

Почему амортизация трактуется как денежный фонд?

К. Ю. ЦЫГАНКОВ. доктор экономических наук

E-mail: kim492005@yandex.ru; ORCID: 0000-0001-8186-7615

Новосибирский государственный технический университет;

Сибирский университет потребительской кооперации, Новосибирск

Аннотация. Автор вскрывает исторические причины возникновения двух противоположных трактовок сумм амортизации основных средств, существующих в России. В начале статьи впервые раскрывается история возникновения двух противоположных трактовок сумм амортизации основных средств, сосуществующих в нашей стране. Одна из них рассматривает амортизацию как благо, как источник денежного фонда, вторая – как потерю, вычет из балансовой стоимости основных средств. Подробно рассматривается история возникновения этого противоречия, анализируется позиционирование амортизации в историческом и современном балансах, разбираются аргументы каждой из сторон. Во второй части статьи раскрываются экономическая природа амортизации, ее необходимость и ее сравнительные преимущества, приводятся обоснования трактовки амортизации только как оценки основных средств и несостоятельности иных ее трактовок.

Ключевые слова: амортизация; прибыль; софизм; баланс-нетто; баланс-брутто; дебет; кредит

Постановка проблемы

Дискуссии по поводу экономической природы амортизации начались в России в начале XX в. и продолжают до сих пор. В настоящее время в нашей стране сосуществуют два основных подхода к трактовке сумм, отражаемых на кредите бухгалтерского счета 02 «Амортизация основных средств». Согласно одному из них, амортизация есть денежный фонд, накопленный субъектом для восстановления изношенных основных средств (ОС). Этому подходу придерживаются большинство экономистов, финансистов и часть бухгалтеров старших поколений.

Согласно другому подходу, никакой связи с денежными средствами амортизация не имеет. На кредит счета 02 относятся суммы, отражающие (приблизительно) размер обесценения ОС в результате его эксплуатации. Суммы эти уменьшают балансовую стоимость ОС (ввиду чего она называется остаточной) и одновременно увеличивают себестоимость продукции

организации. Эту трактовку разделяют гораздо меньшее число экономистов, зато большинство бухгалтеров, включая методологов, пишущих нормативные документы, регулирующие порядок ведения бухучета (неслучайно в последних термин «амортизационный фонд» не упоминается).

Проверить, кто прав, несложно. Достаточно обратиться к бухгалтерскому балансу, чтобы убедиться, что размер накопленной амортизации в подавляющем числе организаций значительно (нередко на порядки) превосходит размер их денежных средств. Однако сторонников денежной трактовки это не смущает, что порой приводит к недопониманиям и конфликтам. Покажем это на реальном примере.

Предприятие N – крупный новосибирский местный монополист по оказанию социально значимых услуг, находящийся в 100%-й собственности мэрии. Его основные средства, созданные ещё в советский период, изношены на 75%, а регулируемые тарифы на услуги населению позволяют финансировать лишь текущие расходы. В 2005 г. руководство предприятия, представив грамотно составленные расчёты, обратилось к собственнику с просьбой о субсидии на обновление основных средств. В экономическом отделе мэрии расчёты даже не стали рассматривать: «У вас в амортизационном фонде огромные денежные средства. Вначале используйте их, и только потом обращайтесь за помощью».

Согласно балансу, подтвержденному аудиторами, все активы предприятия N на тот момент составляли 20 д.е. (все показатели стилизованы), из них оборотные средства (включая деньги) – 10 д.е., и остаточная стоимость ОС, отражаемая в балансе, – 10 д.е. Последняя формировалась из первоначальной стоимости ОС в 40 д.е., за вычетом амортизации (30 д.е.). Таким образом, предположение экономистов мэрии выглядело абсурдным: амортизация втрое превышала стоимость оборотных активов, и на порядки – сумму денежных средств, когда-либо находившихся в организации. Но экономисты упорствовали, и руководство предприятия предложило своим аудиторам в письменной форме разъяснить, как конкретно следует использовать амортизационный фонд для восстановления изношенных ОС. Ответ готовил автор этих строк, содержание его использовано при написания настоящей статьи.

При подготовке ответа новосибирской мэрии учитывался прецедент, произошедший в Москве. В 2005 г. на подстанции Чагино сторел трансформатор, что повлекло за собой веерные отключения в столице и ряде соседних районов; убытки были огромны. Тогдашний глава РАО «ЕЭС» А. Чубайс объяснял в правительстве: оборудование изношено, тариф регулируется, деньги на восстановление можно найти только в бюджете. Один из известнейших экономистов, академик (ныне покойный), на это ответил так же, как чиновники новосибирской мэрии: в РАО «ЕЭС» имеется огромный амортизационный фонд, начните с использования его. Когда же аудиторы РАО «ЕЭС» заявили, что ничего подобного такому фонду на предприятии нет, два депутата Госдумы предложили генеральной прокуратуре РФ проверить, не вывез ли Чубайс амортизационный фонд за границу.

Денежная трактовка амортизации сохранилась и в наши дни. В последние 20 лет успешно защищено несколько диссертаций на тему использования амортизационного фонда для обновления основных средств. Известный экономист Г.И. Ханин в своей последней книге в частности утверждает, что цеховики в советский период работали «не платя амортизационных отчислений <...> [в то время, как] для целей накопления используются часть прибыли и амортизация» [Ханин, 2020. Т. 1. С. 250, 319].

Один из ведущих бухгалтеров России В.В. Ковалёв так комментировал сложившуюся ситуацию: «...экономисты все еще полагают, что амортизационный фонд в любом предприятии существует и является источником финансирования капитальных вложений, за счет которого можно приобретать новые основные средства. На самом деле ситуация выглядит совершенно по-иному, амортизационного фонда давно уже нет, да и прежнее его понимание было весьма далеким от истинного положения» [Ковалев, 2016. С. 465].

На взгляд автора, это утверждение правильно по своей сути, но недостаточно для ее понимания. Ни Ковалев, ни другие сторонники неденежной трактовки амортизации не разъясняют, что привело экономистов и часть бухгалтеров к мнению о наличии в организациях денежных амортизационных фондов, в чем заключаются их ошибки, существовал ли когда-нибудь в реальности амортизационный фонд, и если да, то куда он исчез. На взгляд автора, ответить на эти вопросы можно только в контексте истории бухгалтерского баланса.

Страницы истории бухгалтерского баланса

«Теория счетов, а вместе с ней и вся бухгалтерия, должны выводиться из баланса. Каждый счет объясняется, исходя из места соответствующей статьи в балансе».

«Каждый может констатировать, что почти невозможно, даже для счетоводов, понять балансы в том виде, как они составляются».

А. Кальмес

Е. Леоте, А. Гильбо

Историческая форма

Бухгалтерию и баланс европейцы получили сразу в готовом виде, но без объяснений. В 1494 г. в Венеции издана первая работа о бухгалтерии – трактат Луки Пачоли «О счетах и записях» (далее Трактат). Она сыграла огромную роль в распространении бухгалтерии. «Редко бывает, чтобы первая книга на какую-либо тему доминировала в литературе так, как это случилось с Трактатом. Почти без преувеличения можно сказать, что в течение 150 лет тексты, появляющиеся в Англии, Франции, Германии, Италии и Нидерландах, были в лучшем случае переработками Пачоли, а в худшем – рабскими переводами, без ссылки, хотя бы из вежливости, на подлинного автора» [Littleton, 1966. С. 4].

