

2.4. УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПОДХОДОВ К ОЦЕНКЕ НЕМОНЕТАРНЫХ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Жиглей И.В., д.э.н., профессор кафедры учета и аудита;

Чалая И.И., аспирант кафедры учета и аудита

*Житомирский государственный
технологический университет,
Украина*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Разработан алгоритм принятия решений о выборе способа оценки немонетарных оборотных активов под влиянием временных факторов. Предложены модифицированные базы оценки активов с позиций их физического и стоимостного движения в различные промежутки времени. Сделан вывод о том, что использование модифицированных баз оценки немонетарных оборотных активов позволит приблизить систему бухгалтерского учета к реальной действительности и определить подлинную стоимость активов компании.

В рыночных условиях хозяйствования большой интерес в организации бухгалтерского учета немонетарных оборотных активов предприятия приобретает их правильная оценка в соответствующий период времени, поскольку от объективности ее выбора напрямую зависит достоверность исчисления финансового результата. Проблематика поиска подходов к формированию достоверной стоимостной оценки немонетарных оборотных активов является достаточно основательной для решения, ведь от использованной методики оценки зависят качество и достоверность отчетных показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение предприятия, а также обеспечение эффективного функционирования национальной экономики в целом. Оценка (переоценка) является тем действенным механизмом, который превращает баланс предприятия из хранилища информации, полученной при использовании бухгалтерских методов, в ценный источник информации о реальном финансовом состоянии фирмы [16, с. 119].

Каждый субъект хозяйствования является участником рыночных отношений, поэтому изменение покупательной способности денежной единицы во времени приводит к изменению стоимости ресурсов отдельного предприятия. Это требует изменения данных бухгалтерского учета, который призван фиксировать и интерпретировать факты хозяйственной жизни и хозяйственные процессы предприятия [18, с. 22].

Вопросам оценки активов в бухгалтерском учете посвящены труды таких ученых, как Н.М. Бразилий [13], Р.О. Костырко [15], Л.Г. Ловинской [16], Н.А. Остапюк [18], А.П. Рудановского [5], Я.В. Соколова [8, 9], И.В. Супруновой [20], Е.С. Хендриксена, М.Ф. Ван Бреда [10] и др. Однако на сегодняшний день недостаточно широко раскрыт выбор оптимальной

комбинации оценок для определения реальной стоимости немонетарных оборотных активов, которые подвергаются не только физическому движению, но и движению стоимости под действием факторов времени. От правильности стоимостного отображения состояния и движения объектов в процессе осуществления хозяйственных операций в значительной степени зависит объективность учетных данных для общей характеристики показателей применения материальных ресурсов предприятий и точность определения финансовых результатов.

Основным свойством информации об активах, которая формируется в системе бухгалтерского учета, является ее способность влиять на экономические решения и ожидания пользователей, поскольку помогает им оценивать события прошлого, настоящего и будущего.

Система бухгалтерского учета базируется на принципе единого денежного измерителя, однако покупательная способность денежных единиц во времени постоянно меняется, способствуя колебанию всех оценок активов и обязательств, что ведет к потере информативности показателей бухгалтерского учета. Фактор времени прямо влияет на использование активов в хозяйственной деятельности и определяется стоимостной характеристикой, выраженной в денежной форме. Существование проблемы асимметричности и недостаточности информации о немонетарных оборотных активах и несоответствие ее реалиям настоящего связано прежде всего с игнорированием фактора времени, который лишает денежную единицу определенного смысла (главной предпосылкой идентификации монетарных и немонетарных активов стало появление денег как средства платежа и средства обращения).

Система оценок, применяемая в бухгалтерском учете, имеет многофункциональный характер. Последняя необходима в процессе хозяйственной деятельности:

- поступление и выбытие активов;
- возникновение прав и обязательств;
- осуществление таких операций, как купля-продажа, аренда имущества, залог, страхование, инвестирование, переоценка активов;
- создание, объединение, ликвидация предприятия;
- осуществление права наследования, исполнение судебного решения и тому подобное.

Этим обстоятельством объясняется существование различных видов оценок, которые определяют целым набором свойств, позволяющих характеризовать объект и субъект измерения, время и критерии оценки, виды измерителей, основания и методы расчетов. Применение того или иного вида диктуется целями, для которых определяется данная оценка, а также в интересах соответствующей категории пользователей.

