

## ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Светлана Вячеславовна КОЗМЕНКОВА <sup>а,\*</sup>,  
Ролан Архипович АЛБОРОВ <sup>б</sup>

<sup>а</sup> доктор экономических наук, профессор кафедры судебной экспертизы,  
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет  
им. Н.И. Лобачевского (ННГУ),  
Нижний Новгород, Российская Федерация  
skozmenkova@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-1105-5790>  
SPIN-код: 2283-9943

<sup>б</sup> доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита,  
Удмуртский государственный аграрный университет (УдГАУ),  
Ижевск, Российская Федерация  
udtipb@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-8896-1062>  
SPIN-код: 3979-4000

\* Ответственный автор

### История статьи:

Reg. № 398/2023

Получена 24.08.2023

Получена в

доработанном виде

31.08.2023

Одобрена 05.09.2023

Доступна онлайн

18.09.2023

**Специальность:** 5.2.3

**УДК** 657.2

**JEL:** M41

### Аннотация

**Предмет.** Основные средства в коммерческих организациях эксплуатируются определенный срок, то есть пока будут приносить экономические выгоды. После истечения этого срока они заменяются новыми объектами, при этом используются собственные и заемные источники финансирования, основным из которых является величина накопленной амортизации, начисленной по эксплуатируемым объектам основных средств. Отсюда следует, что основные средства в ходе обычной деятельности организации используются в своей натурально-вещественной форме с переносом стоимости на произведенный продукт (на вновь созданную стоимость) по частям по мере начисления по ним амортизации (кроме основных средств, указанных в пункте 28 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»). Таким образом, для планирования, контроля и анализа воспроизводства основных средств возникает в современных экономических условиях объективная необходимость проведения исторических исследований для обоснования организационно-методических аспектов учета создания и использования средств амортизации в виде амортизационного фонда.

**Цели.** Проанализировать порядок образования амортизационного фонда как основного источника финансирования поступления и создания основных средств, а также износа основных фондов в советский период, выявить проблемы финансирования инвестиций во внеоборотные активы в современной системе бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:**

амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, амортизационные отчисления на капитальный ремонт, амортизационный фонд, износ основных средств

**Методология.** В процессе исследования использовались общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, систематизация и обобщение полученных результатов.

**Результаты.** Проанализирована система учета капитальных вложений, ремонта, износа основных средств, амортизационного фонда, финансирования капитальных вложений, применявшаяся в СССР. Показана логическая увязка и последовательность действий бухгалтера, приводящая к эффективной системе управления капитальными вложениями и их источниками на практике. Выявлены проблемы между инвестициями во внеоборотные активы и источниками их финансирования в российской системе учета.

**Область применения.** Результаты исследования могут быть применены в теории и практике бухгалтерского финансового учета и отчетности.

**Выводы.** Проведенные исторические исследования и анализ современных организационно-методических аспектов бухгалтерского учета амортизации основных средств выявили необходимость в коммерческих организациях внедрения учета создания и использования амортизационного фонда.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

**Для цитирования:** Козменкова С.В., Алборов Р.А. Исторические аспекты и современные проблемы учета амортизации основных средств // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 9. – С. 975 – 994.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.9.975>

В современных условиях развития экономики, введения против России экономических санкций и необходимости срочного импортозамещения по многим высокотехнологичным производствам возникает проблема источников необходимых инвестиций во внеоборотные активы, предназначенные для воспроизводства как основных средств производства, так и средств потребления коммерческих производственных организаций.

В этих экономических условиях коммерческие организации должны анализировать источники инвестиций, которые могут включать как собственные источники, такие как амортизационные отчисления и средства, остающиеся в распоряжении собственников организаций, бюджетные средства (при условии их целевого использования), так и привлеченные источники, такие как кредитные ресурсы и займы. В настоящее время как в системе бухгалтерского учета, так и в финансовой отчетности отсутствует механизм увязки приобретенных внеоборотных активов с источниками их финансирования.

Исследуем более подробно источники инвестиций во внеоборотные активы в части амортизационных отчислений.

Исторически учет амортизационных отчислений ведется:

- 1) с применением счета «Амортизационный фонд»;
- 2) без применения счета «Амортизационный фонд», а учет амортизационных отчислений ведется на счете «Амортизация основных средств» в качестве регулирующего счета.

На основе исследований профессора Я.В. Соколова относительно учета амортизационных отчислений можно предложить следующую группировку:

- 1) до 1917 г. можно было учитывать амортизационные отчисления двумя способами: с применением счета «Амортизационный фонд» либо без применения данного счета;
- 2) после Октябрьской социалистической революции 1917 г. в учете остался только один вариант учета амортизации с использованием счетов «Амортизационный фонд», «Износ основных средств»;
- 3) начиная с 1992 г., остался один вариант – без использования счета «Амортизационный фонд», с использованием регулирующего контрактивного счета «Износ основных средств», позднее – «Амортизация основных средств» [1, с. 1264–1265].

