

Т. В. Еременко¹

канд. экон. наук, ст. преподаватель кафедры финансовых рынков и финансового менеджмента Национального исследовательского университета — Высшей школы экономики (Санкт-Петербург)

СТАНОВЛЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ В РОССИИ

В России амортизация в обязательном порядке стала начисляться в конце XIX в. Законодательно начисление амортизации регулировало Положение о промышленном налоге (1898 г.), последующее Положение 1916 г., а также нормы, определенные уставами акционерных обществ и паевых товариществ. Положение о промышленном налоге (налоге на прибыль) толковало амортизацию как сумму отчислений с целью покрытия уменьшения стоимости и обесценения основных средств (Барац, 1903, с. 220). Под этой суммой понимали отчисления из валового дохода, не подлежащие обложению промышленным налогом. Статья 101 Положения устанавливала нормы амортизационных отчислений от 5 до 10% «на погашение первоначальной стоимости принадлежащего предприятию имущества впредь до полного погашения оной» (Нюренберг, 1916, с. 215). В связи с этим в начале XX в. в России амортизация толковалась как прямое уменьшение стоимости имущества и списание его за счет убытков, что позволяло снизить налогооблагаемую прибыль.

Законодательно установленное обязательное начисление амортизации имело откровенных противников. Большинство авторов, ссылаясь на авторитет Т. А. Гольца, было против начисления амортизации, которая слишком «отяжеляла себестоимость и ухудшала финансовые показатели» (Соколов, 2005, с. 297). А. И. Скворцов (1848—1914) полагал, что в амортизации нет необходимости, поскольку изменение стоимости объектов может быть установлено в ходе инвентаризации.

Становление бухгалтерского учета амортизации в России на рубеже XIX—XX вв. осложнялось отсутствием единого мнения у теоретиков и практиков учета по следующим ключевым вопросам:

- как учитывать погашение стоимости — непосредственно на счетах имущества с уменьшением его балансовой (в тот период первоначальной) стоимости после каждого начисления амортизации (прямой метод) или без изменения учетной стоимости имущества (косвенный метод);
- на какие счета относить амортизационные суммы: на счета затрат производства, финансового результата, чистой прибыли, затрат производства и частично чистой прибыли;
- как следует именовать бухгалтерский счет, предназначенный для отражения амортизационных начислений при косвенном методе начисления амортизации: «Амортизация», «Амортизационный фонд», «Капитал погашения», «Ре-

¹ Эл. адрес: eremenkotanya@ton.net.ru

зерв погашения», «Погасительный резерв» — и как классифицировать по назначению данный счет — как контрактивный или как фондовый;

- какие методы амортизации применять.

Изначально начисление амортизации рассматривалось как прямое уменьшение стоимости имущества и отнесение суммы списания на счет «Убытки и прибыли» записью:

Д-т сч. «Убытки и прибыли»,
К-т сч. «Основные средства».

Такой способ отражения в учете амортизации именовался прямым и был самым распространенным на практике, но не единственным. Последовательным сторонником прямого метода погашения стоимости долгосрочного имущества был П. И. Рейнбот (1839—1916). В то же время он настаивал на применении для этих целей счетов учета затрат производства:

Д-т сч. «Основное производство»,
К-т сч. «Основные средства»,

что, по его мнению, «создавало условия для исчисления себестоимости» (Рейнбот, 1876, с. 22). Также А. Г. Шаллер использовал для погашения непосредственно основные счета, т. е. счета Основного капитала (недвижимого имущества), Скотоводства, Рабочих лошадей, Мертвого инвентаря (Шаллер, 1901, с. 131).

Ярым противником прямого метода начисления амортизации был К. Щетинин-Какуев, утверждавший, что «прямая амортизация искажает первоначальную оценку и создает иллюзию выбытия средств» (Щетинин-Какуев, 1989, с. 71—76).

С. М. Барац (1850—1913) рассматривая процесс погашения стоимости имущества, предлагал два варианта отражения его в учете. При первом варианте производятся ежегодные списания стоимости со счета «Имущество» на счет «Убытки и прибыли» «той суммы, которая назначена в погашении, для постепенного уменьшения и приближения его к стоимости действительной» (Барац, 1905, с. 620). Согласно второму варианту, счет имущества остается без изменений. Предназначенную к погашению сумму записывают в дебет счета «Издержки» и в кредит счета «Амортизация». «Отнесение амортизации непосредственно на счет производства он хотя и расценивал положительно, однако боялся такого решения, так как это делало, по его мнению, вырабатываемую продукцию неконкурентоспособной» (Соколов, 1996, с. 257).

