

СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ ПОНЯТИЯ «ОЦЕНКА» В СИСТЕМЕ СТОИМОСТНОГО ИЗМЕРЕНИЯ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В данной статье автор на основе сравнительного анализа содержания понятия «оценка» и специфики его использования в российском и международном учете обосновывает свой взгляд на содержание понятийного аппарата и бухгалтерского смысла этого термина применительно к современному этапу развития бухгалтерского учета.

Для понимания процедуры стоимостной оценки как метода бухгалтерского учета, методология которого базируется на определенных основополагающих принципах и на нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет на государственном уровне, необходимо рассмотреть понятийный аппарат, регламентирующий экономические термины и правила их применения. Прежде всего, это касается термина «Оценка» и его смыслового значения, используемого в теории и практике бухгалтерского учета.

В условиях плановой экономики большинство публикаций научной и учебной литературы по теории бухгалтерского учета в лучшем случае ограничивались констатацией того, что оценка – это способ отражения хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессов. При этом сущность и значение этого важнейшего понятия по существу не раскрывалась.

С переходом к рыночным отношениям проблема объективной и достоверной оценки объектов бухгалтерского учета приобретает исключительное значение для всех участников рынка. Поэтому появилось множество трактовок данного понятия, для систематизации которых необходим сравнительный анализ их содержания.

Большой экономический и Большой бухгалтерский словарь, раскрывая понятие оценки, обозначают ее как процедуру определения цены, ценности или мнения о ценности, уровне или значении [5, с. 690; 6, с. 291]. Это определение по своей сути дополняет определение, приведенное в Толковом словаре русского языка Ожегова С.И и Шведовой Н.Ю., где указывается, что «оценка – мнение о ценности, уровне или значении» [17, с. 486].

Современный экономический словарь употребляет оценку только по отношению к

какому-либо объекту, например, «оценка риска», «оценка статей бухгалтерского баланса», «оценка стоимости объектов», «оценка стоимости предприятия» [19, с. 276-278].

Оценка, по мнению доктора экономических наук, профессора Ковалева В.В. – это характеристика объекта (события), позволяющая выделить его из совокупности других объектов (событий), или упорядочить их [8, с. 138].

«Оценка объектов бухгалтерского учета – наиболее важный фактор, обеспечивающий достоверность бухгалтерского учета и отчетности» – считает другой наш современник, известный ученый в области методологии бухгалтерского учета В.Ф. Палий [18, с. 8].

Профессор Я.В. Соколов дает следующее определение: «Оценка есть способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный. Она выполняется в целях тех или иных хозяйствующих субъектов и представляет собой воплощение принципа квантификации».[22, с. 197]. Подчеркивая роль и значение оценки, он отмечает, что введение стоимостной оценки в бухгалтерском учете обусловило возникновение двойной записи [23, с. 44,] и заключает: «Вне денежной оценки нет и не может быть системы бухгалтерского учета» [22, с. 198]. Здесь необходимо подчеркнуть такую же позицию по отношению к роли оценки в бухгалтерском учете известного русского ученого начала прошлого столетия А.П. Рудановского, который указывал: «Конечной целью учета, к достижению которой сводятся все задачи учета, является оценка» [21, с. 113]

По мнению профессоров В.Д. Новодворского и А.Н. Хорина, «стоимостная (денежная) оценка есть особый вид экономического измерения, при котором существенное значение имеет выбор единицы измерения» [14, с. 12].

Профессор М.И. Кутер считает, что бухгалтерский смысл понятия «оценка» предпо-

лагает сочетание трех составляющих элементов:

1) объекта или события, которые являются объектами бухгалтерского наблюдения;

2) подлежащего количественной оценке свойства (качество, признак) объекта, показывающего стоимость объекта;

3) шкалу измерения или совокупность единиц, в которых можно выразить свойство. Обычно мерой измерения служат денежные единицы той или иной страны. В частности в Российской Федерации – это российские рубли и т. д. [9, с. 241 -242].

В.Г. Макаров и В.П. Астахов под оценкой понимают способ выражения хозяйственных средств и экономических событий в денежном измерении, на основе которого осуществляется текущий бухгалтерский учет хозяйственных операций во всех сферах экономической деятельности [2, с. 185].

М.Ю. Медведев дает своеобразное определение данной категории, считая, что «учет объектов в бухгалтерском учете по основаниям (в численном выражении) носит название оценки» [11, с. 213].