Профессор Я.В. Соколов показал, что еще до революции 1917 г. в системе бухгалтерского учета Российской империи применялись оба метода учета амортизационных отчислений:

- такие бухгалтеры, как М. Корнев, Д. Иванов, Р.Я. Вейцман и другие считали счет амортизации как регулирующий к счету основных средств;
- Е.Е. Сиверс в своих трудах доказывал, что «это счет фондовый, отражающий один из источников собственных средств предприятия»<sup>1</sup>.

Сущность амортизации с точки зрения исторического развития подробно анализируется Л.И. Куликовой [2, 3]; с точки зрения современных концепций, в том числе как элемента бизнес-процесса – М.И. Кутером, А.В. Кузнецовым, Р.И. Мамедовым [4], Л.А. Чайковской, В.Л. Кожуховым [5], В.С. Плотниковым, З.М. Азракулиевым [6], Г.Г. Ягудиной [7]; с точки зрения источников воспроизводства основных фондов – М.В. Склепович [8], И.Д. Деминой, Е.И. Ларионовой, Т.И. Чинаевой [9], В.С. Плотниковым, А.С. Пахомовым [10]; в контексте международной системы учета – Е.М. Петриковой [11]; амортизации в улучшение основных средств, в том числе посредством капитального ремонта – Л.И. Куликовой [12], С.В. Козменковой [13]; с точки зрения отраслевых особенностей –

<sup>1</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. С. 267–268.

Р.А. Алборовым, Л.И. Хоружий, С.М. Концевой, Г.Р. Алборовым, К.А. Джикия [14]. При этом авторами высказываются самые различные точки зрения. Думается, что в этом может пригодиться опыт советской системы учета, практически забытый и не представленный в современных исследованиях.

Исторически считается, что, участвуя в производственном процессе, основные средства, постепенно изнашиваясь, переносят свою стоимость на вновь изготовленный продукт посредством амортизационных отчислений.

В СССР существовали следующие правила учета износа основных средств, а также образования и использования амортизационного фонда:

- 1) износ основных средств подразделяли на физический и моральный. Объектом же учета был физический износ основных средств;
- 2) «Амортизационные отчисления относили на образование амортизационного фонда, а не на уменьшение стоимости основных средств, учитываемых в течение всего срока нахождения их в эксплуатации в первоначальной оценке. При этом возникала необходимость в обособленном учете стоимости амортизированной части основных средств»<sup>2</sup>;
- 3) в бухгалтерском учете определяли и учитывали амортизационные отчисления на полное восстановление и капитальный ремонт. Для этого был предназначен «счет 86 «Амортизационный фонд», к которому открывались субсчета: «Амортизационный фонд на полное восстановление основных фондов за счет отчислений»; «Амортизационный фонд на капитальный ремонт основных фондов за счет отчислений»; «Амортизационный фонд на полное восстановление основных фондов за счет прочих поступлений и перечислений»; «Амортизационный фонд на капитальный ремонт основных фондов за счет прочих поступлений и перечислений»<sup>3</sup>. Позднее, в 80-е гг. XX столетия, амортизационные отчисления на капитальный ремонт стали отражаться на счете 88 «Фонды специального назначения», субсчет 4 «Ремонтный фонд»;
- 4) износ основных средств отражался в учете исходя из норм амортизации на полное восстановление основных средств. Для этого предназначался счет 02 «Износ основных средств», который являлся пассивным по отношению к балансу, по структуре регулирующий, контрактивный счет (регулировал первоначальную и восстановительную стоимость основных средств);

<sup>2</sup> Гринман Г.И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1983. С. 188.

<sup>3</sup> Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства: учебник. М.: Финансы, 1979. С. 35.

- 5) для учета операций по капитальному и текущему ремонту использовался счет 03 «Ремонт основных средств», представленный в разделе I «Основные средства» Плана счетов;
- 6) капитальные вложения, как объект учета, были представлены в Плане счетов в разделе III «Производство», счет 33 «Капитальные вложения», то есть данный счет был представлен как калькуляционный. Капитальные вложения в сельскохозяйственных организациях по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота учитывались на счете 35 «Формирование основного стада».

Рассмотрим более подробно правила учета износа основных средств и амортизационных отчислений по данным объектам.

Счет 02 «Износ основных средств» ежемесячно кредитовался:

- на сумму принятого к учету износа, равного амортизационным отчислениям на полное восстановление основных средств, при этом составлялась корреспонденция счетов: дебет счета 85 «Уставный (неделимый) фонд», кредит счета 02<sup>4, 5, 6</sup>;
- на сумму износа поступивших на предприятия основных средств, бывших в эксплуатации ранее в других хозяйствах, при этом составлялась проводка: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 02 «Износ основных средств».

