

# ИСТОРИЯ ФИНАНСОВ И УЧЕТА

Т. В. Еременко<sup>1</sup>

аспирантка кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

## КОНЦЕПЦИЯ АМОРТИЗАЦИИ О. ШМАЛЕНБАХА

Предвестником теоретических изысканий большой значимости нередко становятся, казалось бы, рядовые события. Одно из них произошло в 1908 г. в Лейпциге, когда на страницах периодического издания «Журнал исследований в сфере коммерческих наук» («Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung» (ZfhF))<sup>2</sup> была опубликована статья «Амортизация» («Die Abschreibung») набравшего авторитет в научных кругах Ойгена Шмаленбаха<sup>3</sup>.

Данная работа, которая впервые публикуется в настоящем издании на русском языке<sup>4</sup>, имела огромные последствия для теории и практики бухгалтерского учета, так как стала прологом учения о динамическом балансе<sup>5</sup>: «Рассмотрение амортизации в качестве инструмента распределения затрат позволило Шмаленбаху истолковать баланс в качестве средства для выявления финансового результата» (Schneider, 2001, S. 952—953). Так зародилась концепция, которая обозначила развитие бухгалтерской мысли почти на столетие вперед: «Революционная идея Шмаленбаха, обозначившая в качестве главной задачи бухгалтерского баланса выявление финансового результата, предопределила развитие бухгалтерской науки XX в.» (Kruk, Potthoff, Sieben, 1984, S. 304).

Основные идеи Шмаленбаха, изложенные в «Амортизации», получили дальнейшее развитие в более поздних трудах ученого, среди которых наиболее известными являются «Динамический баланс» («Dynamische Bilanz»)<sup>6</sup> и «Калькуляция и ценовая политика» («Kostenrechnung und Preispolitik»)<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Эл. адрес: eremenkotanya@ton.net.ru

<sup>2</sup> Журнал был основан Шмаленбахом под этим названием в 1906 г. В настоящее время издание называется «Журнал исследований в сфере экономики» («Zeitwirtschaft für betriebswirtschaftliche Forschung», (ZfbF)). (Прим. авт.).

<sup>3</sup> Шмаленбах Ойген (Eugen Schmalenbach) (1873—1955) — крупнейший немецкий теоретик бухгалтерского учета XX в., автор теории динамического баланса, создатель учения об экономике предприятия.

<sup>4</sup> Перевод данной работы Шмаленбаха выполнен автором статьи и представлен в Приложении.

<sup>5</sup> Шмаленбах называл баланс «аккумулятором сил» и в связи с этим давал следующее его определение: «Динамический баланс представляет соотношение активного и пассивного резерва сил, показывая финансовые результаты с учетом временных соотношений между финансовыми и материальными оборотами» (Schmalenbach, 1926, S. 27).

<sup>6</sup> Впервые учение о динамическом балансе было опубликовано под названием «Grundlagen dynamischer Bilanzlehre» в 1919 г. Начиная с 3-го издания 1926 г. работа стала выходить под названием «Dynamische Bilanz». Последнее 13-е издание данной работы датируется 1962 г. Труд имел международное признание, о чем свидетельствуют в том числе переводы книги на английский язык: «Dynamic accounting» (London, 1959); французский: «Le Bilanz Dynamique» (Paris, 1961); японский язык: «Doteki taishaku Taishonyoron» (Tokio, 1950, 1959); испанский язык: «Bilanz Dynamique» (1959). (Прим. авт.)

<sup>7</sup> Труд «Kostenrechnung und Preispolitik» впервые был опубликован в 1919 г. под названием «Selbstkostenrechnung». Последующие четыре издания книги 1925, 1926, 1927, 1930 гг. вышли под

Концепция амортизации, в которой Шмаленбах определил задачи, оценку и методы амортизации, вызвала в начале XX в. большой резонанс, характерный для событий чрезвычайной важности. Научным сообществом концепция была воспринята далеко не однозначно, о чем свидетельствует острая дискуссия по следам опубликованной статьи, развернувшейся на страницах журнала «*Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*».

**Задачи амортизации.** Шмаленбах своей концепцией динамического баланса провозгласил определение финансового результата<sup>1</sup>. Именно этот постулат является в концепции ученого определяющим. Шмаленбах отклонял дуалистическую концепцию баланса, так как стоимостные оценки имущества и финансового результата различны. Результат хозяйственной деятельности за определенный период должен, согласно концепции динамического баланса, показывать рентабельность производства. Для Шмаленбаха было важно сопоставить результаты хозяйственной деятельности предприятия для выявления тенденций развития производства. Данное положение стало определяющим: «Результат хозяйственной деятельности за период рассчитывается как разница между затратами и поступлениями. Таким образом, сперва исчисляются затраты, а затем доходы, а никак не наоборот. Чтобы иметь возможность сравнивать результаты хозяйственной деятельности за период, при их расчете следует учитывать только те расходы или доходы, которые таковыми являются именно для данного рассматриваемого периода. При этом на первом месте стоит сопоставимость, а не унификация оценки» (Schmalenbach, 1948, S. 15). С этой точки зрения определяются все факторы, влияющие на амортизацию. Отсюда амортизация — это средство начисления и списания затрат, а не оценки имущества. Он подвергал критике утверждение о том, что конечной целью амортизации является определение остаточной стоимости, так как утверждал, что сама амортизация — только средство для этой цели: «Посредством амортизации ранее понесенные расходы относятся на затраты по периодам. Сперва возникают расходы. Они становятся затратами в момент составления баланса. Расходы капитализируются, пока они не станут затратами. Таким образом, основные средства в балансе являются лишь транзитными статьями, которые только по прошествии определенного времени включаются в процесс исчисления прибыли» (Schmalenbach, 1919, S. 65).