Процесс оценки активов предприятия дает реалистичное представление о том, как фирма работает в разные промежутки времени, в том числе и в будущем. Значение оценки немонетарных оборотных активов при поступлении и выбытии по соответствующему каналу в соответствующий период времени трудно переоценить, поскольку наиболее точное ее определение влечет за собой достоверное

исчисление суммы финансового результата, полученного предприятием за отчетный период. Трудно не согласиться с мнением Б. Нидлза, Х. Андерсона и Д. Колдуэлла, которые считают, что ошибка в исчислении стоимости материальных запасов (немонетарных оборотных активов) на конец отчетного периода влечет соответствующую ошибку при исчислении прибыли в финансовой отчетности [3, с. 159]. В свою очередь оценка немонетарных оборотных активов оказывает прямое влияние на себестоимость произведенной продукции, сумму налога на прибыль, подлежащего уплате, а также на сумму налога на добавленную стоимость. От достоверной оценки информации о размерах активов зависит и значение собственного капитала [21, с. 8].

Возрастание информационных потребностей пользователей приводит к необходимости совершенствования методических подходов к достоверной и реальной оценке немонетарных оборотных активов в соответствующие временные промежутки с целью выполнения бухгалтерским учетом своих функций, а также избежание существования учетных данных вне времени.

Выбор концепции стоимостной оценки зависит от целей оценки, ожиданий и экономических интересов различных пользователей учетной информации, периода времени, в который производится оценка оборотных активов.

Довольно часто оценку называют субъективной, поскольку она условна и может существенно видоизменяться в зависимости от ряда факторов:

- множественности подходов к оценке конкретного объекта (методы списания запасов при выбытии влияют на стоимость готовой продукции, финансовые результаты);
- множества сторон объекта, потенциально доступных для количественного оценивания (способ поступления актива: по договору, по обмену, самостоятельное изготовление и т.п.);
- установленных целей (как вклад в уставный капитал, для перепродажи, для использования в производстве);
- интересов пользователей, для которых готовятся количественные оценки (различные социально-экономические партнеры);
- принятой учетной политики;
- способа появления актива предприятия (приобретение за плату – исторической (фактической) себестоимости; безвозмездно – по справедливой стоимости и т.д.) [2, с. 152].

Однако наиболее существенное влияние на процесс оценки активов, особенно немонетарных, оказывают временные факторы, которые вызывают изменение их стоимости, а не физической формы. Реальной проблемой современного бухгалтерского учета является то, что «оборотные активы представлены в активе баланса вне времени, и поэтому их ценность и условна, и обманчива» [9].

Временные факторы – это соответствующие факты хозяйственной жизни, которые воплощают в себе процессы, события или операции, что оказывает или должно оказывать влияние на изменение стоимости объектов немонетарных оборотных активов предприятия в системе бухгалтерского учета в зависимости от течения времени.

К временным факторам можно отнести:

- инфляционные процессы;
- изменения конъюнктуры рынка;
- ожидания субъекта хозяйствования (отсутствие потребности в немонетарных оборотных активах, интересы собственника, возможности предприятия, имеющиеся риски);
- прошедшие события (выбранный метод оценки актива в прошлом);
- наличие неопределенности (условия определенности, вероятной неопределенности, полной неопределенности).

Анализ временных факторов позволяет сделать выводы об их разном влиянии на выбор методов оценки оборотных активов с позиций настоящего и будущего, а также вызывают изменения стоимости активов, т.е. приводят к так называемому движению стоимости.

Движение стоимости – это изменение номинальной стоимости активов под влиянием временных факторов. Так как временные факторы приводят как к уменьшению покупательной способности денежной единицы или не оправданию ожиданий экономических агентов о получении экономических выгод в будущем, так и к обратному эффекту, то движение стоимости можно разделить на негативное и позитивное. Позитивное движение стоимости показывает сумму превышения реальной стоимости активов над их номинальной, негативный – имеет обратное противоположное значение.

Изучение движения стоимости немонетарных оборотных активов под влиянием временных факторов позволит выбрать самый эффективный метод оценки данных активов с позиции настоящего и будущего, приблизить стоимость актива к реальной действительности и избежать фиктивного раздувание актива баланса.

Фактическое получение немонетарных оборотных активов на предприятии, их перемещение между стадиями оборота или жизненного цикла и т.д. также оказывает прямое влияние на выбор методов оценки в бухгалтерском учете. Однако такие факты хозяйственной жизни приводят к появлению немонетарного актива на предприятии или изменению его материальной формы, поэтому их целесообразно считать физическим движением таких активов. На появление физического движения немонетарных оборотных активов влияют материальные факторы:

- сумма затрат факторов производства;
- выбор канала поступления или выбытия актива;
- жизненная стадия (оборот);
- качество актива и условия его хранения;
- совершение противоправных действий.