При всей своей популярности Трактат был всего лишь техническим руководством по ведению учета, не снабженным ни теоретическим, ни историческим комментарием. В последних его главах была описана процедура составления баланса, позволявшая отражать на левой его стороне все дебетовые сальдо бухгалтерских счетов, а на правой – все кредитовые сальдо. Стороны баланса назывались так же, как стороны счетов: дебет и кредит.

Дебет в Трактате определялся всего лишь как левая, а кредит – как правая сторона бухгалтерского счета. До сих пор никто не смог прибавить что-либо к этому определению: «Слова “дебет” и “кредит” являются просто бухгалтерскими терминами для обозначения правой и левой сторон счета» [Нидлз и др., 1993. С. 38]. Россиянин А. П. Рудановский, много занимавшийся этой проблемой, назвал такие определения «фельдфебельскими», но других не предложил. Таким образом, процедура составления баланса была простой: на какой стороне счета находится его сальдо, на такой стороне баланса оно и отражается. Но основание для группировки данных в балансе было совершенно непонятным, и результаты такой процедуры выглядели нелепо. Например, на левой стороне баланса, наряду с активными статьями денег,

товаров и пр., находилась статья убытков, являющаяся по своему реальному содержанию прямой противоположностью активам. А на правой, наряду с действительным пассивом, – кредиторской задолженностью, – располагались капитал и прибыль, являющиеся противоположностью пассивов (табл. 1). Естественно, итоги сторон баланса были величинами бессодержательными.

Таблица 1. Первоначальная (историческая) форма бухгалтерского баланса

Дебет	Кредит
Актив (включая первоначальную стоимость ОС) <i>Убытки</i>	<i>Капитал (включая прибыль и амортизацию)</i> Кредиторская задолженность
Итого = сумма дебетовых сальдо	Итого = сумма кредитовых сальдо

Подчеркнем: на обеих сторонах баланса смешивались (и складывались!) не просто разнородные, а прямо противоположные по смыслу показатели. Такое должно бросаться в глаза любому непредвзятому человеку. Но бухгалтеры вопросами не задавались. Подавляющее большинство их бездумно копировало технику учета: «... многие мелкие вопросы техники ведения бухгалтерии сохранялись в течение, по крайней мере, четырех веков просто потому, что они были привиты Пачоли; они существовали, как пуговицы на рукавах пальто, еще долго после того, как их практический смысл утратился» [Littleton, 1966. С. 4].

Чем был вызван такой консерватизм? Серьезных исследований по этому поводу не проводилось. Некоторые зарубежные историки, возможно, не без основания, полагают, что бухгалтеров устраивала атмосфера загадки, сложившаяся вокруг их деятельности. На взгляд автора, другой важной причиной была сложность бухгалтерии. Общеизвестной теории этой беспрецедентно универсальной и гибкой системы не появилось даже в наш век информационных технологий. Что же говорить о XVI–XVII вв.: общая информационная культура Европы была тогда близка к нулю; обычной операцией деления в десятичной арифметике владели лишь немногие. Европейцы того времени не имели шансов на осмысление бухгалтерии и ограничивались буквальным копированием техники учёта вообще и формы баланса в частности. Последняя за несколько столетий превратилась в необычайно устойчивый стереотип.

Маскировка проблем

В начале XIX в. непонятные заголовки сторон баланса – Дебет и Кредит были заменены на экономически содержательные – Актив и Пассив. Больше ничего в балансе не менялось, в этом и заключалась первая его реформа. На авторство ее никто не претендовал, и причины ее не объяснялись. Можно полагать, что к этому нововведению бухгалтеров побудили вопросы собственников, желавших разобраться, что такое Дебет и Кредит. По-видимому, это была банальная маскировка непонимания баланса. После реформы такие вопросы не задавались, но появились новые.

После ряда громких банкротств крупных акционерных компаний начались судебные разбирательства. И от бухгалтеров потребовали объяснить, почему убытки отражаются в активе. К этому они оказались не готовы. Самые авторитетные бухгалтеры того времени – французы Е. Леоте и А. Гильбо – в 1889 г. дошли даже до признания некорректности группировки данных в балансе: «Каждый может констатировать, что почти невозможно, даже для счетоводов, понять Балансы в том виде, как они составляются... Отсутствует единство классификации ценностей, все вещи перемешаны, находятся не на своих местах» [Леоте, Гильбо, 1924. С. 336].

Поначалу идея эта была встречена с восторгом: «Леоте и Гильбо сделали первый шаг в деле строгого отграничения понятий дебета и кредита от понятий актива и пассива, которые не только практиками, но и теоретиками учета считались тождественными... Смешение дебета и кредита с активом и пассивом извращает действительные результаты хозяйственной деятельности ... становится орудием самой вредной мистификации. Этот результат исследований Леоте и Гильбо надо считать величайшим открытием в области учета» [Рудановский, 1912. С. 248].

Но что делать с этим величайшим открытием, как использовать его на практике? По-хорошему, следовало найти новое, понятное основание для группировки данных в балансе. Или хотя бы переставить в другие разделы некоторые статьи; в первую очередь – убытки. Ни на то, ни на другое бухгалтеры не решились. Леоте предложил оставить убытки на прежнем месте, но переименовать их в «фиктивный актив».

Но это возмутило пользователей, не желавших видеть в балансе что-либо фиктивное.

Бухгалтерам оставалось одно: доказать, что убытки – тоже актив. Над этим трудились лидеры бухгалтерской мысли (в России – Е. Е. Сиверс), но безуспешно. Н. С. Лунский¹ называл объяснения Сиверса анекдотичными, но своих не предлагал. Таким образом, бухгалтеры-практики десятилетиями решительно не представляли, что отвечать руководителям, подписывавшим отчетность, на проклятый вопрос: почему убытки отражаются в активе?

Только в 1938 г. в СССР был изобретен, пожалуй, лучший из софизмов. Статью убытков переименовали. Но не в «фиктивные активы», как предлагали Леоте и Гильбо, а в «отвлеченные средства». При этом к заголовку «Активы» был предложен синоним – «Хозяйственные средства». Этим создавалась иллюзия однородности статей на левой стороне баланса. Все, что отражается на ней, есть «средства»: внеоборотные, оборотные и отвлеченные. Софизм² заключался в том, что убытки по своей сути не являются средствами³, но увидеть это было непросто.

Цель была достигнута: вопросы пользователей прекратились. Им и начинающим бухгалтерам теперь объясняли: баланс – это документ, в активе которого представлены хозяйственные средства, а в пассиве – их источники. На самом же деле вплоть до 1992 г. в активах балансов представлялись только дебетовые сальдо, а в пассивах – только кредитовые. При этом понятия «дебет» и «кредит» трактовались как чисто технические, условные термины, а «актив» и «пассив» – как в высшей степени экономически содержательные. Это очевидное противоречие никто не хотел замечать.