**Амортизация и оценка.** Задачи амортизации в концепции Шмаленбаха определили и его позицию касательно вопросов оценки. Именно при ее решении проявилось стремление Шмаленбаха выполнять «сопоставимость финансовых результатов отдельных периодов» (Schmalenbach, 1917/1918, S. 11).

Сторонники амортизации как фонда реновации, считали, что в амортизации должно быть учтено обесценение денег и соответственно должна быть увеличена сама амортизация. Согласно концепции Шмаленбаха, рассматривающей амортизацию в качестве средства для распределения затрат, наоборот, при росте цен нельзя менять величину амортизации, так как именно те расходы, которые понесены в прошлом, должны быть распределены по отдельным периодам: «Мнимая прибыль возникает не по вине стоимости основных средств, а по вине амортизации, если она повышается в результате падения покупательной способности денег» (Schmalenbach, 1922, S. 5). Ученый также считал, что увеличи-

---

названием «*Selbstkostenrechnung und Preispolitik*». Начиная с 6-го издания 1934 г. произведение известно как *Kostenrechnung und Preispolitik*. (Прим. авт.).

<sup>1</sup> Здесь следует отметить, что Рудольф Фишер (Rudolf Fisher), юрист по образованию, юрист-консульт Союза немецких аудиторов (1920—1931), уже в 1909 г. определял в качестве задачи баланса выявление финансового результата, а также выделял принцип распределения затрат и поддержания уровня цен (Fischer, 1909). В связи с этим Вальб называл Фишера предшественником Шмаленбаха (Walb, 1933. S. 45).

вать амортизацию в период ухудшения меры стоимости следует только в том случае, «если можно рассчитывать, что покупательная сила денег на момент возобновления основных средств останется неизменной (на прежнем уровне)» (Schmalenbach, 1921, S. 477). Тем самым Шмаленбах указывал на неопределенность величины восстановительной стоимости как будущей стоимости приобретения и тем самым предостерегал от опасности произвола, который может возникнуть при определении этой стоимости.

Следует отметить неоднозначное отношение Шмаленбаха к стоимости текущего дня (будущей восстановительной стоимости). Так, он проявил непоследовательность при оценке учения об органическом балансе Ф. Шмидта (1882—1950) (Schmidt, 1921). Видимо потому, что он не устанавливал единого унифицированного масштаба оценки. Для амортизации для целей исчисления себестоимости Шмаленбах предпочитал стоимость текущего дня. Свою концепцию по данному вопросу он изложил в так называемой «Экспертизе Шмаленбаха» («Gutachten von Schmalenbach»)¹ (Schmalenbach, 1929). Экспертиза стала результатом практических исследований ученого при определении им норм амортизации и расчете себестоимости продукции горнодобывающих заводов в восточном районе Эльбы и центральной части Германии. В процессе работы он установил, что амортизация для целей исчисления прибыли в противоположность амортизации для целей исчисления себестоимости имеет ретроспективный характер, так как расходы на приобретение активируют при расчете финансового результата, распределяя их по годам срока полезного использования объекта. При расчете финансового результата амортизация соотносится с ценой приобретения, а при расчете себестоимости используют текущую стоимость именно потому, что в ней заключено точное измерение рентабельности производства. Сравнить рентабельность возможно только используя списание от текущей стоимости. Шмаленбах ратовал за исчисление амортизации при расчете себестоимости на базе восстановительной стоимости. Однако позже Шмаленбах изменил свое мнение и говорил уже о том, что «начисление амортизации для целей себестоимости на базе восстановительной стоимости имеет скорее теоретическое значение, чем практическое, так как колебания в стоимости вызваны зачастую ошибками в оценке» (Schmalenbach, 1934, S. 158).

Шмаленбах, в отличие от Шмидта (Schmidt, 1929), различал оценку амортизации на базе первоначальной и восстановительной стоимости (Schmalenbach, 1924, S. 335). Он не был сторонником оценки основных средств по восстановительной стоимости, а только нормы амортизации. В первом случае при повышающихся ценах и стоимости основных средств финансовый результат покажется большим; во втором — при увеличении только амортизации, финансовый результат будет меньше. Шмаленбах считал, что «использование списания от восстановительной стоимости повышает возможность сравнения прибыли и рентабельности за определенный период. Однако при этом он указывал и на недостатки данного метода: неуверенность и возможный произвол при проведении оценки. Преимущества начисления амортизации от восстановительной стоимости он видел в условиях увеличении цен (Schmalenbach, 1925, S. 158). Таким образом, на созданном Шмаленбахом «непериодическом счете финансового результата» собирались суммы амортизации, превышающие стоимость приобретения; если рыночная цена увеличивается, пассивная статья остается, если рыночная цена падает, то списывается сумма меньшая, чем сумма от цены приобретения, таким образом, в дальнейшем требуется дополнительное списание (Schmalenbach, 1925, S. 162). Данная концепция Шмаленбаха оспаривалась

¹ Данные «Экспертизы» (Schmalenbach, 1928) впоследствии также были использованы О. Шмаленбахом в его главных трудах: (Schmalenbach, 1929; 1934).

