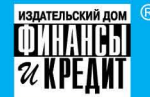


ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2015 выпуск 48
ДЕКАБРЬ

International Accounting[®]

A peer reviewed analytical and practical journal
2015, December
Issue 48

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Журнал выходит 4 раза в месяц
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Журнал реферируется в ВИНТИ РАН
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати
Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г.

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д. 11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор,
Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора
С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,
Российская Федерация
Н.В. Токарева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж,
Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь,
Российская Федерация
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, Москва,
Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва,
Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск,
Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,
Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь,
Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург,
Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь,
Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород,
Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**
Контент-менеджеры **В.И. Романова, Е.И. Попова**
Менеджмент качества **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**
Корректор **О.А. Ковалева**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 23.03.2016
Выход в свет 28.03.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 8,25 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка

Агентство «Урал-Пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 48997
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Абдалова Е.Б., Карельская С.Н. Время и виды оценок: взаимосвязь и тенденции развития 2

ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Луканина А.В. Теоретические подходы к формированию учетной политики организации 15

НАУЧНОЕ ОБОЗРЕНИЕ

Дружиловская Э.С. Проблемы бухгалтерской оценки активов в трудах современных ученых 36

ПЕРЕЧЕНЬ МАТЕРИАЛОВ

Перечень материалов, опубликованных в журнале «Международный бухгалтерский учет» в 2015 г. 57

International[®] Accounting

ISSUE 48
DECEMBER 2015

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
4 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees
Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)
Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998
by the State Committee of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**
Chief Strategy Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors

Sergei N. Goida, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Nataliya V. Tokareva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation
Mariya A. Vakhryushina, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Nosov Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**

Translation and Editing **Olga V. Yakovleva**, **Irina M. Komarova**
Design **Sergey V. Golosovskiy**
Content managers **Valentina I. Romanova**, **Elena I. Popova**
Quality management **Alexandr Yu. Sadkus**, **Andrey V. Bazhanov**
Proofreader **Oksana A. Kovaleva**
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published March 28, 2016. Circulation 1 170

Subscription

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Online version

EBSCOhost™ databases
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles
This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

CONTENTS

THEORY OF ACCOUNTING

- Abdalova E.B., Karelskaya S.N.* Time and types of accounting estimates: interrelation and development trends 2

PRINCIPLES OF ACCOUNTING

- Lukanina A.V.* Theoretical approaches to the formation of accounting policy of the organization 15

SCHOLAR DISPUTE

- Druzhilovskaya E.S.* Issues of accounting valuation of assets: proceedings of contemporary scholars 36

ВРЕМЯ И ВИДЫ ОЦЕНОК: ВЗАИМОСВЯЗЬ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ

Елена Борисовна АБДАЛОВА^а, Светлана Николаевна КАРЕЛЬСКАЯ^{б,•}

^а кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Российская Федерация
Abdalova.e@unecon.ru

^б кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры статистики, учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Российская Федерация
s.karelskaya@spbu.ru

• Ответственный автор

История статьи:

Принята 18.08.2015
Принята в доработанном
виде 03.03.2016
Одобрена 10.03.2016

УДК 657.01

JEL: M41

Аннотация

Тема. Поиск оптимальных видов и способов оценки применительно к объектам учета для достижения характеристики полезности учетной информации – одна из важнейших задач, которые решают современная теория и практика учета во всем мире. Развитие рыночных отношений в нашей стране, реформа национальной учетной системы, внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), ориентация учетной информации на удовлетворение информационных потребностей пользователей создали одновременно предпосылки и необходимость разработки и внедрения множества видов учетных оценок, которые позволили бы оценить деятельность компании в прошлом, настоящем и будущем. Изучение изменения оценки объектов учета со временем определяет актуальность исследования.

Цели. Уточнение видов оценок, применяемых в современной практике бухгалтерского учета и формирования отчетности.

Методология. Ее составили временные матрицы оценок Э.О. Эдвардса и Ф.В. Белла, Я.В. Соколова и В.Я. Соколова. В процессе изучения были использованы следующие научные методы: сравнение, аналогия, синергетический принцип познания, исторический и системный анализ.

Результаты. Проведен сравнительный анализ временных оценочных матриц, разработанных американскими и российскими учеными. Выявлено, что основное различие состоит в использовании разных объектов оценки, что приводит к неодинаковому толкованию конкретных видов оценки и правил применения. Анализ и сопоставление характеристик позволили уточнить область применения отдельных видов оценок в МСФО.

