

На правах рукописи

Лапин Дмитрий Романович

**ОЦЕНКА АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В УСЛОВИЯХ
ИНТЕГРАЦИИ В МЕЖДУНАРОДНУЮ СИСТЕМУ УЧЕТА И
ОТЧЕТНОСТИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Орел – 2014

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Омский государственный университет путей сообщения» на кафедре «Финансы, кредит, бухгалтерский учет и аудит»

Научный руководитель: доктор экономических наук, доцент
Кувалдина Татьяна Борисовна

Официальные оппоненты:

Виноходова Анна Федоровна, доктор экономических наук, профессор,
Старооскольский технологический институт имени А.А. Угарова (филиал)
Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС», кафедра «Экономический анализ, финансы и аудит», профессор

Иванова Валентина Георгиевна, доктор экономических наук, доцент, Автономная некоммерческая организация высшего профессионального образования «Московский региональный социально-экономический институт», кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Ростовский государственный экономический университет «РИНХ»

Защита состоится 10 октября 2014 г. в 15 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 40, аудитория 705 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 340 (www.gu-unpk.ru).

Автореферат разослан 4 сентября 2014 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации размещены в сети Интернет на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» (www.gu-unpk.ru) и на официальном сайте Министерства образования и науки Российской Федерации (vak2.ed.gov.ru)

Ученый секретарь
диссертационного совета



Коростелкина Ирина Алексеевна

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. В настоящее время область стоимостной оценки стала одновременно наиболее важной и проблемной в учете и отчетности. В действующей в России учетно-аналитической системе пока нет современных методов определения стоимости активов и обязательств, отсутствует и формализованная процедура оценки. Поскольку в последние 20 лет в учете происходит вынужденное постепенное изменение концепции стоимостной оценки в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), в практику российского бухгалтерского учета и отчетности были введены такие виды оценки, как текущая (восстановительная) и приведенная (дисконтированная) стоимость. Все активнее используется понятие «справедливая стоимость». В нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету, действующих в данный момент времени в РФ, не содержится понятия «справедливая стоимость», отсутствуют и соответствующие методики ее определения, а введенный на территории России стандарт (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» содержит сложные формулировки, непонятные для российских бухгалтеров. Поэтому научный и практический интерес вызывают исследования теоретических и научно-методических проблем в применении и использовании справедливой стоимости в учете и разработка конкретного инструментария оценки по справедливой стоимости.

Важное теоретическое и прикладное значение приобретают в настоящее время конкретизация и логическое соотношение дефиниций, используемых в стоимостной оценке активов и обязательств. Конкретизация этих понятий должна способствовать устранению терминологических разночтений идентичных понятий в разных областях экономической информации, а также усовершенствовать теоретическую базу оценки активов и обязательств. В этой связи возникает необходимость теоретического исследования, научно-методического обоснования и практического применения современного инструментария оценки активов и обязательств, чем и обосновывается актуальность и своевременность темы выбранного исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Проблема оценки стоимости рассматривалась учеными-экономистами во все времена, начиная с меркантилистов (В. Стаффорд, Т. Манн, А. Де Монкретьен и др.) и классиков (А. Смит, У. Петти, Д. Риккардо и др.) и заканчивая нашими современниками. Можно отметить большую заслугу Э. Косиола, В. Ле Кутра, Т. Лимперга, Г. Никлиша, Э. Папе, В. Ригера, Э. Шмаленбаха, Ф. Шмидта в формировании

фундаментальных основ стоимостного измерения, применяемого в бухгалтерском учете. Среди наших современников можно выделить М.Ф. Ван Бреда, К. Друри, Ж. Ришара, О.Р. Энтони и др.

В начале 90-х годов XX века российские ученые также активно стали исследовать методологию и методику стоимостной оценки. Это А.Г. Грязнова, М.А. Федотова, Т.В. Тазихина, А.Н. Козырев, В.М. Рутгайзер, А.П. Ковалев и др. С позиций бухгалтерского учета проблемы оценки активов и обязательств рассматривались в трудах: Н.А. Блатова, П.С. Безруких, В.Г. Гетьмана, Л.В. Горбатовой, О.В. Ефимовой, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, В.В. Ковалева, Е.А. Мизиковского, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, А.Н. Хорина и др. Развитие теоретических положений и разработка практических рекомендаций по бухгалтерской оценке и ее влияния на имущественное состояние экономического субъекта в последнее время получили в трудах: Э.С. Дружиловской, В.В. Карповой, Т.Б. Лукиной, И.А. Масловой, Б.Г. Маслова, Л.В. Поповой, Т.Б. Цыгановой и др.

Монографический обзор и анализ специальной литературы показывает, что в последние годы увеличилось количество научных работ, посвященных справедливой стоимости. Роль и место справедливой стоимости в системе стандартов оценки бизнеса были рассмотрены В.М. Рутгайзером. Сущность и необходимость справедливой стоимости, а также анализ современных методов ее расчета с бухгалтерских позиций изложены в трудах А.Ф. Виноходовой, И.Е. Зубаревой, В.Г. Ивановой, В.В. Карповой, А.С. Кияткина, В.В. Ковалева, Т.Б. Кувалдиной, В.С. Кияткина, В.Ф. Паляя, Н.А. Прокофьевой, Л.Д. Ревуцкого, О.В. Рожновой, Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, З.С. Туяковой, Л.З. Шнейдмана, Л.И. Хоружий, М.Б. Ужаховой и др.

Научные исследования перечисленных авторов выполнены на должном уровне, высоко оценены российским и международным бухгалтерским сообществом и внесли, безусловно, значительный вклад в наши представления о стоимостной оценке активов и обязательств, вызвали необходимость дальнейшего исследования этой проблемы, оказали влияние на выбор темы диссертации, обоснование ее цели, задач и научной новизны.

Целью диссертационного исследования является развитие теоретических положений, совершенствование методического инструментария бухгалтерской оценки стоимости активов, обязательств и разработка практических рекомендаций по применению различных способов стоимостного измерения. Для реализации этой цели были поставлены и решены следующие **задачи**:

- проанализировать категориальный аппарат, используемый при стоимостной оценке активов и обязательств в целях бухгалтерского учета;
- установить классификационные критерии и выделить виды оценки стоимости активов и обязательств в целях бухгалтерского учета и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности;
- раскрыть сущность справедливой стоимости как одного из видов оценки активов и обязательств и предложить алгоритм в выборе методов оценки по справедливой стоимости в целях управленческого учета;
- предложить методику оценки по справедливой стоимости с использованием дисконтирования денежных потоков в условиях неопределенности, уточнить и дополнить существующие подходы к оценке ставки дисконтирования;
- разработать методические рекомендации по оценке стоимости активов и обязательств в целях бухгалтерского учета и отчетности;
- обнаружить аналогию и различие российских правил бухгалтерского учета и требований международных стандартов, интерпретаций в оценке активов и обязательств и предложить мероприятия по их сближению.

Объектом исследования является существующая практика бухгалтерской оценки активов и обязательств в коммерческих организациях различных видов экономической деятельности и представляющих широкий спектр секторов экономики.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов бухгалтерской оценки стоимости активов и обязательств в современной учетной системе коммерческих организаций.

