

ОЦЕНКА В СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Проанализировано содержание категории учетной оценки, обобщены критерии классификации оценки, обоснована возможность введения нового вида оценки “преобразованная стоимость”

Ключевые слова: оценка, критерии классификации оценки, преобразованная стоимость

Постановка проблемы. Современная теория и практика учета направлена на решение основных задач таких, как определение момента признания и оценка объектов учета. Оценка, являясь элементом метода бухгалтерского учета, была наименее исследованной областью теории советского бухгалтерского учета и, как правило, сводилась к исчислению фактической (исторической, первоначальной) стоимости. Современные направления развития рыночных отношений, ориентация учетной информации на удовлетворение информационных потребностей потенциальных и существующих инвесторов требует пересмотра, как содержания категории оценки, так и способов и подходов оценки показателей финансовой отчетности.

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросам исследования в сущности такой учетной категории как оценка, ее видам и критериям классификации посвящен целый ряд трудов отечественный и зарубежных авторов: Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, Н.Н. Карзаева, В.В. Ковалев, М.И. Кутер, М.Ю. Медведев, В.Ф. Палий, Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен, М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера и другие. Применение оценки к отдельным видам активов и обязательств часто становится объектом диссертационных исследований. Однако, бурное развитие экономических отношений вызывает необходимость формирования современного взгляда на оценку как учетную категорию.

Цель исследования изучение современных взглядов на категорию оценки, классификационные критерии оценки и обоснование возможности введения нового вида учетной оценки.

Изложение основного материала. Развитие теории любой науки связано с эволюцией состава и содержания таких фундаментальных категорий как ее предмет и метод. Бухгалтерский учет не является исключением. В теории советского бухгалтерского учета особое внимание уделялось вопросам предмета и метода. Необходимо отметить, что эти категории являются одной из отличительных характеристик теории бухгалтерского учета, как в советское, так и в настоящее время. Рассмотрение предмета и метода призвано ответить на вопросы – что изучает бухгалтерский учет, и какие способы, приемы, элементы для этого использует. В советское время в тридцатых-пятидесятых годах неоднократно разворачивались дискуссии о предмете и методе бухгалтерского учета и элементов его составляющих. Именно в это время был выработан единый подход к составу элементов метода бухгалтерского учета, включающего следующие его составляющие: документацию и инвентаризацию, оценку и калькуляцию, систему

счетов и двойную запись, балансовое обобщение и отчетность. Эти элементы призваны были обеспечить формирование информационной системы о хозяйственной деятельности организации.

Реальность и единство оценки стали основными принципами оценки в учете советских предприятий. Реальность оценки достигалась путем отражения в балансе всех хозяйственных ресурсов по фактической себестоимости, а единство оценки обеспечивалось одинаковой оценкой однородных средств в балансах разных предприятий. Единство оценки основывалось на регламентации в советском законодательстве единого для всего народного хозяйства порядка оценки хозяйственных средств и их источников, строгом контроле за соблюдением установленных правил.

Роль оценки на данном историческом этапе рассматривалась как необходимость выражения объектов бухгалтерского учета в едином денежном измерителе, в основе оценки лежала сумма фактических затрат. Советский бухгалтерский учет отрицал использование других отличных от фактических затрат методов оценки, как присущих капиталистическим условиям хозяйствования. Теория советского учета была направлена на разработку методик использования трудовых показателей для целей ведения бухгалтерского учета, измерения объектов бухгалтерского учета, которые должны характеризовать экономические отношения в коммунистическом обществе.

Необходимо подчеркнуть, что учет всегда исторически обусловлен. Средства, способы, методы, техника и формы учета изменяются в процессе исторического развития при смене одного общественного строя другим. Общественный строй (экономическая формация) определяет способ производства, цели, задачи учета, его содержание и характер. Переход России к рыночной экономике дал возможность наполнить теорию учета новыми подходами и содержанием, а также изменением приоритетов развития его элементов. В качестве подтверждения данного утверждения приведем взгляды двух выдающихся российских теоретиков учета, а именно В.Ф. Палия и Я.В. Соколова на предмет и метод бухгалтерского учета, а также оценку, как важнейшую категорию современной системы теории учета.