Однако проблемы баланса проявились с другой стороны. Первая треть XX в. была временем становления в России финансового анализа. Создавалась эта наука группой известных

¹ Лунский начинал как преподаватель математики и был автором тридцати учебников и пособий по коммерческой арифметике, биржевым и высшим финансовым вычислениям. Позднее, став признанным лидером бухгалтеров СССР, сохранил здравый смысл и неверие в бухгалтерские софизмы, которое он, впрочем, особо не афишировал.

² «Софизм – внешне правильное, но ложное по существу умозаключение, основанное на преднамеренно неправильном подборе исходных положений» [Википедия]. Софизмы – не редкость в науке.

³ Средства – это то, с помощью чего можно достичь какой-то цели, а с помощью убытков никакой цели достичь невозможно.

бухгалтеров: А. П. Рудановским, Н. А. Блатовым, Н. С. Лунским и др. И они обнаружили, что исторический баланс непригоден для исчисления всех финансовых коэффициентов, использующих показатели капитала и активов. Как показано в таблице 2, размеры этих показателей завышались в историческом балансе на величину убытков и амортизации. Убыток вместо уменьшения капитала увеличивал активы. Аналогичным образом амортизация не вычиталась из первоначальной стоимости основных средств (как это происходит в современном балансе), а отражалась в разделе «Капитал» с положительным знаком, увеличивая его.

Таблица 2. Форма бухгалтерского баланса в 1939–1991 гг.

Актив (хозяйственные средства)	Пассив (источники хозяйственных средств)
Основные средства <i>по первоначальной стоимости (то есть по остаточной стоимости, как в современном балансе + амортизация)</i> ⁴	Уставный капитал Прибыль Амортизация
Итог: Внеоборотные активы + <i>амортизация</i>	Итог: Капитал + <i>амортизация</i> + <i>убыток</i>
Оборотные активы	Обязательства
Отвлеченные средства (в т.ч. убытки)	
Итог ⁵ = Активы (внеоборотные и оборотные) + <i>Амортизация</i> + <i>Убытки</i>	Итог = Капитал + Обязательства + <i>Амортизация</i> + <i>Убытки</i>

Примечание. Жирным курсивом выделены отличия от современного баланса.

⁴ Первоначальная и остаточная стоимости основных средств, а также их накопленная амортизация связаны простой формулой: Остаточная стоимость = Первоначальная стоимость – Амортизация. Формула эта известна очень давно, но вплоть до 1992 г. остаточная стоимость в балансе не отражалась. Вместо нее в балансе отражались только первоначальная стоимость и амортизация – на разных сторонах баланса и с положительными знаками. *Фактически, с 1494 г. и до 1992 г. амортизация по замыслу создателей бухгалтерии, непонятному, но неукоснительно выполнявшемуся, зачем-то переносилась на правую сторону баланса с положительным знаком (гипотеза о причинах этого – тема отдельной статьи).* Ниже будет показано, что реформа 1992 г. сводилась к возврату амортизации на ее естественное место в балансе (см. примеры в табл. 3, 4 и 5).

⁵ Итогу исторического баланса никак не удавалось найти экономически содержательное название. Единственное правильное название – сумма дебетовых/кредитовых сальдо – требовало соответствующего переименования заголовков сторон, а затем и объяснений: что такое дебет и кредит? После долгих кулуарных дискуссий остановились на термине «Валюта баланса», заумном и непонятном. Возможно, поэтому его приняли без возражений и вопросов, и он надолго пережил форму баланса, его породившую. Итог современного баланса – Активы, экономически содержателен, но называется почему-то «Баланс» – так же, как сам документ. Поэтому бухгалтеры и финансисты во избежание путаницы называют итог современного баланса по-прежнему. «Валюта баланса» – один из реликтов исторической формы, доживший до наших дней. Далее будет показано, что другим подобным реликтом является трактовка амортизации как финансового источника.

Таким образом, чем сильнее изнашивались основные средства, и чем больше убытков несло предприятие, тем лучше выглядело его финансовое положение. В примере, приведенном в таблице 3, показано, что лучше всего выглядели балансы самых слабых предприятий, убыточных, с большим объемом сильно изношенных ОС.

Таблица 3. Исторический баланс убыточного предприятия с большим объемом ОС, изношенных на 90% (условный пример)

Актив		Пассив	
Основные средства (первоначальная стоимость)	100	Уставный фонд	5
Материалы	10	Прибыль	–
Дебиторы	10	<i>Амортизационный фонд</i>	<i>90</i>
Денежные средства	10	Итого капитал	95
<i>Убытки (отвлеченные средства)</i>	45	Обязательства	80
Валюта баланса	175	Валюта баланса	175

На самом деле, если представить те же данные в современном виде (табл. 4), станет ясно, что реальные активы предприятия составляют всего 40 ед. (в историческом балансе они завышены более чем в четыре раза), а реальный размер собственных средств составляет не плюс 95, а минус 40 (уставный фонд 5 минус убытки 45).

Таблица 4. Современный баланс того же убыточного предприятия с большим объемом ОС, изношенных на 90% (условный пример, продолжение)

Актив		Пассив	
Основные средства (остаточная стоимость)	10	Уставный фонд	5
Материалы	10	Прибыль	–
Дебиторы	10	<i>Убыток</i>	<i>– 45</i>
Денежные средства	10	Итого собственных средств	– 40
	–	Обязательства	80
Баланс	40	Баланс	40

Итак, учетное сообщество снова натолкнулось на проблемы исторического баланса, но вместо поиска и устранения их причин вновь прибегло к паллиативу. Наряду с историческим балансом стали составлять другой баланс – с группировкой данных, позволяющей избежать отмеченных искажений. Его назвали балансом-нетто, а исторический – балансом-брутто.

Баланс-нетто совпадал с современным балансом: амортизация в нем отражалась на левой стороне со знаком минус, вычитаясь из первоначальной стоимости ОС; убытки отражались со знаком минус на правой стороне в разделе капитал, уменьшая его размер.

Баланс-нетто ничем не уступал историческому балансу и явно превосходил его в главных отношениях. Во-первых, он позволял формировать правильные финансовые коэффициенты. Во-вторых, он был понятен: статьи убытков и амортизации находились в нем на своих естественных местах и со своим знаком. Ведь обе они по экономической сути своей являются вычетами: убытки уменьшают капитал, амортизация – первоначальную стоимость ОС. Теперь для отказа от исторической формы было готово все, кроме теоретического обоснования.

Искать его не стали, решено было далее формировать оба баланса. Но баланс-брутто в этой паре играл доминирующую роль. Именно он входил в состав официальной отчетности, был базой для теоретических построений, лежал в основе образовательного процесса. Баланс-нетто использовался только для целей финансового анализа.

Для того чтобы объяснить появление баланса-нетто, не выпячивая проблем баланса-брутто, снова прибегли к софизмам. Один из основоположников отечественного балансоведения, Н. А. Блатов, уверял, что баланс-нетто является всего лишь упрощением баланса-брутто [Блатов, 1931. С. 33]. В одной из предыдущих работ автора [Цыганков, 2013. С. 274–278] показано, в чем заключался софизм Блатова.