А. Хоффманном (1879—1946): «Величина затрат, выраженная в величине амортизации, начисленной от восстановительной стоимости, не соответствует действительно понесенным расходам, в результате чего оперируют затратами, которые как бы были понесены. В этом случае следовало бы и другие статьи затрат оценивать исходя из восстановительной стоимости. Преследуемая цель — сопоставление рентабельности, не должна искажать само понятие «прибыль» (Hoffmann, 1929, S.156). В. Хазенак (1901—1984) видел в этой методике, предложенной Шмаленбахом, большие сложности для ее практического применения. В отличие от Шмидта, он считал, что с точки зрения налогового законодательства амортизацию нельзя начислять от стоимости, которая превышает стоимость приобретения (Hasenak, 1938, S. 112—113).

Для Шмаленбаха баланс, рассчитанный на основе стоимости текущего дня, является «малоценным, создающим неверные представления», и он упрекал Шмидта в том, что тот «пытается совершенно безответственно проводить реформу, не заботясь об увеличивающейся цене будущей поставки» (Schmalenbach, 1924, S. 335).

В период нестабильности покупательной силы денег Шмаленбах задавался вопросами, каким образом в данном положении можно сравнивать результаты хозяйственной деятельности отдельных периодов и в связи с этим начислять амортизацию, чтобы она соответствовала поставленной задаче. Только в этом аспекте можно понять позицию Шмаленбаха касательно стоимости текущего дня и расходов на реновацию.

С одной стороны, Шмаленбах отдавал предпочтение оценке по стоимости приобретения и начислению амортизации от этой стоимости, так как это удобнее всего для сопоставимости результатов хозяйственной деятельности отдельных периодов. С другой стороны, он не отказывался и от применения других видов стоимости в зависимости от преследуемых целей. В основном он использовал стоимость приобретения, но не пренебрегал и стоимостью текущей. (Schmalenbach, 1933, S. 343). Однако согласно концепции Шмаленбаха «начисление амортизации от текущей стоимости не связано целью создания резерва для реновации, потому что это возможно только при неизменных ценах и неизменной покупательной способности денег» (Schmalenbach, 1922b, S. 26). Поэтому создатель учения об экономике предприятия вообще не обсуждал вопрос о начислении амортизации на базе затрат на реновацию, так как использование в качестве ориентира затрат на реновацию таит в себе еще большую опасность в смысле произвола в оценке, чем при использовании текущей рыночной стоимости. Прежде всего Шмаленбах считал, что использование стоимости затрат на реновацию несовместимо с принципами его учения о динамическом балансе: «во-первых, в этом случае образуется неравномерное распределение затрат и разная нагрузка выпадает на разные годы, потому что при растущих ценах следует восстановить недостающую амортизацию в отношении новой стоимости, подлежащей возмещению, а во-вторых, при этом нарушается принцип динамизма в угоду статическому принципу, когда пытаясь достичь величины амортизации, достаточной для будущей реновации, заменяют балансовую стоимость на стоимость, подлежащую возмещению» (Schmalenbach, 1925, S. 166).

В дальнейшем в произведениях Шмаленбаха, касающихся проблем амортизации, совершенно отсутствует упоминание о текущей стоимости (Schmalenbach, 1949; 1936; 1934). Он рассматривал только стоимость приобретения и начисление на ее базе амортизации (Schmalenbach, 1949, S. 49).

Согласно учению о динамическом балансе посредством амортизации осуществляется расчет дохода периода и рентабельность предприятия, при этом такой подход должен способствовать увеличению точности исчисления.

В связи с этим одним из главных вопросов в концепции динамического баланса был вопрос касательно амортизации и процентов. Данную проблему Шмаленбах рассмотрел в 1919 г. в работе «Основные положения учения о динамическом балансе» («Grundlagen der dynamischen Bilanzlehre»).

Согласно Шмаленбаху, следует различать проценты в бухгалтерском учете и проценты в учете себестоимости. В бухгалтерском учете и расчете затрат и поступлений речь идет о действительно имеющих место процентах, а именно: о расходах по выплате (погашению) процентов и процентах к получению. Зависимость между процентами и амортизацией имеется в бухгалтерском учете только тогда, когда основные средства финансируются за счет заемного капитала и амортизационные суммы используются для погашения кредита. Более высокие амортизационные отчисления в этом случае (предполагается при этом, что они заработаны) ведут к экономии на процентах. Кроме этого, амортизационные суммы, если они вложены вне предприятия, могут приносить доходы в виде процентов.

Таким образом, амортизация в бухгалтерском учете хотя и имеет точки соприкосновения с процентами, но их зависимость друг от друга и как результат этой зависимости комбинирование методов амортизации с расчетом процентов для бухгалтерского учета не имеют основания с точки зрения цели и причины.

При расчете себестоимости расходы по погашению процентов нейтрализуются. Вместо них рассчитывают калькуляционные проценты<sup>1</sup>, а именно проценты в отношении производственно необходимого капитала<sup>2</sup>.