Область исследования. Работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика: пп. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», 1.4 «История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета», 1.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных» (экономические науки).

Теоретической и методологической базой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области теории и методики стоимостной оценки активов и обязательств; акты по нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета, отчетности и оценке;

международные стандарты и интерпретации, регламентирующие правила составления финансовой отчетности и оценки; материалы научных конференций, монографии, специализированные периодические издания. В процессе исследования были использованы общенаучные методы исследования (анализ и синтез, дедукция и индукция, логический и исторический, сопоставление и объяснение), а также использовались анкетирование и монографический метод.

В качестве **информационной базы** использовались нормативно-правовые акты, учебники, учебные пособия и монографии, статьи периодической печати, информация Интернет-сайтов. Эмпирической базой исследования явились данные отчетности российских предприятий.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в развитии теории и разработке методического инструментария бухгалтерской оценки стоимости активов и обязательств в контексте изменяющихся экономических условий, а также внедрения МСФО в практику российского бухгалтерского учета в целях повышения качества и полезности информации, представляемой в бухгалтерской отчетности для принятия пользователями правильных экономических и управленческих решений.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты исследования, **имеющие научную новизну**:

- в результате обзора мнений разных авторов и анализа нормативных актов дана авторская трактовка понятия «оценка», углубляющая понимание ее сущности как учетно-экономической категории и позволяющая решить проблему терминологического согласования в разных областях экономической информации, а также усовершенствовать теоретическую базу оценки стоимости активов и обязательств. Сделан вывод, что в настоящее время в оценке активов и обязательств произошел переход от динамической балансовой теории к статической (пп. 1.1, 1.4 паспорта специальности 08.00.12);

- предложена классификация видов оценки стоимости активов и обязательств с позиций не только бухгалтерского учета, но и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, которая отличается от известных тем, что в нее включены дополнительные признаки классификации «в зависимости от объекта актива и обязательства», «в зависимости от субъекта, который производит оценку», «в зависимости от наличия финансовых рисков» (пп. 1.1, 1.3 паспорта специальности 08.00.12);

- с авторской позиции раскрыта сущность справедливой стоимости как одного из видов оценки активов и обязательств, выявлены факторы,

оказывающие влияние на процесс установления справедливой стоимости и предложен алгоритм в выборе методов оценки по справедливой стоимости в целях управленческого учета, позволяющий более достоверно определять реальную стоимость объектов бухгалтерского учета и элементов отчетности (пп. 1.1, 1.5 паспорта специальности 08.00.12);

- предложена методика оценки активов и обязательств по справедливой стоимости с использованием дисконтирования денежных потоков в условиях неопределенности, представляющая практический интерес для коммерческих организаций (п. 1.5 паспорта специальности 08.00.12);

- разработаны методические рекомендации «Об оценке активов и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности» для организаций, имеющих статус юридического лица по законодательству Российской Федерации, с целью совершенствования отечественных нормативных документов по бухгалтерскому учету и оказания методической помощи практикующим бухгалтерам (п. 1.5 паспорта специальности 08.00.12);

- выражено мнение о сходствах и различиях российских ПБУ и МСФО в части оценки стоимости активов и обязательств, определены основные направления по конвергенции национальной и международной систем бухгалтерских стандартов и интерпретаций, регламентирующих оценку активов и обязательств, что позволит ускорить процесс гармонизации российских ПБУ с МСФО (п. 1.5 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическое значение диссертационного исследования состоит в приращении научных знаний о бухгалтерской оценке, уточнении и разработке концептуальных положений по стоимостному измерению активов и обязательств.

Практическая значимость результатов исследования состоит в том, что предложенные в работе научно-методические подходы и рекомендации позволяют устранить существующие проблемы, а также решить ряд конкретных задач, возникающих в процессе оценки стоимости активов и обязательств в целях бухгалтерского учета. Самостоятельное практическое значение имеют: методические рекомендации «Об оценке активов и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности» в целях обеспечения подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии РСБУ; методика оценки по справедливой стоимости с использованием дисконтирования денежных потоков.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты научного исследования получили одобрение на: 1) *межвузовской научно-практической конференции студентов и аспирантов*: «Молодежь, наука,

творчество – 2013» (Омск, 2013); 2) *международных научно-практических конференциях*: «Социально-экономические и правовые системы: современное видение» (Омск, 2009), «Инновационный бизнес региона: актуальные проблемы развития» (Омск, 2010), «Омский экономический форум» (Омск, 2011), «Экономика, социология и право в современном мире: проблемы и поиски решений» (Пятигорск, 2012), «Актуальные вопросы развития и совершенствования системы учета, анализа и аудита в соответствии с МСФО и МСА» (Екатеринбург, 2013), «Экономика, социология и право в современном мире: проблемы и поиски решений» (Пятигорск, 2013).

Отдельные результаты диссертационного исследования внедрены в деятельность и используются в практике коммерческих организаций г. Омска и Омской области. Материалы диссертации используются в качестве учебно-методического обеспечения при подготовке специалистов и бакалавров по дисциплинам «Бухгалтерский (финансовый) учет», «Бухгалтерский (управленческий) учет», «Оценка бизнеса», «Оценка стоимости предприятия» в ФГБОУ ВПО «Омский государственный университет путей сообщения».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования нашли свое отражение в 13 работах общим объемом 3,8 п.л., в том числе авторских – 3,4 п.л., из них 4 статьи, в журналах, включенных в перечень ВАК РФ.

Структура и объем работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы (263 источника) и приложений. Общий объем работы 179 страниц. Диссертация содержит 16 рисунков, 31 таблицу и 4 приложения.

Во введении обозначена актуальность темы исследования, раскрыта степень научной разработанности проблемы, обозначены целевая установка, задачи, объект и предмет исследования, сформулированы положения, выносимые на защиту, изложены научная новизна, теоретическая и практическая значимость, представлены апробация и внедрение результатов работы.

В первой главе «Теоретические основы исследования оценки стоимости активов и обязательств» раскрыты понятие стоимости в контексте проблематики ее использования в бухгалтерской отчетности, сущность и виды оценки стоимости активов и обязательств в целях отражения в бухгалтерской отчетности, рассмотрены вопросы применения справедливой стоимости в бухгалтерском учете и при формировании бухгалтерской отчетности.

Во второй главе «Вопросы оценки стоимости активов и обязательств в условиях адаптации к МСФО» рассмотрены особенности формирования

стоимостной оценки отдельных видов активов и обязательств в коммерческих организациях, а также роль оценки активов и обязательств в системе управленческого учета.

В третьей главе «Стоимостная оценка активов и обязательств в условиях конвергенции российских регулятивов к международным стандартам» предложены мероприятия по гармонизации национальных бухгалтерских стандартов и МСФО, регулирующих оценку активов и обязательств, даны рекомендации по формированию учетной политики в части оценки активов и обязательств, предложен методический инструментарий оценки активов организации по справедливой стоимости.

