

ИСТОРИЯ ОЦЕНКИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ КАК ОТРАЖЕНИЕ ПРИЧИННО-СЛЕДСТВЕННЫХ СВЯЗЕЙ МЕЖДУ ЕЕ ЭВОЛЮЦИЕЙ И ЭТАПАМИ РАЗВИТИЯ МИРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

Татьяна Юрьевна ДРУЖИЛОВСКАЯ ^{а,*},
Эмилия Сергеевна ДРУЖИЛОВСКАЯ ^б

^а доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета,
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет
имени Н.И. Лобачевского (ННГУ),
Нижний Новгород, Российская Федерация
tdruzhilovskaya@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>
SPIN-код: 9413-9457

^б кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета,
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет
имени Н.И. Лобачевского (ННГУ),
Нижний Новгород, Российская Федерация
druzhilovskaya@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>
SPIN-код: 1920-6223

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 646/2020
Получена 12.11.2020
Получена в
доработанном виде
20.11.2020
Одобрена 30.11.2020
Доступна онлайн
15.12.2020

УДК 657:336.717
JEL: M41

Аннотация

Предмет. Проблемы, связанные с историей оценки как элемента метода бухгалтерского учета.

Цели. Выявление причинно-следственных связей между этапами развития подходов к оценке объектов учета и наиболее значимыми событиями в мировой экономике.

Методология. Методология исследования включает в себя следующие методы: критический анализ, синтез, сравнение, наблюдение, метод аналогий.

Результаты. Представлена систематизация этапов эволюции подходов к оценке в процессе исторического развития бухгалтерского учета. Выделены этапы, характеризующиеся качественно различными подходами к оценке объектов бухгалтерского учета. Охарактеризованы подходы к оценке объектов учета на выделенных этапах эволюции оценки. Выделены и обоснованы виды оценок объектов учета, применяемые на различных этапах эволюции оценки. Выявлена и обоснована причинно-следственная связь между качественно различными этапами эволюции оценки объектов учета и наиболее значимыми событиями в мировой экономике.

Область применения. Полученные результаты имеют как прикладную, так и теоретическую сферы применения в области бухгалтерского финансового учета.

Выводы. В процессе исторического развития бухгалтерского

Ключевые слова:

оценка, эволюция
оценки объектов
бухгалтерского учета

учета можно выделить этапы, характеризующиеся качественно различными подходами к оценке объектов бухгалтерского учета. Существует причинно-следственная связь между эволюцией оценки объектов бухгалтерского учета и развитием мировой экономики. Постепенное усложнение экономических взаимоотношений в обществе, расширение и усложнение процессов производства и товарного обмена приводят к усложнению подходов к оценке объектов бухгалтерского учета и расширению спектра применяемых оценок. Это обуславливает поиск мировым сообществом наилучших способов оценки для различных объектов учета и развитие методологического обоснования подходов к их определению.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. История оценки в бухгалтерском учете как отражение причинно-следственных связей между ее эволюцией и этапами развития мировой экономики // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – Т. 23, № 12. – С. 1383 – 1403.

<https://doi.org/10.24891/ia.23.12.1383>

Постановка проблемы исследования и степень ее разработанности

Многие проблемы современности не могут быть решены без изучения истории их возникновения. И для решения проблем современного бухгалтерского учета большое значение имеет изучение его истории. Исследованию истории бухгалтерского учета посвящено немало научных трудов, в которых рассматриваются различные вопросы его развития.

В настоящей статье исследована эволюция одного из важнейших элементов метода бухгалтерского учета – оценки. Вопросы истории развития подходов к оценке вызывают неизменный интерес ученых на протяжении последних десятилетий^{1,2} [1–8]. В ряде трудов рассматриваются отдельные аспекты истории оценки, например, такие как история развития ее отдельных видов³ [2, 9–15], эволюция оценки в конкретных исторических периодах [1, 16–20], история развития оценки в конкретных странах [3–5, 21, 22].

В данной работе сделан акцент на исследовании закономерностей развития подходов к оценке на общемировом уровне и выявлении причинно-

¹ Соколов Я.В. *Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов*. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

² Соколов Я.В., Соколов В.Я. *История бухгалтерского учета: учебник*. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

³ Deliboltoyán A., Kuter M.I. Historical Beginnings of Bookkeeping Depreciation. III International Conference on Luca Pacioli in Accounting History: III Balkans and Middle East Countries Conference on Accounting and Accounting History. Istanbul, June 19–22, 2013. Conference Proceedings, 2013, Vol. 2, pp. 1449–1464.

следственных связей между наиболее существенными этапами ее эволюции и наиболее значимыми событиями в мировой экономике.

Результаты исследования

Проведенное исследование показало, что можно выделить этапы, характеризующиеся качественно разными подходами к оценке в бухгалтерском учете, тесно связанными с определенными событиями, произошедшими в мировой экономике. Эти этапы и их связь с динамикой мировой экономики отражена в *табл. 1*.

Проанализируем причинно-следственные связи между эволюцией подходов к оценке в бухгалтерском учете и динамикой мировой экономики.

Согласно общему мнению историков охота и собирательство примерно в VIII–III тысячелетиях до н. э. постепенно преобразовались в скотоводство и земледелие и к IV и III тысячелетиям до н. э. возникли первые рабовладельческие государства. Возникновение скотоводства и земледелия в IV тысячелетии до н. э. привело к разделению труда, которое в свою очередь обусловило появление товарных отношений. При товарных отношениях появляется необходимость сопоставления различных товаров в целях соизмерения их ценности, что является отправным пунктом использования подходов к оценке обмениваемых объектов, хотя эти подходы в глубокой древности носили стихийный, неосознанный характер.