Выводы. Концепция смешанной оценки, применяемая в бухгалтерском учете, является следствием влияния времени на оценку объектов учета.

Ключевые слова: основные средства, оценка, справедливая стоимость

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Современный бухгалтерский учет немислим без использования обобщающего денежного измерителя для оценки разнородных объектов учета. Это правило стало одним из важнейших для появления двойной бухгалтерии, то есть учетной системы, основанной на балансе и методе двойной записи.

Введение двойной бухгалтерии в практику позволило создать специальную информационную модель, объединяющую в единое целое совокупность элементов производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия. Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен так сравнивали

денежный измеритель (в данном случае – евро), с помощью которого пытаются измерить объект (карандаш): «Евро – столь же эластичное понятие, сколь эластичная лента! Например, по отношению к доллару евро меняется, насколько нам известно из публикуемых данных об обменных курсах. Еще более важно то, что евро меняется и в абсолютном смысле, о чем говорят публикуемые данные об инфляции. Стоимость евро четко не определена и не является постоянной. Тем не менее бухгалтеры используют ее так, как будто она и определена, и постоянна» [1, с. 74].

На этом примере исследователи раскрывают изменчивость денежного измерителя под воздействием различных факторов. Эту проблему на практике пытаются решить путем использования различных видов оценок для объектов учета. Изучение этих видов в настоящее время становится особенно актуальным, поскольку Совет по Международным стандартам финансовой отчетности в мае 2015 г. выпустил проект изменений Концептуальных основ финансовой отчетности, в котором существенно расширен раздел, посвященный оценке [2, с. 94].

Теоретическая основа МСФО описана в Концептуальных основах финансовой отчетности, которые не являются отдельным стандартом. Это особый документ единой системы стандартов, в котором определены *общие принципы* формирования финансовой отчетности, позволяющие обеспечить единообразный подход к решению проблем содержания и формирования финансовой отчетности¹. Он разработан в 1989 г., а в 2010 г. в него были внесены отдельные изменения².

В действующей сегодня редакции названного документа в разделе «Оценки элементов финансовой отчетности» перечислены четыре вида оценки активов, применяемых в МСФО:

- первоначальная стоимость;
- текущая стоимость;
- возможная цена продажи (стоимость погашения);
- приведенная стоимость.

В 2013 г. на 36-м конгрессе Европейской ассоциации бухгалтеров член совета по МСФО Филипп Денжу (Philippe Danjou) в докладе о результатах разработки изменений концептуальных основ финансовой отчетности сообщил, что использование в учете нескольких видов оценок получило название *смешанной модели оценок*³.

¹ Соловьева О.В. Концептуальные основы финансовой отчетности в соответствии с МСФО: последние изменения // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 40. С. 2–11.

² Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://www.minfin.ru>

³ Подробнее: Карельская С.Н., Зуга Е.И. 36-й Ежегодный конгресс Европейской ассоциации

В 2015 г. этот термин получил закрепление в расширенном разделе, посвященном оценке, в проекте новой редакции Концептуальных основ финансовой отчетности⁴.

О применении перечисленных видов оценки в Концептуальных основах финансовой отчетности сказано, что базовой является первоначальная стоимость, которая обычно используется в сочетании с другими оценками.

Например, запасы отражаются по наименьшей из двух величин: первоначальной стоимости и чистой возможной цены продажи; рыночные ценные бумаги могут отражаться по рыночной стоимости, а пенсионные обязательства – по приведенной стоимости.

В отдельных случаях организация может выбрать текущую стоимость, поскольку модель учета по первоначальной стоимости не может отразить влияние изменяющихся цен на немонетарные активы.

Таким образом, в Концептуальных основах МСФО описано четыре вида оценок, но в пояснениях говорится еще об одном виде оценки – рыночной стоимости.

В текстах стандартов, посвященных конкретным объектам учета, можно найти и другие варианты оценок. Например, в МСФО (IAS) 16 «Основные средства»⁵ использованы шесть из них: себестоимость, специфическая для предприятия стоимость, справедливая стоимость, возмещаемая стоимость, остаточная и переоцененная. Для того, чтобы разобраться в чем причина такого многообразия и почему в документе, в котором описаны теоретические основы МСФО перечислено всего четыре вида оценок следует обратить внимание на главную проблему использования в учете денежного измерителя – влияния на него времени.

Первое подробное исследование этого вопроса было сделано американскими учеными

бухгалтеров // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5. Экономика. 2014. Вып. 1. С. 202.

⁴ Basis for Conclusions Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting. P. 72–73.

⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (ред. от 11.06.2015): введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

Э.О. Эдвардсом и Ф.В. Беллом, в нашей стране его рассматривали Я.В. Соколов и В.Я. Соколов. Общим в этих работах является использование матриц оценок объектов учета, в которых подробно раскрывается их изменение во времени.

В 1961 г. Э.О. Эдвардс и Ф.В. Белл⁶ опубликовали книгу «The Theory and Measurement of Business Income» («Теория и измерение дохода бизнеса»). Она хорошо известна специалистам в области оценки, поскольку изложенный в ней подход в 1995 г. был использован Дж. А. Ольсоном при создании метода определения стоимости компании путем оценки современной стоимости будущих дивидендов. В настоящее время его принято называть моделью Эдвардса – Белла – Ольсона [4; 5, с. 36]⁷.

В исследованиях по бухгалтерскому учету эта работа упоминается крайне редко. На русский язык она не переводилась и известна отечественным ученым лишь по книге Д. Александера, А. Бриттона, Э. Йориссена «Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике», опубликованной в нашей стране в 2005 г. В этом издании авторы подробно рассмотрели матрицу оценок объектов учета, предложенную Э.О. Эдвардсом и Ф.В. Беллом.

Американские ученые рассмотрели влияние трех параметров на оценку актива [1, с. 76–77; 7, с. 77]:

- форма (и место) оцениваемой вещи: настоящая, исходная, завершенная;
- дата цены, используемой для оценки: цена в прошлом, в настоящем и в будущем;
- рынок, на котором сформировалась эта цена: рынок покупки актива и рынок продажи актива.

⁶ Ученые встретились в 1950 г. в Принстонском университете (США), где годом ранее Белл закончил обучение и остался преподавать бухгалтерский учет. Эдвардс был старше, он занимал должность преподавателя и до поступления в университет получил практический опыт управленческого учета, в 1951 г. он защитил кандидатскую диссертацию по проблемам измерения амортизации [3, с. 516].

⁷ Иванов А.Е. Критический обзор основных методов оценки гудвилла непубличных компаний, применяющихся при планировании слияний и поглощений // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2014. № 38. С. 31–41.

В качестве примера Э.О. Эдвардс и Ф.В. Белл рассматривали особый вид актива – полуфабрикат. Используя перечисленные параметры, они получили 18 возможных вариантов оценки активов (табл. 1).

Во всем этом многообразии Э.О. Эдвардс и Ф.В. Белл признали полезными для принятия управленческих решений только шесть вариантов. Эти оценки ученые разделили на две группы:

– оценки при продаже (в табл. 1 они отмечены подчеркиванием):

- 4.2⁸ – максимально возможная стоимость продажи;
- 4.3 – текущая стоимость;
- 6.3 – ожидаемая стоимость;

– оценки для покупки (в табл. 1 они выделены курсивом):

- 1.1 – историческая стоимость;
- 3.1 – текущие затраты;
- 3.2 – стоимость в настоящем [1, с. 76–77; 4, с. 77–79].

Из остальных 12 видов оценок исследователи три отвергли, шесть признали не имеющими значения и еще три оставили без внимания.

Количество видов оценок, признанных полезными, превышает их число в Концептуальных основах финансовой отчетности МСФО. Кроме того, по своему содержанию с последними совпадают только три варианта: историческая стоимость соответствует первоначальной стоимости в МСФО, стоимость в настоящем – текущей стоимости и максимально возможная стоимость – возможной цене продажи (стоимости погашения).

Описание ожидаемой стоимости (6.3) Я.В. Соколов и В.Я. Соколов назвали важным вкладом Э.О. Эдвардса и Ф.В. Белла в развитие учета. В хозяйственной практике этот вид оценки используется в договорах страхования, учете отложенных налогов и выплатах, основанных на акциях [6, с. 59; 7, с. 116–117].

⁸ Указанный номер означает положение оценки в табл. 1.

Среди полученных Э.О. Эдвардсом и Ф.В. Беллом вариантов оценок отсутствует приведенная стоимость, применяемая в МСФО. Она используется для оценки активов и обязательств арендатора по договору финансовой аренды, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, инвестиционной недвижимости, биологических активов, сельскохозяйственной продукции и др.⁹ Д. Александер, А. Бриттон и Э. Йориссен объяснили это упущение американских коллег тем, что во временной матрице не рассмотрена четвертая форма актива, раскрывающая ситуацию с полностью готовым изделием, например, произведенный стул, который может быть сдан в аренду или использован производителем по назначению. В этом случае он будет возвращать свою стоимость, которая может быть оценена с расчетом учетных ставок (дисконтирования) [1, с. 78].