А. И. Гуляев (1877—?), как и С. М. Барац, для отражения в учете погашения стоимости имущества допускал прямой и косвенный методы начисления амортизации. При использовании прямого способа он рассматривал процесс амортизации как ежегодное списание стоимости долгосрочного имущества на убыток. Кроме того, Гуляев считал, что при использовании прямого способа списания необходима переоценка того имущества, стоимость которого уже погашена, но которое может прослужить еще несколько лет. При косвенном способе отражения в учете процесса погашения имущества он предлагал применять счет капитала погашения (или амортизации) (Гуляев, 1906, с. 91—92).

Сторонником применения счета капитала погашения был Е. Е. Сиверс (1852—1917), категорически отрицавший непосредственное уменьшение стоимости имущества. Он утверждал, что погашение недвижимого имущества следует всегда производить путем образования особого капитала погашения, объясняя это тем, что «назначение капитала погашения состоит исключительно в покрытии убытков от изнашивания и всякого иного обесценения» (Сиверс, 1918, с. 206). В обоснование применения счета капитала погашения Сиверс приводил следующие аргументы. Во-первых, применение данного способа позволит избавить бухгалтера от кропотливой и бесцельной работы, поскольку

в этом случае может производиться необоснованное отнесение в капитал всей суммы, назначенной на погашение, а не расчет стоимости погашения по каждому отдельному предмету. Во-вторых, данный способ позволит равномерно распределять по годам убытки от владения имуществом. В-третьих, нет необходимости в дополнительной оценке имущества, стоимость которого окончательно погашена, но которое имеет еще некоторую ценность, поскольку это имущество значится в бухгалтерских книгах и остается на балансе по первоначальной своей стоимости до его продаж и (или) полного обесценения. В-четвертых, может применяться способ начисления амортизации не только исходя из процентного отношения стоимости имущества, но и в зависимости от полученной за отчетный год чистой прибыли.

Н. С. Аринушкин (1869—?) также признавал два основных способа отражения в учете процесса погашения стоимости долгосрочного имущества и называл их «способ непосредственного списания без соблюдения принципа перманентности первоначальных оценок» и «способ списания с соблюдением принципа перманентности первоначальной оценки имущества и с образованием амортизационного фонда». Согласно ученому, «неправильно, когда амортизационные отчисления на износ имущества делаются непосредственно с этого имущества, тогда как по принципу перманентности первоначальных оценок требуется, чтобы имущество все время из года в год показывалось по активу в сумме первоначальной стоимости. А накапливающиеся амортизационные отчисления проводились бы по статье пассива “Амортизационный фонд”» (Аринушкин, 1927, с. 97).

Р. Я. Вейцман (1870—1936), изначально признававший прямой метод отражения амортизации, впоследствии не упоминал о нем и рассматривал этот процесс как переход амортизированной части внеоборотного имущества в оборотные средства. Статья «Амортизация имущества» рассматривалась им как контрактив, который «не только показывает, насколько должна быть уменьшена первоначальная стоимость соответствующего имущества, показанного в активе, но и какая часть ее уже вошла в стоимость произведенных и проданных предметов и, следовательно, восстановилась в оборотных средствах» (Вейцман, 1925, с. 118).

Дискуссия возникла также и по вопросу о способах записи амортизационных отчислений на счетах бухгалтерского учета. Разные авторы предлагали относить амортизационные отчисления на счета: а) чистой прибыли; б) финансового результата («Убытки и прибыли»); в) затрат производства; г) затрат производства и частично на счета чистой прибыли.

Отнесение амортизационных отчислений на счета чистой прибыли на практике не нашло применения. В теории этот способ поддерживали также не многие. Среди них был А. П. Вышемирский. Он трактовал амортизацию как часть прибыли, не облагаемую налогом, которую следует присоединить к капиталу. В соответствии с данной трактовкой, он предлагал запись:

Д-т сч. «Убытки и прибыли»,

К-т сч. «Собственные средства (собственный капитал)».

К. Щетинин-Какуев, как основоположник отнесения амортизационных отчислений по дебету счета финансового результата, предлагал для отражения процесса погашения стоимости запись: дебет счета «Убытки и прибыли», кредит счета «Погашения». Списание износившихся и выбывающих из эксплуатации объектов в этом случае регистрировалось проводкой: дебет счета «Погашения», кредит счета «Основные средства». Однако если объект был полностью амортизирован, но эксплуатация его продолжалась, то запись имела вид: дебет счета «Основные средства», кредит счета «Убытки и прибыли».

