

УДК 657.01

СОВРЕМЕННЫЙ ВЗГЛЯД НА ИСТОРИЮ ОЦЕНКИ КАК ЭЛЕМЕНТА МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

© 2010 г.

Э.С. Дружиловская

Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского

druzhilovskaya@yandex.ru

Поступила в редакцию 02.11.2009

Исследуется эволюция оценки как элемента метода бухгалтерского учета. Выделяются этапы эволюции оценки, выявляются закономерности ее развития.

Ключевые слова: оценка объектов учета, эволюция оценки, этапы развития оценки, закономерности развития оценки.

Современное видится сквозь призму предыстории. Для того чтобы лучше понять современные проблемы оценки и определить тенденции ее развития в будущем, необходимо рассмотреть эволюцию подходов к оценке.

Прежде всего необходимо ответить на вопрос, с какого момента начинать отсчет в развитии оценки, т.е. когда возникает оценка как прием учета? С одной стороны, если рассматривать оценку как перевод объектов учета в денежный измеритель, то моментом возникновения оценки можно считать появление монет – V в. до н.э. Вместе с тем, если понимать под оценкой выражение объектов учета в каком-то едином эквиваленте, то можно утверждать, что оценка как прием учета появляется еще до возникновения денег, когда вследствие развития товарообменных операций появляются товары – всеобщие эквиваленты. Действительно, при осуществлении таких товарообменных операций происходит определение ценности различных товаров по сравнению с каким-либо товаром – всеобщим эквивалентом. А это и есть, на наш взгляд, не что иное, как оценка.

Таким образом, по нашему мнению, началом развития оценки следует считать появление товаров – всеобщих эквивалентов. Полагаем, что в развитии оценки как приема бухгалтерского учета можно выделить шесть этапов, которые представлены на рисунке 1.

Рассмотрим более детально развитие оценки как элемента метода бухгалтерского учета на каждом из представленных на рисунке 1 этапов. Как уже отмечалось, на первом этапе при появлении товаров – всеобщих эквивалентов возникает оценка как прием учета. Так, например, в Древнем Египте имущество могло выражаться в зерне или металлах различной ценности [1]. С нашей точки зрения, можно считать, что на этом этапе оценка возникает как прообраз рыночной стоимости, поскольку ценность имущества определялась в момент обмена.

Качественный скачок, который, по нашему мнению, приводит к следующему этапу в развитии оценки, – это появление монет. Как известно, это происходит в V в до н.э. Возникновение монет приводит к появлению оценки в денежном измерителе. Это кардинально но-

Возникновение оценки; оценка в товарах – всеобщих эквивалентах	Появление оценки в денежном измерителе	Распространение оценки в денежном измерителе на все объекты учета	Возникновение первых реалистичных попыток обоснования выбора применяемых оценок	Формирование теории оценки	Появление новой парадигмы учета – справедливой стоимости
	V в. до н.э. – XII в.	XIII–XIV вв.	XIV в. – первая половина XIX в.	Вторая половина XIX в. – 90-е гг. XX в.	90-е гг. XX в. – начало XXI в. →
Появление товаров – всеобщих эквивалентов – V в. до н.э.					

Рис. 1. Эволюция оценки как элемента метода бухгалтерского учета

Таблица 1

Примеры оценки активов в денежных единицах древнейших государств

Пример оценки активов в талантах		Пример оценки активов в драмах	
Движимое имущество	3 таланта 56 мин	Именья и земельные участки	3 000
Рабы	2 таланта 56 мин	Помещение и оборудование	23 000
Драгоценности	3 таланта	Сырье и продукция	15 000
Сырье для производства	2 таланта 30 мин	Ссуды выданные (дебиторская задолженность)	23 600
Дом	30 мин	Наличные деньги	8 000

вое явление обуславливает, по нашему мнению, начало нового этапа развития оценки, который продолжался вплоть до XIII в. Свидетельства тому, что объекты учета в этот период уже выражались в денежном измерителе, мы находим в документах древнейших государств. Так, например, из документов Древней Греции видно, что имущество в этот период выражалось в талантах и в драмах – см. табл. 1 (таблица составлена на основе материалов [2]). Как известно, талант – это весовая и денежно-счетная единица Древней Греции, Египта и других древнейших государств, а драма – это денежная единица и серебряная монета Древней Греции.