В заключении обобщены и представлены основные результаты проведенного исследования, сформулированы выводы и предложения.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 В результате обзора мнений разных авторов и анализа нормативных актов дана авторская трактовка понятия «оценка», углубляющая понимание ее сущности как учетно-экономической категории и позволяющая решить проблему терминологического согласования в разных областях экономической информации, а также усовершенствовать теоретическую базу оценки стоимости активов и обязательств. Сделан вывод, что в настоящее время в оценке активов и обязательств произошел переход от динамической балансовой теории к статической

В рамках диссертационного исследования определено, что в современных условиях хозяйствования, грамотному руководителю невозможно принимать верные управленческие решения без знания методики оценки стоимости активов и обязательств. На этот показатель опираются сделки купли-продажи, слияния и поглощения компании, принятие управленческих и экономических решений, процессы оптимизации налогообложения. Методология оценки стоимости должна соответствовать требованиям инновационной экономики, для которой характерны возросший динамизм деловой среды, быстрое обновление всех элементов производства, многополюсность интересов акционеров и участников, повышенная неопределенность.

В работе было исследовано понятие стоимости в контексте проблематики ее использования в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Под стоимостью автор понимает денежное выражение ценности имущества, информация о котором раскрывается в бухгалтерской отчетности.

В рамках исследования теоретических основ оценки стоимости активов и обязательств автором проанализировало большое количество существующих подходов к определению дефиниции «оценка», а также нормативных актов, в которых не содержится определения термина «оценка». Обзор и интерпретация большого количества специальной литературы, позволили выделить ключевые аспекты при определении понятия «оценка»: 1) оценка – это один из элементов метода бухгалтерского учета; 2) оценка трактуется как денежное определение стоимости, т.е. инструмент, с помощью которого учетные объекты из натурального измерителя переводятся в денежный; 3) оценка связана с объектами бухгалтерского учета и элементами бухгалтерской отчетности (активами, обязательствами, капиталом, доходами, расходами организации); 4) от правильной оценки зависит достоверность бухгалтерской отчетности.

К недостаткам существующих подходов к определению термина «оценка», относим оставления без внимания элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности как объектов оценки. Таким образом, под оценкой как учетно-экономической категорией в диссертации понимается элемент метода бухгалтерского учета, с помощью которого устанавливается реальная стоимость объектов бухгалтерского учета (факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования деятельности компании, доходы, расходы, иные объекты) и элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью более достоверного раскрытия информации в бухгалтерской отчетности организации и анализа ее финансового и имущественного состояния на отчетную дату.

В работе было проведено исследование учения о динамическом, статическом и органическом балансах с позиций оценки активов и обязательств (Рисунок 1). В динамической балансовой теории все объекты учета отражаются по фактической себестоимости, т.е. историческим ценам. Этот вид оценки доминировал в советском, а в дальнейшем и российском бухгалтерском учете до 1992 года. В статическом балансе используются различные виды оценки, например, текущая рыночная стоимость, справедливая стоимость. В России использование рыночной стоимости в целях бухгалтерского учета появилось с середины 90-х годов прошлого века.

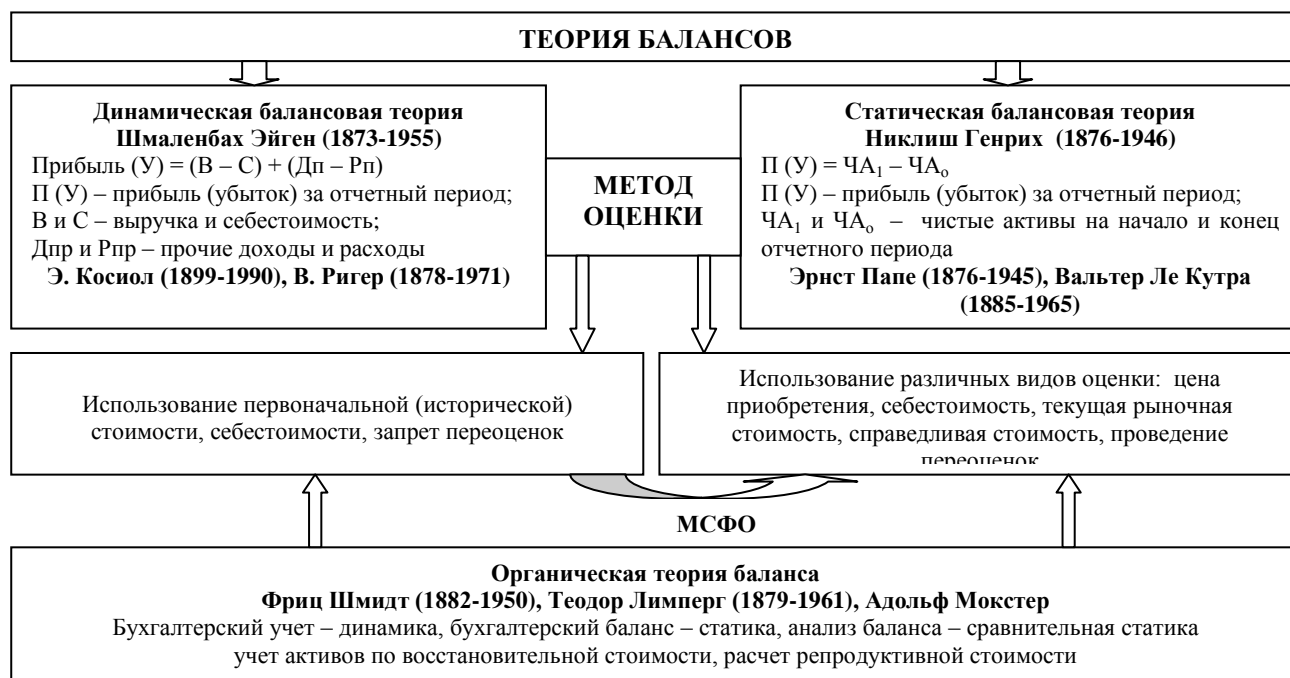


Рисунок 1 – Концепция оценки стоимости активов и обязательств в условиях адаптации к МСФО

В целях приведения стоимости основных средств в соответствие с действующими рыночными ценами, их переоценка производилась по решению Правительства РФ: на 1 января 1992 г., 1994 г., 1995 г., 1996 г., 1997 г., 1998 г. В 1997 году в нормативную базу был введен стандарт ПБУ 6/97 «Учет основных средств», который уже потребовал переоценки основных средств и учета этих объектов по восстановительной стоимости. В дальнейшем в целях сближения с МСФО в российский бухгалтерский учет были внедрены такие виды оценки, как: текущая (восстановительная) стоимость (себестоимость), текущая рыночная стоимость (стоимость реализации), дисконтированная стоимость. Таким образом, мы можем сделать вывод, что в настоящее время в оценке активов и обязательств произошел переход от динамической балансовой теории к статической.

2 Предложена классификация видов оценки стоимости активов и обязательств с позиций не только бухгалтерского учета, но и раскрытия информации в отчетности. Предлагаемая классификация отличается от известных тем, что в нее включены дополнительные признаки классификации «в зависимости от объекта актива и обязательства», «в зависимости от субъекта, который производит оценку», «в зависимости от наличия финансовых рисков»

Исследовав виды оценки стоимости активов и обязательств, предлагаемые российскими учеными, а также предусмотренные в российских и международных стандартах, автором предлагается классификация оценок с позиций

бухгалтерского учета и раскрытия информации в отчетности, дополненная классификационными признаками: «в зависимости от объекта актива и обязательства», «в зависимости от субъекта, который производит оценку» и «в зависимости от наличия финансовых рисков» (Рисунок 2).

