

В. Я. Соколов

доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов

ВЛИЯНИЕ ФАКТОРА ВРЕМЕНИ НА ВИД ОЦЕНКИ АКТИВОВ

*Как в прошедшем
грядущее зреет, так в
грядущем прошлое тлеет*

А. Ахматова

Бухгалтерия традиционно использует самые различные виды оценок, многочисленные классификации которых получили широкое распространение. Однако большинство таких классификаций игнорирует важнейшую характеристику оценивания — ее временную принадлежность.

О связи оценки со временем впервые очень четко писал А.П. Рудановский: «... счетоводство каждое явление настоящего приводит в связь с его прошлым и будущим — учитывает его значение и назад, и вперед; «... счетное исследование обладает и глубиной и широтой, благодаря которым счетоводство поднимается над случайными явлениями настоящего и постигает их во всей общности» (Рудановский, 1928, с. 163).

Все оценки различаются моментом измерения, к которому относится критерий оценки, и моментом, для которого предназначены ее результаты. Оценки могут характеризовать стоимость имущества в различные периоды времени и быть оценками прошлого, настоящего и будущего. При этом сами характеристики также носят временной характер и даются либо к прошлому, либо к настоящему, либо к гипотетическому будущему. Таким образом, оценка предстает в виде синтеза двух времен реального времени, в котором возникают факты хозяйственной жизни, требующие оценки, и времени, к которому относится измерение этих фактов бухгалтером.

Следовательно, возможно девять времен оценок: прошлые, настоящие и будущие оценки прошлого, настоящего и будущего (табл.). Каждое из времен оценки находит свое применение в учете, а их сравнительный анализ позволяют провести концептуальную реконструкцию фактов хозяйственной жизни (Соколов, 2000, с. 108–124). Игнорирование временного аспекта оценки традиционной бухгалтерией приводит к тому, что она вместо того, чтобы, реконструируя факты хозяйственной жизни, реконструировать утраченное время хозяйственных процессов, довольствуется созерцанием его обломков.

Времена оценок не изолированы, но взаимосвязаны. Как писал Б.А. Успенский, «настоящее является будущим по отношению к бывшему прошлому (которое тогда было настоящим), равным образом настоящее оказывается прошлым по отношению к еще не существующему будущему» (Успенский, 2002, с. 33–34). Каждое из времен испытывает на себе влияние другого и, в свою очередь, может служить основой для суждений, относящихся к третьему. Так, оценки прошлого, приводимые в отчетности, составляемой в настоящем, строятся

Таблица

Влияние временных факторов на виды оценок в бухгалтерском учете

Время измеряемого факта	Время экономических условий измерения (цены, тарифы, покупательная способность денежной единицы)		
	1. Прошлое	2. Настоящее	3. Будущее
1. Прошлое	1.1 Первоначальная (историческая) стоимость	1.2 Восстановительная стоимость	1.3 Капитализированная рента
2. Настоящее	2.1 Сопоставимая стоимость	2.2 Справедливая стоимость	2.3 Реализационная стоимость
3. Будущее	3.1 Остаточная стоимость	3.2 Ликвидационная стоимость	3.3 Ожидаемая стоимость

с учетом современных представлений составителя данной отчетности, который привносит в них современное знание. Тем самым прошлое переосмысливается с точки зрения меняющегося настоящего (Успенский, 2002, с.19). Оценки будущего также меняются под воздействием изменения актуальной измерению действительности, смены не только экономической ситуации, но и целей оценщиков. Таким образом, как писал К. П. Победоносцев: «настоящее утверждается на прошедшем и прозирает в будущее» (Победоносцев, 1996, с. 215).