С. М. Барац предлагал относить амортизационные отчисления по дебету счета «Убытки и прибыли». Он был противником отнесения амортизации на счета за-

трат производства. По его мнению, такой способ отражения амортизации имеет отрицательную сторону, так как делает производимую продукцию неконкурентоспособной. Таким образом, он также отстаивал мнение, что амортизация не имеет отношения к конкретным видам продукции. Более того, амортизация начисляется на все наличное оборудование, независимо от того, используется оно или нет.

Среди сторонников, ориентированных на счета чистой прибыли, изначально был Е. Е. Сиверс. Он считал, что если в уставах акционерных обществ и обществ взаимного кредита записано, что погашение стоимости имущества производится за счет чистой прибыли, то такой способ наиболее целесообразен.

Амортизацию как неотъемлемую часть себестоимости производимой продукции рассматривал П. И. Рейнбот. И в этой связи он полагал, что амортизацию целесообразно включать в себестоимость продукции и записывать по дебету счетов производства. П. И. Рейнбот первым изложил эту позицию в рамках прямого способа списания погашения.

Так изначально возникло два непримиримых взгляда, классифицирующих счет амортизации, с одной стороны, как фондовый (резервный), когда счет амортизации понимался как источник простого воспроизводства долгосрочного имущества, а с другой — как уточняющий (регулирующий), когда при распределении стоимости долгосрочного актива во времени на счете показывается сумма уже распределенной стоимости.

Главными оппонентами по этому вопросу были Е. Е. Сиверс и Р. Я. Вейцман, два основных курса счетоводства которых по-разному определяли экономическую природу амортизации. Е. Е. Сиверс, возглавлявший петербургскую школу бухгалтерского учета, понимал под амортизацией источник финансирования, некий фонд реновации, который создается из прибыли, служит для возобновления имущества и которому в активе соответствуют денежные средства или другие ценности. Ученый утверждал, что погашение имущества следует производить путем образования особого капитала погашения, объясняя это тем, что «назначение капитала погашения состоит исключительно в покрытии убытков от изнашивания и всякого иного обесценения» (Сиверс, 1918, с. 206). Н. Ф. Смирнов также считал, что статья «Амортизационный фонд» в пассиве баланса представляет собой резерв, обеспеченный оборотными средствами: «Под именем амортизации разумеются регулярные отчисления на образование специального амортизационного фонда или капитала, из которого должны черпаться средства, необходимые для поддержания фабрично-заводского имущества в состоянии его производственной годности или восстановления» (Смирнов, 1924, с. 489). Е. А. Исакович утверждал: «Цель начисления амортизации заключается в создании фондов воспроизводства основного капитала» (Исакович, 1929, с. 1229).

Так сформировалось представление об амортизации как фондовом счете, который отражает один из источников средств предприятия. Представители петербургской школы были уверены, что статья пассива баланса «Амортизационный фонд» представляет собой резерв, обеспеченный не основными, а оборотными средствами. Этот резерв (фонд) делился на две части: основная предназначалась для покупки и создания новых объектов вместо старых (т. е. для реновации), а вторая (меньшая) часть создавалась для накопления средств на капитальный ремонт основных средств.

Р. Я. Вейцман трактовал данную пассивную статью как контрактив, как погашенную часть стоимости имущества, оставленную на балансе. Он утверждал, что амортизация — это не часть прибыли, которая уходит от распределения, а перенос ранее созданной стоимости на стоимость вновь создаваемую. Отсюда следовало, что расходы на основные средства у собственника не возникли в момент их приобретения (это не расходы, а изменение структуры баланса), а будут

образовываться по мере эксплуатации основного средства. И значит, амортизация — это не часть прибыли, а списание ранее понесенных расходов, а поэтому и не может быть источником финансирования (Вейцман, 1925, с. 89—91). По утверждению профессора Я. В. Соколова (1938—2010), Р. Я. Вейцман «развил совсем иное понимание амортизации. Он утверждал, что амортизация — это не часть прибыли, которая не облагается налогом и из которой не выплачиваются дивиденды, а, в духе учения К. Маркса, стал учить, что это перенос ранее созданной стоимости на стоимость вновь создаваемую. Отсюда следовало, что потратившись на основные средства... собственник не должен эти затраты трактовать как расходы того момента, когда они возникли, ибо таковыми они будут становиться по мере эксплуатации объекта» (Соколов, 2011, с. 248).

