

Влияние времени на оценку объектов бухгалтерского учета

© 2015 Абдалова Елена Борисовна

кандидат экономических наук, доцент

© 2015 Карельская Светлана Николаевна

кандидат экономических наук

Санкт-Петербургский государственный университет
199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., д. 7-9

E-mail: Abdalova.e@unecon.ru, s.karelskaya@spbu.ru

Анализируются изменение оценки объектов учета во времени и виды оценок, используемые в теории и практике бухгалтерского учета. Проводится сравнительный анализ временных матриц оценок объектов бухгалтерского учета двух из трех авторов модели Эдвардса - Белла - Ольсона и российских ученых Я.В. Соколова и В.Я. Соколова. Уточнена характеристика существующих видов оценки.

Ключевые слова: активы, время, оценка, факты хозяйственной жизни.

Введение

Современный бухгалтерский учет немислим без использования обобщающего денежного измерителя для оценки разнородных объектов учета. Это правило - одно из необходимых для появления двойной бухгалтерии, т.е. бухгалтерии, основанной на методе двойной записи и балансе. Введение его в практику позволило создать бухгалтерскую информационную модель, интегрирующую в единое целое всю совокупность элементов производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия¹. Однако введенный в учет единый денежный измеритель всегда подвергается критике ученых и практиков, использующих данные бухгалтерского учета². Причины этого многообразны. Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен сравнили денежный измеритель (евро) с эластичной лентой, которой пытаются измерить объект (карандаш): "...евро - столь же эластичное понятие, сколь эластичная лента! Например, по отношению к доллару евро меняется, насколько нам известно из публикуемых данных об обменных курсах. Еще более важно то, что евро меняется и в абсолютном смысле, о чем говорят публикуемые данные об инфляции. Стоимость евро четко не определена и не является постоянной. Тем не менее, бухгалтеры используют ее так, как будто она и определена, и постоянна"³. Описанным примером авторы раскрывают влияние времени на оценку объекта, которое не учитывается, по их словам, в бухгалтерском учете.

Данное суждение не вполне справедливо. Первое подробное исследование влияния времени на оценку в бухгалтерском учете было сделано в 1961 г. американскими учеными Е. Эдвардсом и П. Беллом, в нашей стране этот вопрос рассматривали Я.В. Соколов (1938-2010) и В.Я. Со-

колов. Объединяют работы перечисленных авторов представленные в них матрицы оценок объектов учета, в которых подробно раскрывается изменение оценки во времени и выявляется влияние времени на оценку. Целью настоящей работы является проведение сравнительного анализа этих временных матриц оценок объектов бухгалтерского учета и уточнение характеристики существующих видов оценки.

Матрица оценок актива Э.О. Эдвардса и Ф.В. Белла

В 1961 г. американскими учеными Э.О. Эдвардсом (*Edgar O. Edwards*) и Ф.В. (У.) Беллом (*Philip Wilkes Bell*, 1924-2007)⁴ опубликована книга "*The Theory and Measurement of Business Income*" ("Теория и измерение дохода бизнеса"), которая широко известна специалистам в области оценки, поскольку в ней изложен подход в 1995 г. Дж. А. Ольсоном (*James A. Ohlson*) при создании метода определения стоимости компании путем оценки современной стоимости будущих дивидендов, который в настоящее время принято называть моделью *Эдвардса - Белла - Ольсона*⁵.

В исследованиях по бухгалтерскому учету эта работа упоминается только специалистами в области оценки. На русский язык она не переведилась и известна отечественным ученым по книге Д. Александера, А. Бриттона, Э. Йориссена "Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике", опубликованной в нашей стране в 2005 г. В этом издании авторы подробно рассмотрели матрицу оценок объектов учета, предложенную Эдвардсом и Беллом. В ее основе заложено сопоставление влияния трех параметров на оценку актива, в качестве примера они выбрали полуфабрикат⁶:

- форма (и место) оцениваемой вещи: настоящая, исходная, завершенная;
- дата цены, используемой для оценки: цена в прошлом, в настоящем и в будущем;
- рынок, на котором сформировалась эта цена: рынок покупки актива и рынок продажи актива.