В.Ф. Палий отмечает, что “новые экономические условия, развития постиндустриальной (информационной) экономики оказывают непосредственное влияние на систему бухгалтерского учета, на теоретические основы, определяющие его как объективную отрасль экономической науки” (Палий, 2007). Изменения в экономической и общественной жизни нашли отражение в теоретических взглядах на суть и место оценки в учетно-информационной системе. В.Ф. Палий подчеркивает, что “оценка активов и пассивов является важнейшим методическим приемом, обеспечивающим достоверность учетной информации” (Палий, 2007). Исследования оценки стали носить не только определяющий характер, но и развивающий “теорию оценки”, раскрывающий не только сущность оценки, но цели и основания их применения, виды и классификации, причины и следствия. К таким исследованиям относятся работы Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, М.Р. Мэтьюса, М.Х.Б. Перера, В.Ф. Палия, Н.Н. Карзаевой, М.Ю. Медведева, М.И. Кутер, В.В. Ковалева.

В.Ф. Палий определяет “оценку в бухгалтерском учете как способ выразить кругооборот капитала в единой валюте, что позволяет контролировать сохранность капитала во всех фазах его кругооборота, получать информацию о себестоимости и прибыли компании, стоимости ее активов, обязательств, величине капитала”

(Палий, 2007). Собственное видение предмета бухгалтерского учета изменяет объект учетной оценки. Выделение в качестве объекта оценки в бухгалтерском учете кругооборота капитала связано с подходом к пониманию предмета бухгалтерского учета. В.Ф. Палий считает, что “предметом бухгалтерского учета является капитал как величина средств, вложенных в хозяйственную деятельность, их перемещение и трансформация в процессе оборота, включая приращение либо уменьшение в результате хозяйственной деятельности” (Палий, 2007). Исходя из данного определения предмета бухгалтерского учета, В.Ф. Палий выделяет два основных аспекта оценки:

– как метод приведения различных элементов капитала к единой балансируемой системе показателей;

– как способ достоверного определения наличного капитала и его приращения (уменьшения) за отчетный период в виде прибыли либо убытка” (Палий, 2007).

Первая функция является технической, ее цель отражение на счетах хозяйственных операций с помощью двойной записи, балансирование актива и пассива. Вторая функция связана с качественными, достоверными видами оценки активов организации. Функции оценки являются связанными и совмещаемыми. На современном этапе развития экономики вторая функция доминирует в развитии теории и практики бухгалтерского учета.

Я.В. Соколов в своем труде “Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной деятельности” применил новый подход к пониманию и раскрытию предмета и метода бухгалтерского учета. Предмет теории бухгалтерского учета – это постижение фактов хозяйственной жизни, а метод – это концептуальная реконструкция фактов хозяйственной жизни в пространстве и времени. Основой концептуальной реконструкции фактов хозяйственной жизни во времени является оценка (Соколов, 2010).

Следовательно, требования современных пользователей учетной информации, сводится к формированию и представлению не только достоверной, но и полезной информации, которая основывается на множественности оценки фактов хозяйственной жизни. Значение учетной оценки для определения реального экономического положения компаний и общества в целом подтверждает только время. Так, например, Бреславцева Н.А., Ткач В.И., Кузьменко В.А., проводя аналитические исследования метода балансоведения, приходят к выводу, что “господство принципа оценки по себестоимости явилось главной причиной неплатежей и тяжелого экономического кризиса, продолжающегося до настоящего времени в России. Кстати, исторический опыт других стран подтверждает эту концепцию. Вместе с тем многие видные американские бухгалтера, включая Мэйя, считали, что оценка по себестоимости привела к великой депрессии 1929 г.” (Бреславцева Н.А., Ткач В.И., Кузьменко В.А., 2001). Анализ причин кризисных явлений в экономике выдвинул требования к формированию качественной информации в финансовой отчетности, через применение множественности оценки каждого объекта учета. Американский теоретик и практик оценки Альфред Кинг считает, что в ближайшее время будет осуществлен “переход от учета по первоначальной стоимости приобретения к учету по справедливой стоимости. ... и в будущем придется обращаться к книгам по истории, чтобы прочитать об учете по первоначальной стоимости, так как его больше не будут преподавать студентам” (Кинг, 2011).

