

СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД К КЛАССИФИКАЦИИ СТОИМОСТНЫХ ОЦЕНОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Статья посвящена одному из центральных вопросов теории бухгалтерского учета – классификации стоимостных оценок. Автор на основе обобщения многообразия современных классификаций и критического их анализа производит существенные уточнения и дополнения в классификации по таким признакам, как предмет оценки, метод и функции оценок; обосновывает необходимость классификации оценок в зависимости от влияния на качественную характеристику показателей бухгалтерской отчетности и излагает авторское видение содержания этой классификации.

Методология стоимостной оценки была и остается одной из сложных проблем на всех этапах развития бухгалтерского учета. Это относится, в частности, и к современному этапу его развития, который характеризуется активным использованием альтернативных способов стоимостной оценки объектов бухгалтерского наблюдения. Поэтому для обоснования общей философии концепции бухгалтерского учета в этих условиях необходима научно обоснованная классификация системы оценок, в подходах к которой нет однозначного мнения среди отечественных ученых.

Так, такие ученые, как В.Д. Новодворский и А.Н. Хорин, выделяют четыре типа оценок [8]. Первый тип оценок – это оценки по себестоимости, который подразделяется на оценки по покупной стоимости или стоимости приобретения и на оценки по стоимости изготовления. Второй тип оценок представлен оценками по современной (рыночной) стоимости. Третий тип оценок – это оценки по эксплуатационной годности, определяемые экспертным путем профессиональным оценщиком. Четвертый тип оценок представляет оценки на основе капитализации приносимого дохода.

Эти типы оценок являются, в сущности, не классификацией оценок, а общими подходами к методам оценки объектов учета. Указанные типы оценок более полно представлены, на наш взгляд, в классификации оценок Я.В. Соколова и В.Я. Соколова, которые рассматривают группировку оценок по следующим трем основаниям: по предмету оценки, по методам ее проведения и по функциям оценки [12, с. 199–206; 13, с. 55–59].

По предмету оценки в соответствии с данной классификацией выделяются шесть групп оценок: по измеряемому объекту, по

отношению субъекта измерения к оценке, по отношению критериев исчисления к субъекту измерения, по видам измерения, по типам расчетов и по временной принадлежности.

Первая группа оценок в зависимости от объекта оценки подразделяется на индивидуальные и агрегатные оценки. **Индивидуальные оценки** – это оценки единицы актива или затрат, например стоимость станка, автомобиля или одной тонны угля, одного квадратного метра жилья и т. д. **Агрегатные оценки** отражают стоимость некоторой совокупности объектов учета.

Данная группа оценок созвучна оценкам, выделяемым М.Ю. Медведевым как дифференциальные и интегральные оценки. Индивидуальные оценки при этом трактуются как **дифференциальные оценки**, под которыми понимается оценка составных частей отдельных объектов хозяйственной деятельности и вещественного состава каждой такой части [7, с. 227]. Аналогом агрегатной оценки в трактовке М.Ю. Медведева можно считать **интегральные оценки**, которые представляют собой «одновременную оценку нескольких объектов хозяйственной деятельности или формируемых из них групп» [7].

Вторая группа оценок включает исторические и калькуляционные оценки. Исторической оценкой в трактовке авторов является оценка на основании проведенного ранее измерения, а к калькуляционным оценкам относятся экономические и бухгалтерские оценки себестоимости, актуарные и фискальные оценки. При этом авторы указывают следующую особенность данных оценок: «если себестоимость исчисляется только на основе прямых затрат, то речь идет об исторической оценке, но если бухгалтер прибегает к распределению каких-либо расходов как кос-

венных, то в данном случае мы сталкиваемся с оценкой калькуляционной» [12, с. 200].

Это утверждение авторов, по нашему мнению, требует дополнительного уточнения. Так, например, формирование исторической оценки внеоборотных активов производится на основе калькулирования сумм издержек по приобретению объекта, специфика которого зависит от источника поступления объекта и варианта учетной политики предприятия. В состав исторической стоимости таких объектов могут включаться определенные доли косвенных расходов.

Данный тезис не безупречен и в отношении оценки оборотных активов. Например, значительную долю первоначальной стоимости сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и пр. составляют транспортно-заготовительные расходы, которые в большинстве случаев являются косвенными расходами и подлежат распределению или включению в первоначальную (историческую) стоимость тех или иных видов оборотных активов. Как видим, и в первом, и во втором случаях историческая оценка указанных видов активов является результатом оценки калькуляционной.