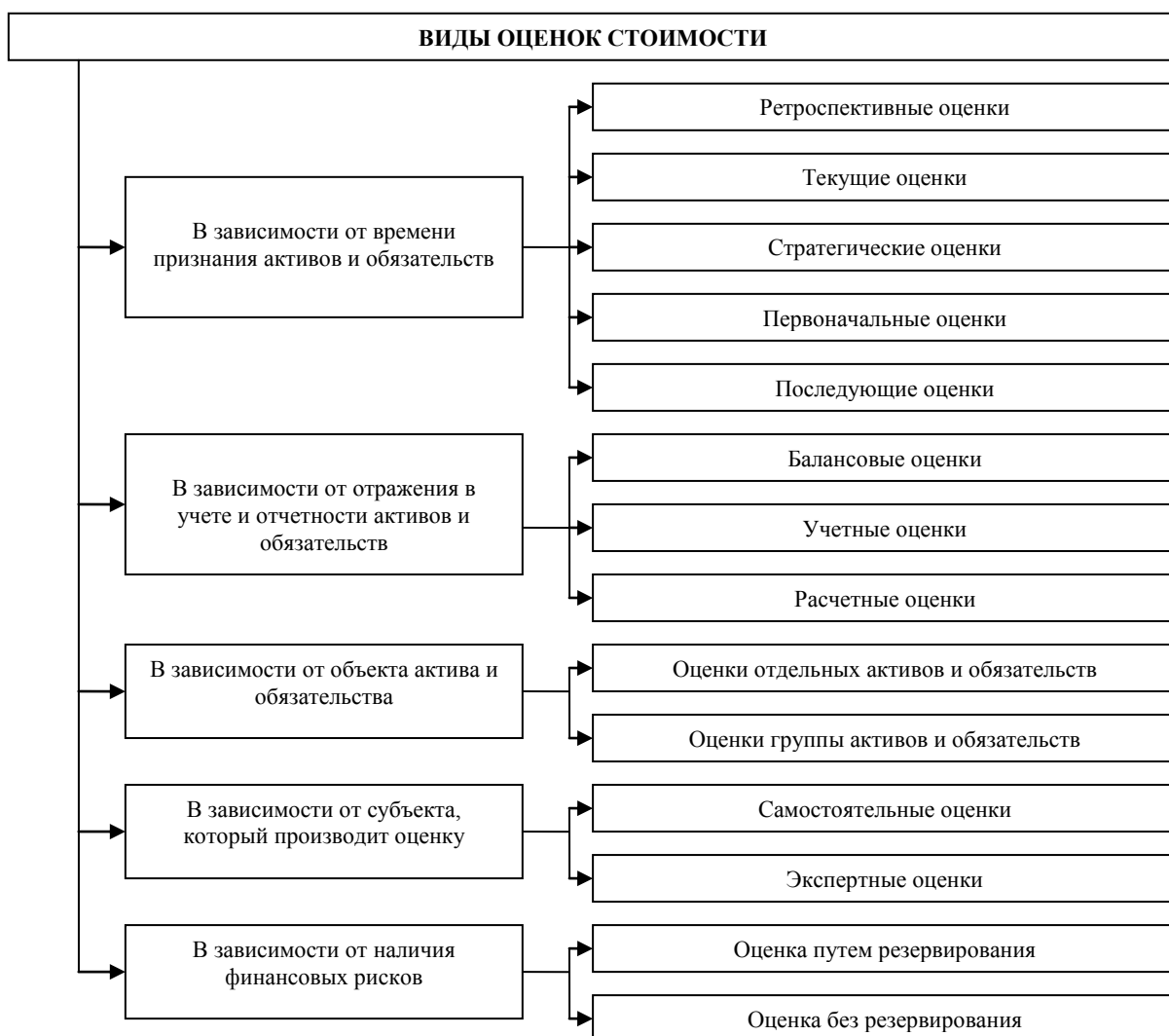


Рисунок – 2 Классификация оценок стоимости с позиций бухгалтерского учета и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности

В ходе исследования по материалам анкетирования бухгалтеров 120 коммерческих организаций г. Омска и Омской области, осуществляющих различные виды экономической деятельности и представляющих широкий спектр секторов экономики, изучены основные тенденции в области стоимостной оценки стоимости активов и обязательств с точки зрения применения перспективных видов оценки.

Проведенное исследование подтверждает, что сегодня из числа хозяйствующих субъектов, ведущих бухгалтерский (финансовый) учет, 92,4% используют в оценке стоимости имущества фактическую (первоначальную)

стоимость, 13,5% респондентов применяют в учете и отчетности текущую (восстановительную) стоимость, и только 1,7% – приведенную (дисконтированную) стоимость.

При этом необходимо отметить, что справедливую стоимость никто из опрошенных не использует, вместе с тем знакомы с понятием «справедливая стоимость» 22,7% опрошенных, 59,6% ничего не слышали о справедливой стоимости и 17,7% – затруднились с ответом. В ходе анкетирования респондентам был задан вопрос: «Корректируете ли Вы оценку стоимости активов и обязательств в соответствии с ПБУ 21/2008 и ПБУ 8/2010?». Данные опроса свидетельствуют, что оценочные резервы создают 23,5% опрошенных (резервирование под сомнительную задолженность производят 16% участвовавших в опросе, оценочные резервы под снижение стоимости запасов формируют 4,2%, обесценение финансовых вложений раскрывают 3,4%). Оценочные обязательства признают в бухгалтерской отчетности лишь 10,9% опрошенных, категорично «нет» ответило 68,1% респондентов, затруднились с ответом – 21%.

Таким образом, диссертационное исследование позволило сделать вывод, что в российском бухгалтерском учете традиционно применяются лишь два вида оценок: фактическая себестоимость и текущая рыночная стоимость. Провозглашенное в МСФО правило учета по справедливой стоимости в российских коммерческих организациях не используется.

3 С авторской позиции раскрыта сущность справедливой стоимости как одного из видов оценки активов и обязательств, которое дополнено характеристикой участников рынка, а именно тем, что они являются независимыми лицами и сделка между ними осуществляется на основе международного принципа «вытянутой руки». Выявлены факторы, оказывающие влияние на процесс установления справедливой стоимости и предложен алгоритм в выборе методов оценки по справедливой стоимости в целях управленческого учета, позволяющий более достоверно определять реальную стоимость объектов бухгалтерского учета и элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности

В проведенном исследовании на основании анализа совокупности формулировок, предложенных учеными-экономистами, выделены следующие существенные признаки понятия «справедливая стоимость»: 1) справедливая стоимость – это стоимостная характеристика объектов бухгалтерского учета; 2) основными объектами оценки являются активы и обязательства; 3) оценка по справедливой стоимости элементов финансовой отчетности осуществляется по

определенным правилам; 4) справедливая стоимость формируется в сделке между участниками рынка. Существующие определения не затрагивают налоговые отношения, которые возникают между сторонами сделки при приобретении активов и погашении обязательств, что на взгляд автора, является сегодня наиболее проблематичным и актуальным.

