

ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УДК 657.1

ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ НЕМОНЕТАРНЫХ АКТИВОВ, СЛОЖИВШИЕСЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

*Андрей Владимирович Величковский,
главный бухгалтер ООО «Компания Крона»,
Санкт-Петербург, Российская Федерация
andrey2670@yandex.ru*

Предметом данного исследования является анализ работ отечественных и зарубежных авторов в области оценки немонетарных активов в бухгалтерском учете. Признак монетарности (немонетарности) активов в специальной литературе обычно рассматривается в исследованиях, посвященных бухгалтерскому учету изменения общего уровня цен (инфляция, дефляция). При этом немонетарный характер активов подразумевает подверженность их стоимости колебаниям иного рода: изменением цен на конкретные товары (работы, услуги). Изучение проблем оценки в бухгалтерском учете необходимо проводить, принимая во внимание не только группу факторов, обуславливающих изменение общего уровня цен, но также и те причины изменчивости оценки, которые свойственны только немонетарным активам.

Целью исследования является выявление новых признаков, оказывающих влияние на оценку немонетарных активов. Для достижения поставленной цели необходимо изучить категории стоимости и ценности, систематизировать существующие исследования в области оценки в бухгалтерском учете, сравнить сложившиеся подходы к оценке, выявить общий признак и исследовать его.

В процессе исследования применялся комплекс общенаучных методов: анализ и синтез, формализация, абстрагирование и классификация.

В результате проведенного исследования были классифицированы сложившиеся подходы к оценке немонетарных активов в бухгалтерском учете. На основе полученной классификации выделен новый признак степени определенности оценки, положенный в основу классификации оценок немонетарных активов в бухгалтерском учете.

Полученные результаты могут быть использованы в дальнейшей научной работе, направленной на решение существующих проблем в теории и практике в области оценки объектов бухгалтерского учета.

Сделан вывод о том, что фактор времени является одним из определяющих в оценке немонетарных активов. Выбор того или иного момента времени, на который активам может присваиваться стоимость, по отношению к моменту времени оценивания этих активов формирует оценки, различающиеся между собой по степени определенности. Поскольку степень определенности является общим признаком, как для оценок активов, так и для задач, решаемых в рамках бухгалтерского учета, значение предлагаемой классификации заключается в том, что она способствует решению задач бухгалтерского учета путем выбора соответствующих видов оценки немонетарных активов.

Ключевые слова: немонетарные активы, обмен, оценка, риск, рынок, стоимость, ценность, цена

Целый ряд специалистов в области оценки активов, определения стоимости компаний, бухгалтерского учета, таких как Д. Зак, А. Кинг, Т. Коупленд, Р.Дж. Экклз, Р.Х. Герц, Э.М. Киган, Д.М.Х. Филлипс и др., отмечают неудовлетворенность пользователей бухгалтерской отчетности в предоставляемой им информации [6, 7, 10, 26]. Главным недостатком они называют несовершенство оценок статей финансовых отчетов. Я.В. Соколов писал о проблеме оценки в бухгалтерском учете следующим образом: «...бухгалтерский учет должен быть чем-то большим..., ...чем простой регистрацией и систематизацией фактов хозяйственной жизни; он должен быть против фактов, его цель не в том, что случилось, а в том, что могло, и прежде всего в том, что должно было случиться» [20, с. 94]. Значение соотношения ожиданий в отношении экономических показателей компании и фактических значений этих показателей для пользователей финансовой отчетности отмечает Т. Коупленд: «...общая доходность для акционеров больше зависит от того, как результаты деятельности компании соотносятся с рыночными ожиданиями, нежели от самих этих результатов в абсолютном выражении» [10, с. 91]. В.В. Ковалев констатирует неудовлетворенность представителей инвесторов, участников фондовых рынков показателями бухгалтерской отчетности: «...оценки по себестоимости, используемые, как правило, при составлении отчетности, не позволяют использовать ее как полноценное средство коммуникации» [9, с. 286]. Л.А. Бернстайн, перечисляя информационные ограничения бухгалтерской отчетности, среди прочих недостатков указывает оценку активов по стоимости их приобретения, применяемой в бухгалтерском балансе в большинстве случаев: «Пользователь финансовой отчетности прежде всего интересуется текущей рыночной стоимостью, а значение первоначальных затрат имеет весьма ограниченный характер» [1, с. 30]. Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда отмечают отсутствие единого подхода в вопросе оценки активов в бухгалтерском учете и наличие полемики по данной проблеме: «В результате этих дискуссий появилось огромное количество разнообразных способов оценки активов, что отражает множество задач, стоящих перед бухгалтерским учетом, ибо каждой задаче

соответствует свой способ оценки и один подход не может в равной степени удовлетворительно отвечать всем задачам...» [22, с. 307].

Широкое применение исторических оценок активов в бухгалтерском балансе обусловлено тем, что значительная часть ресурсов предприятия предназначена для использования в производственном процессе, конечной целью которого является создание некоего набора товаров (работ, услуг), предлагаемого на соответствующем рынке для обмена с прочими хозяйствующими субъектами. Товары (работы, услуги), вырабатываемые фирмой, в специальной литературе принято называть продуктом предприятия. Среди объектов бухгалтерского учета продукта предприятия, как такового, нет, хотя все ресурсы компании используются для его создания. Таким образом, активы компании, задействованные в процессе производства и реализации, представляют собой различные стадии производства продукта предприятия. В число указанных активов не входят монетарные активы, такие как денежные средства и дебиторская задолженность, поскольку они представляют собой окончательный результат обмена произведенного продукта на деньги, которые в данном случае являются не только ресурсом, но и средством обмена. Оценка монетарных активов обладает значительно более высокой степенью определенности, нежели оценка немонетарных ресурсов, непосредственно задействованных в процессе производства продукта предприятия. Таким образом, высокая степень неопределенности оценки немонетарных активов представляет собой проблему в теории и практике бухгалтерского учета, поскольку данный вид ресурсов составляет значимую долю в активе бухгалтерского баланса.

К немонетарным активам относят ресурсы, контролируемые компанией, от использования которых ожидают экономических выгод, при этом размер этих выгод, а также стоимость упомянутых ресурсов не подлежат однозначной оценке до окончания периода использования активов. В группу немонетарных активов попадают все статьи актива бухгалтерского баланса, за исключением денежных средств, дебиторской задолженности и тех видов финансовых активов, которые относят к группе долговых инструментов.