Все пользователи учетной информации стремятся предусмотреть и спрогнозировать «завтра», используя всю доступную информацию (наличие рациональных ожиданий, «направленных в будущее») [14, с. 1060]. Очевидным является необходимость ориентации экономических субъектов на реальные, а не на номинальные значения экономических переменных с целью преодоления «денежной иллюзии», которая может быть реализована при условии учета временных факторов в системе бухгалтерского учета. Тот факт, что согласно, украинскому законодательству, немонетарные оборотные активы от-

ражаются в бухгалтерском учете и отчетности по наименьшей из двух оценок: первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации, – негативно влияет на всю систему бухгалтерского учета, поскольку свидетельствует о безусловном и беспрекословном поддержании принципов осмотрительности (консерватизма) и исторической (фактической) себестоимости, нарушает принцип полного отображения, соответствия и начисления доходов и расходов (через регулирование расходов отчетного периода), постепенно отдаляя ее от реального состояния экономики и порождая «денежные иллюзии». «Концепция наименьшей оценки активов может привести к занижению стоимости активов и завышению прибыли» [10, с. 319], что будет вводить потенциальных инвесторов и владельца в заблуждение.

Утверждение концепции наименьшей оценки активов и принципа консерватизма произошло в XIX в., когда баланс выполнял функцию отчета перед кредиторами. Это было обусловлено отсутствием отчетных данных, по которым можно было бы разработать прогнозы размещения средств [10, с. 318], т.е. проблемой игнорирования временных факторов при оценке стоимости активов в бухгалтерском учете.

Отдельные украинские положения (стандарты) бухгалтерского учета (П(С)БУ) и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) как базовый подход к оценке активов в бухгалтерском учете рекомендуют использовать историческую себестоимость, однако как альтернативный подход позволяют использовать оценку по чистой стоимости реализации. Разница в использовании двух озвученных подходов зависит от конкретной цели и объекта оценки: оценка по первоначальной стоимости – для «расчета (оценки) прибыли, который основан на методологическом принципе «доходы-расходы» [16, с. 66], по чистой стоимости реализации – для «объективной оценки статей баланса. Методологический принцип такого подхода базируется на соотношении актив / кредиторская задолженность [16, с. 66].

Для того чтобы при оценке немонетарных оборотных активов в бухгалтерском учете полностью учесть временность, необходимо рассматривать ее как «организованную структуру, которая состоит из трех элементов: прошлого, настоящего и будущего» [7], т.е. с позиции целостности.

Действие временных факторов приводит к изменению стоимости немонетарных оборотных активов, вызывает появление движения стоимости и установления справедливой цены актива, которая является равновесной ценой, состоящей из суммы цены актива и денежной оценки времени, затраченного на его приобретение или реализацию.

Цены на немонетарные оборотные активы в течение года постоянно меняются, в результате чего одно и то же количество данных активов может быть приобретено по разной цене. В частности, влияние временных факторов на изменение стоимости активов украинских предприятий за январь-ноябрь 2014 г. осуществляется резким ежемесячным ростом цен промышленной продукции, а также потребительских цен. О такой негативной тенденции свидетельствуют официальные данные Государственной службы статистики Украины,

которые представлены в виде индекса цен производителей промышленной продукции, который является показателем изменения цен во времени в сфере промышленного производства и исчисляется по модифицированной формуле Ласпейреса.

Так, с позиций настоящего индекс цен производителей промышленной продукции в ноябре 2014 г. до октября 2014 г. составил 104,2% (апрель-март – 106,1%; май-апрель – 104,3%; июнь-май – 103,6%; июль-июнь – 102,7%; август-июль – 102% и т.д.), что свидетельствует о ежемесячном росте цен на все материальные ресурсы предприятий. В частности, если рассмотреть индекс изменения цен по видам промышленности (к предыдущему месяцу), то самые высокие показатели отражены по поставке электроэнергии, газа и кондиционированного воздуха (ноябрь-октябрь – 108,7%; август-июль – 103,0%; июль-июнь – 108,8%), текстильному производству, производству одежды, кожи, изделий из кожи и других материалов (ноябрь-октябрь – 103,1%; август-июль – 101,3%; июль-июнь – 101,6%; апрель-март – 105,0%), производству изделий из древесины, производству бумаги и полиграфической деятельности (ноябрь-октябрь – 104,5%; август-июль – 102,2%; апрель-март – 106,2%) [23].