В.В. Ковалев считает, что указанные две группы оценок, а также оценки стоимостные и оценки в натуральных измерителях являются «наиболее распространенным в практической бухгалтерии» [3, с. 137; 4, с. 216].

Рассматривая исторические и калькуляционные оценки, автор указывает, в частности, что разновидностью калькуляционной оценки является оценка по справедливой стоимости [3, с. 138; 4, с. 217]. Данное уточнение является, по нашему мнению, вполне уместным, ибо подразделение оценок по отношению к субъекту измерения только на исторические и калькуляционные оценки может быть истолковано, особенно в отношении последней оценки, как оценка, определяемая по различным данным (фактическим, прогнозным и пр.) калькуляционного учета. В то время как справедливая стоимость определяется с привлечением различных методик бухгалтерской оценки и является, по сути, комбинацией различных методов оценки [17, с. 314].

В целях комплексного подхода к классификации оценок в группе калькуляционных оценок необходимо отразить, по нашему мне-

нию, подразделение ее на следующие разновидности оценок: калькуляционные фактические оценки, калькуляционные прогнозные оценки, калькуляционные нормативные оценки и оценки по справедливой стоимости, что обусловлено следующими факторами.

Во-первых, все **фактические оценки** формируются по данным калькуляционного учета различных объектов оценки, основной целью которого является достоверное отражение фактов хозяйственной жизни в фактических ценах на момент оценки.

Во-вторых, разработка норм расхода различных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых) производится также на основе исчисления (калькулирования) потребности в них и стоимостной их оценки. Разработанные при этом нормативы являются основой **нормативной оценки**, разновидностью которой является оценка по сметной стоимости, получившая наибольшее распространение в строительстве.

Во-третьих, основой стоимостного измерения прогнозных (ожидаемых) фактов или **прогнозных оценок** является также калькулирование стоимости ожидаемых фактов или событий в прогнозных (предполагаемых) ценах.

Во-четвертых, в связи с наметившейся тенденцией все большего распространения в современном учете в соответствии с МСФО оценки по справедливой стоимости является актуальным ее выделение как разновидности калькуляционной оценки в классификации оценок по указанному признаку.

Третья группа оценок представлена объективными и субъективными оценками. К объективным оценкам авторы относят оценки, основанные на едином внешнем критерии измерения. К таким оценкам относятся, в частности, оценки, полученные на основе цен внешних сделок. Субъективные оценки – это оценки, проводимые, как правило, различными экспертами.

Четвертая группа оценок в данной классификации подразделяется на оценки по видам измерителей. Авторы при этом не ограничиваются простой констатацией группировки оценок по видам измерителей, а рассматривают более подробную классификацию стоимостных оценок. Данные оценки авторы подразделяют на номинальные и фискальные оценки. Основой номинальных оце-

нок является денежная единица исчисления в период времени оценки, а фискальные оценки учитывают покупательную способность денежной единицы периода, который не совпадает с периодом оценки.

Пятая группа оценок, называемая авторами как оценка «по типам расчетов», подразделяет оценки на затратные, доходные и условные. Причем первые две оценки используются не только в бухгалтерском учете, но и в оценочной деятельности в качестве концептуальных подходов к стоимостному измерению объектов оценки. Условная оценка представляет величину, равную определенной сумме, как правило, минимальной (например, в российском учете одному рублю). Данная оценка используется в бухгалтерском учете как единственно возможное измерение активов в связи с их ничтожно малой стоимостью или с невозможностью их измерения каким-либо иным способом.

Наиболее интересной в плане научного обобщения системы оценок является, на наш взгляд, группировка оценок, проведенная авторами для разделения оценки на момент измерения, к которой относится сам критерий оценки и момент, для которого предназначены результаты оценки [12, с. 200–201].

Моментом измерения всех оценок является настоящий момент времени. Однако сами оценки могут характеризовать стоимость объекта в различные периоды времени. Вследствие этого различают оценки прошлого, настоящего и будущего, которые находят применение в практической действительности. Так, оценки прошлого используются, как правило, в целях ретроспективного анализа, оценки будущего – в различных прогнозных расчетах, а оценки настоящего – во всех других случаях. При этом сама информация для расчета оценок, в свою очередь, относится как к прошлому, так и к настоящему и к будущему.

