

3. Berepa, C. G.; Maley, E. B.; Canero, I. I.; Sushko, O. A. Information support of the circular economy: the objects of accounting at recycling technological cycle stages of industrial waste / C. G. Berepa, E. B. Maley, I. I. Canero, O. A. Sushko // Entrepreneurship and Sustainability Issues. – 2018. – № 6(1). – С.190-210.

**COST ACCOUNTING METHODOLOGY AND COST CALCULATION OF OIL REFINING PRODUCTS**

**Pankov D.A.**, Head of the Department of accounting, analysis and auditing of Belarus State Economic University, doctor of economic science, professor

**Sushko V.A.**, master of economic science, assistant of the Department of accounting, analysis and auditing of Belarus State Economic University

**Annotation.** The article describes the method of cost accounting and calculation of production cost on the example of oil refineries.

**Key words.** cost accounting, costing, oil refineries, by-product, production waste.

УДК 657.1:658

**МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТИ УНИВЕРСИТЕТА ДЛЯ ЦИФРОВОЙ ТРАНСФОРМАЦИИ**

**Зарецкий В.О.**, канд. экон. наук, доцент, УО «БГЭУ»

**Бадяй А.С.**, ассистент, УО «БГЭУ»

**Аннотация.** В статье проведено исследование современное состояние начисления амортизации в Республике Беларусь, мнения отечественных и зарубежных авторов. По результатам проведенного исследования авторами разработана методика учета амортизации, которая основывается на выделении суммы амортизации по конкретному объекту основных средств из поступившей на расчетный счет выручки от реализации продукции и дальнейшее ее сохранение на депозитном счете.

**Ключевые слова:** основные средства, выручка, амортизация, затраты, денежные средства.

**Введение.** Актуальность темы исследования связана с тем, что с 1991 года после перехода с 1 ноября 1991 года на новый Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий [5] в Республике Беларусь был существенно изменен порядок начисления амортизации. Амортизация стала демонстрировать постепенное перенесение стоимости основных средств на соответствующие затраты организации. Амортизационный фонд как источник восстановления используемых в организации основных средств перестал формироваться. В итоге, в организациях Беларуси амортизация воспринимается только как составляющая себестоимости производимой продукции или прочих расходов, а средства на восстановление основных средств на счетах бухгалтерского учета не отражаются, что дает основания менеджменту организации по своему усмотрению использовать получаемые от реализации продукции денежные средства. Однако, когда наступает необходимость приобрести новые основные средства, в коммерческих организациях зачастую испытывают дефицит собственных денежных ресурсов, поэтому руководство субъектов хозяйствования вынуждено прибегать к привлечению кредитных ресурсов. Учитывая, что на 1 января 2021 года по данным статистики в Беларуси удельный вес накопленной амортизации в первоначальной стоимости основных средств составляет 45 % [7], во многих организациях стоит первоочередная задача по обновлению основных средств. В целях решения проблемы отсутствия в организациях необходимой величины собственных денежных ресурсов на будущее следует внести изменения в действующую методику начисления амортизации.

**Основная часть.** Термин «амортизация» буквально означает отрицание смерти (*a* – отрицание, *more* – смерть), т.е. бессмертие.

Как показывают исторические исследования Я.В. Соколова, изначально на практике сначала списывали стоимость основных средств на затраты в полном объеме в момент их приобретения, однако затем стали поступать по-иному – списывать на затраты стоимость основных средств в момент их ликвидации. С конца XIX века в научном учетном сообществе развернулась бурная дискуссия о том, что из себя представляет амортизация. Сторонники статической теории баланса видели под амортизацией физический и моральный износ и поэтому требовали в бухгалтерском

учете отражать периодически обесценение основных средств (Дж. Мейрон). В то же время апологеты динамической теории (Э. Шмаленбах) рассматривали амортизацию как систематический перенос стоимости основных средств на себестоимость производимой продукции. В целом, амортизация рассматривалась как скрытая от акционеров прибыль [3, с. 3]. Однако в это же время появилась трактовка амортизации не только как износа и вуалирования прибыли от собственников, но и как фонд реновации основных средств. Так, Юинг Матесон, подвергая критике статическую методику начисления амортизации, предлагал не только распределять систематически стоимость основных средств по периодам, но также создавать фонд амортизации, названный им «Износ и резерв». Это, по его мнению, будет способствовать возмещать износ основных средств, восстанавливать их, ведь сама процедура амортизации подразумевает бессмертие основных средств.