А.П. Рудановский под оценкой понимал измерение и исчисление «...хозяйственных явлений и отношений в одной общей мере, называемой деньгами...» [17, с. 61]. По мнению Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда, «оценка представляет собой присвоение числового значения показателю или свойству объекта, например такому, как актив, деятельность фирмы, продукция» [22, с. 306]. В.Ф. Палий считал оценку одним из элементов метода бухгалтерского учета «способ выразить кругооборот капитала в единой валюте» [16]. Оценки подразделяются на количественные и качественные. Поскольку результатом ведения бухгалтерского учета является финансовая отчетность, которая содержит ряд числовых показателей, характеризующих предприятие с точки зрения экономики, то можно утверждать, что в бухгалтерском учете используются количественные оценки. В.В. Ковалев отмечает, что процесс количественной оценки состоит «...в присвоении численного значения объекту (событию) по определенным правилам и включает три элемента: объект (событие); подлежащее количественной оценке свойство (качество, признак и др.); шкалу измерения или совокупность единиц, в которых будет выражена оценка» [9, с. 303]. Краткий обзор определений оценки в бухгалтерском учете позволяет сделать вывод о том, что авторы единодушны относительно двух элементов:

– объектами оценки выступают объекты бухгалтерского учета: факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и др.;

– в качестве шкалы измерения используется денежная единица.

Относительно признака, который должен характеризовать объекты бухгалтерского учета, однозначного мнения у бухгалтеров и пользователей отчетности нет. Собственно, необходимость выбора и численного определения этого признака можно считать отличительным свойством объектов, которые относятся к немонетарным. Многообразие точек зрения на приоритетность тех или иных свойств активов определяется информационными запросами пользователей бухгалтерской отчетности.

Анализ терминов, используемых для определения оценки в бухгалтерском учете, представ-

ленных различными авторами, а также родство самого слова «оценка» с такими понятиями, как «цена» и «ценность», приводят к выводу о необходимости начать исследование с изучения экономических категорий: цены, стоимости и ценности. В.Ф. Палий отмечал взаимосвязь оценки в бухгалтерском учете с существующими экономическими теориями [16]. В экономической теории сложились два равноправных подхода к оценке благ, имеющих в наличии, в обществе в целом и в отдельных предприятиях в частности. Один из подходов наиболее ярко представлен трудовой теорией стоимости, которая наилучшим образом представлена в работах К. Маркса. Альтернативная точка зрения изложена в теории предельной полезности, разработанной представителями австрийской школы: О. фон Бём-Бавеком, Л. фон Мизесом, Ф.А. фон Хайеком и др. [2, 13, 21].

Категория стоимости рассматривается в трудовой теории стоимости и представляет собой овеществленный «...абстрактно человеческий труд» [11, с. 99]. К. Маркс выделяет *потребительную стоимость*: «...товарное тело, как, например, железо, пшеница, алмаз и т.п., само есть потребительная стоимость, или благо» [11, с. 96]. Потребительная стоимость того или иного блага, по К. Марксу, сильно приближена к физико-химическим свойствам рассматриваемого ресурса и не подлежит денежной оценке. В качестве шкалы измерения используются натуральные единицы, а оцениваемым признаком является какое-либо физическое или химическое свойство оцениваемого предмета. Например укрывистость – при оценке лакокрасочных материалов, или сучковатость – при оценке лесоматериалов. Кроме потребительной стоимости товары обладают собственно *стоимостью*. Под товарами К. Маркс подразумевает все производимые в обществе блага. Стоимость товаров также не имеет денежной оценки, единицей измерения является «абстрактно человеческий труд», а оцениваемым признаком является количество часов труда, затраченных на производства данных товаров: «Как стоимости все товары суть лишь определенные количества застывшего рабочего времени» [11, с. 100]. Потребительная стоимость и стоимость представляют собой два противоположных по значению свойства одного и того же товара:

«...они являются товарами или имеют товарную форму лишь постольку, поскольку они обладают этой двойной формой – натуральной формой и формой стоимости» [11, с. 107]. Кроме стоимости и потребительной стоимости в трудовой теории есть еще одно важное понятие – *меновая стоимость* товаров. Меновая стоимость представляет собой *форму* стоимости товара, которая возникает благодаря денежному обращению. Меновая стоимость, по К. Марксу, определяется взаимным влиянием рыночных сил спроса и предложения. *Цена* является *мерой* стоимости: «Цена есть денежное название овеществленного в товаре труда» [11, с. 154]. Одним из центральных моментов, который, по мнению автора, наилучшим образом характеризует сущность понятия стоимости, в теории трудовой стоимости К. Маркса является положение о том, что стоимость блага находит свое отражение в его цене, но при этом меновая стоимость (цена) не всегда соответствует его стоимости: «Но если цена как показатель величины стоимости товара есть в то же время показатель его менового отношения к деньгам, то отсюда не вытекает обратного положения, что показатель менового отношения товара к деньгам неизбежно должен быть показателем величины стоимости» [11, с. 154].

Исследование категории ценности было произведено с использованием работы Ойгена фон Бём-Баверка «Капитал и процент». Под ценностью блага сторонники теории предельной полезности понимают «...значение, которое какое-либо благо или сочетание благ имеет для повышения уровня благополучия какого-либо индивида» [2, с. 217]. О. фон Бём-Баверк считал необходимым разделять понятия объективной и субъективной ценности. В свою очередь субъективная ценность имеет два подвида: *субъективная потребительная ценность* и *субъективная меновая ценность*: «...следует четко отделять друг от друга объективную и субъективную ценность. Только после этого мы можем разделить субъективную ценность на потребительную и меновую» [2, с. 260]. Ценность какого-либо блага заключается в оценке человеком способности данного блага способствовать достижению определенной цели. Отличие между ценностью в субъективном и объективном смысле заключается в том, что понятие субъективной

ценности раскрывается через рассмотрение значения упомянутой цели с точки зрения благополучия конкретного индивида. Объективная ценность, напротив, предполагает наличие некой определенной внешней цели, достижение которой приводит к объективному результату, оценка которого не связана с благосостоянием того или иного человека. Видов объективной ценности множество. Например, калорийность угля или питательная ценность блюд. Экономическая наука рассматривает лишь один вид объективной ценности – *объективную меновую ценность* благ. Объективная меновая ценность блага устанавливается на рынке в результате взаимодействия спроса и предложения. *Цена* представляет собой *меру*, в которой измеряется *способность* блага обмениваться на другие блага: «Меновая ценность представляет собой способность блага обмениваться на определенное количество иных благ; это количество благ и есть цена» [2, с. 211]. Чтобы облегчить понимание приведенной терминологии, рассмотрим пример, в котором некто покупает книгу. Данная вещь имеет значение для покупателя, поскольку является источником удовлетворения потребности в чтении. В этом смысле можно говорить о том, что книга обладает для данного конкретного индивида субъективной потребительной ценностью. С другой стороны, на полке магазина покупаемая книга имеет определенную цену, диктуемую рынком книжной продукции. Способность книги быть обмененной на определенный, объективно существующий (вне оценок субъектов) денежный эквивалент представляет собой субъективную потребительную ценность. Отношение покупателя книги к цене зависит от наличия или отсутствия у него средств на ее приобретение, а также от его благосостояния в целом. Такого рода оценивание может служить примером субъективной меновой ценности. Так, если покупатель человек состоятельный, то даже высокая цена за книгу не пробьет брешь в его бюджете и будет восприниматься совсем не так, как если бы сделка совершалась покупателем с невысоким доходом.

Рассматриваемые понятия можно свести в табл. 1 для облегчения сопоставления.