Шестая группа оценок вследствие этого является одной из самых сложных как для цели систематизации, так и для восприятия, особенно практикующими бухгалтерами. Кроме того, необходимо отметить, что данный аспект оценки почти не рассматривается при исследовании проблем стоимостной оценки в бухгалтерском учете. Поэтому несомненным вкладом авторов

в развитие классификации оценок является, по нашему мнению, обоснование классификации оценок по этому признаку. Авторы рассматривают ее как совокупность оценок в зависимости от времени, к которому относится информация, используемая для расчета оценок, и времени использования самих результатов оценки. При рассмотрении внутренней структуры данной группы оценок авторы выделяют девять видов оценок, включающие прошлые, настоящие и будущие оценки прошлого, настоящего и будущего, например:

– первая оценка – это «прошедшее в прошлом», т. е. прошлая оценка прошедшего (оценка по первоначальной или исторической стоимости);

– вторая оценка – «прошедшее в настоящем», т. е. настоящая оценка прошедшего (оценка по восстановительной стоимости);

– третья оценка – «прошедшее в будущем», т. е. будущая оценка прошедшего (различные прогнозные оценки) и т. д.

Следующие шесть оценок представляют собой, таким образом, оценки настоящего и оценки будущего. Причем по аналогии с оценками прошедшего первые три оценки являются настоящими оценками по отношению к прошлому, настоящему и будущему времени, вторые три оценки – будущие оценки также по отношению к прошлому, настоящему и будущему времени.

Уточненная классификация стоимостных оценок по указанным шести группам наиболее полно характеризует, по нашему мнению, оценки в целом по предмету измерения.

Вторым основанием, используемым в классификации данных авторов, является **группировка оценок по методам измерения**. При классификации по этому основанию авторы выделяют восемь групп оценок.

Первая группа оценок представлена первоначальными оценками, которые исчисляются по сумме затрат (приобретения, изготовления) объекта оценки в номинальных ценах на момент оценки.

Вторая группа оценок – это сопоставимые оценки, которые определяются по сумме затрат на приобретение объекта или дохода от его продажи по неизменным ценам заранее заданного момента времени.

Третья группа этой классификации включает восстановительные оценки, определяемые по сумме затрат на воспроизводство созданного (приобретенного) в прошлом объекта по ценам настоящего или будущего времени.

Четвертая группа – это оценки замещения, определяющие стоимость объектов, по выражению авторов, «как сумму сбереженных или замененных на объекты, аналогичные по своим задачам» [12, с. 202]. Применяется эта оценка довольно редко, например при оценке различных видов природных ресурсов.

В пятую группу включены реализационные оценки, исчисляемые по сумме предполагаемого дохода от продажи или ликвидации объекта оценки.

Шестая группа оценок представляет «капитализированные или рентные оценки», являющиеся, по сути, оценками по дисконтированной стоимости.

Седьмая группа включает экспертные оценки, получаемые в результате различных экспертиз, и оценки, «методика построения которых заключается в выборе одной из уже исчисленных величин» [там же].

Восьмую группу составляют оценки условные, предназначенные, как отмечено ранее, не столько для характеристики ценности какого-либо объекта, сколько для его регистрации.

По нашему мнению, в приведенной классификации является неполной группа сопоставимых оценок (вторая группа оценок), т. к. в ней не представлены оценки для измерения инфляции. Ее влияние на показатели стоимостной оценки объектов учета Госкомстат РФ рекомендует определять на основе потребительских цен фиксированного набора товаров и услуг массового спроса. Вследствие этого считаем целесообразным в группе сопоставимых оценок выделить два вида оценок: оценки в сопоставимых ценах и оценки общей покупательной способности.

М.И. Кутер при классификации методов оценки выделяет отдельно группы оценок активов и группы оценок долговых обязательств (пассивов) [5, с. 155]. При этом в числе оценок, получивших наибольшее распространение, выделены, как и у предыдущих авторов, первоначальные оценки, восстановительные оценки, оценки на основе капитализации до-

хода, или дисконтированные оценки, условные оценки и реализационные оценки.

Однако в отношении других методов оценки у М.И. Кутера несколько иная позиция по сравнению с ранее указанными авторами. Так, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов реализационными оценками считают оценки выбытия объекта в связи с их продажей и ликвидацией, а М.И. Кутер рассматривает реализационные оценки и ликвидационные оценки как самостоятельные группы, с подразделением последней, в свою очередь, на ликвидационную фактическую оценку и ликвидационную планируемую оценку.

По нашему мнению, данный подход к группировке указанных оценок как самостоятельных видов оценок является более правомерным, ибо ситуации с продажей объекта и его ликвидацией могут быть обусловлены различными причинами. Кроме того, указанные оценки проводятся с использованием различных методик определения стоимости объекта.