Если анализировать индекс цен производителей промышленной продукции к декабрю предыдущего года (с позиций прошлого), то наблюдается значительное изменение его стоимости: ноябрь – 131,8%; октябрь – 126,5%; сентябрь – 127,4%; август – 124,4%. В частности, по видам промышленности: текстильное производство; производство одежды, кожи, изделий из кожи и других материалов (ноябрь – 122,1%; октябрь – 118,4%; сентябрь – 116,5%; август – 114,6%); производство кокса и коксопродуктов (ноябрь – 163,7%; октябрь – 151,4%; сентябрь – 129,1%; август – 123,8%); изготовление изделий из древесины, производство бумаги и полиграфическая деятельность (ноябрь – 130,3%; октябрь – 124,7%; сентябрь – 123,5%; август – 119,9%) [20]. Такие значительные изменения стоимости материальных ресурсов по сравнению с прошлым периодом еще раз доказывают, что отражение движения стоимости немонетарных оборотных активов по исторической себестоимости ведет к снижению и потере информативности показателей бухгалтерского учета, отдалению от реальной действительности через представление его вне времени. В связи с вышеуказанным, необходимость осуществления процесса переоценки немонетарных оборотных активов в настоящем и будущем не вызывает никакого сомнения, причем включая как их уценку, так и дооценку.

Раскрытие содержания и информации о влиянии временных факторов на выбор наиболее достоверной оценки немонетарных оборотных активов в бухгалтерском учете остается существенной проблемой, требующей создания алгоритма ее определения с целью формирования показателей, характеризующих реальную стоимость активов фирмы и состояние его финансово-хозяйственной деятельности.

Решение этого проблемного вопроса обеспечивается путем выделения физического движения и движения стоимости немонетарных оборотных активов с последующим выбором модифицированных

баз оценок и расчетом скорректированных первоначальной и справедливой стоимости (рис. 1).

Анализ влияния временных факторов свидетельствует о превосходстве и необходимости использования настоящих и будущих оценок оборотных активов в бухгалтерском учете для реального отображения движения стоимости, что можно реализовать с помощью справедливой стоимости путем проведения переоценки (уценки и дооценки). Справедливой стоимости в соответствии с МСФО 13 «Оценка справедливой стоимости» принято считать цену, которая была бы получена от продажи актива, или которая была бы уплачена за передачу обязательства, в обычной операции между участниками рынка на дату оценки [11].

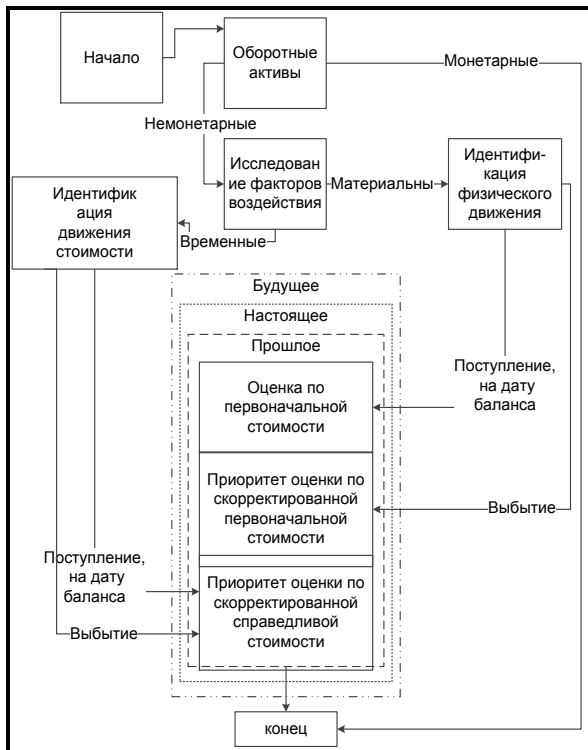


Рис. 1. Принятие решения о выборе способа оценки под влиянием временных факторов

Некоторые ученые считают, что «оценка по рыночным ценам представляет собой крупнейший залог точности определения ценностей продуктов» [17, с. 411]. Рудановский А.П. отмечал, что оценка по продажным ценам товаров имеет такое контрольное значение, которого не имеет оценка по себестоимости, позволяющая скрыть скидки, уценки и наценки, показывая только фактическую выручку, и покрывать скрытые убытки на одних изделиях прибылью на других [19, с. 461]. Поскольку «критерий стоимости любого предмета является его рыночная цена. Она является высшим пределом для определения стоимости» [6, с. 12].