Суммы амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, подлежащие включению в затраты производства, как один из элементов затрат, рассчитывались по нормам, утвержденным Правительством СССР. Данные нормы были дифференцированы:

- по группам либо отдельным объектам основных средств;
- исчислялись на полное восстановление либо частичное восстановление (капитальный ремонт и модернизацию).

Время от времени нормы амортизационных отчислений пересматривались.

Начисление амортизационных отчислений на полное восстановление оформлялось следующей корреспонденцией счетов: дебет счетов 20 «Основное производство» (если амортизационные отчисления можно было

---

<sup>4</sup> Гринман Г.И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1983. С. 189.

<sup>5</sup> Радостовец В.К. Теория бухгалтерского учета и бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. М.: Статистика, 1977. С. 239.

<sup>6</sup> Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства: учебник. М.: Финансы, 1979. С. 36.

прямо отнести на основное производство), 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», 25 «Общехозяйственные (общепроизводственные) расходы», 26 «Общезаводские расходы», 23 «Вспомогательные производства» – кредит счета 86 «Амортизационный фонд».

Поскольку применялась ручная либо автоматизированная обработка бухгалтерской информации, размер амортизационных отчислений по группам производился на начало финансового года. По вновь поступившим основным средствам амортизацию начинали начислять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем поступления основных средств, а прекращали – с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания с учета объекта основных средств. Таким образом, сумма амортизационных отчислений по конкретной группе рассчитывалась по формуле:

$$САП = СПН + САВ - САС,$$

где САП – сумма начисленной амортизации на полное восстановление;

СПН – сумма начисленной амортизации на начало года;

САВ – сумма амортизации по вновь поступившим основным средствам;

САС – сумма амортизации по списанным основным средствам.

Исследуем схему записей на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций по учету амортизационных отчислений на полное восстановление и капитальный ремонт и отражения износа по основным средствам, используя коды счетов, применявшиеся в 70-х гг. XX столетия (*табл. 1*).

Следует отметить, что амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств ежемесячно перечисляли с расчетных (текущих) счетов предприятий, находившихся в государственной собственности, в Госбанк, в дальнейшем – в Стройбанк, Агропромбанк (в совхозах) на финансирование капитального строительства, а в колхозах (колхозно-кооперативная собственность) на специальный счет по капитальным вложениям.

На *рис. 1* представлена схема записей на счетах бухгалтерского учета по амортизационным отчислениям на полное восстановление основных средств.

Хозяйственные операции по капитальному ремонту учитывали с использованием счета 03 «Ремонт основных средств», к которому открывали субсчета: 03.1 «Капитальный ремонт»; 03.2 «Текущий ремонт». Остановимся более подробно на субсчете 1 и представим хозяйственные операции по учету капитальных вложений (*табл. 2*).

По капитальному ремонту оборудования действовало другое правило: поскольку данный вид ремонта был связан с выпуском промышленной продукции, его стоимость подлежала отражению на счете 46 «Реализация».

Затраты на капитальный ремонт оборудования учитывали в ремонтно-механических цехах, ремонтно-механических мастерских, по окончании ремонта составлялись бухгалтерские записи: дебет счета 46 «Реализация», кредит счета 23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонтно-механический цех»; дебет счета 03 «Капитальный ремонт», кредит счета 46 «Реализация».

Дальнейшая бухгалтерская проводка аналогична проводке № 7 в *табл. 2*.

В конце 80-х гг. XX столетия был введен в действие новый счетный план, и учет капитальных вложений был изменен. Амортизационный фонд формировали только по амортизационным отчислениям на полное восстановление основных средств, а амортизационные отчисления на капитальный ремонт основных средств зачисляли в специальный ремонтный фонд (*табл. 3*, составлена на основе данных *табл. 1*).

Поступившие машины и оборудование промышленные и сельскохозяйственные предприятия принимали в состав основных средств, составляя бухгалтерскую проводку: дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 85 «Уставный фонд» (в колхозах – «Неделимый фонд»).

Затраты на изготовление оборудования на предприятии, а также затраты на строительно-монтажные работы, осуществленные подрядным способом производства строительных работ, отражали в дебете счета 33 «Капитальные вложения» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При производстве строительно-монтажных работ хозяйственным способом учет вели по следующим элементам затрат: материалы, основная заработная плата производственных рабочих с указанием количества человеко-часов, расходы по эксплуатации строительных машин и механизмов, прочие основные расходы, накладные расходы. При этом затраты также собирали в дебете счета 33 «Капитальные вложения» с кредита счетов по учету материальных затрат 06 «Топливо», 07 «Строительные материалы и оборудование к установке», 08 «Запасные части», 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», а также начисленной заработной платы 70 «Расчеты по оплате труда», отчислений по социальному страхованию 69 «Расчеты по страхованию» и другим счетам.