Натуральный обмен разнообразными продуктами неизбежно влечет сложность соизмерения их ценности. Как результат преодоления этой сложности в обществе начинают использоваться в качестве единиц измерения ценности всех товаров отдельные товары, обладающие свойством повышенного спроса. Именно такие товары становятся эквивалентами денежных средств в древнем обществе. И именно с начала использования таких товаров берет, по нашему мнению, начало своего развития оценка как перевод объекта в измеритель, хотя и не денежный, но эквивалентный ему.

Если рассматривать вопрос о том, как именно формировалась стоимость обмениваемых товаров, то есть какие виды оценки применяли до VIII в. до н. э., то целесообразно назвать такой вид оценки как некий прообраз рыночной стоимости. Полагаем, что напрямую такую оценку нельзя назвать рыночной стоимостью в современном смысле этого термина. Рыночная стоимость может быть определена на активном рынке, однако в рассматриваемый период далеко еще не сложился тот развитый рынок, на котором может быть определена рыночная стоимость всех объектов. Вместе с тем оценка, которая применялась с появлением товаров – всеобщих эквивалентов во время товарообменных операций, по экономическому

содержанию близка именно к рыночной стоимости в связи с ее использованием во время товарообменных операций.

Дальнейшее развитие товарных отношений, а также расширение у древних людей навыков использования различных природных ресурсов (в частности металлов) привело к постепенному вытеснению товаров – денежных эквивалентов металлическими деньгами. Обратим внимание, что этот процесс происходил достаточно медленно. По мнению Я.В. Соколова и В.Я Соколова⁴, а также З.С. Туяковой [6], первые применения денег датируются примерно VII в. до н. э., при этом, однако, окончательное вытеснение деньгами товаров – всеобщих эквивалентов произошло только к XII в. Так, Т.Н. Малькова указывает на то, что в Древней Руси вплоть до XII в. наравне с монетами применялись такие товары – всеобщие эквиваленты, как куны – меховые деньги [21]. Переход на товарно-денежные отношения приводит к тому, что оценка становится способом перевода товарных объектов в денежный измеритель, то есть приобретает именно то экономическое свойство, которым она характеризуется до настоящего времени.

Зададимся вопросом, какие виды оценки применялись в период становления денег в качестве эквивалентов для денежного измерения стоимости учетных объектов? В работе Я.В. Соколова и В.Я Соколова⁵ приводится фрагмент из речи древнегреческого оратора Демосфена (Dēmōsthēnēs) (384–322 гг. до н. э.), в которой он дает оценку имущества древнегреческого рабовладельца Афеба. Все виды имущества Афеба Демосфен оценивает в талантах и минах (счетно-денежных единицах, используемых в античные времена в Европе, в частности Древней Греции): движимое имущество он оценивает в 3 таланта и 56 мин; рабов – в 2 таланта и 56 мин; драгоценности – в 3 таланта; сырье для производства – в 2 таланта и 30 мин; дом – в 30 мин. Полагаем, что Демосфен вряд ли исчислял, сколько стоило Афебу приобретение перечисленных объектов, что было бы прообразом исчисления их фактической себестоимости. Скорее всего, Демосфен оценил указанные объекты, сравнивая их со стоимостью аналогичных объектов, продаваемых на рынке, то есть применял некий прообраз оценки по рыночной стоимости.

Архивные данные позволяют говорить и о том, что в период античности применялся не только прообраз рыночной стоимости, но и некий прообраз фактической себестоимости. Подтверждение этого предположения мы находим в высказывании римского архитектора и механика, ученого-энциклопедиста Витрувия (Марк Витрувий Поллион – лат. Marcus Vitruvius Pollio; I в. до н. э.) о том, что оценка строений производится «в ту

⁴ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

⁵ Там же.

сумму, в какую в свое время обошлась их постройка»⁶. На наш взгляд, данная оценка является прообразом оценки по фактической себестоимости стоимости, поскольку складывается из затрат на строительство сооружения. Вместе с тем эту оценку еще нельзя назвать полным аналогом фактической себестоимости в ее современном понимании, поскольку исчисление реальной фактической себестоимости тесно увязывается с методиками калькулирования затрат, разработок которых в античном периоде еще не было.

В высказываниях Витрувия мы находим и данные о том, что уже в античный период использовалась оценка, являющаяся прообразом остаточной стоимости. Так, римский архитектор указывает, что «третейские оценщики стен общего пользования... находя по записям цены подрядов их постройки, скидывают на каждый из протекших годов по 1/80 доле и приговаривают своим вердиктом: «Из расчета остальной суммы произвести оплату за оные стены», считая, что эти стены не смогут просуществовать дольше 80 лет»⁷. Это говорит о том, что оценку имущества проводили по остаточной стоимости, исчисленной вычитанием из себестоимости суммы некоего прообраза амортизации (данный термин, безусловно, отсутствовал в античный период), определенной, в нашем понимании, линейным способом.

В конце V в (476 г.) происходит падение Римской империи и с ней завершение своего существования рабовладельческого строя. Наступает раннее, а затем среднее средневековье (VI–XII вв.), характеризующиеся большим влиянием на экономику натурального хозяйства, нежели товарных операций. Чем важно такое экономическое устройство общества для вопроса эволюции оценки? Недостаточная развитость производственных отношений и торговли приводит к тому, что вопросы реалистичной и достоверной оценки объектов, таких, например, как основные средства, сырье и материалы, готовая продукция, товары, не являются актуальными. Не случайно Я.В. Соколов и В.Я. Соколов отмечали, что «средневековые схоласты исходили не столько из реальных рыночных цен, а из цен идеальных»⁸.

Вместе с тем, несмотря на отсутствие актуальной необходимости реалистичного исчисления фактической себестоимости и рыночной стоимости объектов, эти оценки применялись в период средневековья. На это указывает Ж. Фурастье (Jean Fourastié)⁹. Возникает вопрос, можно ли

⁶ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. С. 46.

⁷ Там же, с. 29.

⁸ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. С. 39.

⁹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. С. 58–59.