Таким образом, множественность оценок в бухгалтерском учете должна быть систематизирована или классифицирована. Классификация оценки должна определить путь познания объектов учета для решения различных управленческих задач, любыми пользователями учетной информации. В.Я. Соколов дает следующее обоснование необходимости и значимости классификации учетных оценок: “В бухгалтерии используются самые различные виды оценок. Для их анализа требуется классификация, которая сама по себе не является частью теории, но необходима для изложения последней, приданию ей единого языка” (Соколов, 2006).

Я.В. Соколов отмечал, что одну из первых классификаций видов оценок на основе их связи с целями учета предложил Л.И. Гомберг в 1901 году “1) первоначальная; 2) рыночная; 3) восстановительная; 4) номинальная; 5) экспертная (страховая, залоговая); 6) 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” (Соколов, 1996).

В современной теории учета, вопросы классификации оценки были обобщены и дополнены такими учеными как Н.Н. Карзаева, В.Я. Соколов.

Н.Н. Карзаева предложила делить множество оценок на две группы. В основе такого деления предлагается использовать признак наличия оцениваемого свойства объектов учета с целью обеспечения достижения сопоставимости. Таких свойств, подлежащих оценке, выделяется два: затратность и доходность. Следовательно, по ее мнению, оценки классифицируются на:

– оценки, отражающие сумму средств для приобретения или создания объекта учета: израсходованную в прошлом и необходимую (потенциальную) для приобретения актива в будущем;

– оценки, отражающие доходность актива, т.е. сумму средств, ожидаемую к получению при реализации или выбытия актива” (Карзаева, 2005).

Выбранный классификационный критерий, оцениваемое свойство объекта учета, соответствует определению оценки, которое предлагает Н.Н. Карзаева: “под оценкой в бухгалтерском учете следует понимать стоимостное выражение определенного свойства предмета” (Карзаева, 2005). Следовательно, основой оценки является определенное свойство предмета, а процесс его оценки формирует классификационный признак применяемых видов оценки.

Наиболее полно классификация оценок представлена в трудах Я.В. Соколова и В.Я. Соколова. Они подчеркивают, что “оценка, являясь центральной проблемой счетоведения и счетоводства, должна быть, рассмотрена как минимум с трех точек зрения:

1. по предмету;
2. по ее методу;
3. по функции в информационном отражении хозяйственных процессов” (Соколов, 2000).

По предмету классификация оценок проводится по шести основаниям: по измеряемому объекту (индивидуальные и агрегатные); по отношению субъекта измерения к оценкам (исторические и калькуляционные); по отношению критериев исчисления к субъекту оценки (объективные и субъективные); по видам измерителя (номинальные и фиксированные); по типам расчетов (затратные, подоходные и условные); по временной принадлежности (оценки имевшие место в

прошлом, настоящем и будущем по отношению как к моменту времени, в котором они исчисляются, так и к моменту для которого они исчисляются) (Соколов Я.В., 2000; Соколов В.Я., 2006).

По-мнению, В.Я. Соколова “любой из перечисленных выше видов оценки может быть модифицирован в зависимости от такого важнейшего, но до сих пор по-настоящему не оцененного бухгалтерами факта, как время” (Соколов, 2006). Имущество организации подлежит оценке в различные периоды времени: прошлые, настоящие и будущие, а результат, для которого они предназначены, также может быть востребован в различных временных интервалах. С целью реконструкции фактов хозяйственной деятельности, оцениваемых в учете, В.Я. Соколов предлагает использовать матрицу, состоящую из девяти элементов, которая представлена в табл. 1. Необходимость временного анализа оценок в учете В.Я. Соколов видит “прежде всего, для конструирования новых оценок и эффективного применения действующих” (Соколов, 2006). Временная матрица оценок представляет три однородных типа оценок: затратные – оценки прошлого, рыночные – оценки настоящего и подоходные – оценки будущего.

Таблица 1. Влияние временных факторов на выбор оценок в бухгалтерском учете (оценки по их временной принадлежности)

Время измеряемого факта	Время экономических условий измерения (оценка по отношению к моменту их исчисления)		
	1. Прошрое	2. Настоящее	3. Будущее
1. Прошрое	1.1. Первоначальная (историческая) стоимость	1.2. Восстановительная стоимость	1.3. Капитализированная рента
2. Настоящее	2.1. Сопоставимая стоимость	2.2. Справедливая стоимость	2.3. Реализационная стоимость
3. Будущее	3.1. Остаточная стоимость	3.2. Ликвидационная стоимость	3.3. Ожидаемая стоимость

Необходимо отметить, что многомерные подходы к классификации оценок активов разрабатываются и в международной практике. Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен в книге “Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике”, указывают на основания построения 18 возможных вариантов оценок активов, предложенные Эдвардсом и Беллом в 1961 году. “Рассматриваются три измерения: форма (и место) оцениваемой вещи; дата цены, используемой для оценки; рынок, на котором сформировалась эта цена” (Александер, Бриттон, Йориссен, 2005).