Выделенные в диссертации существенные признаки оценки по справедливой стоимости в бухгалтерском учете позволили сформулировать авторское определение следующим образом: справедливая стоимость с позиций бухгалтерского учета – это один из видов оценки стоимости активов и обязательств в сделке между независимыми лицами, основанной на международном принципе «вытянутой руки» для их признания и отражения в бухгалтерской отчетности на отчетную дату в текущих рыночных условиях.

В ходе исследования были выявлены факторы, оказывающие влияние на процесс установления справедливой стоимости: рыночные риски, характеристика активов и обязательств, единица учета и обязательства, рыночные операции и информация, участники рынка и их взаимозависимость, методы оценки, участники рынка и их взаимозависимость, профессиональное суждение специалистов (Рисунок 3).

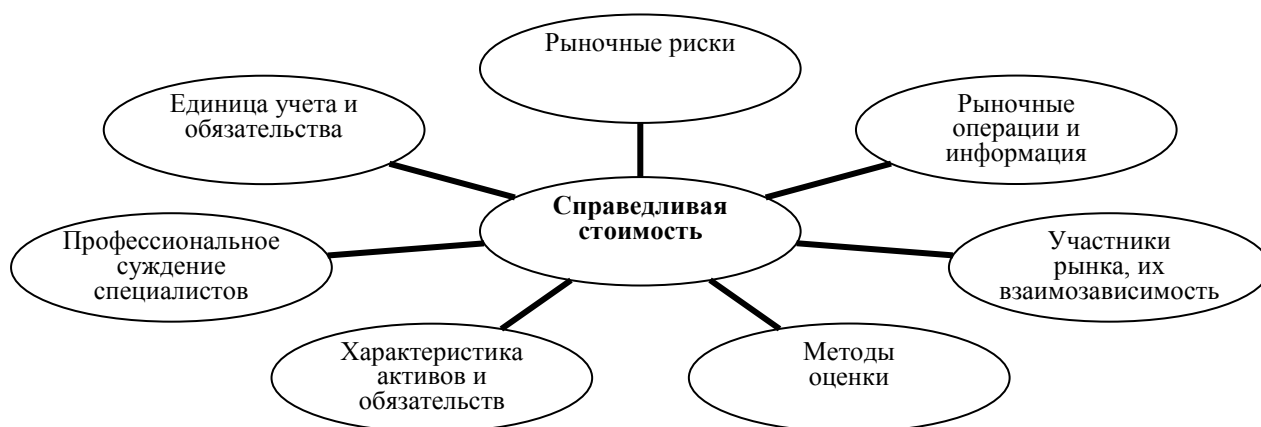


Рисунок 3 – Факторы, оказывающие влияние на процесс установления справедливой стоимости

В работе предложен алгоритм в выборе методов оценки по справедливой стоимости в целях управленческого учета, позволяющий своевременно определять реальную стоимость объектов бухгалтерского учета и элементов бухгалтерской отчетности (Рисунок 4). При разработке алгоритма в выборе методов оценки по справедливой стоимости в целях управленческого учета автором была учтена специфика российского законодательства и особенности МСФО. На взгляд автора, предпочтительным является рыночный подход, а

стоимость замещения в бухгалтерской оценке по справедливой стоимости может использоваться только в исключительных случаях.

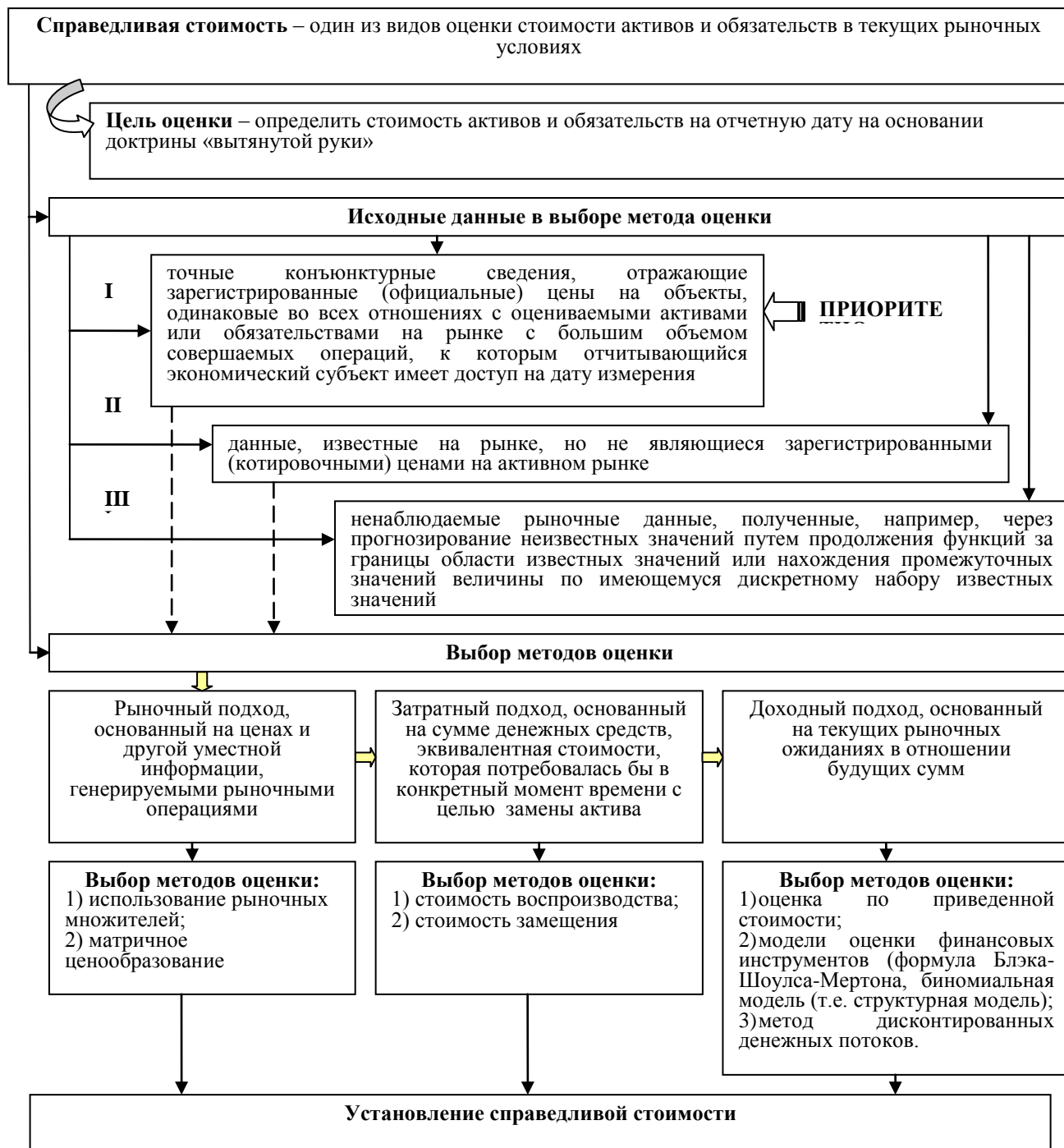


Рисунок 4 – Алгоритм в выборе методов оценки по справедливой стоимости в целях управленческого учета

4 Предложена методика оценки по справедливой стоимости с использованием дисконтирования денежных потоков в условиях неопределенности, представляющая практический интерес для коммерческих организаций

Одним из видов оценки в международном бухгалтерском учете является приведенная (дисконтированная) стоимость, определение которой закреплено в

МСФО (IFRS) 13. В международной практике метод оценки по приведенной стоимости широко применяется при определении справедливой стоимости в условиях неопределенности, так как потоки денежных средств и денежных эквивалентов являются, скорее, условными величинами, чем конкретными суммами. Также дисконтирование может использоваться при отражении обесценения объектов основных средств и нематериальных активов. При определении дисконтированной стоимости, необходимо знать ставку дисконтирования, которую организации должны определять самостоятельно исходя из требований стандартов и конкретной хозяйственной ситуации. В работе были предложены варианты по установлению ставки дисконтирования при определении справедливой стоимости некоторых активов и обязательств (Таблица 1).

