

Д. А. Львова

канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

ЦЕННОСТЬ И ОЦЕНКА В КЛАССИЧЕСКОЙ ПОЛИТИЧЕСКОЙ ЭКОНОМИИ И В УЧЕТЕ

Нет сомнения, что экономисты принесли пользу, провозгласив некоторые истины, обратив внимание людей на предметы общепользные, вызвав суждения хотя и тщетные, но проложившие стезю к понятиям более правильным.

Жан Батист Сэй

Человек всему знает цену, но ничто не в состоянии оценить.

Оскар Уайльд¹

Нет нужды доказывать, что политическая экономия и бухгалтерия — две отрасли экономической науки, связанные между собой², но взаимосвязь эта становится не столь очевидной, когда мы пытаемся интерпретировать содержание и эволюцию конкретных учетных категорий. Может показаться, что между этими науками нет буквальных категориальных и (или) методологических пересечений, но вероятнее иное — и такова основная посылка данной статьи — координаты этих пересечений не были изначально определены как в бухгалтерских, так и в политэкономических трактатах. И лишь одна работа по бухгалтерии эпохи классической политэкономии была исключением.

Эта статья продолжает работу, посвященную исследованию влияния положений классической политической экономии на методологию бухгалтерского учета³. Как и прежде, в ней рассматриваются в основном идеи двух авторов: с одной стороны — политэконома Ж. Б. Сэя (1767—1832), с другой — автора бухгалтерского трактата П. Цветаева (?—?)⁴. Конкретной проблемой, в рамках которой соотносятся идеи данных авторов, выбрана экономическая категория ценности и ее преломление в бухгалтерской оценке.

¹ Эпиграф к главе «Оценка как задача счетоводства и счетоведения» книги Я. В. Соколова «Основы теории бухгалтерского учета» (Соколов, 2000, с. 197).

² Чтобы убедиться в этом, достаточно заглянуть в работы известных экономистов и историков экономики В. Зомбарта, М. Вебера, Й. Шумпетера, Дж. Хикса.

³ Первая статья опубликована в третьем номере журнала «Финансы и бизнес» за 2014 г. (Львова, 2014).

⁴ Об истории этого трактата и его значении для российской бухгалтерии см. (Львова, 2014).

* * *

Богатство и ценность — краеугольные положения теории Сэя, как, впрочем, и классической политэкономии в целом. Ценность в системе категорий того времени являлась родовым свойством богатства. Сэй не случайно начинает изложение «Начальных оснований политической экономии» с ответа на вопрос «Что составляет богатство и что есть ценность?». Первенство этого вопроса указывает на приоритетное значение категорий «богатства» и «ценности» в теоретических построениях Сэя, а формулировка вопроса — на сопряженность названных категорий.

Категорию богатства по традиции времени Сэй распространяет на все блага, которыми человек может пользоваться, и в этом широком смысле суть богатства составляют в том числе такие неизмеримые блага, как здоровье и веселость. От широкого понятия он отличает собственно богатство как предмет политической экономии. Оно у Сэя «состоит из вещей, находящихся в чьем-либо владении и кои имеют признанную известную ценность» (Сэй, 1828, с. 2).

Сэй определял ценность через категорию полезности. Отвечая на вопрос о том, как присваивается ценность предмету, он писал: «...сообщением оному полезности, каковой он не имел прежде». А на вопрос, как увеличивается ценность вещей, следовал ответ: «...увеличением той степени полезности, какую они имели до приобретения ее» (Там же, с. 3). Цветаев вторит Сэю и пишет: «Ценность определяется количеством пользы, доставляемой нам вещами» (Цветаев, 1837, с. 6). Однако это утверждение не получает у него развития и сама фраза производит впечатление брошенной автором, так как заметно выпадает из контекста. Важная для экономической теории¹, она, очевидно, не дала Цветаеву ключа к построению системы бухгалтерских оценок.

Изучение количественных способов выражения ценности, без которых немислима бухгалтерия, в начале XIX в. оставалось делом будущего. Лишь спустя сто лет Р. М. Орженцкий напишет: «Всякая ценность сводится к оценке, и, таким образом, исследование ценности должно исходить из исследования процесса оценки» (Орженцкий, 1903, с. 202). Возвращаясь к исследуемому периоду и Цветаеву, заметим, что он посвятил вопросам оценки один из разделов своей работы под названием «Таксировка». При этом под таксировкой он понимал определение цены (Цветаев, 1837, с. 82).

