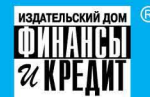


ISSN 2311-9381 (Online)  
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

# Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

**2015** выпуск 37  
ОКТАБРЬ

## International Accounting<sup>®</sup>

A peer reviewed analytical and practical journal  
2015, October  
Issue 37

# Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году  
Журнал выходит 4 раза в месяц  
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций  
Журнал реферируется в ВИНТИ РАН  
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)  
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати  
Свидетельство о регистрации № 017854 от 8 июля 1998 г.

**Цель журнала** – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

**Главная задача журнала** – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

## Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»  
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1  
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

## Издатель

ООО «Информсервис»  
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп. 2  
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

## Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10  
Тел.: +7 (495) 989-9610  
E-mail: post@fin-izdat.ru  
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**  
Управляющий директор **А.К. Смирнов**  
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор,  
Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора  
**С.Н. Голда**, Москва, Российская Федерация  
**С.В. Козменкова**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,  
Российская Федерация  
**Н.В. Токарева**, Москва, Российская Федерация

## Редакционный совет

**Н.Э. Бабичева**, доктор экономических наук, доцент, Воронеж,  
Российская Федерация  
**А.Н. Бобрывшев**, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь,  
Российская Федерация  
**М.А. Вахрушина**, доктор экономических наук, профессор, Москва,  
Российская Федерация  
**В.Г. Гетьман**, доктор экономических наук, профессор, Москва,  
Российская Федерация  
**Н.И. Даниленко**, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск,  
Российская Федерация  
**Т.Ю. Дружиловская**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,  
Российская Федерация  
**Е.И. Костюкова**, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь,  
Российская Федерация  
**С.В. Панкова**, доктор экономических наук, профессор, Оренбург,  
Российская Федерация  
**В.С. Плотников**, доктор экономических наук, профессор, Севастополь,  
Российская Федерация  
**М.А. Штефан**, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород,  
Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**  
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**  
Контент-менеджеры **В.И. Романова, Е.И. Попова**  
Менеджмент качества **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**  
Корректор **Л.Ф. Королева**  
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 02.02.2016  
Выход в свет 08.02.2016  
Формат 60x90 1/8. Объем 8,25 п.л. Тираж 1 170 экз.  
Отпечатано в ООО «КТК»  
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,  
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1  
Тел.: +7 (496) 588-0866

## Подписка

Агентство «Урал-Пресс»  
Агентство «Роспечать» – индекс 48997  
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847  
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases  
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

## СОДЕРЖАНИЕ

### ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Куликова Л.И.* Бухгалтерская концепция амортизации: история становления и развития 2

### УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

*Концевой Г.Р., Злобина О.О., Мухина И.А.* Особенности организации управленческого учета сельскохозяйственного производства 16

*Булгакова С.В.* Аналитические инструменты стратегического управленческого учета 33

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

*Клычова Г.С., Закирова А.Р., Камилова Э.Р.* Развитие методического инструментария социального аудита в сельскохозяйственных организациях 51

# International Accounting®

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998  
4 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees

Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS  
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)  
Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998  
by the State Committee of the Russian Federation on Press

**The objective** of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

**The journal's main task** is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

## Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT  
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610

## Publisher

Informservice, Ltd.  
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610

## Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610  
E-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)  
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**  
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**  
Chief Strategy Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors  
**Sergei N. Golda**, Moscow, Russian Federation  
**Svetlana V. Kozmenkova**, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Nataliya V. Tokareva**, Moscow, Russian Federation

## Editorial Council

**Nadezhda E. Babicheva**, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation  
**Aleksei N. Bobryshev**, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation  
**Mariya A. Vakhrushina**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation  
**Viktor G. Get'man**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation  
**Nikolai I. Danilenko**, Nosov Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation  
**Tat'yana Yu. Druzhilovskaya**, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Elena I. Kostyukova**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
**Svetlana V. Pankova**, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation  
**Viktor S. Plotnikov**, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation  
**Mariya A. Shtefan**, National Research University – Higher School of Economics, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**  
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva, Irina M. Komarova**  
Content managers **Valentina I. Romanova, Elena I. Popova**  
Quality management **Alexandr Yu. Sadkus, Andrey V. Bazhanov**  
Proofreader **Lidiya F. Koroleva**  
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation  
Telephone: +7 496 588 0866  
Published February 08, 2016. Circulation 1 170

