

ИСТОРИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ РАЗВИТИЯ КОНЦЕПЦИЙ СТОИМОСТНОЙ ОЦЕНКИ В РАЗЛИЧНЫХ МОДЕЛЯХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Статья посвящена одному из важнейших вопросов теории бухгалтерского учета – стоимостной оценке активов организации. Автор рассматривает исторические предпосылки и тенденции развития концепций метода стоимости оценки в рамках различных балансовых теорий: статистической, динамической и органической.

Одной из важнейших особенностей системы бухгалтерского учета является принцип денежной оценки. Именно этот принцип отличает бухгалтерский учет от таких видов учета, как оперативный учет и статистический учет. Использование денежного измерителя как обобщающего измерителя в бухгалтерском учете реализуется при помощи таких элементов, как оценка и калькуляция.

Процесс оценки воспринимается в российском учете как процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в баланс и в отчет о прибылях и убытках.

В западном учете к процессу оценки относятся как к процедуре присвоения объектам бухгалтерского учета определенных денежных величин, как для агрегированного использования, в частности, для итоговой оценки активов в финансовой отчетности, так и для отдельных объектов в зависимости от конкретной ситуации [16, с. 307].

Оценка (измерение) как экономическая категория представляет собой «присвоение численных значений объектам или событиям по определенным правилам» [3, с. 677]. Она включает три элемента:

- объект или событие;
- определенное свойство, подлежащее количественной оценке;
- шкалу измерения, через которую можно выразить свойство.

Основными критериями признания объекта как элемента учета и финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности являются:

- измеримость (measurability), т. е. наличие характерного признака, поддающегося измерению или оценке с достаточной степенью достоверности;
- релевантность (relevanse), означает определенную характеристику информации, способную оказать влияние на решение пользователей отчетности;

– надежность (releability), т. е. информация об объекте, отраженная в отчетности, должна быть достоверной, проверяемой и нейтральной.

Общим для указанных критериев признания объектов в международном учете является наличие соответствующего признака, который можно оценить или измерить с приемлемой точностью. В случае, если соответствующие характеристики объекта не поддаются достаточно надежной оценке, то он не может признаваться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. В частности, не подлежат оценке в бухгалтерском учете природные месторождения с неопределенными в количественном измерении запасами.

Таким образом, основная цель оценки как методического приема бухгалтерского учета заключается в денежном измерении объектов бухгалтерского учета.

Использование оценки и калькуляции как элементов метода бухгалтерского учета позволяет решить бухгалтерскому учету основную задачу – обеспечение информацией всех пользователей о процессах приобретения активов и их использования, а также возникновения и исполнения обязательств; формирования, распределения и использования прибыли и др. В учете всех этих процессов особая роль отводится стоимостному измерению.

Стоимостной оценке подлежат все стадии кругооборота имущества (капитала) экономического субъекта: процесс приобретения различных активов, процесс производства (выполнения работ) и оказания услуг, процесс продажи и получения доходов, соизмерения их с понесенными расходами. От объективной оценки всех этих процессов зависит достоверность определения финансового результата. Поэтому проблема денежной оценки присутствовала на всех этапах развития бухгалтерского учета как в России, так и в других странах. Данная проблема остается актуальной и в настоящее время.

Единственное, что не вызывает трудностей, – это учет денежных средств, а также дебиторской и кредиторской задолженности, оцениваемой в российском учете, как правило, в российских рублях. Однако, если рассматривать даже эту группу активов с позиции полноценности и соблюдения принципа осмотрительности, возможны случаи, когда в составе дебиторской задолженности в активной части баланса российских предприятий учитывается задолженность, поступление которой в будущем вызывает сомнение. Поэтому возможны проблемы достоверной оценки и этой группы активов в тех или иных ситуациях.

Все известные самые ликвидные активы – денежные средства в зависимости от того, на счетах каких банков они учитываются, в конечном итоге могут оказаться также неполноценными активами. Например, если банк задерживает платежи или находится на стадии банкротства, то исполнение требования выдачи остатков денежных средств, находящихся в таких банках, в любой момент по желанию владельца также вызывает сомнение. Поэтому проблема достоверной оценки любой статьи актива бухгалтерского баланса или любого вида имущества является актуальной в условиях рыночных отношений.

Особое назначение оценки в бухгалтерском учете связано прежде всего со следующими факторами.

Во-первых, пользователь финансовой отчетности по информации о стоимости различных активов хозяйствующего субъекта может провести анализ, например, обеспеченности основными фондами, выявить их недостаток или излишек, а также степень их изношенности. По стоимости и количеству оборотных средств можно судить об их количестве, дефиците или наличии неиспользуемого сырья; а также насколько затоварены склады организации готовой продукцией. Причинами последней могут быть отсутствие спроса на готовую продукцию предприятия и снижение ее конкурентоспособности, неадекватная маркетинговая политика предприятия и многое другое.

Если же рассматривать эти показатели в динамике за ряд отчетных периодов, можно выявить изменения в обеспеченности основными и оборотными средствами, в структуре имущества, его количественного состава и другие аспекты состояния активов организации.

Вторым фактором, определяющим роль и значение оценки в бухгалтерском учете, является то, что при оценке рассчитывается денежная стоимость активов по статьям бухгалтерского баланса. По результатам такой оценки делается вывод о состоянии отдельных статей баланса. Например, основные средства организации составляют 5 миллионов рублей, ее нематериальные активы – 500 тысяч рублей, готовая продукция – 100 тысяч рублей и т. д.

