим периодом развития оценки как науки является период со второй половины XIX в. по 1980-е гг. Первые теоретические разработки в области оценки объектов учета принадлежат российским и зарубежным ученым первой четверти XX в., в частности: К.И. Арнольду, Н.С. Аринушкину, Н.А. Блатову, Р.А. Вейцману, Л.И. Гомбергу, А.И. Гуляеву, А.М. Гинзбургу, Н.А. Кипарисову, Н.С. Лунскому, Ф.В. Езерскому, Ю. Идзири, Г. Никлишу, И.Р. Николаеву, А.П. Рудановскому, Дж. Понти, Ж. Савари, Г. Симону, Ф. Шмидту, Э. Шмаленбаху и др.

В этот период произошло формирование теории оценки и обоснование научных подходов к ней. Появляются новые виды и классификации оценок. Именно этот период стал отправной точкой для развития новых концепций, теорий, подходов к оценке различных объектов учета.

Значительный вклад в исследование вопросов оценки в настоящее время внесли следующие ученые: Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Ж. Ришар, М.И. Кутер, В.Ф. Палий, В.Д. Новодворский, Ч.Т. Хорнгрен, Д. Блейк, Дж. Линтнер, Е.А. Мизиковский, М.Р. Мэтьюс, Ж. Моссин, А.Н. Хорин, Я.В. Соколов, М.Х.Б. Перера, У.Ф. Шарп, Ш. Пратт, В.П. Савчук, А.Г. Грязнова и др.

Нами исследованы различные концептуальные подходы к оценке объектов бухгалтерского учета, заключающиеся в выборе метода оценки активов и обязательств или их сочетаний в рамках учетно-аналитической системы.

Таблица 1

Эволюция подходов к оценке как элементу метода бухгалтерского учета [3]

V в. до н.э.	V в. до н.э. — XII в.	XIII—XIV вв.	XV в. — первая половина XIX в.	Вторая половина XIX в. — 80-е гг. XX в.	90-е гг. XX в. — начало XXI в.
Появление оценки; оценка в товарах — всеобщих эквивалентах	Возникновение оценки в денежном рителе	Распространение оценки в денежном рителе на все объекты учета	Появление первых реалистичных попыток обоснования выбора применяемых оценок	Формирование теории оценки	Возникновение новой парадигмы учета — справедливой стоимости

Таблица 2

Влияние временных факторов на оценки в бухгалтерском учете [5]

Время измерения объектов	Время хозяйственных ситуаций		
	1. Прошлое	2. Настоящее	3. Будущее
1. Прошлое	1.1 Первоначальная (историческая) стоимость	1.2 Восстановительная стоимость	1.3 Капитализированная рента
2. Настоящее	2.1 Сопоставимая стоимость	2.2 Справедливая стоимость	2.3 Реализационная стоимость
3. Будущее	3.1 Остаточная стоимость	3.2 Ликвидационная стоимость	3.3 Прогнозные оценки

Таблица 3

Классификация видов стоимости на основе стадий нахождения объектов в обороте и временного фактора [3]

Стадия оборота Время измерения объектов	Поступление	Наличие	Выбытие
1. Прошлое		1. Фактическая себестоимость; 2. Учетная стоимость;	1. Стоимость продаж;
2. Настоящее	1. Первоначальная (фактическая) стоимость; 2 Учетная стоимость.	3. Остаточная стоимость; 4. Текущая (восстановительная) стоимость; 5. Справедливая стоимость; 6. Условная стоимость;	2. Утилизационная стоимость; 3. Остаточная стоимость;
3. Будущее		7. Возможная чистая стоимость продаж; 8. Приведенная стоимость	4. Ликвидационная стоимость

Профессор В.В. Ковалев справедливо отмечает: «Любой актив может оцениваться двояко: либо с позиции прошлого, т.е. вложенных в производство оцениваемого актива затрат (приоритет оценок по себестоимости или исторических цен), либо с позиции будущего, т.е. тех доходов, которые ожидаются к получению благодаря владению оцениваемым активом (приоритет оценок по справедливой стоимости)» [4].

В таблице 2 профессором Я.В. Соколовым раскрыто влияние временных факторов на оценки в бухгалтерском учете.