## Subscription

Ural-Press Agency  
Rospechat Agency  
Press of Russia Union Catalogue

## Online version

EBSCOhost™ databases  
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>  
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

## CONTENTS

### THEORY OF ACCOUNTING

*Kulikova L.I.* The accounting concept of depreciation: history and development 2

### MANAGERIAL ACCOUNTING

*Kontsevoi G.R., Zlobina O.O., Mukhina I.A.* Specifics of the accounting process in agricultural production 16

*Bulgakova S.V.* Analytical tools of strategic management accounting 33

### AUDIT ACTIVITY

*Klychova G.S., Zakirova A.R., Kamilova E.R.* Developing the methodological tools of social audit in agricultural organizations 51

## БУХГАЛТЕРСКАЯ КОНЦЕПЦИЯ АМОРТИЗАЦИИ: ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ

Лидия Ивановна КУЛИКОВА

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового учета,  
Казанский федеральный университет, Казань, Российская Федерация  
777phd@rambler.ru

### История статьи:

Принята 13.01.2016  
Одобрена 18.01.2016

УДК 657.6

JEL: M41

### Аннотация

**Предмет.** Исследование экономической сущности бухгалтерской концепции амортизации и исторический обзор возникновения и развития названной концепции.

**Цель.** Анализ исторического опыта в виде представлений об амортизации как объекте бухгалтерского наблюдения, рассмотрение различных точек зрения исследователей по вопросу амортизационных отчислений с позиций капитала, фонда, резерва и регулирующей статьи бухгалтерского баланса.

**Методология.** Методологической основой исследования послужили труды известных российских и зарубежных ученых начала XX в., определяющих роль и значение амортизации для целей бухгалтерского учета, таких как Н.С. Аринушкин, С.М. Барац, С.А. Беннинг, Н.А. Блатов, А.М. Галаган, Я.М. Гальперин, А. Гуляев, Н.А. Кипарисов, И.Р. Николаев, П.И. Рейнбот, А.К. Рошаховский, А.П. Рудановский, Е.Е. Сиверс. Достоверность результатов, полученных нами, подтверждается логическим использованием таких методов, как анализ и синтез, наблюдение, сравнение и логическое обобщение.

**Результаты.** С точки зрения бухгалтерской концепции амортизация представляет собой прежде всего процесс распределения затрат, связанных с приобретением амортизируемых объектов, на отчетные периоды. Доказано, что большинство авторов сходились во мнении, что для отражения амортизации имущества нужен отдельный бухгалтерский счет отчислений, необходимых для погашения стоимости имущества. Экономический смысл операций начисления износа и амортизации, которые применялись в эпоху строительства социализма в нашей стране, сводился к формированию амортизационного фонда прежде всего как источника воспроизводства основных средств.

**Выводы.** В области учета амортизации основных средств в нашей стране по существу произошел возврат к тем принципам учета, которые действовали до Октябрьской революции 1917 г. Результаты статьи могут использоваться при преподавании курса теории и истории бухгалтерского учета, а также при дальнейшем развитии данной темы в научных работах.

### Ключевые слова:

амортизация, концепция,  
учет, история, развитие

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Вопрос о роли и предназначении амортизации всегда находился в центре внимания как отечественных, так и зарубежных экономистов. Так, французский экономист Ж. Ришар отмечал, что «на уяснение такого понятия, как амортизация, было потрачено много чернил» [1, с. 81].

В существующих теориях амортизации применяется несколько концепций:

- бухгалтерская;
- финансовая;

- налоговая;
- экономическая.

С точки зрения бухгалтерской концепции амортизация представляет собой прежде всего процесс распределения затрат, связанных с приобретением амортизируемых объектов, на отчетные периоды.

Бухгалтерская концепция амортизации охватывает целый комплекс вопросов: определение срока списания расходов по приобретению имущества, расчет погасительных норм, выбор метода

распределения, расчет сумм периодического списания для их сопоставления с текущими доходами, порядок отражения амортизации в системном бухгалтерском учете и балансе.