Цветаев различал три вида цен:

- трудовую цену;
- барышную цену;
- произвольную цену.

Идеи Цветаева, связанные с исчислением указанных цен, по характеру и стилю изложения, а также месту в тексте трактата формулируются по завершении примеров. Эти идеи уместно назвать правилами (см. табл. 1).

Термин «трудовая цена» Цветаев ввел в свой трактат, вероятно, под влиянием не Сэя, а Смита. Последний утверждал, что «действительная стоимость всех различных составных частей цены определяется количеством труда, которое может купить или получить в свое распоряжение каждая из них» (Смит, 2008, с. 52). Сэй критически относился к смитовскому определению цены и ценнос-

¹ По справедливому наблюдению Й. А. Шумпетера, аналитические усилия классических политэкономов были направлены на объяснение меновой ценности (Шумпетер, 2004, с. 772). Сэй в своей интерпретации ценности акцентировал внимание на полезности и спросе в противоположность преимущественному вниманию английских экономистов (А. Смита, Д. Рикардо) к затратам и предложению (Блауг, 2008, с. 288). Его идеи, как полагают историки экономики, восходят к истокам теории предельной полезности (Шумпетер, 2004, с. 787).

Таблица 1

Оценки в бухгалтерии П. Цветаева¹

Виды оценок	Правила оценок товаров и произведений				
Трудовая цена	Цена приобретаемых/производимых товаров				
	<i>Правило 1.</i> Трудовая цена есть совокупная цена трудов на произведение и (или) доставление товаров (с. 82) ²				
	Цена доставленного из определенного места товара	Цена нового произведения	Цена фрахта (гадательная цена)	Цена страховщика (актуарная)	Средняя цена (цена остатков товаров)
	<i>Правило 2.</i> Цена доставки пропорциональна цене покупки (с. 88)	<i>Правило 3.</i> Цена нового произведения равна цене потребленных на него материалов (т. е. ресурсов. — Д. Л.) (с. 89). <i>Правило 4.</i> Трудовая цена каждого произведения пропорциональна цене каждого из них, существующей на рынке (с. 90)	<i>Правило 5.</i> Цена фрахта равна цене количества потребляемых капиталов вперед и несколько гадательно (с. 90)	<i>Правило 6.</i> Страховщик определяет цену через вычисление вероятностей об имеющих случиться несчастиях (с. 90)	<i>Правило 7.</i> Средняя цена равна сумме цены, деленной на сумму меры (с. 93)
Барышная цена	<i>Правило 8.</i> Барышная цена есть разность между ценами трудовой и ходячею, зависящею от согласия продавца с покупщиком (с. 92—93)				
Произвольная (ходячая) цена	<i>Правило 9.</i> Произвольная или ходячая цена вещей возвышается, чем больше на них требователей и чем больше они имеют доходов, а понижается, напротив, чем больше предлагается одного товара на покупку, и чем меньше потребители имеют доходов. Соединяет в себе сумму цен трудовой и барышной (с. 92)				

ти как количества труда, полагая, что, таким образом, останутся неучтенными элементы ценности, труда не требующие. Он считал необходимым использовать в этом случае иное, более широкое понятие: «Изыскивая, что бы такое давало вещам сию ценность, — писал Сэй, — Смит находит, что она происходит от человеческого труда, который надлежало бы ему назвать *промышленностью*, ибо слово *промышленность* обнимает части, коих слово *труд* не объемлет» (Сэй, 1826, с. 250).

Сэй оперировал термином «издержки производства» (*frais du production*), под которыми понимал «ценность происходящих служений, кои надлежало потребить для создания произведения» (Сэй, 1828, с. 35). Это определение он дополнил кратким, но важным комментарием: «Предприниматель, платя за сии служения, делает затрату» (Там же). Цитируемые фрагменты позволяют убедиться в том, что Сэй здесь описывал «затратную оценку». Она подразумевает отождествление стоимости с себестоимостью, или, как писал, характеризуя такой подход к оценке, Соколов, «с совокупностью понесенных затрат на приобретение оцениваемого объекта» (Соколов, 2000, с. 201).

Трудовая цена Цветаева, по существу, являла собой издержки производства в том смысле, в каком их понимал Сэй, а термин в духе Смита не только не примирал теории двух известных экономистов, а, напротив, лишал ясности методо-

¹ Составлено по: (Цветаев, 1837).