Временные факторы приводят к движению стоимости активов в будущем, в свою очередь материальные факторы свидетельствуют о физическом движении активов, которое фактически состоялось в прошлом или происходит на данный момент времени (настоящее), является стабильным, подтвержденным первичными документами и затратами факторов произ-

водства. Оценка немонетарных оборотных активов по исторической (фактической) себестоимости в результате их физического движения имеет наибольшее преимущество, поскольку указывает на реальную ценность актива для компании в момент его приобретения [10, с. 310]. Она является наилучшей минимальной оценкой, признанной отечественными и международными стандартами. Однако первоначальную стоимость намного легче определить, чем измерить, поскольку в данном вопросе также возникает ряд проблемных аспектов в связи с существованием концепций себестоимости: минимальных затрат (prudent costs) и нормативных затрат (standard costs). Вариация возможных способов оценки физического движения немонетарных оборотных активов по исторической стоимости (prudent costs, standard costs) в разных интерпретациях направлена на достижение критерия достоверности показателей финансовой отчетности, а главное – установление первоначальной стоимости активов. Поэтому учетной политикой предприятия нужно предусмотреть выбор наиболее целесообразного метода вычисления первоначальной стоимости немонетарных оборотных активов в результате их физического движения, перечень минимальных или нормативных расходов, а также условий их включения в себестоимость актива.

Одним из основных недостатков оценки активов по себестоимости является изменение их стоимости с течением времени, поэтому по окончании длительного промежутка времени она может потерять значение как мера стоимости ресурсов предприятия, как оценка потенциала или как текущая рыночная цена актива [10, с. 310]. Это еще раз доказывает, что оценка движения стоимости немонетарных оборотных активов по первоначальной стоимости нецелесообразна, так как приводит к тому, что учетная информация теряет признаки достоверности, уместности, становится нерелевантной.

Существенным преимуществом оценки по справедливой стоимости является возможность обеспечения сопоставимости показателей относительно немонетарных оборотных активов, полученных в разные промежутки времени. Однако слабой стороной такой оценки выступает ориентация на ожидания субъекта хозяйствования, а также условность ее характера из-за отсутствия реальной хозяйственной операции и подтверждающих первичных документов. Ожидание будущих выгод определяет альтернативность выбора возможных реализаций производственных и финансово-хозяйственных целей во времени, кроме того от рациональных ожиданий экономических субъектов зависит вероятность получения будущих доходов собственника, определение реальной стоимости активов фирмы, поэтому можно считать, что «ожидания есть более точными, чем определенные математические модели...» [23, с. 4]. Рациональные ожидания экономических субъектов ориентируют на более полную и достоверную информацию, полученную с помощью анализа и оценки как прошлых, так и будущих периодов.

Учитывая рациональность ожиданий экономических субъектов и возможность выбора методов оценки стоимости немонетарных оборотных активов, которые максимизируют применения всей доступной инфор-

магии в зависимости от обстоятельств, справедливую стоимость можно оценить по следующим методам, рекомендованным МСФО 13: рыночный подход, затратный подход и доходный подход [1]. Международный стандарт определяет оценку справедливой стоимости как точку в диапазоне, которая лучше всего представляет справедливую стоимость при соответствующих обстоятельствах, определять ее предприятию разрешено используя методы оценки стоимости, которые соответствуют одному или нескольким из указанных подходов (табл. 1) [16, с. 93-95; 11; 1, с. 236; 19, с. 63].

Выбор подхода к оценке немонетарных оборотных активов по справедливой стоимости должен быть взвешенным и наилучше отражать справедливую стоимость таких активов в определенный период

времени при существующих обстоятельствах.

Наличие движения стоимости немонетарных оборотных активов под влиянием временных факторов и проблематичность его оценки по исторической себестоимости указывает на необходимость параллельного существования во временном промежутке обеих оценок: первоначальной и справедливой стоимости, поскольку «...необходима не критика различных видов оценки, а разумное и обоснованное их сочетание» [21, с. 184]. В количественном выражении стоимость активов по цене приобретения равнозначна первоначальной их стоимости и должна использоваться как ретроспективная базовая точка отсчета реальной стоимости актива на момент приобретения при дальнейших переоценках под влиянием временных факторов [13, с. 24].