В начале XX века в Российской империи, в которую входила Республика Беларусь, образовалось три позиции по амортизации.

Петербургская учетная школа во главе с Е.Е. Сиверсом считала, что амортизация представляет собой постепенное возмещение основных средств через выручку от реализации продукции. В итоге, в организации накапливается амортизационный фонд, который в дальнейшем можно задействовать для капитального ремонта; модернизации основного средства, по которому рассчитывается амортизация; а также на покупку нового основного средства взамен ликвидированного. Бухгалтерский счет, на котором отражалось формирование амортизационного фонда, представлял собой вид источника образования активов, сальдо которого следовало отражать в пассиве баланса.

Московская школа ученых во главе с Р.Я. Вейцманом полагала, что амортизация представляет собой систематическую процедуру перенесения ранее понесенных затрат, связанных с приобретением основных средств, на производимую с их непосредственным участием продукцию. В итоге, амортизационные отчисления представляют собой всего лишь слагаемое себестоимости продукции, а бухгалтерский счет, на котором отражаются амортизационные отчисления, является регулирующим (контрактным) счетом, сальдо которого необходимо вычесть из сальдо по счету основных средств при составлении бухгалтерского баланса.

Третья группа ученых во главе с А.К. Роццаховским синтезировала эти две позиции и отмечала, что амортизация имеет двойную природу. Так, по их мнению, амортизация – это часть прибыли, которая не облагается налогом, и которая позволяет восстановить изношенное основное средство, а износ – списание ранее вложенных в долгосрочные активы денежных средств. При этом А.К. Роццаховский считал, что амортизационный (возобновительный) фонд «выражает сумму реальных ценностей, накопленную в активе для восполнения утраты стоимости имущества, выраженного основным капиталом, и, следовательно, входит в основной капитал как его слагаемое» [3, с. 5]. Как видим, данный фонд трактовался им как элемент актива баланса, а не источника.

В дальнейшем последователи А.К. Роццаховского разделились на две группы:

- представители первой считали, что необходимо использовать на практике «горизонтальный» вариант учета износа и амортизации. Износ следовало отражать бухгалтерской записью:

Д-т сч. «Уставный фонд»

К-т сч. «Износ основных средств»,

т.к. он уменьшал источник основных средств – уставный фонд. В свою очередь, амортизация была составляющей себестоимости, поэтому ее следовало отражать записью:

Д-т сч. затрат (Основное производство, Общепроизводственные затраты и т.д.)

К-т сч. «Амортизационный фонд».

В итоге, амортизация, войдя в состав себестоимости, возмещалась в цене реализации продукции. Ведь во времена СССР цена формировалась на основе себестоимости продукции.

- апологеты второй группы, среди которых выделялся Н.С. Помазков, настаивали на «вертикальном» варианте начисления амортизации и износа, поэтому следовало составлять следующие записи:

1) Д-т сч. затрат (Основное производство, Общепроизводственные затраты и т.д.)

К-т сч. «Износ основных средств», т.е. в себестоимость включалась часть стоимости основных средств;

2) Д-т сч. «Уставный фонд»

К-т сч. «Амортизационный фонд», т.е. происходило резервирование части собственных

средств на дальнейшую реновацию основных средств.

В 1936 году в СССР именно «горизонтальный» вариант начисления амортизации был реализован на практике и просуществовал вплоть до 1991 года. Выручка от реализации продукции в условиях плановой экономики поступала без особых временных задержек. Более того, выручка в бухгалтерском учете отражалась только в момент оплаты продукции покупателями. Полученные денежные средства на расчетный счет далее подлежали строгому распределению. Особый контроль был за амортизационными отчислениями. Большая часть амортизации изымалась в Стройбанк СССР, что отражалось следующей записью:

Д-т сч. «Амортизационный фонд»

К-т сч. «Расчетный счет».

