

С. В. Шикальчик

buchchair@gsu.by

Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины, г. Гомель, Беларусь

МСФО: ПРИНЦИПЫ СТОИМОСТНОГО ИЗМЕРЕНИЯ

Предложен теоретический подход к стоимостной оценке как методу бухгалтерского учета и финансовой отчетности на основе систематизации концепций и методов, применяемых в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Оценка как метод имеет исключительное значение для качества финансовой информации. Действующие Концептуальные основы финансовой отчетности Фонда Международных стандартов финансовой отчетности указывают четыре возможных способа стоимостной оценки: первоначальная стоимость, текущая стоимость, возможная цена продажи, дисконтированная стоимость [1].

Общий экономический принцип оценки состоит в том, чтобы стоимость актива соответствовала его возмещаемой стоимости или не превышала этой величины, стоимость обязательства соответствовала суммам, которые требуется выплатить для его урегулирования.

Возмещение активов и погашение обязательств происходит в условиях продолжающейся обычной деятельности организации, что требует соблюдения предположения о непрерывности этой деятельности. Возмещение означает, что компания сможет получить такие денежные потоки от продаж своей продукции и услуг, которые окупят стоимость актива (позволят погасить обязательство).

Существует два основных пути такого возмещения: использование актива (несение и погашение обязательства) в экономически эффективной деятельности и непосредственная продажа актива (передача обязательства) на существующем рынке.

Фонд МСФО подготовил новую, существенно доработанную редакцию Концептуальных основ, принятие которой ожидается в 2017 году [2]. Новая Концепция предусматривает две базы оценки стоимости:

- по первоначальной стоимости,
- по текущей стоимости.

Первоначальная стоимость как основа оценки – это общий подход, при котором стоимость объекта учета формируется исходя из данных операции или события, которые создали этот объект. В дальнейшем первоначальная стоимость актива корректируется по мере потребления экономических выгод, заключенных в объекте (амортизация), или утраты им стоимости (обесценение). Первоначальная стоимость обязательства изменяется при исполнении этого обязательства. Другие факторы, такие как рыночная цена актива, не рассматриваются при учете по первоначальной стоимости.

В момент приобретения или признания нефинансового актива первоначальная стоимость формируется как сумма затрат, связанных с его приобретением, включая уплаченное за актив возмещение и транзакционные затраты, связанные с его приобретением (доставкой, монтажом, установкой и т.п.). Отдельную задачу составляет оценка стоимости финансирования, которая должна быть включена в себестоимость нефинансового актива (компонент финансирования, см. IFRS 15; затраты по займам — IAS 23). *Здесь и далее все международные стандарты финансовой отчетности — IAS, IFRS — цитируются по [3], [4].*

На первоначальную стоимость нефинансового актива может повлиять государственная субсидия, предоставленная на его приобретение (IAS 20).

Первоначальная стоимость финансового актива включает стоимость переданного за него возмещения и транзакционные затраты, связанные с приобретением. В дальнейшем учете эквивалентом первоначальной стоимости финансового актива является амортизированная стоимость, которая учитывает погашение основного долга, начисление и получение процентов, обесценение актива (IFRS 9).

Обязательства первоначально оцениваются по стоимости полученного возмещения без включения транзакционных затрат, связанных с принятием обязательства. В последующем стоимость обязательства корректируется на суммы погашения, начисления процентов, обесценения, для нефинансовых обязательств — также на переоценки будущих вероятных платежей. Для финансовых обязательств такая корректировка производится в порядке учета по амортизированной стоимости (IFRS 9).

Текущая стоимость — это основа оценки элемента отчетности исходя из данных, которые отражают экономические условия, существующие на момент оценки. Текущая стоимость измеряет выгоды, которые могут быть получены от актива (переданы при погашении или передаче обязательства). Эти выгоды могут быть получены двояко: в результате продажи объекта или путем его использования в организации. Таким образом, учет по текущей стоимости включает два варианта оценки:

- справедливая стоимость;
- ценность использования актива или стоимость исполнения обязательства.

Справедливая стоимость — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (IFRS 13). Справедливая стоимость не учитывает намерения и другие специфичные условия относительно актива.