Таблица 1

ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДХОДОВ К ОЦЕНКЕ НЕМОНЕТАРНЫХ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ

Название подхода	Суть подхода	Принцип	Активы, для которых предусмотрен подход	Период оценки
Рыночный	Использование цены и другой уместной информации, генерируемой операциями на рынке с идентичными или сопоставимыми активами	Спроса и предложения, замещения	Производственные запасы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, товары	Прошлый, настоящий
Расходный	Отражает сумму, которая нужна была бы сейчас, чтобы заменить эксплуатационную мощность актива	Полезности, замещения	Незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства, готовая продукция	Прошлый, настоящий
Доходный	Превращает будущие суммы в одну текущую величину, отражает нынешние рыночные ожидания в отношении таких будущих величин	Ожиданий, эффективности использования	Все немонетарные оборотные активы	Будущий

Причем физическое движение немонетарных оборотных активов, обусловленное материальными факторами, отражает их оценку по себестоимости, а движение стоимости, вызванное временными факторами – по справедливой стоимости. Такой шаг позволит максимально приблизить систему бухгалтерского учета к реальной действительности, позволит пользователям реально оценивать финансовое положение фирмы в будущем и принимать рациональные управленческие решения. В то же время поможет сохранить действие основных принципов (консерватизма, исторической (фактической) себестоимости и т.п.) и функции бухгалтерского учета, позволит избежать их нарушения и условности.

Учитывая вышесказанное, можно предложить модифицированные базы оценки для отражения в системе бухгалтерского учета физического и стоимостного движения немонетарных оборотных активов, учитывающих фактор времени и обеспечивающих достоверность учетной информации (табл. 2).

Как было указано выше, стоимость активов существенно зависит от временных факторов, поэтому «все оценки будут отличаться моментом измерения, к которому относится критерий оценки, и моментом, для которого предназначены её результаты» [17, с. 92].

Рассматривая оценку как элемент метода бухгалтерского учета, с помощью которого осуществляется измерение стоимости его объектов в определенный момент времени (прошлое, настоящее, будущее), целесообразно сосредоточиться на предположении, что если «прошлое не выступает как трансцендентность позади моего настоящего, то теряется надежда связать прошлое с настоящим» [7] и будущим.

Поэтому оценивание физического движения немонетарных оборотных активов по первоначальной стоимости достоверно подтверждает и сохраняет прошлые (исторические) оценки, а параллельное отображение движения стоимости по скорректированной справедливой стоимости приближает учетную информацию к реальной действительности. Такой подход позволяет «постоянно сохранять возможность изменить значение прошлого, поскольку оно является прошлым настоящим, у которого есть будущее» [7].

Выбор модифицированной базы оценки зависит от периода времени, а также от вида движения немонетарного оборотного актива (табл. 2). С позиции прошлого физическое движение таких активов целесообразно оценивать по первоначальной стоимости (сумма фактических затрат, производственная себестоимость, балансовая стоимость замены и т.д.), порядок

формирования которой определен П(С)БУ 9 «Запасы» [12]. Движение стоимости будет отражаться по скорректированной справедливой стоимости (справедливая стоимость актива, полученная в результате уценки или дооценки за минусом первоначальной стоимости)

на прошлую дату оценки. Использование скорректированной справедливой стоимости в системе бухгалтерского учета позволит избежать условности, фиктивного раздувание и манипулирования стоимостью данных активов.

Таблица 2

МОДИФИЦИРОВАННЫЕ БАЗЫ ОЦЕНКИ НЕМОНЕТАРНЫХ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

Движение	Прошрое			Настоящее			Будущее		
	по-ступ-ление	дата ба-ланса	выбы-тие	по-ступ-ление	дата баланса	выбытие	поступ-ление	дата ба-ланса	выбытие
Физиче-ское дви-жение	Первоначальная стои-мость			Первоначальная стоимость			Скорректиро-ванная первоначальная стоимость		
Движение стоимости	Скорректирова-нная справедливая стоимость			Скорректирова-нная стоимость замещения			Скорректирован-ная справедливая стоимость		
	Первоначальная стои-мость			Первоначальная стоимость			Первоначальная стои-мость		
	Скорректированные ожидаемые будущие расходы, связанные с заменой актива			Скорректированные ожидаемые будущие расходы, связанные с заменой актива			Скорректированная ожидаемая справедливая стоимость		

С позиций настоящего оценку физического движения активов при поступлении и дату баланса целесообразно осуществлять по первоначальной стоимости. На дату выбытия предлагается использовать скорректированную первоначальную стоимость, которая будет учитывать сумму скорректированной справедливой стоимости в части выбывших в результате физического движения немонетарных оборотных активов.

