

УДК 657.9

UDC 657.9

08.00.00 Экономические науки

Economics

ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

HISTORICAL ASPECTS OF EVALUATION IN ACCOUNTING

Сигидов Юрий Иванович
доктор экон. наук, профессор
заведующий кафедрой теории бухгалтерского учета
РИНЦ SPIN-код=6680-2236
РИНЦ Author ID=434675

Sigidov Yuriy Ivanovich
Doctor of Economics, professor, head of the Accounting theory Department
RSCI SPIN-code=6680-2236
RSCI Author ID=434675

Коровина Марина Александровна
к.э.н., доцент
кафедры теории бухгалтерского учета
РИНЦ SPIN-код=9084-0808
РИНЦ Author ID=669839

Korovina Marina Alexandrovna
Candidate in Economics, associate professor of the Accounting theory Department
RSCI SPIN-code=9084-0808
RSCI Author ID=669839

Михно Елена Владимировна
студент учетно-финансового факультета
Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия

Mikhno Elena Vladimirovna
student of the Accounting and Finance Department
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

Оценка объектов бухгалтерского учета является важной для получения объективной информации о хозяйственном и финансовом положении организации. При решении вопроса о методах оценки в современных условиях следует знать о том, как решались эти вопросы ранее. В данной статье рассматриваются исторические аспекты оценки в бухгалтерском учете. Дается ретроспектива решения этого вопроса, начиная от XIII века в различных странах – Италии, Франции, Великобритании, Германии, Голландии, США и др. Рассматриваются различные точки зрения на вопросы оценки. Указывается, что с появлением денежной оценки возникла двойная запись. Рассматриваются виды оценок: по цене приобретения (исторический), по продажной (рыночной) цене, по себестоимости, по восстановительной стоимости, по цене воспроизводства, множественная оценка (для каждой статьи актива баланса использовать свою базу оценки), по справедливой стоимости. Приводятся их положительные и отрицательные стороны. Отражен вариант оценки и переоценки активов в условиях инфляции с необходимостью корректировать оптовые цены на индекс инфляции. Сформулированы основные исторические этапы развития оценки – натуралистический, зарождение и распространение денежной оценки, распространение рыночной и исторической оценок, развитие многообразия оценок, регламентация оценки, объединение разнообразных оценок в категорию «справедливая стоимость»

The assessment of objects of accounting is important for obtaining objective information on an economic and financial position of the organization. At the solution of a question of assessment methods in modern conditions, it is necessary to know how these issues were resolved earlier. In this article, we consider historical aspects of an assessment in accounting. The retrospective of the solution of this question is given, beginning from the XIII century in various countries – Italy, France, Great Britain, Germany, Holland, the USA, etc. Various points of view on assessment questions are considered. It is specified, that with the advent of a monetary assessment there was a double record. Types of estimates are considered: at the acquisition price (historical), at the sale (market) price, at prime cost, at recovery cost, at the reproduction price, a multiple assessment (for each asset of balance to use the base of an assessment), at fair value. Their positive and negative sides are given. The option of an assessment and revaluation of assets in the conditions of inflation with need to correct the wholesale prices of an inflation index is reflected. The main historical stages of development of an assessment – naturalistic, origin and distribution of a monetary assessment, distribution of market and historical estimates, development of variety of estimates, an assessment regulation, and association of various estimates in the category of “fair value” are formulated

Ключевые слова: ОЦЕНКА, ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ, УЧЕННЫЕ, ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ

Keywords: EVALUATION, HISTORICAL ASPECTS, SCIENTISTS, DEVELOPMENT STAGES

Развитие рыночных отношений в аграрной сфере влечет за собой построение эффективной системы управления, информационную базу которой представляет бухгалтерский учет. Поэтому использование общепризнанных принципов и методов бухгалтерского учета, сформулированных в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), повысит инвестиционную привлекательность сельскохозяйственных организаций. С введением МСФО повышается прозрачность деятельности компаний, появится возможность сравнения (как одной компании по периодам, так и разных компаний между собой). Между сложившейся практикой бухгалтерского учета в Российской Федерации и МСФО существуют принципиальные расхождения в признании, оценке и раскрытии информации по сельскохозяйственной деятельности. Наибольшие трудности вызывает учет по справедливой стоимости, т. к. данный вид оценки является новым для российской действительности. Очень часто сельскохозяйственные организации обращаются в банки и лизинговые компании, которые предоставляют им денежные средства, технику, животных в кредит. Данных пользователей интересует информация об активах организации по рыночной оценке. Поэтому использование оценки объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости – важный фактор повышения достоверности отчетных данных и инвестиционной привлекательности.

Для правильного решения вопросов оценки объектов бухгалтерского учета важно сделать экскурс в историю данной проблемы.

Первоначально, на ранних этапах развития товарного производства, с развитием общественного разделения труда, появилась потребность в оценке товаров, которые обменивались между собой: товар выражал свою стоимость в противостоящем ему товаре. Затем, по мере развития общественного производства появились первые формы «денег»: у охотников – меха, у земледельцев – зерно, у пастушеских племен – скот и т. д., но они не имели всеобщности. Например, в Египте это было зерно. «Монет или

единого эквивалента в Египте не знали. Поэтому после составления инвентаря собранное зерно пересчитывали в условный выход, соответствующий съему с земли при самой высокой норме урожайности, что позволяло данные разных хозяйств делать сопоставимыми и сводить данные по всей стране» [31, с. 16].

Появление денег в виде монет облегчило обмен товаров и явилось крупным шагом в эволюции обменных операций. Это также существенно повлияло на развитие бухгалтерского учета. «Деньги выступали сначала как самостоятельный объект учета, далее - как средство в расчетах (все контокоррентные счета велись в деньгах) и, наконец, в функции меры стоимости; они стали измерять весь инвентарь» [32, с. 23]. Деньги, выполняя функцию меры стоимости, соизмеряют стоимости товаров. «Стоимость вещи, выраженная в деньгах, есть ее цена» [15, с. 77]. Ранее деньги учитывали по металлу и весу, потом по видам монет, в настоящее время используется законодательно закрепленная денежная единица, с помощью которой измеряют количество денег и цену товара.