В этой связи особый интерес представляет изучение и обобщение исторического опыта в развитии стоимостного измерения в мировом бухгалтерском учете, выявление тенденции в развитии различных концептуальных подходов к оценке в системе бухгалтерской информации и их влияния на формирование показателей бухгалтерской отчетности, которая была и остается информационной базой для различных групп пользователей.

Оценка как методический прием бухгалтерского учета получила развитие еще в Древнем Риме в так называемом «семейном» учете – *paterfamilias*. Особенность данной модели учета состояла в том, что оценка имущества начинала свой отсчет после смерти главы семейства (*suus*). При передаче имущества наследнику производилась денежная оценка всех объектов движимого и недвижимого имущества по цене возможной реализации.

В течение жизни главы семейства переоценка имущества не производилась. По всей вероятности, текущий учет осуществлялся только при поступлении и выбытии отдельных предметов. Только после смерти главы семейства было принято проводить инвентаризацию и переоценку имущества в соответствии с особенностями права собственности того времени [11, с. 35].

Дальнейшее развитие приемов оценки мы видим в эпоху Средневековья. Например, торговцы города Дожа (южная часть Италии) открывали отдельный счет для каждого торгового рейса своих кораблей.

Перед отправкой корабля в плавание за товаром венецианские купцы фиксировали свои расходы, т. е. денежные суммы, затраченные на покупку корабля и его снаряжение. После возвращения из плавания купцы записывали выручку, полученную от продажи грузов и перепродажи корабля. Финансовый результат определяли путем сопоставления вырученных и истраченных сумм или сравнения потока денежных средств по окончании каждой операции, т.

е. каждого плавания. Данный метод оценки в учете является основой современного метода оценки ценностей по партиям поступления.

Цены, используемые в учете в эпоху средневековья, в частности в торговле, служили не столько для выявления результатов хозяйственной деятельности, сколько для регистрации движения товаров [14, с. 39].

Для учета позднего Средневековья характерным является учет товаров по партиям поступления и выявление результатов по каждой партии товаров. Например, в розничной торговле обычно вели регистрацию движения товаров в двух кассовых книгах: отдельно в книге покупок и отдельно в книге продаж, издержки купца на продажу товаров регистрировали в книге покупок. Затем, сопоставляя итоговые суммы книги продаж и книги покупок, выявляли финансовый результат. Поэтому необходимости в отражении движения товаров на специальном счете не было, так как это движение регистрировалось в двух указанных книгах. Данная регистрация нуждалась в денежной оценке товаров. Однако при этом использовали не реальную рыночную цену при продаже, а так называемые справедливые цены, установленные властью.

Идеологом справедливой цены был философ Фома Аквинский (1225-1274 гг.). По его мнению, справедливая цена – это мера стоимости полезности вещи. Если цена превышает или ниже стоимости вещи, то нарушается принцип справедливости. Поэтому несправедливо и незаконно продавать вещь дороже или дешевле ее стоимости. Таким образом, справедливая цена имеет две составляющие: себестоимость и минимальную наценку, необходимую для поддержания минимума жизненных потребностей продавцу [8, с. 389]. При завышении справедливой цены предприниматель, в данном случае торговец, – наживается за счет граждан, во втором – постепенно беднеет и может прийти к разорению, в котором окажутся виновными уже граждане. С позиции сторонников лозунга «справедливость прежде всего» и то, и другое является несправедливым.

Счетоводство Древнего Рима и венецианская модель как самые первые способы оценки имущества послужили основой для возникновения и развития так называемой камеральной бухгалтерии. Камеральная бухгалтерия – это учет, регистрирующий любое движение денежных средств. Основными целями учета являются

оценка ликвидного имущества предприятия, с одной стороны, и с другой – определение общего результата каждой операции за определенный период или за ряд периодов путем сравнения сумм потоков и оттоков денежных средств [11, с. 33].

Основным достоинством камеральной бухгалтерии является относительная простота, связанная с тем обстоятельством, что учет, основанный на регистрации поступлений и выплат денежных средств, вести намного проще, чем учет доходов и расходов при использовании двойной записи.

Именно простота учета является основной причиной живучести камеральной бухгалтерии на протяжении многих веков вплоть до конца девятнадцатого столетия. Кроме того, операции при этом могут регистрироваться как при помощи простой записи, так и с использованием двойной записи.

В первом случае операции регистрируются на едином счете, объединяющем, с одной стороны, (+) начальный остаток денежных средств и поступления за отчетный период, и с другой стороны, (-) выплаты за указанный период.

Информация этого счета характеризует все поступления за отчетный период – итоговые записи по одной стороне счета, все выплаты за тот же период – итоговые записи по другой стороне счета, результат отчетного периода – разница поступлений и выплат, а также начальный и конечный остатки денежных средств.

Использование двойной записи в камеральной бухгалтерии осуществляли еще в эпоху Средневековья торговцы Венеции, хотя известная книга Луки Пачоли была опубликована намного позже – в 1494 году.

По мнению профессора Соколова Я.В., возникновение двойной записи обусловлено введением всеобщего стоимостного (денежного) измерителя [14, с. 44]. Однако, несмотря на то, что оценка как специальный учетный прием возникла еще в пятом веке до нашей эры вместе с появлением денег, понадобились тысячелетия для возникновения двойной записи вплоть до эпохи Средневековья. Это связано с рядом причин.

Во-первых, деньги как всеобщий измеритель в учете применялись слишком редко. Преобладающая часть операций осуществлялась в натуральном измерении.

Во-вторых, рядовые счетные работники в силу ограниченности в знаниях и устоявшейся

психологии отражали в учете только то, что видели в жизни и в документах.