Движение стоимости на дату поступления будет отражаться по скорректированной стоимости замены (стоимостью замены за вычетом первоначальной стоимости). Стоимостью замены целесообразно считать рыночную стоимость, которая согласно МСФО 13 является ожидаемой денежной суммой, за которую актив может быть обменян в транзакции на дату оценки между добровольным покупателем и добровольным продавцом, которые не связаны между собой, после надлежащего маркетинга и в условиях, что стороны осведомлены и действовали рассудительно и без принуждения [11]. На дату баланса и при выбытии немонетарного оборотного актива будет использоваться скорректированная справедливая стоимость.

Использование будущих оценок является прерогативой рационального и оптимизирующего поведения экономических субъектов и предназначено для планирования и прогнозирования развития событий в будущем. «Будущего нет, оно... представляет собой непрерывное становление возможностей настоящего» [7], поскольку напрямую зависит от временных факторов, а в большинстве от ожиданий экономических агентов. Кроме того, субъект хозяйствования, который отличается рациональным поведением и низкой оценкой времени, будет искать пути поступления немонетарных оборотных активов по наименьшей стоимости, но достаточно долго, а с высокой оценкой времени – приобретет на черном рынке. Наличие рационального поведения экономических агентов доказывает значимость и целесообразность использования оценки в будущем.

В таком случае оценка активов в результате их физического движения будет сохраняться по принципам оценки в настоящем. Движение стоимости

немонетарных оборотных активов при поступлении будет оцениваться по скорректированным на сумму первоначальной стоимости ожидаемыми будущими расходами, связанными с заменой актива. В случае оценки на дату баланса и при выбытии – по скорректированной ожидаемой справедливой стоимости на сумму первоначальной стоимости.

Отображение первоначальной стоимости немонетарного оборотного актива по справедливой стоимости под влиянием временных факторов возможно путем проведения переоценки, причем как уценки, так и дооценки. Нельзя не поддержать мнение Н.А. Остапюк, которая отмечает, что переоценка запасов, в ходе которой корректируется их стоимость на общий уровень цен в текущем периоде, необходима для того, чтобы обеспечить нивелирование процессов вымывания капитала предприятия, происходящего за счет завышения суммы прибыли в связи с инфляционными процессами, а, следовательно, и завышения суммы налога на прибыль, которого фактически у предприятия нет, так как полученная выручка была направлена на покрытие себестоимости продукции и ценового роста [18, с. 68]. Такой результат отрицательно сказывается на финансово-хозяйственном состоянии предприятия, снижает конкурентоспособность фирмы на рынке, повышает риск неплатежеспособности.

Избегая процедуры переоценки активов, предприятия способствуют искажению реальной информации в финансовых отчетах, противоречат основным принципам бухгалтерского учета (полного освещения), на противодействие реального определения и восприятия их как доходов будущих периодов, которые на самом деле выступают затратами прошлых периодов, которые реально не соответствуют положению вещей при определении финансового результата, составлении финансовых отчетов. Это негативно влияет на решение пользователей бухгалтерского учета, так как наводит их на ложные выводы. Как отмечает Н.А. Остапюк, использование исторической себестоимости на предприятиях ведет к сопоставлению доходов будущих периодов с затратами прошлых периодов, оказывает отрица-

тельное влияние на финансовые результаты в сторону их фиктивного завышения, завышения налога на прибыль, дивидендов и т.п. [12, с. 70]. Считаем, что использование модифицированных баз оценки немонетарных оборотных активов, а именно скорректированной первоначальной и справедливой стоимости, позволит более рационально и эффективно выполнять бухгалтерским учетом свои функции, поскольку с помощью учетной информации будут формироваться показатели, которые реально будут характеризовать финансово-хозяйственную деятельность предприятия в соответствующий момент времени.

Ориентация системы бухгалтерского учета на будущее путем выделения физического и стоимостного движения немонетарных оборотных активов позволяет учесть фактор времени при выборе способов оценки указанных объектов бухгалтерского учета, позволяет приблизить учетную информацию к экономическим реалиям с одновременным сохранением основных бухгалтерских принципов, позволит эффективнее принимать управленческие решения.

