

УДК 657.372.3(09)(470+571)

ББК 65.052.23(2Рос)-03

С 59

**В.Я. Соколов**

*Доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, г. Санкт-Петербург. Тел.: (812) 310-49-14, e-mail: vyacheslav.sokolov@ru.pwc.com.*

## ИСТОРИЯ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ В ДОРЕВОЛЮЦИОННОЙ РОССИИ

*(Рецензирована)*

**Аннотация.** Сегодня в России проводятся глубокие исследования амортизационных процессов в Средневековье. Настоящее исследование посвящено не менее актуальной тематике — бухгалтерскому учету амортизационных процессов в России в XIX–XX вв. Рассматриваются вопросы норм амортизации, методов начисления амортизации, учета амортизации в бухгалтерских регистрах. Особое внимание уделено недоамортизации и переамортизации основных средств.

Исследованы теоретические положения и методики, принадлежащие авторитетным российским ученым С.М. Барацу, А.М. Нюренбергу, А.К. Рощаховскому, Р.Я. Вейцману, Е.Е. Сиверсу и др.

**Ключевые слова:** амортизация, методы начисления амортизации, недоамортизация, переамортизация, возобновительный фонд.

**V.Ya. Sokolov**

*Doctor of Economics, Professor of Accounting and Audit Department, St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg. Ph.: (812)310-49-14, e-mail: vyacheslav.sokolov@ru.pwc.com.*

## DEPRECIATION HISTORY IN RUSSIA BEFORE REVOLUTION

**Abstract.** Scientists carry out solid studies of depreciation processes in the Middle Ages in Russia nowadays. This study has no less urgent topic. It reveals the accounting depreciation processes in Russia in XIX—XX centuries. The author considers issues of depreciation rates and methods of depreciation, depreciation in the accounting registers. He pays his particular attention to insufficient depreciation and over-depreciation of fixed assets. The paper examines theoretical position and methods of authoritative Russian scientists S.M. Baratz, A.M. Nyurenberg, A.K. Roshakhovsky, R. Ya. Weizmann, E.E. Sievers and others.

**Keywords:** amortization, depreciation methods, insufficient depreciation, over-depreciation, resuming fund.

В последнее время в нашей стране усилился интерес к изучению истории бухгалтерии вообще, и к истории амортизационных процессов, в частности. Профессор М.И. Кутер выполнил большой объем работ по изучению ранних опытов учета амортизации [1—8]. Чрезвычайно актуально изучение дореволюционного опыта учета в России, прежде всего — в России пореформенной. Именно в эти годы в нашей стране довольно быстрыми темпами

развивался капитализм, причем капитализм, прежде всего, государственный и с высокой концентрацией производства и капитала. В настоящее время наше общество в существенной степени напоминает предреволюционное, при этом учет регулируется во многом положениями советскими. Применительно к амортизации это означает наличие двойной системы государственных норм: бухгалтерских (по постановлению 1072) и налоговых. Само-

стоятельно нормы разрабатывают только немногие предприятия. Осознание предыдущего опыта насущно необходимо.

Нормы амортизации. Начислять амортизацию в России стали в XIX в. Законодательно это было оформлено в Положении о государственном промысловом налоге 1898 г. Под амортизацией понимали «сумму, служащую для покрытия уменьшения и даже обесценения стоимости машин, заводских строений и пр.» [9, с. 20]. Амортизация трактовалась Положением как отчисления из валового дохода, не подлежащие обложению промысловым налогом.

Многие статьи Положения 1898 г. вошли в Устав о прямых налогах, который неоднократно пересматривался. Так, ст. 101 Положения устанавливала нормы амортизационных отчислений «на погашение первоначальной стоимости принадлежащего предприятию имущества впредь до полного погашения оной, в размере; для каменных и металлических строений и для металлических судов, а в горных предприятиях — для земель, из недр коих добываются ископаемые богатства, для шахт, штолен, основных штреков и квершлагов — не свыше 5%, а для деревянных строений и судов, машин и прочих орудий производства и вообще для живого и мертвого инвентаря — не свыше 10% их стоимости. Отчисление на погашение движимого и недвижимого имущества золотой и платино-промышленных предприятий допускается в размере не свыше одной десятой части его стоимости» [10, с. 215].

Для стимулирования ускорения нефтедобычи норма амортизации буровых скважин была повышена до 20% специальным Распоряжением Министерства финансов от 20 мая 1905 г. [10, с. 220]. Амортизационные отчисления для того времени были достаточно высокими, покрывавшими не только физический, но и моральный износ, доля которого в общей норме колебалась от 90% и до 5%, в среднем составляя 70% [11, с. 338].