Денежная оценка позволила обобщить разнородные факты хозяйственной жизни, группировать учетные объекты и операции, получать системную информацию. Произошел переход от натурального учета к стоимостному. Но вплоть до XIII века деньги оставались таким же товаром, как продукты и орудия труда; стоимостному измерению подверглись не все объекты бухгалтерского учета.

Развитие бухгалтерского учета в средние века в Западной Европе происходило в монастырях, т.к. мощь церкви в то время нарастала и монастыри стали центром просвещения. В средние века впервые упоминаются справедливые цены, главным идеологом которых был философ Фома Аквинский (XIII в.). «Справедливая цена - это себестоимость плюс наценка, обеспечивающая стандартный минимум жизни продавцу. Если продавец завышает справедливую цену — он наживается, если занижает, то беднеет.

В первом случае он разоряет граждан, во втором — граждане разоряют его. То и другое несправедливо» [31, с. 40].

Появление денежной оценки послужило базой для возникновения двойной записи. Первым шагом было то, что некоторые хозяйственные операции уже сами по себе отражались дважды: при продаже товаров их списывали в натуральном выражении, а деньги приходовали. Затем и сами товары стали отражать дважды: в натуральном и денежном выражении. Полностью бухгалтерия стала диграфической, когда и материальные счета получили денежную оценку.

По мнению Соколова Я. В. и Соколова В.Я. двойная бухгалтерия не могла появиться ранее XIII века, т. к.

- деньги до этого времени были мало распространены;
- прибыль как важнейшая категория, исчисляемая бухгалтером, не получила должного признания, купец оперировал больше потребительскими, чем финансовыми категориями;
- из всех функций денег преобладала функция средства платежа;
- многие века в психологии людей преобладали не количественные, а качественные представления [29].

«Введение единого денежного измерителя было самой большой революцией, ибо сведение множества предметов и не меньшего множества валют к единому измерителю привело к значительно большим условностям в экономической информации, чем это было раньше. Но эта условность создала возможность для а) конструирования системы счетов и б) соизмерения и оценки все совокупности ценностей, прав и обязательств, входящих в понятие предмета бухгалтерского учета» [31, с. 47, 48].

Основоположник двойной записи, ученый эпохи Возрождения Лука Пачоли упоминает об отражении в учете товаров по текущей продажной максимальной цене: «...причем всем вещам поставишь обычные цены. Последние назначай лучше выше, чем ниже, например, если тебе кажется,

что вещь стоит 20, то скажи 24, чтобы лучше удалась тебе прибыль» [15, с. 42]. Такой подход приводил к завышению капитала и уменьшению прибыли. Вместе с тем Л. Пачоли рекомендовал оценку по себестоимости (фактическую себестоимость) в отношении мены товаров: «Сделав запись, ты должен выразить мену в деньгах, т.е. как бы предположить куплю и продажу на наличные, и, смотря по тому, какую, по твоему мнению, ценность представляет товар, такую принять за основание цену» [15, с. 87].

Лука Пачоли сформулировал правила проверки достоверности расчетов с дебиторами: «...Нельзя никого считать должником (дебитором) без его ведома, даже если это и оказалось целесообразным...» [15, с. 26]. Он одним из первых раскрыл порядок проведения инвентаризации расчетов и выявления сомнительной задолженности: «Еще у меня есть такое-то число должников: такой-то должен мне вернуть столько-то дукатов, такой-то столько-то. Перечисли их всех одного за другим, точно указывая их имена, фамилии и места нахождения, а также, сколько они тебе должны и за что. И если вы давали друг другу расписки или составляли нотариальные акты, упомяни их. В конце напишешь: всего я должен получить столько-то дукатов, если твои должники порядочные люди, в противном случае назови эти долги ненадежными» [15, с. 29].

Бухгалтерия флорентийской компании Датини почти не уступает по уровню современной бухгалтерии. Бухгалтеры Датини использовали современный подход к оценке активов. Собственные товары отражались по цене приобретения или по рыночным ценам, если рыночные цены оказывались ниже, то разница относилась на счет Убытка по товарам. Внеоборотные активы оценивались по цене приобретения [36, с. 85]. В компании Бене товары оценивались только по текущим рыночным ценам. Ди Пиетро является основателем конъюнктурной оценки по продажным ценам: «...остатки будешь считать по той цене, по которой надеешься их продать» [31, с. 69].

Таким образом, в средние века в Италии преимущественно получили распространение два вида оценок: по цене приобретения (исторической) и по цене продажной (рыночной). В то же время в Германии долгие годы применялась только конъюнктурная (рыночная) оценка.

Во Франции XIX века в период развития промышленности и становления промышленного учета горячие дискуссии вызывала идея выбора и обоснования оценки.

В 1860 г. Гильбо предложил постоянное ведение счета реализации товаров, что получило название перманентного инвентаря. Под этим понятием он понимал постоянную историческую оценку объектов учета. «Если, например, предмет куплен за 40 фр., то на всем протяжении его службы (хотя бы 200 лет) он и должен учитываться в 40 фр.» [32, с. 150]. Леоте предложил постоянную переоценку объектов учета, чтобы получить финансовый результат на любой момент времени.

Сторонниками оценки по текущим ценам были Ж. Б. Сэй, Дюбок, Вулан, Булло. Оценка по себестоимости защищали Лавель, Лефевр, Перро. Некоторые авторы пытались отстаивать обе оценки сразу. Так, Лами высказывался за оценку предметов по себестоимости, если они не обесценивались и не изнашивались и рекомендовал прибегать к текущей оценке, если предметы теряли свою стоимость.