В-третьих, основные предприниматели того времени, в частности торговые купцы, еще не оперировали должным образом такой финансовой категорией, как прибыль, которая исчислялась только бухгалтером и всеобщего признания в качестве основного показателя результативности хозяйственных процессов еще не получила.

И, наконец, из всех функций денег преобладала функция средства платежа. Деньги использовались в основном для взыскания и внесения платежа, но не для вложения в хозяйственные обороты. Поэтому учет хозяйственных процессов строился на натуральной, а не на денежной основе.

Преобразование простой записи в камеральной бухгалтерии в двойную запись производится достаточно просто – путем открытия кроме счета «Касса» второго счета «Капитал». В этом случае начальный остаток записывают не только в дебет счета «Касса», но и в кредит счета «Капитал». Затем каждая операция (поступление или выплаты отчетного периода) будет зарегистрирована, как и в первом случае, на счете «Касса», а разница между ними (финансовый результат) будет отражена также на счете «Капитал».

Однако данная процедура ведет к усложнению учета, поэтому камеральный учет и в начале своего развития, и в более поздние времена велся преимущественно с использованием простой записи.

К причинам, обусловившим господство камеральной бухгалтерии на протяжении многих веков, можно отнести также циклическое развитие экономики, когда периоды подъема сменялись периодами застоя и экономическими кризисами.

Информация камеральной бухгалтерии о потоках денежных средств является наиболее востребованной в период экономического кризиса, когда финансовые потоки приобретают первостепенное значение в деятельности предприятия.

Недостатки камеральной бухгалтерии наиболее полно, на наш взгляд, систематизированы известным французским ученым Жаком Ришаром. По его мнению, камеральной бухгалтерии присущи три основных недостатка [10, с. 40].

Первый недостаток состоит в том, что по данным камеральной бухгалтерии можно су-

дить о вложенных капиталах только в денежной форме. Развитие предпринимательской деятельности и многообразие организационно-правовых форм в условиях рыночной экономики предполагают вложения капитала в натуральной форме, учет которого остается за рамками камеральной бухгалтерии.

Второй недостаток связан с тем, что информация о движении денежных средств является недостаточной для оценки финансового состояния организации, т. к. она не учитывает уровень дебиторско-кредиторской задолженности организации, в то время как основных внешних пользователей отчетности – собственников, инвесторов и кредиторов интересует прежде всего информация о платежеспособности и других показателях, характеризующих финансовую устойчивость организации.

Третий недостаток, который по значимости является основным, связан с тем, что камеральная бухгалтерия позволяет получать информацию об эффективности предприятия только после окончания всех хозяйственных операций и после того, как все этапы эксплуатации капитала будут полностью завершены.

Таким образом, здесь не выполняется такой основополагающий принцип, признанный на уровне международных стандартов финансовой отчетности, как уместность учетной информации.

Указанные недостатки привели в конечном итоге к упадку камеральной бухгалтерии, возникновению и развитию различных типов бухгалтерского учета, основанных на применении двойной, или «патримональной», бухгалтерии, т. е. принципа двойной записи.

Впервые четко классифицировал основные типы бухгалтерского учета двойной бухгалтерии, как статический и динамический учет, известный немецкий ученый первой половины прошлого столетия Э. Шмаленбах.

Динамический бухгалтерский учет отражает движение ценностей независимо от возможности ликвидации предприятия. Основой статического учета является оценка активов и обязательств хозяйствующего субъекта на дату составления отчетности как на момент его ликвидации.

Теоретиком статического учета является предшественник Э. Шмаленбаха также немецкий ученый, берлинский адвокат Герман Вайт Симон. Его монографию по балансовому праву, опубликованную в 1861 году, по мнению не-

мецкого ученого Бете, можно признать основным научным изданием по статистической теории, хотя определение ее как «статистической» принадлежит Э. Шмаленбаху [2, с. 10].

Если рассматривать историю возникновения и развития статического учета в мировой практике предпринимательской деятельности в целом, то необходимо отметить, что она охватывает пять столетий с XIII по XIX век. Статический учет является следствием юридического подхода к стоимостной оценке объектов бухгалтерского учета. В числе основателей концепции статического учета известный французский ученый современности Жак Ришар выделяет таких видных юристов времен промышленной революции, специализировавшихся на вопросах банкротства, как Стракка, Туббо, братьев Даллос [11, с. 44]. Основная их идея состоит в том, что активов обанкротившегося коммерсанта должно быть достаточно для покрытия его долгов и возмещения сумм взятых кредитов. Эта идея правоведов основывалась на культуре римского права, в соответствии с которым использовать прибыль или распределять убытки можно только в случае настоящей или предполагаемой ликвидации предприятия (банкрота коммерсанта) или смерти главы семейства.

Таким образом, юридический подход к оценке имущества, являющийся основой методологии статического учета, охватывает только одну из возможных ситуаций в процессе коммерческой деятельности хозяйствующего субъекта, а именно – его банкротство. Применение данной концепции к оценке имущества во всех других ситуациях, в частности в условиях продолжения деятельности предприятия, приводит к противоречиям и является несовместимым с другими основополагающими принципами бухгалтерского учета. В то же время необходимо отметить, что возникновение данной концепции оценки стоимости имущества является закономерным процессом, обусловленным историей, традицией и практикой развития коммерческого права на протяжении многих столетий.