Б. А. Успенский убедительно показал, что даже оценки настоящего отражают не реальный, а гипотетический момент, фиксировать который невозможно, так как невозможно остановить само время, поэтому при измерении «мы сознательно отвлекаемся от того, что на самом деле настоящее уже реализовалось в какой-то определенной форме, и обсуждаем, таким образом, не реальное, потенциально возможное (с точки зрения прошлого) настоящее» (Успенский, 2002, с. 34). Поэтому в настоящих оценках «мы трактуем настоящее как будущее, которого еще не существует» (Успенский, 2002, с. 34), и в этом смысле оценки настоящего и будущего не отличаются друг от друга, следовательно, могут строиться по единой методике.

Каждая из оценок является следствием комбинации двух временных параметров: времени, к которому относятся условия (параметры) измерения и времени, к которому относится сам измеряемый факт.

1.1. *Прошлое в прошлом.* Это наиболее распространенные в бухгалтерии оценки. Бухгалтер получает сообщения о фактах хозяйственной жизни, как, правило, в форме первичных документов и оценивает их в соответствии с условиями, которые имели место в тот момент, когда эти факты возникли, а не с теми условиями, которые сложились на момент составления отчетности. Бухгалтер, фиксируя прошлые события, исходит из исторических цен, т. е. тех цен, которые реально имели место в прошлом. Оценки представляют собой результаты измерений, сделанных в период, предшествующий новому оцениванию. По отношению к бухгалтерской отчетности отчетного периода они всегда внешние, так как проведены иными бухгалтерами. Оценки прошлого направлены в первую очередь на описание событий, которые имели место в периоды, предшествующие моменту измерения, на уже созданные активы и пассивы. Такие оценки характеризуют историческую стоимость и представлены первоначальной стоимостью основных средств, себестоимостью производственных запасов и т. д. Они формируются как сумма накопленных затрат, реально понесенных в прошлом. Использование данной оценки приводит к тому, что в активе в этом случае показываются не средства, не ресурсы, не имущество, а *расходы будущих периодов*. Именно фиксирование данных расходов и их неизменность позволяет вычислять фактически полученный предприятием результат путем их сопоставления с полученными доходами чрез принцип соответствия. Так, если предприятие приобрело активов (для простоты – товары) на 100 руб. и они обеспечили ему доход (для простоты – от продажи) в сумме 200 руб., то резуль-

тат деятельности предприятия – прибыль 100 руб. Такое понимание актива характерно для классической бухгалтерии начиная с Л. Пачоли и оканчивая А. П. Рудановским, И. Р. Николаевым, Э. Шмаленбахом, Р. Энтони.

Вся советская школа бухгалтерского учета исповедовала этот взгляд. Такой подход приводил и, в сущности, и сейчас приводит к необходимости калькулирования производимой продукции. Понимание себестоимости как квинтэссенции оценки с неизбежностью приводит к требованию последовательного калькулирования фактической себестоимости готовой продукции.

1.2. *Настоящее в прошлом.* В этом случае бухгалтер, регистрируя факт хозяйственной жизни, должен его отразить не в той сумме, в которой он был фактически получен, а в той, в какой этот факт оценивается сегодня. Данному времени соответствует восстановительная стоимость, которая определяет величину затрат, которую необходимо понести в настоящий момент для получения (восстановления) имеющихся сегодня у предприятия средств. В данном времени активы представляют собой уже не затраты, а ресурсы, необходимые для поддержания деятельности предприятия. По мнению ряда авторов, только такая оценка позволяет вычислять реальный результат, каковым является не разница между расходами и доходами, а превышение доходов над необходимыми расходами, которые данный доход обеспечивают исходя из принципа непрерывности деятельности. На это обстоятельство обратили внимание сразу три бухгалтера: Т. Лимперг, Ф. Шмидт и Ч. Гаррисон.

В самом деле, если в условия предыдущего примера добавить, что вследствие роста цен стоимость закупки данных товаров данным предприятием составляет в момент их реализации 180 руб., то реальный результат от их продажи прибыль — 20 руб., так как остальные 80 — резерв на возмещение роста цен по закупке следующей аналогичной партии. Таким образом, при использовании восстановительной стоимости прибыли предприятия в каждый отчетный период отличается от прибыли, исчисленной по историческим ценам на величину разницы в оценке актива. Общий результат, формируемый в каждом периоде восстановительной оценкой достигается только при ликвидации предприятия, что в обычной отчетности, основанной на принципе непрерывности, не допускается. Следовательно, влияние изменения оценки актива на результат постоянно и неустранимо.