В бухгалтерском учете материалы приходуются по фактическим ценам, а списываются по текущим. Кине, Гильбо и др. в этом видели серьезный недостаток, т.к. не соблюдалась соизмеримость оценки по дебету и кредиту одного и того же счета. Курсель-Сенель, напротив, считал это преимуществом, т.к. данный счет позволял четко разграничить прибыль производства и прибыль конъюнктурную.

В это же время проблемами исследования оценки занимались и немецкие ученые. Литература о балансе первые 40-50 лет занималась именно вопросами оценки.

Немецкий ученый Фридрих Ляйтнер предложил, так называемую, классификацию методов оценки: абсолютные и относительные цены. К абсолютным ценам он отнес текущие и продажные, к относительным – учетные, номинальные, калькуляционные, прейскурантные, средние, по себестоимости. Ильмари Коверо исходил из ликвидационной оценки и дал следующую классификацию оценок: покупная (фактическая) цена, покупная цена на день составления баланса, продажная цена в случае ликвидации, обыкновенная продажная цена, минимальная цена. Данный подход к оценке исходит из идеи о том, что оцениваемое имущество будет реализовано. Но был и другой подход: оценка по себестоимости.

Впервые ее сформулировал Фишер. Его поддержали Гюгли, Шибе, Одерман, Кальмес и другие. Но и в этом подходе был недостаток: несопоставимость ценностей, появление в активе скрытых убытков.

Герман Рем определил оценку в зависимости от ее цели. «Например, одно дело, если вы собираетесь продать предприятие, и совсем другое дело, если вы собираетесь его расширять. В первом случае в основе оценки лежит оборот, во втором – прибыль. Различие целей оценки диктует и два вида баланса – коммерческий и финансовый (налоговый) [31, с. 164.]. Таким образом, он сформулировал субъективный подход к оценке. Далее этот подход развивал И. Крайбиг. Он считал, что каждая статья баланса должна оцениваться по-разному, исходя из требований, которые более всего для них подходят. Основные средства, материалы он предлагал оценивать по себестоимости, а товары и имущество, предназначенное для реализации – по продажной цене.

Но и данный подход полностью не удовлетворял бухгалтеров, т.к. и себестоимость и продажная цена носили объективный характер. Г. Симон предложил принцип субъективной оценки. Он заключался в том, что собственник вправе самостоятельно оценивать свое имущество и обязательства. Этот взгляд нашел как поддержку, так и критику. Критику вызывала

несопоставимость оценки одинаковых объектов учета при субъективном подходе.

Отец немецкого балансоведения И. Ф. Шер (1846-1924) оценку считал основным моментом в реальности баланса. Исходя из принципа консерватизма он предлагал оценку исходя из минимальных цен: для учета берется наименьшая из оценок на текущую дату (либо себестоимость, либо продажная цена). Но это приводило к образованию скрытых резервов и, как признавал сам Шер, переходит в фальсификацию.

Э. Шмаленбах (1873-1955) предлагал оценку основных средств по цене приобретения, материалов и готовой продукции – по минимальной цене. Он считал, что в условиях инфляции оценку активов и пассивов необходимо корректировать по индексу оптовых цен и относить ее на специальный счет «Корректировка денежной оценки». Шмаленбах предложил использовать транзитный счет «Резерв на инфляцию». По дебету этого счета предлагалось вести записи с кредита счетов материалов (резерв начислялся с новой, полученной в результате переоценки, стоимости) и основных средств (начислялась их амортизация с восстановлением стоимости). Дебетовый оборот этого счета он рекомендовал списать в дебет счета «Убытки и прибыли» для уменьшения величины налогооблагаемой прибыли.

Глава амстердамской школы Теодор Лимперг (1879 – 1961) в 20 – 30 гг. XX в. выдвинул теорию, согласно которой учет должен вестись не по себестоимости и не по текущим ценам, а по восстановительной стоимости. Только это, по мнению Лимперга, позволит предприятиям поддерживать жизнедеятельность. Идеи Лимперга были направлены против принципов австрийской школы и учения о предельной полезности. Они оказали сильное влияние на теорию учета.

В Англии с распространением акционерных обществ (середина XIX в.), собственники предпочитали наибольшую сумму прибыли и соот-

ветственно максимальную величину дивидендов. Выбор оценки влиял на величину прибыли, подлежащей распределению между собственниками. До образования акционерных обществ преобладал принцип инвентарной оценки (переоценки ценностей). В 1890 г. Томас Вельтон утверждал, что оценка прибыли и учитываемых объектов должна вытекать из первичных документов и сохраняться в учете вплоть до реализации (продажи) ценностей, т. е. оценка задается учетом, а не субъективными желаниями тех, кто составляет баланс. Для Купера статьи баланса показывали реальную стоимость различных видов имущества, обязательств и собственности, а для Вельтона баланс был не чем иным, как описью чисел, извлекаемых из первичных документов.

Идеи Купера отвечали интересам акционеров, а взгляды Вельтона – заинтересованности кредиторов. Заниженная оценка активов приводила к тому, что акционеры, продавая акции, несли убытки, но кредиторы могли быть спокойны, так как фирма имела скрытые резервы, гарантирующие сделанные инвестиции; напротив завышенная оценка позволяла переложить убытки на покупателей акций и поставить под угрозу инвестиции кредиторов.

По мнению французского ученого Ж. Б. Дюмарше (1874 – 1946) «...учет - экономическая, а не юридическая доктрина, оборотная сторона политической экономии. Ее предмет – *valeur*; это слово имеет два смысла: политэкономический — стоимость и бухгалтерский – оценка. Однако поскольку оценка выступает как предмет, а не как цель учета, и задана бухгалтерскому учету извне, то она не есть плод творчества бухгалтера, а только позволяет ему объединить различные объекты, попадающие в круг внимания бухгалтерского учета. Только оценка (стоимость) является общей, присущей всем объектам субстанцией. Вне оценки (стоимости) нет и учета.» [31, с. 136].

