

УДК 657.1:339.1

ВИДЫ ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ И ВЛИЯНИЕ ИХ ВЫБОРА НА УПРАВЛЕНИЕ ОПТОВЫМ ПРЕДПРИЯТИЕМ*Казак Е.Н.*

Рассмотрены методы оценки товарных запасов, сложившиеся на протяжении всего периода развития экономических наук. Представлены современные подходы к оценке запасов, а также их влияние на управление предприятием.

Ключевые слова: оценка запасов, управленческий учет

Любые активы предприятия, в том числе и запасы, подлежат оценке. Наиболее общим представляется определение оценки, приведенное Дж. Сигелом и Ж. Шимом, как выражение экономической активности в денежной форме [1, Стр.294]. В узком смысле понятие оценки связано со стоимостным отражением объектов учета в финансовой отчетности и трактуется Концептуальными основами составления и предоставления финансовых отчетов как «... процесс определения денежных сумм, по которым должны признаваться и отображаться элементы финансовых отчетов в балансе и отчете о прибылях и убытках» [2, Стр.55]. Таким образом, сущность оценки заключается в процессе перевода учетных объектов из натуральных измерителей в стоимостные, и в тоже время, в конечном результате указанного процесса.

Большинство исследователей подчеркивают центральную роль оценки запасов, как части активов в достоверном отражении информации о них в отчетности, отмечая вместе с тем, неоднозначность получаемых результатов. По словам К. Боулдинга, процедура оценки подобна двуликтому Янусу: с одной стороны оценка обращена в прошлое, к той цене, по которой ценности были приобретены, с другой стороны в будущее, к той цене, по которой они будут проданы. Автор первых стандартов учета Вильям Эндрю Патон (1922 год) считал оценку сердцем бухгалтерского учета и, вместе с тем, «дьявольской проблемой» [3, Стр.364]. Я.В. Соколов отмечает, что выбор процедур оценки связан с противоречивыми интересами тех, кто заинтересован в ее результатах. Интересы поставщиков, кредиторов, акционеров требуют реальности отражения в отчетности имущества предприятия, следовательно, отражения его по рыночным ценам, проведения процедур переоценки. Между тем, руководство предприятия заинтересовано в правильном сопоставлении доходов и расходов, точном определении финансового результата – в использовании исторической себестоимости. Реальность баланса требует переоценки, что приводит к искажению финансового результата деятельности, в тоже время сохранение исторической себестоимости запасов не отражает действительную стоимость имущества предприятия [4, Стр.198].

Целью настоящей статьи является представление на базе исторических подходов к оценке товарных запасов оптового предприятия современных точек зрения на оценку, а также анализ их влияния на точность информационной базы управления предприятием.

Выполненный нами анализ исторически сложившихся в учете подходов к оценке запасов (на основании работ Я.В. Соколова [3,4], Ф.Ф. Бутинца [5], раскрывающих историю развития учета, работ по исследованию развития представлений об оценке Ю.Н. Кузнецовой [6], Л.Г. Ловинской [7], Н.Г. Урбан [8]), свидетельствует о наличии двух основных точек зрения на оценку и поиске компромиссных способов преодоления указанных выше противоречий. Большинство исследователей прошлого на протяжении всего периода развития учета склонялись к использованию исторической себестоимости при оценке. Использование исторической цены, по мнению Ю. Идзири (1967 г.), вытекает из самой природы двойной записи, когда запись следует за фактом хозяйственной жизни, что в свою очередь приводит к получению руководством наиболее точной информации, в том числе и для прогнозирования. Р. Антони (1965 г.), отмечал, что только историческая оценка отличается реалистичностью, простотой получения информации, избавляет учет от неизбежного субъективизма и сложных процедур переоценки. Вместе с тем, оценка имущества по себестоимости подвергалась критике со стороны многих авторов, начиная с Анжило ди Пиетро (1586 г.). Обобщая недостатки оценки по исторической себестоимости, Я.В. Соколов указывает, что точность взятая из документов оказывается мнимой, поскольку

бухгалтер, опираясь на старые, потерявшие экономический смысл оценки, лишен возможности делать правильные выводы, в том числе и о затратах имущества и, следовательно, о величине финансового результата. Оценка по покупным, историческим ценам разрушает соотношение между стоимостью учитываемых объектов, поскольку цена отражает не абсолютное, а относительное соотношение между стоимостью объектов. Отрыв оценки от действительного финансового положения предприятия приводит к невозможности исчислить реальную рентабельность, выявить фактический размер потерь при гибели имущества, проверить кредитоспособность предприятия и в конечном итоге приводит к парадоксу Бурнисьена: «Чем дольше существует фирма, тем менее реальны ее отчетные данные» [4, Стр.216].

Два основных подхода к оценке (по исторической себестоимости и текущей цене) разделили бухгалтеров, по выражению Э.С. Хендриксена, на «историков» и «футуристов» [9, Стр.306]. Так персоналистическое направление в англо-американской школе учета объединяло сторонников переоценки запасов по текущим ценам, в то время как институалисты признавали оценку только по себестоимости [3, тр.358]. Характерные для французской школы учета подходы к оценке можно также охарактеризовать в указанных двух направлениях. Первое направление включает в себя бухгалтерский подход, при котором важна цена приобретения, номинализация выступает как метод оценки. Второе направление объединяет экономический подход (важна будущая ценность имущества – дисконтирование как метод оценки) и юридический подход (важна текущая ценность имущества – индексирование как метод оценки) [4, Стр.236]. Следовательно, нельзя согласиться с утверждениями Урбан Н.Г. о единственном подходе к оценке в некоторых школах учета [8, Стр.9]. Так, среди представителей французской школы учета наряду с признанием приоритетности оценки по исторической себестоимости (Л.Сэй, Э. Леоте, А. Гильбо), присутствовали иные точки зрения (С. Рикар, Г. Брюндлер).