Из таблицы видно, что Я.В. Соколов выделяет девять временных оценок: прошлые, настоящие и будущие оценки прошлого, настоящего и будущего. Каждое из времен оценок находит свое применение в учете. В качестве наилучшей оценки, по мнению Я.В. Соколова, выступает справедливая стоимость. Справедливая стоимость — это сумма, на которую можно обменять соответствующий актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку, и независимыми друг от друга сторонами.

Следует отметить, что существование справедливой стоимости возможно только в условиях действующей коммерческой организации, не имеющей намерения или необходимости ликвидироваться, существенно сокращать масштабы деятельности либо осуществлять операции на невыгодных условиях.

В развитие теории Я.В. Соколова [5], и принимая во внимание разнообразие хозяйственных операций, объектов учета, целевые интересы пользователей, а также временной фактор, В.В. Карпова [3] предлагает классификацию видов стоимости на основе стадий нахождения объектов в обороте и временного фактора, представленную в таблице 3.

Данная классификация, по мнению автора, позволяет упорядочить выбор вида стоимости для каждого объекта учета и определить, какому отчетному периоду она соответствует.

Оценка активов и расходов становится реальным фактором, влияющим на хозяйственную деятельность коммерческих организаций. По его мнению, оценка по первоначальной стоимости оказывает ис-

кажающее влияние на величину вложенного капитала.

В.Ф. Палий в научной работе «Теория бухгалтерского учета: Современные проблемы» рассматривает два способа денежной оценки:

— по первоначальной стоимости (стоимость покупки или себестоимость производства, остаточная стоимость и дисконтированная стоимость);

— по восстановительной стоимости (текущая стоимость, погашаемая стоимость продажи, справедливая стоимость) [].

Кроме того, В.Ф. Палий рекомендует использовать восстановительную стоимость, считая ее аналогом «актуальной рыночной стоимости». По его мнению, восстановительную стоимость следует определять как рыночную стоимость, актуализированную по времени к совершению операции с активом или в более общем случае — к завершению операций и закрытию счетов (составлению отчетности) [6].

В.Д. Новодворский и А.Н. Хорин выделяют четыре концепции оценки величины активов и обязательств коммерческой организации, которые в конечном итоге строятся на двух оценках — текущей рыночной стоимости и исторической стоимости:

— объективная оценка («по ценам дня»);

— субъективная (частно-хозяйственная);

— восстановительная (цена производства);

— оценка фактических затрат [2].

Профессор М.И. Кутер [7] особое внимание уделяет пяти методам оценки активов (обязательств), представленным в таблице 4.

Анализируя рассмотренные в таблице 4 методы оценки, можно сделать вывод о том, что большинство применяемых методов ориентировано на рыночную стоимость, от которой зависит достоверность исчисления финансового результата.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в настоящее время отсутствует единая методология оценки объектов бухгалтерского учета.

На основании проведенного исследования нами предложены бухгалтерская и экономическая концепции оценки объектов бухгалтерского учета (рисунок 1).

Таблица 4

Методы оценки активов и обязательств

Методы оценки активов	Методы оценки обязательств
Фактическая стоимость приобретения	Фактическая стоимость (обязательств)
Восстановительная стоимость	Восстановительная стоимость погашения обязательств
Возможная цена продажи	Возможная стоимость погашения обязательств
Дисконтированная стоимость	Дисконтированная стоимость погашения обязательств
«Pro memorie» (для памяти)	—



Рисунок 1. Бухгалтерская концепция оценки объектов бухгалтерского учета

Из рисунка 1 можно сделать вывод о том, что бухгалтерские оценки объектов учета основаны на прошлых исторических данных и зачастую не содержат никакой информации о том, какие доходы могут быть получены коммерческой организацией в будущем. Источником информации является бухгалтерская (финансовая) отчетность.

При этом опыт развитых стран показывает, что важнейшей целью, обеспечивающей долгосрочное и устойчивое процветание коммерческих организаций, является создание стоимости. В свете такой переориентации особую актуальность приобретают вопросы оценки стоимости различных объектов учета.