К сторонникам статического направления учета по созвучию идей можно отнести основателя немецкого балансоведения, одного из основоположников экономического анализа швейцарского ученого Йогана Фридриха Шера. Не рассматривая всех его заслуг, роли и значения в развитии теории и методологии мирового бухгалтерского учета, необходимо от-

метить его мнение о том, что именно оценка влияет на реальность баланса. Исходя из принципа консерватизма, он обосновал оценку **по принципу минимальных цен**, который применяется в современном российском и международном учете. Данный принцип предусматривает вариантность в оценке. Так, если себестоимость активов, особенно оборотных, выше продажных цен, то последняя служит для оценки активов. Если же продажные цены выше себестоимости, то возможна оценка по себестоимости. При этом Шер предостерегал практиков от того, что абсолютное следование этому принципу, т. е. применение минимальной оценки и создание в связи с этим резервов, может привести к образованию скрытых источников, которое может перейти в прямую фальсификацию результатов коммерческой деятельности [14, с. 100].

Развитие идей Симона нашло отражение в трудах другого немецкого ученого Манфреда Берлинера. По его мнению, каждый баланс необходимо рассматривать как ликвидационный с применением оценки по текущим или продажным ценам. Поэтому пассив баланса представляет собой долевое распределение имущества или активов. Таким образом, экономическое понимание баланса состоит в том, что актив – это имущественная масса предприятия, а пассив – план распределения этого имущества.

Герман Вайт Симон считал возможным применение оценки по ценам приобретения или по исторической стоимости только для объектов производственной деятельности, используемых в течение длительного времени, т. е. основных средств. В процессе использования происходит уменьшение потребительной стоимости этих активов, которое измеряется, по его мнению, путем начисления линейной амортизации [2, с. 12]. Не оспаривая справедливость первой части этого утверждения, необходимо отметить, что Симон не сумел в своей теории раскрыть сущности такой экономической категории, как «амортизация». Назначение данной категории в бухгалтерском учете не исчерпывается только измерением уменьшения потребительной стоимости основных средств в процессе их использования. Справедливость последней части его утверждения является спорной в связи с тем, что линейный способ начисления амортизации является далеко не единственным способом начисления. Кроме того, адекватность использования линейной амортизации для корректировки оценки потребительной сто-

имости вызывает по большому счету сомнение для многих видов основных средств.

Подход Симона в целом к отражению в отчетности уточненной потребительной стоимости основных средств совпадает с общепринятым подходом к оценке внеоборотных активов в современной российской и международной отчетности по остаточной стоимости.

Довольно оригинальным является подход Симона с позиции современного учета к изменению стоимости основных средств в течение времени их нахождения в балансе организации. Увеличение стоимости основных средств возможно, на его взгляд, только в случаях ремонта, обновления или расширения основных средств. Данное утверждение является также спорным в той части, что ремонт основных средств производится в целях поддержания их в состоянии, пригодном для дальнейшего использования, и не является основанием для увеличения их стоимости.

Необходимость в корректировке сумм начисленной амортизации возникает, согласно Симону, только в том случае, если срок использования актива в момент постановки на учет определен не верно, т. е. завышен [2, с. 12]. Здесь автор не рассматривает другой случай, а именно когда срок амортизации занижен.

Оценку ценностей, которые должны быть реализованы, в частности запасов готовой продукции, Симон рекомендует производить по индивидуальной цене их реализации отдельно по каждому виду продукции, но не выше общей рыночной цены. Его подход соответствует принципу индивидуальной оценки, регламентированному современным немецким торговым правом – основополагающим нормативным актом, действующим в настоящее время в Германии [Торговый Кодекс №252, абз. 1, предл. 3].

К достоинствам статической теории Симона, на наш взгляд, можно отнести признание автора в том, что простым сложением объектов имущества и вычетом обязательств нельзя определить стоимость организации. Поэтому в бухгалтерском балансе должны найти отражение доходы и расходы будущих периодов.

Однако обосновать теоретически и доказать правомерность использования на практике данного утверждения авторам статической теории не удалось. Для дальнейшего развития этой концепции и обоснования на ее основе принципа соответствия доходов и расходов и их разграничения по отчетным периодам по-

надобилось целых два столетия и рождение другой теории в учете, а именно динамической. Поэтому, на наш взгляд, несмотря на то, что принцип соответствия доходов и расходов является по праву одним из основных постулатов динамического учета, начало этого основополагающего принципа учета было заложено еще статической теорией и является закономерным результатом развития теории и практики учета.

Статическая теория получила свое развитие в трудах других немецких ученых, в частности Г. Никлиша, Т. Хольцера и В. Кутра.

Заслуга Генриха Никлиша состоит в обобщении господствующих идей предшественников и современников [14, с. 140]. В результате обобщения Никлиш пришел к следующему:

- целью баланса является отражение состояния имущества предприятия, т. к. только в этом случае баланс защищает интересы кредиторов;

- баланс – это преобразованный инвентарь;

- пассив баланса включает счета собственников и кредиторов;

- счета бухгалтерского учета подразделяются на активные и на пассивные;

- в балансе возможны только четыре типа изменений под влиянием хозяйственных операций;

- оценку активов необходимо производить по текущим ценам на день составления отчетности.

Как видим, эти обобщения являются основным постулатом и в современной теории бухгалтерского учета. Исключение составляет последнее обобщение, которое применяется в отдельных исключительных ситуациях, а именно в случае ликвидации предприятия.

Т. Хольцер статическую природу баланса назвал «квантификационным балансом». По его мнению, баланс является орудием для исчисления стоимости. Исходя только из внешней формы баланса, он считал, что в балансе представлены равные суммы групп счетов, между которыми имеется определенная взаимосвязь. В связи с тем, что баланс определяется путем сложения сальдо счетов различных групп имущества, движимого и недвижимого имущества, в частности сырья и материалов, товаров, незавершенного производства и др., необходимо наличие общей черты, под которой понимают стоимость. Все счета по Хольцеру подразделяются на два ряда: счета по учету иму-

щества и счета капитала, а счет «Убытки и прибыли» самостоятельного значения не имеет, он может быть только субсчетом к счету «Капитал». Последнее является справедливым, на наш взгляд, только в части того, что финансовый результат в конечном итоге отразится на капитале, не его необходимо учитывать обособленно. Кроме того, практика отражения в специальной отчетности составляющих или элементов прибыли (убытков) почти во всех учетных моделях связана с важностью этого показателя, характеризующего эффективность деятельности любого предприятия.