Большинство отечественных ученых, в частности Ю.А. Бабаев, Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина, В.Г. Гетьман, Т.М. Гусева, Н.П. Любушин, В.В. Жаринов, Н.В. Бородина, Е.А. Мизиковский, Л.М. Полковский, Т.М. Роголенко, В.П. Харьков и другие авторы приводят различные определения оценки, содержание которых сводятся в основном к обозначению оценки как способа отражения объектов бухгалтерского учета в денежном измерении [3, с. 144; 7, с. 47; 26, с. 21; 10, с. 29; 25, с. 74; 16, с. 79; 20, с. 39]. Причем одни авторы отмечают, что оценка – это способ отражения объектов бухгалтерского учета в стоимостном измерителе (Н.П. Любушин, В.В. Жаринов, Н.В. Бородина). Другие уточняют, что подлежит денежному измерению, например Ю.А. Бабаев указывает в качестве объектов денежного измерения имущество, обязательства и хозяйственные операции, Е.А. Мизиковский – имущество организации и источники их формирования.

Таким образом, российские ученые единодушны во мнении, что оценка – это способ измерения объектов бухгалтерского учета в денежном измерении. Что касается других аспек-

тов, выделяемых различными авторами при раскрытии данной экономической категории, то наблюдаем больше различий, чем общего. Так, В.Ф. Палий подчеркивает влияние оценки на достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности. Я.В. Соколов отмечает связь оценки с целью и интересами отдельных хозяйствующих субъектов. Не оспаривая мнение Соколова Я.В. о том, что вне денежной оценки нет и не может быть системы бухгалтерского учета, необходимо подчеркнуть, что обусловленность возникновения двойной записи только введением стоимостного измерения в бухгалтерском учете, по – нашему мнению, является спорным.

Приведенные определения, на наш взгляд, не полностью отражают сущность и смысловое значение понятия «Оценка» и специфики его использования в современном бухгалтерском учете. Кроме того, развитие рыночных отношений и многообразие форм собственности в отечественной экономике, сопровождающиеся процессом реформирования отечественного учета, обуславливают процесс трансформации стоимостного измерения объектов бухгалтерского наблюдения. Поэтому для рассмотрения вопросов стоимостной оценки в этих условиях, которые были и остаются и одной из наиболее сложных проблем методологии и отечественного, и зарубежного учета, необходимо уточнение и дополнение приведенных определений по следующим направлениям.

Во-первых, ни в одном определении не указывается, что оценка – это определенный процесс или процедура, являющийся обязательным методом бухгалтерского учета. В то же время почти во всех изданиях специальной учебной литературы по теории бухгалтерского учета прошлого и нынешнего столетия подчеркивается роль и значение оценки именно как элемента метода бухгалтерского учета.

Во-вторых, в приведенных определениях не отмечается, что в условиях рыночной экономики и развития оценочной деятельности данную процедуру может осуществлять как хозяйствующий субъект, так и профессиональный оценщик при наличии соответствующих полномочий.

В-третьих, не упоминается возможность применения альтернативных способов оценки

в бухгалтерском учете и их зависимость от целей проведения оценок.

В-четвертых, не рассматриваются критерии или условия признания информации оценки в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

И, наконец, не уточняется такой момент, как заинтересованность различных групп пользователей финансовой информации и влияние результатов оценки на показатели бухгалтерской отчетности в целом.

Американские ученые Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда, которые являются одними из известных теоретиков современного западного учета, считают: «Оценка в бухгалтерском учете – это процесс присвоения денежных показателей объектам учета или элементам деятельности фирмы» [27, с. 327]. Как видим, данное определение по своей сути совпадает с определениями многих отечественных ученых. Однако здесь подчеркивается, что оценка – это не просто присвоение стоимостных значений объектам бухгалтерского учета, а именно процесс или процедура учета. Именно этот аспект не отмечается в определениях российских ученых, который является, как указано выше, одним из направлений уточнений и дополнений данного понятия.

По мнению другого западного ученого Стивенса С.С., оценка (измерение) представляет собой «присвоение численных значений объектам или событиям по определенным правилам [24, с. 677]. Данное определение является, на наш взгляд, не совсем корректным по следующим причинам. Во-первых, не совсем понятно о каких численных значениях идет речь, т. к. численное значение объекта может быть измерено не только в стоимостном измерителе, но и в других измерителях, например в натуральном или трудовом измерителе. Во-вторых, оценка представляет собой не просто присвоение численных значений, а определенный процесс или процедуру. Последний аспект, как видим, не отражен в определении Стивенса.