Таблица 1 – Рекомендуемые ставки дисконтирования при определении справедливой стоимости активов и обязательств

Объект учета	Ставка дисконтирования
Обязательства под гарантийный ремонт, оплату отпускных	Ставка до налогообложения, которая должна отражать текущие представления рынка о наращивании денег во времени и вероятности и последствия наступления неблагоприятных событий, характерных для данного конкретного обязательства
Арендные активы и обязательства	Ставка процента, предусмотренная в договоре аренды или расчетная процентная ставка по договору аренды, либо ставка, по которой наниматель мог бы привлечь заемные средства на аналогичных условиях для покупки соответствующего актива
Активы в виде долгосрочных финансовых активов и обязательств	Ставка, по которой организация могла бы получить денежные средства в займы на схожих условиях
Активы в виде основных средств, товаров	Средневзвешенная стоимость капитала компании, т.е. средняя ставка по привлекаемым организацией кредитам

В диссертации практически апробирована предложенная методика оценки обязательства по восстановлению природных ресурсов в связи с возведением объектов основных средств и поисковых активов, а также по ликвидации и утилизации этих объектов по окончании их эксплуатации (ликвидационные обязательства) по справедливой стоимости с использованием дисконтирования денежных потоков. Указанная методика отсутствует в ПБУ 8/2010. Приведенную стоимость ликвидационного обязательства предлагается рассчитывать путем умножения обязательства, подлежащего погашению на коэффициент дисконтирования, который должен определяется организацией самостоятельно по формуле:

$$K_d = 1 / (1 + C_d)^P, \quad (1)$$

где K_d – коэффициент дисконтирования; C_d – процентная ставка дисконтирования; P – срок дисконтирования обязательства в годах (например, 10

лет). Расчет приведенной стоимости и амортизации в диссертации сделан исходя из ставки дисконтирования, определяемой организацией самостоятельно, в размере 7%, при условии, что обязательство по восстановлению окружающей среды в сумме 10 000 тыс. руб. требует выполнения через 10 лет (Таблица 2).

Таблица 2 – Расчет приведенной стоимости и амортизации, тыс. руб.

Период	Оценочное обязательство на начало периода	Расходы по увеличению обязательства (7%)	Оценочное обязательство на конец периода	Сумма начисленной амортизации
1	5 845	409	6 254	585
2	6 254	438	6 692	585
3	6 692	468	7 160	585
4	7 160	501	7 661	585
5	7 661	536	8 197	585
6	8 197	574	8 771	585
7	8 771	614	9 385	585
8	9 385	656	10 042	585
9	10 042	709	10 752	585
10	10 752	750	11 500	585

В бухгалтерском учете бухгалтеру были рекомендованы следующие записи. На дату принятия к учету экологически опасного объекта основных средств:

- образование оценочного ликвидационного обязательства:

Д-т «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Затраты на создание ликвидационного обязательства», К-т «Резервы предстоящих расходов и платежей», субсчет «Ликвидационное обязательство» – 5 845 тыс. руб.;

- принятие на учет объекта основных средств по приведенной (дисконтированной) стоимости:

Д-т «Основные средства», К-т «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение основных средств» – 50 000 тыс. руб.;

К-т «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Затраты на создание ликвидационного обязательства» – 5 845 тыс. руб.;

- скорректирован налог на прибыль по правилам ПБУ 18/02:

Д-т «Отложенные налоговые активы», К-т «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» – 1 169,0 тыс. руб. (5 845 тыс. руб. х 20%).

Ежегодно, на отчетную дату производится корректирующая проводка по увеличению оценочного обязательства:

Д-т «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы», К-т «Резервы предстоящих расходов и платежей», субсчет «Ликвидационное обязательство» – 409 тыс. руб.;

- начислена амортизация объекта основных средств:

Д-т «Основное производство», К-т «Амортизация основных средств» – 5 845 тыс. руб. (55 845 тыс. руб./10 лет).

В диссертации был сделан вывод, что использование процесса дисконтирования в бухгалтерском учете не оказывает существенного влияния на конечный финансовый результат, который пользователь отчетности увидит после погашения дисконтированных активов и обязательств, но при этом:

- 1) изменяет распределение финансового результата по периодам, пока актив или обязательство не погашены;
- 2) изменяет структуру отчета о финансовых результатах;
- 3) уменьшает налоговую нагрузку по налогу на имущество организации (Таблица 3).

Таблица 3 – Налоговые последствия использования дисконтированной стоимости в бухгалтерском учете оценочного обязательства

Показатели	I вариант (применение первоначальной стоимости), тыс. руб.	II вариант (применение дисконтированной стоимости), тыс. руб.)
Первоначальная стоимость, в т.ч.	60 000	55 845
ликвидационное обязательство	10 000	5 584
Амортизация за год	6 000	5 584
Налог на имущество организаций	1 320	1 228
Налоговая экономия в год составляет 91,4 тыс. руб.		

В работе был разработан алгоритм признания оценочного обязательства по приведенной стоимости в бухгалтерском учете и отчетности (Рисунок 5). Таким образом, внедрение в бухгалтерский учет дисконтирования денежных потоков, и, как следствие, отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности активов и обязательств по дисконтированной (приведенной) стоимости будет способствовать улучшению качества и содержания информации о происходящих событиях, процессах в компании и их возможных последствиях.

5 С целью совершенствования отечественных нормативных документов по бухгалтерскому учету и оказания методической помощи практикующим бухгалтерам разработаны методические рекомендации «Об оценке активов и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности» для организаций, имеющих статус юридического лица по законодательству Российской Федерации

Проведенное исследование позволило сделать вывод, что понятия «стоимость», «оценка» в Российской Федерации в отношении построения бухгалтерской отчетности не применяются. Отсутствуют и методические рекомендации для практикующих бухгалтеров по стоимостной оценке активов и обязательств в целях бухгалтерского учета и отчетности.



