

## РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ ОЦЕНКИ ПЕРСОНАЛИСТИЧЕСКОЙ И ИНСТИТУАЛИСТСКОЙ ШКОЛАМИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА США И АНГЛИИ

Статья посвящена одному из важнейших вопросов теории бухгалтерского учета – стоимостной оценке объектов бухгалтерского наблюдения. Авторы на основе обобщения концептуальных подходов к оценке в рамках персоналистической и институалистской теорий, получивших распространение в учете США и Англии в начале прошлого столетия, обосновывают тенденции в изменении современных концепций оценки в зависимости от рыночной конъюнктуры.

Методология стоимостного измерения объектов бухгалтерского наблюдения была и остается одной из наиболее сложных проблем в бухгалтерском учете. Поэтому для обоснования общей философии концепций стоимостной оценки применительно к современному этапу развития экономики необходим анализ исторического опыта развития теории и практики оценки в различных национальных школах бухгалтерского учета. В этом отношении особый интерес представляет исторический опыт развития теории оценки различными научными школами ученых США и других англоязычных стран начала прошлого столетия.

Одним из известных ученых того времени является американский бухгалтер Ч.Э. Шпруг, который, считая предметом бухгалтерского учета ценности [5], придавал огромное значение балансовому уравнению. По его мнению, именно балансовое уравнение является логической базой для выведения двойной записи. При этом он своеобразно интерпретировал всем известные элементы балансового уравнения:  $A = П + К$ , состоящие из:  $A$  – актива,  $П$  – пассива (обязательств),  $К$  – капитала. Он же утверждал, что « $A$  – то, что я имею, и то, кому я верю;  $П$  – то, что я должен;  $К$  – то, что я стою» [2, с. 358].

Данная модель Ч. Шпруга считается исходной точкой современной теории бухгалтерского учета. Позже она получила две интерпретации в существующих школах теории бухгалтерского учета – персоналистической и институалистской. Не рассматривая в рамках данной статьи все аспекты содержания этих теорий, сопоставим принципиально различные позиции этих теорий в вопросах при-

менимости концепций оценки к объектам бухгалтерского учета. Существование разных концептуальных подходов к стоимостной оценке в указанных теориях бухгалтерского учета обусловлено целями составления бухгалтерской отчетности и необходимостью представления разных типов информации в отчетности.

### Оценка капитала

Персоналистическая школа не акцентировала внимание на капитале и его принадлежности собственнику. Идеи самого Ч. Шпруга были ближе к позиции данной школы. Американский ученый В. Патон и его последователи считали, что баланс должен быть описан указанным балансовым уравнением, весь пассив при этом представляет единое поле – задолженность, при этом входящий в состав пассива счет капитала является кредиторской задолженностью собственнику. Исходя из этого, персоналисты формулировали цель функционирования предприятия как увеличение источников его финансирования, а счету убытков и прибылей не придавали самостоятельного значения и подразумевали его в качестве субсчета к счету капитала.

Основатель институалистской теории английский ученый Ф. Пикслей и его последователи считали, что в основе учета должно лежать не балансовое, а капитальное уравнение:  $К = A - П$ , причем под пассивом здесь понимаются обязательства. С позиции сторонников этой теории целью учета является выявление капитала собственника. Счет капитала, по их мнению, должен отражать собственные средства предприятия, свободные

от долгов, задолженность самому себе – это нонсенс, и смешивать долги с капиталом нельзя. Как видим, институалисты не отождествляли счет капитала с кредиторской задолженностью, целью предприятия считали увеличение прибыли и капитала собственников (инвесторов), а счет убытков и прибылей признавали в качестве не только самостоятельного, но и центрального счета, отражающего конечный финансовый результат всей деятельности предприятия. Исходя из этого, информация этого счета, по их мнению, должна опубликоваться наряду с бухгалтерским балансом, причем по своей содержательности она превосходит баланс.

#### **Оценка совокупности активов (пассивов)**

Персоналисты считали единственно верной оценку объектов бухгалтерского учета на основе определения их рыночной стоимости. При этом капитал отождествлялся с задолженностью предприятия собственнику, поэтому общая сумма активов, по мнению персоналистов, показывала сумму требований кредиторов, в том числе собственников. Персоналисты утверждали, что если цель предприятия – развитие деятельности, то ему безразлично, за счет собственных или привлеченных средств возможно достижение этой цели. Активы (товары на складе, машины в цехе и другие ценности) не меняют своей функциональной роли в зависимости от источников их приобретения.