Таким образом, понятие стоимости по своему содержанию может считаться более объективным,

Таблица 1

Сопоставление понятий стоимости и ценности

Понятие	Содержание понятия	Вид понятия	Трактовка цены
Стоимость	Абстрактно человеческий труд, выраженный в форме того или иного блага	Потребительная стоимость. Стоимость. Меновая стоимость	Денежная мера овеществленного в товаре труда
Ценность	Значение, которое человек придает какому-либо благу, преследуя цель удовлетворить свои потребности	Объективная меновая ценность. Субъективная меновая ценность. Субъективная потребительная стоимость	Денежная мера эквивалента, на который можно обменять благо

тогда как понятие ценности в большей степени зависит от целей субъекта, производящего оценку. Меновая стоимость и объективная меновая ценность отличны друг от друга, представляя собой абсолютно разные экономические явления, несмотря на то, что численно выражаются одинаково.

Рассмотренные понятия стоимости и ценности представлены в теориях бухгалтерского учета. Автор полагает, что динамическая и статическая теории бухгалтерского баланса могут рассматриваться как отражение теории трудовой стоимости и предельной полезности, соответственно. Интерпретации бухгалтерского баланса в рамках динамической теории, в основном, предполагают оценку активов по стоимости их приобретения. В этом случае баланс характеризует величину инвестированного в предприятие капитала. Последние статические теории бухгалтерского баланса обладают признаками, присущими теории предельной полезности. Так, активы рассматриваются с точки зрения величины денежного потока, который они способны генерировать, капитал включает в себя не только вложенные в дело средства, реализованную прибыль, но и доходы (расходы) от изменения стоимости ресурсов [15].

Некоторые виды оценки, используемые в практике бухгалтерского учета, содержат элементы рассмотренных экономических теорий. В Международных стандартах финансовой отчетности широко используется оценка активов по их *себестоимости*. С другой стороны, МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» в определенных случаях предписывает производить переоценку активов до их *ценности использования*. Ценность использования, помимо названия, имеет все признаки понятия ценности. Хотя термин *fair value* официально переведен именно как справедливая

стоимость, автор полагает, что данный вид стоимости, так же, как и ценность использования, можно считать проявлением теории предельной полезности. Основанием для этого могут считаться: трактовка процента на капитал в МСФО, определение справедливой стоимости, данное в МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости», а также методики ее исчисления [12].

Итак, на данном этапе нашего исследования удалось установить, что мерой оценки немонетарных активов в бухгалтерском учете всегда выступают денежные единицы, а в качестве оцениваемого признака, в зависимости от целей, преследуемых составителями бухгалтерской отчетности, может выступать одно из двух свойств активов:

- способность активов служить вместилищем средств, инвестированных в предприятие;
- способность активов служить средством достижения цели получения предприятием экономических выгод.

В том случае, если составители бухгалтерского баланса хотят представить компанию как совокупность произведенных затрат на приобретение активов немонетарного характера на текущую дату, оценка активов производится с использованием категории стоимости. Если же целью ставится демонстрация в балансе ожиданий администрации предприятия в отношении экономических выгод, ожидаемых от использования немонетарных активов, тогда для оценки активов применяют категорию ценности. Вместе с тем на практике и при изучении теории бухгалтерского учета можно наблюдать многообразие видов оценки активов, которое не исчерпывается двумя оценками: стоимостью и ценностью. Каждый из существующих видов оценок можно отнести к одной из двух указанных категорий, а

разнообразие, вероятно, возникает под влиянием неких факторов. В результате изучения специальной литературы по теории бухгалтерского учета было выявлено наличие нескольких подходов к классифицированию оценок. Классификационными признаками выступали факторы, которые обеспечивают многообразие оценок в бухгалтерском учете. Далее представлены результаты исследования в виде анализа и систематизации существующих в теории бухгалтерского учета подходов к классификации оценок.

Согласно первому подходу к оценке активов, который был выделен в ходе исследования, необходимым условием существования предприятий является участие в обмене результатами производства – продуктами. Вследствие этого одним из факторов, определяющих оценку немонетарных активов, является принадлежность сделок купли-продажи производимых или приобретаемых компаниями ресурсов к определенным **типам рынка**, на которых осуществляется обмен. Известный русский бухгалтер Е.Е. Сиверс делал акцент на возможности трактовки любой хозяйственной операции предприятия, как операции мены: «Исследование характера типичных оборотов приводит к безошибочному и бесспорному заключению, что *основной их формой является мена*» [18, с. 17]. Е.Е. Сиверс является автором «...одной из интерпретаций меновой теории...» [19, с. 265]. Е.Е. Сиверс разделял активы на «предметы, приобретаемые в готовом виде» и «предметы, создаваемые или видоизменяемые», при этом обе группы в свою очередь могут использоваться «для продажи» либо «для эксплуатации». Деятельность как промышленных, так и торговых компаний в конечном счете сводится к торговле производимыми предприятиями продуктами, смысл которой состоит в перераспределении благ в пространстве и времени: «...забота торговца состоит лишь в приобретении и сортировке товаров и в их сохранении с целью распределения их в пространстве и во времени» [18, с. 65]. Помимо принадлежности операций обмена, осуществляемых предприятием, к определенному рынку в качестве фактора, оказывающего влияние на стоимость актива, Е.Е. Сиверс выделял **время**. По мнению Е.Е. Сиверса, объекты бухгалтерского учета могут быть выражены в оценках, которые сформировались

в истекших периодах времени, либо возникших в текущий момент: «По отношению ко всякому данному моменту деятельность каждого хозяйства может быть двоякая: или *прошлая*, или *настоящая*; настоящая иначе называется еще *текущей*» [18, с. 8]. Влияние фактора времени для оценки активов отмечал И.Ф. Шерр: «...бухгалтерия не может ни показать, ни проконтролировать в счетах то изменение стоимости... книжного имущества, которое совершается с течением времени, например, вследствие изнашивания, воздействия окружающей среды, конъюнктуры и т.п.» [24, с. 232]. При этом И.Ф. Шерр также предполагал возможность использования только прошлых или текущих оценок в бухгалтерском учете, поскольку считал бухгалтерию «историографией» хозяйственного процесса [24].

Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда отмечают, что оценки активов в бухгалтерском учете «...определяются рынками» и могут быть при этом выражены «...в трех временных аспектах» [22, с. 308]. Таким образом, авторы выделяют два основных аспекта, влияющих на определение стоимости активов: тип рынка, на котором происходит обмен оцениваемых активов, и время свершения того или иного факта хозяйственной жизни, который приводит к возникновению (выбытию) или изменению актива в организации. Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда в соответствии с признаком принадлежности сделки обмена актива к определенному рынку и признаком времени возникновения соответствующего факта хозяйственной жизни выделяют шесть типов стоимостей:

Цены на рынке приобретения активов – *себестоимость* – соответствует *состоявшимся* фактам хозяйственной жизни; *стоимость замены актива* – соответствует *текущим* фактам хозяйственной жизни; *ожидаемые будущие расходы, связанные с заменой актива* – соответствуют *ожидаемым* фактам хозяйственной жизни;

Цены на рынке продажи активов – *прошлая продажная цена* – соответствует *состоявшимся* фактам хозяйственной жизни; *текущая продажная цена* – соответствует *текущим* фактам хозяйственной жизни; *ожидаемая стоимость реализации* – соответствуют *ожидаемым* фактам хозяйственной жизни [22].