Большинство отечественных и зарубежных ученых в качестве элементов оценки выделяют: определенное свойство, подлежащее количественной оценке; свойство (качество, признак) объекта; шкалу измерения или совокупность единиц, в которых можно выразить свойство [9, с. 242; 13, с. 271]. Любой объект или собы-

тие обладают несколькими свойствами, которые подлежат измерению в бухгалтерском учете. Выбор свойства для измерения зависит, как правило, от цели проводимой оценки. Показатели для измерения в зависимости от применяемой модели учета и конкретной ситуации также могут быть различными. Так, в соответствии с Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России, основным способом оценки является оценка по первоначальной стоимости, называемой в западном учете, исторической стоимостью. Однако данным документом не исключается возможность использования в соответствующих случаях оценки по текущей (восстановительной) стоимости и оценки по текущей рыночной стоимости [15, с. 16].

Положение о концепциях финансового учета являющееся основополагающим документом, где интегрированы принципы финансового учета в США, процесс оценки трактует как процедуру присвоения объектам бухгалтерского учета определенных денежных величин как для агрегированного использования, в частности, для итоговой оценки активов, так и для отдельных объектов в зависимости от конкретной ситуации [1].

В соответствии с Принципами подготовки и представления финансовой отчетности по международным стандартам процесс оценки в целом воспринимается как процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках [12, с. 55; 28].

Исследование различных концептуальных подходов к стоимостной оценке показало относительность или условность одних концепций и субъективность других. Однако их влияние на показатели бухгалтерской отчетности и в первом, и другом случае очевидно. Поэтому показатели финансовой отчетности, сформированные на базе применения той или концепции оценки для признания их в учете и отчетности, должны отвечать определенным качественным критериям. Это относится, прежде всего, к таким основным качественным требованиям, предъявляемым к финансовой информации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, как понятность, уместность, надежность, сопоставимость.

Понятность (understandability) означает доступность для понимания всего комплекса учетной информации, включая информацию оценки, отраженной в бухгалтерской отчетности, для широкого круга пользователей при условии обладания ими определенным уровнем профессиональных знаний. Данное качество информации имеет место тогда, когда пользователи способны понять ее значение [13, с. 195]. Однако из этого не следует, что информация о сложных вопросах, в частности материалы переоценки тех или иных видов активов и обязательств хозяйствующих субъектов, не должны показываться в отчетности из-за трудностей их восприятия определенными пользователями.

Уместность или релевантность (relevance) предполагает наличие определенной характеристики информации, способной оказать влияние на решение пользователей отчетности. Информация является уместной, если она помогает пользователю отчетности оценить прошлые, настоящие и будущие события, а также подтвердить или скорректировать их прошлые оценки. Использование различных концептуальных подходов к стоимостному измерению объектов бухгалтерского наблюдения позволяет выполнить требование данного качественного критерия отчетности. Например, для анализа прошлых событий уместно использование бухгалтерской концепции оценки объектов учета. Юридическая концепция стоимостного измерения позволяет реально оценить фактическое состояние активов и обязательств экономического субъекта в настоящий момент времени. При прогнозировании будущих событий приоритетным является использование экономической концепции оценки объектов бухгалтерского учета. Таким образом, информация уместна, если она способна подтвердить или изменить предположения пользователей в процессе принятия ими решений на основании этой информации.

Если информация получена пользователем слишком поздно, то способность ее влияния на принятие тех или иных решений пользователя резко снижается и может быть сведена к нулю. Поэтому своевременность учетной информации является важным аспектом уместности. Компонентами данного качества информации являются, как ценность учетной информации для про-

гнозирования тех или иных событий или обстоятельств, так и ценность этой информации для ретроспективного анализа в целях выявления тенденций изменений тех или иных событий и фактов хозяйственной деятельности. Это, как подчеркивалось выше, помогает подтвердить или откорректировать ранее принятое решение. На уместность информации большое влияние оказывает существенность.

Существенность (materiality) или относительная важность того или иного события связана с тем, что его игнорирование или искажение может повлиять на решение пользователей отчетности. Это качество позволяет оценить, до каких пределов можно опускаться, передавать неточно или не отражать отдельно релевантную и надежную информацию в отчетности без риска отрицательного влияния на принимаемые пользователями решения на основе этой информации. Для количественной оценки существенности факта хозяйственной деятельности необходимо его определение в денежном выражении и анализ причин его возникновения. Например, для компании с миллионными оборотами ошибка в отчетности в сумме одной тысячи условных денежных единиц может считаться не существенной. Однако выявление недостачи ценностей, связанной со случаем кражи на эту же сумму, приобретает характер существенного события для любого предприятия, в том числе и для данной компании. В России порог существенности установлен, как правило, 5% от общего числа изучаемого явления, превышение которого требует раскрытия данной информации в отчетности.