считать, что в период средневековья использовались уже не прообразы оценок по фактической себестоимости и по рыночной стоимости, а эти оценки в нашем сегодняшнем их понимании? Думается, что нет, и из-за отсутствия подходов к реалистичному исчислению величин этих оценок можно говорить, что в период раннего и среднего средневековья применялись оценки по фактической себестоимости и рыночной стоимости, представляющие лишь некоторый аналог их современного понимания.

Полагаем, что отмеченный поиск идеальной цены указывает на попытки использования в раннем и среднем средневековье и некоторого прообраза справедливой стоимости. Вдохновителем создания такой оценки был итальянский философ Фома Аквинский (Thomas Aquinas), который писал, что «если цена превосходит стоимость вещи или, наоборот, стоимость вещи превосходит цену, требуемое справедливостью равенство увеличивается» [6, с. 157].

Товарные отношения, как уже было отмечено, обусловлены процессами разделения труда, в частности, между производителями сельскохозяйственной и ремесленной продукции. Развитие техники и технологии в XIII–XIV вв. постепенно привело к увеличению продукции в сельском хозяйстве и росту производительности в ремесленничестве. Это стало причиной роста товарообменных операций и развития средневековых городов. Средневековые города стали центрами ремесла и торговли. Покупателями были приезжавшие на городские рынки крестьяне, а также жители городов, среди которых были феодалы, их слуги, трактирщики, поденщики, матросы с судов и другие. Вся внутренняя и внешняя торговля постепенно сосредоточилась в руках купцов. Круг товаров, продаваемых купцами и приобретаемых разными покупателями на рынке, существенно расширился, а деньги стали всеобщим измерителем стоимости товаров в товарных операциях. Это позволяет сделать вывод о том, что XIII–XIV вв. стали тем периодом, когда оценка в денежном измерителе распространилась на все объекты учета. В результате изменений, произошедших в экономике в данный период, назрел вопрос о реалистичном подходе к оценке учетных объектов.

С XV в. начинается кризис и постепенное разложение феодализма, интенсивно развиваются капиталистические отношения, перешедшие к активной фазе капитализма в первой половине XIX в. Бурно развивается промышленность, торговля, финансово-кредитная сфера. Возникают мануфактуры, представляющие собой объединения рабочих разных специальностей, последовательно выполняющих операции по изготовлению достаточно сложной продукции. Параллельно с развитием мануфактур происходят изменения в сельском хозяйстве: собственники земли начинают активно сдавать ее в аренду зажиточным крестьянам и горожанам. Происходит расширение обмена продукцией на рынке и полный

переход от натурального хозяйства к рыночному. Возникает необходимость обоснования стоимостного измерения различных объектов, что приводит ученых того периода к поиску критериев наиболее реалистичного выбора применяемых оценок.

Рост производства обусловил необходимость учета, а значит, и оценки всех используемых производственных объектов. При этом расширился круг объектов, которые нужно было оценивать. Оценке должны были подлежать объекты, различающиеся в отношении их использования в производстве и на рынке, например, по сроку использования, по назначению (для продажи, для собственного производства, для сдачи в аренду и т. д.). Для определения стоимости всех этих разнообразных объектов необходимо было выбрать наиболее целесообразные оценки. Развитие рыночных отношений в сельском хозяйстве вызвало необходимость оценки сельскохозяйственной продукции. Появление фондовых бирж обусловило необходимость учета и оценки ценных бумаг и других финансовых инструментов. Развитие аренды привело к необходимости оценки объектов аренды у арендатора и арендодателя.

Произошедшие экономические изменения обусловили существенное изменение подходов к оценке учетных объектов. Можно утверждать, что фактическая себестоимость и рыночная стоимость объектов стали применяться в современном понимании их экономического содержания. При этом появились публикации, в которых ученые обосновывали наилучшие с их точки зрения подходы к оценке объектов учета. Так, Л. Пачоли (Fra Luca Bartolomeo de Pacioli) (1445–1517), и Пурра (Purra) (1676) считали наиболее целесообразной оценку по фактической себестоимости. А. ди Пиетро (A. di Pietro) (1586), П. Гессенс (P. Hessens), Г.В. Лейбниц (G.W. Leibniz) (1646–1716) обосновывали в качестве наилучшей оценку по рыночным (продажным) ценам. Некоторые ученые, например, Б.Ф. Баррем (B.F. Barreme) (1721), С. Рикар (S. Ricard) (1709), рекомендовали использовать как фактическую себестоимость, так и рыночную (продажную) стоимость. Дж. Додсон (J. Dodson) (1750) рассматривал вопрос о составе фактической себестоимости готовой продукции, предлагая включать в нее материалы по цене приобретения и заработную плату. Материалы публикаций перечисленных ученых приведены в работах Я.В. Соколова и В.Я. Соколова^{10, 11}.

Широкое использование в производственном процессе основных средств обусловило необходимость начисления их амортизации и привело к отражению основных средств по остаточной стоимости. Можно считать,

¹⁰ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

¹¹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

что понятие «остаточная стоимость» прочно вошло в учет, начиная с 1588 г., когда английский ученый Дж. Меллис (John Mellis) (1588)¹² предложил уменьшать на величину начисленной амортизации стоимость основных средств в бухгалтерских проводках.

В конце XVIII в. происходит промышленная революция и ручное производство заменяется машинным. Введение машинного производства существенно усложнило структуру производства, что вызвало необходимость дальнейшего изучения подходов к оценке объектов учета и поиска методик оценки себестоимости и калькуляции затрат.

Первая половина XIX в. характеризуется продолжением интереса ученых к различным видам применяемых оценок. В этот период начинает использоваться новый вид оценки – учетная цена. На основании данных, изложенных в работе Я.В. Соколова¹³, мы можем судить, что этот вид оценки впервые ввел французский ученый М. Годарт (M. Godart) (1827). В его трудах изложены разработки перечней учетных цен для учета материалов. Вопросам калькулирования себестоимости продукции посвящена работа А. Пейна (A. Payne) (1817), который считал, что в себестоимость продукции должны включаться «материалы, износ утвари и печей, а также уплаченная рента»¹⁴. Вопросам наиболее предпочтительных видов оценки уделял внимание Ж.С. Кине (J.S. Kine) (1817)¹⁵, поддерживавший мнение о целесообразности использования как оценки по себестоимости, так и оценки по рыночной стоимости.