Устанавливают три формы (и места) оцениваемого актива – это теперешняя (настоящая) форма, исходная форма, завершенная форма.

Три варианта исчисления даты цены, используемой для оценки, применительно к трем перечисленным формам: цены в прошлом, в настоящем и в будущем. Из этого следует, что стоимость первоначальных вложений можно рассматривать как прошлую, текущую или будущую стоимость. Исходную форму рассматривать как прошлую, текущую или будущую стоимость. Цены, используемые для оценки актива в завершенной форме, могут быть прошлыми, настоящими и будущими.

Третье измерение, рынок, на котором сформировалась цена, может быть двух типов: рынок покупки актива и рынок продажи актива. Отсюда вытекает 18 возможных вариантов оценки активов. Эти варианты (совокупность понятий стоимости) приведены в табл. 2.

Таблиця 2. Совокупность понятий стоимости (Эдвардс и Белл, 1961, цит. по: Дэвид Александер, 2005)

Дата оценки, рынок	Первоначальные вложения	Форма и место актива. Форма в настоящем	Завершенная форма – готовая продукция
В прошлом, покупка	Исторические цены	Отвергнутые варианты	Не имеет значения
В прошлом, продажа	Отвергнутые варианты	Отвергнутые варианты	Не имеет значения
Текущая, покупка	Текущие затраты	Цены в настоящем	Не имеет значения
Текущая, продажа	Не имеет значения	Максимально возможная стоимость продажи	Текущая стоимость
В будущем, покупка	Возможная стоимость замещения	Возможная стоимость замещения	Не имеет значения
В будущем, продажа	Не имеет значения	Возможная стоимость продажи	Ожидаемая стоимость
Первоначальные вложения			
В прошлом, покупка	Первоначальные затраты на сырье		
В прошлом, продажа	Цены продажи этого сырья в прошлом в переработанной форме		
Текущая, покупка	Стоимость сырья в настоящее время		
Текущая, продажа	Возможные цены продажи в настоящее время сырья в его первоначальной форме (которой оно не имеет, потому что оно уже в другой форме!)		
В будущем, покупка	Возможные цены покупки в будущем сырья в его первоначальной форме		
В будущем, продажа	Возможные цены продажи в будущем сырья в его первоначальной форме (но оно уже в другой форме!)		
Форма в настоящее время			
В прошлом, покупка	Цена в прошлом, за которую товар мог бы быть приобретен в его нынешнем состоянии полуфабриката (этого не произошло)		
В прошлом, продажа	Цена продажи в прошлом, за которую товар мог бы быть продан в его нынешнем состоянии полуфабриката (этого не произошло)		
Текущая, покупка	Текущая стоимость покупки актива в его нынешнем состоянии полуфабриката		
Текущая, продажа	Текущая стоимость продажи актива в его нынешнем состоянии полуфабриката		
В будущем, покупка	Ожидаемая в будущем стоимость покупки актива непосредственно у поставщика в его нынешнем состоянии полуфабриката		
В будущем, продажа	Ожидаемая в будущем стоимость продажи актива в его нынешнем состоянии полуфабриката		
Завершенная форма			
В прошлом, покупка	Цена в прошлом, за которую товар мог быть приобретен непосредственно у поставщика в своей полностью завершенной форме (этого не произошло)		
В прошлом, продажа	Цена продажи в прошлом, за которую товар мог бы быть продан в своей полностью завершенной форме (если бы мы имели этот товар в такой форме, но мы не имели)		
Текущая, покупка	Текущая цена, за которую товар мог бы быть приобретен в своей полностью завершенной форме (этого не произошло)		
Текущая, продажа	Текущая цена продажи товара в его полностью завершенной форме		
В будущем, покупка	Ожидаемая в будущем цена покупки товара непосредственно у поставщика в его полностью завершенной форме		
В будущем, продажа	Ожидаемая в будущем цена продажи товара в его полностью завершенной форме		

Из 18 возможных вариантов оценки актива, Эдвардс и Белл выделяют 6 вариантов практической оценки, которые представляют полезную при выработке решений информацию. Эти варианты объединены в две группы. Первая группа объединяет виды оценок при продаже, а вторая при покупке активов. Раскроем содержание оценок, формирующих вышеназванные две группы.