Другими словами, затраты, понесенные в результате приобретения долгосрочных активов, расходами в момент покупки не являются (были деньги — стали основные средства, произошла реструктуризация актива баланса), а декапитализироваться они будут в процессе эксплуатации основного средства. Таким образом, расходы образуются в течение всего срока эксплуатации долгосрочного актива, и, следовательно, амортизация — это не часть прибыли, а часть себестоимости готового изделия, которая постепенно, частями включается в готовую продукцию. Я. В. Соколов по этому поводу отмечал: «В этом случае говорить об амортизации как источнике финансирования не приходится, ибо она теперь, по-московски, стала пониматься как списание ранее понесенных расходов будущих периодов. А кому может прийти в голову считать их источником финансирования?» (Соколов, 2011, с. 249).

Разделяя взгляды Р. Я. Вейцмана, большинство ученых и практиков истолковывало статью «Амортизационный фонд» как регулятив к статье «Основные средства», не имеющий ничего общего с процессом восстановления основных средств. Так, Н. С. Аринушкин был уверен, что «наиболее типичными контрактивами к вещным статьям актива является фонд погашения имущества (или фонд амортизационный)» (Аринушкин, 1924, с. 12). Также Н. А. Кипарисов (1875—1956) считал, что «счет амортизации (иначе его называют счетом амортизационного капитала) не имеет самостоятельного значения, а является только уменьшением актива» (Кипарисов, 1938, с. 112). Среди ярых сторонников Р. Я. Вейцмана следует отметить М. Корпева и Д. Иванова (Соколов, 1991, с. 51—54).

Таким образом, согласно Р. Я. Вейцману, пассивную статью «Амортизационный фонд» трактовали как регулятив к статье «Основные средства», а сам процесс начисления амортизации — как процесс обесценения имущества.

Наряду с односторонним бескомпромиссным подходом представителей разных научных школ некоторые ученые пытались четко разграничить понятия «регулятив» и «фонд»¹. Впервые такое разграничение в России совершил в 1910 г. А. К. Рошаховский. Анализируя балансы, он установил, что многие предприятия кроме амортизационного капитала, носящего регулирующий характер, предусматривали и возобновительный капитал. Ему принадлежит объяснение принципиальной разницы между амортизацией и износом основных средств. Регулятив (по терминологии А. К. Рошаховского — амортизационный капитал) «представляет собой ту сумму, на которую в течение известного периода уменьшился реальный основной капитал», т. е. эта сумма показывает, на сколько уменьшилась стоимость основного средства. Амортизационный фонд (по терминологии автора — возобновительный фонд) «выражает сумму реальных ценностей, накопленную в активе для восполнения утраты стоимости имущества,

¹ Дискуссия о двойственной природе амортизации рассматривается также в спектре балансовых концепций (Еременко, Соколова, 2010, с. 106—116).

выраженного основным капиталом, и, следовательно, входит в основной капитал — как его слагаемое». Рощаховский делает заключение, что формирование возобновительного, или амортизационного, фонда — это чисто финансовый процесс. Очень важным является его утверждение, что в основе определения фонда лежит не пассив бухгалтерского баланса, а его актив, «сумма реальных ценностей, накопленная в активе для восполнения утраты стоимости имущества» (Рощаховский, 1910, с. 88). Решение вопроса о способах накопления запасов для восстановления основных средств Рощаховский видел в создании основного капитала, являющегося совокупностью номинального, возобновительного и запасного капитала за минусом амортизационного капитала (Рощаховский, 1910, с. 88—89).

Исследованию экономической сущности амортизации уделял большое внимание Н. Р. Вейцман (1894—1981). Он провел разграничение статей баланса «Погашение имущества» (износ имущества) и «Амортизационный капитал» (амортизационный фонд). По его мнению, амортизационный капитал представляет собой реальный капитал, «имеющий покрытие в оборотной части актива, откуда и должны черпаться средства для работ по восстановлению и ремонту сооружений и оборудования. Эта статья не имеет ничего общего со статьей “Погашение имущества”, которая показывает, какая часть основного капитала предприятия изношена» (Вейцман, 1927, с. 87).

И. Р. Николаев (1877—1942) также определял износ основных средств и амортизацию в качестве двух несоизмеримых категорий: «Износ — это физический и моральный процесс снашивания, утрата основными средствами их стоимости; амортизация — процесс накопления финансовых средств, зависящий от целей финансовой политики. И поэтому сумма износа не может быть тождественна сумме амортизации» (Николаев, 1926, с. 56). Он утверждал, что «ежегодное погашение есть ничто иное, как антиципация будущих убытков, а не поправка, не корректив к активу... хозяйство предпринимает погашение имущества, путем отчисления соответственных сумм из прибылей, с тем чтобы к моменту выхода имущества из употребления накопить достаточный фонд на покрытие возникающих отсюда убытков» (Там же, с. 52—53).