Однако возможно и другое объяснение. Аналогом приведенной стоимости в таблице Э.О. Эдвардса и Ф.В. Белла можно признать оценку 6.2 – возможную стоимость продажи, которую авторы определили как ожидаемую в будущем стоимость продажи товара в его нынешнем состоянии полуфабриката [1, с. 77].

Этот вид оценки исследователи оставили без внимания. Кроме того, они не стали относить к какой-либо группе еще две оценки, которым, как и упомянутой, присвоили названия и дали пояснения.

В эту группу вошли также два варианта возможной стоимости замещения в будущем (5.1 и 5.2). Невнимание Э.О. Эдвардса и Ф.В. Белла к этой группе оценок, вероятно, объясняется выбранным для исследования активом, а именно полуфабрикатом, который во времени постоянно изменяет форму.

Этот процесс можно описать следующими этапами:

- 1) закупка материальных ценностей;
- 2) видоизменение в производстве до состояния незавершенного производства;
- 3) преобразование в качественно иной продукт – готовую продукцию, изготовленную для

продажи и, соответственно, получение качественно иных вида и назначения.

Для этого вида актива оценки замещения не имеют значения, поскольку он меняется качественно. Однако оценки замещения важны для учета амортизируемых активов, которые остаются функционально неизменными весь срок эксплуатации. Это составляет основу теории органического баланса, автором которой принято считать Дж. А.Ф. Шмидта.

Важность этой теории в настоящее время очевидна, поскольку она использована при создании концепции поддержания физического капитала, описанной в Концептуальных основах финансовой отчетности МСФО¹⁰.

Перечисленные недостатки работы Э.О. Эдвардса и Ф.В. Белла в части раскрытия содержания видов оценок активов частично устранены в трудах Я.В. Соколова и В.Я. Соколова, которые для построения матрицы оценок использовали иной объект.

Впервые к вопросу влияния времени на оценку в бухгалтерском учете обратился В.Я. Соколов в статье «Оценки: их виды и значение», опубликованной в 1996 г. [8]. Дальнейшее развитие это исследование получило в книге «Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии» (2006) и в совместных с Я.В. Соколовым главах трудов «Основы теории бухгалтерского учета» (2000) и «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» (2010).

Я.В. Соколов и В.Я. Соколов построили матрицу, приняв за основу универсальный объект учета – факт хозяйственной жизни, и применили два параметра: время определения оценки (прошлое, настоящее и будущее) и время совершения факта хозяйственной жизни [6, с. 54; 7, с. 92–93; 9, с. 200].

Российские ученые отказались от рассмотрения влияния рынка на оценку объектов учета и заменили анализ изменения формы актива, использованный Э.О. Эдвардсом и Ф.В. Беллом, на изучение времени совершения факта хозяйственной жизни. В итоге была получена временная матрица оценок, содержащая девять вариантов (табл. 2).

⁹ Куликова Л.И., Степанов К.А. Дисконтированная стоимость: оценка активов и обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2009. № 10. С. 26–32.

¹⁰ Карельская С.Н. Концепции поддержания капитала: история и современность // Аудиторские ведомости. 2014. № 8. С. 23–35.

Полученная матрица представляет три однородных типа оценок:

- затратные – оценки прошлого (1.1, 2.1, 3.1);
- подоходные – оценки будущего (1.3, 2.3, 3.3);
- рыночные – оценки настоящего (2.2 и близкие к ней – 1.2, 3.2) [6, с. 59–60].

Таким образом, несмотря на исключение из рассмотрения параметра «рынок» при анализе оценок, он сохранился, поскольку затратные оценки представляют собой цены покупки, а подоходные – цены продажи.

Рыночные оценки имеют переходное значение. Оценка 1.2 восстановительная стоимость – цена покупки, оценка 3.2 ликвидационная стоимость – цена продажи, а оценка 2.2 справедливая стоимость не имеет точного определения, к какому рынку она относится.

Справедливая стоимость является центром полученной матрицы (системы) оценок. Неопределенность ее содержания связана с выбранным объектом оценки – фактом хозяйственной жизни. В центре матрицы сходится влияние всех рассматриваемых факторов.

Сопоставление временных матриц оценок российских и американских авторов позволяет уточнить содержание существующих видов оценок, применяемых в бухгалтерском учете.