Также М.И. Кутер совершенно справедливо выделяет, на наш взгляд, балансовые оценки и эксплуатационные оценки. Однако его позиция, связанная с отождествлением балансовой стоимости с остаточной стоимостью активов, является, по нашему мнению, достаточно спорной [5, с. 156], поскольку остаточная стоимость как категория оценки применима только по отношению к внеоборотным активам. В то время как в балансе, равно как и в текущем бухгалтерском учете, отражается стоимостная оценка различных видов оборотных активов. Поэтому при классификации оценок по методам оценки необходимо подразделение группы оценок по балансовой (учетной) стоимости на оценки внеоборотных активов, которые подразумевают оценку по остаточной стоимости, и на оценки различных видов оборотных активов. Подразделение последних, в свою очередь, в зависимости от видов этих активов обусловлено тем обстоятельством, что методы оценки различных видов оборотных активов также могут различаться.

Таким образом, дополнение группы сопоставимых оценок оценками для измерения инфляции, отдельное выделение реализационных и ликвидационных оценок, подразделение балансовых оценок по группам акти-

вов, позволяют, на наш взгляд, более полно классифицировать оценки по методам их проведения.

Следующим основанием классификации оценок являются **функции**, выполняемые этими оценками, которые рассматриваются в отечественном учете лишь отдельными авторами, в частности Я.В. Соколовым и В.Я. Соколовым [12, с. 203–206].

При классификации оценок по функции кроме общепризнанных экономических и юридических оценок авторы выделяют также страховые, административные, статистические и информационные оценки.

Экономические оценки предназначены для решения задач конкретного наблюдения и рассчитываются на основе калькуляции. Используются эти оценки, по мнению авторов, для определения ценности имущества при его реализации или приобретении.

По нашему мнению, определение ценности имущества необходимо не только при его приобретении или реализации, но и в течение периода его нахождения на балансе экономического субъекта, назначение которого зависит как от цели оценки, так и от потребностей пользователей ее информации.

Авторы в числе разновидностей экономических оценок выделяют финансовые оценки с подразделением на налоговые, инвестиционные и кредитные оценки.

Налоговые оценки связаны с тем, что каждый вид налогов и сборов предполагает специальные методики оценки имущества для целей налогообложения. **Инвестиционные оценки** используются в прогнозных расчетах при определении эффективности будущих капитальных вложений. **Кредитные оценки** предназначены для измерения стоимости имущественного обеспечения кредитов.

Таким образом, несмотря на наличие многих разновидностей экономических оценок, основаны они в большинстве случаев на определении доходности предприятия в целом или отдельных видов его активов.

Рассматривая все разнообразие **юридических оценок**, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов выделяют две группы оценок: оценки, вытекающие из договоров, и оценки, обусловленные деликтами, т. е. зависящие от способа возмещения, включающие расчет действительного ущерба и упущенной выгоды [12, с. 204].

Первая группа юридических оценок определяется видами договоров. Например, в договорах купли-продажи, как правило, отражаются оценки поставляемого имущества в настоящем или будущем времени. Общим для данной группы оценок является то, что они определяются на основании калькуляции и устанавливаются индивидуально по каждой юридической сделке.

Вторая группа оценок основывается, как правило, на исторической стоимости или при ее отсутствии на калькуляционной оценке, определяемой по данным бухгалтерского учета. При расчете сумм упущенной выгоды применяется в основном экспертная оценка будущего времени.

Страховые (актуарные) оценки используются при заключении договоров страхования и являются почти всегда экспертными оценками.

По мнению французского ученого Ж. Ришара, для определения рыночной стоимости предприятия как имущественного комплекса в целом можно использовать информацию актуарного учета – системы, основанной на методе двойной записи и представляющей информацию об изменениях рыночной стоимости предприятия [11, с. 90]. Основной целью актуарного учета Ж. Ришар считает определение дисконтированной стоимости предприятия на определенный момент времени как величины капитала, которую созданные предприятием чистые денежные потоки могли бы возместить в будущем. В качестве ставки дисконтирования он предлагает использовать процент нормальной рентабельности для данного периода и данного типа предприятия [там же, с. 91].

При всей теоретической привлекательности актуарного учета, на наш взгляд, организация такого учета на практике, особенно в условиях российской действительности, требует значительных издержек. Одним из факторов, сдерживающих развитие такого учета, по нашему мнению, является отсутствие в настоящий момент научно обоснованной и апробированной на практике методики определения нормальной рыночной рентабельности для различных типов предприятий. Кроме того, проблема определения рыночной стоимости предприятия приобретает особую актуальность при ликвидации

предприятия, а не в условиях непрерывной ее деятельности.