При этом Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда подчеркивают, что поскольку речь идет о денежной оценке активов, то все оценки, используемые в бухгалтерской отчетности, представляют собой «цены обмена», поскольку оценить в деньгах как едином универсальном измерителе представляется возможным только те объекты, которые могут быть предметом купли-продажи. Не все бухгалтеры разделяют точку зрения, согласно которой любой факт хозяйственной жизни можно представить в виде обмена благами. Так, современники Е.Е. Сиверса критиковали меновую теорию, указывая на то, что «...далеко не всякая хозяйственная операция может быть сведена к мене» [19, с. 266]. Меновый подход скептически оценивался не только современниками, но исследователями, занимавшимися историей бухгалтерского учета, например Я.В. Соколовым. В теории Е.Е. Сиверса основной акцент делался на обосновании принципа двойной записи меновым характером всех хозяйственных процессов. Если рассматривать меновую теорию в бухгалтерском учете с этой точки зрения, то, возможно, противники данного подхода окажутся правы.

При исследовании факторов, влияющих на стоимость немонетарных активов, меновая теория, а также ее критика должны быть рассмотрены, поскольку имеется зависимость стоимости немонетарных активов, обладающих способностью к обмену, от типа рынка, на котором происходит их обмен. В бухгалтерском учете принято подразделять активы компании на средства, предназначенные для продажи (обмена), и ресурсы, используемые в производственной деятельности иным образом. К первой группе обычно относят товары и готовую продукцию, а во вторую группу активов, не предназначенных для продажи, включают основные средства, нематериальные активы, сырье и материалы. Автор полагает возможным утверждать, что стоимость немонетарных активов зависит от типа рынка, на котором осуществляется обмен этих *ресурсов* либо *результатов их использования*, при этом для оцениваемого актива не имеет значения, может ли оцениваемый актив быть предметом обмена или нет. Даже в том случае, когда необходимо произвести оценку актива, не предназначенного для продажи и не пригодного к обмену, например

незавершенное производство, такой ресурс может и должен быть оценен с учетом цены реализации на соответствующем рынке продукта, вырабатываемого компанией. Общим направлением поиска методики подобного рода оценки может быть подход к определению ценности комплементарных благ, изложенный в работе О. фон Бём-Баверка «Капитал и процент» [2].

Попытки оценивания немонетарных активов в бухгалтерском балансе на основе цен обмена предпринимались в истории бухгалтерского учета неоднократно. Анализ эволюции кодификаций торгового права в Западной Европе, устанавливавших правила оценки активов, приведен в работе Ф. Обербринкманна «Современное понимание бухгалтерского баланса». Начиная с первого общепризнанного кодекса, регламентирующего в том числе ведение бухгалтерского учета, *Ordonnance de Commerce* (1673), предпринимателям предписывалось оценивать активы в балансе по стоимости приобретения. Оценка активов в бухгалтерском балансе по их текущим ценам впервые была законодательно предписана Всеобщим германским торговым уложением (ADHGB), принятым в 1861 г. Данный подход сохранялся вплоть до конца XIX в., когда в связи с бурным развитием акционерной формы организации капиталов возникла необходимость «...предотвращения опасного снижения уставного капитала акционерного общества и распределения еще не реализованной прибыли» [15, с. 80–81]. В 1897 г. в Германии был принят Торговый кодекс (HGB), который закреплял правило наименьшей оценки для всех активов, сохранившееся и до наших дней: стоимость активов в балансе не должна быть выше цены приобретения или себестоимости производства [15]. Если стоимость приобретения может трактоваться как цена приобретения актива на рынке, то использование себестоимости производства для оценки, например, готовой продукции или незавершенного производства представляет собой отступление от принципов оценивания ресурсов в бухгалтерском балансе компании на основе сделки обмена.

А. Бюрло, А. Жио, А. ле Бар, К. Тоден в своем исследовании «Бухгалтерский учет и инфляция» главными факторами, влияющими на оценку немонетарных активов, называют временной

аспект и рынки, на которых происходит обмен оцениваемыми активами. Во времени происходят процессы, обуславливающие изменение общего уровня цен, а также изменение цен на конкретные товары (работы, услуги), поэтому для данного исследования фактор времени является ключевым. Исследователи выделяют три основных вида оценки: «Среди наиболее важных следует выделить следующие: входящая, исходящая и оценка использования» [3, с. 24]. Под входящей оценкой авторы подразумевают восстановительную стоимость, которая определяется величиной затрат на приобретение аналогичного актива в текущий момент времени, в том случае если данный вид актива торгуется на соответствующем рынке. Оценка использования также представляет собой восстановительную стоимость актива, отличается от предыдущего вида оценки тем, что характеризует активы, которые не обладают способностью к обмену, такие как незавершенное производство, некоторые виды нематериальных активов, которые невозможно или затруднительно использовать вне данного предприятия, уникальное оборудование и пр. Исходящую оценку авторы предлагают определять как текущую цену продажи активов на рынке [3].

Значение типа рынка, на котором обращаются активы, для определения стоимости этих активов подчеркнут в работе Э.Г. Чемберлина «Теория монополистической конкуренции». Э.Г. Чемберлин указывал на то, что разделение рынков на рынок покупки и рынок продажи слишком обобщенное и на практике обычно имеет место более глубокое деление рынков, вплоть до формирования специфического рынка отдельного предприятия. Например, рынок продажи товаров может подразделяться на рынок оптовых и розничных продаж, последний, в свою очередь, – на рынок отложенного и моментального спроса. Специфическая комбинация товаров, составляющая ассортимент магазина, а также местоположение торговой точки и особенности обслуживания посетителей могут сформировать в определенной степени уникальный рынок услуг розничной торговли данного конкретного предприятия. Важным моментом для оценки активов в бухгалтерском учете следует считать тезис Э. Чемберлина о наличии специфичных для каждого хозяйству-

ющего субъекта рынков продажи: «Рынок отдельного продавца в известной степени обособлен от рынков его соперников» [23, с. 111]. На взгляд автора, данное обстоятельство косвенно может указывать на несовершенство оценки активов по справедливой стоимости, которая, как следует из нормативных документов, представляет собой «рыночную оценку, а не оценку, формируемую с учетом специфики предприятия». Под рыночной оценкой в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» понимается цена, определяемая без учета факторов, специфичных для данного предприятия.