Информация может быть уместной и существенной, но настолько ненадежной по своему характеру или по форме представления, что может ввести в заблуждение пользователей отчетности. Поэтому информация должна быть также надежной. Именно от надежности уместной и существенной информации, в конечном итоге зависит полезность принимаемых решений пользователей отчетности.

Информация обладает качеством **надежности (reliability)**, когда она свободна от существенных ошибок и пристрастности, и пользователи могут положиться на нее в отношении достоверного представления в ней данных. Это качество финансовой информации связано с тем обстоя-

тельством, что информация о стоимости объекта или сумме обязательств, а также размере доходов и издержек, отражаемая в отчетности, должна быть достоверной, проверяемой, нейтральной и отвечать требованиям полноты, осмотрительности, преобладания сущности над формой. Для обеспечения достоверности информации необходимо правдивое отражение в текущем учете всех хозяйственных операций и событий в различных измерителях, особенно в денежном выражении, которые имели место в течение отчетного периода. Информация достоверна, если она обладает правдивостью представления. Компонентом или составляющей надежности информации, по-нашему мнению, является также возможность проверки формирования данной информации пользователем, в процессе которой должны быть подтверждены эти данные. В частности, относительно информации оценки это означает, что заинтересованному пользователю в случае необходимости должна быть предоставлена информация, характеризующая состояние, свойства и формирование стоимости того или иного объекта оценки. Достоверность информации бухгалтерской отчетности в целом подтверждается, как правило, по результатам проведения независимой аудиторской проверки. В России достоверной и полной считается бухгалтерская финансовая отчетность, показатели которой сформированы исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету в стране.

Нейтральность (neutrality) как качественная характеристика является составляющей надежности информации бухгалтерского учета и отчетности, которая означает, что на ее формирование не должны оказывать влияние субъективные мнения составителей отчетности, а также независимость этой информации от интересов каких-либо пользователей отчетности. Здесь необходимо подчеркнуть, что выполнение данного требования качественной характеристики финансовой информации является одной из основных проблем стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета. Это обусловлено тем обстоятельством, что отдельные способы оценки основаны на субъективном мнении лица, осуществляющего оценку объекта, а также влиянием результатов стоимостной оценки на показатели бухгалтерской отчетности в целом.

Выполнение требования **осмотрительности (prudence, conservatism)** означает определенную степень осторожности в вопросах измерения и отражения фактов экономической деятельности и других событий в условиях неопределенности. При возникновении данных обстоятельств измерение доходов и активов производится, как правило, по наименьшей оценке из возможных, а расходов и обязательств – по наибольшей оценке. Однако создание скрытых резервов и чрезмерных запасов, т. е. преднамеренное занижение активов и доходов или завышение расходов и обязательств обуславливают, как правило, возникновение ситуации, когда информация бухгалтерской отчетности не будет нейтральной и, следовательно, не будет отвечать требованию надежности.

Таким образом, как справедливо замечают американские ученые М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера, надежности способствует нейтральность, но препятствует осмотрительность [13, с. 194].

Качество финансовой информации, отвечающее требованиям **полноты (completeness)**, предполагает, что бухгалтерская отчетность представляет всю существенную информацию, необходимую для пользователей отчетности. Пропуск информации, по мнению профессора М.И. Кутера, может сделать отчетность ложной или дезориентирующей, а, следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности [9, с. 98]. Поэтому каждый из ныне действующих международных стандартов финансовой отчетности, имеет раздел «Раскрытие информации (Disclosure)». В данном разделе обычно приводится перечень информации, которая подлежит обязательному отражению в финансовой отчетности или в примечаниях к той или иной форме отчетности.

Такие качественные характеристики информации, как правдивость и надежность, предполагают также выполнение одного из основополагающего допущения – **преобладания сущности над формой (substance over form)**. Для соблюдения данного требования при стоимостной оценке экономических событий необходимо учитывать экономическую сущность данных событий, а не только их юридическую форму.