По утверждению Я. Соколова, Вальтер Ле Кутр (1885-1965) является самым ярким автором статической теории, в то время как немецкий ученый Бетге, как отмечалось ранее, основным автором статической теории считает Генриха Вайт Симона. Однако авторство Ле Кутра в отношении термина «тотальный баланс» признано многими исследователями истории бухгалтерского учета. Всеобщий или тотальный характер баланса обусловлен, по мнению Кутра, множеством целей, преследуемых при составлении баланса.

Во-первых, баланс характеризует состав и структуру имущества предприятия и источников их образования.

Во-вторых, баланс служит для определения конечного финансового результата.

В-третьих, путем составления баланса осуществляется наблюдение за хозяйственными процессами.

В-четвертых, баланс является специальной формой отчетности.

Не умаляя первого и последнего значения баланса, необходимо отметить, что достижение других указанных целей невозможно только через составление баланса. Так, для решения второй цели необходима специальная форма отчетности, составление которой возможно в процессе выполнения третьей задачи.

Несомненной заслугой Ле Кутра является раскрытие процедурного характера тотального баланса и определение его сути как актива и пассива предприятия «в состоянии моментального покоя» и его статичности [14, с. 142].

Довольно оригинальным является рассмотрение структуры тотального баланса с позиции выделения разных видов капитала в отдельные разделы актива:

1) номинальный капитал – это основные и оборотные средства, находящиеся в работе,

которые должны располагаться в балансе, по мнению автора, по убыванию ликвидности;

2) страховой капитал – это средства, не имеющие отношения к хозяйственной деятельности;

3) социальный капитал – средства или объекты социально-культурного назначения;

4) управленческий капитал – средства, используемые в сфере управления производством;

5) избыточный капитал – это средства, неиспользуемые предприятием для финансово-хозяйственной деятельности в данный момент времени.

Пассив, по его мнению, должен включать три раздела: собственные средства, кредиторскую задолженность и прибыль.

Структура баланса и соотношение его частей представляют собой конституцию баланса. Основное назначение баланса состоит в том, что баланс отражает финансовый результат организации и представляет собой подлинную характеристику предприятия. Отчет о прибылях и убытках, по его мнению, содержит данные за отдельные периоды, т. е. баланс, характеризующий статику, важнее динамики. Статика, раскрываемая в балансе, необходима прежде всего для целей управления хозяйством. Поэтому он приходит к мнению, что не может быть единообразной оценки всех объектов. В связи с изменением роли и значения объекта для предприятия может меняться и его оценка. В частности, для основных средств приоритетной является оценка по ценам приобретения, для готовой продукции – по себестоимости ее изготовления, для товаров – по текущим рыночным ценам. В отдельных случаях рекомендуется применение экспертной оценки.

Таким образом, согласно статической теории оценка статей баланса производится на основании теории субъективного мнения экономического субъекта. Обобщенные подходы к оценке возможны, по их мнению, по отношению к отдельным активам и обязательствам, а использование общих подходов к оценке имущества отрицается, что соответствует **принципу индивидуальной оценки**, действующей в современной модели немецкого учета в соответствии с Торговым кодексом (параграф 22, абз. 1, предл. 33).

В вопросах оценки оборотных активов по рыночной стоимости статическая теория отрицает принцип оценки по первоначальной или исторической стоимости, действующий в современном международном учете.

В отношении оценки обязательств Симон и его последователи выступали за оценку **по номинальной стоимости**, т. е. стоимости, указанной в кредитных и других договорах.

Таким образом, основной принцип статической теории состоит в следующем: через определенные интервалы времени, в основном через год, проводится инвентаризация активов предприятия (коммерсанта) по предполагаемым ценам продажи. Затем полученная сумма в процессе такой оценки сравнивается с величиной кредиторской задолженности по состоянию на период проведения оценки активов. Затем определяется разница между стоимостью имущества и обязательств и стоимостью чистых активов прошлого периода, которая представляет собой результат за текущий период.

Основным вкладом статической теории в становление современного баланса является определение **стоимости чистого имущества** субъекта хозяйствования с помощью баланса или, говоря современным языком, стоимости чистых активов. Однако необходимо отметить, что статическая теория в конечном итоге не выдерживает критики, т. к. баланс, составленный на основе ее концепции, не достигает цели, сформулированной основателем теории Симоном, – определение стоимости организации при допущении принципа непрерывности хозяйственной деятельности. Использование указанных подходов к оценке имущества и долгов организации по отдельности в соответствии со статической теорией определяет способность экономического субъекта к исполнению своих обязательств в худшей из возможных ситуаций, т. е. в случае ликвидации.

Именно искусственность принципа фиктивной ликвидации предприятия и трудность ее осуществления в условиях продолжения деятельности привели к различным исключениям в подходах к оценке определенных видов активов [2, с. 47]. Так, Генрих Вайт Симон, а также Ле Кутр и другие сторонники этой теории считали возможной оценку основных средств по исторической стоимости. Часть авторов эти исключения объясняют практической целесообразностью. Например, очень трудно определить продажную стоимость имущества, не имеющего широкого спроса. Поэтому в рамках статической теории возможна оценка этой части имущества по исторической стоимости.

