

DOI 10.38097/AFA.2021.70.76.002

УДК 657.372.3

1.2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТУ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ: СОВЕТСКИЙ ОПЫТ УЧЕТА АМОРТИЗАЦИОННОГО ФОНДА

Ульянова Н.В., д.э.н., доцент, экономический факультет, кафедра учета, анализа и аудита;
Гаранина Е.Ю., к.э.н., доцент, экономический факультет, кафедра учета, анализа и аудита
Лысенко Д.В., к.э.н., доцент, экономический факультет, кафедра учета, анализа и аудита

ФГБОУ ВО Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва

В публикации поднимается проблема финансирования инвестиционной деятельности. В этой связи рассматриваются учетные особенности амортизации как источника самофинансирования и проводится ретроспективный анализ амортизационной политики и методов учета формирования и расходования средств амортизационного фонда, применяемых в СССР. Оценка советского опыта с точки зрения современной трактовки баланса позволяет сделать вывод о необходимости признания в отчетности денежных потоков в виде амортизационных отчислений.

Введение

В условиях интеграции и глобализации место России в мировом хозяйстве будет во многом определяться способностью создания современного технико-технологического уклада [8, с.14; 9, с.28-43]. Проблема обновления основного капитала предопределяет повышенный интерес к информационному сопровождению процессов формирования и использования собственных средств, в том числе в виде амортизации.

По мнению российских аналитиков, в современных условиях доля амортизации в инвестициях в основной капитал в США и Европе составляет примерно 60-70% от валовых инвестиций, а в России – лишь 20% [10]. Из этого следует высокая степень изношенности основного капитала. В России по данным Росстата по состоянию на 2019 г. этот показатель составляет 37,8%, в то время как в конце 80-х годов прошлого века он не превышал 26% [8, с. 147].

Одной из причин незначительного вовлечения амортизации в инвестиционные процессы является отсутствие учетных инструментов, которые позволили бы рассматривать амортизацию как источник самофинансирования. Это, в свою очередь, ведет к бесконтрольному расходованию амортизации, в том числе на выплаты, связанные с использованием прибыли. В этой связи, особый интерес приобретает амортизационная политика и методы учета амортизационного фонда, которые применялись в советское время и обеспечивали целевой характер использования амортизации. Идея обратиться к опыту прошлых лет предопределила цель данной публикации – изучить советский опыт учета аморти-

зационного фонда и дать оценку возможности его применения в условиях рыночного хозяйствования.

Для достижения поставленной цели в работе последовательно решаются следующие задачи:

- описываются некоторые учетные особенности амортизации как источника самофинансирования;
- излагается порядок государственного контроля за амортизационной политикой в СССР;
- формируется интерпретация бухгалтерского учета и балансовых обобщений основного капитала и инвестиций в советское время;
- дается критическая оценка относительно возможности использования советского опыта учета в современных условиях.

Учетные особенности амортизации как источника самофинансирования

Начисление амортизации означает включение основных средств в операционный оборот компании. В бухгалтерском учете сумма начисленной амортизации уменьшает стоимость основных средств и увеличивает себестоимость готового продукта. Если готовый продукт продается хотя бы без убытка, а выручка поступает на счет организации в полном объеме и своевременно, то амортизация в составе выручки возвращается на счет организации (о чем подробно было рассмотрено Ульяновой Н. В. в [11]).

Зачисление амортизации следует понимать, прежде всего, как завершающий этап кругооборота внеоборотного капитала организации. Поступление амортизации в составе выручки по своему экономическому содержанию ближе к инвестиционным притокам денег, которые возмещают инвестиционные оттоки прошлых периодов. Однако в современном учете поступление выручки и амортизации в ее составе, трактуется как операционный текущий приток денег, т.е. в отчетности возмещение инвестиционных оттоков за счет амортизации не отражается. Финансовый смысл амортизации как источника возмещения и возобновления капитала теряется. Более того, амортизация, будучи операционным притоком денег, может быть направлена на любые цели. При этом, на нормативном уровне никак не контролируется порядок использования денежных средств в виде амортизации.