1.3. *Будущее в прошлом.* Если в предыдущем случае свершившиеся факты хозяйственной жизни оценивались в соответствии с условиями текущей конъюнктуры, то для данного времени характерно проецирование будущих условий к произошедшим фактам. Это значит, что капитализированная рента оценивает созданные в прошлом активы исходя из доходов, которые они принесут в будущем.

Практическое значение этого подхода не в том, что он требовал использования новых и довольно сложных процедур оценки и переоценки учетных объектов, а в том, что он существенно изменил философию бухгалтерского учета. Теперь актив стали уже понимать не как расходы будущих периодов, а как доходы будущих периодов, как потенциальную прибыль. Такую мысль впервые высказал Дж. Дзаппа.

2.1. *Прошлое в настоящем.* Данные оценки представляют собой коррекцию оценок фактов, относящихся к настоящему времени исходя из цен и условий, имевших место в прошлом. К ним относятся, прежде всего, оценки сопоставимые, нашедшие широкое применение в статистике и не применяемые в бухгалтерском учете, которые представляет собой оценку современных активов в ценах неких прошлых периодов, по существу, является поправкой настоящих оценок на индекс цен. В международных стандартах учета применяется в период гиперинфляции для коррекции оценок в соответствии с изменением покупательной способности денежной единицы.

Бухгалтеры могут применять эту оценку для анализа прошлой хозяйственной деятельности. Необходимость прибегать к ней возникает в тех случаях, когда в течение отчетного периода, скажем, года или пятилетия наблюдалось значительное изменение цен. Особенно важна такая оценка при анализе доходов и расходов фирмы за значительный период времени.

2.2. Настоящее в настоящем. Данное время наиболее полно воплощает справедливую стоимость, по которой настоящие активы обращаются в настоящее время на свободном (немонополизированном и нерегулируемом) рынке. Основная идея справедливой цены сводится не просто к тому, чтобы все учетные объекты, когда бы они не были куплены (созданы), получили отражение в учете по ценам, сложившимся на балансовую дату, но к актуализации любого времени, вне зависимости от того, когда факты возникли или еще произойдут, их оценка проводится как существующих сегодня по сегодняшним ценам. Так, например, для основных средств, амортизация игнорируется, так как в настоящем времени ее нет, на каждую балансовую дату средства могут стоить по-разному больше или меньше, чем по данным прошлой отчетности. Актуализация распространяется не только на те средства, что уже созданы, но и на будущие, так справедливой стоимостью дебиторской задолженности будет являться не сумма выставленных счетов за отгруженную продукцию, а ее дисконтированная величина, отражающая обесценение денежной единицы в момент платежа, по сравнению с современной стоимостью денег.

2.3. Будущее в настоящем. Эта оценка используется для объектов, существующих по состоянию на сегодняшний день, вне зависимости от того времени, когда они были приобретены, она определяется суммой выручки, которая может быть получена от ликвидации данных объектов. Таким образом, данная оценка не соответствует принципу непрерывности деятельности, являясь, по сути, оценкой ликвидационной. Примером данной оценки служит реализационная стоимость, которая представляет собой сумму выручки, которая в будущем может быть получена от их продажи и, следовательно, рассматривает настоящие активы в будущем времени. Самыми яркими сторонниками данной оценки были Ф. Беста, В. Патон и А. С. Маргулис.