В ходе исследования среди разнообразных точек зрения на проблему оценки в бухгалтерском учете был выделен второй подход, который наиболее глубоко рассматривается в теории информационных слоев фактов хозяйственной жизни Я.В. Соколова. Я.В. Соколов считал, что оценка в бухгалтерском учете формируется в зависимости от интересов составителей финансовой отчетности. При этом «...интересы, определяющие оценку, должны быть модифицированы в зависимости от такого важнейшего, но до сих пор по-настоящему не оцененного бухгалтерами фактора, как время» [20, с. 91]. Таким образом, Я.В. Соколов считал время одним из главных факторов, определяющих оценку в бухгалтерском учете. В отличие от остальных авторов, Я.В. Соколов указал на значимость **относительности времени** как дополнительного фактора, влияющего на оценку объектов бухгалтерского учета: «Все оценки различаются моментом измерения, к которому относится критерий оценки, и моментом, для которого предназначены ее результаты» [20, с. 92]. В соответствии с этим подходом выделяются девять временных оценок. Оценка стоимости или ценности немонетарных активов в зависимости от приоритетности одного из двух оцениваемых признаков у составителей отчетности производится с учетом того момента времени, когда данные стоимости (ценности) возникали, т.е. в соответствии с моментом возникновения факта хозяйственной жизни, интерпретируя который, бухгалтер принимает к учету тот или иной объект. Этот момент может состояться в прошлом, настоящем или будущем. С другой стороны, оценка немонетарных активов зависит от времени

оценивания факта хозяйственной жизни. Производящий оценку субъект может оценивать актив с точки зрения настоящего момента, например даты составления бухгалтерской отчетности, или прошлого, а также будущего.

Н.Р. Вейцман, отмечая потребность пользователей бухгалтерской отчетности в определенных гарантиях достоверности представляемой финансовой информации, указывал на проблему реальности баланса, которая «...является, в сущности, вопросом оценки элементов баланса» [4, с. 44]. При этом Н.Р. Вейцман обращал внимание на различие понятий абсолютной реальности баланса и относительной реальности баланса. Абсолютной реальности баланса можно достичь только лишь путем применения такого вида оценки, который будет предусматривать пересчет всех фактов хозяйственной жизни, возникших в различные моменты времени, в ценах, актуальных на текущий момент времени, т.е. на дату составления отчетности: «Абсолютная реальность баланса означает полную тождественность его оценки с действительным положением вещей, какое существовало в момент составления данного баланса» [4, с. 44]. Достижение абсолютной реальности баланса, по мнению Н.Р. Вейцмана, невозможно в силу изменчивости курса валюты во времени: «...немаловажным обстоятельством, препятствующим достижению абсолютной реальности баланса, надо считать колебания уровня валюты, в какой оцениваются балансовые статьи» [4, с. 45]. Данный фактор существенно снижает информативность исторических оценок в балансе. Наиболее близкой к истине автор считает ту реальность баланса, которой возможно достичь на практике, т.е. объективную реальность баланса [4].

На относительность момента времени оценки обращают внимание и другие исследователи. Х. Ширенбек, рассматривая принципы надлежащего бухгалтерского учета и составление баланса, отмечает, что «...в периоды сильных колебаний стоимости денег... следовало бы требовать, чтобы в отчете предприятий давались дополнительные комментарии (о мнимой прибыли и т.п.) или дополнительно приводились бы финансовые результаты в не зависящем от изменения стоимости денег выражении» [25, с. 655]. Обсуждая достоинства и недостатки отказа от исторических

цен при оценке немонетарных активов в бухгалтерской отчетности, В.В. Ковалев указывает, что в случае переоценки активов «...эффект от этого будет минимальным, поскольку по определению бухгалтерская отчетность исторична...», т.е. содержит информацию исключительно о фактах хозяйственной жизни, свершившихся в прошлом, «...потому любая оценка, в ней приведенная (даже суперсправедливая), уже не будет соответствовать своему названию на тот момент, когда эта отчетность попадет к конкретному пользователю» [9, с. 325]. Данная точка зрения полностью подтверждает тезис Я.В. Соколова о том, что все оценки различаются «моментом измерения, к которому относится критерий оценки» – момент возникновения стоимости или ценности немонетарного актива, и моментом, для которого предназначены ее результаты, – момент, когда бухгалтерская отчетность попадет в руки адресата.

Третий подход к оценке немонетарных активов в бухгалтерском учете, выделенный в ходе исследования, предполагает наличие зависимости оценки от двух факторов: **времени и степени субъективности**. Этому подходу придерживался А.П. Рудановский, выделив три вида оценки объектов бухгалтерского учета: стоимость, ренту и ценность. В соответствии с его учением стоимость является более объективной оценкой в силу того, что основывается на *состоявшихся* хозяйственных операциях, т.е. является оценкой, возникшей в прошлом. По этой причине А.П. Рудановский предлагал оценивать по *стоимости* актив предприятия, который является выражением «...денежной оценки всех экономических отношений этого хозяйства», материален по своей природе, и, следовательно, более объективен по отношению к пассиву, составляющему «...выражение денежной оценки всех юридических отношений этого хозяйства к отдельным лицам и другим хозяйствам» [17, с. 37]. Пассив, по мнению А.П. Рудановского, следует исчислять с использованием другого вида оценки, *ценности*, которая имеет более субъективный характер, поскольку в значительной степени зависит от внешней хозяйственной среды данного предприятия. Ценность в соответствии с подходом А.П. Рудановского является оценкой ожидаемых хозяйственных операций и в силу этого носит *вероятностный* характер, поскольку внешняя

конъюнктура отличается изменчивостью во времени и непредсказуема. Третья сторона баланса, определяющая «...промежуточные финансовые отношения... ..есть его бюджет или оборот», под которым А.П. Рудановский понимал счет, по которому сопоставляются все доходы и расходы предприятия, оценивается *рентой*, которая *изменяется* во времени в пределах определенного диапазона значений, и имеет характер *вариации*. [17, с. 67]. По отношению ко времени рента едва ли может считаться оценкой настоящего, хотя однозначно отнести ее к будущему времени тоже нельзя. Точнее всего определить данный вид оценки как относящийся к временному промежутку между прошлым и будущим. Характеристики оценок, предлагаемых в теории балансового учета А.П. Рудановского, такие как измеряемость стоимости, изменяемость ренты, и вероятность ценности определяют методы, используемые для исчисления этих оценок. Так, для определения стоимости следует использовать «теорию конечных разностей», ренты – «теорию вариаций», ценности – «теорию вероятностей» [17, с. 83]. Совокупность всех трех оценок «...есть лишь три кардинально различные направления оценок – актив, пассив и бюджет, которые в целом дают полную оценку, т.е. баланс данного хозяйства» [17, с. 68]. А.П. Рудановский считал, что метод регистрации не решает всех задач бухгалтерского учета, а оценки в бухгалтерском учете подлежат *исчислению*, поэтому оценивание объектов бухгалтерского учета должно производиться с использованием *счетных оценок* [17].