Оставшаяся сумма денежных средств находилась в распоряжении организации для проведения капитального ремонта. Если возникала необходимость заменить изношенное основное средство, то организация давала заявку в Стройбанк и данные денежные средства выделялись для покупки или строительства новых объектов основных средств.

С 1991 года после перехода с 1 ноября 1991 года на новый Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий в Республике Беларусь был существенно изменен порядок начисления амортизации. Амортизация стала демонстрировать постепенное перенесение стоимости основных средств на соответствующие затраты организации. Амортизационный фонд как источник восстановления используемых в организации основных средств перестал формироваться. В итоге, в организациях Беларуси амортизация воспринимается только как составляющая себестоимости производимой продукции или прочих расходов, а средства на восстановление основных средств на счетах бухгалтерского учета не отражаются, что дает основания менеджменту организации по своему усмотрению использовать получаемые от реализации продукции денежные средства. Однако, когда наступает необходимость приобрести новые основные средства в коммерческих организациях зачастую испытывают дефицит собственных денежных ресурсов, поэтому руководство субъектов хозяйствования вынуждено прибегать к привлечению кредитных ресурсов.

Проблемам начисления амортизации уделяли пристальное внимание в последние годы такие авторы как Я.В. Соколов [9, с. 247-251; 607-617], М.И. Кутер [10, с. 471-494], А.П. Шевлюков [11, с. 61-94], С.Л. Коротаев [2, с. 20-34], Д.А. Панков и Т.Н. Рыбак [10, с. 494-508], И.А. Бова [1], Г.З. Суша [2, с. 24-25], Т.П. Остапчук [11, с. 85-87], Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен [4, с. 247-253] и др. Одна часть авторов, отдавая должное методикам начисления амортизации в прошлые годы и столетия, подчеркивают объективность современной методики начисления амортизации (Б. Нидлз, Я.В. Соколов, М.И. Кутер, С.Л. Коротаев, Д.А. Панков, Т.Н. Рыбак, Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен, Х. Андерсон, М. Ф. Ван Бреда, К.Ю. Цыганков, В.В. Ковалев). Другие авторы делают или попытки внедрения в учетную практику двуканальной системы начисления амортизации (Т.П. Остапчук, И.А. Бова), или отказаться от включения амортизации в затраты и создавать за счет чистой прибыли амортизационный фонд (А.П. Шевлюков), или полученную часть выручки от реализации продукции аккумулировать на специальном счете в банке (Г.З. Суша). На наш взгляд, попытки второй группы не увенчались успехом, так как не были поддержаны на практике и на данный момент их труды являются лишь объектом для изучения ученых. Связано это с тем, что предлагаемые методики были или излишне громоздкими и не всегда экономически оправданными, о чем пишут в своих трудах С.Л. Коротаев и А.П. Шевлюков, или не полностью раскрытыми. Так, А.П. Шевлюков предлагает формировать амортизационный фонд за счет чистой прибыли, при этом в себестоимость продукции автор не предлагает включать амортизацию, что не соответствует ее экономическому содержанию и противоречит принципу соответствия доходов и расходов. Так как стоимость любого актива должна быть сопоставлена с доходом, который получен от его (актива) использования, или же списана на расходы, если актив не приносит экономической выгоды. Созданный амортизационный фонд никак не корреспондирует со счетами денежных средств, что делает его наличие искусственным.

В тоже время нельзя согласиться с мнением первой группы авторов, которые настаивают на том, что амортизация – это возмещение прошлых затрат организации, поэтому она заключается в постепенном перенесении стоимости основных средств на производимую продукцию. Дело в том, что любой актив, который задействован в производстве, переносит свою стоимость на производимый продукт, чтобы впоследствии эта стоимость была возмещена выручкой. По своей структуре выручка состоит из: величины прибыли, которую в дальнейшем будут распределять

собственники; стоимости материалов, за которые следует заплатить поставщику, или приобрести новые; заработной платы, которую следует заплатить рабочим; части стоимости основных средств (амортизации), которые были использованы при производстве и реализации продукции. В настоящее время последняя часть денежных средств очень редко аккумулируется менеджментом организации, чтобы через несколько лет их использовать для замены изношенного основного средства. Однако, как отмечает Я.В. Соколов, в Германии существует следующая позиция по отношению к амортизации: при ее начислении следует увеличивать себестоимость продукции (как это делается во всем мире), а после получения выручки величину амортизации зачислять на специальный депозитный счет, чтобы не использовать их на иные цели, а также, чтобы они не обесценивались.