Административные оценки включают множество учетных оценок, в числе которых авторы выделяют также группу условных оценок.

Статистические оценки предполагают выделение общего, присущего всей учитываемой совокупности предприятия, региона или всего хозяйства страны.

Информационные оценки – это оценки любого факта хозяйственной жизни, который несет определенную вероятность. По мнению авторов такого подхода к оценке, чем больше вмененная оценка отклоняется от ожидаемой величины, тем выше информативность этой оценки.

Подытоживая взгляды Я.В. Соколова и В.Я. Соколова на классификацию оценок по их функциям, необходимо отметить значительный вклад этих ученых в раскрытие экономической сущности и содержания таких общепринятых подходов к оценке, как экономический и юридический подходы. Кроме того, авторы достаточно обоснованно выделяют страховые (актуарные) и статистические оценки.

В то же время авторы в числе основных оценок по функциям не выделяют бухгалтерские оценки, хотя при раскрытии содержания статистических оценок приводится их сравнение с бухгалтерскими оценками. Игнорирование бухгалтерских оценок как одной из основных групп оценок является, по нашему мнению, неправомерным. Более того, данные оценки необходимо рассматривать комплексно как совокупность различных видов оценок, используемых в системе бухгалтерского учета, которая в современном его понимании включает такие подсистемы учета, как финансовый учет, управленческий учет и налоговый учет.

Поэтому считаем целесообразным в классификации оценок в зависимости от функции оценки выделение группы бухгалтерских оценок, с подразделением ее, в свою очередь, на подгруппы оценок, используемых в финансовом учете, управленческом учете и в налоговом учете. Наша позиция о подразделении группы бухгалтерских оценок обусловлена как различиями целей финансового, управленческого и налогового учета, так и

различиями видов, способов и функций стоимостной оценки объектов учета в указанных подсистемах бухгалтерского учета. Вследствие этого правомернее относить налоговые оценки к разновидностям бухгалтерских, а не экономических оценок, как считают авторы.

Кроме того, в приведенной классификации по функциям оценки является спорной позиция авторов о выделении административных оценок как самостоятельной группы оценок. Данные оценки являются составляющими группы бухгалтерских оценок, несмотря на то, что они вводятся административным путем.

И, наконец, отдельное выделение информационных оценок является, на наш взгляд, не совсем корректным, т. к. по сути все оценки, полученные при использовании различных концепций, носят информативный характер и являются информационной базой для принятия решений различными пользователями этой информации.

Уточненная и дополненная нами классификация оценок по функциям представлена на рисунке 1.

Таким образом, указанные классификации оценок систематизируют в целом обилие стоимостных оценок, применяемых на практике. Группировка оценок по этим трем признакам позволяет, по нашему мнению, решить основные проблемы оценки, связанные с ответами на следующие три вопроса:

1) Что или какой именно предмет подлежит оценке? Ответ дает рассмотрение первой классификации по предмету оценки.

2) Как производить эту самую оценку? Решение этого вопроса является основной задачей второй классификации по методу оценки.

3) Для чего предназначена оценка или каковы ее функции? Ответы на эти вопросы содержатся в третьей классификации по функциям оценок.

Однако эти классификации не дают ответа на вопрос, как влияют результаты оценок на качественную характеристику показателей бухгалтерской отчетности.

Поэтому в целях системного подхода к стоимостной оценке необходимо, по нашему мнению, дополнение классификации оценок по четвертому признаку – **в зависимости**

от влияния оценок на качественную характеристику показателей финансовой отчетности с выделением приоритетных оценок для наблюдения тех или иных качеств информации.

Основными первоочередными качествами, предъявляемыми к информации, отража-

емой в финансовой отчетности в соответствии с концепцией МСФО, являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Для соблюдения качества **понятности** приоритетным является историческая оценка, т. к. формирование этой оценки легко прове-