В этой связи возникает закономерный вопрос: в чем смысл начисления амортизации при расчете себестоимости, если в кругообороте денег она рассматривается как операционная выручка и создает операционный приток? При ответе на этот вопрос важно понимание прибыли и амортизации с точки зрения прав на их использование.

Вся полученная прибыль принадлежит собственникам и может быть выведена из деятельности организации в виде дивидендов, что является причиной сокращения или даже прекращения нормального течения операционной деятельности. Амортизация принадлежит организации, ее начисление искусственно уменьшает прибыль, которая может быть распределена в пользу собственников.

Фактически амортизация не только отражает процесс возмещения прошлых инвестиций, но и является источником обновления внеоборотного капитала, что, в результате, обеспечивает продолжение деятельности в долгосрочной перспективе. Доста-

точность амортизации для поддержания основного капитала является своеобразным индикатором финансовой независимости организации. Начисление амортизации от восстановительной стоимости, превышающей первоначальную стоимость основных средств, обеспечивает постоянный приток денег в организацию с учетом изменений как состояния основных средств, так и покупательной стоимости денег, в которых оцениваются основные средства.

Таким образом, начисление амортизации сокращает прибыль, принадлежащую собственникам, и одновременно создает реальный приток денег. Это имеет стратегическое значение для продолжения деятельности организации, хотя, как мы говорили выше, данный приток денег не идентифицируется с прошлыми инвестиционными оттоками и создает иллюзию избытка операционных денег, способствуя их бесконтрольному отвлечению из оборота.

Особое значение имеет применение в учете ускоренной амортизации при условии, что признание ускоренной амортизации не ведет к убыточному результату продаж. Смысл начисления ускоренной амортизации состоит в том, что она создает конкурентные преимущества как для организации, так и для экономики страны в целом. В этой связи нельзя пренебрегать опытом управления амортизационной политикой западных капиталистических стран.

Например, в США механизмы ускоренной амортизации в наукоемких отраслях применяются с 70-х годов прошлого века [7, с.10]. В Швеции в современных условиях всем организациям в первый год эксплуатации разрешается списать не более 30% первоначальной стоимости внеоборотных активов, однако в последующие годы амортизация не может быть ниже 20% первоначальной стоимости [8, с. 241]. Фактически, выходя на рынок, организация должна обеспечить возмещение внеоборотного капитала за пять лет.

Однако применение ускоренной амортизации имеет смысл, если амортизационные отчисления инвестируются в новые капитальные вложения. Осуществление контроля за расходованием амортизации требует, чтобы в учете отражался не только процесс включения амортизации в себестоимость готового продукта, но и операции накопления амортизационных отчислений и финансирования новых инвестиций. Отчетная информация об амортизации должна воспроизводить картину кругооборота внеоборотного капитала.

В этой связи возникает следующий закономерный вопрос: можно ли выделить амортизацию как денежный фонд в активе и пассиве баланса? Для ответа на этот вопрос обратимся к советскому опыту учета основных средств, который предусматривал признание в балансе амортизационного фонда.

Порядок государственного контроля за нормами амортизации, формированием и использованием амортизационного фонда в советский период

В советский период деятельность организаций была направлена не столько на удовлетворение потребностей общества, сколько на формирование

собственного основного капитала, который бы позволил СССР иметь экономическую и финансовую независимость и отстаивать свои политические интересы в мире. Экономика была нацелена на расширенное воспроизводство за счет собственных источников финансирования. Методы учета были ориентированы не только на сохранность ресурсов в условиях отсутствия частной собственности, но и обеспечивали их разумное потребление и воспроизводство.

Так, оценка внеоборотного капитала, обоснование амортизационных норм и признание в учете амортизационного фонда позволяли на государственном уровне непрерывно контролировать физическое состояние активов и управлять процессами их капитального ремонта и реновации. Основной оценкой внеоборотных активов являлась первоначальная стоимость, которая по мере физического и морального устаревания уменьшалась на сумму износа.

Процессы начисления износа и амортизации были сознательно разделены. Если начисление износа отражало процесс устаревания основных фондов, то начисление амортизации – это процесс переноса утраченной в ходе износа стоимости основных средств на себестоимость готовой продукции. Износ характеризует физическое состояние активов, а амортизация – это часть финансовой деятельности организации.