На сегодняшний день в отечественной практике амортизация, как самостоятельная категория учета, влияет на изменение текущей стоимости основных средств. Так, «Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов» устанавливает, что «...амортизация как процесс перенесения стоимости объектов основных средств на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг включает в себя:

1) распределение амортизируемой стоимости объектов основных средств между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы, рациональным способом, выбранным организацией самостоятельно;

2) систематическое включение организацией относящейся к данному отчетному периоду части стоимости используемых объектов основных средств (амортизационные отчисления)...» [5].

Однако в п.3 данной инструкции отмечается, что стоимость объектов основных средств и нематериальных активов, находящихся у организации на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления), посредством начисления амортизации по объектам, числящимся на бухгалтерском учете на балансовых счетах коммерческой организацией, возмещается в **составе доходов от предпринимательской деятельности**. Это свидетельствует о том, что несмотря на переход с 1991 года на одноканальный расчет амортизационных отчислений, в регулятивах инерционно сохраняется «след» советской методики учета амортизации. В современном бухгалтерском учете Беларуси и иных стран не используется методика учета возмещения амортизационных отчислений через выручку или иные доходы.

Отдельной проблемой учета амортизации в практике субъектов хозяйствования Республики Беларусь является продолжение эксплуатации основных средств полностью самортизированных. В отечественных организациях «комиссия (по проведению амортизационной политики – Прим. авторов) вправе производить пересмотр нормативных сроков службы и / или сроков полезного использования основных средств с обязательным отражением в учетной политике <...> возможности их пересмотра с начала отчетного года, а также в случаях завершения модернизации, реконструкции, частичной ликвидации, дооборудования, достройки, проведенного технического диагностирования и освидетельствования, оформленных в качестве капитальных вложений актами сдачи-приемки выполненных работ, в случаях проведения переоценки с привлечением оценщика...» [5]. Следовательно, пересмотр сроков полезного использования активов на сегодняшний день является правом организации, а не обязательной процедурой. По нашему мнению, в связи с необходимостью начисления амортизации в течение всего периода эксплуатации актива, срок полезного использования должен в обязательном порядке пересматриваться и корректироваться.

Для белорусского бухгалтерского учета характерно периодическое принятие Советом Министров регулятивов, позволяющих субъектам хозяйствования не начислять амортизацию по основным средствам и нематериальным активам. Так, в 2020 году такое событие произошло в шестой раз. Впервые такое право было предоставлено организациям в 2009 году постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 18 марта 2009 г. № 327, затем на протяжении четырех лет (2015-2018) после принятий постановлений Совета Министров Республики Беларусь от 16 февраля 2015 г. № 10, 29 февраля 2016 г. № 110, 30 января 2017 г. № 84, 30 октября 2017 г. № 802. Следует отметить, что последнее постановление продолжает действовать до сих пор. Так, в 2019 году можно было не начислять амортизацию по объектам основных средств и нематериальных активов, предусмотренным бизнес-планами инвестиционных проектов по созданию или модернизации производств. Однако после принятия в 2020 году постановления № 229, постановление № 802, по сути, приостановило свое действие до конца 2020 года, однако в настоящее время оно вновь полноценно действует.