“Стоимость продаж.

1. Ожидаемая стоимость (завершенная, будущая, продажи) – стоимость, получение которой ожидается в будущем за товары, проданные в соответствии с планом деятельности фирмы.

2. Текущая стоимость (завершенная, текущая, продажи) – стоимость товаров и услуг, фактически реализованных за текущий период.

3. Максимально возможная стоимость продажи (настоящая, текущая, продажи) – стоимость, которая могла бы быть реализована в текущее время, если бы активы (готовые товары, полуфабрикаты или сырье) были бы проданы фирмой (без дальнейшей переработки) по самым высоким на данный момент ценам.

Стоимость покупки.

1. Стоимость в настоящем (в настоящем, текущая, покупки) – текущая цена приобретения оцениваемого актива.

2. Текущая стоимость (первоначальная, текущая, покупки) – текущая цена приобретения фирмой сырья и материалов, используемых для производства оцениваемого актива.

3. Историческая стоимость (первоначальная, в прошлом, покупки) – цена приобретения сырья и материалов, используемых фирмой для производства оцениваемого актива, на момент их приобретения” (Александр, Бриттон, Йориссен, 2005).

Н.Н. Карзаева, проанализировала и представила возможность применения в бухгалтерском учете различных видов оценок в соответствии с классификационными критериями с точки зрения предмета и метода, рассмотренными Я.В. Соколовым и В.Я. Соколовым. Результаты анализа представлены в табл. 3. Данный анализ свидетельствует о том, что существующее поле оценок необходимо для целостного обеспечения учетно-информационной системы организации, и в том числе для ее подсистемы – бухгалтерского учета.

Таблица 3. Применение видов оценок в бухгалтерском учете (Карзаева, 2005)

Классификационный критерий	Виды оценок	Применение в бухгалтерском учете
1	2	3
Объем оцениваемой совокупности	Индивидуальные	Применяются
	Агрегатные	Применяются
Участие субъекта в процедуре оценки	Исторические	Применяются
	Калькуляционные	Применяются
Возможность влияния субъекта на результат оценки	Объективные	Применяются
	Субъективные	Применяются
Виды измерителя	Номинальные	Применяются
	Фиксированные	Применяются
Типы расчетов	Затратные	Применяются
	Подходные	Применяются
	Условные	Применяются
Временная принадлежность	Прошедшее в прошедшем	Применяются
	Прошедшее в настоящем	Применяются
	Прошедшее в будущем	Не применяется
	Настоящее в прошедшем	Не применяется
	Настоящее в настоящем	Применяются
	Настоящее в будущем	Применяются

Продолжение табл. 3.

1	2	3
Метод оценки	Будущее в прошедшем	Не применяется
	Будущее в настоящем	Не применяется
	Будущее в будущем	Не применяется
	Первоначальные	Применяются
	Неизменные или сопоставимые	Не применяются
	Восстановительные	Применяются
	Замещения, капитализированные (рентные)	Не применяются
	Реализационные	Применяются
	Экспертные	Применяются
Условные	Применяются	

Рассмотренные элементы множества оценок не являются исчерпывающими, однако, позволяют конструировать новые оценки. В основе моделирования классификационных подходов к оценке возможно использование понятия экономических выгод.

В качестве примера моделирования введения новой оценки можно привести такой объект бухгалтерского учета как основные средства. Объект основных средств принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости (себестоимости, фактической или исторической стоимости). Российская система нормативного регулирования допускает изменение первоначальной стоимости объектов основных средств в двух случаях, а именно, в результате:

1. Проведения добровольной переоценки основных средств,
2. Реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, технического перевооружения и частичной ликвидации.