А. П. Рудановский (1863—1931), пытаясь объединить разные точки зрения на амортизацию, говорил, по сути, об амортизации-обесценении и амортизации-обновлении: «Предметы оборудования, пришедшие в негодность, до замены их новыми за счет амортизационного фонда могут быть списаны по активу на особый счет оборудования, подлежащего возобновлению; всякое же снижение первоначальной оценки, вследствие износа предметов, должно отмечаться подразделением основного капитала в пассиве — на счет основного капитала и счет амортизации основного капитала. Счет амортизации основного капитала есть контрактив счета недвижимого имущества, тогда как счет имущества, подлежащего возобновлению, есть контрпассив счета амортизационного фонда» (Рудановский, 1924, с. 39). По мнению ученого, «отчисления на возобновление начинаются не ранее, как по прошествии одного года со времени передачи сооружений в эксплуатацию и, во всяком случае, не ранее как в следующем году за отчетным» (Там же, с. 40).

Таким образом, согласно концепции А. П. Рудановского, с одной стороны, в пассиве баланса формируется амортизационный фонд, источник воспроизводства внеоборотных активов, обеспеченный в активе оборотными средствами. С другой стороны, в той же сумме отражается показатель, демонстрирующий величину износа. Именно эта концепция привела к образованию в балансе двух отдельных счетов: «Амортизационный фонд» и «Износ основных средств». В результате за амортизацией закрепили и соответственно две функции: с одной

стороны, «она представляет собой ту сумму, на которую в течение известного периода уменьшился реальный основной капитал», а с другой — «выражает сумму реальных ценностей, накопленную в активе для восполнения утраты стоимости имущества» (Рошаховский, 1910, с. 88—89).

С конца 1930-х гг. и до начала 1990-х гг. в нашей стране бухгалтерская практика была построена на теории А. П. Рудановского, которая была признана в Советском Союзе официально. В соответствии с данной концепцией теории при рассмотрении вопроса об учете амортизации понимали основные средства как элементы материальных фондов, которые в процессе производства подвергаются постепенному снашиванию и переносят ранее овеществленные в них затраты труда на вновь создаваемый продукт частями и восстанавливаются в совокупном продукте постепенно. Из этой установки вытекало следствие: восстанавливаемая в создаваемом продукте стоимость отчисляется в амортизационный фонд, который служит целям восстановления основных средств по мере их износа. В связи с этим нужно было различать понятия износа и амортизационного фонда. При поступлении основных средств в баланс основной деятельности их приходовали на соответствующие инвентарные (имущественные) счета с одновременным увеличением уставного фонда. При этом дебетовался счет «Основные средства» и кредитовался счет «Уставный фонд». В этом случае «Уставный фонд» (сегодня — «Капитал») не был объявлен зарегистрированной величиной и мог изменяться в зависимости от получения или изъятия долгосрочных активов. При начислении амортизации дебетовались счета: «Производство», «Общезаводские расходы», «Цеховые расходы» и т. д. и кредитовался счет «Амортизационный фонд». Данной записью отражали величину амортизационных отчислений, подлежащих включению в затраты производства. Осуществлялась запись по кредиту счета амортизационного фонда, который должен быть использован для полного воспроизводства и капитального ремонта основных средств. Выделение амортизационного фонда на капитальный ремонт сопровождалось бухгалтерской записью:

Д-т сч. «Амортизационный фонд»,

К-т сч. «Амортизационный фонд, выделенный в распоряжение директора на капитальный ремонт».

Согласно концепции А. П. Рудановского, амортизация и износ стали отражаться на различных счетах, причем износ был контрактивным счетом к счету основных средств, а амортизация — счетом учета части собственных средств (фонд) в качестве добавки к собственным средствам (уставному фонду). Идея уменьшения уставного капитала впервые была озвучена в 1901 г. Ю. Яновским, утверждавшим, что амортизация приводит к потере стоимости имущества, а не капитала, и, следовательно, необходимо погашать не средства за счет прибыли, а акционерный или паевый капитал, предусматривая для этого особый капитал погашения. Такой порядок, по мнению Ю. Яновского, был необходим для отражения процесса сокращения задолженности предприятия перед собственниками в результате обесценения сделанных ими вкладов (Яновский, 1901, с. 88). Впоследствии Варяконс предложил для данной системы две записи: амортизацию имущества относить в дебет счета «Прибыль и убытки» с кредита счета «Основные средства», а амортизацию капитала — в дебет «Уставного капитала» с кредита «Амортизационного капитала». Однако их использование в дореволюционной практике учета оказалось невозможным вследствие действия принципа фиксирования капитала, в соответствии с которым капитал должен быть показан в отчетах в уставной величине. Лишение предприятий права собственности в советское время упразднило не только принцип фиксирования, но и сам термин «капитал». Пришедший ему на смену уставный фонд рассмат-