Недостаточно обоснованной в статической теории, на наш взгляд, является оценка отдель-

ных оборотных активов, в частности полуфабрикатов и незавершенного производства, по продажным ценам. Кроме того, по-нашему мнению, противоречивой и неоднозначной является концепция статической теории в оценке различных видов нематериальных активов.

Поэтому отсутствие теоретической базы, противоречивость в подходах к оценке отдельных объектов бухгалтерского учета и невозможность применения этой модели оценки в учете большинства предприятий в процессе развития практики учета привели к тому, что сторонники статической теории были вынуждены идти на компромисс и отступить от основной концепции оценки по текущим рыночным ценам. Именно эти уступки и неспособность претворения в жизнь основной идеи статического учета показали, по мнению Жака Ришара, слабость статической теории и привели к смешению различных моделей ведения учета и возникновению динамического учета [11, с. 62].

Тем не менее статическая теория внесла большой вклад в становление современного балансового права. Основной ее заслугой, по мнению известного немецкого экономиста Йорга Бетта, является определение чистого имущества [2, с. 13].

Таким образом, приходим к выводу о том что, несмотря на значительную роль статической концепции в развитии оценки и учета в целом, невозможность определения объективной оценки стоимости активов и обязательств в условиях непрерывности деятельности предприятия в конечном итоге привела к зарождению практики, а затем и теории динамического учета.

Не ставя целью рассмотрение истории и этапов развития этого учета, необходимо отметить, что разграничить статическое и динамическое понимание баланса сторонникам статической теории так и не удалось, что было сделано автором динамической балансовой теории Ойгеном Шмаленбахом. Основная задача отчетности, по Шмаленбаху, состоит в правильном определении финансового результата за хозяйственный год.

Динамическая теория Шмаленбаха основана на обобщении теории многих предшественников, в частности теории многообразия балансов французского ученого семнадцатого столетия Ж.П. Савари. Основной его заслугой является то, что, по мнению Савари, нельзя обходиться одним балансом для решения всех учет-

ных задач. Поэтому в своей известной книге «Совершенный торговец», опубликованной в 1675 году, он предлагал использовать три баланса:

– для оценки имущественного положения – статический баланс;

– для выявления последствий действительного или предположительного прекращения деятельности – ликвидационный баланс;

– для определения прибыли – инвентарный баланс.

Цели построения баланса, по мнению Савари, можно разделить на фиктивную ликвидацию предприятия, реальную ликвидацию и определение эффективности производства. В связи с различиями целей, преследуемых при составлении того или иного баланса, возможны различные подходы к оценке имущества, отражаемого в балансе.

В первом случае составляется статический текущий баланс фиктивной ликвидации. Он ориентирован не на статику прекращаемой деятельности, когда составляется ликвидационный баланс, а на статику ее продолжения. По статическому балансу фиктивной ликвидации судят о том, достаточно ли имущества для погашения долгов. По результатам данных такого баланса возможны две ситуации.

Первая ситуация характеризуется недостаточностью имущества для покрытия долгов или отсутствием остатков имущества после выплаты долгов, которые являются основанием для возникновения процедуры банкротства и составления в последующем ликвидационного баланса.

Вторая ситуация возможна при выявлении чистой стоимости имущества, т. е. наличии доли собственников после погашения долговых обязательств, когда можно судить о том, что предприятию не грозит банкротство, и приступают к составлению баланса, предназначенного для определения финансового результата.

При составлении статического баланса фиктивной ликвидации имущество предприятия оценивается по ценам возможной продажи. Претензии кредиторов распространяются при этом не только на профессиональное имущество, но и на личное имущество собственников предприятия. В состав такого баланса включается только имущество, принадлежащее на праве собственности.

Таким образом, статический баланс фиктивной ликвидации является только правовой

основой для ликвидации. Если же данные статического баланса свидетельствуют о том, что необходима процедура банкротства, т. е. возникает вторая ситуация, как указывалось ранее, то составляется ликвидационный баланс. В данном балансе в отличие от первого применяются два подхода к оценке имущества предприятия – по ценам реальной продажи для реализованного имущества и ценам возможных поступлений денежных средств – для имущества, предназначенного для продажи.

Результаты анализа статического баланса фиктивной ликвидации являются основанием для продолжения деятельности предприятия и составления баланса в целях выявления финансового результата, т. е. определения эффективности вложенного капитала и оценки качества управления предприятием. Поэтому вполне логичным является то, что в состав такого баланса включается только имущество, участвующее в формировании финансового результата предприятия, т. е. профессиональное имущество. Поэтому Савари приходит к выводу обособления профессионального и личного имущества собственника. Это является основой одного из фундаментальных принципов динамического учета – обособленного учета имущества предприятия.

Баланс, построенный для определения финансового результата предприятия, является следствием продолжения его деятельности, т. е. возникает условие, когда отпадает необходимость реальной ликвидации и распределения имущества предприятия. Поэтому нет основания для применения оценки имущества по ценам возможной или реальной продажи. В связи с этим основной задачей такого баланса является оценка эффективности использования этого имущества, которая достигается через применение оценки по реальным фактическим затратам, т. е. по стоимости приобретения или создания этого имущества – по исторической стоимости. Баланс финансового результата стали впоследствии называть динамическим балансом. Такое отождествление понятия динамического баланса и баланса финансового результата отдельными авторами является не совсем корректным, как справедливо замечают М.И. Кутер и М.М. Гурская, по следующим причинам:

– во-первых, данного термина нет в трудах Савари и, по всей вероятности, он не употреблялся в семнадцатом столетии совсем;

– во-вторых, понятие динамического баланса намного шире, чем применение принципов

учетного периода, обособленности имущества предприятия и оценки имущества по исторической стоимости [5, с. 60]. Динамический учет невозможен без применения основополагающего принципа начисления, на основании которого в рамках одного учетного периода производится оценка полученных доходов, получение которых обеспечено соответствующими расходами.