Данные таблицы 1 со всей очевидностью указывают на то, что в этот период различные объекты учета уже выражались в денежном измерителе. Приведенные данные также указывают на то, что стоимость имущества иногда выражалась в весе монет (таланты), а иногда – в покупательной способности денег (драхмы).

Однако особенностью этого этапа развития оценки является то, что денежный измеритель пока еще применяется не для всех объектов учета. Такая ситуация продолжалась вплоть до XIII в. Примеры этому мы видим в Древнем Риме, где зерно учитывалось в мерах, а вино при отпуске рабам и сельскохозяйственным рабочим – в кувшинах.

Исследование учета того периода позволяет сделать вывод о том, что в то время уже существовали прообразы современных видов оценки. Их названия в то время отсутствовали. Но, используя нашу сегодняшнюю терминологию, можно сказать, что это прообразы оценки по фактической себестоимости и оценки по рыночной стоимости. Так, до нас дошли труды известного римского архитектора 2-й пол. I в. до н.э. П.М. Витрувия, в которых оценка строений производится «в ту сумму, в какую в свое время обошлась их постройка» [2, с. 46]. А это не что иное, на наш взгляд, как прообраз оценки по фактической себестоимости. По дошедшим до нас данным, в Древнем Риме при продаже вино списывалось, а «по счету кассы отража-

лась выручка» [3 с. 47]. Таким образом, при продаже определенное количество кувшинов вина приравнивалось к конкретному количеству денег, а это и есть, по нашему мнению, не что иное, как оценка вина по рыночной стоимости. Данные виды оценки мы находим на протяжении всего рассматриваемого этапа. Так, известный ученый Ж. Фурастье [3] упоминает оценки по фактической себестоимости и по рыночной стоимости в период средневековья.

До нас дошли и такие материалы, которые позволяют судить о том, что в то время уже существовал прообраз амортизации и некоторые виды объектов учета отражались по остаточной стоимости. Так, в трудах П.М. Витрувия мы находим следующее высказывание: «Третьские оценщики стен общего пользования... находя по записям цены подрядов их постройки, скидывают на каждый из протекших годов по 1/80 доле и приговаривают своим вердиктом: "Из расчета остальной суммы произвести оплату за оные стены", считая, что эти стены не смогут просуществовать дольше 80 лет» [3, с. 29]. Таким образом, при продаже оценку имущества проводили по остаточной стоимости, исчисленной вычитанием из себестоимости суммы амортизации, определенной, в нашем понимании, линейным способом.

Следующим этапом развития оценки следует, по нашему мнению, считать XIII–XIV вв. Именно в этот период происходит распространение денежной оценки на все объекты учета. К этому времени сложились объективные условия для перехода на всеобщий денежный измеритель. С нашей точки зрения, причинами распространения денежной оценки на все объекты учета следует считать развитие товарно-денежных отношений, вследствие чего особенно важной стала оценка имущества собственника в денежном измерении, а также назрела необходимость исчисления финансового результата, что не было таким значимым до XIII в., на что указывает Я.В. Соколов: до XIII в. «прибыль как важнейшая категория, исчисляемая бухгалтером, не получила должного признания» [2, с. 56].