Промышленная революция знаменуется еще одним важнейшим событием – начала развиваться подлинная наука во всех сферах жизни общества. XIX в. положил начало развития и науки о бухгалтерском учете. В 1840 г. был опубликован труд Ф. Виллы (Francesco Villa) (1801–1884), содержащий его концепцию бухгалтерского учета¹⁶. Этот год, по мнению Я.В. Соколова и В.Я. Соколова, можно считать «началом рождения науки о бухгалтерском учете»¹⁷.

В рамках создаваемых научных теорий бухгалтерского учета обосновывались различные мнения о наиболее целесообразных подходах к оценкам объектов учета. Так, статистическая теория баланса, представленная в 1861 г. Г.В. Симоном (H.W. Simon) предполагала оценку активов и обязательств по текущим рыночным ценам [6]. Трактовка оценки

¹² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

¹³ Там же.

¹⁴ Там же, с. 100.

¹⁵ Там же.

¹⁶ Там же.

¹⁷ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. С. 77.

как того или иного варианта продажной цены была характерна для германской учетной школы [22]. Основой динамической теории являлась оценка по исторической стоимости [6]. В институалистской школе, основанной на теории Ч.Э. Шпрюга (Charles Ezra Sprague) (1842–1912), решительно выступили за оценку по себестоимости [3]. Многие ученые предлагали использовать различные оценки для разных объектов. Так, В. Ле-Кутр (Le Coutre Walter) (1885–1965) рекомендовал использовать для оценки основных средств цену приобретения: готовой продукции – фактическую себестоимость, товаров – рыночную цену¹⁸. О. Шмаленбах (Eugen Schmalenbach) (1873–1955) считал целесообразной оценку основных средств по цене приобретения, а материалов и готовой продукции – по наименьшей величине из себестоимости и рыночной цены¹⁹. Ж.Б. Дюмарше (Jean Baptiste Dumarchey) (1874–1946) предложил параллельное применение двух оценок для каждого объекта: себестоимости и по продажной цене текущего дня²⁰.

Создание теорий бухгалтерского учета привело к рекомендациям новых видов оценки объектов учета. Так, в 1860 г. в работе Ж.Г. Курсель-Сенёля (Jean-Gustave Courcelle-Seneuil) (1813–1892)²¹ было высказано предложение использования для основных средств оценки по ликвидационной стоимости. В дальнейшем идею применения ликвидационной стоимости развил и И. Коверо (I. Kovero) (1912)²².

С рождением науки о бухгалтерском учете были заложены теоретические основы в вопросы учета затрат и калькуляции себестоимости. Большой вклад в развитие теории учета затрат и калькуляции в XIX в. внесли Ж.Г. Курсель-Сенёль (Jean-Gustave Courcelle-Seneuil) (1813–1892) и И.Ф. Шер (Johann Friedrich Schär) (1846–1924)²³.

Стремительное развитие капитализма привело к формированию крупных долгосрочных проектов. Как отклик на это явление с конца XIX в. в бухгалтерском учете стала применяться дисконтированная стоимость.

В XIX в. на основе промышленного подъема и технической революции началось массовое создание акционерных обществ, что обусловило

¹⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

¹⁹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

²⁰ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

²¹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

²² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

²³ Там же.

необходимость в разработке национальных стандартов бухгалтерского учета. В свою очередь стандартизация учета на национальном уровне привела к законодательному введению требований к оценкам разных объектов в системе национальных бухгалтерских стандартов.

В XX в. продолжается развитие бухгалтерской науки, в рамках которой продолжился поиск оптимальных подходов к оценке объектов учета. И. Коверо продолжает работы над применением ликвидационной стоимости. В научных теориях начала преобладать критика оценки по себестоимости. В 20–30 гг. XX в. появились учения о применении восстановительной стоимости, основателем которых стал Т. Лимперг (Théodore Limperg jr.) (1879–1961)²⁴. Идеи Лимперга полностью разделял Л. Перидон (L. Péridon) (1952)²⁵. Безусловными сторонниками переоценки были представители персоналистической школы. Идея переоценки была заложена в работе и Г. Брюндлера (Gustave Brundler) (1968)²⁶, который предложил осуществлять переоценку всех объектов с учетом изменяющихся индексов цен.

Значительное развитие получили теории учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции. Создателем управленческого учета затрат считается А.Г. Чёрч (Alexander Hamilton Church) (1901)²⁷. Его работу продолжили Г.Л. Гант (Henry Laurence Gantt) (1909), Дж.М. Кларк (John Maurice Clark) (1923), К. Симпсон (C. Simpson) (1923), Дж. Харрис (J. Harris) (1936) и другие. Материалы публикаций перечисленных авторов приведены в работах Я.В. Соколова и В.Я. Соколова^{28, 29}.

В конце 30-х гг. XX в. в англоязычных странах появляются новые способы определения себестоимости выбывающих запасов – ФИФО и ЛИФО³⁰. В XX в. существенно усиливается научный интерес к поиску новых методов амортизации активов. Среди ученых, посвятивших свои труды этим вопросам, Е.Е. Сиверс (1909), Р.Я. Вейцман (1911), Л. Батардон (Léon Batardon) (1919), О. Шмаленбах (E. Schmalenbach) (1908) и др. Анализ трудов данных ученых представлен в работах [9, 15].

²⁴ Там же.

²⁵ Там же.