Следует подчеркнуть, что при комбинировании амортизации и процентов, нельзя уменьшать величину амортизации, так как в конце срока эксплуатации основные средства должны быть полностью списаны, т. е. в распоряжении предприятия должны иметься амортизационные суммы, равные по величине стоимости приобретения или восстановительной стоимости. Дополнительно следует рассчитывать проценты на амортизационные поступления или остаточную стоимость основных средств. Рассматривая начисление сложных процентов на амортизационные суммы, Шмаленбах подчеркивал, что в этом расчете важно понимание того, остаются ли эти суммы в распоряжении предприятия, что гораздо важнее точного математического их исчисления. Если доходы компенсируют амортизационные суммы, то они не имеют значения. Расчет сложных процентов увеличивает равномерную амортизацию, а неприменение сложных процентов усиливает депрессию при депрессивной амортизации (Schmalenbach, 1919, S. 65).

В третьем издании книги «Основные положения учения о динамическом балансе» («Grundlagen der dynamischen Bilanzlehre» (1925)) Шмаленбах говорил, что неприменение сложных процентов не всегда является ошибкой. Однако он

<sup>1</sup> Калькуляционные проценты — это затраты, а потому они не являются доходом — рассчитываются для собственного и заемного капитала, расходы по выплате процентов, наоборот, рассчитываются только для заемного капитала, так как в себестоимость включаются проценты, начисляемые на производственно необходимый капитал, который включает основные средства и оборотные средства, амортизация никак не изменяется на ту сумму, на которую начисляются проценты, она уменьшается только в том случае, если амортизационные суммы вкладываются вне предприятия и таким образом выходят из состава производственно необходимого капитала. Если амортизация остается в оборотных средствах или инвестируется, то сумма калькуляционных процентов не меняется.

<sup>2</sup> Понятие «производственно необходимый капитал» представляет собой вспомогательную величину при расчете процентов. Эту сумму получают, если от производственно необходимого имущества (= общее имущество предприятия — производственные его составляющие) вычитают предоставленные предприятию беспроцентные платежи и беспроцентные кредиты, предоставляемые поставщиками. Основные средства в этом расчете выступают в калькуляционной остаточной стоимости и аннулировании скрытых резервов.

был уверен, что «было бы абсолютно неправильно не применять начисление сложных процентов в случае, если сперва амортизацию точно распределяют по периодам, а потом забывают начислить проценты» (Schmalenbach, 1925, S. 89).

В работе «Об амортизации» («Über Abschreibungen» (1929)) Шмаленбах рассматривал начисление процентов только на амортизационные суммы. Он подробно исследовал метод комбинирования прибыли от процентов и нормы амортизации: «Можно было бы рассмотреть проценты также в качестве составной части амортизации, а не как доход, если образовывать резервный фонд не только за счет амортизации, но и учитывая проценты инвестированных денежных средств. Величина, которая при таком методе расчета вычитается из амортизации, отделяется от прибыли в качестве амортизационного процента. А именно: следует использовать прибыль, которая получена в результате денежных вложений, образованных из амортизационных отчислений. Такой расчет является в практическом применении сложным и приблизительным, особенно в случае, когда амортизационные суммы инвестируются в собственное предприятие. Поэтому лучше было бы разделять расчет прибыли и амортизации, но в этом случае трудно разделять доход от вновь инвестированных амортизационных сумм и первоначального капитала» (Schmalenbach, 1929, S. 189—193).

В результате Шмаленбах пришел к выводу о том, что «при распределении амортизации по годам срока эксплуатации следует учитывать и проценты, а также то, что отдельный амортизируемый объект имеет свою отдельную норму амортизации и свой отдельный процент, которые поэтому нельзя уравнивать, но положение меняется, если рассматривать единый имущественный комплекс» (Schmalenbach, 1929, S. 191).

В качестве причин неначисления амортизационных процентов Шмаленбах называл: 1) использование равномерной амортизации вместо дегрессивной амортизации потому, что она легка в расчете, а главное, так предписывает законодательство; 2) неуверенность в правильности исчисления нормы амортизации, а также в том, что процент может выступать в функции амортизационного резерва; 3) доминирование мнения о том, что процент должен зарабатывать, и если нет дохода, то не может быть и процента. К этому однако следует добавить, что процентные затраты, учтенные в себестоимости, могут быть получены даже тогда, когда доход не получен (Schmalenbach, 1929, S. 203).

**Методы амортизации.** При выборе метода амортизации определяющим для Шмаленбаха были: постулат о производительности основного средства и концепция распределения затрат, связанная с принципом осмотрительности.

Открытую дискуссию по проблемам, касающихся методов начисления амортизации, Шмаленбах развернул на страницах журнала «Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung» (ZfhF), публикуя работы своих коллег, и открыто обсуждая их<sup>1</sup>. Данные публикации позволяют сделать вывод о том, что Шмаленбах, хотя и соглашался с тем, что срок эксплуатации амортизируемого имущества определяется тем периодом времени, в течение которого возможно начисление амортизации, однако по вопросу распределения амортизации по отдельным годам у создателя учения об экономике предприятия мнение было иным, потому что исходным пунктом в этом вопросе для Шмаленбаха было не уменьшение стоимости объекта, а *снижение его производительности*. В этом смысле позиция Шмаленбаха противоположна как позиции Е. Шиффа, для которого «определяющим критерием при выборе метода амортизации являлось уменьшение стои-

<sup>1</sup> К числу работ по данной проблематике, обсуждение которых на страницах журнала вызвало особый резонанс, принадлежали: (Schmalenbach, 1909; Schmalenbach, 1918; Fischer, 1905; Schiff, 1909; Lewin, 1909; Beck, 1911; Berliner, 1920).