² В скобках указаны номера страниц в книге Цветаева.

логический подход автора трактата «Начальные основания счетоводства» к оценке.

Правила формирования «трудовой цены» Цветаев рассматривал применительно к двум каналам поступления предметов (запасов в современном понимании): покупке и производству. «Трудовая цена» покупки складывалась у Цветаева из собственно расходов по приобретению предметов и расходов по их доставке. В этом определении содержится бухгалтерская трактовка расходов на покупку, вытекающая из описания торговли как Сэем, так и самим Цветаевым.

Действия торговой промышленности, как их понимал Сэй, состояли в том, чтобы покупать произведение (товар) в таком месте, где оно имеет низкую цену, и перевозить его в другое, где цена выше (Сэй, 1828, с. 15). Выражая ту же мысль, Цветаев придает ей бухгалтерскую определенность: «...все старание торговца состоит в том, чтобы привезти товар из мест отдаленных, в коих он может приобретать его по самой дешевой цене, доставить в место продажи; к цене, употребленной на покупку в отдаленном месте, прибавить цену издержек, употребленных на доставку, и продавать с выгодой» (Цветаев, 1837, с. 84).

Цветаев обратил внимание на расходы по доставке как составную часть затрат на приобретение товара. До него авторы трактатов по бухгалтерии¹ не рассматривали данные расходы в связи с исчислением стоимости товара, а относили их по большей части на уменьшение прибыли (в наклад). Цветаев, как и Сэй, исходил в своих рассуждениях из того, что нельзя производить и продавать товар себе в убыток. Ценность продукта, писал Сэй, должна по крайней мере равняться издержкам его производства. Сходными были суждения Цветаева: «...должно знать пределы самой низкой цены; ибо продавать вещи ниже цены трудов, на произведение употребленных, долгое время невозможно» (Цветаев, 1837, с. 82).

Необходимость расчета минимальной цены продажи товара побуждала к тому, чтобы сделать его центром притяжения издержек. И Цветаев первым ставит вопрос о калькулировании покупной цены товара. При определенной, свойственной времени наивности ход его мыслей был верным. Он осознавал необходимость распределения транспортных расходов между разными товарами и сложность этого расчета.

«Разделение цены на дробное количество не трудно, — читаем в трактате Цветаева, — когда привезенный товар состоит из одинаких вещей, а ежели из разных, то труднее. Для этой цели купцы употребляют особый счет, называемый фактурою, которая не что другое, как история издержек приобретения и доставки. Она состоит из *калькуляции*, исчисляющей издержки приобретения и доставки из отдаленного места в место продажи и расчета, определяющего, почему каждая из доставленных вещей обошлась и должна продаваться в раздробь» (Там же, с. 83—84).

Цветаев полагал, что распределение расходов по доставке между товарами следует производить пропорционально ценам поставщика (Там же, с. 88). Таким образом, он первым обосновал необходимость применения условной базы распределения расходов там, где невозможно их прямое отнесение на калькулируемый объект. Ниже воспроизведен предлагаемый им расчет, иллюстрирующий второе правило Цветаева (см. табл. 2).

Для начала Цветаев исчислил отношение между нетто-стоимостью всех товаров и стоимостью тех же товаров с учетом дополнительных трат — брутто-стоимостью:

$$6982,50 \text{ (нетто-стоимость)} / 7281,97 \text{ (брутто-стоимость)} = 0,959.$$

¹ См., напр.: (Ключ коммерции..., 1783; Почтенный купец..., 1790; Арнольд, 1809; Ахматов, 1809).