²⁶ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

²⁷ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

²⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

²⁹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

³⁰ Методы оценки товарно-материальных ценностей: ФИФО – FIFO *англ.* First In, First Out – «Первым пришел – первым ушел»; ЛИФО – LIFO *англ.* Last In, First Out – «Последним пришел – первым ушел».

Усложнившиеся подходы к оценке объектов учета приводят к желанию ученых систематизировать применяемые виды оценок, что выражается в появлении первых классификаций оценок в работах Л.И. Гомберга (1901), И. Коверо (1912), Ф. Лейтнера (Friedrich Leitner) (1874–1945) и др. Информация об этих работах приведена в труде Я.В. Соколова³¹.

Начавшаяся в середине XX в. научно-техническая революция ознаменовала, по нашему мнению, новый качественный этап в развитии подходов к оценке учетных объектов. Считается, что эпоха НТР наступила в 1940–50-е годы XX в. Именно тогда появились и начали интенсивно развиваться автоматизация производства, управление производством на базе электроники; создание принципиально новых видов материалов и видов техники. Появление новой техники дало новые технические возможности для оценки объектов учета, обеспечив средства для осуществления достаточно сложных точных расчетов. Усиление влияния новых технологий на все сферы деятельности организаций существенно повысили значимость нематериальных активов и обусловили актуальность вопросов об их оценке. Укрупнение предприятий, усложнение их организационных производственно-финансовых структур привели к поиску учеными новых подходов к оценке объектов учета, удовлетворяющих информационные запросы разных пользователей финансовой информации. Значительно усложнились применяемые организациями финансовые инструменты, сделав актуальными вопросы их объективной оценки.

Во второй половине XX в. продолжили свое развитие методические подходы к оценке разных видов объектов учета. Значительно возрос интерес к оценке затрат и калькулированию себестоимости продукции, приведя к созданию новых методов учета затрат в рамках бухгалтерского управленческого учета. По нашему мнению, с конца XX в. по настоящее время наступил новый этап эволюции оценки, связанный с использованием новой учетной парадигмы – справедливой стоимости.

Обратим внимание на то, что у ученых нет единого мнения о моменте зарождения идеи современного применения оценки по справедливой стоимости. Так, в работе С.Н. Поленовой [10] разработка методики, положенной в основу расчета справедливой стоимости, связывается с работой Р.Дж. Чамберса (Raymond John Chambers) (1966). На еще более раннюю дату указывают Д.Дж. Эмерсон, К.Э. Керим и Р.У. Ратледж [23], анализируя новый взгляд на оценку в работе Г.И. Филиппса (G.E. Phillips) (1963). Первое использование справедливой стоимости было применено в 1991 г. в системе U.S. GAAP³² для оценки финансовых инструментов.

³¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

³² Общепринятые принципы бухгалтерского учета (англ. Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) – национальные стандарты бухгалтерского учета, применяемые в каждой стране,

В 1995 г. первые регламентации по использованию справедливой стоимости были введены в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации». Д.Дж. Эмерсон, К.Э. Кэрим и Р.У. Ратледж отмечают большое влияние на принятие указанных регламентаций U.S. GAAP работ Дж.К. Джонса (J.C. Jones) (1988). Дальнейшая дискуссия по поводу использования справедливой стоимости, как отмечается в работе [23], продолжилась в работах М.Э. Барта (M.E. Barth) и В.Р. Лэндсмана (W.R. Landsman) (1995), М.Э. Барта (2006), В.Р. Лэндсмана (2007) и др.

Еще одним явлением, произошедшим во второй половине XX в. и продолжающимся до настоящего времени, оказавшим значительное влияние на эволюцию оценки в бухгалтерском учете, является глобализация экономик стран мира. Данное явление вызвало необходимость разработки единых международных подходов к учету и отчетности и создания МСФО³³. В итоге к проблеме оценки объектов учета на официальном уровне привлечены различные организации всех стран мира. Рекомендованные в МСФО правила оценки объектов учета являются результатом научных дискуссий ведущих ученых и представляют собой единый ориентир для организаций всех стран мира.

Выводы

Осуществленное исследование показало очевидную связь эволюции подходов к оценке объектов бухгалтерского учета и этапов развития мировой экономики. На *рис. 1* представлена причинно-следственная связь основных этапов в развитии оценки объектов учета и наиболее значимых вех в мировой экономике.

Как видно из *рис. 1*, усложнение экономики стран мира неизбежно приводит к усложнению подходов к оценке объектов бухгалтерского учета. Двигателем этого процесса является расширение и усложнение процессов производства и товарного обмена. Четкими тенденциями в эволюции подходов к оценке объектов учета являются расширение видов применяемых оценок и поиск мировым сообществом наилучших способов оценки для различных объектов учета. Результаты исследования показали, что подходы к оценке в бухгалтерском учете еще не завершили свое развитие и впереди еще будет много свершений в этой области бухгалтерского учета.

в соответствии с национальным законодательством. Как правило, аббревиатуру GAAP используют, имея в виду U.S. GAAP (США). – *Прим. ред.*

³³ МСФО – Международные стандарты финансовой отчетности (*англ.* International Financial Reporting Standards – IFRS). – *Прим. ред.*