мости объекта, его обесценение» (Schiff, 1909, S. 123), так и позиции Р. Фишера, который «совсем не видел связи между выбором метода амортизации и снижением производительности основного средства» (Fischer, 1909, S. 103).

Согласно концепции Шмаленбаха, «амортизация должна начисляться исходя из производительной способности основного средства. Если производительная способность машины неизменна, то амортизация должна начисляться равномерно. Не следует думать, что машина в первые годы своей работы утрачивает больше стоимости, чем в последующие. Производительная способность некоторых машин даже может повышаться. Правильным считается принцип, согласно которому в течение срока эксплуатации основного средства по годам амортизация распределяется не только как стоимость его приобретения, но и затраты, связанные с его сохранением. Для приверженца теории распределения прибыли совершенно одинаково, связаны ли выплаты с «повышением цены» или с ремонтом. Важнее оказывается то, вызван ли ремонт особенностями производства текущего года и в результате этого ремонт должен повлиять на величину прибыли именно этого года, или ремонт связан с иными причинами. Если с иными, то стоимость ремонта соответствующими амортизационными записями можно отнести на основное средство.

На практике сложно определить срок эксплуатации и производственную способность основного средства. Например, здание имеет совершенно неопределенный срок эксплуатации; скорее, нужно думать о его возможной реконструкции, а также о том, когда этот срок должен наступить. Однако точно определить наступление этого срока невозможно. На практике возможно лишь распределение амортизации в соответствии со сроком использования основного средства, который является приблизительным. Поэтому формулировка принципа, согласно которому должна измеряться амортизация, имеет очень небольшую значимость для практики. Отсюда все применяемые сегодня на практике амортизационные методы заслуживают критики» (Schmalenbach, 1908—1909, S. 84). Шмаленбах отдавал предпочтение только геометрически дегрессивной разновидности амортизации: «Необходимость использования снижающейся амортизации обычно основана на том, что объект основных средств постепенно теряет свою эксплуатационную способность, пока она полностью не будет прекращена, и объект будет заменен другим основным средством. Если в период, который непосредственно связан с заменой основного средства, применять такой же по величине размер списания стоимости как и в период приобретения основного средства, тогда нельзя говорить о необходимости замены основного средства... распространенное применение геометрически дегрессивной амортизации объясняется тем, что она наиболее подходит для отражения действительной картины снижения производительности основного средства» (Schmalenbach, 1936, S. 118—122).

При выборе метода амортизации Шмаленбах опирался на принцип осмотрительности, который играет огромную роль в концепции динамического баланса именно для амортизации. Поэтому он отдал предпочтение ускоренному методу, согласно которому наибольшие амортизационные суммы списываются в первые годы срока эксплуатации объекта. Для Шмаленбаха главным было определение правильной величины затрат, а балансовая стоимость для него наименее важна, ибо она служит только цели определения затрат, распределяемых в дальнейшем по годам (Schmalenbach, 1948, S. 34, 55).

Исходя из принципа осмотрительности можно понять и отношение Шмаленбаха к переамортизации, которую он отрицал. Указывая на сложное исчисление норм амортизации, Шмаленбах выступал за оценку самой амортизации как бы с запасом. Посредством этого можно избежать необходимости доначис-

ления амортизации в случае преждевременного выбытия основного средства из эксплуатации, что, в свою очередь, ощутимо скажется на сопоставимости финансового результата (Schmalenbach, 1948, S. 92). «Принципы надлежащего ведения бухгалтерского учета предполагают правильное исчисление прибыли и предписывают осуществлять списание даже тогда, когда основное средство полностью списано, т. е. стоимость основного средства находится полностью на стороне пассива. Но так как в действительности основные средства имеются в наличии (хотя в книгах их нет), то они амортизируются дальше. То, что теряет основное средство, теряет и акционер» (Schmalenbach, 1929, S. 111).

Что касается вопроса отражения амортизации в балансе, то Шмаленбах предпочитал нетто-оценку или прямой метод начисления амортизации, так как «брутто-оценка не исключает произвол в оценке, а также не показывает стоимость конкретного основного средства» (Schmalenbach, 1948, S. 91). Шмаленбах, вероятно, еще и потому предпочитал прямую амортизацию, что в этом случае легко исчислять дегрессивную амортизацию (амортизацию от остаточной стоимости).

В своей работе «Себестоимость и ценовая политика» («Kostenrechnung und Preispolitik») Шмаленбах отмечал: «Противники геометрически дегрессивного метода, как правило, выдвигают против него два аргумента: 1) эксплуатационная способность оборудования уменьшается не так стремительно как это отражает геометрически дегрессивная амортизация; 2) при применении геометрически дегрессивной амортизации остаточная стоимость основного средства не достигает нуля» (Schmalenbach, 1934, S. 144). Данные аргументы Шмаленбах считал неубедительными: «Противники данного метода амортизации утверждают, и не без основания, что эксплуатационная способность оборудования, прежде всего активной части производственных машин, уменьшается в первые годы не так стремительно, как это показывает геометрически дегрессивная амортизация, а наоборот, равномерно, а затем стремительно падает. Поэтому следует применять неравномерную снижающуюся амортизацию. Ответ здесь дает сама жизнь и практическая деятельность, которые не принимают этот аргумент. Возможно потому, что в противном случае, т. е. при использовании неравномерной амортизации, пришлось бы находить особый вид списания стоимости.