Разъяснение о порядке исчисления амортизации было сделано в Инструкции о применении Положения о государственном промысловом налоге, утвержденной министром финансов по согласованию с соответствующими ведомствами 5 февраля, 11 мая, 5 и 10 июня 1898. г. и изменен-

ной 19 октября 1901 г. и 20 августа 1911 г. Амортизации в инструкции посвящены п. 10—13 § 60. Ими, в частности, предусмотрено: «Отчисления на погашение имущества по нормам, указанным в ст. 519, п. 2 «в», допускаются лишь с суммы первоначальной стоимости этого имущества и капитального его ремонта, значащейся по заключительному балансу в активе предприятия за отчетный операционный год» [10, с. 459]. Не подлежали (по п. 11) амортизации земли, за исключением указанных в ст. 519, п. 2 «в» Уставе, материалы, товары и предметы торгового сбыта. Недоначисление амортизации (по сравнению с максимально разрешенной) было предусмотрено п. 12 § 60 инструкции; «Если на погашение имущества отчислено меньше, чем причиталось по установленным в законе предельным нормам (ст. 519, п. 2 «в»), то из валового дохода исключается только сумма, действительно отчисленная на погашение» [там же]. Превышение нормы по одному виду имущества за счет снижения против нормы, разрешенной по другому, запрещалось п. 13 § 60 инструкции. Предприятия имели право в своих уставах самостоятельно определять нормы амортизации, даже превышать установленные, но по Указу Правительствующего Сената 24 октября 1911 г. №11517 предприятия освобождались от налога только в пределах сумм, разрешенных ст. 519, п. 2 «в» Устава и в соответствии с п. 10—13 §60 инструкции. Сумма, превышающая разрешенную, подвергалась обложению налогом в соответствии с Указами Правительствующего Сената от 5 марта 1903 г. № 2063 и от 6 октября 1915 г. №10837.

Указы Сената от 3 ноября 1910 г. № 13350 и от 9 июня 1914 г. №7319 запрещали применение каких-либо других норм, кроме 5, 10, 20%, включая среднюю из них 7,5%. Льготные нормы 10 и 20% разрешалось применять лишь при наличии сведений о стоимости каждого имущества в отдельности, пользующегося правом льготной амортизации. При отсутствии таких сведений для всего имущества должна быть применена норма 5%.

Переамортизация (т.е. начисление амортизации в размере, превышающем первоначальную стоимость основных средств) имущества Положением о государственном промысловом налоге не до-

пускалась, специальное разъяснение об этом было дано Указом Сената 7 октября 1913 г. №10950. Амортизация начислялась равномерно, незаконность ускоренной амортизации была отмечена Указом Сената от 25 октября 1910 г. №12697. Амортизировать разрешалось только собственное имущество, амортизация арендованного имущества Указом Сената от 23 сентября 1913 г. №10351 не допускалась; при этом капитальные затраты в арендованное имущество, как это следует из Указа Сената от 5 сентября 1911 г. №9226, учитывались, наравне с собственным имуществом и погашались в том же порядке. Не допуская амортизации земли, закон не допускал и амортизации капитальных затрат на мелиорацию земель (Указ Сената от 3 октября 1911 г. №10574), а также лесных угодий (Указ Сената от 19 февраля 1910 г. №2741).

Амортизации не подвергались и нематериальные активы: «...всякого рода контракты, условия, патенты, привилегии, права и т.п.; не подвергаясь действию времени, подобное имущество не теряет своей первоначальной ценности во все время пользования, а потому отождествлять его с реальным имуществом и погашать его стоимость не имеется достаточных оснований» [10, с. 219]. Исходя из этих соображений Сенат дважды Указами от 25 ноября 1908 г. № 15448 и от 15 сентября 1911 г. № 9512 отклонил ходатайства о погашении стоимости прав на разработку руды, при этом затраты на аренду земель, из недр которых ведется добыча полезных ископаемых, в том случае, если эти затраты имели характер единовременных, должны были амортизироваться в соответствии с Указом Сената от 11 февраля 1911 г. №1579.

*Методы начисления амортизации.* Как правило, амортизация рассчитывалась прямолинейным методом путем применения установленных законом или уставом предприятия единых норм или методом уменьшающегося остатка. На горнодобывающих предприятиях амортизацию начисляли исходя из размеров добычи. Способ расчета соответствующих ставок был описан А.З. Поповым [12, с. 43].

