

тву, що виникає: 1) у разі формування дочірнього підприємства за власним рішенням певних суб'єктів господарювання; 2) при створенні такого підприємства на вимогу законодавства; 3) завдяки набуттю одним підприємством контрольного пакету акцій (корпоративних прав) вже існуючого підприємства. Дочірні компанії дійсно користуються юридичною самостійністю і виступають у господарських угодах від свого імені та за свій рахунок. При цьому всі їх ресурси та операції знаходяться під контролем материнського підприємства завдяки тому, що останньому належить їх контрольний пакет акцій (корпоративних прав).

Залежно від способу, за яким материнська компанія контролює дочірнє підприємство, останнє можна поділити на три типи: 1) дочірнє підприємство, що перебуває під прямим контролем, тобто контроль якого з боку материнської компанії здійснюється безпосередньо через її власних акціонерів; 2) дочірнє підприємство, що перебуває під непрямым контролем (так звана «онучка»), тобто материнське підприємство контролює таке підприємство через фінансові інвестиції в інші пов'язані особи (дочірні або асоційовані підприємства), які у свою чергу мають прямий контроль у дочірньому підприємстві; 3) змішаний тип, який поєднує риси першого та другого типів.

Але не зважаючи на спосіб утворення дочірнього підприємства, факт його існування у складі групи вимагатиме формування консолідованої фінансової звітності. Тому необхідно уточнити та узгодити визначення такого підприємства, які містяться у вітчизняних законодавчих актах і нормативних документах з метою чіткого окреслення меж групи підприємств.

Кутер М. И.,

д-р екон. наук, професор,

завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,

Делиболтоян А. Э.,

аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,

Кубанський державний університет, м. Краснодар, Росія

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ: У ИСТОКОВ ВОЗНИКНОВЕНИЯ

В среде исторических исследований бухгалтерии наименее изученной представляется тематика, связанная с амортизационными процессами. Во всех публикациях, относящихся к ранним периодам бухгалтерской науки, приводится примерно один и

тот же материал. Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда, со ссылкой на Линдона Ламарра, пишут: «Существует мнение, хотя и спорное, что понятие «амортизация» было знакомо бухгалтерам раннехристианского Рима». По свидетельству М. Чатфилда и Я.В. Соколова, самое первое определение амортизации и пример, с ней связанный, принадлежит древнеримскому архитектору Витрувию, который определил амортизацию как «цену истекшего года».

В средневековые упоминание об амортизации находим на счете Убытков и прибылей Барселонского отделения компании Датины (с 11 июля 1397 г. по 31 января 1399 г.), где «отчет указывает, что стоимость конторского оборудования в 16 ф. 17 шилл. списана как торговые издержки». Данная информация была доступна бухгалтерам СССР еще с 1958 г. Этому способствовала статья Раймонда де Рувера «The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants», переведенная на русский язык профессором А.Ф. Мухиным и опубликованная отдельной брошюрой под названием «Как возникла двойная бухгалтерия» тиражом в 1000 экз. Ж. Ришар утверждал, что под амортизацией изначально понималась «любая частичная потеря стоимости имущества в результате того, что стоимость его фиктивной ликвидации при текущей инвентаризации меньше стоимости, полученной в процессе инвентаризации предыдущей».

По нашему мнению, переоценки инвентаря или другого имущества проводились только при продаже имущества, если учетная стоимость имущества была выше цены возможной продажи. В подобных ситуациях бухгалтер изначально выявлял разницу в стоимостях и относил ее на убыток на счете «Прибыли и убытки», а только после этого продавал имущество без выявления операционного результата. Второй возможный сценарий переоценок имущества мог совпадать с «условными» закрытиями предприятий, когда в целях извлечения прибыли имела место юридическая ликвидация без физической.

Авторов не оставляла мысль, что если линейное распределение стоимости имущества существовало в дохристианские времена, то эта идея могла сохраниться или возродиться в средневековье. В качестве направления исследования был избран перевод на русский язык хранящихся в архивах средневековых счетов «Прибыли и убытки». Результат превзошел наши ожидания. Нами обнаружена запись: «Офисное оборудование **должно дать** дня 31 января 1398 за «износ мебели», подсчитано за 18 месяцев,

исходя из 10 процентов годовых, на с. 389». Выделенное жирным и есть прямое подтверждение, что *в средние века применялся механизм линейного распределения стоимости долгосрочного инвентаря по периодам его использования.*

Недавно результаты наших исследований пополнил случай начисления амортизации в системе счетов двойной бухгалтерии, относящийся к концу XIII в. Это одна из самых важных наших находок в архивах Италии. Это счет инвентаря из Главной книги тосканской компании Джованни Фаролфи в Провансе. Счет содержит 3 записи. Первая запись характеризует первоначальную стоимость утвари. Запись занесена в дебет счета и представляет накопленный итог по инвентарной описи, которая могла вестись в специальной инвентарной книге или на нескольких листах. Вторая и третья записи относятся к кредиту счета. Вторая запись показывает понижение стоимости инвентаря (амортизацию). В настоящее время не представляется возможным установить механизм начисления износа (амортизации). Авторы склоны считать, что имеет место понижение стоимости утвари при переоценке со списанием данной суммы на счет «Прибыли и убытки». К сожалению, счет «Прибыли и убытки» также утерян. Третья запись фиксирует остаточную стоимость инвентаря после переоценки, которую покупатель Джованни Филиппи должен заплатить (*должен дать*). Исследование по бухгалтерской книге Джованни Фаролфи, которую на постсоветском пространстве никто никогда не видел, еще впереди.

Сегодня можно сделать некоторые обобщения в части амортизации. В компании Фаролфи имела место ситуация, когда выбывающее имущество переоценивается до цены возможной продажи, а разница понижения стоимости (начисленная амортизация) списывается на счет «Прибыли и убытки» в качестве убытка. Практика компаний Франческо Датини (ровно через столетие), также подтвержденная архивными материалами, позволяет выделить еще два варианта начисления амортизации:

- переоценка имущества при «условном» закрытии компании и передача имущества в новую компанию по остаточной стоимости;

- равномерное распределение стоимости утвари по заданному алгоритму, правда, в условиях «условной ликвидации» и только на дату этого события.

Особо следует заметить, что текущие переоценки имущества в средневековье не производились.