Здесь необходимо отметить, что в советское время реализация товаров и услуг осуществлялась по плановым ценам, поэтому результат от продаж был заведомо неотрицательным. Неукоснительно соблюдалась финансовая дисциплина, случаи непогашения дебиторской задолженности в хозяйственной практике отсутствовали. При таких условиях сумма физического износа, включенная в виде амортизации в себестоимость готового продукта, всегда возвращалась в организацию в виде притока денег и позволяла сформировать денежный фонд – амортизационный фонд.

Одной из важнейших проблем было теоретическое и практическое обоснование норм износа (амортизации). В общем, срок амортизации рассчитывался исходя из физического срока эксплуатации активов. Однако в условиях расширенного воспроизводства общая сумма годовых амортизационных отчислений (денежного фонда) должна была не просто восполнять устаревание основных фондов, а равняться сумме капитальных вложений, которые необходимо было профинансировать в текущем году. Амортизационные отчисления должны были покрывать затраты на капитальный ремонт эксплуатируемых объектов, замену вышедших объектов основных средств, а также создание новых внеоборотных активов. Поэтому сроки физической службы активов устанавливались с учетом потребности в финансировании капитальных вложений. Нормы амортизации могли рассчитываться не от первоначальной, а от восстановительной стоимости основных средств, которая учитывала индексацию затрат на реновацию [5, с.15].

Особое место занимал вопрос равенства сумм износа и амортизации. С одной стороны, превышение

норм амортизации над нормами износа создавало дополнительный фонд накопления для финансирования инвестиций. С другой стороны, считалось, что таким образом организация умышленно сокращает прибыль и соответствующие налоги, что, по мнению советских ученых, характерно для капиталистического хозяйства и недопустимо в советской экономике [3, с. 231]. Поэтому нормы амортизации обосновывались для всего народного хозяйства, а затем дифференцировались по отраслям и предприятиям. Норма амортизации как бы вписывалась в хозрасчет отдельных отраслей и предприятий, учитывая степень загруженности оборудования, его состояние, потребность в капитальных вложениях, ценовую политику в отрасли и особенности участия отрасли в создании общественного продукта.

Например, по состоянию на 1959 г. не начислялась амортизация по сельскохозяйственным и транспортным машинам, что обеспечивало низкие цены на готовый продукт этих отраслей [3, с. 59-62]. В соответствии с Положением по учету основных средств от 7 мая 1976 г. [1], износ по жилым зданиям, а также основным средствам театров и концертных организаций, парков культуры и отдыха отражался исходя из норм на полное восстановление, а амортизация по данным объектам начислялась лишь в сумме, необходимой для проведения капитального ремонта. В то же время в других отраслях норма амортизации учитывала моральный износ и потребность восстановления основных средств во время стихийных бедствий.

Таким образом, износ позволял контролировать состояние объектов основного капитала, независимо от процессов возмещения и окупаемости основных средств. В свою очередь, амортизация обеспечивала финансирование текущих инвестиций с учетом покупательской способности населения. Вобщем, износ должен был равняться амортизации.

Накопленная амортизация – амортизационный фонд – делилась на две части. Первая часть изымалась из деятельности организации и направлялась на создание, поддержание и обновление основных фондов в тех отраслях, в которых это было необходимо в соответствии с государственной политикой реновации. Амортизация в виде денег платилась государству – перечислялась в Промбанк. Взамен организация через уставный капитал надеялась новыми основными средствами в сроки и в порядке, утвержденном государственным планом реновации.

Вторая часть амортизационного фонда оставалась в организации и использовалась на финансирование капитального ремонта собственных основных средств. Капитальный ремонт в советское время содержал элементы модернизации и реконструкции внеоборотных активов и был нацелен как на поддержание основных средств в рабочем состоянии, соответствующем современному уровню технического прогресса, так и на экономное и рациональное использование ранее созданных объектов внеоборотных активов в течение срока их физического износа.

Денежные средства на капитальный ремонт перечислялись в Госбанк, а за предприятием сохранялось право на эти средства с тем лишь ограничением, что финансирование капитального ремонта осуществлялось в пределах общей суммы годового плана. По мере завершения капитального ремонта затраты на его проведение уменьшали амортизационный фонд.