Дюмарше предложил новую концепцию стоимости – потенциальную оценку. Ее суть сводится к осуждению принципов оценки по себестоимости и к установлению наиболее вероятной цены реализации, т.е. потенциальной оценки, сущность которой заключается в том, что посредством ряда регулирующих (контрарных и дополнительных) счетов в учете всегда поддерживаются две оценки каждого предмета: по себестоимости и по продажным ценам текущего дня. Этот принцип получил достаточно широкое распространение, например, в торговле товары часто показываются в балансе в двух оценках: по розничным ценам и по себестоимости одновременно. Вне потенциальной оценки, вне временного рассмотрения содержание баланса становится значительно беднее.

Идеи Дюмарше перекликались с идеями Жана Бурнисьен (1919). Он считал, что задача бухгалтера – дать оценку стоимости имущества и соотнести ее с правом лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Эта оценка может базироваться только на цене. Для практики Бурнисьен рекомендовал принять оценку по себестоимости. С точки зрения теории стоимостные оценки бухгалтерии могли бы представлять интерес только в том случае, если бы факты хозяйственной жизни возобновлялись бесконечно и всегда в тех же самых условиях, что на практике невозможно.

В то время, когда реформировался бухгалтерский учет в советской России, в США и англоязычных странах вопрос о природе счета Капитала у американца Вильяма Эндрю Патона и англичанина Френсиса Пикслея и их последователей разделил исследователей в области бухгалтерского учета на персоналистов и институалистов. Персоналисты утверждали, что счет Капитала отражает кредиторскую задолженность предприятия его собственнику. Институалисты же такое отождествление не проводили и считали, что нельзя смешивать долги с капиталом.

Для институалистов прибыль была следствием оценки по себестоимости. Персоналист Генри Свиной такой подход подверг критике. По его

мнению, прибыль может быть получена только в результате правильной оценки, которая зависит от целей хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому важно не то, сколько заплатили за тот или иной предмет в настоящем или тем более в прошлом, а то, какова будет эффективность использования этого предмета в будущем. Поскольку рассчитать такую эффективность нельзя, приходится использовать искусственно определенную цену воспроизводства. При хорошем предварительном расчете цена воспроизводства отразит и будущую производственную эффективность, и в этом случае в учете не надо прибегать к корректировке с помощью индексов цен, тем более что индексы цен не стабильны.

Персоналисты были сторонниками переоценки. Они считали, что систематическая переоценка активов предприятия сделает бухгалтерский учет реалистичным и позволит избежать скрытых резервов.

В самом деле, если на балансе числятся материалы стоимостью 10000 долл., а их цена в данный момент равна 12000 долл., то, оставляя на балансе первоначальную оценку, мы создаем скрытый резерв в 2000 долл., т.е. источник финансирования, скрытый от налогообложения. Напротив, если цена этих материалов на момент представления баланса составляет 8000 долл., то возникает убыток, в то время как балансовая прибыль оказывается завышенной на 2000 долл. [31, с. 364].

Экономист и кибернетик К. Боулдинг сравнил процедуру оценки с двуликим Янусом: с одной стороны, оценка обращена в прошлое, к той цене, по которой ценности были приобретены, с другой стороны, – в будущее, к той цене, по которой они будут проданы. Боулдинг считал, что оценка должна быть выполнена по текущим ценам и, если бухгалтер не проводит переоценку, то рынок сделает это за бухгалтера.

К персоналистам также принадлежал Вильям Эндрю Патон. В 20-х годах закон США требовал, чтобы акции оценивались по номиналу. Это положение подвергалось критике. Патон предлагал отклонения от номи-

нальной стоимости акций отражать на специальных резервных счетах. Однако сразу же встал вопрос о том, как проводить переоценку. Патон предлагал проводить переоценку каждого вида ценностей по текущим рыночным ценам. Этот подход поддерживал Рассел Стивенсон. Однако Ливингстон Миддллитч и Рой Кестер исходили из того, что на счетах должна сохраниться оценка по себестоимости, а баланс может быть откорректирован по рыночным ценам [32].

Критика сторонников Патона повела за собой рождение другой школы, так называемой конвертируемой бухгалтерии Вимбла (Южно-Африканская Республика). Он считал индивидуальные индексы мало пригодными вследствие их трудоемкости, а агрегатные – неприемлемыми по существу. Поскольку все ценности продаются за деньги, их курс отражает и изменение оценки, поэтому вместо индексов цен он предлагал проводить переоценку по соотношению валютных курсов. (В настоящее время стабилизированный вариант принят в Германии, а конвертируемый – во Франции.)

Но институалисты решительно выступили за оценку по себестоимости. Бухгалтер, по их мнению, должен поддерживать оценку активов на первоначальном уровне, т. е. по себестоимости. Только это позволяет, как считал Пикслей, правильно исчислить конечный финансовый результат, так как создает условия для того, что во Франции называли перманентным инвентарем, а в Америке сводилось к требованиям к активам – ни дооценки, ни уценки. Пикслей подчеркивал, что неизменность оценки (перманентность инвентаря) приводит к образованию скрытых резервов, но это оправдано двумя причинами: 1) нельзя считать финансовым результатом то, что не обнаружено в деньгах и 2) предприятие вправе пользоваться финансовой автономией.