ривался как задолженность предприятия перед государством, в том числе за основные средства, которую надо погашать по мере их обесценения. В этом смысле была подтверждена правота Ю. Яновского, который писал, что «единственным препятствием к амортизации акционерного капитала остается принцип его фиксирования» (Яновский, 1901, с. 89). Уничтожение частной собственности и замена капитала уставным фондом означали теперь для предприятий их задолженность перед государством по основным средствам, которую следовало погашать по мере их обесценения. В теории амортизации возобладала вышеуказанная точка зрения снашивания основных средств и переноса частями их стоимости на себестоимость продукции. Включение износа основных средств в себестоимость продукции позволяло компенсировать его выручкой от продаж. Разграниченный учет амортизации и износа представлял собой одну из особенностей учета советского периода. Возмещение износа основных средств за счет себестоимости продукции и представляет собой амортизацию, а созданные при этом накопления для последующего возобновления изношенных основных средств образуют амортизационный фонд. Амортизационный фонд как одноименная статья пассива баланса приравнивался к источнику воспроизводства основных фондов. Сформированный на предприятиях амортизационный фонд состоял из фонда возмещения и фонда капитального ремонта. Фонд возмещения перечислялся предприятиями в бюджет и подлежал в дальнейшем перераспределению через плановые капитальные вложения, а фонд капитального ремонта оставался в распоряжении предприятия¹. Если амортизационные отчисления являлись элементом издержек производства, то сумма накопленного износа основных средств отражала размер снашивания или уменьшения первоначальной стоимости основных средств в процессе их эксплуатации.

Основа такого подхода была заложена в «Инструкции по учету и отчетности в металлопромышленности», разработанной специалистами Института государственных бухгалтеров-экспертов в 1930 г. (Инструкция..., 1930, с. 112—115). В составе инструкции был предложен план счетов текущего учета для промышленных предприятий, в котором появились счета для учета износа основных средств и амортизационного фонда. В том же году ВСНХ повысил амортизационные нормы и осуществил их дифференциацию. Согласно Б. И. Пестрякову, «через год в утвержденной правительством для промышленных предприятий форме бухгалтерского баланса предписывалось отражать в активе основные средства по первоначальной стоимости, а в пассиве раскрывать данные по статьям “Износ” и “Амортизационный фонд”» (Пестряков, 1937, с. 101). Ресурсы на капитальный ремонт входили в общий объем капиталовложений. Отсутствие целевых финансовых ресурсов для капитального ремонта не способствовало повышению ответственности руководителей предприятия за состояние основных фондов. С 1936 г. основные средства отражали в балансе по остаточной стоимости. Положением о бухгалтерских отчетах и балансах, утвержденным СНК СССР 29 июля 1936 г., устанавливались порядок раздельного учета амортизации и износа, а также отражение основных средств по остаточной стоимости. В текущем учете основные средства отражались в активе по первоначальной оценке, а износ — в пассиве баланса. По остаточной стоимости основные средства показывались в годовом балансе, а сумма износа — за балансом. Сумма износа основных фондов показывалась по кредиту одноименного контрактивного регулирующего счета в корреспонденции с дебетом счета «Уставный фонд». Эко-

¹ Впервые с предложением создания «центрального промышленного фонда» финансирования ремонтов и переоборудования промышленных предприятий, в который должны включаться амортизационные накопления, выступил А. М. Гинзбург 18 ноября 1924 г. в Промэкономсовете ВСНХ. Изъятие амортизации изменило ее характер, превратив из налогооблагаемой части дохода в новый вид налога (Кон, 1925, с. 124).

номический смысл этой записи был в том, что при увеличении износа основных средств происходит уменьшение стоимости имущества предприятия, совокупная величина которого представляет собой уставный фонд. Начисление амортизации обозначалось бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. «Затраты производства»,
К-т сч. «Амортизационный фонд».

За счет себестоимости производимой продукции создавался фонд, который должен был служить источником расширенного социалистического производства. Такая практика существовала до 1938 г.