Необходимо отметить, что в советское время прекрасно осознавали финансовую сущность амортизации и ее стратегический характер для экономики страны. «... В действительности амортизационные отчисления никогда не служат неподвижным резервом. Не только в социалистическом хозяйстве, но и на капиталистических предприятиях накапливающиеся постепенно амортизационные отчисления отнюдь не лежат в негорячем шкафу, без движения. Именно в силу того, что средства труда не требуют своего возобновления *in natura* после каждого производственного акта, амортизационные отчисления могут быть временно использованы для других надобностей...» [3, с. 227-228].

Хранение амортизационного фонда на специальных счетах фактически обеспечивало постоянный кругооборот основного капитала. Даже если амортизация выводилась из кругооборота одного предприятия, то она включалась в финансирование инвестиций в других отраслях народного хозяйства.

Бухгалтерский учет амортизации, износа и амортизационного фонда в советский период

Бухгалтерские записи, отражающие описанные выше процессы создания и обновления основных средств за счет амортизационного фонда, представлены в табл. 1.

Как видно из табл. 1 и 2, счет 02 «Износ основных средств» является контрактивным счетом к активному счету 01 «Основные средства». Поэтому сальдо по счету 02 отражается в активе баланса со знаком минус. Назначение счетов 01 и 02 – отражать физическое состояние внеоборотных активов, участвующих в производственно-хозяйственной деятельности независимо от операций, связанных с формированием и использованием амортизационного фонда.

Несмотря на то, что по общему правилу сумма начисленного износа равняется сумме амортизации, сальдо износа на счете 02 и сальдо амортизационного фонда на счете 86 не равны между собой. Это неравенство объясняется, прежде всего, тем, что амортизационный фонд непрерывно тратится: либо изымается из деятельности организации, либо финансирует проведение капитального ремонта.

Как видно из табл. 1 и 2, счет 85 «Уставный капитал» и счет 86 «Амортизационный фонд» никакими бухгалтерскими проводками между собой не связаны. Счет 85 используется для регулирования имущественной массы, выделенной государством для решения задач, поставленных перед организацией. Счет 86 отражает остаток денежных средств, которые может потратить организация на поддержание внеоборотного капитала в рабочем состоянии.

Таблица 1

**УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И
АМОРТИЗАЦИОННОГО ФОНДА В
СООТВЕТСТВИИ С ПЛАНом СЧЕТОВ 1985 г.¹ [2]**

Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
Получение основных средств, формирование амортизационного фонда		
01 «Основные средства»	85 «Уставный капитал»	Приняты к учету основные средства по первоначальной стоимости
85 «Уставный капитал»	02 «Износ основных средств»	Начислен износ основных средств
Счета учета затрат	86 «Амортизационный фонд»	Начислена амортизация основных средств
86 «Амортизационный фонд»	51 «Расчетный счет»	Денежные средства в сумме, утвержденной на финансирование централизованных капитальных вложений, перечислены государству в Промбанк
55-1 «Особый счет по капитальному ремонту»	51 «Расчетный счет»	Денежные средства в сумме сметы на капитальный ремонт переведены на специальные счета в Госбанке
Использование амортизационного фонда на капитальный ремонт		
03 «Капитальный ремонт»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и/или 23 «Вспомогательные производства»	Начислены затраты по капитальному ремонту, выполненные подрядным и/или хозяйственным способом
51 «Расчетный счет»	55-1 «Особый счет по капитальному ремонту»	Денежные средства в соответствии со сметой получены для оплаты капитального ремонта
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты по оплате труда», 69 «Расчеты по страхованию»	51 «Расчетный счет»	Оплачена задолженность в связи с выполнении капитального ремонта
86 «Амортизационный фонд»	03 «Капитальный ремонт»	Списаны средства амортизационного фонда на выполнение капитального ремонта

Между тем, по мере изнашивания уставного фонда, включения амортизации в себестоимость готового

¹ Табл. 1 и 2 составлены авторами на основании [2]

продукта, признания амортизационного фонда и его перечисления в Промбанк (дебет 86 кредит 51), государство снова инвестирует средства в организацию (дебет 01 кредит 85). По выражению Клеймана Н. «амортизационный фонд возвращается туда, откуда пришел и образовался» [6, с. 73], т.е. за счет амортизационного фонда осуществляются новые инвестиции в деятельность организации.