Справедливая стоимость как модель оценки используется в случаях, когда соответствующий объект предназначен для продажи (торговли) или в некоторых других случаях, когда представление его по справедливой стоимости является более уместным и правдивым (см. например, IAS 16, IAS 36, IAS 40, IAS 41, IFRS 9, IFRS 3, IFRS 5).

Справедливая стоимость легко может быть оценена при наличии активного рынка для соответствующего объекта оценки. В этом случае оценка может быть получена без чрезмерных затрат и усилий, она легко проверяема и понятна. Наилучшей справедливой стоимостью является биржевая котировка актива. При отсутствии наблюдаемых данных возникают трудности, связанные со сложностью процесса оценки или субъективизмом исходных данных и способов оценки, что снижает качественные характеристики финансовой информации. Эта проблема определяет требования к качеству бухгалтерского суждения и раскрытию информации о способах оценки справедливой стоимости. Такие требования изложены в стандарте IFRS 13.

Ценность использования — это оценка, специфичная условиям деятельности компании, она учитывает особенности компании в части использования актива или исполнения обязательства.

Ценность использования определяется как приведенная стоимость будущих денежных потоков, связанных с использованием актива или погашением обязательства. Способ, применяемый при оценке — прогноз и дисконтирование денежных потоков. Источником

информации являются преимущественно внутренние данные компании, что делает их подверженными субъективизму, и ухудшает подтверждаемость оценки.

Важнейшим специфическим фактором является то, что компания извлекает денежные потоки, используя активы (и обязательства) в комбинации. В большинстве случаев невозможно идентифицировать денежный поток от отдельного актива, например единицы оборудования. Денежный поток генерирует подразделение компании, которое использует это оборудование и продает изготовленную на нем продукцию. Поэтому ценность использования необходимо определять по группе взаимосвязанных активов — единице, генерирующей денежные средства (IAS 36) — с последующим распределением оценки на каждый актив группы.

Определение ценности использования явно указано при тестировании обесценения активов в соответствии с IAS 36.

Таким образом, из новой Концепции исчезли такие виды оценки как текущая стоимость, возможная цена реализации. Действительно, они не являются самостоятельными экономическими категориями, а только способами получения текущей оценки. Та же судьба, в сущности, постигла дисконтированную стоимость — она является техническим способом оценки в контексте экономических предпосылок основы оценки.

Литература

1. Концептуальные основы финансовой отчетности / IFRS Foundation [электронный ресурс] // Министерство финансов РБ: официальный сайт. — Минск, 2016. — Режим доступа : http://www.minfin.gov.by/upload/accounting/mfso/conceptual_framework.pdf. — Дата доступа : 10.06.2017.
2. Exposure Draft ED/2015 Новые положения относительно стоимостного измерения, изложенные в Концепции, значительно лучше отражают принципы стоимостной оценки. В частности внимание сосредоточено на экономическом содержании и предпосылках стоимостного измерения, применимости видов оценок с точки зрения влияния на качественные характеристики отчетной информации. Вместе с тем, нельзя назвать первоначальную стоимость и текущую стоимость полностью независимыми теоретическими концепциями, каждая из которых имеет свою постоянную сферу применения. В ряде случаев имеет место смешанный подход к применению оценок. Однако, новая концепция более понятна, экономически обоснована и лучше взаимосвязана /3 Conceptual Framework for Financial Reporting / IFRS Foundation [digital data] // IFRS. — access link : http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf. — access date : 10.06.2017.
3. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом МСФО : Постановление Совета Министров РБ и Национального банка РБ от 19 августа 2016 г. № 657/20 [электронный ресурс] // Министерство финансов РБ : официальный сайт. — Минск, 2016. — режим доступа : http://www.minfin.gov.by/ru/accounting/inter_standards/ea39ebe604ee44c6.html. — дата доступа : 10.06.2017;
4. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности : Постановление Совета Министров РБ и Национального банка РБ от 30 декабря 2016 г. № 1119/35 [электронный ресурс] // Министерство финансов РБ : официальный сайт. — Минск, 2017. — режим доступа : http://www.minfin.gov.by/accounting/inter_standards/docs/fa70d11e0cb14c56.html. — дата доступа : 10.06.2017;