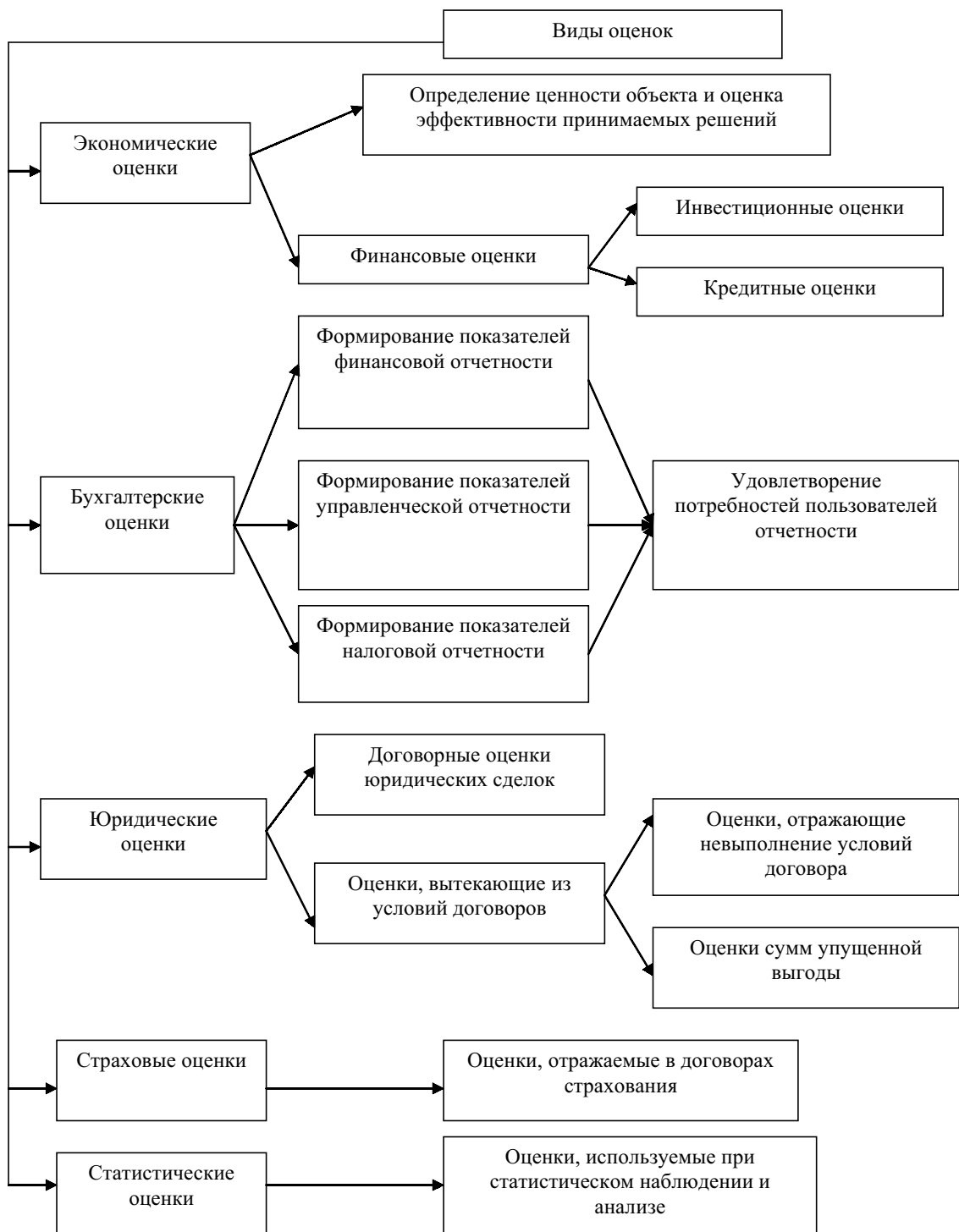


Рисунок 1. Классификация оценок по их функциям

ряется по данным первичных документов, на основании которых вносятся записи «в историю объекта», в то время как отдельные варианты альтернативных способов исчисления справедливой стоимости являются наиболее сложными для понимания различных пользователей. Поэтому соблюдение качества понятности применительно к информации стоимостной оценки должно рассматриваться, по нашему мнению, только в совокупности с другими качествами информации.

Уместность (релевантность) информации помогает пользователю при оценке прошлых, настоящих и будущих событий. Для характеристики прошлых событий наиболее уместна историческая оценка. Однако в настоящее время для значительного круга внешних пользователей приобретает актуальность информация об адекватной оценке активов и обязательств экономического субъекта на данный момент времени, получение которой возможно в основном при использовании оценки по справедливой стоимости. Поэтому соблюдение качества уместности информации возможно в основном в рамках данной концепции оценки [5, с. 155].

На уместность информации большое влияние оказывает ее **существенность**, соблюдение которой во многом обеспечивает применение на практике различных вариантов исторической оценки, правильность результатов которой, как подчеркивалось выше, можно легко проверить. В то время как результаты различных видов рыночных оценок, как при постановке объекта на учет, так и при его переоценке, могут содержать ошибки, обусловленные во многом сложностями методик оценки, их многообразием и другими причинами, которые в совокупности могут превысить уровень существенности информации.