Для сторонников институалистской теории, наоборот, важным представлялось то, что все активы (в том числе и приобретенные за счет заемных средств) используются для получения дохода на свой капитал, а не капитал вообще. Бухгалтерский учет они определяли как «искусство записи, классификации и обобщения в стоимостной оценке сделок и операций, носящих, по крайней мере, частично, стоимостный (финансовый) характер, с последующей интерпретацией результатов» [6, с. 9]. Отсюда вытекало решающее значение стоимостной оценки в системе бухгалтерского учета. Критерием для выбора того или иного методологического подхода в бухгалтерском учете и в вопросах оценки, в частности, институалист Д. Мэй считал

полезность, то есть пользу от информации, представленной в отчетности. Однако следует заметить, что польза от результатов оценки – категория не абстрактная, так как что полезно одним пользователям отчетности, далеко не всегда оказывается полезным для других.

#### **Обоснование концепции исторической стоимости**

Институалисты придерживались концепции оценки по исторической стоимости, основным достоинством которой считали определение реального финансового результата деятельности компании, по показателям которого можно было судить о достижении цели деятельности предприятия. По мнению профессора Я. Соколова, наибольший вклад в обоснование принципа оценки по исторической стоимости внесли такие представители институалистов, как Р. Энтони и Ю. Идзири [2, с. 366-367]. Заслуга Р. Энтони заключается в следующих обобщениях, сделанных автором:

– основное достоинство применения оценки состоит в простоте ее определения, исключении субъективизма, связанного со сложными процедурами переоценки имущества и финансового результата, ибо увеличение прибыли за счет инфляции следует рассматривать, по его мнению, как реальную прибавку или конъюнктурную премию;

– корректировка стоимости объекта сделки в зависимости от условий инфляции, предусмотренная условиями договора в момент юридического оформления сделки, делает оценку и величину финансового результата более реальными;

– себестоимость готовой продукции целесообразно определять на основе фактических или исторических цен, так как уровень продажных цен зависит от конъюнктуры цен на рынке, а не от бухгалтерской калькуляции единицы изделия;

– приемлемость и оправданность исторических цен подтверждается, по его мнению, опытом многих стран, причем автор ссылается и на опыт СССР;

– оценка по себестоимости имеет преимущества по сравнению с оценкой по восста-

новительной стоимости, что демонстрируется на специальных примерах.

Вклад Ю. Идзири в обоснование принципа оценки по исторической стоимости состоит в том, что он увязал формирование первоначальной оценки с фактами хозяйственной деятельности и с последующим оформлением их двойной записью. Применение в бухгалтерском учете оценки по себестоимости, по его мнению, является основой отражения в учете реального финансового результата или реально полученной прибыли. В числе достоинств оценки по исторической стоимости он указывал сравнительную простоту ее определения и экономичность данного способа оценки. Он также считал, что первоначальная стоимость поддерживает историческую традицию, позволяет получить точную неискаженную информацию и создает базу для прогнозирования [там же, с. 367]. Последняя часть утверждения является, на наш взгляд, спорной, так как прогнозы, основанные на прошлых оценках, как правило, оказываются несостоятельными, особенно в условиях ценовых колебаний.

Другой сторонник институализма – Д. Уалдмен признавал, что задача бухгалтера состоит в оценке коммерческой мощности предприятия, однако считал при этом, что ее измерение лежит вне пределов бухгалтерского учета, ибо принципы оценки при эксплуатации объектов учета и их обмене не имеют ничего общего. Свое мнение по этому вопросу он обосновывал тем, что дополнительные процедуры оценки позволяют определить восстановительную стоимость объекта и получить новый итог баланса. Но нельзя упускать из виду, что возможность продажи фирмы по восстановительной оценке стоит под вопросом, поскольку рыночная стоимость фирмы зависит от возможности получения в будущем дохода на вложенный капитал, а не от случайных конъюнктурных колебаний цен на те или иные средства. Для большинства случаев характерна не продажа фирмы вследствие ее ликвидации, а продолжение ее деятельности. Поэтому выполнение большой учетной работы по переоценке и определение фиктивных значений прибыли в этих условиях теряет смысл, «ибо, что не продано, то и прибыли не имеет» [2, с. 175].