В современной литературе по теме учета проблемы исторического баланса маскируются непонятными техническими терминами. «Баланс-брутто – баланс, в котором приведены контрарные (регулирующие) счета, причем сальдо их входит в валюту (то есть итог) баланса» [Ковалев, 2010. С. 48]. «Баланс-нетто – баланс, в валюту которого сальдо контрарных (регулирующих) счетов не входит» [Там же. С. 53]. Определения некорректны в самой основе: балансы состоят не из счетов, а из статей, и предназначены для принятия экономических решений. В определениях же речь идет только о счетах и нет ни грана экономического содержания. Нет и ответов на вопросы о происхождении обоих балансов, их преимуществах и недостатках, необходимости их

сосуществования. Выше эти лакуны заполнены; это необходимо не только для целей настоящей статьи.

Реформы баланса в России 1992–2003 гг.

Все реформы баланса в течение пяти столетий после Луки Пачоли представляли собой всего лишь попытки замаскировать проблему группировки данных в этом документе и сводились к переименованию статей и сторон баланса. В 1992 г. начался принципиально новый этап реформирования, заключавшийся в *изменении группировки балансовых статей*. По-видимому, эти новации не имели под собой теоретической платформы: они вводились осторожно, шаг за шагом, с перерывами в несколько лет, и комментариями не сопровождалась. В результате пять статей баланса сменили сторону и знак на противоположный.

Первым же шагом реформ – в 1992 г. статья амортизации была перенесена на свое естественное место: из пассива – в актив баланса со сменой знака на отрицательный (табл. 5). В балансе появился первый за пять столетий минус. Он был настолько непривычен, что его замаскировали, обозначив (почему-то) круглыми скобками. И в течение четырех следующих лет в активе баланса отражались все три взаимосвязанные статьи, наглядно демонстрирующие экономическую природу амортизации.

Таблица 5. Выдержка из Актива баланса 1992–1996 гг.
ОС изношены на 70% (условный пример)

Основные средства по первоначальной стоимости	100
Амортизация	(70)
Основные средства по остаточной стоимости	30

Напомним, что вплоть до 1992 г. баланс использовался не только как главный документ финансовой отчетности, но и как классификатор представленных в нем статей по их экономическому содержанию. Никаких исключений при этом не делалось. Убыток трактовался как актив только потому, что представлялся в активе, амортизация – как источник, только потому, что представлялась в пассиве. В 1992 г. в этом правиле появилось исключение. Никто, однако, не решился заявить: «В соответствии с новым позиционированием амортизации в балансе ее следует трактовать как вычет из первоначальной стоимости ОС». Теоретики и историки как в рот воды набрали: ничем не обоснованный приказ Минфина выполнялся молча, даже вопросов не задавали.

А в 1996 г., опять же согласно приказу Минфина и вновь без комментариев и вопросов, первоначальная стоимость ОС и амортизация вообще исчезли из баланса: в нем осталась только статья «Основные средства», в которой отражается теперь их остаточная стоимость. Об этом можно только сожалеть: баланс 1992–1996 гг. был более нагляден и информативен. Впрочем, роль амортизации в новом формате баланса не изменилась.

Аналогично – согласно сухим приказам Минфина, не содержащим каких-либо обоснований и объяснений, – сменили сторону баланса и знак еще четыре статьи, включая пресловутый убыток. Анализа прежних ошибок и поиска их причин не проводилось. О софизмах известных бухгалтеров, объяснявших, почему убыток – это актив, забыли сразу и не вспоминают до сих пор – уж слишком они были абсурдны. Софизм об амортизации как о финансовом источнике более правдоподобен, и многие продолжают ему верить.

Реформы баланса за рубежом

За рубежом реформаторы пошли дальше. Они обратили внимание и на смешение данных на правой стороне баланса, где под заголовком «пассив» отражались и складывались капитал и обязательства к уплате (кредиторская задолженность). Пассив – рассуждали, по-видимому, реформаторы – это что-то плохое, то, чего должно быть поменьше. И обязательства действительно укладываются в эту логику. Но капитал есть *экономическая* противоположность пассива – чем его больше, тем лучше. На это давно указывали многие известные экономисты, отказывавшиеся признавать капитал пассивом. И бухгалтеры англоязычных стран решились на поступок: заменили заголовок левой стороны баланса на «Капитал и обязательства» (Capital and Liabilities). На взгляд автора, это лишний раз свидетельствует о том, что экономическая природа капитала и обязательств несовместима настолько, что найти для них общее название невозможно⁶.

⁶ Тем не менее российские бухгалтеры по-прежнему упорствуют в поисках общего между капиталом и обязательствами. Одни из них трактуют обязательства как заемный капитал, другие – капитал как обязательства организации перед собственником, третьи называют капитал и обязательства источниками. Некорректность всех трех трактовок показана в работе автора [Цыганков, 2015. С. 64–65].

За этим вынужденно последовал второй шаг. Очевидно, кто-то вспомнил школьное правило: складывать допустимо только однородные величины. И пассив пришлось разделить на два самостоятельных раздела: «Капитал» и «Обязательства». Баланс при этом из двустороннего документа превратился в трехэлементный. Исчезла идея равенства, прежде всячески подчеркивавшаяся, в том числе самим названием. Пришлось изменить и его: теперь документ называется отчет о финансовом положении.

С новой формой согласились не все. Бухгалтеры очень консервативны, а баланс в течение пяти столетий был двусторонним документом. Отсюда и привычное название его, и аллегория в виде двухчашечных весов в состоянии равновесия, изображенная на международном гербе бухгалтеров. Отсюда и привычное деление статей на средства и источники. «Где искать источники в новой форме?» – вопрошали консерваторы. И Совет МСФО (международные стандарты финансовой отчетности) пошел им навстречу, разрешив с 2009 г. использовать оба названия и составлять баланс как по новой (вертикальной), так и по старой (горизонтальной) форме.

Итак, бухгалтеры всего мира твердо убеждены: понимать бухгалтерию надо через баланс. Но им еще только предстоит научиться понимать сам баланс.

В течение нескольких столетий бухгалтеры, проявляя удивительную изобретательность, намертво держались за дебет-кредитовый принцип группировки данных в балансе. А затем за десять лет без каких-либо дискуссий, комментариев и вопросов отказались от него. По сути, сегодня нет никакого основания для группировки статей в балансе, кроме приказов регулятора (в России это Минфин). И основание это никто не ищет. Это дало простор для разных трактовок экономической природы статей баланса, в первую очередь – амортизации.

Большинство бухгалтеров новых поколений трактуют амортизацию как вычет из первоначальной стоимости ОС – в соответствии с ее ролью в современном балансе. А их более возрастные коллеги опираются на прежние софизмы, трактующие амортизацию как источник денежного фонда. Сохраняют верность традициям и большинство экономистов: Минфин для них не авторитет, прежние трактовки никто не опроверг. Этими

историческими причинами обусловлено сосуществование противоположных трактовок амортизации, о которых расскажем далее.

Современные трактовки амортизации

«Все трудности, связанные с амортизацией, происходят из того, что под ней понимают две различные вещи: необходимость обновления оборудования и неизбежность его обесценения... никто не уточняет, говоря об амортизации, имеет ли он в виду амортизацию-обновление или амортизацию-обесценение».

А. Бюрло

Все существующие в настоящее время трактовки амортизации берут начало в одном из трех базовых подходов:

- амортизация как метод систематической переоценки ОС;
- амортизация как накопление денежных средств;
- амортизация как сочетание переоценки и накопления.