Таблица 2

Пример калькуляционного расчета покупной цены товара¹

Фактура №		
для Московского купца N.N. Куплено мною в С.-П.-Бурге и послано, с прикащиком А. А. в Москву, Января дня 1837 года		
Куплено:		
1-е Сахару рафинаду бочка, № 500, в 1250 фунтов, за.....	1282	50
2-е Кофе Сен-Доминго 10 пудов, по 27 рублей, на.....	2700	—
3-е Вина красного медака St. Julien, 5 тонн в 4 оксофта, по 600 рублей, на....	3000	—
Итого на....	6982	50
Комиссионер Б. Б.		
При доставке издержано:		
На застрахование всей покупки на счет Г-на N.N. по 1%, всего.....	69	82 ¹ / ₂
Пошлины в таможене по 2%...	139	65
За провоз подряжено по 85 коп. с пуда, всего.....	85	—
В дороге на мелкие издержки употреблено.....	5	—
Итого.....	299	47 ¹ / ₂
А все стоит....	7281	97 ¹ / ₂
Прикащик А. А.		
Следовательно, обошлось:		
1. Сахар, 6982 руб. 50 к. : 7281 руб. 97 к. = 1282 р. 50 к.	1337	50 ³ / ₄
2. Кофе, 6982 р. 50 к. : 7281 р. 97 к. = 2700	2815	79 ³ / ₄
3. Вино, 6982 р. 50 к. : 7281 р. 97 к. = 5000	3128	66 ² / ₄
Итого	7281	97 ¹ / ₂
Поэтому продавать должно:		
1 фунт сахару — — — по 1 руб. 7 ⁴ / ₂₅		
1 пуд кофе — — — — — 281 — 60 — —		
1 оксофт вина — — — — — 728 — 7 ⁵ / ₈ — —		
Бухгалтер В. В.		

Далее этот коэффициент (не указан в примере) он использует для расчета брутто-стоимости каждого отдельного товара. Исходной цифрой всякий раз была нетто-стоимость того или иного товара. Например, для сахара этот расчет выглядел следующим образом:

$$1282,50 \text{ (нетто-стоимость сахара)} / 0,959 = \\ = 1337,50^{3/4} \text{ (брутто-стоимость сахара с расходами по доставке)}^2.$$

В приведенной иллюстрации формула для подсчета стоимости отдельных товаров, включающей покупную цену и расходы по доставке, выглядит не вполне корректной, но тем не менее она позволяет воспроизвести логику, которой руководствовался автор.

Цветаеву принадлежит одна из ранних — если не самая ранняя — попытка на страницах книги установить порядок исчисления себестоимости продукции: «цены нового произведения». Основу ей положили рассуждения об отличиях производственного потребления ресурсов от товароборота. «Мануфактурист, издер-

¹ Воспроизведено по: (Цветаев, 1837, с. 85—88).

² Заметим, что в современных методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н) описана схожая методика расчета распределения транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) на стоимость запасов. Отличие состоит в том, что согласно методическим указаниям вычисляется сумма ТЗР, относящаяся к отдельному виду запасов или их группе, которая далее присоединяется к учетной стоимости этих запасов. Цветаев определял стоимость товаров с ТЗР в одном расчете.

живая капитал на производство нового товара, — писал он, — делает исчисление трудовой цены в нем иначе, нежели торговец. Посредством своей Фабрики он разрушает старое и производит новое; а потому всю цену разрушенных вещей должен восстановить в новом произведении, включая в то число и цену употребленного капитала невестественного и услугу капитала положенного¹» (Там же, с. 88). Понимание производства как разрушения, а затем реинкарнации издержанного капитала открывало путь к интерпретации затрат как неденежных расходов.

Цена нового произведения у Цветаева равнялась цене потребленных на него материалов (третье правило оценки), но здесь надо иметь в виду характерную для трактатов того времени вольность в применении терминов. То, что на одной странице трактата названо материалами, на других присутствует под именем капиталов, ценностей, потреблений, трудов или вещей. Впрочем, это терминологическое разнообразие не затеняет новаций Цветаева. Еще Й. А. Шумпетер, анализируя труды классиков политэкономии, писал о «бесполезности “охоты” за значениями слов, которыми мы тем не менее не можем себе позволить пренебречь полностью» (Шумпетер, 2004, с. 821).

Если отвлечься от терминов, следует обратить внимание на новшества Цветаева, которые касаются учета расходов, известных в современной практике под названием косвенных. Обращение к ним навеяно скорее не экономической теорией (классики политэкономии не занимались бухгалтерскими проблемами распределения затрат), а потребностями практики. Вместе с тем, решая практические проблемы, Цветаев стремится построить бухгалтерию на экономических основаниях. Авторы других бухгалтерских трактатов — а эти трактаты были по большей части руководствами по бухгалтерии без претензий на теоретические основы, — следуя заданному шаблону, не усматривали особенностей этих расходов и не описывали их. Цветаев, исходя из положений экономической теории, сосредоточил внимание на себестоимости и, будучи бухгалтером, усовершенствовал ее расчет.