Следующая качественная характеристика информации, являющаяся в иерархии качеств, по-нашему мнению, первоочередным каче-

ством, – **сопоставимость (comparability)**. Данное качество включает в себя согласованность, пересекается с уместностью и достоверностью и увеличивает в конечном итоге полезность информации [4, с. 41]. Обладание информацией этим качеством позволяет пользователю отчетности сравнивать информацию об интересующем объекте за разные отчетные периоды, выявлять сходства и отличия как в сущности, так и в последствиях операций и событий, имевших место в одном или нескольких отчетных периодах. Сравнение является, одним из наиболее важных и основополагающих методов экономического анализа, которое нашло широкое применение в практике деятельности предприятий во многих странах, в том числе и в России. Поэтому для обеспечения сопоставимости аналогичные активы, обязательства и операции должны отражаться в бухгалтерской отчетности по единой методологии, которую следует применять последовательно от одного отчетного периода к другому. Однако в отношении оценки как метода бухгалтерского учета, это совсем не означает игнорирование альтернативных способов стоимостного измерения тех или иных объектов бухгалтерского наблюдения. Сравнения того или иного рода используются очень часто пользователями учетной информации при выборе определенных решений из имеющихся альтернативных их вариантов. Таким образом, способность сравнения информации по одному предприятию за разные периоды времени или данных одного предприятия с данными другого предприятия является важным элементом в процессе принятия решений пользователями информации.

Общим для указанных качественных характеристик финансовой информации является наличие соответствующего признака, который можно оценить или измерить с приемлемой точностью. В случае если соответствующие характеристики объекта или события не поддаются достаточно надежной стоимостной оценке, то эти объекты или события, как правило, не признаются бухгалтерском учете и отчетности. В частности, не подлежат оценке и отражению в бухгалтерском учете месторождения с неопределенными в количественном измерении запасами.

Значимость указанных качественных характеристик зависит в первую очередь от таких

качеств как издержки и выгода и существенность.

Сбор, обработка, представление и интерпретация информации бухгалтерского учета и отчетности, также как и других видов услуг, требует определенных издержек. Подготовка и предоставление финансовой информации, целесообразна только тогда, когда **выгода** от нее **превышает издержки** на ее получение. Поэтому всеобъемлющий характер данного ограничения признан в настоящее время как один из основных постулатов бухгалтерского учета. Проблема соблюдения данного ограничения в практике учета обусловлена, с одной стороны тем, что затраты на формирование информации не обязательно несут те пользователи, которые извлекают выгоды из полученной информации, с другой стороны выгодами могут воспользоваться не только те пользователи, для которых предназначена эта информация [9, с. 99].

Особое значение понятия **существенности (materiality)** как точки отсчета при характеристике информации в бухгалтерском учете, обусловлено тем обстоятельством, что избыточность информации может сделать задачу ее понимания и анализа еще более трудной. Следовательно, существенность финансовой информации означает, как указывалось ранее, отражение в учете и отчетности относительно важной информации, необходимой для принятия определенных решений пользователями отчетности при исключении из нее мелочей. Основная проблема соблюдения данного качественного требования состоит, на наш взгляд, не в устранении мелочей из состава информации, а в отсутствии единого критерия существенности на международном уровне, которым бы руководствовались как бухгалтеры, так и пользователи информации для определения того, что является существенным, а что – нет. Так, при наличии установленного нормативного уровня существенности по отдельным группам операций, критерий существенности на уровне общей концептуальной основы формирования информации финансовой отчетности в целом в соответствии с международными стандартами в настоящее время не определен. В этом отношении исключение составляет Россия, где установлен порог существенности, как подчер-

квивалось выше, на уровне 5% от общего числа изучаемого явления

Указанные характеристики необходимо рассматривать, по мнению известных американских ученых Э.С. Хендриксена, М.Ф. Ван Бреда и Л.А. Бернштейна, как иерархию качеств [27, с. 89; 4, с. 39]. От соблюдения данных качественных требований зависит в конечном итоге полезность информации бухгалтерского учета и отчетности для принятия решений пользователей. Иерархия качеств, по их мнению, отделяет качества, специфические для пользователей, от качеств, свойственных самой информации. Поэтому при характеристике качеств учетной информации, в первую очередь, выделяются ими такое качество как понятность или воспринимаемость. При этом Хендриксен обозначает ее как «свойство, ориентированное на пользователя» [27, с. 90], а Бернштейн – в качестве «особой характеристики для пользователя» [4, с. 39]. Ученые единодушны во мнении, что уместность и надежность – это следующие по классу иерархии качества. При этом у Бернштейна это – «первоочередные качества», а у Хендриксена – «исходные свойства, ориентированные на решения» – [там же].