Рисунок 5 – Предлагаемый алгоритм признания оценочного обязательства по приведенной стоимости в бухгалтерском учете и отчетности

5 С целью совершенствования отечественных нормативных документов по бухгалтерскому учету и оказания методической помощи практикующим бухгалтерам разработаны методические рекомендации «Об оценке активов и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности» для организаций, имеющих статус юридического лица по законодательству Российской Федерации

Проведенное исследование позволило сделать вывод, что понятия «стоимость», «оценка» в Российской Федерации в отношении построения бухгалтерской отчетности не применяются. Отсутствуют и методические рекомендации для практикующих бухгалтеров по стоимостной оценке активов и обязательств в целях бухгалтерского учета и отчетности. Поэтому в работе были разработаны методические рекомендации «Об оценке активов и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности», предназначенные для коммерческих организаций различных видов экономической деятельности и представляющих широкий спектр секторов экономики. При составлении документа за основу были взяты следующие соображения: в МСФО понятие «оценка» закреплено в главе «Принципы», виды и понятие стоимости активов и обязательств содержатся в большинстве международных стандартах, а также разработан и применяется стандарт МСФО 13 «Справедливая стоимость». Исходя из этого, в работе сделан

вывод о необходимости разработки методических рекомендаций по оценке активов и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности, которые призваны помочь российским практикующим бухгалтерам.

В методических рекомендациях дано определение таких терминов, как «стоимость» и «оценка», раскрываются виды оценок, применяемые в бухгалтерском учете и отчетности, приводятся виды и определения стоимости, используемые в бухгалтерском учете и отчетности, дается характеристика рынков в целях установления справедливой стоимости активов и обязательств, а также изложен алгоритм выработки управленческого решения по определению справедливой стоимости активов и обязательств; определяется объем информации в отношении оценки стоимости активов и обязательств, подлежащей раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В работе был сделан вывод, что в результате использования методических рекомендаций процесс перевода бухгалтерского учета на новый уровень, соответствующий международным стандартам, пройдет проще и эффективнее.

6 Выражено мнение о сходствах и различиях российских ПБУ и МСФО в части оценки стоимости активов и обязательств, определены основные направления по конвергенции национальной и международной систем бухгалтерских стандартов и интерпретаций, регламентирующих оценку активов и обязательств, что позволит ускорить процесс гармонизации российских ПБУ с МСФО

Проведенное исследование позволило сделать вывод, что в настоящее время еще наблюдаются принципиальные различия в правилах РПБУ и МСФО, что приводит к существенным расхождениям в финансовых отчетах, составленных по разным форматам. Это объясняется тем, что существует значительное количество различий в определениях и подходах к оценке и отражению статей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Сравнение данных по некоторым видам активов отечественных компаний позволило выявить их несоответствие (Таблица 4).

Различия в показателях финансовой отчетности (на примере объектов основных средств) происходят из-за разных правил признания и оценки согласно российским положениям по бухгалтерскому учету и МСФО. Согласно МСФО (IAS) 16 организация самостоятельно определяет себестоимость произведенного актива. При этом любые внутренние прибыли, сверхнормативные расходы сырья и затраты труда и других ресурсов, понесенные при создании актива своими силами, не включаются в его первоначальную стоимость.

Таблица 4 – Данные о некоторых видах активов российских компаний (фрагмент)*

Показатели из финансовой отчетности	ОАО «РЖД»		ОАО «Автоваз»		ОАО «Газпром»	
	РПБУ	МСФО	РПБУ	МСФО	РПБУ	МСФО
<i>Долгосрочные активы</i>						
Основные средства на 31.12.2012г., млн. руб. (ББ)**	3 413 676	2 943 419	65 356	71 183	8 528 751	7 818 392
Нематериальные активы на 31.12.2012г., млн. руб. (ББ)	10 357	61 908	2 165	12 533	889 763	-
<i>Текущие активы</i>						
Материально-производственные запасы на 31.12.2012г., млн. руб. (ББ)	77 150	111 297	19 997	25 479	498 273	459 534
Дебиторская задолженность на 31.12.2012г., млн. руб. (ББ)	64 720	81 355	19 237	9 223	1 281 274	940 106

*Таблица составлена автором на основании данных, полученных с официальных сайтов компаний

**ББ – бухгалтерский баланс

В ПБУ 6/01 этот вопрос не рассматривается, а, следовательно, по умолчанию первоначальная стоимость созданных своими силами активов ничем не ограничивается. Кроме того, при принятии объекта к учету согласно МСФО 16 определяется амортизируемая стоимость в виде разницы между фактической стоимостью актива или другой суммы, заменяющей фактическую стоимость и его остаточной стоимостью. При этом остаточная стоимость представляет собой некую расчетную величину, которую компания, возможно, получила бы в данный момент от убытия объекта основных средств за вычетом расходов, связанных с выбытием, при предположении, что срок службы подошел к концу. В российской учетной системе объекты основных средств учитываются по первоначальной стоимости, т.е. в сумме фактических затрат, связанных с приобретением, созданием актива. В действующем ПБУ 6/01 также отсутствуют такие виды оценок, как специфическая для предприятия стоимость и возмещаемая стоимость.

Проведенный анализ показал, что практически по всем показателям финансовой устойчивости и ликвидности предприятия можно наблюдать тенденцию к увеличению расхождений между РСБУ и МСФО. Первопричиной этого служат несовпадающие данные, представленные в балансах разных учетных систем. Рассматриваемые показатели напрямую зависят от величины заемного капитала, внеоборотных активов, валюты баланса. А это именно те значимые статьи, где наблюдаются существенные расхождения МСФО и РСБУ.

Анализ данных свидетельствует, что рассчитанные финансовые коэффициенты в анализируемых организациях по данным российской бухгалтерской отчетности приближены к нормативу. Это говорит о, что правила

учета объектов по российским ПБУ позволяют приукрашивать финансовое положение фирмы в отчетности. Финансовая отчетность, составленная по правилам МСФО, приближена к реальной ситуации (Таблица 5).

Таблица 5 – Показатели финансовой устойчивости ряда российских компаний за 2012г.*

Показатели	Оптим. значение	ОАО «РЖД»		ОАО «Автоваз»		ОАО «Газпром»	
		По РПБУ	По МСФО	По РПБУ	По МСФО	По РПБУ	По МСФО
$K_{\text{независимости}}$	$\geq 0,5$	0,8	0,63	0,23	0,48	0,77	0,72
$K_{\text{зависимости}}$	$\leq 0,5$	0,2	0,37	0,77	0,52	0,23	0,28
$K_{\text{финансирования}}$	≥ 1	4,10	1,68	0,29	0,91	3,41	2,58
$K_{\text{маневренности собственного капитала}}$	0,2–0,5	-0,16	-0,40	-1,92	-0,37	-0,03	-0,11
$K_{\text{обеспеченности собственными оборотными средствами}}$	0,1	-1,84	-2,09	-1,29	-0,50	-0,10	-0,40
$K_{\text{финансовой активности}}$	≤ 1	0,24	0,59	3,41	1,10	0,29	0,39

*Таблица составлена автором на основании данных, полученных с официальных сайтов компаний

В диссертационном исследовании сделан вывод, что реформа российского бухгалтерского учета должна осуществляться по двум направлениям:

- 1) дальнейшая гармонизация концептуальных основ бухгалтерского учета и отчетности с принципами МСФО;
- 2) переработка и утверждение федеральных стандартов по бухгалтерскому учету с целью сближения их с МСФО (Таблица 6).