Он прежде всего сформулировал проблему учета и распределения затрат между отдельными изделиями (произведениями). «Такое расчленение (отнесение затрат. — Д. Л.) при одном произведении очень легко, — писал он, — но ежели из одних и тех же материалов происходит несколько произведений, тогда определение цены каждого затруднительнее» (Цветаев, 1837, с. 89). Далее он иллюстрирует свои рассуждения примером: «Положим, материалы А, В, С и D, а произведения Н и G; тогда Н и G вместе будут стоить столько же, сколько стоили А, В, С и D. Но чего будут стоить Н и G порознь? Если потребленную на произведение их цену разделить на каждого из них поровну, то случиться может, что G тотчас будет раскуплено, а Н останется и производительно потерпит от него убытки; напр., если G будет масло, а Н жмых, или избойна, выходящая из пододного пресса. Поэтому для определения цены каждому произведению должно соображаться с существующею им ценою на рынке» (Там же).

В цифрах пример распределения косвенных расходов по Цветаеву имеет следующий вид:

Издержки: А = 5 р., В = 2,5 р., С = 1,25 р., D = 3 р.

Общая себестоимость: G + H = 5 + 2,5 + 1,25 + 3 = 11,75 р.

Цена продажи: G = 12 р., H = 3 р., «все же по 15 р.».

Распределение издержек «по пропорции, тройному правилу»:

$$12 / (15 / 11,75) = 9,40 \text{ р.}$$

$$13 / (15 / 11,75) = 2,35 \text{ р.}$$

$$11,75 \text{ р.}$$

¹ Об экономической классификации капитала в бухгалтерии П. Цветаева см.: (Львова, 2014).

Для расчета Цветаев применяет так называемое тройное правило, когда в одной пропорции объединяются три числа, одно из которых одновременно выступает в роли делимого и делителя.

В этом примере Цветаев рассматривает влияние выбора способа распределения косвенных расходов между изделиями (произведениями) на финансовый результат от продаж. В качестве базы распределения Цветаев предложил использовать рыночную цену произведений, сформулировав следующее правило: «...трудовая цена каждого произведения пропорциональна цене каждого из них, существующего на рынке» (Там же, с. 90). Этот выбор позволяет предположить, что идею исчисления стоимости продукта по затраченному труду не так легко воплотить; у Цветаева, во всяком случае, она не нашла последовательного и полного применения.

Опираясь на предложенную Сэем классификацию видов потребления, Цветаев построил отраслевую структуру счетоводства. Рассмотренные выше правила оценки в «промышленном» («коммерческом» в современной терминологии) счетоводстве, разделенном на мануфактурное и торговое, он дополнил кратким изложением подходов к оценке в транзитной («спедиционной») и страховой бухгалтериях.

Для каждой из этих отраслей он нашел свои способы определения себестоимости (трудовой цены). Его правило (пятое по счету), предназначенное транзитной бухгалтерии звучало так: «Спедитор, занимающийся транзитную промышленностью, определяет цену фрахта ценою количества потребляемых капиталов, вперед и несколько гадательно» (Там же). Гадательность, т. е. неопределенность, здесь не что иное, как выражение, описывающее предполагаемую, мы бы назвали ее плановой или сметной, цену.

Описание методики расчета «гадательной» себестоимости фрахта у Цветаева в основном повторяет то, что он изложил применительно к производственной себестоимости. Небольшие дополнения коснулись только капитала положенного. Здесь он поясняет, что есть потребление указанного капитала. Приведем цитату, которая дает представление о сущности и потреблении положенного капитала в понимании Цветаева: «Например, пусть положенный капитал состоит из дороги, перевозных машин, зданий и орудий, транспортной конторы и т. п.; цена порчи, предполагаемой при операции транзита = А руб.». Итак, Цветаев полагал, что потребление положенного капитала исчисляется через некоторую «цену порчи» — расход на износ. В цитируемом фрагменте он включает долю положенного капитала, подлежащую компенсации вследствие износа, в «трудо-вую цену», т. е. признает этот расход частью себестоимости. Однако уже на следующей странице он рекомендует принять эту долю в расчет при определении наценки (барыша), учитывая, что в будущем придется компенсировать «естественную убыль капитала положенного», замечаемую «только по истечении многих лет, когда нет уже возможности возратить ее» (Там же, с. 91). Цветаев близок к пониманию механизма амортизации, но в части источников ее возмещения он не смог сформировать определенной позиции. Экономическая теория того времени не давала достаточных оснований для практических решений в области амортизации. Сэй, воззрения которого составляли фундамент цветаевской бухгалтерии, задавался вопросом: «Проценты и постепенное уменьшение ценности машин и строений не уменьшают ли непрерывно положенного капитала?» И отвечал на него так: «Действительно, уменьшают; но при хорошем управлении предприятия, часть ценности произведений употребляется на поддержание сей части капитала, если не для совершенного сохранения оно, то, по крайней мере, для приведения в состояние служить к тому же употреблению, как и прежде...» (Сэй, 1828, с. 26).