Для соблюдения качества **надежности** приоритетной является историческая оценка, объективность которой обусловлена формированием оценки в момент приобретения объекта под воздействием спроса и предложения, а ее достоверность или правдивость – фактическими данными первичных документов. В то время как информацию оценки по справедливой стоимости в целом сложно признать объективной, т. к. она формируется не в результате фактичес-

ки осуществленных юридических сделок, а с применением различных методик, не включающих при этом и субъективное мнение самих оценщиков.

Составляющей качества надежности является **нейтральность**, соблюдение которой, применительно к информации стоимостной оценки, является одной из основных проблем современного бухгалтерского учета. Исключение влияния тех или иных пользователей отчетности на формирование стоимости объектов оценки возможно в основном при исторической оценке. Принцип нейтральности может быть нарушен при формировании стоимости объектов оценки в отдельных случаях, когда предусматриваются иные подходы к оценке, отличные от оценки по фактической стоимости. Например, при внесении немонетарных активов учредителями в качестве вклада в уставный капитал экономического субъекта, оценка которых производится по согласованию с ними, а также при определении стоимости объекта сделки в товарообменных операциях, надежность рыночной оценки которого, как подчеркивалось выше, зависит от множества факторов.

На надежность информации в целом и ее нейтральность в частности могут повлиять также результаты переоценки отдельных объектов учета или всех активов предприятия в целом как единого имущественного комплекса. Так, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов считают, что при переоценке активов «очень часто степень реальности зависит от того, сколько платит клиент» [14, с. 57].

По нашему мнению, подобная ситуация в практике оценочной деятельности все же является исключением, а не закономерностью. Тем не менее, справедливым является мнение этих ученых о том, что соблюдение принципа нейтральности является одной из важнейших проблем, возникающих при переоценке активов. Поскольку результаты переоценки, как и любые другие хозяйственные операции, оформляются в бухгалтерском учете двойной записью. Вследствие этого завышенные суммы дооценки активов в результате их переоценки или появление так называемых «фиктивных активов» приводит к возникновению, в свою очередь, «фиктивных пассивов» и к ненадежности информации финансовой отчетности в целом.

Поэтому из всех возможных вариантов определения справедливой стоимости соблюдению принципа нейтральности способствует, по нашему мнению, ее исчисление на базе текущих рыночных цен активного немонополизированного рынка, информация которого является общедоступной для всех его участников.

Соблюдение важнейшей составляющей надежности информации – **осмотрительности** возможно в целом в рамках концепции исторической оценки. Однако эта оценка противоречит принципу осмотрительности в случаях, когда фактическая себестоимость активов оказывается выше уровня их рыночной стоимости, для соблюдения которого в подобных ситуациях применяют принцип минимальной оценки, который признан МСФО и действует в бухгалтерском учете многих стран, включая и Россию. Во всех остальных случаях оценка по справедливой стоимости, результаты которой, как правило, оказываются выше значения исторической оценки, противоречит принципу осмотрительности.

Соблюдению принципа осмотрительности способствует прием резервирования для корректировки исторической оценки отдельных объектов учета. Данный прием используется в бухгалтерском учете в основном при корректировке оценки отдельных видов активов и обязательств, а также при отражении расходов, возникновение которых у предприятия является не равномерным в течение года. Как отмечают Я.В. Соколов и С.М. Бычкова, «резервирование – это настолько удобный прием, что к нему часто прибегают во всех случаях, когда момент выявления фактического положения не совпадает с реальным процессом» [15, с. 57-58].

Следование принципу осмотрительности невозможно без оценки и отражения в учете событий, произошедших после отчетной даты, и условных фактов хозяйственной деятельности, которые в соответствии с действующими правилами подлежат оценке и отражению в годовой отчетности или в пояснительной записке к ней путем уточнения данных о соответствующих объектах учета.

Качество надежности информации означает также **полноту информации**, для соблюдения которой можно использовать в современном учете в принципе всю систему сто-

имостных оценок при условии отражения в учете всех фактов хозяйственной деятельности. Поскольку очень сложно выделить конкретные виды оценок, которые являются приоритетными для соблюдения этого качества информации, и обосновать преимущества этих оценок.

Качество надежности и объективности информации предполагает также выполнение одного из основополагающих допущений – **преобладания сущности над формой**.

Как видно из содержания ранее рассмотренной классификации оценок по функциям, экономическая оценка основана на принципе временной ценности объекта оценки, а юридическая оценка – на принципе номинализма. Поэтому для отражения экономической сущности хозяйственных операций наиболее приемлема, по нашему мнению, дисконтированная оценка.