Проблема амортизации заключается в том, что сумма периодического отнесения затрат по приобретению основных средств на расходы отчетного периода представляет собой стохастическую величину, исчисленную на основе множественной вероятности<sup>1</sup>. Как справедливо отмечал в 1930 г. в книге «Балансоведение» профессор Н.А. Блатов, «амортизационные отчисления как элемент оценки имущества представляют всегда величину более или менее гадательную; точное определение размеров ежегодной потери имуществом части своей стоимости от устарелости и износа совершенно невозможно» [2, с. 101].

По мнению Н.А. Блатова, для точного определения амортизационных отчислений необходимо ответить на три следующих вопроса:

- каков срок производительной службы того или иного отдельного предмета или здания;
- какую стоимость будет иметь этот предмет или здание после того, как он или оно уже не будет годиться для своего прямого назначения;
- каким темпом пойдет изнашивание: будет ли оно происходить совершенно равномерно, или оно будет более интенсивно в начале службы либо в конце ее, или, наконец, это изнашивание будет происходить различно в зависимости от условий пользования, хранения и других причин?

Поскольку, как считал Н.А. Блатов, точные ответы на все три вопроса являются делом неосуществимым, сумма амортизации носит предположительный характер, следовательно, балансовая оценка имущества также далека от идеальной точности.

Тем не менее исследователи бухгалтерского учета при определении экономической

сущности амортизации исходили из ее семантического толкования. Как отмечал в 1901 г. С.А. Беннинг в работе «Счетоводство и амортизация», слово «амортизация» взято от французского глагола *amortir* (убивать, погашать, приводить к постепенному вымиранию) [3, с. 3].

В связи с этим большинство специалистов в России начала XX в. истолковывало амортизацию как прямое уменьшение стоимости имущества и списание его на счет убытков и прибылей. В российской практической бухгалтерии того времени этот способ отражения амортизации был наиболее распространенным. Вместе с тем некоторые бухгалтеры (помимо вышеуказанного прямого способа уменьшения стоимости имущества) предлагали и так называемый косвенный способ учета амортизации.

Так, в 1905 г. С.М. Барац в «Курсе двойной бухгалтерии», рассматривая процесс погашения стоимости имущества, предлагал два варианта его отражения в учете.

При первом варианте производятся ежегодные списания стоимости «со счета Имущества на счет Прибылей и убытков той суммы, которая назначена в погашении, для постепенного уменьшения и приближения его стоимости к действительной» [4, с. 16]. При втором варианте «счет Имущества» остается без изменений. Предназначаемую к погашению сумму записывают в дебет «счета Прибылей и убытков и в кредит счета Погасительного капитала или фонда». С.М. Барац был категорически против применения в расчетах амортизации усредненного процента. Вместе с тем он отмечал: «Все затруднение в установлении точных норм погашения заключается в невозможности установить с непреложностью, сколько времени данная вещь может служить и какая именно сумма окажется потребною на ее ежегодный ремонт. Если бы на эти два вопроса можно было дать математически точный ответ, то в вопросе об амортизации не возникало бы никаких споров и недоразумений» [4, с. 620].

В 1906 г. в теоретической части курса бухгалтерии А. Гуляев описал процесс

<sup>1</sup> Куликова Л.И. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития. Казань: Изд-во КФЭИ, 2000. 308 с.

амортизации как ежегодное списание стоимости имущества на убыток. При этом он так же, как и С.М. Барац, рассматривал два способа для отражения в учете погашения стоимости имущества. При использовании способа прямого списания «со счета Имущества и отнесения на счет Прибылей и убытков», считал А. Гуляев, требуется переоценка того имущества, стоимость которого уже погашена, но которое может прослужить еще несколько лет. Переоценка такого имущества должна отражаться в учете по дебету «счета Имущества и кредиту счета Прибылей и убытков». При втором способе отражения в учете процесса погашения имущества А. Гуляев предлагал применять «счет Капитала погашения» (или амортизации) [5, с. 90–91].