Попытка авторов статьи сопоставить варианты оценок, полученные учеными в ранее описанных временных матрицах и соотнести их с применяемыми в МСФО для оценки основных средств представлена в табл. 3. Этот актив выбран для иллюстрации, поскольку является образцом применения наибольшего количества вариантов оценок в МСФО.

Несмотря на внешнее сходство представленных подходов, удалось обнаружить только одно полное совпадение в двух временных матрицах. Первоначальная (историческая) стоимость (1.1 – С&С)¹¹ у Я.В. Соколова и В.Я. Соколова совпадает по содержанию с исторической стоимостью

(1.1 – E&B) из таблицы Э.О. Эдвардса и Ф.В. Белла.

Этот вид оценки соотносится с понятием «себестоимость», приведенным в МСФО (IAS) 16 (п. 6), которое определяется как «сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или во время его строительства, или, в случае, если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО»¹². Но даже при полном совпадении, как можно видеть, выявляется различие в используемых в качестве названий терминов.

В остальных случаях совпадение вариантов оценок в рассматриваемых подходах найти сложно, и следует говорить лишь о близости значений. Так, остаточная стоимость (3.1 – С&С) в матрице Я.В. Соколова и В.Я. Соколова по содержанию совпадает с оценкой (1.3 – E&B), которую Э.О. Эдвардс и Ф.В. Белл признали не имеющей значения для принятия управленческих решений. В МСФО (IAS) 16 (п. 6) она получила название балансовой стоимости, рассматриваемой как «стоимость, в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения».

В двух случаях один вариант оценки, описанный Э.О. Эдвардсом и Ф.В. Беллом, соответствует двум видам оценок из матрицы Я.В. Соколова и В.Я. Соколова. Данное обстоятельство привело к тому, что удалось выявить связь девяти вариантов оценок российских авторов лишь с семью видами оценок американских ученых.

Это относится к стоимости в настоящем (3.2 – E&B) из таблицы американских исследователей, которая по содержанию может быть признана соответствующей восстановительной (1.2 – С&С) и справедливой стоимости (2.2 – С&С) в работе российских ученых, а также к ожидаемой

¹¹ В скобках указываются виды оценок, представленные ранее, а для их систематизации вводится дополнительное обозначение для оценок из табл. 1 – E&B, из табл. 2 – С&С.

¹² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (ред. от 11.06.2015): введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

стоимости (6.3 – E&V), имеющей сходство с оценкой под тем же названием (3.3 – C&C) из таблицы Я.В. Соколова и В.Я. Соколова и с капитализированной рентой (1.3 – C&C).

Необходимо обратить внимание, что в табл. 3 оценка, соответствующая временному параметру – настоящее в настоящем (справедливая стоимость), рассматривается исходя из содержания ее определения, данного Я.В. Соколовым, В.Я. Соколовым и ранее действовавших норм МСФО. Поэтому для отражения справедливой стоимости во временной матрице была выбрана оценка, формирующаяся на рынке покупки (3.2 – E&V).

Содержание понятия «справедливая стоимость» привлекает внимание ученых много лет. В последнее время оно претерпело существенное изменение.

Ранее справедливую стоимость рассматривали как цену покупки. Это определение было дано в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (п. 5): «Справедливая стоимость – сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами»¹³.

Представленное определение приведено по старой редакции МСФО (IAS) 32, поскольку в настоящее время данный пункт стандарта исключен из текста, и определение справедливой стоимости содержится в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»¹⁴.

Сегодня в международных стандартах она понимается как цена продажи¹⁵ и именно в

¹³ Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Коришнова Т.Н. Исторические аспекты формирования требований к учетной политике и оценке объектов учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 18. С. 8.

¹⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: введен в действие приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н.

¹⁵ МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (п. 9): «Настоящий стандарт дает определение справедливой стоимости как цены, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции,

таком значении применяется для оценки основных средств, арендованного имущества, выручки, вознаграждения работников, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, биологических активов, платежей, основанных на акциях, финансовых инструментов [10–12].

Это обстоятельство не позволило при сопоставлении видов оценок, применяемых в МСФО (IAS) 16, соотнести восстановительную стоимость, приведенную во временной матрице Я.В. Соколова и В.Я. Соколова, с последующей оценкой основных средств, формируемой по модели учета по переоцененной стоимости.

Несмотря на широту использования, параметр справедливой стоимости не включен в состав видов оценок, описанных в Концептуальных основах финансовой отчетности МСФО. Справедливой стоимости посвящен отдельный стандарт – МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости», который появился сравнительно недавно (применяется с отчетности за 2013 г.).