Амортизация как метод систематической переоценки ОС

Согласно этому подходу, амортизация – совершенно безденежная операция. Сумма амортизационных начислений, накопленных на счете 02, никакого отношения к денежным средствам не имеет: это не накопление, а потеря, не фонд, а дыра в балансе – сумма стоимости основных средств, утраченная ими в ходе эксплуатации. «Под амортизацией понимается: а) постепенное снижение ценности амортизируемого актива вследствие его изнашивания; б) процесс перенесения единовременных расходов, связанных с приобретением долгосрочного актива, на затраты отчетных периодов в течение рассчитанного срока полезной службы этого актива» [Ковалев, 2016. С. 468]. Автор полностью согласен с этой формулировкой.

К сожалению, российский законодатель не решился прямо определить амортизацию в нормативных документах и указал лишь на две ее особенности: а) она уменьшает первоначальную стоимость ОС и б) начисляется амортизация независимо от результатов деятельности организации: «25. В бухгалтерском балансе ОС отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации; 29. Начисление амортизации по основным средствам производится независимо

от результатов деятельности организации в отчетном периоде»⁷. Ни слова о накоплении денежного фонда в стандарте нет, как нет и его отрицания.

В МСФО амортизация определена прямо: «б. Балансовая стоимость – стоимость, в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации... Амортизация – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования»⁸. О денежном фонде и здесь нет ни слова, но ключевой термин определения нуждается в разъяснении. Разработчики МСФО 16 «Основные средства» считали, что амортизация настолько неточна, что недостойна называться оценкой потери стоимости ОС; амортизация – всего лишь *распределение*. Имеется в виду распределение суммы, уплаченной при приобретении объекта ОС между всеми периодами его полезного использования.

С тезисом о неточности оценки износа ОС посредством амортизации их исторической стоимости, на взгляд автора, можно поспорить.

Достоинства амортизации

Начнем с анализа альтернатив. Согласно Концептуальным основам финансовой отчетности⁹ (далее – КОФО), оценку активов (включая ОС) можно проводить, помимо исторической стоимости, тремя другими способами.

1. По справедливой стоимости, то есть по цене продажи актива на дату оценки (рыночный подход).
2. По стоимости приобретения эквивалентного актива на дату оценки (затратный подход).
3. По приведенной стоимости денежных потоков, которые организация ожидает получить в результате использования актива (доходный подход).

Для оценки основных средств первые два способа одинаково проблематичны, поскольку опираются на рыночные оценки,

⁷ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569/

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства». URL: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/01/main/IAS16.pdf>

⁹ Концептуальные основы представления финансовых отчетов. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=117374.

а представительных рынков подержанных ОС, каждый из которых изношен по-разному, не существует.

Третий способ требует прогнозирования уровня инфляции и величин денежных потоков от конкретных ОС за все время их оставшейся службы путем приведения методом дисконтирования предстоящих чистых денежных поступлений к текущей дате нередко на десятки лет. На взгляд автора, о точности такого прогноза не может быть и речи. Достаточно сказать, что лучшие в мире эксперты не в состоянии предсказать уровень цен на нефть даже на ближайшие месяцы, а ведь последние во многом определяют размеры денежных потоков почти от всех ОС. О точности прогнозирования инфляции можно судить по заявлениям Д. Пауэлла в течение двух последних лет. О дисконтировании и учете предстоящих рисков и говорить не стоит.

В России широко известен и метод оценки ОС по *восстановительной стоимости*, определяемой по величине затрат, необходимых для создания аналогичного актива с учетом его износа. Но этот метод фактически требует составления сметы на создание каждого объекта ОС. Он чрезвычайно трудоемок и отнюдь не гарантирует точности. Известно, например, что фактические затраты на строительство туннеля под Ла-Маншем превзошли сметные в три раза; затраты на строительство стадиона «Зенит-Арена» выросли с 8 до 50 млрд руб. Количество объектов ОС на крупных предприятиях исчисляется десятками тысяч, все они изношены по-разному и оценить все их надо в течение 90 дней, отводимых на составление годовой отчетности. Понятно, что на практике оценка по восстановительной стоимости ведется «полупотолочным» способом, подводится под желания заказчика, и точность ее в высшей степени сомнительна. Это – самый затратный и самый субъективный способ оценки. В МСФО, а теперь и в РСБУ он не упоминается, однако некоторые экономисты по-прежнему опираются на него.

Так, Г.И. Ханин в своих альтернативных финансовых расчетах опирался не на остаточную, а на восстановительную стоимость ОС советского периода, им самим приблизительно выведенную, начислял амортизацию на эту стоимость и убеждался, «что считавшиеся Росстатом прибыльными отрасли на самом деле являются глубоко убыточными» [Ханин, 2020. Т. 1. С. 320]. Трудно найти что-либо более субъективное, чем оценка

восстановительной стоимости ОС целых отраслей в ретроспективе десятилетий. Такой метод, как справедливо отмечают оппоненты Ханина [Клисторин, Тесля, 2020. С. 183–184], позволяет прийти к любым выводам.

В отличие от этих способов оценка ОС методом амортизации исторической стоимости обладает явными преимуществами. Во-первых, это наиболее объективный и проверяемый метод, базирующийся на двух объективных показателях: стоимости приобретения ОС, зафиксированной в первичных документах, и сроках полезного использования для каждой группы ОС, установленных на основе статистических наблюдений. Во-вторых, это самый дешевый (в условиях компьютеризации – практически бесплатный) и быстрый способ оценки. Амортизация начисляется в конце каждого месяца независимо от результатов работы организации программным способом без участия не только оценщиков, но и бухгалтеров.

Значимость этих достоинств отмечена в КОФО: «6.69. Во многих ситуациях проще и *менее затратно* оценивать историческую стоимость, а не текущую стоимость. Кроме того, оценки на основе исторической стоимости обычно являются *понятными и проверяемыми*» (выд. авт.).

Тезис же о неточности оценки ОС, полученной методом амортизации, условен. Конечно, оценка отдельных объектов ОС, проведенная беспристрастными и квалифицированными специалистами, будет точнее амортизации. Но точность оценки тысяч разнородных и по-разному изношенных объектов ОС (зданий, сооружений, автомобилей, станков, электроники и т.д.), проведенная в ограниченные сроки ограниченным числом специалистов, естественно, намного ниже. Не исключено, что ниже, чем при амортизации. Выявить это вряд ли возможно, ведь правильной (объективной, абсолютно беспристрастной) оценки не существует.

Хуже всего амортизация исторической стоимости ОС показывает себя в периоды высокой инфляции, подобной той, что была в России в 1990-х годах. Но в этот период почти ежегодно проводились переоценки ОС в соответствии с коэффициентами, установленными Правительством РФ, и затем амортизация начислялась на новую балансовую стоимость. Как видим, и в этом

случае можно избежать дорогостоящей и субъективной профессиональной оценки, обеспечивая приемлемую точность.

Таким образом, на взгляд автора, амортизация – это не распределение, а наиболее дешевый и быстрый, простой и проверяемый способ переоценки ОС с достаточной точностью. В терминах МСФО амортизацию правильнее называть переоценкой ОС методом распределения их первоначальной стоимости, но не распределением как таковым.