Н.А. Кипарисов, отмечая потребность в «реальной» оценке бухгалтерского баланса, констатировал наличие трех точек зрения на проблему «реальности баланса». В соответствии с первой точкой зрения «...в балансе желают видеть изображение действительного состояния хозяйства на определенный момент, при этом состояния, отражающего в себе общую экономическую конъюнктуру...» [6, с. 102]. Метод оценки, с помощью которого можно достичь «реальной стоимости», Н.А. Кипарисов назвал «объективным методом» [8, с. 103]. Оценки, получаемые при использовании данного метода, представляют собой текущие цены рынка. Вторая точка зрения, рассматривавшаяся Н.А. Кипарисовым, предполагает, что

только та бухгалтерская оценка реальна, которая присваивает значения статьям бухгалтерского баланса «...в зависимости от того, как рассматривает и оценивает свои средства собственник» [8, с. 104]. Различие взглядов собственников согласно этой точке зрения определяется назначением того или иного актива: предназначенные для продажи либо для потребления в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг). Метод оценки, применяемый в данном случае, был назван Н.А. Кипарисовым «субъективным методом оценки», поскольку оценка в бухгалтерском балансе определяется усмотрением собственника. Если под фразой «усмотрение собственника» понимать «ожидания собственника», то оценки, полученные с помощью субъективного метода, можно считать будущими оценками. Третья, по мнению Н.А. Кипарисова, единственно правильная точка зрения заключалась в том, что при оценке объектов бухгалтерского учета «...нормой оценки является книжная себестоимость...», а метод оценки назван «книжным методом» [8, с. 106]. Интерпретация данного вида оценки не составляет сложности, поскольку название говорит само за себя – это стоимость приобретения актива или историческая оценка, относящаяся к прошлому времени.

Я.В. Соколов обращал внимание на то, что для принятия управленческих решений «Исторические цены не значат или почти не значат ничего, текущие – только ориентир того, как они будут изменяться в будущем» [20, с. 100]. По мнению Я.В. Соколова наиболее значимыми для пользователей бухгалтерской отчетности будут будущие оценки: «...на уровне хозяйствующего субъекта его финансовое положение измеряется не тем, что стоит объект сейчас, тем более не тем, что он стоил когда-то, а тем, что он может стоить в будущем» [20, с. 100, 101].

Степень субъективности как фактор, влияющий на оценку немонетарных активов, учитывается в классификации видов оценки, приводимых В.В. Ковалевым. Согласно данной классификации оценки в бухгалтерском учете можно подразделить на исторические и калькуляционные. Под исторической оценкой подразумевается оценка, сформировавшаяся на момент состоявшегося факта хозяйственной жизни, который привел к принятию объекта к учету. Таким образом, дан-

ный вид оценки, с точки зрения фактора времени, относится к прошлому. Исторические оценки обычно содержатся в первичных документах. Чтобы определить историческую стоимость немонетарного актива, необходимо зарегистрировать в бухгалтерском учете все первичные документы, связанные с поступлением данного актива в организацию. Калькуляционные оценки невозможно получить путем *регистрации* фактов хозяйственной жизни, поскольку они «...формируются как результат нового измерения...» [9, с. 305]. В качестве примера калькуляционной оценки В.В. Ковалев приводит оценку по справедливой стоимости. Сравнивая историческую оценку и справедливую стоимость, В.В. Ковалев отмечает, что принципиальное различие между ними заключается в «...степени объективности и верифицируемости...». В известном смысле первая оценка объективна, вторая субъективна» [9, с. 313]. Если рассматривать справедливую стоимость с точки зрения фактора времени, то, по мнению автора, нельзя однозначно утверждать, что данный вид калькуляционной оценки относится к будущему времени. Определение справедливой стоимости, данное в МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости», показывает, что данный вид оценки представляет собой цену на основном, наиболее выгодном для предприятия рынке, на дату оценки, независимо от того, является ли такая цена наблюдаемой. Из этого следует, что справедливая стоимость с точки зрения фактора времени является оценкой настоящего времени и не может рассматриваться в качестве прогнозной. С другой стороны, при исчислении (калькулировании) справедливой стоимости немонетарного актива доходным методом доход от использования актива, который рассматривается в качестве критерия оценки, дисконтируется по ставке, которая должна учитывать неопределенность, присущую потокам денежных средств, связанных с данным активом. В том случае, если определение справедливой стоимости актива производится с использованием рыночного метода, предполагается, что котированные на рынке цены на оцениваемый вид активов содержат ожидания участников рынка относительно неопределенности, связанной с величиной будущих поступлений денежных средств в связи с использованием данного актива.

Результаты проведенной классификации подходов к оценке немонетарных активов в бухгалтерском учете по факторам, влияющим на ее величину, представлены в табл. 2.

Анализ результатов исследования позволяет сделать следующие выводы:

1. В зависимости от целей, преследуемых составителями бухгалтерской отчетности, в качестве оцениваемого признака немонетарных активов может приниматься во внимание одна из двух категорий: стоимость либо ценность.
2. Фактор времени является определяющим для оценки немонетарных активов, поскольку он рассматривается как влияющий на оценку в каждом из выделенных подходов.
3. Большинство предприятий реализует производимый ими продукт на специфичных для каждого из них рынках. То есть рынок, на котором работает та или иная конкретная компания, в определенной степени ею монополизирован. Это означает, что существуют некие обстоятельства, определяющие экономическое положение отдельного предприятия и специфичные для него.
4. Присваивая оценки немонетарным активам, следует определять систему координат во времени. Точкой отсчета при оценке баланса всегда будет отчетная дата. Отчетная дата разделяет все факты хозяйственной жизни

Таблица 2

**Классификация подходов
к оценке немонетарных активов,
сложившихся в бухгалтерском учете**

Факторы, влияющие на оценку немонетарных активов в бухгалтерском учете	Авторы, придерживающиеся данного подхода
Время. Тип рынка, на котором происходит обмен немонетарными активами	Е.Е. Сиверс, И.Ф. Шерр, Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда, Э.Г. Чемберлин, А. Бюрло и др.
Время. Относительность времени	Я.В. Соколов, Н.Р. Вейцман, Х. Ширенбек и др.
Время. Степень субъективности	А.П. Рудановский, Н.А. Кипарисов, В.В. Ковалев и др.

на две большие группы: 1) *состоявшиеся факты*; 2) *длящиеся и ожидаемые*. С точки зрения времени, «к которому относятся критерии оценки», в бухгалтерском балансе представлены только оценки состоявшихся фактов хозяйственной жизни. С точки зрения времени, «для которого предназначены оценки» оценки немонетарных активов в бухгалтерском балансе теоретически могут быть оценками прошлого, настоящего и будущего. На практике используются в основном оценки, предназначенные для прошлого (исторические) либо настоящего (справедливая стоимость). Большинство исследователей отмечают низкую информативность данных оценок и заинтересованность пользователей отчетности в надежных оценках, которые бы способствовали прогнозированию экономического положения рассматриваемого предприятия. Я.В. Соколов отмечал, что оценка состоявшихся фактов хозяйственной жизни с позиции будущего времени «...несет максимум неопределенности...», поскольку никто не обладает даром предвидения, но «...более информативен...», чем историческая оценка [20, с. 101].