На необходимости применения счета амортизации настаивал в 1918 г. Е.Е. Сиверс. Он утверждал, что погашение недвижимого имущества следует всегда производить путем образования особого капитала погашения, а не путем непосредственного уменьшения стоимости имущества. Е.Е. Сиверс объяснял это тем, что «назначение капитала погашения состоит исключительно в покрытии убытков от изнашивания и всякого иного обесценения» [6, с. 206]. В обоснование необходимости применения счета капитала погашения он приводил следующие доводы. *Во-первых*, считал он, такой способ отражения в учете позволит избавить бухгалтера от кропотливой и бесцельной работы, поскольку в этом случае может производиться огульное отнесение в капитал всей суммы, назначенной на погашение, а не расчет стоимости погашения по каждому отдельному предмету. *Во-вторых*, этот способ позволяет убытки от владения имуществом равномерно распределять по годам. *В-третьих*, отсутствует надобность в дополнительной оценке имущества, стоимость которого окончательно погашена, но которое имеет еще часть ценности, поскольку это имущество значится в бухгалтерских книгах и остается на балансе по первоначальной своей стоимости до его продажи и (или) полного обесценения. *В-четвертых*, может применяться способ начисления амортизации

не только исходя из процентного отношения к стоимости имущества, но и в зависимости от полученной за отчетный год чистой прибыли [6, с. 207–208].

Н.С. Аринушкин также различал два основных способа отражения в бухгалтерском учете процесса погашения стоимости 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» [7, с. 97]. При этом он указывал следующее: «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» [7, с. 97–98].

Таким образом, большинство авторов сходились во мнении, что для отражения погашения стоимости имущества необходим отдельный счет отчислений. В различных источниках отчисления, осуществляемые для погашения стоимости имущества, носили разные наименования: «капитал погашения», «погасительный капитал или фонд», «амортизационный фонд», «амортизационный капитал».

Также не было единообразия в способах записи этих отчислений на счетах бухгалтерского учета.

Первая группа авторов считала, что амортизация является неотъемлемой частью себестоимости вырабатываемой продукции, в связи с чем амортизационные отчисления следует включать в себестоимость продукции и отражать по дебету «счета Производства». На таком варианте настаивал П.И. Рейнбот в «Руководстве коммерческих и финансовых вычислений» [8]. Однако С.М. Барац отмечал, что данный способ

отражения амортизации в учете имеет отрицательную сторону, поскольку делает вырабатываемую продукцию неконкурентоспособной [4, с. 620].

Ошибочность этого способа отражения в учете амортизационных отчислений при понижении спроса на продукцию отмечал и А.П. Рудановский. Он считал, что «отнесение отчислений на возобновление оборудования в счет калькуляционной себестоимости... неправильно и ведет к тому, что эти отчисления могут оказаться номинальными, ибо при понижении спроса на продукцию они будут накапливаться на счете запаса последней – в ее себестоимости, увеличенной отчислениями на амортизацию» [9, с. 93].

По мнению второй группы авторов, амортизация не имеет отношения к определенным видам продукции, а является условием наличия основных средств независимо от того, используются они или нет. Поэтому экономисты этой группы предлагали отражать амортизационные отчисления по дебету счета «Прибыли и убытки» [4, 5].

Третья группа считала, что амортизационные отчисления можно относить по дебету «счета Чистой прибыли». Так, Е.Е. Сиверс пояснял, что если в уставах акционерных обществ и обществ взаимного кредита установлено, что погашение стоимости имущества производится за счет чистой прибыли, то такой способ отражения в учете погашения стоимости будет наиболее целесообразен. Е.Е. Сиверс, предлагая указанный метод начисления амортизации, полагал, что погашение стоимости имущества в процентном отношении от полученной прибыли исключает необходимость при незначительной чистой прибыли делать не соответствующие ей крупные отчисления на погашение стоимости имущества [6, с. 208].

