

ОЦЕНКА СПЕЦИФИЧЕСКИХ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

И. А. Юхименко-Назарук

Житомирский государственный технологический университет, Украина

Рассмотрена проблема учета «специфических активов» субъекта хозяйствования как одного из вариантов учета рисков в процессе бухгалтерского отражения его хозяйственной деятельности. Предложено осуществлять учет «специфических активов» путем проведения переоценки первоначальной стоимости активов предприятия в результате воздействия внутренних и внешних факторов.

Введение в состав теории бухгалтерского учета понятия «специфические активы» является одним из вариантов учета рисков в процессе бухгалтерского отражения хозяйственной деятельности предприятий. Исходя из положения, что любые риски нельзя рассматривать отдельным объектом бухгалтерского учета, поскольку они не могут быть отнесены к одному из элементов финансовой отчетности (активы, обязательства, капитал, доходы, расходы), то одним из вариантов их учета является проведение переоценки первоначальной стоимости активов предприятия в результате воздействия внутренних и внешних факторов, к которым могут быть отнесены изменение контрактных условий использования специфических активов, вертикальная интеграция предприятий и т. д.

Сегодня наличие проблем в сфере бухгалтерской оценки специфических активов подчеркивается преимущественно учеными-институционалистами, которые отмечают о существовании различий между их рыночной и учетной оценкой. При этом ни один из авторов не использует традиционной учетной терминологии, введенной в международных стандартах финансовой отчетности, что позволило бы рассмотреть проблему оценки специфических активов сквозь призму «учетной системы координат».

В системе регламентации международного бухгалтерского учета используются стандарты, основным назначением которых является уравнивание рыночной

стоимости активов (стоимости их возмещения) с их балансовой стоимостью – МСФО 36 «Обесценение активов». Использование МСФО 36 в бухгалтерской практике ограничивается видами активов, на которые не распространяется его действие (запасы; активы, возникающие из договоров на строительство; отложенные налоговые активы; активы, возникающие из вознаграждений работникам, финансовые активы; инвестиционное имущество, оцениваемое по справедливой стоимости; биологические активы сельскохозяйственной деятельности; нематериальные активы, обусловленные договорами страхования прав страхователя) (п. 2) [1]. Также данный стандарт не применяется к активам, в которых меняется роль в деятельности предприятия, т. е., которые могут быть отнесены к активам, подлежащим продаже, независимо от их вида (основные средства, нематериальные активы, биологические активы и т. д.).

Основная логика МСФО 36 «Обесценение активов» заключается в том, что активы, которые отражаются в балансе предприятия, могут в силу определенных обстоятельств обесцениваться, т. е. терять свою стоимость на рынке (в противоположность учетной оценке), в результате чего балансовая стоимость должна быть скорректирована с одновременным признанием убытка от такого обесценивания. Объектом обесценения может рассматриваться не только отдельный актив предприятия, а также и единица генерирования денежных средств, т. е. совокупность активов, которая обеспечивает приток денежных средств, в значительной степени не зависящая от притока денежных средств от других активов или групп активов (п. 6) [1].

Рыночной стоимостью актива или единицы генерирования денежных средств, которая называется «стоимостью возмещения», считается наибольшая из двух предложенных оценок, отражающих их стоимость при использовании в деятельности предприятия (стоимость при использовании) или при их продаже (справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу). Таким образом, корректировку балансовой стоимости активов следует проводить в случае ее превышения над стоимостью возмещения на сумму, которая рассчитывается как разница между данными двумя видами стоимости.

Особенностью реализации МСФО 36 в практической деятельности предприятий является необходимость наделения бухгалтера нетрадиционными функциями, которые он должен выполнять в процессе тестирования активов на уменьшение их полезности. В частности, это связано с осуществлением экономических расчетов как для оценки стоимости использования актива (регулярно определять его способность генерировать денежные средства), так и для определения его справедливой стоимости без учета расходов на продажу (регулярно определять его продажную стоимость путем изучения договоров, аналогичных сделок по продаже активов, рыночных котировок и т. д.). Как показывает международная практика применения МСФО 36, выполнение таких нетрадиционных функций бухгалтерами предприятий (в части расчета стоимости возмещения (определение размера будущих экономических доходов, определения ставки дисконтирования, расчет собственного и заемного капитала, определение стоимости реализации актива)) довольно часто выступает предметом споров между ними и аудиторами, проверяющими финансовую отчетность на ее достоверность в части стоимости необоротных активов, полезность которых была уменьшена.