В этом суждении Сэя нет определенности, в которой нуждалась бухгалтерия, но Шумпетер нашел ему оправдание. «Все, что намеревался сделать Сэй, — писал он, — это указать на фундаментальное значение понятия “валового” дохода» (Шумпетер, 2004, с. 825). Шумпетер отмечал недостаточность теоретических посылок относительно амортизации также у Смита и Рикардо (Там же, с. 785, 824). Тем более бухгалтерия Цветаева не могла превзойти экономическую теорию, которую почитала за основание.

Обзор идей Цветаева относительно особенностей отраслевой бухгалтерии будет неполным, если не упомянуть предложенное им правило определения трудовой цены в страховании (шестое в таблице). «Страховщик, — читаем у Цветаева, — определяет цену через вычисление вероятностей об имеющих случиться несчастиях» (Цветаев, 1837, с. 90). Это правило, по существу, предопределило практику применения в страховой отрасли актуарных оценок.

Последнее — седьмое — правило расчета трудовой цены предназначалось для расчета стоимости товаров при отпуске. Это правило разъясняет достаточно длинный фрагмент текста, но его следует привести целиком, иначе могут возникнуть сомнения в том, что метод оценки товаров при отпуске, известный сегодня как средняя стоимость, мог быть описан еще в начале XIX в. Итак: «Цены вещей изменяются еще от соединения однородных, но разноценных товаров. Напр., в продажу было назначено 50 ф. сахару по 115 коп. на 57 р. 50 к.; из них поступило в расход по той же цене 30 ф. на 34 р. 50 к., затем оставалось 20 ф. на 23 руб.; к ним в приход того же сахару поступило 40 фунт. по 125 к. на 50 руб. Теперь спрашивается: почему обходится каждый из остающихся 60 ф.? Ответ: если 25 р. + 50 р. = 73 р. Разделить на 60 ф., то цена каждого фунта будет $73 : 60 = 121 \frac{2}{3}$ коп., то есть сумма цены будет делиться на сумму меры — и частное показывает *среднюю цену*» (Там же, с. 93). Такого детального описания расчета стоимости товара при отпуске и остатка товара ни до Цветаева, ни долгое время после в бухгалтерских трактатах не было.

В приведенной таблице оценок Цветаева помимо трудовой цены указаны «барышная» и «произвольная» (которую Цветаев, следуя переводу Сэя 1828 г., называл еще и «ходячей»). «Барышная цена» («наценка» в современной интенции) связывает «трудовую» и «ходячую» цену по обычаям свободного рынка (определение барышной цены по Цветаеву представлено в таблице как правило 8). Цветаев в духе времени и по Сэю описывает механизм рыночного ценообразования: «Цена вещей возвышается, чем больше на них требователей и чем больше они имеют доходов, а понижается, напротив, чем больше предлагается одного товара на покупку и чем меньше потребители имеют доходов; этим способом определяется цена *произвольная, ходячая*, соединяющая в себе сумму цен *трудовой и барышной*; след., *барышная* цена есть разность между ценами *трудовой и ходячей*, зависящую от согласия продавца с покупщиком» (Там же, с. 92—93).

«Ходячая» цена занимала особое место в цветаевской бухгалтерии. Она являлась у него основанием для переоценки капитала товарного и капитала положенного, т. е. тех видов капитала, которые могли быть подвержены влиянию изменения цен. Цветаев в этом случае следовал правилу, вытекающему, как и многое в его бухгалтерии, из учения Сэя. «Каким образом узнает предприниматель промышленности, увеличивается или уменьшается его капитал?» — задавал Сэй свой очередной вопрос в воображаемом диалоге с читателем. «Посредством сметы (*inventaire*)¹, т. е. посредством обстоятельного исчисления всего его состояния, в коем случае всякая вещь полагается в своей *ходячей* це-

¹ Здесь очевидна погрешность перевода Сэя от 1828 г. Слово *inventaire* следовало перевести буквально — инвентарь.