Также проводил различие между ценой в политической экономии, где она определяется законами рынка, и ценой в бухгалтерском учете, где она измеряется затратами, А. Литтлтон [2, с. 225]. Он считал переоценку заведомо некорректной процедурой. Напротив, историческая оценка предоставляет информацию о реальных денежных потоках для администрации и управления предприятием.

Критика персоналистических взглядов на переоценку сторонниками институализма привела к рождению отдельного направления, называемого «конвертируемой» бухгалтерией. Его сторонники считали, что индивидуальные индексы цен мало пригодны для переоценки вследствие трудоемкости их определения, а агрегатные неприемлемы по существу. Поскольку все ценности продаются за деньги, сторонники этой школы предлагали проводить переоценку не на основе индексов, а по соотношению валютных курсов. Однако данный подход не получил поддержки, так как это приводило финансовую отчетность к зависимости от функции денег как средства обращения, а не как меры стоимости.

#### **Обоснование концепции оценки по рыночной стоимости**

Персоналисты утверждали, что применение рыночных цен позволяет обратиться в будущее и определить потенциальную коммерческую мощность компании. Поэтому персоналисты были безусловными сторонниками оценки по рыночной стоимости и проведения переоценки всех активов и обязательств по состоянию на текущий момент времени. По их мнению, только систематическая переоценка активов и обязательств организации позволяет достичь реальности учета и избежать скрытых резервов. Основными сторонниками данного направления, кроме В. Патона, являлись такие ученые, как К. Макнил, К. Боулдинг, Г. Свиной и другие. К. Макнил считал несостоятельной теорию институалистов о применении оценки по исторической стоимости. К. Боулдинг рассматривал цены как коэффициенты, позволяющие перевести физические объекты в стоимостную форму. Г. Свиной пришел к заключению, что важно не то, сколько заплатили за

тот или иной предмет в настоящем или тем более в прошлом, а то, какова будет эффективность этого предмета в будущем. Этот вывод Г. Свиная, к которому пришел ученый еще в первой половине двадцатого столетия, по нашему мнению, является актуальным и для настоящего времени, поскольку явно демонстрирует уязвимость концепции оценки по исторической стоимости для целей определения эффективности от использования активов в будущем на основании данных их прошлых оценок. В связи с невозможностью определения такой эффективности в момент приобретения активов Г. Свиной предлагал для этой цели определять цену воспроизводства, которая, по его мнению, при предварительном расчете отразит и будущую производственную эффективность. Поэтому необходимость проведения процедуры переоценки на основании индекса цен отпадает, тем более что индексы цен нестабильны [2, с. 360].

В.Э. Патон считал необходимым проведение переоценки каждого вида ценностей, отражаемых в учете в виде остатков счетов Главной книги, по текущим рыночным ценам. Первоначальную стоимость объектов учета, считал он, необходимо сохранить только в справках к балансу, то есть провозглашался девиз: «Отчет должен быть представлен в фактическом долларе». Под реальной стоимостью в этом случае понималась сумма денежных средств, которую можно выручить от продажи активов или бизнеса компании в течение ограниченного периода для погашения ее долгов. Этот подход поддерживал Ф. Стивенсон.

Однако, по мнению других представителей персоналистической школы – Л. Мидлдитча и Р. Костера, необходимо сохранить оценку по себестоимости на счетах бухгалтерского учета, а в балансе активы отражать по откорректированным рыночным ценам. Как видим, среди ученых персоналистической школы единства в концептуальных подходах к оценке не было.

В свою очередь, персоналисты во главе с Г. Свиноем подвергли резкой критике односторонний подход к оценке, когда информация бухгалтерского учета является ошибочной из-за того, что регистрируемые вхо-

дящие и исходящие сальдо по счетам оказываются несопоставимыми. Сами авторы называли свою концепцию «стабилизированной» бухгалтерией.

Г. Свиной критиковал подход институционалистов к определению прибыли на основе оценки по себестоимости. Прибыль, определенная подобным образом, является, по его мнению, величиной нереальной. Реальная прибыль может быть исчислена только в результате применения правильной оценки, которая, как считал Свиной, зависит от целей деятельности компании. По их мнению, прибыль как показатель содержит в своем составе принципиально разные величины – реализованную прибыль, полученную в результате хозяйственной деятельности, и нереализованную прибыль – следствие конъюнктурных колебаний.