На сумму затрат по законченным капитальным вложениям составляли корреспонденцию счетов:

- в государственных предприятиях – дебет счета 93 «Финансирование капитальных вложений»;
- в колхозах – дебет счета 87.1 «Фонд на капитальные вложения»;
- кредит счета 33 «Капитальные вложения».

Сами объекты основных средств (здания, сооружения, многолетние насаждения) принимали к учету так же, как и оборудование и машины, и составляли запись дебет счета 01 «Основные средства», кредит счета 85 «Уставный фонд» (в колхозах – «Неделимый фонд»).

Таким образом, финансирование капитальных вложений государственные предприятия осуществляли с использованием пассивного счета 93 «Финансирование капитальных вложений». При этом источниками финансирования являлись:

- собственные: целевые источники государственного финансирования; средства фондов экономического стимулирования;
- заемные: долгосрочные ссуды банка.

К счету 93 открывали субсчета:

- 93.1 «Финансирование капитальных вложений по государственному плану»;
- 93.2 «Финансирование капитальных вложений за счет собственных средств»;
- 93.3 «Прочие источники».

Открытие финансирования осуществляли записью по кредиту счета 93 «Финансирование капитальных вложений» в корреспонденции с дебетом счетов:

- 87 «Фонды экономического стимулирования», субсчета 1 «Фонд развития производства, науки и техники» и 2 «Фонд социального развития»;
- 96 «Целевое финансирование и целевые поступления», субсчета 1 «На операционные расходы», 6 «Финансирование из бюджета на капитальные вложения», 7 «Средства централизованных капитальных вложений»;
- 82 «Использование долгосрочных кредитов».

Таким образом, на основе проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

1. В советской системе учета четко прослеживается взаимосвязь между капитальными вложениями в основные фонды и их финансированием, что позволяло осуществлять контроль за целевым использованием государственных средств, средств амортизационного фонда и других источников.
2. Амортизация – это не просто распределение амортизируемой стоимости актива на расчетный срок его полезной службы согласно МСФО 16 «Основные средства», а источник финансирования восстановления (приобретения, создания) основных средств в процессе простого или расширенного их воспроизводства (в зависимости от используемого способа начисления амортизации).
3. При начислении амортизации основных средств линейным способом и способом пропорционально объему производства продукции (выполненных работ и оказанных услуг в натуральном выражении) формируется источник финансирования их простого воспроизводства, а при начислении амортизации основных средств ускоренным способом (способом уменьшаемого остатка) формируется (создается) источник финансирования их расширенного воспроизводства. Для начисления амортизации основных средств по всем приведенным способам можно использовать, соответственно, следующие формулы:

а) при линейном способе:

$$CAO = \frac{(BCO - ЛСО)}{m},$$

где CAO – сумма амортизации объекта основных средств за отчетный период;

BCO – балансовая стоимость объекта основных средств;

ЛСО – ликвидационная стоимость данного объекта основных средств;

$m$  – величина оставшегося срока полезного использования данного объекта основных средств;

б) при способе уменьшаемого остатка:

$$CAO = BCO \times \frac{НА}{100} \times КУ,$$

где НА – норма амортизации объекта основных средств при линейном способе;

КУ – коэффициент ускорения, определяемый организацией самостоятельно ( $КУ > 1$ ) с учетом интенсивности использования объекта основных средств и влияния на него условий агрессивной среды;

в) при способе пропорционально объему производства продукции (выполненных работ, оказанных услуг в натуральном выражении):

$$CAO = (BCO - LCO) \times \frac{KPRO}{KPRB},$$

где КПРО – количество продукции (объем работ, услуг в натуральном выражении) в отчетном периоде;

КПРВ – количество продукции (объем работ, услуг в натуральном выражении), ожидаемое к получению за весь срок полезного использования объекта основных средств [14].

4. Советскую систему учета амортизации невозможно внедрить в полном объеме в современных экономических условиях. Частичное использование данной системы учета целесообразно в учете амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов как одного из основных источников финансирования инвестиций.
5. Поскольку в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» регламентируется, что существенные затраты по капитальному ремонту основных средств могут увеличивать их первоначальную стоимость, возникает вопрос об амортизационных отчислениях на капитальный ремонт данных объектов основных средств [13].