Общая сумма амортизационных отчислений предприятий исчислялась исходя из первоначальной стоимости иму-

щества и затрат на капитальный ремонт, отраженных в активе баланса в соответствии с п. 7 §55 «О составлении отчетов и балансов» Инструкции о применении Положения о государственном промысловом налоге. Если же в активе баланса показывалась остаточная стоимость имущества, то Указ Сената от 3 ноября 1911 г. № 12019 предписывал составлять необходимые расчеты первоначальной стоимости имущества. Амортизационные отчисления, освобожденные от налогообложения, все предприятия, обязанные публичной отчетностью, зачисляли в амортизационный капитал, показываемый в пассиве баланса, как того требовало Разъяснение Департамента торговли и мануфактур от 5 ноября 1899 г. №35566.

*Учет амортизации.* Указ Сената от 12 сентября 1914 г. №10753 признал «наиболее совершенной ту систему отчетности, при которой первоначальная стоимость имущества, равно как и стоимость его капитального ремонта (стоимость приобретения, покупная), показывается неизменно по активам балансов с одновременным образованием в пассиве погасительного фонда (амортизационного капитала)» [10, с. 218]. При этом допускался и другой порядок отражения амортизации в отчетности. Указ Сената от 29 ноября 1914 г. №15035 отмечал, что «для отчетных предприятий не является безусловно обязательным показание в пассиве баланса амортизационного капитала, а в активе — первоначальной стоимости принадлежащего им имущества, так как вместо сего предприятия эти, не показывая в пассиве названного выше капитала, могут поместить в активе баланса не первоначальную стоимость принадлежащего им имущества, а разность между первоначальной его стоимостью и теми отчислениями на погашение, кои были произведены по отчетам предшествующих лет» [10, с. 219].

Последовательным сторонником оценки основных средств по остаточной стоимости со списанием амортизации в убыток был П.И. Рейнбот [13, с. 22]. Она применялась многими крупными предприятиями.

И все же большинство бухгалтеров отвергали эту систему учета. Санкт-Петербургская Дума в 1908 г. даже осудила списывание части стоимости основных средств в убыток и рекомендовала пред-

приятиям не прибегать к нему [14, с. 282]. Наибольшее распространение получила так называемая косвенная амортизация, т.е. учет амортизационного капитала в акционерных обществах, отличавшихся весьма строгой структурой пассивов. Из 1104 акционерных обществ в 1911 г. только 162 не включали амортизационный капитал в свои балансы [15, с. 94]. Для становления нового порядка учета большое значение имели труды Е. Леотэ и А. Гильбо, публикуемые на страницах «Счетоводства» [16, с. 403]. Журнал организовал широкое обсуждение вопросов, связанных с оценкой и амортизацией основных средств. Дискуссия затронула также вопрос об источнике амортизационных отчислений, финансовое право рассматривало в качестве источника амортизации прибыль предприятия. Этому же правилу придерживалась обычно и бухгалтерия. «Погашение есть экономическое сбережение капитала, а потому... должно быть отчисляемо из прибыли в пассив... в счет капитала погашения» [17, с. 76].

Однако в начале XX в. в учете в связи с развитием калькуляции возобладал взгляд на амортизацию как на часть себестоимости. Такой поворот имел следствием перенесение амортизационных отчислений с результатных счетов на счета производства. Главным его пропагандистом был Р.Я. Вейцман.

Превращение амортизации в особый вид пассивов спровоцировало вопрос об их балансовой природе. Курс счетоводства Р.Я. Вейцмана (1911 г.) серьезно подорвал позиции появившегося годами раньше и успешно добившегося большой популярности учебника счетоводства Е.Е. Сиверса (1904 г.), в 1909 г. вышло второе издание.

В отличие от Сиверса, понимавшего под амортизацией процесс создания особого резервного капитала возобновления имущества, которому в активе соответствуют деньги, процентные бумаги или иные ценности, Вейцман рассматривал данную статью пассива как контрактив — погашенную часть стоимости основных средств, оставленную на балансе. Взгляды сторонников Сиверса: Н.А. Блатова и Н.Р. Шляпужникова и поддержавших Вейцмана М. Корнеева и Д. Хватова — были достаточно полно изложены на страницах журнала «Коммерческого образования».

Снятие противоречивого характера амортизации было предложено А.К. Рощаховским. Анализируя балансы, он установил, что большинство предприятий, помимо амортизационного, носящего регулирующей характер, предусматривали возобновительный (в советские годы использовался термин реновационный) капитал, т.е. «сумму реальных ценностей, накопленную в активе для восполнения утраты стоимости имущества, выраженного основным капиталом» [18, с. 89]. Система А.К. Рощаховского, таким образом, решала вопрос о способах накопления запасов для восстановления основных средств, необходимость которых была доказана С.М. Барацем еще в 1903 г.