3.1. Прошлое в будущем. Данная оценка измеряет будущую стоимость приобретенного имущества. Примером может служить остаточная стоимость, в которой учитываемый объект, который был приобретен в прошлом, отражается в учете по той стоимости, которую он получит в будущем. Данная оценка в основном применяется для внеоборотных активов и реализуется через систему амортизации, которая представляет собой аппроксимацию будущего изменения стоимости объектов. Однако ряд авторов, в частности Ж.Г. Сенель (Франция) (Курсель-Сенель, 1860, с. 321–333), настаивают на том, что необходимо амортизировать не только внеоборотные, но и оборотные активы тоже. В отличие от реализационной стоимости остаточная прекрасно согласуется с принципом непрерывности и вместе с исторической стоимостью составляет основу динамического баланса (Colette, Richard, 2000, р. 70). Напротив, в случае применения иных подходов, в условиях статической трактовки баланса, остаточная оценка исчезает и ее заменяет оценка реализационная.

3.2. Настоящее в будущем. Подобная оценка предполагает, что, если сегодня в связи с ликвидацией состоится распродажа всего имущества фирмы, то будут получены такие-то средства. Это так называемая ликвидационная стоимость, определяемая выручкой, которую предприятие может получить от немедленной ликвидации существующих в настоящем активов. Несмотря на то, что в данной оценке обычно используются реализационные цены, она вовсе не тождественна реализационной стоимости. Последняя исходит из тех цен и условий, в которых данная продажа может состояться, и поэтому относится к будущей оценке имущества, продаваемого в настоящем, тогда как ликвидационная стоимость — есть современная стоимость имущества, которое может быть продано в будущем.

В этом ликвидационная стоимость подобна остаточной, но в отличие от нее исходит не из условий прошлого (момент приобретения имущества, когда определяется его амортизация), а из условий настоящего. Поэтому вместо амортизации или наряду с ней данная оценка использует обесценение и применяется ко всем статьям актива. Расчет резерва на сомнительные долги означает современную оценку будущей инкассации дебиторской задолженности. Порядок корректировок оценок на обеспечение описан в МСФО 36.

3.3. *Будущее в будущем.* К данному времени относятся различные прогнозные величины в частности возможной впоследствии ренты или ликвидационной стоимости. Данная оценка под именем ожидаемой стоимости была подробно рассмотрена Эдвардсом и Беллом. Ею, в частности, пользуются в оценке договоров страхования, отложенных налогов, выплат основанных на акциях.

Временной анализ оценок в учете необходим не только для их правильного понимания или формальной квалификации, но прежде всего для конструирования новых оценок и эффективного применения действующих, основы такого анализа были заложены в трудах Ф. Беста и Л. И. Гомберга, который полагал, что настоящего нет, оно всегда растворено или в прошлом, или в будущем, и поэтому мы говорим о настоящем, но всегда думаем или о прошлом и в прошлом или о будущем в настоящем.

Такой анализ позволяет выявить зависимость метода расчета оценок от времени, к которому они относятся. С точки зрения методики все оценки могут быть разделены на оценки по понесенным расходам или себестоимости (затратные), оценки по совокупности приносимого объектом оценивания дохода (подходные), и рыночные — оценки по стоимости товаров на действующем рынке. Первые две категории оценок полностью определяются условиями, в которых действует конкретное предприятие, рыночные же оценки не зависят от них, полностью подчиняясь конъюнктуре активного рынка, для бухгалтера они нейтральны. Различие особенно отчетливо видно для стандартных биржевых товаров. Стоимость запасов нефти имеет как расходную оценку (себестоимость добычи), так и доходную стоимость реализации, по которой она может быть продана данным предприятием и рыночную стоимость на товарной бирже. Такое же различие может быть проведено и для других активов, например, для основных средств: затратной будет оценка по первоначальной стоимости, подходной — дисконтированный доход от эксплуатации и продажи, а рыночной — стоимость аналогичных активов.

Из приведенной выше таблицы легко видеть, что оценки с однородным временем представляют три типа: оценки прошлого — затратные, настоящего — рыночные и будущего — подходные. В центре системы оказывается однородное настоящее время (оценка 2.2) — некое моментальное оценивание — именно оно дает чистую рыночную оценку, принимаемую в качестве наилучшей оценки справедливой стоимости (МСФО 32, п. 81). Остальные оценки, использующие в расчетах условия измерения настоящего времени (1.2 и 3.2), не являются оценками рыночными, независимыми от предприятия, но те не менее близки к справедливой стоимости и могут применяться при ее определении.