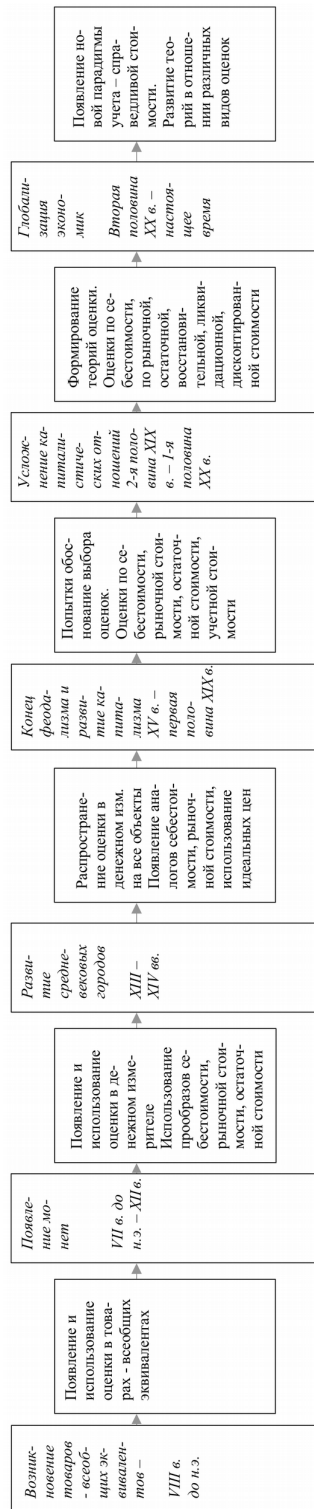
Таблица 1**Эволюция подходов к оценке объектов бухгалтерского учета и динамика событий мировой экономики****Table 1****Evolution of approaches to the evaluation of accounting objects and the trends of events in the world economy**

События мировой экономики	Этапы развития подходов к оценке	Используемые оценки
Появление товаров – всеобщих эквивалентов. IV тыс. до н. э. – VIII в. до н. э.	Возникновение оценки в товарах – всеобщих эквивалентах	Прообраз рыночной стоимости
Появление монет. VII в. до н. э. – XII в. н. э.	Появление и использование оценки в денежном измерителе	Прообразы фактической себестоимости, рыночной стоимости, остаточной стоимости
Развитие средневековых городов, усиление влияния торговых операций. XIII – XIV вв.	Распространение оценки в денежном измерителе на все объекты учета	Аналоги себестоимости, рыночной, остаточной стоимости, идеальная цена, прообраз справедливой оценки
Конец феодализма и развитие капитализма. Промышленная революция. XV в. – 1-я половина XIX в.	Возникновение первых реалистичных попыток обоснования выбора применяемых оценок	Фактическая себестоимость, рыночная стоимость, остаточная стоимость, учетная стоимость
Дальнейший рост капиталистических отношений и их усложнение. 2-я половина XIX в. – 1-я половина XX в.	Формирование теорий оценки	Фактическая себестоимость, рыночная, остаточная, учетная, восстановительная, ликвидационная, дисконтированная стоимости
Научно-техническая революция, глобализация экономик. 2-я половина XX в. – настоящее время	Появление новой парадигмы оценки – справедливой стоимости	Фактическая себестоимость, рыночная, остаточная, восстановительная, ликвидационная, дисконтированная, учетная, справедливая стоимости

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring

Рисунок 1
Причинно-следственная связь между этапами эволюции оценки в бухгалтерском учете и событиями мировой экономики

Figure 1
A causal relationship between the stages of evolution of valuation in accounting and the events of the world economy



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Кутер М.И., Гурская М.М., Делиболтоян А.Э., Зинченко Е.С. Алгоритм линейной амортизации в Средневековье // *Международный бухгалтерский учет*. 2012. Т. 15. Вып. 47. С. 57–63.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/algorithm-lineynoy-amortizatsii-v-srednevekovie>
2. Пятов М.Л. Оценка справедливой стоимости: эволюция и современность // *Бухгалтерский учет*. 2014. № 7. С. 84–92.
3. Панкова С.В., Туякова З.С. Развитие теории оценки персоналистической и институалистской школами бухгалтерского учета США и Англии // *Вестник Оренбургского государственного университета*. 2006. № 8. С. 295–302. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-teorii-otsenki-personalisticheskoy-i-institualistskoy-shkolami-buhgalterskogo-ucheta-ssha-i-anglii>
4. Сигидов Ю.И., Коровина М.А., Михно Е.В. История развития оценки в российском бухгалтерском учете // *Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета*. 2015. № 113. С. 1258–1271.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-razvitiya-otsenki-v-rossiyskom-buhgalterskom-uchete>
5. Mal'kova T.N. The Accounting Archive of Florentine Bank of Uzzano (1363–1386) in Saint-Petersburg. *Society. Environment. Development*, 2013, no. 2, pp. 62–70. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/the-accounting-archive-of-fiorentine-bank-of-uzzano-1363-1386-in-saint-petersburg>
6. Туякова З.С. Исторические предпосылки развития концепций стоимостной оценки в различных моделях бухгалтерского учета // *Вестник Оренбургского государственного университета*. 2005. № 8. С. 155–166. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoricheskie-predposylki-razvitiya-kontseptsii-stoimostnoy-otsenki-v-razlichnyh-modelyah-buhgalterskogo-ucheta>
7. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Коршунова Т.Н. Исторические аспекты формирования требований к учетной политике и оценке объектов учета // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. Т. 17. Вып. 18. С. 10–22. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoricheskie-aspekty-formirovaniya-trebovaniy-k-uchetnoy-politike-i-otsenke-obektov-ucheta>
8. Дружиловская Э.С. Современный взгляд на историю оценки как элемента метода бухгалтерского учета // *Вестник Нижегородского*