Кстати, в последней редакции «Концептуальных основ финансовой отчетности» от 2018 г. в главе 6 «Оценка» амортизация признается как средство переоценки: «6.7. Историческая стоимость актива обновляется с течением времени для отражения потребления части или всего экономического ресурса, который образует данный актив (амортизация основных средств или нематериальных активов)».

Необходимость амортизации

Денежные средства для приобретения объектов ОС тратятся один раз, и в этот момент убытков не возникает: вместо потраченных денежных средств на балансе организации появляется другой актив – объект ОС такой же стоимости. Затем этот объект эксплуатируется в течение какого-то срока (порой – до нескольких десятилетий), постепенно изнашиваясь и теряя свою стоимость; именно эта потеря является убытком, распределяемым между всеми периодами использования ОС. Постепенное обесценивание ОС отражается последовательными вычетами амортизационных сумм из балансовой стоимости ОС и отнесением их на себестоимость выпускаемой продукции. Маркс удачно называл это *переносом* стоимости ОС на стоимость готового продукта (в упрощенном варианте, например, в торговле – сразу на расходы периода).

Допустим, организация отказалась от начисления амортизации (такие примеры известны в истории). В таком случае в течение всего срока службы все более изношенные и менее ценные ОС будут отражаться в балансах как новые, а прибыль будет завываться так, будто никаких расходов на приобретение ОС не было. Финансовое положение и финансовые результаты организации будут представляться в отчетности неоправданно оптимистично, это потребует уплаты большего

налога на прибыль и больших дивидендов собственникам и будет незаметно приводить к истощению капитала организации. Однако все эти последствия проявятся только в момент списания полностью изношенного объекта ОС: стоимость активов и капитала, резко уменьшившись, станет соответствовать реальности, финансовый результат станет отрицательным, компенсируя завышения прошлых лет. Так доводились до банкротства многие железнодорожные компании в XIX в., что и побудило бухгалтеров к начислению амортизации [Littleton, 1966. С. 223–242].

Подводя предварительные итоги, суммируем доводы в пользу амортизации только как средства переоценки ОС.

1. Бухгалтерский баланс традиционно является классификатором своих статей по их экономическому содержанию. Каждая статья должна пониматься исходя из роли, которую она играет в балансе. Поэтому сторонникам трактовки амортизации как финансового источника необходимо или отказаться от нее, или потребовать реформировать баланс путем переноса амортизации на прежнее место – в раздел «Капитал и резервы» с положительным знаком. В последнем случае, как показано выше, для целей финансового анализа придется составлять еще и нетто-баланс.

2. В подавляющем большинстве организаций размеры амортизации, как правило, в разы, а нередко и на порядки превосходят размеры денежных средств и их эквивалентов. Если считать критерием истины практику, этого должно быть достаточно для признания несостоятельности денежных трактовок амортизации.

3. Полным аналогом амортизации и с экономической, и с технической точек зрения является «Резерв¹⁰ под снижение стоимости материальных ценностей», отражаемый на бухгалтерском счете 14. На кредите этого счета и дебете счета расходов отражаются суммы снижения стоимости материалов. В балансе отражается разность между суммами приобретения материалов и суммами их обесценения: точно так же, как отражается в балан-

¹⁰ Резерв и фонд в толковых словарях почти синонимы: и под тем, и под другим понимается запас чего-либо. Одна из особенностей национальной бухгалтерской терминологии заключается в обозначении словом «резерв» прямо противоположного – потери стоимости, вычета из активов. Поэтому бухгалтеры, считающие амортизацию всего лишь уценкой, называют ее резервом, вводя в недоразумение непосвященных. Это – одна из причин ложной трактовки накопленной амортизации как фонда.

се остаточная стоимость ОС. Однако суммы обесценения материалов трактуются как потеря, а не источник денежных средств.

Амортизация как источник денежных средств, аналогичный прибыли

Часть экономистов по-прежнему считают амортизацию таким же финансовым источником, как прибыль. Более того, они утверждают, что амортизация лучше прибыли – ведь ее не надо зарабатывать, и она не облагается налогом! «Наиболее доступными источниками финансирования являются собственные средства предприятия. К ним относят, как известно, прибыль и амортизационный фонд. Первая составляющая весьма часто у предприятия отсутствует по причинам нерентабельности производства или использования прибыли на другие цели. Амортизационные средства являются постоянным источником обновления основных фондов» [Лейзин, 2006. С. 3].

Подобные трактовки легко сводятся к абсурду. Следуя им, можно вообще отказаться от максимизации прибыли. Не нужно больше ни сокращать расходы, ни увеличивать выручку, захватывая все новые рынки; достаточно каждый год покупать побольше дорогих, но сильно изношенных основных средств – обойдутся они недорого, а ставятся на баланс вместе с амортизацией. Она и заменит прибыль.

Кроме того, налицо здесь и логический изъян: целое и его часть (вернее, только одна из трех частей) ставятся в один ряд. Ведь амортизация входит в состав прибыли как отрицательная ее часть. Напомним: прибыль исчисляется как разность доходов и расходов, а расходы складываются из трех основных компонент: Амортизации, Материалов и Зарплаты. Таким образом,

$$\text{Прибыль} = \text{Доходы} - \text{Амортизация} - \text{Материалы} - \text{Зарплата.}$$

Расходы на материалы и оплату труда относятся к прибыли так же, как амортизация. Почему и эти расходы не ставятся в один ряд с прибылью? Может, и они являются благом, источником собственных средств, и их тоже надо увеличивать?

Сторонники денежной трактовки амортизации, безусловно, опираются на какую-то логику. Но выявить и фальсифицировать ее затруднительно: денежная трактовка излагается, как правило, без обоснований и разъяснений, как самоочевидная истина. Одно из немногих исключений находим в статье А. Орлова.

Начинается она дерзким вызовом канонам экономической науки: «В экономической теории утвердилось положение, что амортизация является перенесенной со средств труда стоимостью. Практика опровергает это положение. В действительности, амортизация и прибыль имеют один источник – дополнительно произведенную сверх затрат потребительскую ценность» [Орлов, 2010. С. 86]. Далее следует уточнение: «...в действительности имеет место не включение части стоимости основного капитала в стоимость продукта, а напротив – вычитание определенной величины из полученной от покупателя денежной суммы, необходимой для полного или частичного возмещения изношенных средств труда» [Там же. С. 89].

Читая это, не веришь своим глазам. Но только до тех пор, пока автор не определил, что именно он понимает под амортизацией. Сделано это, к сожалению, лишь во второй части работы, в разделе с показательным названием «Амортизация – часть прибавочной стоимости»: «Амортизация ... есть обязательные отчисления определенных сумм от реализации продукта в страховой или накопительный фонд собственника на цели возмещения» [Там же. С. 95].

Вот тут можно выдохнуть: под амортизацией А. Орлов понимает отчисления (почему-то обязательные, но это детали) части денежной выручки в фонд обновления ОС. Такие отчисления ничего общего с амортизацией не имеют; в остальном Орлов прав. В результате таких отчислений стоимость износа ОС в состав себестоимости продукта действительно не включается, никакой переоценки не происходит. Исходя из этого автор заключает: «Постепенно определенная часть выручки выделялась и устойчиво фиксировалась в качестве самостоятельного элемента товарной стоимости – амортизации... Водораздел между прибылью и амортизацией условный и относительный, а их экономическая природа едина» [Орлов, 2010. С. 96].