**Таблица 1**

**Журнал регистрации хозяйственных операций по учету амортизационных отчислений на полное восстановление и капитальный ремонт и отражения износа по основным средствам**

**Table 1**

**Registration Book of business transactions for accounting for depreciation allowances for complete recovery and overhaul and reflection of depreciation on fixed assets**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	
			Дебет	Кредит
1	Произведены амортизационные отчисления на полное восстановление от стоимости основных средств, в том числе по:			86 «Амортизационный фонд», субсчет «Амортизационный фонд на полное восстановление основных фондов за счет отчислений»
	а) машинам и оборудованию основных цехов;	15 200*	24 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования»	
	б) зданиям и хозяйственному инвентарю основных цехов;	3 500	25 «Общеховые (общепроизводственные) расходы»	
	в) основным средствам общезаводского назначения;	2 300	26 «Общезаводские расходы»	
	г) основным средствам вспомогательных цехов	9 000	23 «Вспомогательные производства»	
	<b>Итого:</b>	<b>30 000</b>	–	
2	Произведены амортизационные отчисления на капитальный ремонт от стоимости основных средств, в том числе по:			86 «Амортизационный фонд», субсчет «Амортизационный фонд на капитальный ремонт основных фондов за счет отчислений»
	а) машинам и оборудованию основных цехов;	4 100	24 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования»	
	б) зданиям и хозяйственному инвентарю основных цехов;	2 200	25 «Общеховые (общепроизводственные) расходы»	
	в) основным средствам общезаводского назначения;	1 500	26 «Общезаводские расходы»	
	г) основным средствам вспомогательных цехов	2 300	23 «Вспомогательные производства»	
	<b>Итого:</b>	<b>10 100</b>	–	
3	Определен износ основных средств в сумме амортизационных отчислений на полное восстановление	30 000	85 «Уставный фонд»	02 «Износ основных средств»

основных средств				
4	Переведена часть амортизационных отчислений на полное восстановление в фонд развития производства	20 000	86 «Амортизационный фонд»	88 «Фонды экономического стимулирования и специального назначения», субсчет «Фонд развития производства»
5	Переведены денежные средства с расчетного счета в сумме оставшейся части амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств:	–	–	–
	а) в Стройбанк (промышленные предприятия), Агропромбанк (в совхозах) на капитальные вложения	10 000	86 «Амортизационный фонд»	51 «Расчетный счет»
	б) на специальный счет по капитальным вложениям (в колхозах)	10 000	54 «Счета в банках по средствам на капитальные вложения»	51 «Расчетный счет»
6	Перечислена сумма амортизационных отчислений по капитальному ремонту на специальный счет	10 000	55 «Прочие счета в банках», субсчет «Особый счет по капитальному ремонту»	51 «Расчетный счет»

*Примечание.* \* В таблице представлены условные цифры.

*Источник:* авторская разработка на основе: Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства: учебник. М.: Финансы, 1979. С. 36–37.

*Source:* Authoring, based on Margulis A.Sh. *Bukhgalterskii uchet v otraslyakh narodnogo khozyaistva: uchebnik* [Accounting in the branches of the national economy: A textbook]. Moscow, Finansy Publ., 1979, pp. 36–37.

**Таблица 2****Журнал регистрации хозяйственных операций по учету капитального ремонта основных средств****Table 2****Registration Book of business transactions for accounting for capital repairs of fixed assets**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	
			Дебет	Кредит
1	Отпущены и списаны на капитальный ремонт здания материалы по плановой себестоимости	5 000	23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонт зданий и сооружений»	07 «Строительные материалы и оборудование к установке»
2	Начислена заработная плата рабочим по ремонту здания	3 000	23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонт зданий и сооружений»	70 «Расчеты по оплате труда»
3	Произведены отчисления на социальное страхование с заработной платы рабочих по ремонту здания	198	23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонт зданий и сооружений»	69 «Расчеты по страхованию»
4	Списана на ремонт часть цеховых расходов	500	23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонт зданий и сооружений»	25 «Общехозяйственные (общепроизводственные) расходы»
5	Списана на ремонт часть общезаводских расходов	700	23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонт зданий и сооружений»	26 «Общезаводские расходы»
6	По акту приемки здания из капитального ремонта принята к учету сумма капитального ремонта здания	9 398	03 «Ремонт основных средств»	23 «Вспомогательные производства», субсчет «Ремонт зданий и сооружений»
7	Списана стоимость законченного капитального ремонта за счет амортизационного фонда	9 398	86 «Амортизационный фонд»	03 «Ремонт основных средств»

*Источник:* авторская разработка на основе: Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства: учебник. М.: Финансы, 1979. С. 39.

*Source:* Authoring, based on Margulis A.Sh. *Bukhgalterskii uchet v otraslyakh narodnogo khozyaistva: uchebnik* [Accounting in the branches of the national economy: A textbook]. Moscow, Finansy Publ., 1979, p. 39.