Примеры мнений разных ученых по вопросу применения различных оценок

Страна	Предлагаемые оценки	Авторы
Германия	Фактическая себестоимость	Г.Д. Аугшпург, Ф. Гюгли, А. Шиббе, Бюш, Одерман, Р. Байгель, А. Кальмес, П. Герстнер, В. Осбар
	Рыночная стоимость	Ф. Фельдендорф, Ф. Штромбек, Р. Пассов, Р. Штерн
	Фактическая себестоимость и рыночная стоимость	Г. Рем
	Восстановительная стоимость	Т. Лимперг
	Рыночная стоимость и оценка по принципу минимальных цен	И.Ф. Шер
	Рыночная стоимость и ликвидационная стоимость	И. Коверо
	Фактическая себестоимость и низшая цена	Э. Шмаленбах
Италия	Рыночная стоимость	Ф. Беста, Д. Дзаппа
	Оценка как капитализированный чистый доход от имущества	Д. Мальоне
Россия	Рыночная стоимость	Ф.И. Зотов, А.М. Галаган, Э. Кольман
	Фактическая себестоимость	Э.А. Мудров, Ф.В. Езерский
	Рыночная стоимость и фактическая себестоимость	С.М. Барац, Скворцов, Смиреномудренский, Волкович, Четвериков, Шаллер, Л.И. Гомберг
США и англоязычные страны	Рыночная стоимость	Э. Купер, В.Э. Патон, Р. Стивенсон
	Фактическая себестоимость	Т. Вельтон, Пикслей, Д. Уайлдмен, А.Ч. Литтлтон, Р. Антони, Ю. Идзири
	Рыночная стоимость и фактическая себестоимость	Л. Миддлдитч, Р. Кестер
Франция	Фактическая себестоимость	Лавель, А. Лефевр, Перро, Ж. Бурнисьен
	Фактическая себестоимость: 1) цена приобретения и 2) средняя цена	А. Гильбо
	Рыночная стоимость	Ж.Б. Сэй, Л. Дюбок, Вулан, Булло и другие
	Фактическая себестоимость и рыночная стоимость	Лами, Ж.Б. Дюмарше
	Фактическая себестоимость, рыночная стоимость, ликвидационная стоимость	Ж.Г. Курсель-Сенель

В отношении видов применяемых оценок существенных изменений не было. В учете продолжали использоваться оценки по фактической себестоимости и рыночной стоимости. Данные виды оценок мы находим у Ж. Фурастье, который считал необходимым «иметь счета, позволяющие отражать разницу между себестоимостью и продажными ценами» [2, с. 58–59].

В этот период мы видим первые попытки поиска некоторой идеальной цены, которая представляла собой, в нашем понимании, фактическую себестоимость плюс наценку, причем такую наценку, которая бы и не разоряла продавца, и не обедняла покупателя. Так, у главного представителя данного направления Фомы Аквинского (1225–1274 гг.) мы находим высказывание о том, что идеальной ценой следует считать «цену, служащую мерой стоимости полезных для жизни вещей... Если цена превосхо-

дит стоимость вещи или наоборот стоимость вещи превосходит цену, требуемое справедливостью равенство увеличивается. Поэтому несправедливо и незаконно продавать вещь дороже или дешевле ее стоимости» [3, с. 40]. Но такая цена, безусловно, не могла удовлетворять потребностям реальной жизни.

Связь с реальностью будет осуществлена в следующий период, который мы и считаем новым этапом эволюции оценки. Этим периодом является, по нашему мнению, XV в. – первая половина XIX в. На этом этапе появляются первые вполне реалистичные попытки обоснования выбора применяемых оценок, способов их определения и предлагаются новые виды оценок. Указанные попытки мы находим в трудах таких известных ученых, как Л. Пачоли, А. ди Пиетро, П. Гессенс, Г.В. Лейбниц, Б. Ф. Баррем, С. Рикар, Ж.С. Кине, Л. Мезиер, Савонн, Пурра и других.

Следует отметить, что мнения различных авторов относительно того, какой должна быть оценка, значительно отличались. Так, А. ди Пиетро, П. Гессенс, Г.В. Лейбниц отстаивали оценку по продажным ценам, Л. Пачоли, Савонн, Пурра, большинство российских бухгалтеров придерживались оценки по себестоимости, Б.Ф. Баррем, С. Рикар, Ж.С. Кине, Л. Мезиер считали необходимым использовать оба вида оценки. Обратим внимание также на то, что в разных странах в этот период предлагаются различные подходы к оценке. Так, в Германии преобладал единый подход, согласно которому объекты учета должны были отражаться по рыночной стоимости, в России в основном использовалась оценка по фактической себестоимости, в Италии и во Франции применялись оба вида оценки.