Другое утверждение против геометрически дегрессивной амортизации заключается в том, что при применении этого вида амортизации остаточная стоимость не достигает нуля. Но на практике это и не нужно. Данное утверждение неверно, так как основное средство всегда имеет остаточную стоимость, ниже которой не следует амортизировать» (Schmalenbach, 1934, S. 147—153).

Дискуссии в рамках концепции Шмаленбаха имели еще одно важное следствие: они помогли провести различие между балансовой амортизацией (износом) и калькуляционной амортизацией (амортизационным фондом). Стало очевидно, что балансовая амортизация и калькуляционная имеют разные цели, а потому не совпадают по величине: балансовая амортизация как списание понесенных расходов, начисляется от цены приобретения, а калькуляционная — от будущей восстановительной стоимости. Это позволяло также говорить, что фонд реновации имеет место только тогда, когда затраты меньше расходов.

**Итоги.** Шмаленбах начал свою научную деятельность с осмысления проблем амортизации основных средств. Всю жизнь он обдумывал эти идеи и из этого поиска неожиданно нашел нечто большее — доктрину динамического баланса. Она оказала огромное влияние на всю бухгалтерскую мысль XX в. Заметим, что теперь, с началом века XXI, эта доктрина теряет свои позиции под влиянием МСФО, в которых все в большей степени принимаются принципы статического баланса.



### Источники

- Beck H.* Abschreibung und Zinsezinsrechnung. Zur Kontroverse Schiff-Passow. Leipzig, 1911.
- Berliner M.* Scheingewinn und Scheinvermögen in der kaufmännischen Bilanz. Leipzig, 1920.
- Fischer R.* Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind. Leipzig, 1905.
- Fischer R.* Über die Grundlagen der Bilanzwerte. Leipzig, 1909.
- Hasenak W.* Die Anlageabschreibung im Wertumlauf der Betriebe und die Sicherung der Wirtschaft // ZfbF. 1938. Sonderdruck.
- Hoffmann A.* Der Gewinn der kaufmännischen Unternehmung. Leipzig, 1929.
- Kruk M., Potthoff E., Sieben G.* Eugen Schmalenbach. Der Mann — Sein Werk — Wirkung. Stuttgart, 1984.
- Lewin C. M.* Wie hängt die Abschreibungsfrage in Industriebetrieben mit der Kalkulation und Leistungsfähigkeiten zusammen. Leipzig, 1909.
- Schiff E.* Wertminderung an Betriebsanlagen. Berlin, 1909.
- Schmalenbach E.* Die Abschreibung // ZfhF. 1908/1909. Jg. 3.
- Schmalenbach E.* Die Werte von Anlagen und Unternehmungen in der Schätzungstechnik // ZfhF. 1917/1918. Jg. 12.
- Schmalenbach E.* Grundlagen der dynamischen Bilanzlehre // ZfhF. 1919. Jg. 13.
- Schmalenbach E.* Kritik an Prion // ZfhF. 1921. Jg. 15.
- Schmalenbach E.* Die steuerliche Behandlung der Scheingewinne. Jena, 1922.
- Schmalenbach E.* Goldmarkbilanz. Berlin, 1922b.
- Schmalenbach E.* Kritik an Schmidt: Bilanzwert, Bilanzgewinn und Bilanzumwertung // ZfhF. 1924. Jg. 18.
- Schmalenbach E.* Grundlagen der Dynamischen Bilanzlehre. 3 Aufl. Leipzig, 1925.
- Schmalenbach E.* Gutachten über Ersparnismöglichkeiten in der Produktion und im Absatz ostelbischer und mitteldeutscher Braunkohlenbriketts. Dem Reichswirtschaftsministerium erstattet. Berlin, 1928.
- Schmalenbach E.* Über Abschreibungen // ZfhF. 1929. Jg. 23.
- Schmalenbach E.* Dynamische Bilanz. 6 Aufl. Leipzig, 1933.
- Schmalenbach E.* Selbstkostenrechnung und Preispolitik. 6 Aufl. Leipzig, 1934.
- Schmalenbach E.* Dynamische Bilanz. 5 Aufl. Leipzig, 1936.
- Schmalenbach E.* Dynamische Bilanz. 10 Aufl. Bremen; Horn, 1948.
- Schmalenbach E.* Abschreibungen bei Preisveränderungen von Anlagegegenständen // ZfhF. 1949. Jg. 1.
- Schmidt F.* Die organische Bilanz. Leipzig, 1921.
- Schmidt F.* Die organische Tageswertbilanz. Nachdruck der 3 Aufl. von 1929. Wiesbaden, 1951.
- Schneider D.* Betriebswirtschaftslehre. München, Wien, 2001. Bd. 4.
- Walb E.* Zur Dogmengeschichte der Bilanz // Festschrift für Eugen Schmalenbach. Leipzig, 1933.