не», — разъяснял он же в ответе. И далее, в следующем вопросе: «Для чего сия оценка необходима со времени предприятия промышленности?» И вновь ответ: «...главная часть капитала предпринимателя в продолжении года переменяет вид, съестные припасы, товары, принадлежащие ему суть ценность, которая была потреблена производительным образом. Итак, должно сравнить сию ценность с происшедшею от нее, чтобы узнать, увеличилась или уменьшилась ценность капитала» (Сэй, 1828, с. 30).

В актуальном ныне бухгалтерском споре о том, какую из двух оценок — историческую (первоначальную) или текущую (рыночную) — следует применять для выведения итогов работы предприятия, Сэй, а с ним и Цветаев высказывались за рыночную цену.

Заключение

Оценка — один из самых сложных и проблемных методов учета в современной теории и практике. Она развивается, обогащаясь все новыми способами, и трудно предположить, что начало многим из них было положено в далеком прошлом.

Из авторов прошлого более других мы должны отдать должное П. Цветаеву и его трактату «Начальные основания счетоводства», незаслуженно забытому и не вовлеченному в последующий научный анализ. Цветаев, вдохновленный экономическим учением Сэя, был первым, кто выделил бухгалтерскую оценку в качестве специального предмета изложения. Другие известные авторы бухгалтерских трактатов, изданных много позднее цветаевского, обычно упоминали об оценке вскользь, не вдаваясь в подробности ее исчисления. Ему же принадлежит множество новаций в этой области бухгалтерии, которые включают:

- классификацию бухгалтерских оценок;
- отраслевой подход к определению себестоимости;
- методику расчета фактической стоимости (трудовой цены) для покупных и произведенных товаров;
- использование в оценке условных расчетов;
- распределение расходов на доставку между отдельными видами приобретаемых товаров;
- идентификацию и распределение косвенных производственных расходов;
- возможность применения плановых (сметных) оценок;
- допущение возможности актуарных оценок;
- использование средней оценки при исчислении стоимости отпускаемых товаров и их остатка;
- переоценка положенного (постоянного) и товарного капиталов, доведение их величины до рыночной стоимости.

Одни из этих новаций были прямо подсказаны классической политэкономией, другие являлись развитием в практическом русле ее положений, третьи показывали, что теоретические построения не всегда выдерживают проверку практикой. Работа Цветаева проясняет сложный механизм влияния политэкономии на бухгалтерскую науку.

Источники

Арнольд К. И. Самоучитель бухгалтерии, сочиненный на немецком языке практической коммерческой академии основателем, титулярным советником Карлом Иоанном Арнольдом и переведенный на российский язык в одной же Академии. М., 1809.

Ахматов И. Итальянская, или Опытная бухгалтерия. Содержащая: простую и двойную, или итальянскую бухгалтерию. Объяснение: коммерческих, технических терминов... Издано с по-

мощью славнейших авторов де-Лапорта и Крузе. В пользу российского купечества Иваном Ахматовым. СПб., 1809.

Блауг М. 100 великих экономистов до Кейнса / пер. с англ. под ред. А. А. Фофонова. СПб., 2008.

Ключ коммерции, или торговли, то есть Наука Бухгалтерии, изъясняющая содержание книг и производение счетов купеческих. СПб., 1783.

Львова Д. А. Идеи классической политической экономии в бухгалтерии // *Финансы и бизнес.* 2014. № 3. С. 151—159.

Орженцкий Р. М. Учение об экономическом явлении. Введение в теорию ценности. Одесса, 1903.

Почтенный купец, или Бухгалтерия, показующая, каким образом производить собственной, по комиссиям или товарищеский торг, как в государстве, так и вне оногo, водою и сухим путем / пер. с нем. М., 1790.

Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 2008. (Воспроизведено по изданию: *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1962).

Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2000.

Сэй Ж. Б. Начальные основания политической экономии, или Дружеские беседы о производстве, разделении и потреблении богатств в обществе. Трактат Политической Экономии. М., 1828.

Сэй Ж. Б. Предварительное рассуждение о политической экономии // *Северный архив.* 1826. Ч. 24.

Цветаев П. Начальные основания счетоводства, для хозяев, торговцев и промышленников вообще. М., 1837.

Шумпетер Й. А. История экономического анализа: в 3 т. / пер. с англ. под ред. В. С. Автономова. СПб., 2004. Т. 2.