Однако даже среди тех, кто признавал необходимость переоценки запасов, не было единодушия о методах ее проведения. Г. Брюндлер (1968) предлагал проводить переоценку по общим индексам цен с отнесением разницы в пределах общего индекса на счет прибыли, а свыше – на увеличение капитала. Т. Лимперг (1922) и Л. Перидон (1952) считали, что переоценку необходимо проводить по индивидуальным индексам цен, с введением двух пассивных счетов предназначенных для учета резервов на повышение цен и обесценения денег [3, Стр.342]. Существовала также точка зрения, согласно которой переоценка должна проводиться на основе соотношения валютных курсов (Вимбл).

Подобная противоречивость оценки приводила некоторых авторов к пессимистическим заключениям о произвольности, субъективности любой оценки (Р. Фишер), о невозможности реального отражения имущества в учете (Э. Колер). Ряд признанных ученых советского периода (П.В. Мезенцев, П.П. Нимчинов) вообще не включали оценку в состав методов бухгалтерского учета [7, Стр.109].

Вместе с тем, был предложен ряд компромиссных вариантов оценки запасов. Некоторые из них получили признание и применяются в современном учете. К их числу можно отнести:

- использование регулирующих счетов, позволяющих осуществлять учет товаров одновременно в двух видах оценки – текущей рыночной и первоначальной (предложено Ж. Дюмарше, 1914 г.);
- оценку поступления запасов по минимальной из цен – приобретения или текущей рыночной (предложено И.Коверо, 1912 г.);
- выделение относительных, учетных цен (предложено А. Гильбо, 1860 г.);
- применение принципа непрерывности деятельности предприятия, согласно которому переоценивается имущество предприятия только при ликвидации (предложено Д. Уайлдменом, 1928).

Не нашли должной реализации предложения о переоценке баланса и отказе от переоценки счета убытков и прибылей (Г. Дейниз), представления в балансе всех показателей и по себестоимости, и по переоцененной стоимости (Г. Грннир), модель множественной оценки показателей бухгалтерского отчета (Д. Каннинг) [3, Стр.368].

Современный подход к оценке, отраженный в Концептуальных основах составления и предоставления финансовых отчетов, допускает использование различных видов оценки активов: по исторической себестоимости, цене реализации, текущей себестоимости, нынешней стоимости [2, Стр. 55]. В качестве основы для составления финансовой отчетности закреплена оценка по исторической себестоимости. Учет запасов, согласно Международным стандартам финансовой отчетности, полностью опирается на указанный вид оценки. Одновременно, признается неспособность учетной модели исторической себестоимости отображать влияние изменения цен на немонетарные активы [2, Стр.56].

Как отмечает Ловинская Л.Г., выбор способа оценки зависит от концепции сохранения капитала, вида объекта, характера хозяйственной операции. Наиболее распространенная, финансовая концепция, обеспечивает контроль сбережения капитала в его финансовой форме и рассматривает капитал как стоимость чистых активов или собственного капитала предприятия. При этом прибыль рассчитывается как прирост чистых активов на конец отчетного периода за вычетом выплат учредителям. В этом случае за основу оценки статей отчетности принимают историческую себестоимость. Физическая концепция рассматривает капитал как производственную мощность, которая должна быть сохранена на конец периода. Финансовый результат в этом случае является приростом физической мощности за вычетом изъятий учредителей, основой оценки является текущая себестоимость [7, Стр.115].

ВЫВОДЫ:

1. Выбор метода оценки запасов существенно влияет на точность информационной базы управления предприятием.

2. Выделение в качестве основной оценки товарных запасов по исторической себестоимости является полностью оправданным. Указанный способ оценки подтвердил свою объективность в результате всего хода развития экономических наук.

3. Нормативно-правовое регулирование выбора оценки запасов в рамках финансового учета несовершенно. Разрешение использования других способов оценки запасов, помимо исторической себестоимости, приводит к смешению оценок и появлению противоречий между принципами учета. Так принцип осторожности вступает в противоречие с принципом исторической себестоимости при отражении запасов по минимальной из цен, при проведении оценки запасов ниже себестоимости.

4. В рамках управленческого учета предприятие имеет право выбора любых необходимых систем оценок, в том числе и оценки запасов [10].

Дальнейшие направления исследований связаны с поиском оптимальных, с точки зрения управления предприятием, видов оценок и применением их в управленческом учете.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Сигел Дж., Шим Жд. Словарь бухгалтерских терминов: Пер. с англ.– М.: ИНФРА-М, 2001, –408 с.
2. Международные стандарты бухгалтерского учета 1997. – К.: ФПБАУ, 1998. – 731 с.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
5. Бутінець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. – Житомир, 1999. – 385 с.
6. Кузнецова Ю.Н. Развитие представлений об оценке в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет, 1992, - №11, - С.13-15
7. Ловінська Л.Г. Сутність оцінки в системі бухгалтерського обліку // Фінанси України, 2006, №5, - С.108–116
8. Урбан Н.Г. Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті : Автореф. дис. к.е.н.: 08.06.04.Терноп.акад.нар. госп-ва.– Тернопіль.– 2004.– 19 с.
9. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. /Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
10. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ; Ред. Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.