Можно считать, что с 1588 г. в учет прочно входит понятие «остаточная стоимость». Так, у английского ученого Дж. Меллиса, впервые предложившего понятие амортизации основных средств в 1588 г., мы находим следующую проводку: дебет счета «Прибыли и убытки» кредит счета «Инвентарь» [2]. Таким образом, происходит уменьшение стоимости приобретенного инвентаря, и в учете он отражается по остаточной стоимости.

В рассматриваемый период появляется новый вид оценки – учетная цена. Этот вид оценки мы впервые находим у французского ученого М. Годарта (1827 г.) [3], который разработал для учета материалов ценник – перечень учетных цен.

В этот же период возникает первая попытка нормирования затрат, появляются различные варианты исчисления затрат и определения себестоимости. Так, согласно описаниям Дж. Додсона (1750 г.) в себестоимость готовой продукции включаются материалы по цене приобретения и заработная плата. А. Пейном (1817 г.) в себестоимость включаются «материалы, износ утвари и печей, а также уплаченная рента» [2, с. 100].

Следующим этапом в развитии оценки можно, с нашей точки зрения, считать период со второй половины XIX в. по 90-е гг. XX в. Этот период характеризуется формированием теории оценки, в рамках которой обосновываются научные подходы к оценке, предлагаются новые виды оценки, разрабатываются новые способы определения различных видов оценки, впервые появляются классификации видов оценки.

К наиболее значимым подходам к оценке следует, на наш взгляд, отнести:

- экономический – акцент делается на будущей стоимости, которая определяется путем дисконтирования;

- юридический – основной интерес представляет текущая стоимость, которая рассчитывается на основе индексирования;

- бухгалтерский – основой является цена приобретения, для ее определения используется номинализация;

- компромиссный – использование в учете одновременно двух видов оценки: фактической себестоимости и рыночной стоимости;

- субъективистский – оценка имущества определяется предприятием самостоятельно, исходя из ценности этого имущества для данного предприятия.

Как известно, экономический, юридический и бухгалтерский подходы были разработаны во Франции, субъективистский подход – в Германии, компромиссный подход – в США, Англии и некоторых других странах [2; 4]. Следует, однако, отметить, что среди представителей указанных подходов также существовали разногласия. Так, например, в рамках юридического подхода можно, с нашей точки зрения, выделить три направления: 1) использование для переоценки индивидуальных индексов цен, 2) применение агрегатных индексов цен, 3) проведение переоценки по соотношению валютных курсов.

В этот период предлагаются и новые виды оценки – дисконтированная стоимость, ликвидационная стоимость и восстановительная стоимость. Полагаем, что поскольку в рамках экономического подхода к оценке использовался метод дисконтирования, то можно говорить о существовании в данный период дисконтированной стоимости. Считаем, что в этот период возникает и идея ликвидационной стоимости. Так, у итальянского автора В. Армуцци мы находим высказывание о том, что «после ликвидации» объекта «всегда остается определенная стоимость» [2, с. 135]. А это не что иное, на наш взгляд, как ликвидационная стоимость. Идею ликвидационной стоимости мы находим и у Ж.Г. Курсель-Сенеля (1860 г.), который предлагает учитывать поступившие основные средства по «цене материалов, которые могут быть проданными после ликвидации поступивших предметов» [2, с. 154]. В дальнейшем применение ликвидационной стоимости мы видим у И. Коверо (1912 г.), который отмечает, что «невозможно произвести оценки имущества, не предполагая, что оно немедленно реализуется, и в то же время не принимать в расчет тех изменений в ценности, какие приносит с собой ликвидация» [2, с. 163].