Не умаляя роли и значения указанных ученых в развитии теории, методологии и практики бухгалтерского учета и анализа финансовой отчетности в целом, необходимо отметить, что выделение как приоритетного качества понятности информации по сравнению с уместностью и надежностью является не совсем корректным. Это связано, по-нашему мнению, с тем обстоятельством, что полезность информации, не отвечающей требованиям уместности и надежности даже при условии ее понимания пользователями, вызывает по большому счету сомнение. Кроме того, Бернштейн в данном контексте отождествляет такое качество информации как достоверность с понятием ее надежности, что является, на наш взгляд, не совсем правомерным [4, с. 39]. Понятие надежности как качества информации намного шире, как подчеркивалось выше, понятия достоверности информации. Так, надежность информации кроме ее правдивого представления или достоверности, предполагает наличие таких качеств как нейтральность, осмотрительность, полнота, преобладание сущности над формой. Поэтому ука-

занные качества являются обязательными атрибутами или составляющими надежности как основополагающего качества информации. Вследствие этого данные качества, по-нашему мнению, можно отнести к вторичным по иерархии качествам.

Также, на наш взгляд, является спорным утверждения указанных ученых о вторичности в иерархии качеств такого качества информации как сопоставимость (сравнимость) информации. Значение этой качественной информации для пользователей финансовой отчетности трудно переоценить. Особую актуальность приобретает обладание информацией данным качественным признаком при принятии решений пользователем отчетности, составленной на основе применения тех или иных концепций стоимостной оценки объектов бухгалтерского наблюдения.

Таким образом, информация не может быть полезной для пользователей при принятии ими соответствующих решений, если она не будет отвечать требованию понятности, уместности, надежности и сопоставимости. Если финансовая информация, отражаемая в отчетности в денежном измерении, обладает перечисленными качествами, которые являются, на наш взгляд, первичными в иерархии качествами финансовой информации, то подразумевается соблюдение вторичных по иерархии качественных характеристик этой информации.

Основная задача в формировании и представлении финансовой информации с точки зрения методологии бухгалтерского учета, состоит в соблюдении баланса между качественными характеристиками учетной информации независимо от иерархии этих качеств.

Таким образом, позиция автора по отношению к иерархической классификации качественных характеристик информации бухгалтерского учета и отчетности, отражаемой в денежном измерителе, представлена схематично на рис. 1.

Результаты анализа содержания понятия «Оценка» и специфики его использования в отечественном и международном учете, позволяет выделить следующие черты, характеризующие его сущность:

– это определенный процесс или процедура, осуществляемый экономическим субъектом

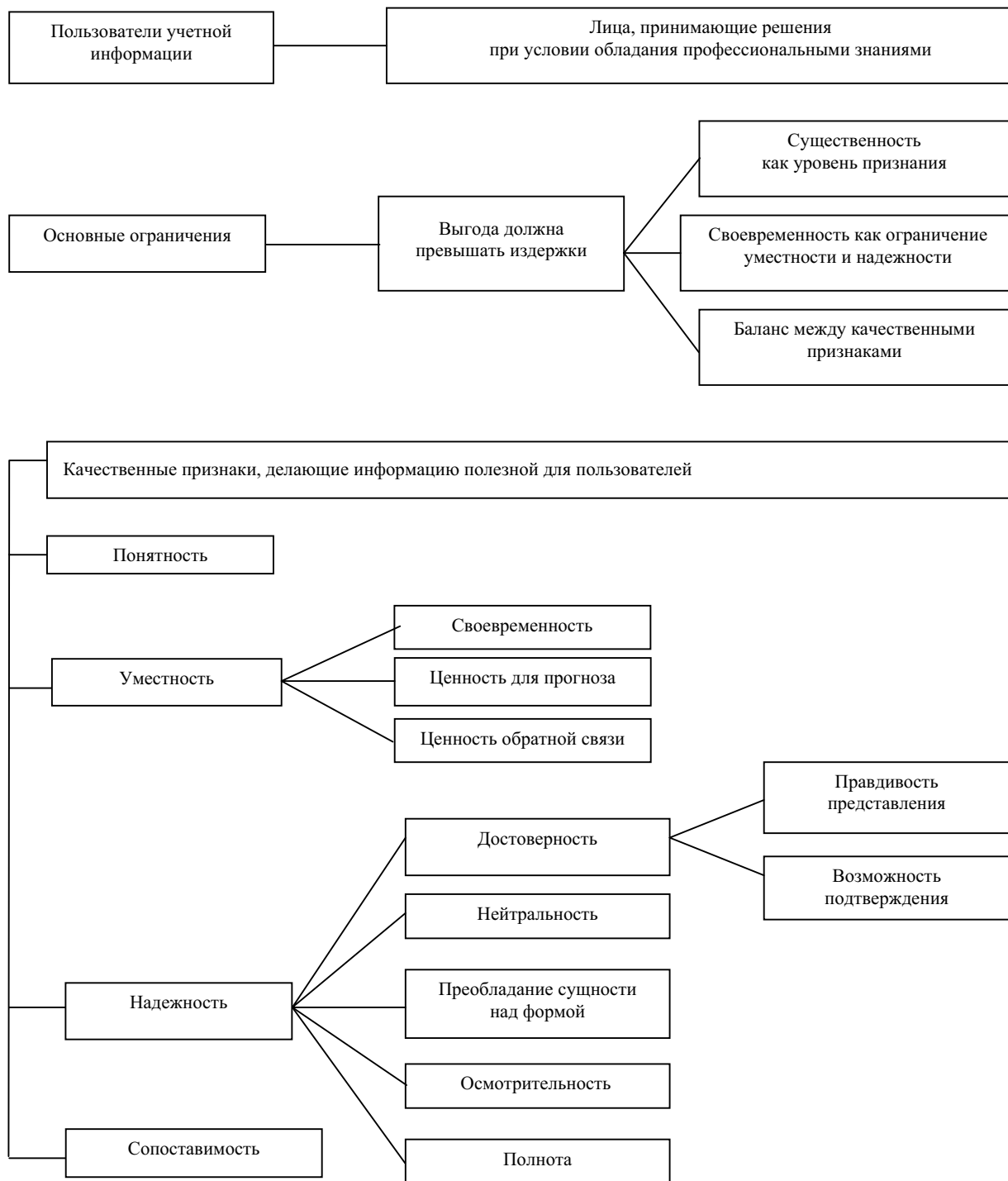


Рисунок 1. Классификация качественных характеристик информации стоимостной оценки, отражаемой в бухгалтерском учете и отчетности

Таблица 1. Сравнительный анализ многообразия определений оценки как категории бухгалтерского учета

Характеристика трактовок сущности оценки в бухгалтерском учете	Авторы (источник определения)
Оценка - это характеристика объекта (события), позволяющая выделить его из совокупности других объектов (событий) или упорядочить их.	В.В.Ковалев
Оценка предполагает сочетание трех составляющих элементов: определенное свойство, подлежащее количественной оценке; свойство (качество, признак) объекта; шкалу измерения или совокупность единиц, в которых можно выразить свойство.	М.И.Кутер, М.Р.Мэтьюс, М.Х.Б.Перера
Стоимостная (денежная) оценка есть особый вид экономического измерения, при котором существенное значение выбор имеет единицы измерения	В.Д.Новодворский, А.Н.Хорин
Оценка объектов бухгалтерского учета - наиболее важный фактор, обеспечивающий достоверность бухгалтерского учета и отчетности	В.Ф.Палий
Оценка - есть способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный. Она выполняется в целях тех или иных хозяйствующих субъектов и представляет собой воплощение принципа квантификации.	Я.В.Соколов, В.Я.Соколов
Оценка является конечной целью учета, к достижению которой сводятся все задачи учета.	А.П. Рудановский
Оценка - способ выражения в обобщающем денежном измерении объектов бухгалтерского учета	Ю.А.Бабаев, Н.Л.Вещунова, Л.М.Фомина, В.Г.Гетьман, Т.М. Гусева, Н.П.Любушин, В.В.Жаринов, Н.В.Бородина, Е.А.Мизиковский, Л.М.Полковский, Т.М. Роголенко, В.П.Харьков
Оценка в бухгалтерском учете - это процесс присвоения денежных показателей объектам учета или элементам деятельности фирмы.	Э.С.Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда.
Оценка-присвоение численных значений объектам или событиям по определенным правилам.	С.С. Стивенс
Оценка- это процедура присвоения объектам бухгалтерского учета определенных денежных величин, как для агрегированного использования, в частности, для итоговой оценки активов, так и для отдельных объектов в зависимости от конкретной ситуации.	Accounting Research Study № 1. A Statement of Basic Accounting Theory, SFAC
Оценка - процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках.	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
Оценка - это целенаправленный, упорядоченный процесс исчисления стоимости объекта бухгалтерского наблюдения в денежном измерении или выражение мнения о ценности объекта, осуществляемый экономическим субъектом или профессиональным оценщиком, имеющим соответствующие полномочия; результаты которого отражаются в финансовой отчетности с учетом требований, предъявляемых к качественной характеристике финансовой информации.	З.С. Туякова

или профессиональным оценщиком, имеющим соответствующие полномочия;

– оценка, как обязательный элемент метода бухгалтерского учета, означает денежное измерение свойства (качества, признака) объекта или события;

– целью оценки является выражение мнения о ценности или уровне, значении объекта оценки;

– способы оценки зависят от цели ее проведения;

– информация оценки подлежит отражению в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности при соответствии требованиям, предъявляемым к качественной характеристике;

– использование результатов оценки для удовлетворения информационных потребностей заинтересованных пользователей и их влияние на решения пользователей отчетности.