Четвертая группа придерживалась следующей точки зрения: кроме отчислений обычного типа, при которых дебетуются «счета Производства или Общих расходов», делаются дополнительные отчисления из чистой прибыли. Эти дополнительные отчисления могут производиться в связи с тем, что

накопленных обыкновенных амортизационных отчислений недостаточно для замены имущества, еще не вполне погашенного. Чрезмерные отчисления не вызываются условиями производства, поэтому и не отражаются на счетах учета затрат. К такому механизму отчислений прибегали на практике. Так, в опубликованном в газете «Экономическая жизнь» распределении прибыли Главного хлопкового комитета, дополняющем баланс на 1 октября 1925 г., отражалась сумма «В резерв на пополнение амортизации». В балансе акционерного общества «Крымкурсо» на 1 октября 1926 г. рядом со статьей «Амортизационный капитал» показывалась сумма по статье «Погасительный фонд» [2, с. 100].

Пятая группа экономистов предлагала метод распределения затрат по приобретению основных средств на основе их вклада в чистый доход. В частности, С.М. Барац считал возможным определять норму амортизационных отчислений в зависимости от величины вероятного дохода от использования объектов недвижимости, за исключением всех расходов по эксплуатации [4, с. 622]. Вклад в чистый доход – это доход, созданный основными средствами, за вычетом затрат по их обслуживанию и ремонту. При применении метода начисления амортизации в зависимости от вклада в чистый доход расчет суммы амортизационных отчислений производится на основании коэффициента отношения стоимости актива к ожидаемой сумме вклада в чистый доход<sup>2</sup>. Сумма амортизационных отчислений в зависимости от вклада в чистый доход определяется следующим образом:

$$A = m \cdot Rt,$$

где  $A$  – сумма годовой амортизации;

$m$  – коэффициент отношения стоимости основных средств к общей ожидаемой сумме их вклада в чистый доход предприятия;

<sup>2</sup> Куликова Л.И. Амортизация: сопоставление расходов организации с текущими экономическими выгодами // Бухгалтерский учет. 2007. № 23. С. 30–35.

$$m = \frac{C}{\sum_{t=1}^n Rt},$$

где  $C$  – первоначальная стоимость основных средств;

$Rt$  – ожидаемая сумма вклада в чистый доход за отчетный период  $t$  в течение срока службы основных средств.

Так что же представляют собой амортизационные отчисления: капитал, фонд, резерв или регулируемую статью бухгалтерского баланса? Обобщение различных точек зрения по вопросу экономической сущности амортизации с позиций бухгалтерского учета представлено в табл. 1.

Таким образом, многие теоретики считали, что статья баланса «Амортизационный фонд» не имеет ничего общего с процессом восстановления основного имущества и представляет собой лишь контрактивную статью.

Так, Н.С. Аринушкин в 1927 г. отмечал: «Наиболее типичными контрактивами к вещным статьям актива является фонд погашения имущества (или фонд амортизационный)» [7, с. 54]. Н.А. Кипарисов в 1928 г. в работе «Основы балансоведения» писал, что «счет Амортизации» (иначе его называют счетом Амортизационного капитала) не имеет самостоятельного значения, а является только уменьшением актива [10, с. 109]. Немецкий экономист А. Кальмес, работа которого по фабричной бухгалтерии в 1926 г. была переведена на русский язык, считал, что называть пассивный счет «погашение имущества» счетом «фонд восстановления» неправильно. Фондом может быть лишь специально выделенная часть актива для определенного назначения. Погашение имущества не имеет ничего общего с восстановлением. «Поскольку погашение имущества, – писал А. Кальмес, – способствует ликвидности актива, оно облегчает возможность его восстановления, но

не представляет еще собою гарантии того, что суммы, необходимые на предмет восстановления, окажутся в активе» [11, с. 247]. Швейцарский экономист И. Шерр в работе «Бухгалтерия и баланс» отмечал, что «амортизационный фонд представляет собою лишь статью для корректирования слишком высоко оцененной части актива» [12, с. 217].

Таким образом, названными экономистами статья «Амортизационный фонд» в балансе трактовалась как регулятив к статье «Имущество», а сам процесс начисления амортизации – это процесс обесценения стоимости имущества.

Другие экономисты считали, что амортизационные отчисления представляют собой не только контрактивную статью, но и резерв. Причем этот резерв обеспечивается не основными, а оборотными средствами. Такого мнения придерживался Н.А. Блатов. Он писал: «Амортизационные начисления, входя через счет Производства в себестоимость изделий, сливаются с остальными элементами затрат на производство и при реализации изделий воплощаются или в наличные деньги, или в расчеты с Госбанком. Таким образом, известная часть стоимости фабрично-заводского или иного производственного имущества, известная часть основного капитала, переходит в какие-то активные мобильные средства, становится частью капитала оборотного» [2, с. 97].