Поэтому в пассиве баланса оба фонда отражаются в одном разделе. В отличие от пассива капиталистического баланса, в данном случае разделение уставного и амортизационного фонда «приходиться искать не по линии владения, а основываться на других признаках – сроке и цели» [4, с. 54]. По данным строки «Амортизационный фонд» в балансе можно контролировать процесс возмещения внеоборотного капитала, по данным строки «Уставный капитал» – процесс его возобновления, в том числе, за счет ранее созданного и перечисленного государству амортизационного фонда.

Если обобщить данные учета, приведенные в табл. 1, получим следующие балансовые обобщения (табл. 2).

Таблица 2

**ИНТЕРПРЕТАЦИЯ БАЛАНСОВЫХ ОБОБЩЕНИЙ
СЧЕТОВ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И
АМОРТИЗАЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С ПЛАНом
СЧЕТОВ 1985 г.**

Актив / раздел Внеоборотные активы	Пассив / раздел Собственный капитал и резервы
Основные фонда и внеоборотные активы	Фонды общего и специального назначения
01 «Основные средства» - первоначальная стоимость основных средств 02 «Износ основных средств» (контрактный счет) - сумма износа основных средств на полное восстановление и проведение капитального ремонта	85 «Уставный фонд» – денежная оценка основных и оборотных средств, инвестированных государством в деятельность организации в централизованном порядке, с учетом изнашивания основных средств
Средства в обороте	Фонды общего и специального назначения
Счета учета затрат и готовой продукции – сумма начисленной амортизации по полное восстановление основных средств и проведение капитального ремонта	86 «Амортизационный фонд» – денежный фонд, предназначенный для финансирования реновации и проведения капитального ремонта
51, 55 – денежные средства на расчетном счете и специальных счетах в банках, предназначенные для оплаты капитального ремонта	86 «Амортизационный фонд» – денежный фонд, предназначенный для финансирования капитального ремонта

В научных диспутах 30-х годов XX века даже допускалась следующая идея. В случае, если за счет амортизационного фонда организация приобретает новые активы, то счет амортизационного фонда дебетуется, а счет уставного фонда, соответственно, кредитуется [6, с. 73]. Однако, впоследствии амортизационный фонд в сумме предстоящих капиталь-

ных вложений стал изыматься из средств организации, и реновация осуществлялась не в активы данной организации, а в соответствии с потребностями всего социалистического хозяйства. Уставный и амортизационный фонд не корреспондируют друг с другом в учете одной организации, хотя амортизационный фонд постоянно вовлечен в кругооборот внеоборотных активов и фактически обеспечивает прирост уставного фонда в других предприятиях и отраслях хозяйства.

Следовательно, в СССР методы бухгалтерского учета были вписаны в методы государственного управления, что обеспечивало одновременно решение задач военно-политического значения, социального характера, научно-технического прогресса и рационального ведения хозяйства. Поэтому тот факт, что менее чем через 20 лет после окончания Великой Отечественной Войны СССР смог стать первым в освоении космического пространства, был обусловлен, в том числе, государственной централизованной инвестиционной политикой, которая на уровне бухгалтерского учета отражалась в обосновании норм амортизации и государственном распределении средств амортизационного фонда.

Оценка советского опыта учета в условиях современного учета

Для того чтобы понять, можно ли отражать амортизационный фонд в современном балансе, попытаемся дать оценку советской методике учета основных средств и амортизационного фонда с точки зрения рыночного хозяйства.

Выделение износа и амортизации в социалистическом учете с последующей трансформацией износа в реальные денежные средства, на самом деле, является идеальным вариантом реализации инвестиционной политики в рыночной экономике. Равенство износа и амортизации фактически означает, что основные средства обладают операционным потенциалом на протяжении всего срока их службы, т.е. способны производить готовый продукт, продающийся на рынке хотя бы с минимальной прибылью, до полного их изнашивания. В этом случае можно говорить не только об экономической рентабельности операционной деятельности в одном отдельно взятом периоде, но и об экономической рентабельности внеоборотных активов на протяжении всего срока их физической службы и о полном возмещении первоначально вложенных инвестиций. В свою очередь, возврат инвестиций в виде реального денежного потока амортизации позволяет продолжать инвестиционную деятельность без привлечения внешних источников финансирования. Возможность воспроизводства основного капитала свидетельствует о финансовой независимости организации.