Формула основного капитала приобрела тем самым следующий вид:

$$K = c - a + v + Z,$$

где  $K$  — реальный основной капитал;

$c$  — номинальный капитал;

$a$  — амортизационный капитал;

$v$  — возобновительный капитал;

$Z$  — запасной капитал.

Чтобы предприятие одновременно отчислением и в возобновительный, и в амортизационный капиталы не преуменьшало чистой прибыли, а следовательно, и размера налога, Правительствующий Сенат Указом от 13 декабря 1905 г. №11840 признал, что одновременное отчисление не может быть допущено без обложения налогом сумм, зачисляемых в возобновительный фонд.

Предпринимались и чисто теоретические попытки разделения амортизации на обесценение и возобновление. Первую из них предпринял в 1901 г. Ю. Яновский, утверждавший, что амортизация приводит к потере стоимости не имущества, а капитала, и, следовательно, необходимо погашать не средства за счет прибыли, а акционерный или паевой капитал, предусматривая для этого особый капитал погашения [19, с. 88]. Такой порядок, по мнению Ю. Яновского, был необходим для отражения процесса сокращения задолженности предприятия перед собственниками в результате обесценения сделанных ими вкладов. Впоследствии Варьяконс предложил для данной системы две записи: амортизацию имущества относить в дебет счета «Прибыль и убыт-

ки» 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. Большинство бухгалтеров также осудило амортизацию капитала как надуманную. С резкой критикой выступили Е.Е. Сиверс, Н.Е. Хабаров, Н.Р. Шляпужников.

К идее уменьшения уставного капитала возвратились уже в советское время. Лишение предприятия права собственности, которое было заменено остроумным понятием оперативного управления, упразднило не только принцип фиксирования, но и сам термин «капитал». Пришедший ему на смену уставный фонд был задолженностью предприятия перед государством, в том числе за основные средства,

которую надлежит погашать по мере их обесценения. Тем самым была подтверждена правота Ю. Яновского, писавшего, что единственным препятствием к амортизации акционерного капитала остается принцип его фиксирования [20, с. 88].

В настоящее время исследования учета основных средств и их амортизации все чаще возвращаются к рассмотренным выше идеям. Практики ведут дискуссии о необходимой величине норм амортизации и взаимодействия бухгалтерских и налоговых норм [20]. В научной литературе широко обсуждаются вопросы соотношения амортизации и накопления средств на обновление устаревающего парка основных средств [21—23]. В связи с вышеизложенным изучение механизмов начисления и учета амортизации следует продолжить, дополнив имеющиеся исторические исследования изучением практики, существовавшей в российских предприятиях. Эта задача требует подробных архивных разысканий.

#### Примечания:

1. Алгоритм линейной амортизации в средневековье / М.И. Кутер, М.М. Гурская, А.Э. Делиболтоян [и др.] // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 47. С. 57-63.
2. Кутер М.И., Гурская М.М., Зинченко Е.С. Какую дату считать днем рождения двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 48. С. 34-43.
3. Бухгалтерский учет на переходе от первой компании Датини в Пизе ко второй / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко [и др.] // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 35. С. 61-72.
4. Кутер М.И., Делиболтоян А.Э. Об исторических исследованиях А.Ч. Литтлтона в части формирования теории и практики амортизации // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 12. С. 47-55.
5. Кутер М.И., Делиболтоян А.Э. Об исторических исследованиях А.Ч. Литтлтона в части формирования теории и практики амортизации (окончание) // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 13. С. 53-63.
6. Кутер М.И., Делиболтоян А.Э. Первый опыт расчета амортизации в системе двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 25. С. 62-67.
7. Кутер М.И., Делиболтоян А.Э. Самая ранняя запись по амортизации на счетах двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 48. С. 50-54.
8. Кутер М.И., Гурская М.М., Делиболтоян А.Э. Идеальная бухгалтерия Средневековья: инвентаризация домашнего имущества и его амортизация // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 37. С. 61-71.
9. Барац С.М. Очерк истории и теории фонда погашения (амортизации) // Счетоводство. 1903. № 19-20. С. 220.
10. Нюрнберг А.М. Положение о государственном промысловом налоге. 6-е изд. М., 1916.
11. Чарновский Н.Ф. Организация промышленных предприятий. М., 1919. С. 338.
12. Попов А.З. Золотопромышленное счетоводство. СПб., 1891. С. 43.
13. Рейнбот П.И. Полный курс коммерческой бухгалтерии. 2-е изд. СПб., 1876. С. 22.
14. Выбор способа погашения движимого и недвижимого имущества Петербурга // Коммерческое образование. 1908. № 5. С. 282.
15. Струмилин С.Г. К проблеме капитала в СССР // Плановое хозяйство. 1925. № 4. С. 94.
16. Леотэ Е., Гильбо А. Инвентарь и баланс // Счетоводство. 1889. № 33. С. 403.
17. Щетинин-Какуев К. Счетоводство по бумаго-прядельному и ткацкому производству // Счетоводство. 1889. № 6. С. 76.