Используя перечисленные параметры, указанные авторы получили 18 возможных вариантов оценки активов (табл. 1).

Таблица 1. Виды оценок актива (полуфабриката) Э.О. Эдвардса и Ф.В. Белла

Форма и место актива Дата оценки, рынок	Первоначальные вложения	Форма в настоящем	Завершенная форма - готовая продукция
В прошлом покупка	1.1. Историческая стоимость	1.2. Отвергнутые варианты	1.3. Не имеет значения
В прошлом продажа	2.1. Отвергнутые варианты	2.2. Отвергнутые варианты	2.3. Не имеет значения
Текущая покупка	3.1. Текущие затраты	3.2. Стоимость в настоящем	3.3. Не имеет значения
Текущая продажа	4.1. Не имеет значения	4.2. Максимально возможная стоимость продажи	4.3. Текущая стоимость
В будущем покупка	5.1. Возможная стоимость замещения	5.2. Возможная стоимость замещения	5.3 Не имеет значения
В будущем продажа	6.1. Не имеет значения	6.2. Возможная стоимость продажи	6.3. Ожидаемая стоимость

Источник. Составлено по: Александр Д., Бриттон А., Йориссен Э. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике : пер. с англ. Москва, 2005. С. 76; Edwards E.O., Bell P.W. The theory and measurement of business income. New York ; London, 1995. P. 77-79.

Во всем многообразии вариантов оценки, полученных при комбинации трех параметров, Эдвардс и Белл признали полезными для принятия управленческих решений только шесть, которые они разделили на две группы: оценки при продаже и оценки для покупки. Каждому варианту оценки авторы дали характеристику⁷.

Виды оценок при продаже:

4.2)⁸ 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 проданы фирмой (без дальнейшей переработки) по самым высоким на данный момент ценам;

4.3) текущая стоимость (завершенная, текущая, продажи) - стоимость товаров и услуг, фактически реализованных за текущий период;

6.3) ожидаемая стоимость (завершенная, будущая, продажи) - стоимость, получение которой ожидается в будущем за товары, проданные в соответствии с планом деятельности фирмы.

Виды оценок для покупки:

1.1) историческая стоимость (первоначальная, в прошлом, покупки) - цена приобретения сырья и материалов, используемых фирмой для производства оцениваемого актива, на момент их приобретения;

3.1) текущая стоимость (первоначальная, текущая, покупки) - текущая цена приобретения

фирмой сырья и материалов, используемых для производства оцениваемого актива;

3.2) стоимость в настоящем (в настоящем, текущая, покупки) - текущая цена приобретения оцениваемого актива.

Как можно видеть из табл. 1, три оценки актива, относящиеся к прошлому времени, Эдвардс и Белл назвали отвергнутыми вариантами: 1.2) цена в прошлом, за которую товар мог бы быть приобретен в его нынешнем состоянии по-

луфабриката; 2.1) цены продажи этого сырья в прошлом в переработанной форме; 2.2) цена продажи в прошлом, за которую товар мог бы быть продан в его нынешнем состоянии полуфабриката. Причину отвержения описанных вариантов авторы объясняют отсутствием события ("этого не произошло"), поскольку объект оценки уже имеет другую форму⁹.

Шесть видов оценок авторы назвали не имеющими значение: 1.3) цена в прошлом, за которую товар мог бы быть приобретен непосредственно у поставщика в своей полностью завершенной форме (*этого не произошло*)¹⁰; 2.3) 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*); 3.3) текущая цена, за которую товар мог бы быть приобретен в своей полностью завершенной форме (*этого не произошло*); 4.1) возможные цены продажи в настоящее время сырья в его первоначальной форме (*которой оно не имеет, потому что оно уже в другой форме!*); 5.3) ожидаемая в будущем цена покупки товара непосредственно у поставщика в его полностью завершенной форме; 6.1) возможные цены продажи в будущем сырья в его первоначальной форме (*но оно уже в другой форме!*)

Три вида оценки актива, относящиеся к будущему времени, Эдвардс и Белл оставили без внимания: 5.1) возможная стоимость замещения -

возможные цены покупки в будущем сырья в его первоначальной форме; 5.2) возможная стоимость замещения - ожидаемая в будущем стоимость покупки актива непосредственно у поставщика в его нынешнем состоянии полуфабриката; 6.2) возможная стоимость продажи - ожидаемая в будущем стоимость продажи актива в его нынешнем состоянии полуфабриката.