Приоритетными оценками для соблюдения качества **сопоставимости** являются оценки в сопоставимых ценах на определенный момент времени и оценки, учитывающие условия инфляции, которые подразделяются, как правило, на оценки общей покупательной способности и восстановительной стоимости.

Метод оценки общей покупательной способности основывается на предположении, что цены на все активы меняются одинаково [2, с. 47]. Метод восстановительной стоимости учитывает движение цен на отдельные активы, при использовании которого ориентируются в основном на стоимость замещения, но могут учитываться также и возможная стоимость продаж, и дисконтированная стоимость [там же].

Разработанная нами классификация оценок в зависимости от их влияния на качество информации бухгалтерской отчетности представлена в таблице 1.

Содержание этой классификации позволяет заключить, что для соблюдения всех качеств необходимы различные способы стоимостной оценки, т. к. приоритетность оценок меняется в зависимости от приоритетности того или иного качества. Поэтому в целях соблюдения всех требований качественной характеристики необходимо использование системы стоимостных оценок, отраженной в данной классификации. Формиро-

Таблица 1. Классификация оценок в зависимости от влияния на качественную характеристику информации бухгалтерской отчетности

Качество информации	Приоритетные оценки для соблюдения качества
1. Понятность	Оценка по исторической стоимости
2. Уместность и существенность	Оценка по справедливой стоимости
3. Надежность: а) объективность и достоверность; б) нейтральность; в) осмотрительность; г) полнота; д) преобладание сущности над формой;	Оценка по исторической стоимости Оценка по исторической стоимости и оценка по справедливой стоимости при условии ее проведения внешним оценщиком на основе цен активного немонополизированного рынка. Оценка по наименьшей стоимости; - оценка отдельных активов и расходов с использованием специальных резервов; - оценка долговых требований за минусом резерва по сомнительным долгам; - оценка событий после отчетной даты; - оценка условных фактов хозяйственной деятельности. Оценка всех фактов хозяйственной деятельности независимо от способа исчисления стоимости. Оценка по дисконтированной стоимости.
4. Сопоставимость	Оценки по неизменным (сопоставимым) ценам; - оценки условий инфляции; в том числе: - оценки общей покупательной способности; - восстановительные оценки на основе определения: а) стоимости замещения; б) возможной стоимости продажи; в) дисконтированной стоимости.

вание информации на базе этих оценок целесообразно только тогда, когда **выгода от нее превышает издержки на ее получение.**

Таким образом, приведенная классификация по четырем признакам: по предме-

ту, методу, функциям оценок и их влиянию на показатели отчетности – является результатом системного подхода к стоимостному измерению объектов бухгалтерского наблюдения.

Список использованной литературы:

1. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Научн. ред. перевода чл.-корр. РАНИ. И.Елисева. Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 624 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
2. О.В.Ефимова. Учет влияния инфляции методом восстановительной стоимости // Бухгалтерский учет. – 2003. – №16. – С. 47-53.
3. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения): Учеб. пособие. – М.: ТК Велби. Изд.-во Проспект, 2004. – 432 с.
4. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.: ил.
5. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. 592 с.: ил.
6. Лунц Л.А. Деньги и денежные обязательства в гражданском праве. – М.: Статут, 1999., С. 106– 107
7. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Издательство « Дело и Сервис», 2001. – 752 с.
8. В.Д.Новодворский, А.Н.Хорин. О методах стоимостной оценки // Бухгалтерский учет. – 1995. – №6. – С.12-17.
9. М.Я.Пятов. Обязательства как категория бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет – 2005. - №17. – С. 44 – 50.
10. С.И. Пучкова. Инфляция и отчетность // Бухгалтерский учет – 2003. - №8 – С. 45–49.
11. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. Пер. с фр. / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы истатистика, 2000. – 160 с.
12. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003.– 496с.: ил.
13. В.Я. Соколов. Оценки: их виды и значение // Бухгалтерский учет – 1996. – №12. – С.55 –59
14. Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. Принцип нейтральности в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет – 2000. – №22. – С. 57 –59.
15. Я.В. Соколов, С.М. Бычкова. Принцип постоянно действующего предприятия // Бухгалтерский учет – 2001. – №4. – С. 56 –59.
16. Л.В. Сотникова. Принципы ведения бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет – 2005. – №10. – С. 14 –22.
17. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 с: ил. (Серия по бухгалтерскому учету).