Джон Уайлдмен критиковал персоналистов. На его взгляд, задача бухгалтера – оценка коммерческой мощности предприятия, но ее измере-

ние лежит вне пределов бухгалтерского учета, ибо принципы оценки при эксплуатации и обмене не имеют между собой ничего общего. Персоналисты добиваются реальности баланса путем переоценки активов. Даже, если будет определена восстановительная оценка и получен новый итог баланса, то за эту сумму продать фирму все равно не удастся. Ее рыночная цена будет зависеть от возможности приносить будущий доход на вложенный капитал, а не от случайных конъюнктурных колебаний на те или иные средства. А если предприятие не продается, то какой смысл выполнять большую учетную работу и выводить фиктивные прибыли.

А. Ч. Литтлтон проводил различие между категорией цены в политической экономии, где она определяется спросом и предложением, и в бухгалтерском учете, где она измеряется затратами (издержками). Он отстаивал идею оценки по фактическим затратам, переоценку по ожидаемым прибылям он отвергал как заведомо не корректную процедуру. Вместе с тем многие видные американские бухгалтеры, включая Мэйя, считали, что оценка по себестоимости привела к великой депрессии 1929 г. Очевидно, что такое заключение было явным преувеличением, ведь оценку по себестоимости применяют по сегодняшний день.

Р. Энтони также отстаивал оценку по себестоимости или по первоначальной стоимости. Обычно на эту сумму не влияют последующие изменения в цене актива. Как отмечают Р. Энтони и Дж. Рис, в этом проявляется отличие от повседневной практики, когда цена того или иного актива обычно означает ту сумму, за которую он может быть реализован в данный момент [38, с. 26].

Идзирри также высказался за себестоимость (историческую оценку), поскольку: 1) первоначальная оценка вытекает из самой природы двойной записи (запись следует за фактом хозяйственной жизни, а это может быть только первоначальная запись, другие записи, связанные с переоценкой, носят дополнительный и искусственный характер); 2) возникает хорошая

возможность отражать изменение ресурсов предприятия; 3) приводит к отражению только реализованной прибыли, что снижает конфликты и приводит к социальной стабильности (в противном случае возможна ситуация – прибыль есть, а зарплату платить нечем); 4) поддерживает историческую традицию, что приводит к получению руководством наиболее точной неискаженной информации и создает базу для прогнозирования; 5) самый легкий и дешевый метод исчисления капитальных вложений – затрат, осуществленных на определенную дату.

Г. К. Дейнис (1929) выдвинул в качестве одного из основных положений бухгалтерского учета – «принцип дополнительности». Это значит, что если мы хотим получить реальный баланс, то получим искаженный счет Прибылей и убытков; если мы захотим получить реальный счет Прибылей и убытков, то получим искаженный баланс. Это связано с тем, что реальность баланса требует переоценки имущества, а переоценка, в условиях двойной записи, приводит к искажению финансовых результатов; сохраняя правильность последних, мы отказываемся от переоценки баланса и теряем его реальность. Поэтому Дейнис предлагал при переоценке баланса, счет Прибылей и убытков не переоценивать. Но тогда отчетные формы теряют взаимную увязку, вытекающую из принципов двойной записи.

Говард К. Гриир (1894 – 1984) предложил все показатели в отчете представлять в двух оценках: по себестоимости и после переоценки.

Джон Каннинг предложил модель множественной оценки показателей бухгалтерского отчета и инвентарные ценности отражать в трех видах оценки:

- 1) по исторической стоимости, т. е. в фактически уплаченных ценах;
- 2) по исторической стоимости, но с учетом ожидаемых доходов от этих объектов;
- 3) по текущей рыночной оценке, но с учетом продажных цен фирмы.

Он предлагал для каждой статьи актива использовать свою базу оценки.

Тем не менее подходы Дейниса, Гриира, Каннинга не получили признания. На практике победил подход, обоснованный Монтгомери: по принципу наименьшей оценки, т. е. если себестоимость выше продажной цены, то предмет оценивается по продажной цене, а разница считается убытком; напротив, если себестоимость ниже продажной цены, то предмет оценивается по себестоимости, а разность трактуется как прибыль.

Таблица 1 – Исторические этапы развития оценки

Название этапа	Временной период	Характеристика
Натуралистический	До VII в. до н. э.	Оценка товаров производилась по стоимости обмениваемого товара: товар выражал свою стоимость в противостоящем ему товаре. Затем некоторые товары стали служить эквивалентом денег: зерно, мех, скот и т. п.
Зарождение и распространение денежной оценки	VII в. до н. э. – XI в. н. э.	Появление денег в виде монет облегчило обмен товаров. Сначала деньги выступали как самостоятельный объект учета, далее – как средство в расчетах.
Распространение рыночной и исторической оценок	XII – XV вв.	Появление денежной оценки послужило базой для возникновения двойной записи. В Италии для оценки товаров получили преимущество два вида оценок: цена приобретения (историческая) и цена продажная (рыночная). Принятие оценки как элемента метода бухгалтерского учета.
Развитие многообразия оценок	XVI – середина XIX вв.	Развитие подходов к оценке в зависимости от объектов бухгалтерского учета, от целей самой оценки (Г. Рем, Ж. Савари, И. Крайбиг). Споры об оценке в динамической и статистической теориях о балансе.
Регламентация оценки	середина XIX – конец XX вв.	Закрепление определенных способов оценки объектов бухгалтерского учета в национальных стандартах. Преобладание исторической оценки.
Объединение разнообразных оценок в категорию «справедливая стоимость»	конец XX в. – до настоящего времени	Справедливая стоимость впервые введена в американских стандартах в 1991 г. В международных стандартах впервые закреплена в 1995 г. в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации». С введением в действие МСФО на территории Российской Федерации (приказ Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н) оценка по справедливой стоимости официально признана в России

На примере оценки видно, что за каждым методологическим приемом стоят интересы определенных групп. Персоналисты выражали интересы поставщиков, кредиторов, акционеров. Их волновало не то, сколько тратит администрация, но то, сколько стоит реально сегодня имущество этого предприятия, они требовали переоценки. Институалисты отстаивали

интересы собственника. Они утверждали, что баланс служит внутренним целям управления предприятием, администрация предприятия должна знать, во что обошлись предприятию средства, отраженные в балансе, и иметь правильно определенный, действительный результат своей хозяйственной деятельности.