18. Рощаховский А.К. Балансы акционерных предприятий. СПб., 1910. С. 89.
19. Яновский Ю. Об амортизации городского движимого и недвижимого имущества // Счетоводство. 1901. № 7-8. С. 88.
20. Работкевич Е.М. Краткая инструкция по операциям, которые компании могут отражать на счете 84 // Российский налоговый курьер. 2012. № 10. С. 80-87.
21. Еременко Т.В., Соколова Н.А. Двойственная природа амортизации // Финансы и бизнес. 2011. № 4. С. 106-115.
22. Кутер М.И., Кузнецов А.В., Мамедов Р.И. Современный взгляд на концепции амортизации // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 24. С. 2-11.
23. Кутер М.И. Влияние амортизационных процессов на формирование структуры и величины собственного капитала // Государство и регионы. 2012. № 1. С. 35-40.

#### References:

1. Algorithm for linear depreciation in the Middle Ages / M.I. Kuter, M.M. Gurskaya, A.E. Deliboltoyán [et al.] // International Accounting. 2012. № 47. Pp. 57-63.
2. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Zinchenko E.S. Which date to be the birthday of doubleentry bookkeeping // International Accounting. 2011. № 48. Pp. 34-43.
3. Accounting on the transition from the first company in Pisa Datini to the second / M.I. Kuter, M.M. Gurskaya, E.S. Zinchenko [et al.] // International Accounting. 2011. № 35. Pp. 61-72.
4. Kuter M.I., Deliboltoyán A.E. On the historical research of A.Ch. Littleton in the formation of the theory and practice of depreciation // International Accounting. 2013. № 12. Pp. 47-55.
5. Kuter M.I., Deliboltoyán A.E. On the historical research of A.Ch. Littleton in the formation of the theory and practice of depreciation // International Accounting. 2013. № 13. Pp. 53-63.
6. Kuter M.I., Deliboltoyán A.E. The first experience in the calculation of depreciation in the double-entry accounting // International Accounting. 2011. № 25. Pp. 62-67.
7. Kuter M.I., Deliboltoyán A.E. The earliest record on depreciation on the accounts of double-entry bookkeeping // International Accounting. 2012. № 48. Pp. 50-54.
8. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Deliboltoyán A.E. Ideal Accounting of Middle Ages: Inventory of household goods and depreciation // International Accounting. 2013. № 37. Pp. 61-71.
9. Baratz S.M. Essay on the history and theory of the sinking fund (depreciation) // Accounting. 1903. № 19-20. Pp. 220.
10. Nurenberg A.M. Regulation on state trade tax. 6th ed. M. 1916.
11. Charnovsky N.F. The organization of industrial enterprises, M., 1919. P. 338.
12. Popov A.Z. Gold industry accounting. SPb., 1891. P. 43.
13. Reinboth P.I. Full course of commercial accounting. 2nd ed. SPb., 1876. P. 22
14. The choice of repayment movable and immovable property St. Petersburg // Commercial education. 1908. № 5. P. 282.
15. Strumilin S.G. On the problem of equity in the USSR // Planned economy. 1925. № 4. P. 94.
16. Leote E. and E. Gilbo A. Inventory and balance // Accounting. 1889. № 33. P. 403.
17. Schetinin-Kakuev K. Accounting on cotton and weaving industry // Accounting. 1889. № 6. P. 76.
18. Roschahovsky A.K. The balances of joint-stock enterprises. SPb., 1910. P.89.
19. Yanovsky Yu. On the depreciation of urban movable and immovable property // accounting. 1901. № 7-8. P. 88.
20. Rabotkevich E.M. Short instructions for operations that companies can reflect on the account 84 // Russian Tax Courier. 2012. № 10. Pp. 80-87.
21. Eremenko T.V. Sokolova N.A. The dual nature of depreciation // Finance and business. 2011. № 4. Pp. 106-115.
22. Kuter M.I., Kuznetsov A.V., Mamedov R.I. The modern view on the concepts of depreciation // Economic Analysis: Theory and Practice. 2008. № 24. Pp. 2-11.
23. Kuter M.I. Effect of amortization processes on the formation and structure of the equity // State and Regions. 2012. № 1. Pp. 35-40.