В 20–30 гг. XX в. появляется восстановительная стоимость. Этот вид оценки предлагает глава амстердамской школы Теодор Лимперг (1879–1961 гг.).

В рассматриваемый период продолжают и дискуссии по вопросам применения различных видов оценки. Разброс имеющихся в этот период мнений характеризует таблица 2.

В конце 30-х гг. XX в. в англоязычных странах появляются новые способы определения себестоимости выбывающих запасов – ФИФО и ЛИФО [2; 3].

Полагаем, что в рассматриваемый период появляются и новые способы начисления амортизации. Так, у В. Армуцци кроме известного ранее линейного способа мы находим еще два: 1) «нарастающее погашение» – начисление больших сумм в конце срока службы объекта и 2) «ускоренное погашение» – «когда в первые годы отчисляется больше, чем в последующие» [2, с. 135]. Последний способ можно, по нашему мнению, считать прообразом современного способа уменьшаемого остатка. В то же время

Л. Дюбок рассматривал два способа начисления амортизации: 1) «в одинаковой сумме» (линейный, в современных терминах) и 2) «в одинаковом проценте с остаточной стоимостью» [2, с. 156]. Таким образом, можно говорить о том, что остаточная стоимость в этот период определялась по-разному.

Также следует отметить, что в данный период появляется и развивается теория калькуляции, которую мы находим в трудах Ж.Г. Курсель-Сенеля, Л. Сэя, А. Гильбо, А. Кальмеса, Р. Фишера, И.Ф. Шера, Дж.Ли Никольсона, Дж. Рорбаха, Г. Эмерсона, Ч. Гаррисона, К.В. Стевинсона, Дж.М. Кларка, К. Симпсона, Дж. Харриса, В. Нейкирка и других.

В этот период появляются и первые классификации видов оценок. Такие классификации мы находим в трудах известных ученых: Ф. Ляйтнера, И. Коверо, Л.И. Гомберга,

Таблица 3

Примеры применения справедливой стоимости в современной системе МСФО

Объект учета	Регламентации по использованию справедливой стоимости	Стандарт
Основные средства	1) Первоначальная оценка основных средств, приобретенных в обмен на неденежные активы; 2) последующая оценка при проведении переоценки	МСФО (IAS) 16
Нематериальные активы	1) Первоначальная оценка нематериальных активов, приобретенных в обмен на неденежные активы; 2) последующая оценка при проведении переоценки	МСФО (IAS) 38
Финансовые активы и финансовые обязательства	1) Первоначальная оценка; 2) последующая оценка финансовых активов и финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости	МСФО (IAS) 32, 39
Активы	Определение возмещаемой суммы как наибольшей из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу или ценности его использования	МСФО (IAS) 36
Активы и обязательства по финансовой аренде	Оценка при первоначальном признании арендатором	МСФО (IAS) 17
Выручка	Оценка выручки	МСФО (IAS) 18
Активы плана	Оценка активов плана	МСФО (IAS) 19
Неденежные субсидии	Оценка неденежных субсидий	МСФО (IAS) 20
Неденежные объекты учета в иностранной валюте	Оценка неденежных объектов учета в иностранной валюте	МСФО (IAS) 21
Инвестиционная недвижимость	Последующая оценка при применении модели учета по справедливой стоимости	МСФО (IAS) 40
Биологические активы и сельскохозяйственная продукция	Использование для определения оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции	МСФО (IAS) 41
Основные средства, инвестиционная недвижимость, нематериальные активы	Применение справедливой стоимости в качестве исходной стоимости основных средств, инвестиционной недвижимости, нематериальных активов	МСФО (IFRS) 1
Товары и услуги, полученные и приобретенные при сделках на основе долевых инструментов	1) Оценка полученных товаров или услуг и соответствующего увеличения собственного капитала применительно к сделкам с выплатами долевыми инструментами 2) Оценка приобретенных товаров или услуг и взятого обязательства применительно к сделкам на основе долевых инструментов с выплатами денежными средствами	МСФО (IFRS) 2