Что мешает реализации этого идеального варианта инвестиционной политики в рыночной практике хозяйствования? Глубоко не вдаваясь в философию рыночной экономики, можно выделить хотя бы три причины.

Первая причина связана с нестабильностью рынка и рыночной конкуренцией. Включение амортизации

в себестоимость готового продукта не означает его продажу с прибылью и возмещение вложений во внеоборотные активы в течение срока начисления амортизации. Если спрос на готовый продукт сокращается раньше, чем длится период эксплуатации основных средств, то инвестиционные вложения не окупаются. Если цена на готовый продукт падает ниже себестоимости, начисление амортизации не означает ее возмещение.

Следовательно, идентификация амортизации в момент начисления не означает полное возмещение этой амортизации в будущем в составе выручки, как это было в плановой экономике. Поэтому признание в пассиве баланса некоторого фонда в момент начисления амортизации не соответствует фактам хозяйственной деятельности в условиях рынка. Однако, даже если будущая продажа всегда осуществляется с прибылью и амортизация каждый раз полностью возмещается, то, как мы писали выше, денежный приток в виде амортизационных отчислений принадлежит организации, а не ее собственникам.

В пассиве баланса все источники финансирования разделены по линии владения: собственный капитал принадлежит собственникам и не имеет определенного срока возврата; заемный капитал принадлежит кредиторам и займодавцам и должен быть возвращен в установленные сроки. При чем под заемным капиталом понимается задолженность перед третьими лицами, не являющимися собственниками организации.

Амортизация не относится ни к одному виду пассивов. Она не является прибылью, т.к. в момент начисления амортизации финансовый результат еще не определен. Амортизация не является заемным капиталом, т.к. начисление амортизации не связано с признанием обязательств по осуществлению инвестиционной деятельности в будущем. На основании аналитических расчетов амортизация может быть идентифицирована среди денежных потоков, но она не принадлежит ни собственникам, ни заемщикам. Поэтому она не может быть признана источниками финансирования в пассиве баланса.

Вторая причина обусловлена свободой предпринимательской деятельности в рыночной экономике. Никакие соображения морально-этического, политического или социального характера не могут повлиять на решение организации относительно использования амортизации. Как мы писали выше, амортизация зачисляется на счет в составе выручки и может быть направлена на финансирование операционной деятельности, на погашение кредитов или займов, на выплату дивидендов или других платежей из прибыли. Юридически и экономически никаких препятствий для расходования амортизации вне инвестиционной деятельности не установлено. Рациональность поведения должна была бы стимулировать собственников к бережливому и эффективному расходованию амортизационных денег. Однако понятие рациональности, равно как и понятие благополучия, у всех субъектов рыночной экономики разное, поэтому нормы поведения не со-

здают никаких обязательств относительно использования амортизации.

Свобода распоряжения собственными денежными средствами, к которым относится и амортизация, не позволяет в активе баланса выделить амортизацию среди денежной наличности. Принудительное хранение амортизации на отдельных счетах в банках не согласуется со свободой предпринимательства. Поэтому амортизация не может признаваться финансовым активом, как это предложено в научной работе [8, с. 231].

Третья причина обусловлена скоростью научно-технического прогресса. Время создания качественно новых объектов основных средств меньше, чем время физического износа основных средств предыдущего поколения. В таких условиях важно не столько успеть заменить изношенные основные средства, сколько окупить их посредством амортизации, либо амортизации и прибыли. Отсюда идеи либерализации амортизационной политики и применения ускоренной амортизации в рыночной экономике. На сегодня актуальным является вопрос не только своевременного обновления основного капитала с целью поддержания конкурентоспособности, но и возмещения затрат, связанных с утилизацией ликвидируемых объектов, восстановлением окружающей среды и переквалификацией персонала, если это является необходимым для осуществления новых инвестиций. Следовательно, важно не просто возместить первоначальную стоимость инвестиций за время их физического износа, а путем создания и реализации уникального продукта обеспечить новые инвестиционные вложения, когда рыночная ситуация потребует осуществления инвестиций.