Изучение исторического развития оценки активов и обязательств позволило выявить ее следующие этапы развития (таблица 1).

Еще в начале XX в. многие зарубежные авторы (Монтгомери, В. Рипли, Д. О. Мэй, В. Э. Патон, С. Д. Брод) стали говорить о необходимости унификации бухгалтерских процедур, в том числе о единых принципах бухгалтерского учета. Разные авторы приводят свою классификацию принципов. Но практически у всех присутствует принцип оценки. Он формулируется следующим образом: объекты бухгалтерского учета должны быть оценены по цене приобретения и расходам, связанным с их доставкой, установкой, наладкой и пуском в эксплуатацию.

Тем не менее, споры о приоритетности того или иного способа оценки объектов бухгалтерского наблюдения, начавшиеся практически с самих истоков бухгалтерского учета, ведутся и по сей день.

Список литературы

1. Алборов, Р. А. Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Р. А. Алборов, С. М. Концевая // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 2 (200). – С. 2 – 12.
2. Балансоведение : учеб. пособие / М. С. Рыбьянцева [и др.]; под ред. д-ра экон. наук, проф. Ю.И. Сигидова. – М.: Рид Групп, 2011. – 352 с.
3. Бухгалтерское дело: учеб. пособие / Ю. И. Сигидов [и др.]; под ред. д-ра экон. наук, проф. Ю.И. Сигидова и А. И. Трубилина. – М.: Рид Групп, 2011. – 400 с.
4. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие / под ред. проф. Ю. И. Сигидова и проф. А. И. Трубилина. – М.: ИНФРА-М., 2014. – 366 с.
5. Блатов, Н. А. Балансоведение / Н. А. Блатов. – Л., 1930. – 236 с.
6. Коровина, М. А. Порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности оценочных обязательств, условных активов и условных обязательств / М. А. Коровина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 9. – С. 16 – 20.
7. Коровина, М. А. Проблемы оценки по справедливой стоимости / М. А. Коровина // Современная экономика: проблемы, перспективы, информационное обеспече-

ние: Материалы междунар. науч. конф., 15 февраля 2013 г., г. Краснодар / КубГАУ. – Краснодар, 2013. – С. 156 – 161.

8. Коровина, М. А. Оценка нематериальных активов по российским и международным стандартам бухгалтерского учета / М. А. Коровина // Современная экономика: проблемы, перспективы, информационное обеспечение: Материалы междунар. науч. конф., 15 февраля 2013г., г. Краснодар / КубГАУ. – Краснодар, 2013. – С.180 – 185.

9. Коровина М. А. Оценка справедливой стоимости коров основного стада молочного животноводства в рамках доходного подхода [Электронный ресурс] / М. А. Коровина // Научный журнал КубГАУ. – 2013. – № 91 (07). - Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru>

10. Куликова, Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО / Л.И. Куликова //Бухгалтерский учет. - 2012. - № 7. - С. 15-19.

11. Куликова, Л.И. Признание и оценка инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО (IAS) 40 / Л.И. Куликова // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 9. - С. 2-7.

12. Лупикова, Е. В. История бухгалтерского учета: учебное пособие / Е. В. Лупикова. – 2-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2007. – 240 с.

13. Мизиковский Е. А. Оценка по справедливой стоимости [Электронный ресурс] / Е. А. Мизиковский, М. Н. Чинченко // Аудиторские ведомости. – Режим доступа: Справочно-правовая система «Гарант».

14. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.

15. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 320 с.

16. Сигидов, Ю. И. Основы бухгалтерского учета: учебное пособие / Ю. И. Сигидов, А. И Трубилин /КубГАУ. – Краснодар: КубГАУ. – 2011. – 541 с.

17. Сигидов Ю. И. Оценка дебиторской задолженности в российском и международном учете / Ю. И. Сигидов, М. А. Коровина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 41 (281). – С. 2 – 9.

18. Сигидов Ю. И. Оценка биологических активов по справедливой стоимости в рамках затратного подхода / Ю. И. Сигидов, М. А. Коровина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 35 (281). – С. 16 – 22.

19. Сигидов Ю. И. Оценка активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в соответствии с российскими и международными стандартами учета Ю. И. Сигидов, М. А. Коровина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 10. – С. 2 – 10.

20. Сигидов Ю. И. Обзор существующих методик оценки биологических активов по справедливой стоимости / М. А. Коровина, Ю. И. Сигидов // Экономическая наука XXI веке: проблемы, перспективы, информационное обеспечение: материалы II междунар. научн.-практ. конф. молодых ученых и преподавателей (г. Краснодар, 18 апр. 2014) / КубГАУ. – Краснодар: Изд-во Магарин О. Г., 2014. – С. 192 – 196.

21. Сигидов, Ю.И. Оценка биологических активов молочного скотоводства по справедливой стоимости: монография / Ю.И. Сигидов, М.А. Коровина. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 160 с.

22. Сигидов Ю.И. Расширение информационной базы отчетных показателей как основа повышения эффективности управления: монография / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева, Г.Н. Ясменко, Е.А. Оксанич. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 236 с.