## О. Шмаленбах

### АМОРТИЗАЦИЯ

#### Служит ли баланс для выявления финансового результата или для оценки имущественного положения предприятия?

Тот факт, что баланс предназначен для выявления финансового результата, а не имущественного положения предприятия, следует из принципа оценки основных средств. Недвижимость, машины и т. п. в балансе не показываются в их действительной стоимости. Если, согласно данным баланса, стоимость земельного участка составляет 80 000 марок, то это означает, что данная сумма, если не начисляется амортизация, вложена в земельный участок. Если стоимость этого участка повысилась до 120 000 марок и даже если эти 120 000 марок можно получить за него наличными, то все равно в соответствии с принципами надлежащего ведения бухгалтерского учета стоимость участка в балансе показывается в размере 80 000 марок. Поэтому баланс только в той мере служит для демонстрации имущественного положения предприятия, какая необходима для цели исчисления финансового результата.

Исчисленная в балансе прибыль — это прибыль предприятия. Повысится или понизится стоимость предприятия, этот доход или убыток не повлияет на бухгалтерский учет, так как в этом случае речь не идет о прибыли предприятия.

Цель существующего ныне баланса — предоставление информации многочисленным пользователям, которые не являются предпринимателями и являются сторонними по отношению к предприятию лицами. Эти лица интересуются имущественным положением предприятия, и поэтому согласно законодательству баланс должен эту информацию им предоставить; при этом стоимость, указанная в бухгалтерских книгах не должна быть выше действительной стоимости. Однако такое положение неверно, если речь идет о долгосрочных инвестициях. А если баланс нацелен на выявление финансового результата, то это и вовсе заблуждение. Во-первых, согласно законодательству баланс не может иметь фиктивных имущественных ценностей, т. е. нельзя принимать во внимание возможное увеличение цен. Хозяйственная деятельность предприятия должна быть понятной. Поэтому нельзя распределять прибыли больше, чем ее получено. Во-вторых (и это вытекает из первого), законодатель не хочет регулировать распределение прибыли, наоборот, он хочет оградить имеющиеся имущество от распределения в качестве прибыли, допуская распределение только в границах себестоимости.

### Принципы амортизации

Срок использования основных средств — это срок, в течение которого должна начисляться амортизация. В качестве срока использования основного средства рассматривается временной период, в течение которого основное средство используется в производственном процессе. Началом срока эксплуатации основного средства является момент поступления его на предприятие в качестве новой производительной мощности; с этого момента начинается начисление амортизации на основное средство. Ошибочным следует признать условие, если акционерные предприятия не начисляют амортизацию на вновь поступившие основные средства в год их поступления. Окончанием срока использования основного средства является момент, в который оно прекращает свою производительную деятельность. В этом случае основное средство должно быть списано до цены продажи (ликвидационной стоимости; для земельных участков — реальной рыночной стоимости в текущих ценах).

По моему мнению, амортизация должна начисляться исходя из производительной способности основного средства. Если производительная способность машины неизменна, то амортизация должна начисляться равномерно. Не следует думать, что машина в первые годы своей работы утрачивает больше стоимости, чем в последующие. Производственная способность некоторых машин даже может повышаться.

Правильным принципом начисления амортизации является принцип, согласно которому в течение срока эксплуатации основного средства по годам распределяется не только стоимость его приобретения, но и затраты, связанные с сохранением его производительной эксплуатационной способности.

Для приверженца теории распределения прибыли совершенно одинаково, связаны ли выплаты с «повышением цены» или с ремонтом. Важнее является то, вызван ли ремонт особенностями производства текущего года и в результате этого ремонт должен повлиять на величину прибыли именно этого года, или ремонт связан с иными причинами. Если с иными, то ремонт можно отнести на основное средство соответствующими амортизационными записями, т. е. дебетовать счет «Основное производство» или счет «Амортизация основных средств».

На практике сложно определить срок эксплуатации и производственную способность основного средства. Например, здание имеет совершенно неопределенный срок эксплуатации; скорее, нужно думать о его возможной реконструкции, а также о том, когда этот срок должен наступить. Однако точно определить наступление этого срока невозможно. На практике возможно лишь распределение амортизации в соответствии со сроком использования основного средства, который является приблизительным. Поэтому формулировка принципа, согласно которому должна измеряться амортизация, имеет очень небольшую значимость для практики. Отсюда все применяемые сегодня на практике амортизационные методы заслуживают критики.

### Методы амортизации

Все существующие методы амортизации нельзя однозначно характеризовать или как только хорошие, или как только плохие. Характеристика зависит от определенных обстоятельств.

#### *А. Безамортизационный метод*

Амортизация вообще может не начисляться; в этом случае основное средство должно длительное время сохранять свою эксплуатационную производительную способность. Стоимость этого сохранения падает на соответствующий хозяйственный год. Метод используется редко. Единственным предприятием, использующим сегодня этот метод, является Имперский банк.

Предпосылкой безамортизационного метода является способность основного средства сохранять неизменную производительную способность в течение длительного периода времени. Опасность значительного снижения стоимости в результате изобретений исключает такой опыт. Однако государственного банка эта опасность не касается, так как его земельные участки постоянно увеличиваются в цене, несмотря на все увеличивающийся возраст банковских зданий.

Этот опыт имеет недостаток, так как изменяющаяся величина затрат на текущий ремонт оказывает влияние на показатель прибыли. В одном году по причине большой величины данных затрат прибыль будет меньше, чем в другом году, когда величина затрат на ремонт будет меньше. Но учитывать влияние этих затрат следует, если между этими затратами и финансовым результатом имеется причинная связь. В случае государственного банка этот недостаток отсутствует, так как большое число имеющихся у него зданий сглаживает эту разницу.