Финансовая сущность амортизации как источника финансирования выходит на первый план по сравнению с физической сущностью износа. Не физический износ, а покупательская способность населения в большей степени определяют состояние основного капитала. Поэтому начисление износа теряет свою актуальность, а переоценка основных средств и управление суммой амортизации являются реальными инструментами, влияющими на процессы финансирования будущей инвестиционной деятельности.

Таким образом, в современном бухгалтерском балансе амортизационные отчисления не могут быть выделены в виде денежного фонда ни в пассиве, ни в активе баланса, т.к. это противоречило бы сущности предпринимательской деятельности и свободе рыночного хозяйства. Следовательно, применение метода двойной записи и выделение амортизационного фонда в балансе для отражения кругооборота внеоборотного капитала в современном учете и отчетности не допустимо.

Однако амортизация может быть идентифицирована среди денежных потоков организации за счет применения аналитических процедур, а также сравнения амортизации, финансового результата, дебиторской и кредиторской задолженности. Условный расчетный характер определения денежного наполнения амортизации свидетельствует о том, что вы-

деление амортизации возможно лишь при обобщении учетных данных в формах отчетности, отличных от баланса. Реальный кругооборот средств на сегодня отражает лишь отчет о движении денежных средств. Следовательно, необходимо рассмотреть возможность обобщения учетных данных о движении амортизации в указанном отчете. Этому вопросу будет посвящена наша следующая публикация.

Выводы

Амортизация является реальным притоком денежных средств, если получен хотя бы безубыточный результат от продаж и своевременно и в полном объеме погашена дебиторская задолженность. Либеральный характер определения норм амортизации позволяет влиять на прибыль от продаж. Тем не менее, амортизацию и прибыль нельзя отождествлять. Амортизация уменьшает прибыль, тем самым сокращая сумму средств, которые можно изъять из кругооборота организации. Амортизация фактически принадлежит организации и является реальным источником самофинансирования любых операций.

В советский период использовался прием одновременного начисления износа и амортизации, за счет чего износ основного капитала возмещался амортизацией. В условиях планового хозяйства амортизация всегда возвращалась на счет организации в виде денег. Средства амортизационного фонда хранились на отдельных счетах в банках, что обеспечивало постоянную вовлеченность амортизации в процесс воспроизводства на уровне всего народного хозяйства.

Переменчивость рынка не позволяют в момент включения амортизации в себестоимость готового продукта однозначно идентифицировать суммы амортизации как некоторого фонда. Кроме того, начисление амортизации не создает никаких обязательств ни перед собственниками, ни перед третьими лицами. Поэтому амортизация не может признаваться в пассиве современного баланса. Свобода предпринимательской деятельности предполагает свободу распоряжения любыми ресурсами. В отношении амортизационных денег не могут быть установлены никакие нормативные ограничения. Поэтому амортизация не может быть выделена в активе баланса.

Однако современная идеология стабильности и устойчивого развития рыночного хозяйства требует постоянного контроля за расходованием амортизационных денег. В этой связи необходимо научное обоснование методов обобщения отчетной информации о суммах амортизации и их фактическом использовании. Это создаст принципиально новую информацию об инвестиционной деятельности организации и ее финансовой независимости в перспективе.

Литература

1. О положении по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций [Электронный ресурс] / Инструктивное письмо Министерства Финансов СССР от 7 мая 1976 г. № 30