23. Сигидов, Ю. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, А. И. Трубилин. - изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 326 с. – Гриф МО РФ.
24. Сигидов, Ю. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, А. И. Трубилин, М. С. Рыбьянцева, Е. А. Оксанич, И. А. Бабалькова. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 366 с. – Гриф УМО.
25. Сигидов, Ю. И. История бухгалтерского учета: учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 160 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – Гриф УМО.
26. Сигидов, Ю. И. Бухгалтерское дело: учеб. пособие / Ю.И. Сигидов, А.И. Трубилин, М.С. Рыбьянцева, Г.Н. Ясменко, И.А. Заболотная, О.М. Игнатова; под ред. Ю.И.Сигидова, А.И. Трубилина - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2014. - 208 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – Гриф МО РФ.
27. Сигидов, Ю. И. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева, Г. Н. Ясменко, Е. А. Оксанич, Н. Ю. Мороз. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 366 с. - Гриф МО РФ.
28. Сигидов, Ю. И. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева, Г. Н. Ясменко, Е. А. Оксанич. - М.: ИНФРА-М, 2015. – 367 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. - Гриф МО РФ.
29. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003 – 496 с.
30. Соколов, Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С. 274.
31. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
32. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.
33. Терре, Е. В. Особенности оценки биологических активов в соответствии с МСФО / Е. В. Терре // Вопросы оценки. – 2009. – № 4. – С. 48 – 54.
34. Туаев, Д. Я. Современные аспекты учета биологических активов [Электронный ресурс] / Д. Я. Туаев, Т. Т. Кокаева. – Режим доступа: <http://elibrary.ru>.
35. Хоружий, Л. И. Оценка готовой продукции сельского хозяйства по справедливой стоимости / Л. И. Хоружий, И. А. Сергеева // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – № 2. – С. 13 – 15.
36. Цыганков, К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М.: Магистр, 2009. – 462 с.
37. Шер, И. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шер. – М.: Экономическая жизнь, 1925. – 156 с.
38. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис / Под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 560 с.

References

1. Alborov, R. A. Razvitie metodiki ocenki i ucheta biologicheskikh aktivov v sootvetstvii s trebovanijami MSFO 41 «Sel'skoe hozjajstvo» / R. A. Alborov, S. M. Koncevaja // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2012. – № 2 (200). – S. 2 – 12.
2. Balansovedenie : ucheb. posobie / M. S. Rybjanceva [i dr.]; pod red. d-ra jekon. nauk, prof. Ju.I. Sigidova. – М.: Rid Grupp, 2011. – 352 s.
3. Buhgalterskoe delo: ucheb. posobie / Ju. I. Sigidov [i dr.]; pod red. d-ra jekon. nauk, prof. Ju.I. Sigidova i A. I. Trubilina. – М.: Rid Grupp, 2011. – 400 s.

4. Buhgalterskaja (finansovaja) otchetnost' : ucheb. posobie / pod red. prof. Ju. I. Sigidova i prof. A. I. Trubilina. – M.: INFRA-M., 2014. – 366 s.
5. Blatov, N. A. Balansovedenie / N. A. Blatov. – L., 1930. – 236 s.
6. Korovina, M. A. Porjadok otrazhenija v buhgalterskom uchete i otchetnosti ocenочnyh objazatel'stv, uslovnnyh aktivov i uslovnnyh objazatel'stv / M. A. Korovina // Buhuchet v sel'skom hozjajstve. – 2011. – № 9. – S. 16 – 20.
7. Korovina, M. A. Problemy ocenki po spravedljivoj stoimosti / M. A. Korovina // Sovremennaja jekonomika: problemy, perspektivy, informacionnoe obespechenie: Materialy mezhdunar. nauch. konf., 15 fevralja 2013 g., g. Krasnodar / KubGAU. – Krasnodar, 2013. – S. 156 – 161.
8. Korovina, M. A. Ocenka nematerial'nyh aktivov po rossijskim i mezhdunarodnym standartam buhgalterskogo ucheta / M. A. Korovina // Sovremennaja jekonomika: problemy, perspektivy, informacionnoe obespechenie: Materialy mezhdunar. nauch. konf., 15 fevralja 2013 g., g. Krasnodar / KubGAU. – Krasnodar, 2013. – S. 180 – 185.
9. Korovina M. A. Ocenka spravedljivoj stoimosti korov osnovnogo stada molочnogo zhivotnovodstva v ramkah dohodnogo podhoda [Elektronnyj resurs] / M. A. Korovina // Nauchnyj zhurnal KubGAU. – 2013. – № 91 (07). – Rezhim dostupa: <http://ej.kubagro.ru>
10. Kulikova, L.I. Osnovnye sredstva: priznanie i ocenka v sootvetstvii s MSFO / L.I. Kulikova // Buhgalterskij uchet. – 2012. – № 7. – S. 15-19.
11. Kulikova, L.I. Priznanie i ocenka investicionnoj nedvizhimosti v sootvetstvii s MSFO (IAS) 40 / L.I. Kulikova // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2012. – № 9. – S. 2-7.
12. Lupikova, E. V. Istorija buhgalterskogo ucheta: uchebnoe posobie / E. V. Lupikova. – 2-e izd., ster. – M.: KNORUS, 2007. – 240 s.
13. Mizikovskij E. A. Ocenka po spravedljivoj stoimosti [Elektronnyj resurs] / E. A. Mizikovskij, M. N. Chichenko // Auditorskie vedomosti. – Rezhim dostupa: Spravochno-pravovaja sistema «Garant».
14. Palij, V. F. Teorija buhgalterskogo ucheta: sovremennye problemy / V. F. Palij. – M.: Izd-vo «Buhgalterskij uchet», 2007. – 88 s.
15. Pacholi, L. Traktat o schetah i zapisjah / Pod red. Ja. V. Sokolova. – M.: Finansy i statistika, 1994. – 320 s.
16. Sigidov, Ju. I. Osnovy buhgalterskogo ucheta: uchebnoe posobie / Ju. I. Sigidov, A. I. Trubilin / KubGAU. – Krasnodar: KubGAU. – 2011. – 541 s.
17. Sigidov Ju. I. Ocenka debitorskoj zadolzhennosti v rossijskom i mezhdunarodnom uchete / Ju. I. Sigidov, M. A. Korovina // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2012. – № 41 (281). – S. 2 – 9.
18. Sigidov Ju. I. Ocenka biologicheskikh aktivov po spravedljivoj stoimosti v ramkah zatratnogo podhoda / Ju. I. Sigidov, M. A. Korovina // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2013. – № 35 (281). – S. 16 – 22.
19. Sigidov Ju. I. Ocenka aktivov i objazatel'stv, stoimost' kotoryh vyrazhena v inostrannoj valjute, v sootvetstvii s rossijskimi i mezhdunarodnymi standartami ucheta Ju. I. Sigidov, M. A. Korovina // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. – 2013. – № 10. – S. 2 – 10.
20. Sigidov Ju. I. Obzor sushhestvujushchih metodik ocenki biologicheskikh aktivov po spravedljivoj stoimosti / M. A. Korovina, Ju. I. Sigidov // Jekonomicheskaja nauka XXI veke: problemy, perspektivy, informacionnoe obespechenie: materialy II mezhdunar. nauchn.-prakt. konf. molodyh uchenykh i prepodavatelej (g. Krasnodar, 18 apr. 2014) / KubGAU. – Krasnodar: Izd-vo Magarin O. G., 2014. – S. 192 – 196.
21. Sigidov, Ju. I. Ocenka biologicheskikh aktivov molочnogo skotovodstva po spravedljivoj stoimosti: monografija / Ju. I. Sigidov, M. A. Korovina. – M.: INFRA-M, 2015. – 160 s.