На основании вышеизложенного приходим к выводу о том, что необходимо уточнение понятийного аппарата и бухгалтерского

смысла термина «Оценка» применительно к современному этапу развития бухгалтерского учета. По нашему мнению, оценка – это целенаправленный, упорядоченный процесс исчисления стоимости объекта бухгалтерского наблюдения в денежном измерении или выражение мнения о ценности объекта, осуществляемый экономическим субъектом или профессиональным оценщиком, имеющим соответствующие полномочия; результаты которого отражаются в финансовой отчетности с учетом требований, предъявляемых к качественной характеристике финансовой информации.

Таким образом, многообразие трактовок сущности оценки как экономической категории, применяемое в теории и практике российского и международного учета, и авторское определение, сделанное по результатам сравнительного анализа данной категории, представлено в таблице 1.

Список использованной литературы:

1. Accounting Research Study №1. A Statement of Basic Accounting Theory, SFAC.
2. В.П. Астахов Теория бухгалтерского учета. – М.: «Контур», 1998. – 352с.
3. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов.-3-е изд., перераб. и доп.– М.: ТК Велби Изд-во Проспект, 2005. – 256с.
4. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ./Научн. ред. перевода чл.-корр. РАНИ. И.Елисеева. Гл. Редактор серии проф. Я.В.Соколов.-М.: Финансы и статистика, 1996.– 624с.:ил.- (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
5. Большой экономический словарь. / Под ред. А.Н. Азрилияна 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376с
6. Большой Бухгалтерский Словарь. / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574с
7. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Самоучитель по бухгалтерскому и налоговому учету.—2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, 2003. – 464с.
8. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность и ее анализ (основа балансоведения). Учеб. пособие. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004.-432с
9. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник.– 2-еизд., перераб. и доп.– Финансы и статистика, 2003.–640с.: ил.
10. Любушин Н.П., Жаринов В.В., Бородин Н.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие для вузов./ Под ред. В.Д.Новодворского. – М.: ЮНИТИ.– ДАНА, 2000.-294с.
11. Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Издательство « Дело и Сервис», 2001. – 752с.
12. Международные стандарты финансовой отчетности. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности. Пер. В.И. Тарусина /Ред. коллегия: А.С.Бакаев, Л.В.Горбатова, Т.Б.Крылова и др. – М., 1998
13. Мэтьюс М.Р., Перрера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник /Пер. с англ. Под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
14. В. Д. Новодворский, А. Н. Хорин О методах стоимостной оценки. //Бухгалтерский учет №6, 1995. –с.12-17
15. Нормативная база бухгалтерского учета. Сборник официальных материалов/ Предисловие и составление А.С.Бакаев.– М.: Изд-во «Бухгалтерский учет». 2000.-400с. (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»)
16. Полковский Л.М. Теория бухгалтерского учета: Учебный комплекс.-М.: Экономика и финансы, 2005.-560 с.
17. Ожегов С.И. и Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений/ Российская академия наук. Институт русского языка им В.В.Виноградова. -4-е изд., дополненное. – М.: Азбуковник, 1999.-944 с.
18. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии //Бухгалтерский учет, №9, 2004—с.5-10.
19. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь 4-е изд., перераб. и доп. М. ИНФРА – М., 2004. 480с (Библиотека словарей «ИНФРА-М»).
20. Рогоуленко Т.М., Харьков В.П. Бухгалтерский учет: Учебник – М.: Финансы и статистика, 2005.-352с.: ил.
21. А. П. Рудановский Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление. – М.: 1928.-206 с.
22. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003.—496с.: ил.
23. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник.– М.: Финансы и статистика, 2003.–272с.: ил.
24. Stefens, S.S. (1946). On the theory of scales of measurement. Science, January-june, 677-680.
25. Теория бухгалтерского учета: Учебник. /Под ред. Е.А.Мизиковского. – М.:Юристъ, 2001.-400с.
26. Финансовый учет: Учебник./ Под ред. проф. В.Г.Гетьмана – 2-е изд., перераб. и доп.– М.: Финансы и статистика, 2004.– 784с.: ил.
27. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. /Под ред. проф. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576с: ил. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
28. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
www.accountingreform.ru