Видам оценки данной группы авторы присвоили названия, но отнесли их к бесполезным для принятия управленческих решений. Эта группа оценок относится к будущему времени, две из них являются оценками замещения. Невнимание Эдвардса и Белла к указанной группе, вероятно, объясняется выбранным ими для исследования объектом оценки (полуфабрикат), который во времени изменяет форму: он из материалов, закупленных в прошлом, в процессе производства видоизменяется в состоянии незавершенного производства и далее преобразовывается в качественно иной продукт - готовую продукцию, изготовленную для продажи, и, соответственно, получается иной качественный вид и назначение. Для этого вида актива оценки замещения не имеют значения, поскольку он из-

меняется качественно. Оценки замещения важны для учета внеоборотных долгосрочных активов, которые остаются функционально неизменными в процессе срока эксплуатации. Оценки замещения являются основой теории органического баланса, автором которой принято считать Ф. Шмидта (Julius August Fritz Schmidt, 1882-1950). Эта теория использована при создании концепции поддержания физического капитала, описанной в концептуальных основах международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)¹¹.

Упущение Эдвардса и Белла частично устранено в работах Я.В. Соколова и В.Я. Соколова, которые для построения матрицы оценок использовали универсальный объект учета - факт хозяйственной жизни.

Матрица оценок фактов хозяйственной жизни Я.В. Соколова и В.Я. Соколова

Впервые к вопросу влияния времени на оценку в бухгалтерском учете обратился В.Я. Соколов в статье "Оценки: их виды и значение", опубликованной в 1996 г. Дальнейшее развитие это исследование получило в книге "Те-

Таблица 2. Влияние временных факторов на оценки в бухгалтерском учете по Я.В. Соколову и В.Я. Соколову

Время измеряемого факта	Время экономических условий измерения (оценка по отношению к моменту их исчисления)		
	1. Прошлое	2. Настоящее	3. Будущее
1. Прошлое	1.1. Первоначальная (историческая) стоимость - представляет собой сумму накопленных затрат, реально понесенных в прошлом	1.2. Восстановительная стоимость - определяется величиной затрат, которую необходимо понести в настоящий момент для получения (восстановления) имеющихся сегодня у предприятия средств	1.3. Капитализированная рента - оценка созданных в прошлом активов исходя из доходов, которые они принесут в будущем, т.е. в ценах, по которым эти объекты предполагается продать с учетом реальных сроков их оборачиваемости
2. Настоящее	2.1. Сопоставимая стоимость - оценка современных активов в ценах неких прошлых периодов, по существу, является поправкой настоящих оценок на индекс цен	2.2. Справедливая стоимость - ее основная идея сводится к тому, чтобы все учетные объекты, когда бы они ни были куплены (созданы), получили отражение в учете по ценам, сложившимся на дату составления баланса	2.3. Реализационная стоимость - представляет собой сумму выручки, которая в будущем может быть получена от продажи и, следовательно, рассматривает настоящие активы в будущем времени
3. Будущее	3.1. Остаточная стоимость - представляет собой первоначальную стоимость за вычетом обесценения или амортизации, размер которых был предопределен в момент приобретения активов, и в этом смысле она, администрация, может характеризовать настоящие активы исходя из условий, предполагавшихся в прошлом	3.2. Ликвидационная стоимость - определяемая выручкой, которую предприятие может получить от немедленной ликвидации существующих в настоящем активов. Обычно предполагают, что в этом случае используются реализационные цены	3.3. Ожидаемая стоимость - прогнозные величины, в частности возможная впоследствии рента или ликвидационная стоимость

Источник. Составлено по: [Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва, 2003. С. 200-201; Соколов В.Я. Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии. Санкт-Петербург, 2006. С. 55-60; Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. Москва, 2010. С. 93-101].