**Таблица 3**

**Журнал регистрации хозяйственных операций по учету амортизационных отчислений на капитальный ремонт основных средств (конец 80-х гг. прошлого столетия)**

**Table 3**

**Registration Book of business transactions for accounting for depreciation allowances for major repairs of fixed assets (the end of the 80s of the past century)**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	
			Дебет	Кредит
1	Произведены амортизационные отчисления на капитальный ремонт от стоимости основных средств, в том числе по:	-	-	-
	а) машинам и оборудованию основных цехов;	4 100	24 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования»	88 «Фонды специального назначения», субсчет 4 «Ремонтный фонд»
	б) зданиям и хозяйственному инвентарю основных цехов;	2 200	25 «Общезаводские (общепроизводственные расходы»	
	в) общезаводского назначения;	1 500	26 «Общезаводские расходы»	
	г) вспомогательных цехов	2 300	23 «Вспомогательные производства»	
	<b>Итого:</b>	<b>10 100</b>		

*Источник:* авторская разработка на основе данных: План счетов бухгалтерского учета производственно-финансовой деятельности объединений, предприятий, организаций и учреждений системы Госагропрома СССР и инструкция по его применению: утв. приказом Государственного Агропромышленного Комитета СССР № 1020 от 31.12.1987. М.: ПРЕЙСКУРАНТИЗДАТ, 1988. 257 с.

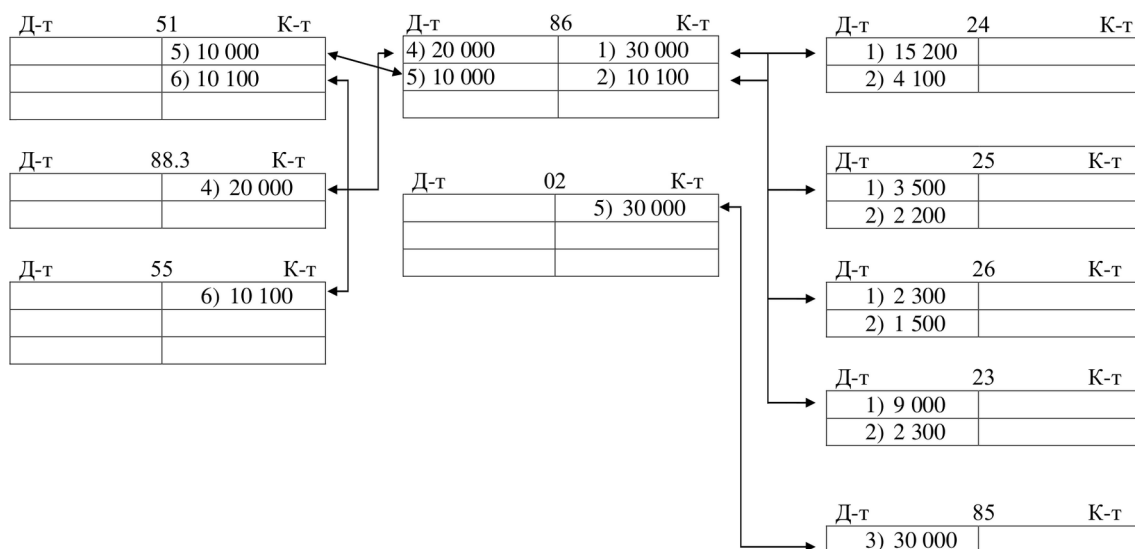
*Source:* Authoring, based on *Plan schetov bukhgalterskogo ucheta proizvodstvenno-finansovoi deyatel'nosti ob"edinenii, predpriyatii, organizatsii i uchrezhdenii sistemy Gosagroproma SSSR i instruktsiya po ego primeneniyu: utv. prikazom Gosudarstvennogo Agropromyshlennogo Komiteta SSSR № 1020 ot 31.12.1987* [Chart of Accounts of Accounting for Production and Financial Activities of Associations, Enterprises, Organizations and Institutions of the Gosagroprom System of the USSR and Instructions for its Use: approved by Order of the State Agro-Industrial Committee of the USSR of December 31, 1987, № 1020]. Moscow, Priskurantizdat Publ., 1988, 257 p. (In Russ.)

**Рисунок 1**

**Схема записей на счетах бухгалтерского учета по амортизационным отчислениям и капитальному ремонту**

**Figure 1**

**A scheme of entries in accounts for depreciation and major repairs**



*Источник:* авторская разработка на основе: Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства: учебник. М.: Финансы, 1979. 415 с.

*Source:* Authoring, based on Margulis A.Sh. *Bukhgalterskii uchet v otraslyakh narodnogo khozyaistva: uchebnik* [Accounting in the branches of the national economy: A textbook]. Moscow, Finansy Publ., 1979, 415 p.