22.Sigidov Ju.I. Rasshirenie informacionnoj bazy otchetnyh pokazatelej kak osnova povyshenija jeffektivnosti upravlenija: monografija / Ju.I. Sigidov, M.S. Rybjanceva, G.N. Jasmenko, E.A. Oksanich. – M.: INFRA-M, 2015. – 236 s.

23.Sigidov, Ju. I. Teorija buhgalterskogo ucheta: ucheb. posobie / Ju. I. Sigidov, A. I. Trubilin. - izd. 3-e, pererab. i dop. – M.: INFRA-M, 2014. – 326 s. – Grif MO RF.

24.Sigidov, Ju. I. Buhgalterskaja (finansovaja) otchetnost': ucheb. posobie / Ju. I. Sigidov, A. I. Trubilin, M. S. Rybjanceva, E. A. Oksanich, I. A. Babalykova. – M.: INFRA-M, 2014. – 366 s. – Grif UMO.

25.Sigidov, Ju. I. Istorija buhgalterskogo ucheta: ucheb. posobie / Ju. I. Sigidov, M. S. Rybjanceva. – M.: INFRA-M, 2014. – 160 s. + Dop. materialy [Jelektronnyj resurs]. – Grif UMO.

26.Sigidov, Ju. I. Buhgalterskoe delo: ucheb. posobie Ju.I. Sigidov, A.I. Trubilin, M.S. Rybjanceva, G.N. Jasmenko, I.A. Zabolotnaja, O.M. Ignatova; pod red. Ju.I.Sigidova, A.I. Trubilina - 2-e izd., pererab. i dop. - M.: INFRA-M, 2014. - 208 s. + Dop. materialy [Jelektronnyj resurs]. – Grif MO RF.

27.Sigidov, Ju. I. Buhgalterskij uchet i analiz: ucheb. posobie / Ju. I. Sigidov, M. S. Rybjanceva, G. N. Jasmenko, E. A. Oksanich, N. Ju. Moroz. – M.: INFRA-M, 2014. – 366 s. - Grif MO RF.

28.Sigidov, Ju. I. Buhgalterskij finansovyj uchet: ucheb. posobie / Ju. I. Sigidov, M. S. Rybjanceva, G. N. Jasmenko, E. A. Oksanich. - M.: INFRA-M, 2015. – 367 s. + Dop. materialy [Jelektronnyj resurs]. - Grif MO RF.

29.Sokolov, Ja. V. Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta / Ja. V. Sokolov. – M.: Finansy i statistika, 2003 – 496 s.

30.Sokolov, Ja. V. Oчерki po istorii buhgalterskogo ucheta / Ja. V. Sokolov. – M.: Finansy i statistika, 1991. – S. 274.

31.Sokolov, Ja. V. Buhgalterskij uchet: ot istokov do nashih dnej / Ja. V. Sokolov. – M.: JuNITI, 1996. – 638 s.

32.Sokolov, Ja. V. Istorija buhgalterskogo ucheta / Ja. V. Sokolov, V. Ja. Sokolov. – M.: Finansy i statistika, 2003. – 272 s.

33.Terre, E. V. Osobennosti ocenki biologicheskikh aktivov v sootvetstvii s MSFO / E. V. Terre // Voprosy ocenki. – 2009. – № 4. – S. 48 – 54.

34.Tuaev, D. Ja. Sovremennye aspekty ucheta biologicheskikh aktivov [Jelektronnyj resurs] / D. Ja. Tuaev, T. T. Kokaeva. – Rezhim dostupa: <http://elibrary.ru>.

35.Horuzhij, L. I. Ocenka gotovoj produkcii sel'skogo hozjajstva po spravedlivoj stoimosti / L. I. Horuzhij, I. A. Sergeeva // Jekonomika sel'skohozjajstvennyh i pererabatyvajushhh predpriyatij. – 2007. – № 2. – S. 13 – 15.

36.Cygankov, K. Ju. Oчерki teorii i istorii buhgalterskogo ucheta / K. Ju. Cygankov. – M.: Magistr, 2009. – 462 s.

37.Sher, I. F. Buhgalterija i balans / I. F. Sher. – M.: Jekonomicheskaja zhizn', 1925. – 156 s.

38.Jentoni, R. Uchet: situacii i primery: per. s angl. / R. Jentoni, Dzh. Ris / Pod red. i s predisl. A. M. Petrachkova. – 2-e izd., stereotip. – M.: Finansy i statistika, 1996. – 560 s.