оретические начала (основы) двойной бухгалтерии” (2006) и в совместных с Я.В. Соколовым главах в работах “Основы теории бухгалтерского учета” (2000) и “Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни” (2010). Матрицы оценок в них построены на основе только двух параметров: времени определения оценки (прошлое, настоящее и будущее) и времени совершения факта хозяйственной жизни¹². Российские ученые отказались от рассмотрения влияния рынка на оценку объектов учета и заменили анализ влияния изменения формы актива, использованный Эдвардсом и Беллом, на изучение времени совершения факта хозяйственной жизни. Итогом этого стала временная матрица оценок, содержащая девять вариантов оценки, каждая из которых является следствием двух временных факторов (табл. 2).

Временная матрица оценок, приведенная Я.В. Соколовым и В.Я. Соколовым, представляет три однородных типа оценок: затратные - оценки прошлого (1.1, 2.1, 3.1), подоходные - оценки будущего (1.3, 2.3, 3.3), рыночные - оценки настоящего (2.2 и близкие к ней - 1.2, 3.2)¹³. Центром полученной системы оценок В.Я. Соколов назвал справедливую стоимость (2.2), основанную на чистой рыночной оценке¹⁴. Несмотря на то, что далее в отдельной главе автор рассматривает все многообразие подходов к определению понятия справедливой стоимости, в оценочной матрице он охарактеризовал ее как текущую цену покупки. Такой подход был принят первоначально в МСФО, в 1995 г. определение этого понятия появилось в МСФО 32 “Финансовые инструменты: представление информации” (п. 5) “Справедливая стоимость - сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами”¹⁵. Сегодня в международных стандартах она понимается как цена продажи¹⁶, именно в таком значении она применяется в МСФО для оценки основных средств, арендованного имущества, выручки, вознаграждения работников, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, биологических активов, платежей, основанных на акциях, финансовых инструментов¹⁷.

Главным достоинством работ Я.В. Соколова и В.Я. Соколова является то, что, в отличие от американских ученых, авторы ни один из полученных при комбинации двух факторов времени вариантов оценок не отвергли. Каждому виду оценки дана характеристика и описана область применения. Только сопоставимую стоимость

авторы назвали неприменяемой в современном бухгалтерском учете, но указали, что она широко распространена в статистике, а в годы Гражданской войны и первые годы нэпа она использовалась в отчетности, которая представлялась в ценах 1913 г.¹⁸

Сопоставление временных матриц оценок российских и американских авторов позволяет уточнить содержание существующих видов оценок, применяемых в бухгалтерском учете.

Сравнение временных матриц оценок

Э.О. Эдвардса - Ф.В. Белла и Я.В. Соколова - В.Я. Соколова

Ниже (табл. 3) представлена попытка авторов настоящей статьи сопоставить сходные варианты оценок, полученные учеными в выше описанных временных матрицах оценок.

Несмотря на внешнее сходство описанных подходов, полное совпадение вариантов оценок в двух временных матрицах можно признать только в отношении исторической стоимости. В остальных случаях следует говорить лишь о близости значений. В нескольких случаях один вариант оценки, описанный Эдвардсом и Беллом, соответствует двум видам оценки из матрицы Я.В. Соколова и В.Я. Соколова. Это относится к стоимости в настоящем из таблицы американских исследователей, которая по содержанию может быть признана соответствующей восстановительной и справедливой к стоимости, представленной в работе российских ученых, и к ожидаемой стоимости, имеющей сходство с оценкой под тем же названием из таблицы Я.В. Соколова и В.Я. Соколова и с капитализированной рентой. Необходимо обратить внимание на то, что в таблице оценка, соответствующая временному параметру “настоящее в настоящем” (справедливая стоимость), рассматривается исходя из содержания ее определения данного Я.В. Соколовым, В.Я. Соколовым и ранее действующим нормам МСФО, поэтому для сопоставления была выбрана оценка, формирующаяся на рынке покупки (3.2). Изменения содержания категории “справедливая стоимость” (рассмотрено выше) дает основание назвать соответствующей справедливой стоимости оценку, которая будет формироваться на рынке продажи (4.2). Эдвардс и Белл такую оценку назвали максимально возможной стоимостью продажи. Выявленное различие раскрывает неоднозначность толкования описанных видов оценки объектов учета и объясняет причины установления соответствия девяти вариантов оценки российских авторов лишь семи видам оценок Эдвардса и Белла. Несмотря на это, важным итогом проведенной работы сле-