- университета им. Н.И. Лобачевского. 2010. № 5-1. С. 270–276.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyy-vzglyad-na-istoriyu-otsenki-kak-elementa-metoda-buhgalterskogo-ucheta>
9. *Соколов В.Я.* История учета амортизации в дореволюционной России // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2015. № 3. С. 118–123.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-ucheta-amortizatsii-v-dorevolutsionnoy-rossii>
10. *Поленова С.Н.* К вопросу оценки по справедливой стоимости объектов бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. Т. 18. Вып. 1. С. 2–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-otsenki-po-spravedlivoy-stoimosti-obektov-buhgalterskogo-ucheta>
11. *Плотников В.С., Плотникова О.В., Шевчук А.И.* Эволюция концепции оценки справедливой стоимости // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 20. С. 38–41.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-kontseptsii-otsenki-spravedlivoy-stoimosti>
12. *Куликова Л.И., Семенихина Н.Б.* Формирование актуарного балансового отчета, основанного на дисконтированной стоимости активов и обязательств предприятия // Казанский экономический вестник. 2015. № 1. С. 12–20. URL: <https://globalf5.com/Zhurnaly/Ekonomika-i-menedzhment/Kazanskiy-ekonomicheskij-vestnik/vypusk-2015-1>
13. *Ильшева Н.Н., Неверова О.С.* Справедливая стоимость как метод оценки: настоящее и будущее // Международный бухгалтерский учет. 2010. Т. 13. Вып. 7. С. 48–52.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/spravedlivaya-stoimost-kak-metod-otsenki-nastoyashee-i-budushee>
14. *Дружиловская Т.Ю.* Проблемы практического применения справедливой стоимости для оценки объектов учета // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. Вып. 9. С. 1086–1099.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.9.1086>
15. *Сигидов Ю.И., Мороз Н.Ю., Михно Е.В.* Ретроспективный взгляд на амортизацию как экономическую категорию // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2016. № 117. С. 1029–1045.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/retrospektivnyy-vzglyad-na-amortizatsiyu-kak-ekonomicheskuyu-kategoriyu>

16. Gonnella E. The Problem of Financial Accounting Measurement in Italian Accounting Thought between the 19th and the 20th Century. *Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management*, France, 2010.
17. Sokolov V., Zuga E., Karelskaia S. Accounting in State-Owned Companies Operated for the Production and Sale of Alcohol in Russia in the Fifteenth-Seventeenth Centuries. *Accounting History*, 2019, vol. 24, no. 3, pp. 425–443. URL: <https://doi.org/10.1177/1032373219846663>
18. Kuter M., Sangster A., Gurskaya M. The Formation and Use of a Profit Reserve at the End of the Fourteenth Century. *Accounting History*, 2020, vol. 25, no. 1, pp. 69–88. URL: <https://doi.org/10.1177/1032373219870316>
19. Sangster A., Kuter M., Gurskaya M., Andreenkova A. The Determination of Profit in Medieval Times. In: Antipova T., Rocha Á. (eds) *Information Technology Science. MOSITS 2017. Advances in Intelligent Systems and Computing*. Springer, Cham, 2018, vol. 724, pp. 215–224. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-74980-8_20
20. Kuter M., Gurskaya M., Andreenkova A., Bagdasaryan R. Asset Impairment and Depreciation before the 15th Century. *Accounting Historians Journal*, 2018, vol. 45, no. 1, pp. 29–44. URL: <https://doi.org/10.2308/aahj-10575>
21. Малькова Т.Н. Русская берестяная бухгалтерия // Клио. 2011. № 4. С. 42–49.
22. Туякова З.С. Роль немецкой школы бухгалтерского учета в развитии теории оценки // Международный бухгалтерский учет. 2005. № 11. С. 37–45. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-nemetskoy-shkoly-buhgalterskogo-ucheta-v-razvitii-teorii-otsenki>
23. Emerson D.J., Karim K.E., Rutledge R.W. Fair Value Accounting: A Historical Review of the Most Controversial Accounting Issue in Decades. *Journal of Business & Economics Research*, 2010, vol. 8, no. 4, pp. 77–85. URL: <https://doi.org/10.19030/jber.v8i4.705>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Chapter of History

THE HISTORY OF EVALUATION IN ACCOUNTING AS A REFLECTION OF THE CAUSAL RELATIONSHIPS BETWEEN ITS EVOLUTION AND THE STAGES OF THE WORLD ECONOMY DEVELOPMENT

Tat'yana Yu. DRUZHILOVSKAYA ^{a,*},
Emiliya S. DRUZHILOVSKAYA ^b

^a National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),
Nizhny Novgorod, Russian Federation
tdruzhilovskaya@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>

^b National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),
Nizhny Novgorod, Russian Federation
druzhilovskaya@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 646/2020
Received 12 Nov 2020
Received in revised
form 20 Nov 2020
Accepted 30 Nov 2020
Available online
15 December 2020

JEL classification:
M41

Keywords: appraisal,
evolution, object of
accounting

Abstract

Subject. This article explores the issues related to the history of valuation as an element of the accounting method.

Objectives. The article aims to identify cause and effect relationships between the development stages of approaches to the assessment of accounting objects and the most significant events and developments in the world economy.

Methods. For the study, we used the methods of critical analysis, synthesis, comparison, observation, and analogy.

Results. The article systematizes and describes the stages of evolution of approaches to evaluation in the process of historical accounting development, and also identifies and substantiates the cause and effect relationships between qualitatively different stages of the evolution of the evaluation of accounting objects and the most significant events and developments in the world economy.

Conclusions and Relevance. The gradual complication of economic relations in society, the expansion and complexity of production and commodity exchange processes complicate approaches to the evaluation of accounting objects and the extension of the range of assessments used. This leads the world community to seek the best estimates for different accounting objects and items, and develop a methodological justification for approaches to their definition. The results obtained have both applied and theoretical applications in the field of financial accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. The History of Evaluation in Accounting as a Reflection of the Causal Relationships between Its Evolution and the Stages of the World Economy Development. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 12, pp. 1383–1403.