Согласно постановлению Совнаркома от 8 января 1938 г. касательно амортизационных отчислений и улучшения ремонта на промышленных предприятиях предписывалось разделить амортизационные отчисления на две части: 1) предназначенную для капитального ремонта и остающуюся в распоряжении предприятия и 2) подлежащую взносу в Промбанк на финансирование капитального строительства. Первая часть использовалась для покрытия затрат на капитальный ремонт. Одновременно с этим сумма произведенных затрат должна была уменьшить величину начисленного износа основных средств и восстановить уставный фонд. Прежде единая статья «Амортизационный фонд» была разделена на две: «Амортизационный фонд в распоряжении директора предприятия на капитальный ремонт» и «Амортизационный фонд, подлежащий взносу в Промбанк». Одновременно в активе появилась статья «Перевзносы в Промбанк амортизации», при этом парная статья по кредиторской задолженности по взносам амортизации в балансе отсутствовала, что свидетельствует о внесении данной суммы авансом.

В этой связи Н. А. Кипарисов писал: «Амортизационный фонд госпредприятий централизуется путем взноса суммы отчислений в Промбанк. Следовательно, на сумму взноса должен дебетоваться счет амортизационного фонда по кредиту расчетного счета, откуда соответствующая сумма списывается для перечисления Промбанку... В настоящее время часть этих отчислений должна оставаться в качестве целевого фонда в распоряжении директора предприятия для использования этой части на ремонт основных средств сверх тех кредитов, которые будут предоставлены предприятию на капиталовложения.

...Амортизационный фонд должен учитываться по пассиву на двух отдельных счетах. Та сумма отчислений, которая остается в предприятии на восстановление изношенных основных средств данного же предприятия, должна получать отражение на счете фонда капитальных ремонтов (амортизационном). Та же часть отчислений, которая передается в Промбанк, должна получать отражение на счете фонда расширения (реконструкции, новых вложений).

...В балансовой таблице (месячный, квартальный, годовой баланс) износ основных средств выносится за баланс. Для этого, без всяких при этом бухгалтерских записей, по активу из суммы основных средств вычитается износ и за балансом пишется по активу: основные средства в амортизированной части, а по пассиву — износ основных средств» (Кипарисов, 1938, с. 137).

Амортизируемые активы в балансе отражались по нераспределенной стоимости, а в итог баланса не включалась величина износа (распределенная стоимость). Аналогичную информацию можно получить из работ А. И. Сумцова: «В текущем учете основные средства числятся в первоначальной сумме фактических затрат по изготовлению или приобретению с включением всех издержек по доставке и установке. Амортизация основных средств начисляется в размере, установленном соответствующими министерствами, и относится на счета издержек производства и обращения... В сальдовом балансе основные средства показываются в активе в остаточной стоимости, которая равняется первоначальной стоимости основных средств за вычетом суммы износа. Износ основ-

ных средств из пассива баланса также исключается и показывается за итогом баланса» (Сумцов, 1951, с. 116).

До введения Плана счетов 1992 г. амортизационный фонд формировался на пассивном счете 86 «Амортизационный фонд». В кредите счета 86 «Амортизационный фонд» учитывалось его образование; в дебете — потребление. Сальдо показывало наличие амортизационного фонда. К данному счету открывались два субсчета: 86-1 «На полное восстановление» и 86-2 «На капитальный ремонт». Амортизационные отчисления включались в себестоимость продукции:

Д-т сч. «Основное производство», «Вспомогательное производство»,
«Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы»,
«Обслуживающие производства и хозяйства»,
К-т сч. «Амортизационный фонд».

В 1990 г. были введены Положение о единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утвержденное постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072, и Положение о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве, утвержденное Госпланом СССР, Минфином СССР, Госбанком СССР, Госкомцен СССР, Госкомстатом СССР и Госстроем СССР 29 декабря 1990 г. № ВГ-21-Д/144/17-24/4-73 (№ ВГ-9-Д). Данные документы впервые предоставляли предприятиям и организациям возможность применения механизма ускоренной амортизации активной части основных средств (машин, оборудования и транспортных средств), т. е. возможность полного перенесения балансовой стоимости этих средств на издержки производства и обращения в более короткие сроки, чем это предусмотрено в нормах амортизационных отчислений. Для ускоренной амортизации применялся равномерный метод. При этом норма годовых амортизационных отчислений на полное восстановление увеличивалась не более чем в два раза. Разрешение на применение механизма ускоренной амортизации согласовывалось с финансовыми органами субъектов РФ.