Так, например, оценка собственного капитала в соответствии с традиционным (бухгалтерским) подходом не может в полном объеме удовлетворить информационные запросы инвесторов по следующим причинам:

- не учитываются внешние факторы, оказывающие влияние на деятельность организации (риски, инфляция и др.);
- недостаточная направленность в будущее (из-за использования показателей, относящихся только к одному периоду);
- искажение значений прибыли (из-за различной возрастной структуры долгосрочных активов) и пр.



Рисунок 2. Экономическая концепция оценки объектов бухгалтерского учета

Следовательно, для оценки собственного капитала необходимо использовать методы и приемы, позволяющие сформировать стоимостные показатели, характеризующие капитал.

Экономическая концепция, в отличие от традиционной (бухгалтерской), ориентирована на принятие стратегических решений по управлению коммерческой организацией [8].

Она основана на определении совокупных будущих экономических выгод, ожидаемых в результате предстоящей деятельности.

Стоимость объектов учета зависит от множества факторов, к наиболее значимым из которых, на наш взгляд, можно отнести:

- определение цели оценки объекта в зависимости от предпочтений пользователей, для которых осуществляется оценка;
- принятую учетную политику в коммерческой организации;
- избранную концепцию оценки (бухгалтерская или экономическая);
- избранную научную концепцию оценки активов и пассивов (историческая, смешанная, футуристическая);

— используемые при оценке подходы (затратный, доходный, сравнительный);

- выбор методики оценивания конкретного объекта в рамках данного подхода;
- выявление множественности сторон объекта, потенциально доступных для количественного оценивания.

Экономическая концепция, в отличие от традиционной бухгалтерской концепции, предусматривает определение стоимости объектов учета в зависимости от спектра решаемых задач; ориентацию на экономическое содержание ФХЖ с учетом влияния факторов макро- и микросреды; использование оперативной и прогнозной информации; применение методов дисконтированных денежных потоков, дивидендных методов, использование рыночной, экономической добавленной стоимости и формирование прогнозной отчетности.

В заключение хотелось бы отметить, что выбор концепции (бухгалтерской или экономической) для оценки различных объектов зависит от целей оценки и экономических интересов, преследуемых различными пользователями финансовой отчетности.

Примечания:

1. Что такое оценка? Значение и толкование слова otsenka, определение термина // Onlinedics.ru: крупнейший сборник онлайн-словарей. URL: <http://www.onlinedics.ru/slovar/soc/o/otsenka.html>
2. Новодворский В.Д., Хорин А.Н. О методах стоимостной оценки // Бухгалтерский учет. 1995. № 6. С. 12-17.
3. Карпова В.В. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учета и отчетности: современная теория и практика: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Н. Новгород, 2011.
4. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность и ее анализ (основа балансирования): учеб. пособие. М.: ТК Велби: Проспект, 2004. 432 с.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010.
6. Палий В.Ф. Оценка в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. 2007. № 3. С. 56-57.
7. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2008.
8. Дружиловская Т.Ю. Эволюция подходов к оценке как элементу метода бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 18.

References:

1. What is the score? The meaning and interpretation of the word otsenka, definition // Onlinedics.ru: the largest collection of online. URL: <http://www.onlinedics.ru/slovar/soc/o/otsenka.html>.
2. Novodvorsky V.D., Chorin A.N. Methods of valuation // Accounting. 1995. № 6. Pp. 12-17.
3. Karpova V.V. Value measurement in the accounting system of accounting and reporting: contemporary theory and practice: Author's summary of dissertation for Doctor of Economics degree. Nizhny Novgorod, 2011.
4. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. Financial reporting and analysis (the basis of the maintenance of balance): the manual. M.: TK Valby, publishing house Prospect, 2004. 432 pp.
5. Sokolov Ya.V. Accounting as a sum of the facts of economic life: the manual. M: Master; INFRA-M, 2010.
6. Paliy V.F. Assessment in accounting // Accounting. 2007. № 3. Pp. 56-57.
7. Kuter M.I. Accounting Theory: textbook. 3rd ed., Rev. and ext. M.: Finance and Statistics, 2008.
8. Druzhilovskaya T.Yu. Evolution of approaches to the assessment as an element of accounting method // International accounting. 2014. № 18