Литература

- Бланк И.А. Управление активами [Текст] / И.А. Бланк. – Киев : Ника-Центр, Эльга, 2002. – 720 с.
- Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы [Текст] / В.В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
- Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл и др. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
- Панков Д.А. Учет и анализ в макроэкономической системе финансового менеджмента: теория, методология, методики [Текст] / Д.А. Панков. – Гродно : ГрГУ, 2001. – 558 с.
- Рудановский А.П. О необходимости оценки товаров своих и покупных на товарных складах и в магазинах по продажной оценке, а не по себестоимости [Текст] / А.П. Рудановский // Вестн. ИГБЭ. – 1929. – №5.
- Руссиян И.П. Основы счетной науки [Текст] / И.П. Руссиян // Счетоводство. – 1900. – №11.
- Сартр Ж.-П. Бытие и ничто: опыт феноменологической онтологии [Электронный ресурс] / Жан-Поль Сартр. URL: <http://psylib.org.ua/books/sarttr03/index.htm>.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Магистр, 2010. – 224 с.
- Соколов Я.В. Время в бухгалтерском учете [Текст] / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет, налогообложение, отчетность, 1С : бухгалтерия. // Занимательная бухгалтерия. URL: <http://www.buh.ru/document-1036>.
- Хендриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
- Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 (МСФЗ 13). Оцінка справедливої вартості IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями). URL: zakon.rada.gov.ua.
- Бразілій Н.М. Концептуальні підходи до вартісного вимірювання в системі бухгалтерського обліку [Текст] / Н.М. Бразілій // Вісник університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3. – С. 235-240.
- Історія економічних вчень: підручник / за ред. В.Д. Базилевича. – К.: Знання, 2004. – 1300 с.
- Костирко Р.О., Тертична Н.В., Шевчук В.О. Комплексна оцінка вартості підприємства: Монографія [Текст] / за заг. ред. докт. екон. наук, академіка НАН України М.Г. Чумаченка. – Х.: Фактор, 2008. – 278 с.
- Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія [Текст] / Л.Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
- Людоговский А. Основы сельскохозяйственной экономики и сельскохозяйственного счетоводства [Текст] / А.Людоговский. – СПб., 1875.
- Остап'юк Н.А. Розвиток теорії та методології облікового відображення інфляційних процесів: монографія. [Текст] / Н.А. Остап'юк. – Житомир, 2012. – 347 с.
- Оценка имущества и имущественных прав в Украине: Монография [Текст] / Н. Лебедь, А. Мендрул, В. Ларцев [и др.]; под ред. Н. Лебедь. – Киев : Принт-Экспресс, 2002. – 688 с.
- Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
- Супрунова І.В. Незалежна оцінка в бухгалтерському обліку [Текст] / І.В. Супрунова // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 183-188.
- Яремко І.І. Економічні категорії в методології обліку: Монографія [Текст] / І.І. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.
- Robert E.L. Rational expectations and econometric practice [Text] / Robert E. Lucas, Thomas J. Sargent. – Minneapolis : Sargent university of Minnesota press. – 409 p.

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; временные факторы; движение стоимости активов; историческая себестоимость; модифицированные базы оценки; немонетарные оборотные активы; оценка; переоценка; справедливая стоимость; стоимость замещения

Жиглей Ирина Викторовна

Чалая Ирина Илларионовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что система бухгалтерского учета основывается на принципе единого денежного измерителя, однако покупательная способность денежных единиц во времени постоянно меняется и способствует колебанию во времени всех оценок активов и обязательств, что может привести к потере информативности показателей бухгалтерского учета. Поэтому усовершенствование способов оценки немонетарных оборотных активов в различные промежутки времени становится все более актуально.

Научная новизна и практическая значимость. В статье обосновано влияние временных факторов на выбор модифицированной базы оценки немонетарных оборотных активов в бухгалтерском учете. Авторское утверждение о необходимости учета движения стоимости немонетарных оборотных активов по справедливой стоимости является интересным, но может быть несколько сложным в условиях отсутствия активного рынка. Оценка немонетарных оборотных активов с позиции разных промежутков времени может быть применена как основа планирования, прогнозирования и управления активами компаний.

Заключение. Рецензируемая статья заслуживает положительной оценки, отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к изданию.

Легенчук С.Ф., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой учета и аудита Житомирского государственного технологического университета

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)