До этого времени определение справедливой стоимости включалось в каждый стандарт, где требовалось ее применение, что нередко приводило к разным толкованиям этого термина.

Новый стандарт призван устранить эти несоответствия и привести все к единообразию. Однако следует заметить, что введение МСФО (IFRS) 13 не разрешило всех вопросов.

В этом стандарте рассматривается справедливая стоимость для случаев определения первоначальной стоимости и последующей оценки учетных объектов. Данное обстоятельство свидетельствует о том, что справедливая стоимость представляет собой скорее качественную характеристику оценки статей отчетности, а не какой-то новый вид оценки.

«Справедливость учетных оценок – это степень соответствия их тем характеристикам экономической реальности, которые служат основой методов бухгалтерского учета» [13, с. 91]. Это попытка представить учетные объекты в ценах их возможного обмена на существующих или гипотетических рынках.

осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки».

Такое понимание справедливой стоимости наиболее полно раскрывается с помощью временной матрицы оценок Я.В. Соколова и В.Я. Соколова, в которой хорошо видно, что она является центром системы оценок, критерием проверок применяемых в учете и отчетности оценок учетных объектов.

Изменение содержания категории «справедливая стоимость» дает основание назвать соответствующей справедливой стоимости оценку, которая будет формироваться на рынке продажи (4.2 – E&B). Э.О. Эдвардс и Ф.В. Белл назвали ее максимально возможной стоимостью продажи.

Мы полагаем, что место справедливой стоимости во временной матрице будет зависеть от подхода, который применяется для ее формирования.

МСФО (IFRS) 13 описывает три подхода: затратный¹⁶, рыночный¹⁷ и доходный¹⁸. Методология, алгоритм, иерархия формирования справедливой стоимости описана в стандартах оценочной деятельности и финансовой отчетности.

Разные подходы объединяет то, что в результате их применения мы получаем одинаково называемую величину – справедливую стоимость, однако, база ее определения в каждом подходе различна. Это приводит к миграции справедливой стоимости во временной матрице в настоящем от прошлого к будущему.

Рыночный подход определения справедливой стоимости будет соответствовать настоящему времени и экономическим условиям измерения. Справедливая стоимость, исчисленная на основе затратного подхода, займет место настоящего в прошлом, а

¹⁶ Затратный подход (метод) подразумевает отражение суммы, которая потребовалась бы в настоящий момент для замены производительной способности актива (часто это называют текущей стоимостью замещения).

¹⁷ При рыночном подходе используются цены и другая уместная информация, генерируемая рыночными операциями с идентичными или сопоставимыми (то есть аналогичными) активами, обязательствами или группой активов и обязательств, такой как бизнес.

¹⁸ При доходном методе справедливая стоимость определяется на основе стоимости, обозначаемой текущими рыночными ожиданиями в отношении таких будущих сумм.

применение доходного подхода определит место справедливой стоимости как настоящую в будущем.

Выявленные различия раскрывают неоднозначность толкования представленных видов оценок объектов учета. Важным итогом проведенной работы следует назвать уточнение содержания и области применения двух видов оценок, признанных американскими исследователями: (1.3 – E&B) – не имеющего значения для принятия управленческих решений и (1.2 – E&B) – отвергнутого варианта.

Исследование признаков и содержания классификационных групп необходимо для дальнейшего развития теории и практики бухгалтерского учета. Я.В. Соколов и В.Я. Соколов выделяли три критерия полезности временного анализа оценок: правильное понимание (формальная квалификация), эффективное применение и конструирование новых оценок [6, с. 60; 7, с. 119].

Например, один из авторов данной статьи предложил ввести новый вид оценки – преобразованная стоимость – для характеристики признания объектов основных средств, которые были модернизированы, реконструированы, дооборудованы или частично ликвидированы¹⁹.

Как известно, объект основных средств принимается к учету по первоначальной стоимости. В течение периода полезного использования объекта его первоначальная стоимость может быть изменена, во-первых, в результате переоценки, во-вторых, при проведении реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, технического перевооружения и частичной ликвидации.

Процедура переоценки объектов основных средств позволяет зафиксировать в бухгалтерском учете изменение суммы ожидаемых экономических выгод от дальнейшего использования объекта, которое не связано с целенаправленными физическими преобразованиями основного средства, а является следствием изменения внешних

¹⁹ Абдалова Е.Б. Оценка в современной теории и практике бухгалтерского учета // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 3. С. 26–34.