**Список литературы**

1. Козменкова С.В., Алборов Р.А. Итоги и перспективы развития бухгалтерского учета в России (1991–2021 гг.) // *Международный бухгалтерский учет*. 2022. Т. 25. Вып. 11. С. 1261–1282.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1261>
2. Куликова Л.И. Бухгалтерская концепция амортизации: история становления и развития // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. Т. 18. Вып. 37. С. 2–15.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/buhgalterskaya-kontseptsiya-amortizatsii-istoriya-stanovleniya-i-razvitiya>
3. Куликова Л.И. Амортизация: сопоставление расходов организации с текущими экономическими выгодами // *Бухгалтерский учет*. 2007. № 23. С. 30–35.
4. Кутер М.И., Кузнецов А.В., Мамедов Р.И. Современный взгляд на концепции амортизации // *Экономический анализ: теория и практика*. 2008. Т. 7. Вып. 24. С. 2–11.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyy-vzglyad-na-kontseptsii-amortizatsii>

5. Чайковская Л.А., Кожухов В.Л. Амортизация основных средств и ее ключевые элементы // Исследование проблем экономики и финансов. 2022. № 3. С. 1–12. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/amortizatsiya-osnovnyh-sredstvi-ee-klyuchevye-elementy>
6. Плотников В.С., Азракулиев З.М. Концепция производственного капитала в бизнес-учете интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. Вып. 1. С. 4–16. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.1.4>
7. Ягудина Г.Г. Износ и амортизация основных средств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2012. № 9. С. 20–26. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/iznos-i-amortizatsiya-osnovnyh-sredstv>
8. Склепович М.В. Амортизация как основа воспроизводства основного капитала // Новое в экономической кибернетике. 2019. № 1. С. 247–255. URL: [http://donnu.ru/public/journals/files/%2B%D0%9D%D0%AD%D0%9A%20%E2%84%961\\_2019%20%D0%B3.pdf](http://donnu.ru/public/journals/files/%2B%D0%9D%D0%AD%D0%9A%20%E2%84%961_2019%20%D0%B3.pdf)
9. Демина И.Д., Ларионова Е.И., Чинаева Т.И. Инвестиции в основной капитал и амортизация основных средств: теоретические и практические аспекты изучения и анализа // Статистика и Экономика. 2017. № 3. С. 71–79. URL: <https://doi.org/10.21686/2500-3925-2017-3-71-79>
10. Плотников В.С., Пахомов А.С. «Резерв» на восстановление стоимости основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2014. Т. 17. Вып. 8. С. 2–7. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rezerv-na-vozstanovlenie-stoimosti-osnovnyh-sredstv>
11. Петрикова Е.М. Амортизация основных средств: применение в России и трансформация в международную систему учета // Экономический анализ: теория и практика. 2007. Т. 6. Вып. 11. С. 28–37. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/amortizatsiya-osnovnyh-sredstv-primenenie-v-rossii-i-transformatsiya-v-mezhdunarodnuyu-sistemu-ucheta>
12. Куликова Л.И. Амортизация вложений в улучшение основных средств // Бухгалтерский учет. 2008. № 21. С. 5–8.
13. Козменкова С.В., Сушко И.Д. ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: особенности регулирования, проблемы и сравнительный анализ // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2021. № 14. С. 2–13.

14. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М., Алборов Г.Р., Джикия К.А. Организационно-методические аспекты выбора способа начисления и учета амортизации основных средств в сельском хозяйстве // *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2022. № 3. С. 203–211.  
URL: <https://doi.org/10.33920/sel-11-2203-02>

### **Информация о конфликте интересов**

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

## HISTORICAL ASPECTS AND THE CURRENT PROBLEMS OF ACCOUNTING FOR FIXED ASSETS DEPRECIATION

Svetlana V. KOZMENKOVA <sup>a,\*</sup>,  
Rolan A. ALBOROV <sup>b</sup>

<sup>a</sup> National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),  
Nizhny Novgorod, Russian Federation  
skozmenkova@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-1105-5790>

<sup>b</sup> Udmurt State Agricultural University (UdSAU),  
Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation  
udtipb@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-8896-1062>

\* Corresponding author

### Article history:

Article No. 398/2023  
Received 24 Aug 2023  
Received in revised form 31 August 2023  
Accepted 5 Sept 2023  
Available online  
18 September 2023

**JEL classification:**  
M41

### Keywords:

depreciation expenses for fixed assets  
complete recovery, depreciation expenses for full repair, depreciation reserve, capital consumption

### Abstract

**Subject.** This article conducts historical research to substantiate the organizational and methodological aspects of accounting for the creation and use of depreciation funds in the form of a depreciation reserve.