Таблица 6– Мероприятия по гармонизации национальных бухгалтерских стандартов и МСФО, регулирующих оценку активов и обязательств

Предложения	МСФО	Национальный стандарт
Гармонизация концептуальных основ учета и отчетности с принципами МСФО в части оценки активов и обязательств		
Разграничить понятия «стоимость», «оценка» и ввести в учетную систему их определения	Глава «Принципы МСФО»	Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России от 29.12.1997г.
В федеральные стандарты бухгалтерского учета ввести метод оценки по справедливой стоимости	МСФО 2, МСФО 16, МСФО 17, МСФО 18, МСФО 38 и др.	
Гармонизация федеральных стандартов бухгалтерского учета и МСФО в части оценки активов и обязательств		
Учет запасов		
При формировании себестоимости запасов не учитывать: -сверхнормативные расходы, управленческие и коммерческие расходы; -начисленные проценты по заемным средствам	МСФО (IAS) 2 «Запасы»	ПБУ «Учет запасов»
Учет основных средств		
Ликвидировать существующие различия в понятии первоначальной стоимости (себестоимости), в федеральный стандарт ввести понятия: «амортизируемая стоимость», «приведенная стоимость», «справедливая стоимость», «возмещаемая стоимость», «специфическая для предприятия стоимость»	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ «Учет основных средств»
Учет финансовых вложений		
Ввести в учетную практику понятия: «первоначальная стоимость»; «балансовая стоимость»; «приведенная стоимость»; «внутренняя стоимость»; «временная стоимость»	МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	ПБУ «Учет финансовых вложений»

Предлагаемые мероприятия позволят усовершенствовать бухгалтерский учет активов и обязательств в части оценки, и приведут его в соответствие с требованиями МСФО.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Выводы и предложения, представленные в работе, содержат совокупность новых результатов и положений, имеют большое практическое значение. Материалы диссертационного исследования могут быть использованы в качестве основы для дальнейших научных изысканий.

В ходе диссертационного исследования разработаны теоретические, научно-методические и практические рекомендации по стоимостной оценке активов и обязательств в целях бухгалтерского учета и отчетности: исследован, уточнен понятийный аппарат, используемый при стоимостной оценке активов и обязательств; установлены классификационные критерии и выделены виды оценки стоимости активов и обязательств в целях бухгалтерского учета и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности; раскрыта сущность справедливой стоимости как одного из видов оценки активов и обязательств и предложен алгоритм в выборе методов оценки по справедливой стоимости в целях управленческого учета; разработаны методика оценки по справедливой стоимости с использованием дисконтирования денежных потоков в условиях неопределенности, а также методические рекомендации по оценке стоимости активов и обязательств в целях бухгалтерского учета и отчетности; выявлены сходства и различия российских положений по бухгалтерскому учету и международных стандартов и интерпретаций, регламентирующие правила оценки активов и обязательств, предложены мероприятия по их сближению.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК

1. Лапин, Д.Р. Сущность и классификация оценок в целях бухгалтерского учета и отчетности / Д.Р. Лапин, Т.Б. Кувалдина // Сибирская финансовая школа. – 2013. – № 5 – 0,4 п.л. (авт. 0,2 п.л.).
2. Лапин, Д.Р. Сущность и значимость справедливой стоимости в оценке активов и обязательств / Д.Р. Лапин // Вестник СибАДИ. – 2013. – № 6. – 0,6 п.л.
3. Лапин, Д.Р. Оценка по справедливой стоимости: необходимость и возможность для российского бухгалтерского учета / Д.Р. Лапин // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. – № 3 (254). – 0,4 п.л.
4. Лапин, Д.Р. Теоретические вопросы управления стоимостью фирмы / Д.Р. Лапин // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. – № 7 (246). – 0,4 п.л.

Статьи в других научных изданиях

5. Лапин, Д.Р. Оценка как способ денежного выражения объектов бухгалтерского учета / Д.Р. Лапин, Т.Б. Кувалдина // Актуальные вопросы развития и совершенствования системы учета, анализа и аудита в соответствии с МСФО и МСА [Текст]: материалы III Международной научно-практической конференции 18 октября 2013 г.] / [отв. за выпуск Н.С. Нечеухина, Т.Ф. Шитова]. – Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2013. – 215 с. – 0,2 п.л. (авт. 0,1 п.л.).

6. Лапин, Д.Р. Оценка материальных запасов, ориентированная на МСФО / Д.Р. Лапин // Актуальные вопросы развития и совершенствования системы учета, анализа и аудита в соответствии с МСФО и МСА [Текст]: материалы III Международной научно-практической конференции 18 октября 2013 г.] / [отв. за выпуск Н.С. Нечеухина, Т.Ф. Шитова]. – Екатеринбург: Изд-во Урал. Гос. экон. ун-та, 2013. – с. – 0,2 п.л.

7. Лапин, Д.Р. Дисконтированная (приведенная) стоимость в оценке активов и обязательств / Д.Р. Лапин, Т.Б. Кувалдина // Аудиторские ведомости. – 2013. – № 11. – 0,6 п.л. (авт. 0,3 п.л.).

8. Лапин, Д.Р. Стоимость как экономическая и учетная категории / Д.Р. Лапин // 18-я научно-практическая конференция Пятигорск, 12 октября 2013. – 0,3 п.л.

9. Лапин, Д.Р. Правила оценки объектов бухгалтерского учета: настоящее и будущее / Д.Р. Лапин // Молодежь, наука, творчество – 2013. XI межвузовская научно-практическая конференция студентов и аспирантов: сборник статей. В 2-х частях. Ч. 1. / под общей редакцией и.о. ректора Д.П. Маевского. – Омск: Омский государственный институт сервиса, 2013. – 205с. – 0,2 п.л.

10. Лапин, Д.Р. Справедливая стоимость в денежной оценке активов и обязательств / Д.Р. Лапин // Экономика, социология и право в современном мире: проблемы и поиски решений. – 13-я Международная научно-практическая конференция, г. Пятигорск, 9-10 июня 2012г. / Международная академия финансовых технологий; Отв. за вып. д.э.н., проф. А.Е. Медовой. – Пятигорск: Издательство МАФТ, 2012, часть 2. – 240с. – 0,3 п.л.

11. Лапин, Д.Р. Проблемы оценки стоимости затрат на инновации и научные исследования / Д.Р. Лапин // Омский экономический форум. Материалы международной научно-практической конференции. 25 ноября 2011г. – г. Омск, 2011. – 384с. – 0,2 п.л.

12. Лапин, Д.Р. Проблемы оценки стоимости в условиях инновационной экономики / Д.Р. Лапин, Т.Б. Кувалдина // Инновационный бизнес региона: актуальные проблемы развития : материалы междунар. науч.-практ. конф. в рамках междунар. экон. форума «Человеческий капитал – ключевой ресурс модернизации Российской экономики» [декабрь 2010 г.] / Филиал Всерос. заоч. фин.-экон. ин-та в г. Омске, ИЭОПП СО РАН - Омская экон. лаб., ОРОО Вольн. экон. о-во России [и др.]. – Омск : Параграф, 2010. – 0,4 п.л. (авт. 0,2 п.л.).

13. Лапин, Д.Р. Проблемы перехода российского бухгалтерского учета на МСФО / Д.Р. Лапин // 8-ая Международная студенческая конференция «Социально-экономические и правовые системы: современное видение» 24 апреля 2009г., г. Омск, Сибирский институт бизнеса и информационных технологий. – 0,2 п.л.