Приведенный в МСФО 36 порядок оценки отражает последовательность действий субъекта, занимающихся тестированием активов или единицы генерирования денежных средств на уменьшение их полезности, а также альтернативные варианты, среди которых можно осуществить выбор данным субъектом, осуществляющим тестирование.

Осуществление такого выбора является примером реализации профессионального суждения в случаях сплошной регламентации системы учета с определенными обстоятельствами, когда осуществление выбора достаточно формализовано и определенные обстоятельства, которые должны учитываться в процессе его осуществления, однако все остальные обстоятельства, которые могут возникать, игнорируются.

Внедрение понятия стоимости при использовании активов в учетную систему привлекло значительное внимание ученых, поскольку исходя из понимания ее сущности в отдельных случаях (например, отображение потери полезности активов) справедливую стоимость нельзя считать единственным безальтернативным вариантом, использование которого обеспечивает формирование релевантной и объективной информации для пользователей бухгалтерской отчетности. В частности, в случаях, когда стоимость при использовании является большей, чем справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива, то для отображения потери полезности активов должна применяться стоимость при использовании, если она меньше балансовой стоимости.

Несмотря на достаточно простой механизм уменьшения полезности активов, приведенный в МСФО 36, одной из основных проблем при его применении является определение текущей стоимости будущих денежных поступлений от используемого актива, а также определение его справедливой стоимости. Эта проблема еще более актуальна именно для специфических активов, поскольку действующая учетная система не позволяет выделить доходы для большинства из них, потому что они не обеспечивают генерирование самостоятельного денежного потока, а совместно с другими активами используются для производства продукта, продажи которого обеспечивают получение дохода.

Кроме этого для специфических активов достаточно трудно посчитать их справедливую стоимость, поскольку такие активы или вообще существуют только в единичном экземпляре (образованные в результате осуществления идиосинкратического инвестиций), или не продаются на открытом рынке, в результате чего почти невозможно определить какой будет сумма, которую можно будет получить в результате заключения соглашения между сторонами (отсутствуют договоры их обязательной продажи, отсутствуют аналогичные соглашения и рыночные котировки и т. д.). Вследствие этого в п. 20 МСФО 36 [1] отмечается, что предприятие может использовать стоимость использования актива как его стоимость возмещения.

В результате можно констатировать, что концепция справедливой стоимости, которая на сегодня является ведущей моделью оценивания в системе бухгалтерского учета и является одним из основных элементов информационной парадигмы бухгалтерского учета, вступает в конфликт со специфическими активами, поскольку справедливая стоимость не может быть эффективно использована для их измерения вследствие существования противоречий в подходах к ее расчету и сущности специфических активов (значительная потеря своей стоимости и ограниченности при внеконтрактном использовании). Вследствие этого при оценке обесценения специфических активов следует применять смешанную модель, предусматривающую фиксированное использование методов, приведенных в МСФО 36 (справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, ценности использования), в зависимости от степени специфичности активов, а также предусматривающую использование других методов, способствующих приближению балансовой стоимости предприятия к его рыночной стоимости.

Для высокоспецифических активов приоритетным является применение стоимости при использовании, если ее использование обеспечивает истинное представление. При наличии сомнений относительно полноты, нейтральности, свободы от ошибок при расчете стоимости возмещения высокоспецифических активов на основе стоимости при использовании (при оценке будущих денежных потоков, полученных от длительного использования специфического актива, при применении ставки дисконтирования до денежных потоков, генерируемых специфическим активом) следует использовать другие методы оценки, например, оценку на основе исторической (фактической) себестоимости или ликвидационную стоимость. Основной причиной использования данных методов является простота их расчета и возможность проверки. Использование непроверенных методов оценки при определении стоимости возмещения, как один из инструментов осуществления оппортунистического поведения субъекта ведения бухгалтерского учета на предприятии, может приводить к инфляции чистых активов и искажению финансовых результатов деятельности предприятия.

Для малоспецифических активов предложено использовать справедливую стоимость за вычетом расходов на их продажу при условии, если проведение ее расчета обеспечивает правдивое отображение. В случае возникновения сомнений в правдивости расчета, характеризующегося использованием субъективных суждений в процессе формирования их продажной цены, неполнотой информации об аналогичных сделках от продаж или применением ложных рыночных котировок, следует использовать другие методы оценки, которые будут способствовать повышению уровня прозрачности финансовой отчетности.

Л и т е р а т у р а

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) «Зменшення корисності активів». – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047.