**Objectives.** The article aims to analyze the procedure for the formation of the depreciation fund as the main source of financing the receipt and creation of fixed assets, as well as the depreciation of fixed assets in the Soviet period, and identify the problems of financing investments in non-current assets in the modern accounting system.

**Methods.** For the study, we used analysis, synthesis, systematization, and generalization.

**Results.** The article identifies the problems between investments in non-current assets and the sources of their financing in the Russian accounting system and shows the logical linkage and sequence of actions of the accountant, leading to an effective system of management of capital investments and their sources in practice.

**Conclusions and Relevance.** The conducted historical research and analysis of current organizational and methodological aspects of accounting for depreciation of fixed assets reveals the need to introduce accounting for the creation and use of a depreciation fund in commercial organizations. The results of the study can be applied in the theory and practice of financial accounting and reporting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

**Please cite this article as:** Kozmenkova S.V., Alborov R.A. Historical Aspects and the Current Problems of Accounting for Fixed Assets Depreciation. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 9, pp. 975–994.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.9.975>

## References

1. Kozmenkova S.V., Alborov R.A. [Development of accounting in Russia (1991–2021): The results and prospects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 11, pp. 1261–1282. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1261>
2. Kulikova L.I. [The accounting concept of depreciation: history and development]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, vol. 18, iss. 37, pp. 2–15. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/buhgalterskaya-kontseptsiya-amortizatsii-istoriya-stanovleniya-i-razvitiya> (In Russ.)
3. Kulikova L.I. [Depreciation: comparison of expenses of the organization with current economic benefits]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2007, no. 23, pp. 30–35. (In Russ.)
4. Kuter M.I., Kuznetsov A.V., Mamedov R.I. [A modern view on the concept of depreciation]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2008, vol. 7, iss. 24, pp. 2–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyy-vzglyad-na-kontseptsii-amortizatsii> (In Russ.)
5. Chaikovskaya L.A., Kozhukhov V.L. [Depreciation of fixed assets and its main elements]. *Issledovanie problem ekonomiki i finansov*, 2022, no. 3, pp. 1–12. (In Russ.) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/amortizatsiya-osnovnyh-sredstvi-ee-klyuchevye-elementy>
6. Plotnikov V.S., Azrakuliev Z.M. [The concept of productive capital in business model accounting and integrated reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 1, pp. 4–16. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.1.4>
7. Yagudina G.G. [Depreciation of fixed assets]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2012, no. 9, pp. 20–26. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/iznos-i-amortizatsiya-osnovnyh-sredstv> (In Russ.)
8. Sklepovich M.V. [Amortization as a basis for reproduction of main capital]. *Novoe v ekonomicheskoi kibernetike = New in Economic Cybernetics*, 2019, no. 1, pp. 247–255. URL: [http://donnu.ru/public/journals/files/%2B%D0%9D%D0%AD%D0%9A%20%E2%84%961\\_2019%20%D0%B3.pdf](http://donnu.ru/public/journals/files/%2B%D0%9D%D0%AD%D0%9A%20%E2%84%961_2019%20%D0%B3.pdf) (In Russ.)
9. Demina I.D., Larionova E.I., Chinaeva T.I. [Investments in fixed assets and depreciation of fixed assets: theoretical and practical aspects of study and

- analysis]. *Statistika i Ekonomika = Statistics and Economics*, 2017, no. 3, pp. 71–79. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.21686/2500-3925-2017-3-71-79>
10. Plotnikov V.S., Pakhomov A.S. [“Reserve” for fixed assets cost recovery]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, vol. 17, iss. 8, pp. 2–7. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rezerv-na-vozstanovlenie-stoimosti-osnovnyh-sredstv> (In Russ.)
11. Petrikova E.M. [Depreciation of fixed assets: application in Russia and transformation into the international accounting system]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2007, vol. 6, iss. 11, pp. 28–37. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/amortizatsiya-osnovnyh-sredstv-primenenie-v-rossii-i-transformatsiya-v-mezhdunarodnuyu-sistemu-ucheta> (In Russ.)
12. Kulikova L.I. [Depreciation of investments in the improvement of fixed assets]. *Bukhgterskii uchet = Accounting*, 2008, no. 21, pp. 5–8. (In Russ.)
13. Kozmenkova S.V., Sushko I.D. [FSBU 26/2020 – Capital Investments: regulatory features, problems, and comparative analysis]. *Bukhgterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2021, no. 14, pp. 2–13. (In Russ.)
14. Alborov R.A., Khoruzhii L.I., Kontsevaya S.M., Alborov G.R., Dzhikiya K.A. [Organizational and methodological aspects of choosing the method of depreciation and accounting for deposit of fixed assets in agriculture]. *Bukhchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*, 2022, no. 3, pp. 203–211. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.33920/sel-11-2203-02>

### **Conflict-of-interest notification**

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