В первом случае, когда компания производит переоценку объектов основных средств, первоначальные характеристики объекта остаются без изменений, но возникает новая категория стоимости, называемая восстановительной или переоцененной. Во втором случае, когда компания производит достройку, дооборудование, техническое перевооружение, реконструкцию и частичную ликвидацию объекта, то изменяется не только первоначальная стоимость этого объекта, но и изменяются его первоначальные характеристики, направленные на получение экономических выгод от его использования, а определение стоимости остается прежним, и ее также продолжают называть первоначальной или восстановительной, если этот объект ранее был переоценен. Исходя из того, что в результате действий компании направленных на реконструкцию, модернизацию и частичную ликвидацию объекта возникает новая по своему экономическому содержанию категория стоимости, отличная от первоначальной и восстановительной стоимостей, поэтому, считаем целесообразным, назвать ее "Преобразованная стоимость".

Таким образом, под "Преобразованной стоимостью" предлагается понимать стоимость объектов основных средств, исчисленную с учетом результата их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и частичной ликвидации.

Необходимо подчеркнуть, что вновь предлагаемое название стоимости основных средств, измененной в результате последующих затрат, возможно к применению и в МСФО. В соответствии с 12-14 параграфами МСФО 16 "Основные средства", допускает увеличение себестоимости основных средств в результате их усовершенствований, обеспечивающих рост экономических выгод, но вновь созданная стоимость также продолжает именоваться как себестоимость или переоцененная стоимость, если к этому объекту применена модель

переоценки. Следовательно, стоимость основных средств, которая изменилась в результате затрат, обеспечивших рост экономических выгод можно назвать “Преобразованной стоимостью”.

Для международных стандартов определение “Преобразованной стоимости” будет следующим, – это измененная себестоимость (переоцененная стоимость), в результате усовершенствований объекта основных средств, обеспечивающих рост экономических выгод.

Выводы и предложения. Таким образом, современный этап развития теории учета исследует не только вопросы предмета науки, но прежде всего, пересматривает состав и содержание элементов метода учета. Одним из важнейших элементов метода является оценка, позволяющая интерпретировать учетную информацию в соответствии с требованиями полезности для удовлетворения потребностей заинтересованных пользователей. Анализ классификационных подходов к оценке, таких как по предмету, ее методу, функции в информационном отражении хозяйственных процессов, временной принадлежности позволяет выявить необходимость обоснования введения новой категории оценки для такого объекта учета как основные средства. Основные средства принимаются к учету по первоначальной (исторической) стоимости, которая может быть изменена в двух случаях. Во-первых, в результате проведения переоценки основных средств, и эта операция приводит к возникновению новой категории стоимости, а именно, переоцененной (восстановительной) стоимости. Во-вторых, в результате усовершенствования объектов основных средств, и эти операции не приводят к возникновению новой категории стоимости. Возникающий парадокс предлагается исправить путем введения новой категории стоимости, а именно “Преобразованная стоимость”. Под “Преобразованной стоимостью” предлагается понимать измененную себестоимость (переоцененную стоимость), в результате усовершенствований объекта основных средств, обеспечивающих рост экономических выгод.

Список использованных литературных источников:

1. *Александр Д., Бриттон А., Йориссен Э.* (2005). Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике – Москва, Вершина, 888 с.
2. *Бреславцева Н.Е., Ткач В.И., Кузьменко В.А.* (2001). Балансоведение – Москва, Издательство Приор, 160 с.
3. *Карзаева Н.Н.* (2005). Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета – Санкт-Петербург, Издательство СПбГУЭФ, 215 с.
4. *Кинг А.* (2011). Оценка справедливой стоимости для финансовой отчетности: Новые требования FASB – Москва, Альпина Паблишерз, 383 с.
5. *Палий В.Ф.* (2007). Теория бухгалтерского учета: современные проблемы – Москва, Издательство “Бухгалтерский учет”, 88 с.
6. *Соколов В.Я.* (2006). Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии – Санкт-Петербург, Издательство СПбГУЭФ, 188 с.
7. *Соколов Я.В.* (1996). Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней – Москва, Аудит, ЮНИТИ, 638 с.
8. *Соколов В.Я.* (2000). Основы теории бухгалтерского учета – Москва, Финансы и статистика, 496 с.
9. *Соколов Я.В.* (2010). Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни – Москва, Магистр; ИНФРА-М, 224 с.

АБДАЛОВА Елена Борисовна – кандидат экономических наук, доцент Санкт-петербургского государственного университета экономики и финансов (Санкт-Петербургский государственный экономический университет).

Статья поступила в редакцию 17.10.2012 г.