#### **Смешанные подходы к оценке**

Отдельные современники персоналистов и институционалистов пытались найти компромиссные варианты на базе известных концепций оценки – по исторической стоимости и по текущим рыночным ценам. Так, Г. Дейнисом был сформулирован «принцип дополненности», заключающийся, по мнению Я. Соколова, в виде двух основных обобщений:

– чем точнее оценка средств, отражаемая, как правило, в бухгалтерском балансе, тем менее точной становится оценка финансового результата, то есть показателей отчета о прибылях и убытках, что является следствием использования статической теории баланса, базирующейся на концепции оценки по текущей (рыночной) стоимости;

– чем точнее оценка финансового результата, то есть элементов отчета о прибылях и убытках, тем менее точной становится оценка средств или имущества хозяйствующего субъекта, что является следствием применения динамической теории баланса, основой которой является концепция оценки по исторической [3, с. 419].

На основании этих обобщений Г. Дейнис приходит к выводу о том, что получение реального баланса с неизбежностью приведет к искажению информации на счете прибылей и убытков, и напротив, отражение реаль-

ного финансового результата приведет к искажению баланса. Выход из ситуации он видел в отражении результатов переоценки в балансе при сохранении неизменными показателей на счете «Прибыли и убытки». Это позволяло, по его мнению, обеспечить разные результаты восприятия отчетности пользователями и формирование разных типов финансовой политики предприятия и инвесторов.

Использование текущей оценки для элементов или показателей бухгалтерского баланса повлияет, по утверждению Г. Дейниса, на концентрацию внимания пользователей на стоимости компании, отражаемой в балансе. В то время как использование оценки по исторической стоимости при составлении отчета о прибылях и убытках позволяет отразить достоверную информацию о реальных финансовых результатах производственно-финансовой деятельности хозяйствующего субъекта, что характеризует одновременно качество управленческих решений, принимаемых менеджерами компании. Регулярная переоценка показателей, отражаемых в отчете о прибылях и убытках на основе текущих цен, приводит к невозможности определения результатов управления и несопоставимости показателей отчета о финансовых результатах компании в целом. Если же использовать оценку по исторической стоимости при отражении активов и обязательств в бухгалтерском балансе, то не приходится судить о реальной стоимости компании на текущий момент времени, поскольку за время, в течение которого компания владеет активами, их текущая стоимость может значительно измениться по сравнению со стоимостью на момент приобретения. Поэтому в целях устранения указанных противоречий в различных формах бухгалтерской отчетности, составленной на основе единого принципа оценки для элементов отчетности, он допускал различие величин прибыли в балансе и отчете о прибылях и убытках.

Следование данному принципу приводило в конечном итоге к несопоставимости информации, отраженной в балансе и в отчете о прибылях и убытках. Тем не менее, этот подход к оценке нашел в то время своих сто-

ронников, которые продолжили развитие этой идеи. Так, В. Патон рекомендовал отражать в балансе амортизацию, рассчитанную на базе восстановительной стоимости, а в отчете о прибылях и убытках – на базе первоначальной стоимости [Previts, с. 229].

Гриир предложил следующее решение проблемы – отражать все показатели в отчете в двух оценках: по себестоимости и откорректированной, то есть переоцененной стоимости [там же, с. 219].

Л. Маддлитч и Р. Кестер предлагали сохранять оценку по исторической стоимости на счетах бухгалтерского учета, но показатели в отчетности при этом отражать на основании проведенной переоценки по текущей стоимости.

Анализируя природу прибыли компании, Л. Робинсон делал вывод, что она должна отражать влияние: времени, риска, рынка капитала, кредитного цикла, валютного риска и ценовых колебаний [1, с. 665].

Д. Каннинг развил эту идею и отмечал, что переоценка, поддерживаемая персоналистами, отражает интересы кредиторов и акционеров. Их интересовало не то, сколько тратит администрация, а реальная стоимость активов и бизнеса в целом. Для них имеют значение лишь будущее деятельности предприятия. Интересы регулирующих органов и остальных пользователей бухгалтерской отчетности подразумеваются подчиненными. Д. Каннинг известен как автор модели множественной оценки показателей бухгалтерского отчета. При этом он предусматривал применение трех видов оценки активов:

- 1) историческую оценку по фактическим производственным затратам;
- 2) историческую оценку, но сформированную с учетом ожидаемого дохода от использования этих активов;
- 3) текущую рыночную оценку с учетом продажных цен фирмы.