Р.Я. Вейцман, отмечая контрактивное значение амортизационных отчислений, подчеркивал превращение амортизированной части имущества в оборотные средства: «Статья Амортизация имущества» не только показывает, насколько должна быть уменьшена первоначальная стоимость соответствующего имущества, показанного в активе, но и какая часть ее уже вошла в стоимость произведенных или проданных предметов и, следовательно, восстановилась в оборотных средствах» [14, с. 313].

Многие экономисты разграничивали понятия регулятива и резерва (фонда) для возобновления основных средств. Впервые такое разграничение в России в 1910 г. было



проведено А.К. Рошаховским в работе «Балансы акционерных предприятий». Регулятив (по терминологии А.К. Рошаховского, амортизационный капитал) «представляет собой ту сумму, на которую в течение известного периода уменьшился реальный основной капитал» [15, с. 28–29]. Таким образом, амортизационный капитал – это реально изношенная потерянная величина основных средств. Амортизационный фонд (по терминологии автора, возобновительный фонд) «выражает сумму реальных ценностей, накопленную в активе для восполнения утраты стоимости имущества, выраженного основным капиталом, и, следовательно, входит в основной капитал как его слагаемое» [15, с. 29]. Таким образом, по мнению А.К. Рошаховского, формирование возобновительного или амортизационного фонда представляет собой чисто финансовый процесс.

А.П. Рудановский, развивая эту теорию, в 1924 г. отмечал, что «счет амортизации основного капитала есть контрактив счета недвижимого имущества, тогда как счет имущества, подлежащего возобновлению, есть контрпассив счета амортизационного фонда» [19, с. 39].

Н.Р. Вейцман в 1928 г., исследуя экономическую сущность амортизации, различал статьи баланса «Погашение имущества» и «Амортизационный капитал». В балансах предприятий госпромышленности, отмечал он, 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 треста» [16, с. 95]. Эта статья не должна быть отождествлена со статьей «Погашение имущества», которая показывает, какая часть основного капитала предприятия успела в процессе работ уже износиться.

Я.М. Гальперин в «Очерках теории баланса», вышедших в 1930 г., также отмечал двойственный характер амортизации. По его мнению, необходимо различать счет

амортизационных сумм и счет амортизационного фонда (или фонда восстановления и возобновления имущества). Хотя амортизационный фонд и амортизационные суммы фигурируют всегда в пассиве, они представляют собой величины разного порядка. Различия между ними, описанные Я.М. Гальпериным, представлены в табл. 2.

Довольно интересную точку зрения по вопросу экономической сущности амортизации высказывал в 1926 г. И.Р. Николаев в работе «Проблемы реальности баланса». Он полагал, что, производя ежегодное списывание на износ, бухгалтерия вовсе не имеет в виду показать на балансе «истинную ценность» имущества на определенный день. Задача бухгалтерии заключается даже и не в том, чтобы распределить тяжесть расходов по приобретению имущества на более или менее длинный ряд последующих лет.

Амортизация (по терминологии И.Р. Николаева, капитал погашения имущества) представляет собой фонд на покрытие убытков, которые возникают вследствие неустраняемого факта физического обветшания вещей, а также ввиду морального износа. Эти убытки хозяйства неизбежно понесут в будущем, когда имущественный объект отслужит свою службу и его придется исключить из инвентаря. В связи с этим предприятие должно озаботиться заблаговременным накоплением средств, предназначенных для покрытия этого специального убытка. По мнению И.Р. Николаева, ежегодное погашение имущества есть не что иное, как антиципация (предвосхищение) будущих убытков, а не поправка, не корректив к активу.

И.Р. Николаев представлял механизм формирования капитала погашения имущества по аналогии с формированием фондов на покрытие сомнительных долгов и на покрытие убытков от снижения цен товаров и полагал, что капитал погашения имущества должен формироваться из прибыли. По его мнению, часть прибыли необходимо оставить на предприятии и не «пускать» ее ни в