Расходы, связанные с капиталовложениями, следует разделять на расходы, которые улучшают первоначальное состояние основного средства (расходы на ремонт), и расходы по сохранению основного капитала (расходы на реновацию). Если расходы первого типа рассматриваются в качестве расходов второго типа, то происходит избыточная амортизация.

Началом начисления амортизации является момент, в который впервые расходы на реновацию заносятся в бухгалтерскую книгу в качестве накладных расходов. Таким моментом является ввод основного средства в эксплуатацию.

#### *Б. Амортизация с долей от остаточной стоимости (соответствующей балансовой стоимости)*

Некоторые авторы описывают этот способ таким образом, что получается, будто бы при начислении амортизации от цены приобретения амортизационные отчисления становятся все меньше вместе с уменьшением балансовой стоимости:

Цена приобретения:	100 000	
Амортизация 1-го года		10 000
Остаточная стоимость 1-го года	90 000	

Амортизация 2-го года		9000
Остаточная стоимость 2-го года	<b>81 000</b>	
Амортизация 3-го года		8100
Остаточная стоимость 3-го года	<b>72 900</b>	и т. д.

Такой метод правомочен, если основное средство из года в год теряет свою производительность. Если же производительность основного средства неизменна, то следует применять метод «В» (см. ниже).

На практике основные средства не связаны с моментом их оприходования в бухгалтерском учете. Пополнением средств являются новые капиталовложения или средств на ремонт. Часто речь идет о капиталовложениях, которые только на первый взгляд являются новыми капиталовложениями, а в действительности они только сохраняют имеющийся производственный потенциал. Это касается именно модернизации технических сооружений, а также случая, когда одна статья замещается другой. То, что вновь создается, теряется полностью или частично в старом капиталовложении. В большинстве случаев поступления средств в балансах представляют собой полностью или частично реновацию списанных основных средств. Но это явно не видно, так как строящиеся новые машины и здания выглядят иначе, чем прежние.

Практически невозможно разделить затраты на реновацию и расширение производства. Но это и не нужно, если поступления средств и амортизация определены таким образом, что балансовая стоимость основного средства по отношению к его производительности находится в соответствующих границах.

Если на счет основных средств записывается поступление средств, которые отражают не действительное расширение производства (без уничтожения более старых основных средств), то мнение о том, что амортизация от остаточной стоимости приводит к уменьшающимся амортизационным отчислениям, является ошибочным.

На самом деле этот способ следует применять в случае, когда под поступлением средств скрыты проведенные ремонтные работы.

По моему мнению, этот метод лучше других.

#### ***В. Амортизация с долей от цены приобретения***

В результате применения этого метода амортизационные суммы записываются в пассиве баланса по счету фонда реновации.

Способ особенно хвалят авторы, которые ничего не понимают в балансе, и его редко используют на практике.

Способ предполагает, что речь идет об основных средствах, которые по истечении определенного количества лет обесценились полностью или частично, при этом на них не списаны затраты на ремонт. Поэтому этот метод применяется государственными предприятиями, бремя капиталовложений которых по прошествии определенного времени безвозмездно падает на государство.

#### ***Г. Амортизация в доле прибыли***

Поскольку амортизация изображает эквивалент пополнения средств, она недопустима с точки зрения исчисления прибыли.

Баланс, составленный с целью исчисления финансового результата, объективно направлен против амортизации, потому что амортизационные отчисления (особенно чрезмерные) всегда имеют целью сокращение прибыли.

Когда акционер ожидает получения стабильных дивидендов или по меньшей мере надеется, что они не будут уменьшаться (хотя в соответствии с природой предпринимательской деятельности финансовый результат разнится), и одновременно стабильные дивиденды становятся признаком солидности, если акционеры (как и большинство людей) хотят сами ввести себя в заблуждение, тогда бухгалтеры поступают правильно, списывая в более прибыльные годы

больше, а в менее прибыльные — меньше. При этом показанная прибыль может быть и правильной, и неправильной.

Бухгалтер даже рад ничего не списывать, если балансовая стоимость капиталовложений в результате несчастного случая или небрежности уменьшится.

Бухгалтеры, списывающие в менее прибыльные годы меньше, утешают акционеров, говоря, что в более прибыльные годы они списали слишком много. Однако это не так: согласно Торговому кодексу (§ 261, ст. 3) в каждый год, даже самый плохой в смысле прибыли, следует исходить из установленной нормы списания.

Принципы надлежащего ведения бухгалтерского учета предполагают правильное исчисление прибыли и предписывают списание даже тогда, когда основное средство ликвидировано, т. е. его стоимость полностью находится в пассиве баланса. Но так как в действительности основные средства имеются в наличии (хотя в книгах их нет), то они амортизируются дальше. То, что теряет основное средство, теряет и акционер.

Мне могут возразить, что основное средство с отрицательной стоимостью — это глупость. Но на практике дело обстоит именно так. И эта глупость кроется не в амортизации, а в избыточной, т. е. неправильно начисленной амортизации, т. е. в так называемых скрытых резервах.

Кто таким образом создает скрытые резервы, имеет право это делать. Но он не имеет права в этом случае утверждать, что резервы заработаны в последний год, так как это неправда.

Следует также отметить, что на практике амортизация начисляется чаще всего исходя из интуиции. Но этот метод комментариям не подлежит.

*Пер. с нем. Т. В. Еременко*