References

1. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Deliboltoyan A.E., Zinchenko E.S. [Linear depreciation algorithm in the Middle Ages]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, vol. 15, iss. 47, pp. 57–63. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/algorithm-lineynoy-amortizatsii-v-srednevekovie> (In Russ.)
2. Pyatov M.L. [Assessment of fair value: evolution and modernity]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2014, no. 7, pp. 84–92. (In Russ.)
3. Pankova S.V., Tuyakova Z.S. [Development of the evaluation theory of personalistic and institutionalist schools of accounting in the USA and England]. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta = Vestnik of Orenburg State University*, 2006, no. 8, pp. 295–302. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-teorii-otsenki-personalisticheskoy-i-institualistskoy-shkolami-buhgalterskogo-ucheta-ssha-i-anglii> (In Russ.)
4. Sigidov Yu.I., Korovina M.A., Mikhno E.V. [History of evaluation in Russian accounting]. *Politematicheskii setevoi elektronnyi nauchnyi zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2015, no. 113, pp. 1258–1271. (In Russ.) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-razvitiya-otsenki-v-rossiyskom-buhgalterskom-uchete>
5. Mal'kova T.N. The Accounting Archive of Fiorentine Bank of Uzzano (1363–1386) in Saint-Petersburg. *Society. Environment. Development*, 2013, no. 2, pp. 62–70. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/the-accounting-archive-of-fiorentine-bank-of-uzzano-1363-1386-in-saint-petersburg>
6. Tuyakova Z.S. [Historical preconditions for the development of concepts of value assessment in various models of accounting]. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta = Vestnik of Orenburg State University*, 2005, no. 8, pp. 155–166. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoricheskie-predposylki-razvitiya-kontseptsii-stoimostnoy-otsenki-v-razlichnyh-modelyah-buhgalterskogo-ucheta> (In Russ.)
7. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S., Korshunova T.N. [Historical aspects of requirements to accounting policy and accounting entities valuation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, vol. 17, iss. 18, pp. 10–22. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoricheskie-aspekty-formirovaniya-trebovaniy-k-uchetnoy-politike-i-otsenke-obektov-ucheta> (In Russ.)
8. Druzhilovskaya E.S. [The contemporary view on the history of valuation as an accounting method element]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo = Vestnik of Lobachevsky University of Nizhny Novgorod*,

- 2010, no. 5-1, pp. 270–276.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyy-vzglyad-na-istoriyu-otsenki-kak-elementa-metoda-buhgalterskogo-ucheta> (In Russ.)
9. Sokolov V.Ya. [Depreciation history in Russia before revolution]. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika = Bulletin of Adyghe State University. Series: Economics*, 2015, no. 3, pp. 118–123.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-ucheta-amortizatsii-v-dorevolutsionnoy-rossii> (In Russ.)
10. Polenova S.N. [On fair value measurement of accounting objects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, vol. 18, iss. 1, pp. 2–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-otsenki-po-spravedlivoy-stoimosti-obektov-buhgalterskogo-ucheta> (In Russ.)
11. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V., Shevchuk A.I. [Evolution of the concept of fair value assessment]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2015, no. 20, pp. 38–41.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/evolyutsiya-kontseptsii-otsenki-spravedlivoy-stoimosti> (In Russ.)
12. Kulikova L.I., Semenikhina N.B. [Formation of an actuarial balance sheet based on the discounted value of assets and liabilities of an enterprise]. *Kazanskii ekonomicheskii vestnik = Kazan Economic Bulletin*, 2015, no. 1, pp. 12–20. URL: <https://globalf5.com/Zhurnaly/Ekonomika-i-menedzhment/Kazanskiy-ekonomicheskii-vestnik/vypusk-2015-1> (In Russ.)
13. Ilysheva N.N., Neverova O.S. [Fair value as a valuation method: The present and the future]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2010, vol. 13, iss. 7, pp. 48–52.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/spravedlivaya-stoimost-kak-metod-otsenki-nastoyashee-i-budushee> (In Russ.)
14. Druzhilovskaya T.Yu. [The use of fair value to measure accounting items: Practical issues]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 9, pp. 1086–1099. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.9.1086>
15. Sigidov Yu.I., Moroz N.Yu., Mikhno E.V. [Retrospective view of depreciation as an economic category]. *Politematicheskii setevoy elektronnyi nauchnyi zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2016, no. 117, pp. 1029–1045. (In Russ.)
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/retrospektivnyy-vzglyad-na-amortizatsiyu-kak-ekonomicheskuyu-kategoriyu>
16. Gonnella E. The Problem of Financial Accounting Measurement in Italian Accounting Thought between the 19th and the 20th Century. *Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management*, France, 2010.

17. Sokolov V., Zuga E., Karelskaia S. Accounting in State-Owned Companies Operated for the Production and Sale of Alcohol in Russia in the Fifteenth-Seventeenth Centuries. *Accounting History*, 2019, vol. 24, no. 3, pp. 425–443. URL: <https://doi.org/10.1177/1032373219846663>
18. Kuter M., Sangster A., Gurskaya M. The Formation and Use of a Profit Reserve at the End of the Fourteenth Century. *Accounting History*, 2020, vol. 25, no. 1, pp. 69–88. URL: <https://doi.org/10.1177/1032373219870316>
19. Sangster A., Kuter M., Gurskaya M., Andreenkova A. The Determination of Profit in Medieval Times. In: Antipova T., Rocha Á. (eds) *Information Technology Science. MOSITS 2017. Advances in Intelligent Systems and Computing*. Springer, Cham, 2018, vol. 724, pp. 215–224. URL: https://doi.org/10.1007/978-3-319-74980-8_20
20. Kuter M., Gurskaya M., Andreenkova A., Bagdasaryan R. Asset Impairment and Depreciation before the 15th Century. *Accounting Historians Journal*, 2018, vol. 45, no. 1, pp. 29–44. URL: <https://doi.org/10.2308/aahj-10575>
21. Mal'kova T.N. [Russian book-keeping on birch bark]. *Klio*, 2011, no. 4, pp. 42–49. (In Russ.)
22. Tuyakova Z.S. [The role of German book-keeping standards in the development of estimation methods]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2005, no. 11, pp. 37–45. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-nemetskoy-shkoly-buhgalterskogo-ucheta-v-razviti-teorii-otsenki> (In Russ.)
23. Emerson D.J., Karim K.E., Rutledge R.W. Fair Value Accounting: A Historical Review of the Most Controversial Accounting Issue in Decades. *Journal of Business & Economics Research*, 2010, vol. 8, no. 4, pp. 77–85. URL: <https://doi.org/10.19030/jber.v8i4.705>

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.