По-видимому, Орлова (и не только его) ввела в заблуждение увязка амортизации с инвестициями, которую мы рассмотрим далее.

Амортизация как синтез переоценки ОС и накопления фонда денежных средств

Инициаторами этой трактовки были бухгалтеры старших поколений, воспитанные на исторической форме баланса. Они

находились в сложном положении: порядок учета амортизации на счетах свидетельствовал о том, что с накоплением денежных средств она не связана, что амортизация есть уценка стоимости ОС в результате их износа, однако в балансе амортизация отражалась на стороне источников; последнее нужно было обязательно объяснить. Выход был найден в софизме, увязывающем уценку ОС с накоплением денежных средств для их реновации.

«Экономический механизм постепенного переноса стоимости ОС на готовый продукт и накопления денежного фонда для замены изношенных экземпляров называется амортизацией... Вместе с выручкой за реализованную продукцию амортизационные суммы поступают на расчётный счёт предприятия, на котором они накапливаются. Амортизационные отчисления расходуются непосредственно с расчётного счёта на финансирование капитальных вложений в основные средства» [Палий, 1992. С. 21]¹¹.

Неудивительно, что определение это принималось на веру: сформулировано оно очень известным бухгалтером, без каких-либо оговорок, тоном, не допускающим сомнений. Непросто заметить в нем неверное исходное положение: увязку собственно амортизации и денежных инвестиций в фонд обновления ОС в единый экономический механизм. По-видимому, подобная увязка была в ходу и за рубежом. На это указывают возражения против нее со стороны авторитетных американских бухгалтеров:

«Сумма, показанная в отчетности как амортизация, не отражает накопление какого-либо материального предмета. Это лишь та часть первоначальной стоимости актива, которая уже отнесена на расходы.

Иногда предприятие откладывает деньги для приобретения новых активов, формируя амортизационный фонд. Это операция финансирования, и она совершенно не связана с учетной процедурой регистрации амортизации» [Энтони, Рис, 1993. С. 134]¹².

Это небольшое по объему высказывание намеренно разделено на два абзаца: в первом из них речь идет об амортизации,

¹¹ Написано в 1992 г. (после реформы баланса) В. Ф. Палием (1926–2013), одним из самых авторитетных бухгалтеров СССР и России, автором первого закона «О бухгалтерском учете» (1996 г.).

¹² Энтони – один из самых известных бухгалтеров США. Фотография его находится в Зале бухгалтерской славы, открытом в штате Огайо в 1950 г., вместе с фотографиями ста других бухгалтеров из разных стран мира, внесших наибольший вклад в развитие бухгалтерского учета.

во втором – о денежных инвестициях в фонд обновления ОС. Этим дополнительно подчеркиваются различия этих процессов и отсутствие связи между ними.

В России тоже высказываются подобные возражения: «... под амортизационным фондом понимается реально зарезервированная сумма денежных средств, накапливаемых на приобретение новых объектов взамен выбывших» [Нечитайло, 2013. С. 132] и «... на счетах амортизации отражается сумма, не имеющая реального денежного воплощения» [Там же. С. 168].

На взгляд автора, и американские, и российские бухгалтеры по сути правы. Но называя денежный фонд амортизационным, они пользуются термином своих оппонентов, что дает основание понимать, будто они соглашаются с увязкой. Правильнее было бы категорично заявить: никакого амортизационного фонда нет вообще, фонд, предназначенный для реновации ОС, следует называть реновационным или инвестиционным.

Вполне достаточный довод против указанной выше увязки – несовпадение, нередко на порядки, сумм амортизации и денежных средств в отчетности организаций. Несовпадение это вполне объяснимо. Денежная выручка является источником финансирования всей деятельности организации: пополнения материальных запасов, выплаты зарплаты, обновления ОС и пр. Решения о конкретных направлениях расходов принимаются в зависимости от множества обстоятельств. Как правило, в первую очередь пополняются материальные запасы и выплачивается зарплата. Недорогие ОС тоже приобретаются непосредственно из выручки. Если же возникнет потребность в дорогостоящих основных средствах, организация не всегда создает для их приобретения фонд из собственных денежных средств. ОС можно взять в аренду, приобрести в лизинг, привлечь для их приобретения кредит: во всех этих случаях платежи постепенно осуществляются из выручки.

Таким образом, накопление денежного фонда – лишь одна из альтернатив. И даже если она по тем или иным причинам окажется предпочтительной для собственников, при определении размера этого фонда суммы начисленной амортизации если и принимаются во внимание, то в последнюю очередь. Например, было бы нелепо ежемесячно отчислять деньги на обновление только что купленного нового здания со сроком службы в сто

лет. В то же время, если планируется значительное расширение бизнеса, инвестиционный фонд может сильно превысить размер накопленной амортизации. Кроме того, создавать такой фонд может и организация, пользующаяся только арендованными ОС и совсем не начисляющая амортизации.

Подытожим вышесказанное. Фонд реновации и амортизация не имеют ничего общего ни по своей сути, ни по форме. Необходимость и размеры фонда реновации ОС определяются менеджментом организации с учетом стратегических планов развития, множества альтернатив и текущего финансового положения. Амортизация же начисляется программным путем в конце каждого месяца независимо от каких-либо планов, результатов деятельности и даже – от наличия денежных средств. Увязка амортизации и накопления фонда реновации ОС из денежных средств, отвлеченных из хозяйственного оборота, не имеет под собой оснований. Она потребовалась бухгалтерам прежних поколений для объяснения позиционирования амортизации в пассиве исторического баланса и сохранилась до наших дней как некий реликт.

Заключение

Так почему же амортизация по-прежнему трактуется как денежный фонд? На взгляд автора – потому, что историки не исследовали заблуждения и паллиативы, которыми насыщена история бухгалтерского баланса; потому, что теоретики так и не нашли основание для группировки данных в балансе; потому, что анонимные авторы недавней реформы баланса не сочли нужным разьяснить ее необходимость и цели. Все это не позволяет объяснить, почему амортизация так долго отражалась в пассиве баланса, и почему теперь она должна отражаться в активе.

В этих условиях автор мог апеллировать лишь к собственной истории бухгалтерского баланса (другой не существует), реалиям учета и бизнеса и к здравому смыслу. Основание для группировки статей в балансе, полученном пятьсот лет назад из Италии, непонятно до сих пор. Известно лишь, что ряд статей этого документа, включая амортизацию, находились не на правильной стороне. Но бухгалтеры приняли эту форму баланса как аксиому и маскировали софизмами ее недостатки. В конце XX века российские законодатели решились на реформирование

баланса; в ходе реформы пять его статей, включая амортизацию, поменяли сторону и знак (на отрицательный). Все это были шаги в правильном направлении, но теоретического обоснования реформа не имела и комментариями не сопровождалась. Анализа прежних ошибок не проводилось, о них попросту постарались забыть. Старые софизмы критике не подвергались, но постепенно отпали сами собой. Сохранился лишь наиболее правдоподобный из них, увязывающий амортизацию основных средств с их реновацией. Теперь он противоречит и реалиям бизнеса, и технике учета на счетах, и новой форме баланса.