В июле 1990 г. в порядок учета износа и амортизации основных средств были внесены значительные изменения, вызванные необходимостью ведения учета на совместных предприятиях, в международных объединениях и организациях, создаваемых на территории нашей страны. Счет «Уставный фонд» предназначался только для отражения долевых вкладов участников совместных предприятий. Счет «Амортизационный фонд» был упразднен. Начисление износа основных средств отражалось записью по дебету счетов затрат на производство и кредиту счета «Износ (амортизация) основных средств».

В связи с введением в действие с 1 января 1992 г. Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий методические принципы учета амортизации и износа основных средств, применяемые изначально только на совместных предприятиях, были распространены на все организации (кроме банков и бюджетных организаций), ведущих бухгалтерский учет в системе двойной записи. Счет «Амортизационный фонд» был упразднен. Начисление амортизации основных средств стало отражаться в бухгалтерском учете записью по дебету счетов затрат на производство и кредиту счета «Амортизация основных средств». Такой порядок счетной записи действует в большинстве стран с рыночной экономикой.

Источники

- Аринушкин Н. С.* Балансоведение (курс элементарный). Самара, 1927.
Барац С. М. Курс двойной бухгалтерии. 3-е изд. СПб., 1912.

- Барац С. М.* Очерк истории и теории фонда погашения (амортизации) // Счетоводство. 1903. № 19. С. 220—229.
- Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. М., 1999.
- Вейцман Н. Р.* Курс балансоведения. М., 1927.
- Вейцман Р. Я.* Курс счетоводства. 15-е изд. М., 1925 (1-е — 1909).
- Вышемирский А. П.* Организация заводского счетоводства. Николаев, 1902.
- Гуляев А. И.* Курс бухгалтерии. Часть теоретическая. М., 1906.
- Еременко Т. В., Соколова Н. А.* Двойственная природа амортизации // Финансы и бизнес. 2010. № 4. С. 106—116.
- Исакович Е. А.* Централизация распоряжения накоплениями от амортизации основного капитала // Вестник ИГБЭ. 1929. № 12. С. 1227—1134.
- Кипарисов Н. А.* Теория бухгалтерского учета. М.; Л., 1938.
- Кон С.* Проблема промышленного производства и рынка в Советской России // Русский экономический сборник. Прага. 1925. Вып. 1. С. 105—138.
- Машковский С. В.* Учет овцеводства в имении «Пады» (Саратовской губ., Балашовского уезда) В. Л. Нарышкина // Счетоводство. 1900. № 11. С. 134-139.
- Николаев И. Р.* Проблема реальности баланса. Л., 1926.
- Нюренберг А. М.* Положение о государственном промысловом налоге. 6-е изд. М., 1916.
- Пестряков Б. И.* Вопросы учета основных средств промышленных предприятий. М., 1937.
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. от 7 мая 2003 г.).
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 (с изм. и доп.).
- Положение о порядке начисления амортизационных начислений по основным фондам в народном хозяйстве. Утверждено Госпланом СССР, Минфином СССР, Госбанком СССР, Госкомцен СССР, Госкомстатом СССР и Госстроем СССР от 29 декабря 1990 г. № ВГ-21-Д/144717-24/4-73.
- Положение по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций». Утверждено письмом Минфина СССР от 7 мая 1976 г. № 30 (с изм. и доп.).
- Положение о бухгалтерских счетах и балансах. Утверждено СНК СССР 29 июля 1936 г.
- Рейнбот П. И.* Полный курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системам. 2-е изд. СПб., 1876.
- Роцаховский А. К.* Балансы акционерных предприятий. СПб., 1910.
- Рудановский А. П.* Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях. М., 1924.
- Сиверс Е. Е.* Учебник счетоводства. Пг., 1918.
- Смирнов Н. Ф.* Вопросы амортизации имущества // Счетоводство. 1924. № 6. С. 489.
- Соколов В. Я.* Учет амортизации в России // Бухгалтерский учет. 1991. № 12. С. 51—54.
- Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996.
- Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М., 2005.
- Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет — веселая наука. М., 2011.
- Сумцов А. И.* Курс бухгалтерского учета. М., 1951.
- Шаллер А. Г.* Сельскохозяйственное производство. СПб., 1901.
- Щетинин-Какув К.* Счетоводство по бумагопрядильному и ткацкому производству // Счетоводство. 1989. № 6. С. 71—76.
- Яновский Ю.* Об амортизации городского движимого и недвижимого имущества // Счетоводство. 1901. № 7—8. С. 88—99.