Поэтому основной целью динамического учета является достоверное исчисление и отражение финансового результата за определенный отчетный период путем сопоставления доходов и расходов предприятия за этот период. Для достижения поставленной цели имущество необходимо оценивать как максимум по стоимости его приобретения, или по исторической стоимости.

Шмаленбах, в отличие от сторонников статической теории, считал, что только по данным баланса нельзя определить имущественное положение предприятия. «Путем сложения отдельных активов и вычета пассивов нельзя определить стоимость организации, а отсюда и имущества субъекта хозяйствования. Таким способом можно получить лишь некоторые данные». [Schmalenbach E. Dynamische Bilanz, S. 32]. В связи с приоритетом в учете достоверной оценки финансового результата организации он приходит к выводу о том, что экономическое значение баланса намного ниже отчета о прибылях и убытках (там же). Только знание финансового результата, по мнению Шмаленбаха, является наилучшей предпосылкой для защиты кредиторов и принятия упреждающих мер против возможного банкротства. В условиях продолжения деятельности учредителям и другим пользователям необходима краткосрочная информация, т. е. за отдельный период, или за хозяйственный год. Поэтому Шмаленбах вводит такие экономические категории, как доходы, расходы.

Не раскрывая во всех аспектах его взгляды на содержание понятийного аппарата этих и других экономических категорий, связанных со стоимостным измерением в бухгалтерском учете, необходимо отметить, что доходы, по его мнению, представляют собой поступления за отчетный период, или являются положительными составляющими результата периода. Расходы – это издержки периода, или отрицательные составляющие периода. Поэтому отнесение всех издержек по приобретению активов на расходы отчетного периода является неправомер-

ным, если эти активы предприниматель намерен использовать и получать доходы от их использования в течение нескольких отчетных периодов.

Новым в динамической теории Шмаленбаха является рассмотрение амортизации основных средств как способа распределения затрат по их приобретению на расходы по периодам использования этих активов. В то время как в статической теории амортизация воспринималась только как уменьшение потребительной стоимости основных средств. Поэтому издержки на приобретение активов станут расходами только в период их использования. Эти расходы, распределенные по отдельным периодам, должны быть противопоставлены доходам в отчете о прибылях и убытках. Доходы, не полученные в отчетном периоде, рассматриваются в динамической теории как **нереализованная предварительная работа будущего периода**. То же самое относится и к оборотным активам, расходы по которым возникнут, по мнению Шмаленбаха, также в периоде их использования.

Аналогично активам пассивы воспринимаются в динамической теории как **нереализованные последующие работы**. Обязательства, имеющиеся у организации по состоянию на отчетную дату, отражаются в пассиве баланса и противопоставляются отнесенным в актив предварительным работам, которые в свою очередь характеризуют имущество организации. Отраженные в пассиве последующие работы будут использоваться после составления баланса.

Вкладом Шмаленбаха в развитие стоимостного измерения является также то, что он ввел понятие «резервы риска», которые отражаются в пассиве при возникновении гарантийных обязательств, связанных с реализацией определенных видов готовой продукции. Корректировка обязательств на сумму указанных рисков является одним из методов достижения реальной оценки статей бухгалтерского баланса в целях соблюдения требования достоверности бухгалтерской отчетности.

Подытоживая вышеизложенное, можно заключить, что наиболее полное обоснование концепции оценки имущества по исторической стоимости дано в динамической теории.

Отражение имущества по более высокой рыночной стоимости ведет, по мнению автора динамической теории Шмаленбаха, к искажению финансового результата.

Для статической теории более важным, чем определение прибыли, является достоверное отражение имущественного положения организации. Поэтому вполне логичным в статической концепции является отражение реализуемой части имущества по рыночной стоимости.

Концептуальные подходы к стоимостному измерению получили свое развитие также в **органической теории**, автором которой является другой немецкий ученый – Фриц Шмидт. Новым в его теории является то, что он рассматривал каждую организацию как клетку «в организме рыночного хозяйства». Поэтому название теории связано с определением «органическая» (Schmidt F. Die organische Tages Wertbilanz, S. 47).

По мнению Шмидта, организация имеет предпосылки к получению положительного результата деятельности при ее способности к сохранению своего экономического потенциала. Поэтому центральная идея органической теории состояла в том, что при повышении цен на имущество, находящееся в распоряжении организации, необходимо часть прибыли использовать для поддержания его потенциала на прежнем уровне. Если же не учитывать повышение цен в условиях инфляции, то полученная прибыль будет включать в своем составе, по мысли Шмидта, **фиктивную прибыль**, обусловленную инфляционными процессами.

Для определения фиктивной прибыли Шмидт рекомендовал фактическую прибыль или, по его выражению, «номинальную прибыль» корректировать до величины «реальной прибыли». Корректировка производится путем пересчета фактических затрат с учетом текущих цен на отчетную дату. Для этого израсходованное сырье, материалы и другие оборотные средства оцениваются по стоимости приобретения на отчетную дату. Основные средства также подлежат переоценке по восстановительной стоимости. Затем производится корректировка сумм амортизационных отчислений и ее соответствующая часть с учетом корректировки включается в состав стоимости издержек. В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости, определяемой на основе восстановительной стоимости и скорректированных сумм амортизационных отчислений. В результате сумм накопленной амортизации будет достаточно для воспроизводства основных фондов и поддержания их в состоянии, пригодном для дальнейшего использования.