Э.Г. Фолсома и других. Следует однако отметить, что разными учеными предлагались различные классификации оценок. Так, у немецкого ученого Ф. Ляйтнера мы находим следующую классификацию оценок [2]: 1) абсолютные: а) текущие, б) продажные: договорные и рыночные; 2) относительные: а) учетные, б) номинальные, в) калькуляционные, г) преискурантные, д) средние цены, е) себестоимость. Другой немецкий автор, И. Коверо (1912 г.), предлагает следующую классификацию оценок [3]: 1) покупная (фактическая) цена, 2) покупная цена на день составления баланса, 3) продажная цена в случае ликвидации, 4) обыкновенная продажная цена, 5) минимальная цена (минимальное значение или цены приобретения, или цены продажи). У русского ученого Л.И. Гомберга (1901 г.) мы находим такую классификацию видов оценки [2]: 1) первоначальная; 2) рыночная; 3) восстановительная; 4) номинальная; 5) экспертная (страховая, залоговая); 6) *pro tempore* – для памяти (чисто номинальная оценка, не имеющая ни экономического, ни юридического смысла, например все музейные экспонаты оцениваются в 1 руб.); 7) остаточная (экономическая, финансовая); 8) правовая – для активных статей: по капитализированному доходу и по биржевой цене облигаций.

Полагаем, что период с 90-х гг. XX в. по настоящее время можно рассматривать как новый этап развития оценки, связанный с использованием новой учетной парадигмы – справедливой стоимости. Несмотря на то что идея справедливой стоимости уходит своими корнями еще в 60-е гг. XX в. в связи с работами Р.Дж. Чамберса (1966 г.) [5], реальное практическое применение она нашла, по нашему мнению, только в 90-е гг. после включения регламентаций по ее использованию в международный стандарт финансовой отчетности (далее МСФО) (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» в 1995 г. Отметим, однако, что в данном стандарте еще не фигурировало само определение справедливой стоимости. Оно

появилось лишь в 1998 г. в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Однако тогда еще значения таких понятий, фигурировавших в определении справедливой стоимости, как «желающие совершить такую сделку, независимые друг от друга стороны» в указанном стандарте отсутствовали. Впервые эти понятия были раскрыты в 2000 г. в МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость».

Дальнейшее развитие требований к оценке связано со стремительным расширением сферы применения справедливой стоимости для различных объектов учета в разных стандартах. В таблице 3 приведены примеры использования справедливой стоимости в системе международных стандартов, применяемых в настоящее время.

Проведенный анализ эволюции оценки позволяет выявить следующие ее закономерности:

- постепенное расширение многообразия видов, методов и способов оценки;
- непрерывное усложнение приемов оценки;
- постепенное осознание значимости оценки в бухгалтерском учете;
- постоянное противоборство двух основных видов оценки – себестоимости и рыночной стоимости;
- постепенное вытеснение исторической стоимости справедливой стоимостью.

Список литературы

1. Лупикова Е.В. История бухгалтерского учета: уч. пос. 3-е изд., перераб. и доп. М.: КНОРУС, 2009. 256 с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
3. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.
4. Туякова З.С. Концептуальные подходы к стоимостному измерению объектов бухгалтерского наблюдения в отечественной и зарубежной практике / Международный бухгалтерский учет. 2006. № 2. С. 39–49.
5. Соколов В.Я. Оценка по справедливой стоимости // Бухгалтерский учет. 2006. № 1. С. 50–54.

**THE CONTEMPORARY VIEW ON THE HISTORY OF VALUATION
AS AN ACCOUNTING METHOD ELEMENT**

E.S. Druzhilovskaya

This article studies the evolution of valuation as an accounting method element. The author proposes her own point of view on the stages of valuation evolution and valuation development patterns.

Keywords: valuation of accounting objects, valuation evolution, stages of valuation evolution, valuation development patterns.