К. Симпсон, развивая идеи Д. Каннинга, утверждал, что основные средства должны оцениваться в зависимости от их производительности.

Однако все эти подходы к оценке не получили признания, так как множественность оценок приводила в конечном итоге к опре-

деленной условности полученных данных. По меткому выражению француза П. Лессена, любая оценка имеет свое поле неопределенности [Lassegue, 1990, с. 213].

Таким образом, все концепции оценки, предлагавшиеся представителями персоналистической и институалистской теорий и различных компромиссных течений, получивших развитие на базе этих теорий, пытались решить в основном одну проблему. Сущность этой проблемы – представление качественной информации о финансовом положении в бухгалтерском балансе, о результатах деятельности компаний – в отчете о прибылях и убытках. Однако из всего многообразия компромиссных решений данной проблемы до настоящего времени преобладал относительно простой, но неоднозначный подход наименьшей оценки, обоснованный Р. Монтгомери на основании принципа осмотрительности [2, с. 239]. Он поддерживался сторонниками информационной бухгалтерии как метод, обеспечивающий соотносимость стоимости информации с затратами на ее получение. Данный метод не отдавал предпочтения точности оценки статей баланса или достоверности отчета о финансовых результатах, избегая предвзятости по отношению к компонентам бухгалтерской отчетности. Подход Р. Монтгомери был противопоставлен полярным взглядам на оценку персоналистов и институалистов, являлся идеей осторожного компромисса и весьма сомнительным по сути [2, с. 369]. Сущность этого принципа состояла в том, что активы оцениваются по продажным ценам, если их себестоимость выше продажных цен, с отнесением разницы на убыток организации. Оценка по себестоимости производится в случае, если себестоимость ниже продажных цен, а разница при этом трактуется как прибыль. Необходимо отметить, что данная идея подверглась резкой критике, как со стороны персоналистов, так и со стороны институалистов. Обе стороны видели в этом подходе ущемление интересов различных групп пользователей, что свидетельствует об условности объективного стоимостного измерения элементов отчетности. Поэтому отдельные авторы делали вывод о невозможности

объективной оценки объектов бухгалтерского учета в целом. Например, Э. Колер считал, что любая оценка противоречива и ненадежна, выражает интересы заинтересованных лиц. В определенной мере это подтверждает мнение другого ученого – уже нашего современника Я. Соколова, считающего, что процесс оценки происходит не «стихийно», но ориентирован на достижение интересов отдельных групп пользователей [2, с. 440].

Однако в процессе развития теории и практики бухгалтерского учета данная идея получила более полное распространение. Значительный вклад в ее обоснование внес немецкий ученый Ф. Шер. Исходя из принципа консерватизма, он сформулировал принцип наименьшей оценки, 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 Ф. Шер предостерегал практиков от того, что абсолютное следование этому принципу, то есть применение минимальной оценки и создание в связи с этим резервов, может привести к образованию скрытых источников, которое рискует перейти в прямую фальсификацию результатов коммерческой деятельности [4, с. 100].

Этот принцип, на наш взгляд, является одной из дополнительных установок, реализующих на практике действие основополагающего принципа консерватизма (осторожности, осмотрительности), который признан на международном уровне.

По нашему мнению, обилие концепций оценки, получивших развитие в различных национальных школах бухгалтерского учета в разные исторические периоды развития общества, обусловлено состоянием экономики этих стран. Информационные предпочтения пользователей отчетности зависят прежде всего от цикличности экономической конъюнктуры. Так, реальность стоимостной оценки имущества экономического субъекта, отражаемой в качестве показателя бухгалтерского баланса, наиболее востребована в

периоды подъема экономики и оживления фондовых рынков на фоне растущей активности слияний различных компаний и поглощения одних компаний другими. В этот период приобретает особую актуальность возможность текущих активов компании генерировать прибыль в будущем, а достоверность финансовых результатов отодвигается на второй план. Это мнение обосновывается, в частности, историческими моделями отчетности, получившими распространение в США до Великой депрессии, а также в период становления «рейганомики», также возросшим интересом к моделям учета, основанным на применении различных концепций оценки в период расцвета «технобума» последнего десятилетия прошлого столетия во всем мире.