Шмидт путем оценки основных средств не по первоначальной стоимости, а по восстановительной стоимости пытается определить стоимость воспроизводства или **репродуктивную стоимость** при допущении принципа непрерывности деятельности предприятия.

Таким образом, органическая теория содержит элементы статической теории в части использования текущих цен и динамической теории – определения достоверного финансового результата в условиях продолжения деятельности предприятия.

Кроме того, элементы динамической теории присутствуют в органической теории в части осуществления принципа реализации, т. к. по выражению Шмидта: «Старейшее правило составления отчетности – показывать прибыль только тогда, когда она реализована» (Schmidt F. Die organische Tages Wertbilanz, S.73).

Однако органическая теория отрицает принцип исторической стоимости, который является краеугольным камнем динамической теории. Поэтому данная теория и ее автор подверглись резкой критике со стороны Шмаленбаха за ее дуалистический характер.

Организация согласно теории Шмидта, должна получать прибыль от предпринимательской деятельности в целях поддержания ее способности к дальнейшей деятельности. Прибыль формируется в процессе кругооборота капитала: Д-Т-Т'-Д'. Поэтому необходим анализ этих фаз кругооборота с выявлением изменений в объеме и структуре активов, который возможен, по мнению Шмидта, при ежедневном составлении **органического баланса**. Для формирования такого баланса автор органической теории считал необходимым составление органической калькуляции. Цены на производимую продукцию или выполненные работы определяются на основе «ежедневной калькуляции ежедневной стоимости». Ее суть сводится к пересчету фактических издержек по текущим рыночным ценам, определяемым на каждый день. Использование данной калькуляции позволит, по мнению Шмидта, отразить достоверно в учете процесс образования стоимости.

Заслугой Шмидта является теоретическое обоснование принципов органической калькуляции. Эти принципы наиболее полно обобщил, на наш взгляд, Я. Соколов, который выделил следующие основные моменты:

– приспособленность предприятия к требованию конъюнктуры рынка (эластичность);

– равномерность хода производства и реализации готовой продукции;
– поддержание производительности труда по предприятию на уровне не ниже среднего по народному хозяйству [14, с. 150].

Эти принципы не потеряли актуальности и в наши дни, соблюдение их повлияет позитивно не только на развитие современного учета, но и на развитие экономики, как на микроуровне, так и на макроуровне.

Элементы органической теории с оценкой запасов на уровне текущих цен нашли свое отражение частично в современных способах оценки по партиям поступления, а именно в применении метода ЛИФО. Использование данного метода позволит учесть так называемые **резервы повышения цен**.

Однако, несмотря на значительную роль органической теории в трансформации стоимостного измерения в бухгалтерском учете, необходимо отметить присущие ей существенные недостатки. Так, концепция оценки Шмидта в рамках его органической теории направлена на защиту интересов кредиторов в условиях повышения цен или инфляции. В то же время недостаточно учитывает интересы тех же кредиторов в условиях снижения рыночной стоимости. Организация в этих условиях будет продолжать свою деятельность, но ее стоимостная оценка будет ниже первоначальной величины. В ре-

зультате кредиторы могут рассчитывать на уменьшенную долю в стоимостной оценке имущества.

Природа стоимости в бухгалтерском учете нашла свое отражение также в трудах французского ученого Ж.Б. Дюмарше (1874-1946 гг.). Он обосновал свою концепцию стоимости – **потенциальную оценку**. Основная суть этой концепции состоит в осуждении оценки по себестоимости или по исторической стоимости и определении стоимости по вероятным ценам реализации, т. е. потенциальной оценки. При этом в бухгалтерском учете отражаются одновременно две оценки каждого предмета: по ценам приобретения и по продажным ценам. Это достигается путем применения так называемых регулирующих счетов (контрарных и дополнительных). Этот принцип оценки нашел широкое распространение в торговле. Так, в розничной торговле товары отражаются, как правило, в двух оценках: по ценам приобретения и по продажным ценам.

Таким образом, дискуссии о приоритетности тех или иных методов оценки имущества в бухгалтерском учете велись на протяжении многих веков среди теоретиков и практиков и продолжаются в настоящее время. В результате этих дискуссий теория и практика предложила различные способы стоимостной оценки, которые более подробно будут рассмотрены нами в следующих статьях.

Список использованной литературы:

1. Большой Бухгалтерский Словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. 574с.
2. Бете Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. / Научный редактор В.Д. Новодворский; вступление А.С. Бакаева; прим. В.А. Верховя. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. - 454 с.
3. Stefens, S.S. (1946). On the theory of scales of measurement. Science, january-june, 677-680.
4. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность и ее анализ (основа балансоведения). Учеб. пособие. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 432 с.
5. Кутер М.И., Гурская М.И. Теория многообразия балансов // Бухгалтерского учет, №6, 2003, с. 60-61.
6. Мэтьюс М.Р., Перрера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
7. В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин. О методах стоимостной оценки. // Бухгалтерский учет, №6, 1995, с. 12-17.
8. Ожегов С.И. и Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им В.В. Виноградова. – 4-е изд., дополненное. – М.: Азбуковник, 1999. - 944 с.
9. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии // Бухгалтерский учет, № 9. 2004, - с. 5-10.
10. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – 4-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА – М., 2004. 480 с. (Библиотека словарей «ИНФРА-М»).
11. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. 2000. – 160с
12. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление. – М.: 1928. - 206 с.
13. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков и до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.: ил.
14. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.: ил.
15. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. - 496 с.: ил.
16. Хендриксон Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 с: ил. (Серия по бухгалтерскому учету).