Таблица 3. Сравнение классификаций оценок по временной принадлежности

Временная матрица оценок			
Я.В. Соколова и В.Я. Соколова		Э.О. Эдвардса и Ф.В. Белла	
Время измеряемого факта и измеряемых условий	Вид оценки	Дата оценки, рынок, форма и место актива	Вид оценки
Прошлые в прошлом	1.1. Первоначальная (историческая) стоимость	Первоначальные затраты в прошлом, покупки	1.1. Историческая стоимость
Прошлые в настоящем	2.1. Сопоставимая оценка	Настоящая, в прошлом, покупка	1.2. Отвергнутые варианты
Прошлые в будущем	3.1. Остаточная стоимость	Будущая, в прошлом, покупка	1.3. Не имеет значения
Настоящие в прошлом	1.2. Восстановительная стоимость	Настоящая, текущая, покупки	3.2. Стоимость в настоящем
Настоящие в настоящем	2.2. Справедливая стоимость	Настоящая, текущая, покупки	3.2. Стоимость в настоящем
Настоящие в будущем	3.2. Ликвидационная стоимость	Настоящая, текущая, продажи	4.2. Максимально возможная стоимость продажи
Будущие в прошлом	1.3. Капитализированная рента	Завершенная, будущая, продажа	6.3. Ожидаемая стоимость
Будущие в настоящем	2.3. Реализационная стоимость	Настоящая, в будущем, продажа	6.2. Возможная стоимость продажи
Будущие в будущем	3.3. Ожидаемая стоимость	Завершенная, будущая, продажи	6.3. Ожидаемая стоимость

дует назвать уточнение содержания и области применения двух видов оценки, признанных американскими исследователями: (1.3) не имеющей значения для принятия управленческих решений и (1.2) отвергнутого варианта.

Заключение

Сравнительный анализ двух подходов к исследованию влияния времени на оценку в бухгалтерском учете позволил сделать несколько важных выводов:

1) установлено, что временные матрицы оценок, представленные в работах Эдвардса - Белла и Я.В. Соколова - В.Я. Соколова, имеют ряд существенных отличий как по параметрам построения, так и по отношению к полученным результатам. Американские ученые использовали большее количество параметров, что их технически привело к получению большего числа вариантов оценок, российские исследователи меньше параметров, но все полученные виды оценки подробно описали, раскрыв их содержание и область применения;

2) выявлено, что использование Эдвардсом и Беллом в качестве объекта оценки актива, трансформирующегося во времени в процессе производства, не позволило ученым выявить область применения двух видов оценки (остаточной стоимости и сопоставимой оценки), установленных Я.В. Соколовым и В.Я. Соколовым;

3) подтверждено отсутствие смысла в использовании в учете вариантов оценки объектов, формируемых в ценах продажи в прошлом

и ценах покупки в будущем, что обосновано Эдвардсом и Беллом.

Полученные результаты могут быть использованы в дальнейших исследованиях видов оценки объектов бухгалтерского учета, в финансовом анализе и в оценочной деятельности. Это необходимо, поскольку очевидно, что современная тенденция расширения совокупности применяемых методов (видов) оценки в учете определяется потребностью в многовариантном представлении информации для принятия решений пользователями учетной информации. В отношении современного множества учетной оценки можно перефразировать крылатое выражение, которое часто применяется в управленческом учете: "разные затраты для разных целей" на "разные оценки для разных целей". Главным направлением использования итогов данной статьи, как и всех работ, посвященных временному анализу оценок в учете, основу которого заложили Ф. Беста (Fabio Besta, 1845-1923) и Л. Гомберг (1866-1935)¹⁹, может быть конструирование новых видов оценок и более эффективное применение существующих.