- (с изменениями и дополнениями, внесенными письмом Минфина СССР от 12 октября 1987 года N 195). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] / Приказ Министерства Финансов СССР от 28 марта 1985 г. № 40. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
 3. Аракелян А. А. Воспроизводство основных фондов в СССР [Текст] / А. А. Аракелян, В. А. Воротилов, Л. М. Кантор, П. М. Павлов. – М.: ИЗДАТЕЛЬСТВО «Мысль», 1970. – 485с.
 4. Вейцман Н. К вопросу о различии между балансами советских и капиталистических предприятий (опыт сравнения) [Текст] / Н. Вейцман // Ежемесячный журнал «За социалистический учет» . – 1930. – № 7-8. – С. 50-57.
 5. Кваша Я.Б. Амортизация и сроки службы основных фондов [Текст] / Я. Б. Кваша. – М.: Издательство Академии наук СССР, 1959. – 228 с.
 6. Клейман П. Учет амортизации и износа имущества и их место в балансе [Текст] / П. Клейман // Ежемесячный журнал «За социалистический учет» . – 1930. – № 7-8. – С. 66-73.
 7. Обновление основного капитала в США [Текст] : Пер. с англ. / Общ. ред., вступ. статья и послесл. канд. экон. наук Ю.В. Куренкова. – Москва: Прогресс, 1977. – 344 с.
 8. Обновление основного капитала: инновации. Инвестиции. Организационно-экономический механизм [Текст]: монография / Г. А. Александров, Д. В. Розов, И. В. Вяткина и др.; под редакцией Александрова Г. А. – Москва: Креативная экономика, 2018. – 322 с.
 9. Приображенская В.В. Теория и практика бухгалтерского учета производственных внеоборотных активов (основных средств и нематериальных активов) [Текст]: монография / В.В. Приображенская. – Москва: Магистр: ИНФРА-М, 2015. – 237 с.
 10. Соколов М. М. Ставка на амортизацию: как помочь реальному производству [Электронный ресурс] / М. М. Соколов // АО «РОСБИЗНЕСКОНСАЛТИНГ»: официальный сайт. URL:<https://www.rbc.ru/opinions/economics/09/02/2016/56b9f85d9a79473e8989db9b>.
 11. Ульянова Н. В. Теоретические подходы к учету внеоборотных активов: экономическая и финансовая трактовка амортизации [Текст] / Н. В. Ульянова // Аудит и финансовый анализ. – 2020. – №6. – С. 24-33.

Ключевые слова

Амортизация, амортизационный фонд, износ, внеоборотные активы, основные средства, инвестиции, финансирование инвестиций, кругооборот капитала.

Ульянова Наталья Васильевна
E-mail: n.ul@inbox.ru

Гаранина Екатерина Юрьевна
E-mail: k.mecheva@mail.ru

Лысенко Денис Владимирович
E-mail: delysenko@mail.ru

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы исследования состоит в том, что в современном мире глобального хозяйства финансирование инвестиционной деятельности и создание собственного внеоборотного капитала предопределяет не только экономическую, но и политическую независимость Российской Федерации. В этой связи, любые инструменты бухгалтерского учета, которые способны отразить процессы создания внеоборотного капитала и, тем самым, способствовать непрерывному контролю за целевым характером и

эффективностью использования амортизационных отчислений попадают в поле зрения научного сообщества. Интерес авторов к теме учета и отражения в отчетности амортизационного фонда в СССР, когда инвестиционная политика контролировалась государством и планировалась на базе всего народного хозяйства, следует признать своевременным.

Научная новизна и теоретическая значимость исследования обусловлена всесторонним анализом экономической и финансовой сущности амортизации в условиях плановой и рыночной экономики и формированием стройной логической аргументации, объясняющей место амортизации в современном учете и отчетности. Авторы ведут научную дискуссию, с одной стороны доказывая, необходимость выделения процессов накопления и использования амортизации (что не характерно для капиталистического хозяйства), с другой стороны, объясняя, почему инструменты учета износа и амортизации, применяемые в советское время, не могут транслироваться в современный баланс.

Практическая значимость результатов исследования заключается в возможности их использования при разработке и обосновании инструментов организационно-экономической политики стимулирования инвестиций. Выводы, содержащиеся в статье, позволяют избежать внедрения в современную экономику инструментов, которые противоречат сущности рыночного хозяйствования и могут вызвать неадекватную реакцию со стороны предпринимателей.

В целом, содержание статьи, аргументация выводов, а также многосторонний анализ экономической литературы в совокупности с трактовкой нормативных документов, относящихся в разному историческому периоду, позволяют сделать вывод о значимости данного исследования.

Статья рекомендуется к публикации в научном журнале *Хорин А.Н., Д.э.н., профессор кафедры Учета, анализа и аудита, экономический факультет, ФГБОУ ВО «Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова», г. Москва.*