Так, для активов, подлежащих учету по справедливой стоимости, последняя будет определяться, прежде всего, по рыночной стоимости, которая есть «наиболее вероятная цена, действующая на рынке по состоянию на отчетную дату. Это наилучшая цена, на которую может рассчитывать продавец, и наиболее выгодная цена, на которую может рассчитывать покупатель» (МСФО 40, п. 40). Если оценка по рыночной стоимости невозможна, то активы, как правило, оцениваются по приносимому ими доходу, т. е. по прогнозу «дисконтированных поступлений и платежей денежных средств исходя из достоверных оценок будущих поступлений и платежей денежных средств, в основе которых лежат условия действующих договоров аренды и иных договоров, а также (где это возможно) данные из внешних источников, как действующие тарифы за аренду аналогичного имуще-

ства на той же территории, при этом используются коэффициенты дисконтирования, учитывающие оцениваемую рынком степень неопределенности в отношении размера и сроков поступлений и платежей денежных средств» (МСФО 40, п. 40). Если же оценка дохода невозможна или бессмысленна, то справедливой стоимостью выступает восстановительная оценка.

Оценки, использующие в расчетах условия измерения прошлого времени (1.1, 2.1 и 3.1), все относятся к затратным, а оценки с будущими условиями (1.3, 2.3 и 3.3) – к подходным. Переходные же типы (1.2 и 3.2) представляют собой условно настоящие и, как показано выше, служат заменителем рыночных при расчете справедливой стоимости.

Оценивание фактов хозяйственной жизни требует приведения их, согласно идеям И. Канта, в соответствие с ноуменами самих исследователей (бухгалтеров, аудиторов), т. е. с комплексами представлений об этих фактах, сложившихся в их мышлении до начала измерения. Познавая опытные данные посредством априорных знаний, т. е. посредством своей апперцепции, исследователь трансформирует реальные факты хозяйственной жизни в феномены, которые в той же степени отражают объективную реальность, в которой они являются порождением и идеальных представлений субъекта. Теперь он существует лишь как набор феноменов – явлений, ограниченных априорными методами наблюдения, присущими различным экономическим наукам и разным представителям. Таким образом, влияние фактора времени на оценки, вызывающее их множественность, является результатом различий в самом восприятии фактов хозяйственной жизни субъектами, дающими оценки, проводящими измерения с различными целями, разными способами и с помощью разных валют. При этом каждая из этих оценок не противоречит остальным и не исключает их, поскольку сама действительность не зависит от наших взглядов, и на нее «наши рассудочные понятия, будучи лишь формами мышления для наших чувственных созерцаний, нисколько не распространяются» (Кант, 1964, с. 309). Создаваемые же субъектами познания феномены оказываются взаимно дополняющими и квантифицирующими факты хозяйственной жизни каждый со своей стороны. Тем самым оценки не представляют единственного или исчерпывающего выражения факта хозяйственной жизни, описывая только одну из его сторон или слоев, которые дополняют друг друга.

Виды оценок определяются целями конкретного наблюдения, в каждой из которых фактам хозяйственной жизни противостоит менталитет представителей различных субъектов измерения.

Источники

- Кант И. Критика чистого разума // Кант И. Соч. М., 1964. Т. 3.
Курсель-Сенель Ж.Г. Руководство к теоретическому и практическому изучению предприятий. СПб., 1860.
МСФО 32 Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации.
МСФО 40 Инвестиции в недвижимость.
Победоносцев К.П. Плоды демократии в начальной школе. Сочинения. СПб., 1996.
Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление. М., 1928.
Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. СПб., 2000.
Успенский Б.А. *Historika sub specie semioticae*. Этюды о русской истории. СПб., 2002.
Colette C., Richard J. *Compatibilité générale Les systèmes français et anglo-saxons*. Paris, 2000.