¹ Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет. Краснодар, 2013. С. 24-25, 27, 110.

² Подробнее см.: Абдалова Е.Б. Исторический аспект развития категории учетной оценки // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. 2012. □ 3 (13). С. 255-261.

³ Александер Д., Бриттон А., Йориссен Э. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике : пер. с англ. Москва, 2005. С. 74.

⁴ Они встретились в 1950 г. в Принстонском университете (США), где годом ранее Белл завершил обучение и остался преподавать бухгалтерский учет. Эдвардс был старшим из них, он занимал должность преподавателя и до поступления в университет получил практический опыт управленческого учета, в 1951 г. он защитил кандидатскую диссертацию по проблемам измерения амортизации (*Peasnell K., Whittington G. The Contribution of Philip W. Bell to Accounting Thought // Accounting Horizons. 2010. Vol. 24, No. 3. P. 516.*)

⁵ См.: *Салманов О.Н.* Оценка стоимости акций по модели Эдвардса - Белла - Ольсона // *Сервис в России и за рубежом. 2012. □ 3 (30). С. 123-129; Иванов А.Е.* Критический обзор основных методов оценки гудвилла непубличных компаний, применяющих при планировании слияний и поглощений // *Финансовая аналитика: проблемы решения. 2014. □ 38 (224). С. 37; Волков Д.Л.* Теория ценностно-ориентированного менеджмента: финансовый и бухгалтерский аспекты. 2-е изд. Санкт-Петербург, 2008. С. 36.

⁶ См.: *Александр Д., Бриттон А., Йориссен Э.* Указ. соч. С. 76-77; *Edwards E.O., Bell P.W.* The theory and measurement of business income. New York ; London, 1995. P. 77.

⁷ Там же. С. 76-77; P. 77-79.

⁸ Указанный номер означает положение оценки в табл. 1.

⁹ *Александр Д., Бриттон А., Йориссен Э.* Указ. соч. С. 76; *Edwards E.O., Bell P.W.* Op. cit. P. 78.

¹⁰ В скобках приводится объяснение Эдвардса и Белла причины отсутствия значения комментируемого вида оценки актива (по: *Александр Д., Бриттон А., Йориссен Э.* Указ. соч. С. 76-77; *Edwards E.O., Bell P.W.* Op. cit. P. 78-79).

¹¹ См. подробнее: *Карельская С.Н.* Концепции поддержания капитала: история и современность // *Аудиторские ведомости. 2014. □ 8. С. 23-35.*

¹² См.: *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. Москва, 2003; *Соколов В.Я.* Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии. Санкт-Петербург, 2006; *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. Москва, 2010.

¹³ *Соколов В.Я.* Указ. соч. С. 59-60.

¹⁴ Там же. С. 60.

¹⁵ См.: *Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Коршунова Т.Н.* Исторические аспекты формирования требований к учетной политике и оценке объектов учета // *Международный бухгалтерский учет. 2014. □ 18. С. 8; Международные стандарты финансовой отчетности 1998 : изд. на рус. яз. Москва, 1998. С. 739.*

¹⁶ МСФО (IFRS) 13 “Оценка справедливой стоимости”: “Настоящий стандарт дает определение справедливой стоимости как цены, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки”.

¹⁷ См.: *Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Коршунова Т.Н.* Указ. соч.; *Дюкина Т.О., Солдатенкова О.В.* Нематериальные активы: справедливая стоимость и способы оценки // *Бизнес. Образование. Право: Вестн. Волгоградского института бизнеса. 2014. □ 3 (28). С. 196-199.*

¹⁸ *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет... С. 102-103.

¹⁹ См.: *Соколов В.Я.* Теоретические начала... С. 60.

Поступила в редакцию 04.11 2015 г.