Таких основных пользователей отчетности, как настоящие или потенциальные инвесторы, интересует прежде всего информация об обоснованной стоимости активов и обязательствах экономического субъекта на текущую или будущую дату, а информация, отражающая стоимость совершения сделок с активами и пассивами в прошлом, теряет свою актуальность для этих целей. При этом существенный характер приобретает информация, учитывающая влияние таких факторов, как инфляция, движение рынков капитала, изменение процентных ставок, валютных курсов, и других факторов. Инвесторы по данным информации о стоимости тех или иных объектов или имущественного комплекса предприятия в целом принимают решения, связанные с различными проектами. Поэтому для этих целей информация о прошлых инвестициях и их исторической оценке теряет свою актуальность. В такой ситуации становится необходимой информация о будущих денежных потоках организации и о рисках, связанных с ними. В связи с важностью этих решений и зависимости от их принятия на основании результатов оценки развития предприятия в стратегическом плане предъявляются соответствующие требования к качеству информации подобного рода. Обоснование качественных характеристик информации стоимостной оценки, отраженной в финансовой отчетности в целом, не

представляется возможным в рамках данной статьи. Поэтому отметим только, что определяющей характеристикой финансовой информации, отражаемой в отчетности в стоимостном измерителе, является ее материальность (существенность). Ее нельзя назвать в полном смысле качественной характеристикой информации, она скорее является методом отсеечения излишних данных, не оказывающих влияние на восприятие информации пользователями. Материальность стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета приобретает актуальность в условиях наличия значительной разницы в стоимости объектов в результате использования тех или иных подходов к оценке. При этом чем сложнее объекты бухгалтерского учета, тем большую материальность имеет разница в их оценках.

Обратная ситуация с предпочтениями пользователей складывается в периоды спада деловой активности на финансовых рынках из-за экономической ситуации в общенациональном масштабе, когда внимание пользователей отчетности концентрируется на компаниях, имеющих способность поддерживать достаточную рентабельность на стабильном уровне. Данные компании являются более привлекательными для инвестиций по сравнению с компаниями, имущественный комплекс которых оценен по более высокой рыночной стоимости. Интересы пользователей отчетности в этой ситуации касаются в основном качества прибыли и достоверности данных о размерах доходов экономического субъекта.

Поэтому вполне закономерным, на наш взгляд, является возникновение в период подъема экономики США после Великой депрессии концепции «реализации», в то время как концепция наименьшей оценки, обусловленная принципом осторожности в стоимостном измерении объектов учета, оказалась востребованной именно в период стагнации американской экономики в конце 70-х годов, а появление концепции «comprehensive income», или «развернутого отчета о прибылях и убытках», связано с периодом падения рынков капитала в начале XXI века.

Зависимость интересов пользователей от конъюнктуры во многом подтверждает точку зрения отдельных авторов о том, что, так же, как и в прошлом, текущий этап развития бухгалтерского учета с использованием концепции справедливой стоимости является конъюнктурным явлением. Однако, по нашему мнению, концепция стоимостной оценки, лежащая в основе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, должна отражать экономическую реальность в виде, наиболее приемлемом на различных стадиях развития экономических циклов.

Таким образом, анализ исторического опыта в развитии теории и практики стоимостной оценки в бухгалтерском учете позволяет сделать вывод о том, что различные национальные школы США и Англии формировали свои концепции стоимостного изме-

рения объектов бухгалтерского наблюдения в зависимости от исторических тенденций развития экономики. Дискуссии среди теоретиков и практиков о приоритетности тех или иных методов оценки в бухгалтерском учете велись на протяжении многих веков и продолжаются и в настоящее время. В результате этих дискуссий теория и практика предложила различные концептуальные подходы методов оценки, являющиеся базой для применения множества способов оценки в современном бухгалтерском учете. Поэтому для выявления тенденции в развитии концепций оценки и их влияния на формирование показателей бухгалтерской отчетности необходимо учитывать как исторический опыт различных школ бухгалтерского учета, так и особенности этапа развития национальной экономики.

---

**Список использованной литературы:**

1. Вестник ИГБЭ, 1928.– С. 665-666.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет. От истоков и до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.: Ил.
4. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учёта: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.: ил.
5. Шпрюг Ч. Философия счетов. – 1908.
6. American Institute of Certified Public Accountant's Committee on Terminology //Accounting terminology Review and Resume. – Bulletin. # 1. -N.Y., 1953.