5. Меньшей степенью субъективности обладают прошлые оценки состоявшихся фактов хозяйственной жизни по сравнению с будущими оценками. Следовательно, при исчислении будущих оценок следует опираться на информацию об изменении исторических оценок за период времени, предшествующий отчетной дате.

Понятия времени и неопределенности связаны. В зависимости от того, в какую сторону будет развернут вектор оценки и как далеко от-

носительно точки отсчета (отчетной даты), будет находиться момент времени, для которого предназначена оценка, определенность в отношении величины будет изменяться в сторону увеличения степени определенности или же усиления неопределенности. Будущие оценки состоявшихся фактов хозяйственной жизни, связанных с инвестированием в немонетарные активы, желательные для пользователей бухгалтерской отчетности, будут характеризоваться той или иной степенью неопределенности, в зависимости от удаленности момента времени, для которого предназначена оценка, по отношению к отчетной дате. Таким образом, в результате классификации и анализа факторов, влияющих на оценку, рассматриваемых авторами, изученными в рамках данного исследования, выделен еще один фактор, имеющий значение для оценки немонетарных активов – **степень определенности оценки**.

В.В. Ковалев, основываясь на теории принятия решений, выделяет четыре типа ситуации, в которых могут приниматься управленческие решения, в том числе решения финансового характера, на основании данных бухгалтерской отчетности: условия «...определенности, риска, неопределенности и конфликта» [9, с. 272]. В соответствии с этой градацией в результате проведенного исследования была разработана авторская классификация видов оценки немонетарных активов в бухгалтерском учете по степени определенности оценки, которая приведена в табл. 3.

Как видно из табл. 3, степень определенности соответствует ситуации, в которой могут приниматься решения на основании данных бухгалтерской отчетности. Множество оценок немонетарных активов в бухгалтерском учете В.В. Ковалев подразделяет на две больших груп-

Таблица 3

**Классификация оценок немонетарных активов в бухгалтерском учете
по степени их определенности**

Степень определенности оценки	Время, для которого предназначена оценка	Вид оценки
Определенность	Время, предшествующее отчетной дате	Исторические оценки
Риск	После отчетной даты, в пределах периода производства и реализации продукта предприятия	В бухгалтерском учете отсутствуют оценки, соответствующие данной степени определенности
Неопределенность	После отчетной даты, за пределами периода производства и реализации продукта предприятия	Счетные оценки (справедливая стоимость, ценность использования)

пы: исторические и калькуляционные [9]. Схожей точки зрения придерживался А.П. Рудановский, отмечая, что все виды оценки можно различать исходя из методики их определения: метод регистрации и метод счетного исчисления [17]. Вторая графа наглядно иллюстрирует низкую информативность исторических оценок: все управленческие решения, которые учитывают данные бухгалтерской отчетности, принимаются после отчетной даты. Под периодом производства и реализации продукта предприятия понимается период времени, за который данным предприятием вырабатываются товары (работы, услуги), предназначенные для продажи. Риск или измеряемая неопределенность, как его определил Ф. Найт, характеризует влияние факторов, специфичных для данного предприятия, на величину оценок немонетарных активов, предназначенных для будущего момента времени, которое состоит в том, что такие оценки будут принимать значения в строго определенном диапазоне, который подлежит исчислению. Оценок, соответствующих данной степени определенности, пока не существует, хотя необходимость в их разработке есть, поскольку специфичные для предприятия факторы оказывают влияние на конечную оценку немонетарных активов. В том случае, если удастся количественно определить влияние этих факторов на ожидаемую стоимость немонетарных активов, может быть решена проблема исчисления надежной оценки, предназначенной для моментов времени, следующих после отчетной даты.

Предложенная классификация обеспечивает возможность дальнейшего совершенствования методики оценки немонетарных активов в бухгалтерском учете в целях повышения информативности бухгалтерского баланса.

Список литературы

1. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / ред. И.И. Елисеева, Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1996. 623 с.
2. Бём-Баверк О. фон Капитал и прибыль. Т. 2 «Позитивная теория капитала». Т. 3 «Экскурсы». Челябинск. Социум, 2010. 916 с.
3. Бюро А. Бухгалтерский учет и инфляция. М.: МЦФЭР, 1998. 184 с.
4. Вейцман Н.Р. Балансы капиталистических предприятий (их построение, оценка, публикация и анализ). М.: Госпланиздат, 1947. 103 с.
5. Величковский А.В. Неопределенность и риск при оценке активов в бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 9. С. 19–31.
6. Зак Д.М. Справедливая стоимость – соблазны манипулирования отчетностью. М.: Марросейка, 2011. 230 с.
7. Кинг А. Оценка справедливой стоимости для финансовой отчетности: новые требования FASB. М.: Альпина Паблишерз, 2011. 383 с.
8. Кипарисов Н.А. Основы балансоведения. Построение балансов и анализ. М.: Изд. Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. 296 с.
9. Ковалев В.В. Финансовый менеджмент: теория и практика. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. 1024 с.
10. Коупленд Т., Коллер Т., Муррин Дж. Стоимость компаний: оценка и управление М.: Олимп-Бизнес, 2008. 576 с.
11. Маркс К. Капитал: критика политической экономии. Т. I. М.: Манн, Иванов и Фербер, 2013. 1200 с.
12. Международные стандарты финансовой отчетности 2012. М.: Бухгалтерский учет, 2012. 545 с.
13. Мизес Л. Человеческая деятельность: трактат по экономической теории: пер. 3 англ. изд. А.В. Куряева. Челябинск. Социум, 2012. 878 с.
14. Найт Ф.Х. Риск, неопределенность и прибыль: пер. с англ. М.: Дело, 2003. 360 с.
15. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2003. 416 с.
16. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 86 с.
17. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. М.: Макиз, 1928. 174 с.
18. Сиверс Е.Е. Общее счетоводство. СПб.: Типо-литография А.Э.Винеке, 1919. 368 с.
19. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, 1996. 638 с.
20. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр, 2010. 224 с.

21. Хайек Ф. Цены и производство: пер. с англ. Челябинск. Изд-во Социум, 2008. 199 с.

22. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

23. Чемберлин Э. Теория монополистической конкуренции: (Реориентация теории стоимости): пер. с англ. Э. Чеберлин / под ред. Ю.Я. Ольсевича. М.: Экономика, 1996. 351 с.

24. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М.: Экономическая жизнь, 1926. 575 с.

25. Ширенбек Х. Экономика предприятия: учебник для вузов: пер. с нем.. 15-е изд. М.: СПб.: Питер, 2005. 847 с.

26. Эклз Р.Дж., Герц Р.Х., Киган Э.М., Филлипс М.Х.Д. Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли: пер. с англ. М.: Олимп-Бизнес, 2002. 400 с.