От этого софизма следует решительно отказаться, прямо определив на нормативном уровне (например, в ФСБУ 6 «Основные средства»), чем является амортизация и, что не менее важно, чем она не является. Необходимо отказаться и от реликта исторического баланса – понятия «амортизационный фонд», четко разведя тем самым понятия амортизации и реновации ОС. С учетом застарелого характера и масштабов разногласий это задача огромной практической значимости.

В статье выявлены многочисленные пробелы теории и истории бухгалтерского учета. Они, конечно же, влияют не только на толкование амортизации. Для заполнения их необходимо ответить на вопросы, которые сейчас даже не ставятся: каким должно быть основание для группировки статей баланса, как связаны они между собой, как правильно следует все их определять? А также объяснить, что такое дебет и кредит, и почему они стали основанием для столь абсурдной группировки статей в историческом балансе. Все это предмет отдельного большого исследования.

Литература

Блатов Н. А. Балансоведение. Л.-М., 1931. 320 с.

Клисторин В. И., Тесля П. Н. Альтернативные взгляды на экономику: «Сочинения» Г.И. Ханина // ЭКО. 2020. № 9. С. 169–192. DOI: 10.30680/ЕСО0131-7652-2020-9-169-192

Ковалев В. В. Анализ баланса, или как понимать баланс / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2016. 912 с.

Ковалёв В. В. Корпоративные финансы и учёт: понятия, алгоритмы, показатели: учебное пособие. М.: Проспект, КНОРУС, 2010. 768 с.

Лейзин И. Б. «Разработка механизма эффективного использования совокупного амортизационного фонда на предприятиях лёгкой промышленности,

как источника обновления основных фондов». АРД диссертации на соискание ученой степени к.э.н. СПб, 2006. 16 с.

Леоте Е., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения. М.: Макиз, 1924. 403 с.

Нечитайло А.И. Методология и концепции бухгалтерского учета: учебное пособие / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, И.А. Нечитайло. Ростов н/Д: Феникс, 2013. 221 с.

Нидлз Б., Андерсен Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика. 1993. 496 с.

Орлов А. Об экономической сущности амортизации // Вопросы экономики. 2010. № 3. С. 86–96.

Палий В.Ф. Комментарий к новому Плану счетов бухгалтерского учёта. М.: ЛИНФ, 1992. 156 с.

Рудановский А.П. Общая теория учёта. М., 1912. 390 с.

Ханин Г.И. Сочинения. Т. 1, 2. М.: Товарищество научных изданий КМК. 2020. 430 с.

Цыганков К.Ю. История учетной мысли. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2013. 544 с.

Цыганков К.Ю. Основы бухгалтерского учета (краткие). М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. 152 с.

Энтони Р., Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры. М.: Финансы и статистика. 1993. 560 с.

Littleton A. (1966). Accounting evolution to 1900. N. Y.: Russel&Russel. 374 с.

Статья поступила 16.06.2022

Статья принята к публикации 01.08.2022

Для цитирования: *Цыганков К.Ю.* Почему амортизация трактуется как денежный фонд? // ЭКО. 2022. № 9. С. 166–192. DOI: 10.30680/ECO0131-7652-2022-9-166-192

Summary

Tsygankov, K. Yu., *Doct. Sci. (Econ.).* E-mail: kim492005@yandex.ru
Novosibirsk State Technical University, Siberian University of Consumer Co-operation, Novosibirsk

Why is Depreciation Interpreted as a Cash Fund?

Abstract. The author brings to light the historical reasons for the emergence of two opposing interpretations of the depreciation amounts of fixed assets existing in Russia. One of them considers depreciation as a good, a source of cash fund, and the second one – as a loss, deduction from the book value of fixed assets. The history of this contradiction is discussed in detail, the arguments of each side are analyzed, the positioning of depreciation in the modern balance sheet, its accounting procedure and its role in business reality are analyzed. The second part of the paper provides the rationale for treating depreciation only as a depreciation of fixed assets, and shows the inconsistency of treating depreciation as a source.

Keywords: *depreciation; profit; sophism; net balance; gross balance; debit; credit*

References

- Anthony, R., Rhys, J. (1993). *Accounting: situations and examples*. Moscow. Finance and Statistics. 560 p. (In Russ.).
- Blatov, N.A. (1931). *Balance studies*. Leningrad-Moscow. 320 p. (In Russ.).
- Khanin, G.I. (2020.) Essays. Vol. 1, 2. Moscow. Association of scientific publications KMK. 430 p. (In Russ.).
- Klistorin, V.I., Teslya, P.N. (2020). Alternative views on economics: “Essays” by G.I. Khanin. *ECO*. No. 9. pp. 169–192. (In Russ.). DOI: 10.30680/ECO0131–7652–2020–9–169–192
- Kovalev, V.V. (2010). *Corporate finance and accounting: concepts, algorithms, indicators: textbook*. Moscow. Prospect, KNORUS Publ. 768 p. (In Russ.).
- Kovalev, V.V. (2016). *Balance analysis, or how to understand a balance* / V.V. Kovalev, Vit. V. Kovalev. – 4th ed. revisited. Moscow. Prospect Publ. 912 p. (In Russ.).
- Leote, E., Gilbo, A. (1924). *General guiding principles of accounting*. Moscow. Publ. Makiz. 403 p. (In Russ.).
- Leyzin, I.B. (2006). “Development of a mechanism for the effective use of the total depreciation fund at light industry enterprises as a source of renewal of fixed assets”. ARD dissertations for the degree of Candidate of Economics, St. Petersburg. 16 p. (In Russ.).
- Littleton, A. (1966). *Accounting evolution to 1900*. N. Y.: Russel&Russel. 374 c.
- Nechitailo, A.I. (2013). *Methodology and concepts of accounting: textbook* / A.I. Nechitailo, L. V. Pankova, I.A. Nechitailo. Rostov on Don: Phoenix. 221 p. (In Russ.).
- Needles, B., Anderson, H., Caldwell, D. (1993). *Principles of accounting*. Moscow. Finance and Statistics. 496 p. (In Russ.).
- Orlov, A. (2010). On the economic essence of depreciation. *Questions of Economics*. No. 3. Pp. 86–96. (In Russ.).
- Paliy, V.F. (1992). *Commentary on the new Accounting Chart of Accounts*. Moscow: LINF. 156 p. (In Russ.).
- Rudanovsky, A.P. (1912). *General theory of accounting*. Moscow. 390 p. (In Russ.).
- Tsygankov, K. Yu. (2013). *History of accounting thought*. Moscow. Master: INFRA-M Publ. 544 p. (In Russ.).
- Tsygankov, K. Yu. (2015). *Fundamentals of accounting (brief)*. Moscow. Master: INFRA-M. 152 p. (In Russ.).

For citation: Tsygankov, K.Yu. (2022). Why is Depreciation Interpreted as a Cash Fund? *ECO*. No. 9. Pp. 166–192. (In Russ.). DOI: 10.30680/ECO0131-7652-2022-9-166-192