International Accounting

ISSN 2311-9381 (Online)

ISSN 2073-5081 (Print)

Principles of Accounting

APPROACHES TO NON-MONETARY ASSET VALUATION EXISTING IN ACCOUNTING PRACTICE

Andrei V. VELICHKOVSKII

Abstract

Subject The subject of the study is to analyze the works of domestic and foreign authors on non-monetary asset valuation in accounting practice. When studying valuation problems in accounting, it is important to consider not only the group of factors contributing to changes in the general price level, but also the causes of estimate variability, which are peculiar only to non-monetary assets.

Objectives The study aims at identifying new characteristics that have an impact on the valuation of non-monetary assets. To achieve the objective, it is necessary to study the categories of cost and value, systematize the existing works on valuation in accounting, compare the existing approaches to valuation, identify common feature and explore it.

Methods During the study, I employed a set of general scientific methods, like analysis and synthesis, formalization, abstraction and classification.

Results I classified the existing approaches to non-monetary asset valuation in accounting practice. I introduced a new attribute of the certainty level of estimates, which makes a basis of the classification of non-monetary assets evaluation in financial accounting. The obtained results may serve as material for further research on the subject.

Conclusions and Relevance I conclude that the time factor is one of crucial ones in non-monetary asset

valuation. Since the degree of certainty is a common feature both for asset evaluation and for problems solved within financial accounting, the significance of the offered classification is that it contributes to solutions to accounting problems by selecting appropriate types of non-monetary asset evaluation.

Keywords: non-monetary assets, exchange, valuation, risk, market, cost, value, price

References

1. Bernstein L.A. *Analiz finansovoi otchetnosti: teoriya, praktika i interpretatsiya* [Financial Statement Analysis: Theory, Practice and Interpretation]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1996, 623 p.
2. Böhm von Bawerk E. *Kapital i pribyl'. T.2. Pozitivnaya teoriya kapitala. T.3. Ekskursy* [Capital and Profit. Vol. 2. The Positive Theory of Capital. Vol. 3. Excursuses]. Chelyabinsk, Sotsium Publ., 2010, 916 p.
3. Burlaud A. *Bukhgalterskii uchet i inflyatsiya* [Comptabilité et Inflation]. Moscow, MTsFER Publ., 1998, 184 p.
4. Veitsman N.R. *Balansy kapitalisticheskikh predpriyatii (ikh postroenie, otsenka, publikatsiya i analiz)* [Balance sheets of capitalist enterprises (their structure, evaluation, publication and analysis)]. Moscow, Gosplanizdat Publ., 1947, 103 p.

5. Velichkovskii A.V. Neopredelennost' i risk pri otsenke aktivov v bukhgalterskoi otchetnosti v sootvetstvii s MSFO [Uncertainty and risk in asset valuation in IFRS-based financial statements]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2014, no. 9, pp. 19–31.

6. Zak D.M. *Spravedlivaya stoimost' – soblazny manipulirovaniya otchetnost'yu. Novye global'nye riski i metody ikh vyyavleniya* [Fair value: temptation to manipulate financial statements. New global risks and methods for their identification]. Moscow, Maroseika Publ., 2011, 230 p.

7. King A. *Otsenka spravedlivoi stoimosti dlya finansovoi otchetnosti: Novye trebovaniya FASB* [Fair Value for Financial Reporting: Meeting the New FASB Requirements]. Moscow, Al'pina Publisherz Publ., 2011, 383 p.

8. Kiparisov N.A. *Osnovy balansovedeniya. Postroenie balansov i analiz* [Fundamentals of accounting study. Balance sheet preparation and analysis]. Moscow, Izdatel'stvo Narkomtorga SSSR i RSFSR Publ., 1928, 296 p.

9. Kovalev V.V. *Finansovyi menedzhment: teoriya i praktika* [Financial management: theory and practice]. Moscow, Prospekt Publ., 2009, 1024 p.

10. Copeland T., Koller T., Murrin J. *Stoimost' kompanii: otsenka i upravlenie* [Valuation: Measuring and Managing the Value of Companies]. Moscow, Olimp-Biznes Publ., 2008, 576 p.

11. Marx K. *Kapital. Kritika politicheskoi ekonomii. T.1* [Das Kapital. Kritik der politischen Ökonomie. Vol. 1]. Moscow, Mann, Ivanov i Ferber Publ., 2013, 1200 p.

12. *Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti 2012* [International Financial Reporting Standards 2012]. Moscow, Bukhgalterskii uchët Publ., 2012, 545 p.

13. Mises L. *Chelovecheskaya deyatel'nost': traktat po ekonomicheskoi teorii* [Human Action: A Treatise on Economics]. Chelyabinsk, Sotsium Publ., 2012, 878 p.

14. Knight F.H. *Risk, neopredelennost' i pribyl'* [Risk, Uncertainty and Profit]. Moscow, Delo Publ., 2003, 360 p.

15. Oberbrinkmann F. *Sovremennoe ponimanie bukhgalterskogo balansa* [Statische und dynamische

Interpretation der Handelsbilanz]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003, 416 p.

16. Palii V.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta: sovremennye problemy* [Accounting theory: contemporary issues]. Moscow, Bukhgalterskii uchët Publ., 2007, 86 p.

17. Rudanovskii A.P. *Teoriya balansovogo ucheta. Otsenka kak tsel' balansovogo ucheta* [The balance sheet theory. Valuation as the goal of balance sheet accounting]. Moscow, Makiz Publ., 1928, 174 p.

18. Sievers E.E. *Obshchee schetovodstvo* [Keeping Accounts and Bookkeeping]. St. Petersburg, Tipolitografiya A.E. Vineke Publ., 1919, 368 p.

19. Sokolov Ya.V. *Bukhgalterskii uchët: ot istokov do nashikh dnei* [Accounting: from origins to our days]. Moscow, Audit Publ., 1996, 638 p.

20. Sokolov Ya.V. *Bukhgalterskii uchët kak summa faktov khozyaistvennoi zhizni* [Accounting as a sum of items of business operations]. Moscow, Magistr Publ., 2010, 224 p.

21. Hayek F. *Tseny i proizvodstvo* [Prices and Production]. Chelyabinsk, Sotsium Publ., 2008, 199 p.

22. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997, 576 p.

23. Chamberlin E. *Teoriya monopolisticheskoi konkurentsii: Reorientatsiya teorii stoimosti* [The Theory of Monopolistic Competition: A Re-orientation of the Theory of Value]. Moscow, Ekonomika Publ., 1996, 351 p.

24. Schär J.F. *Bukhgalteriya i balans* [Buchhaltung und Bilanz]. Moscow, Ekonomicheskaya zhizn Publ., 1926, 575 p.

25. Schierenbeck H. *Ekonomika predpriyatiya* [Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre]. Moscow, St. Petersburg, Piter Publ., 2005, 847 p.

26. Eccles R.J. *Revolutsiya v korporativnoi otchetnosti: Kak razgovarivat's rynkom kapitala na yazyke stoimosti, a ne pribyli* [The Value Reporting Revolution: Moving Beyond the Earnings Game]. Moscow, Olimp-Biznes Publ., 2002, 400 p.

Andrei V. VELICHKOVSKII

Krona Company, St. Petersburg,
Russian Federation
andrey2670@yandex.ru