Отметим, несмотря на то что прошло почти 30 лет после упразднения из учетной системы амортизационного фонда, у многих специалистов в экономической сфере до сих пор прослеживается точка зрения, что амортизация – это еще и формирование амортизационного фонда, с дальнейшим сохранением денежных средств на специальных счетах до момента проведения капитального ремонта, модернизации, приобретения или строительства основных средств. В какой-то степени такой вывод позволяет сделать очень показательная норма постановления № 802. В абзаце 3 п. 2 данного регулятива отмечается, что, если **«решение о неначислении амортизации повлечет неисполнение названными организациями обязательств по погашению кредитов (займов), привлеченных (привлекаемых) в рамках реализации инвестиционных проектов ..., в согласовании отказывается»** [7]. Имеется в виду согласование о возможности не начислять амортизацию с республиканскими органами государственного управления и иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, другими государственными органами и государственными организациями, в т.ч. местными исполнительными и распорядительными органами теми организациями, имущество которых находится в государственной собственности, доли (акции) в уставных фондах которых принадлежат Республике Беларусь и административно-территориальным единицам. Так, если такие организации ввели в эксплуатацию объект основных средств в рамках бизнес-планов инвестиционных проектов, то при получении положительного ответа от органов госуправления, они имеют право не начислять амортизацию. На лицо путаница таких понятий как «затраты» и «денежные средства». При начислении амортизации никаких денежных оттоков не возникает. Денежный отток произошел в момент приобретения основного средства.

На наш взгляд, принятие регулятивов о неначислении амортизации имеет следующие недостатки.

Во-первых, при неначислении амортизации будет нарушаться п. 5 ст. 3 Закона о бухгалтерском учете и отчетности, а именно принцип соответствия доходов и расходов, который означает, что расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии). Если амортизация не включается в состав себестоимости продукции, это приводит к неверному финансовому результату от реализации продукции. Ведь в этом случае полученная от продажи продукции выручка будет сопоставлена не со всеми расходами.

Во-вторых, это приводит к несопоставимости в динамике показателя себестоимости продукции, а именно по составу затрат. Так, если в конце 2020 года себестоимость продукции оказалась ниже, чем в 2019 году, это могло быть обусловлено не умелым использованием ресурсов при производстве продукции, а устранением из себестоимости неотъемлемого ее элемента – амортизации.

В-третьих, это негативно отразится на денежных средствах организации, ведь в этом случае придется больше заплатить налога на прибыль, дивидендов. А если предприятие все равно сработает с убытком, организация перенесет его согласно нормам налогового законодательства на будущие периоды гораздо меньше, а значит заплатит больше налога на прибыль в более успешные годы. Если же не начислять амортизацию по недвижимому имуществу, то организации придется заплатить такой же размер налога на недвижимость, если не изменится состав таких объектов основных средств.

В-четвертых, организации все равно не миновать перенесения стоимости основных средств на затраты, а вернее – на расходы. Ведь при списании основного средства остаточная его стоимость будет отражена по Д-ту сч. 91 «Прочие доходы и расходы» и обрушит финансовый результат в год ликвидации таких объектов. По сути, это будет возврат на полтора столетия назад, когда стоимость основного средства списывалась на расходы при его ликвидации.

Авторами были исследованы учетные практики нескольких десятков промышленных организаций Республики Беларусь. Во всех исследованных организациях используется линейный способ начисления амортизации, который является арифметически самым простым в использовании, однако он с экономической точки зрения является самым не достоверным. Остальные способы начисления амортизации или учитывает степень изношенности объекта основных средств или нематериальных активов (прогрессивный метод), или учитывает вклад данных объектов в создание готовой продукции (производительный способ), или позволяет экономить на налоге на прибыль и недвижимость в первые годы эксплуатации (дигрессивные методы). В некоторых организациях не пересматривается срок полезного использования основных

средств и нематериальных активов, что приводит к ситуации, когда полностью самортизированный объект основных средств или нематериальных активов продолжает использоваться в хозяйственной деятельности организации и приносить экономическую выгоду. Многие организации в 2015-2018 и 2020 годах вовсе амортизацию не начисляли, что также нарушает принцип соответствия доходов и расходов и делает финансовые результаты некорректными.

Во всех исследованных организациях амортизационные фонды не создаются на счетах собственного капитала, а также на соответствующих денежных счетах. С одной стороны, это соответствует регламентированной в учетных регулятивах методике учета амортизационных отчислений. Однако, с другой стороны, лишает коммерческие организации средств для последующего финансирования капитальных ремонтов, модернизаций (реконструкций), а также приобретения новых основных средств или нематериальных активов после ликвидации физически и (или) морально изношенных объектов основных средств и (или) нематериальных активов. Связано это с тем, что ни в одном учетном регулятиве не предложена методика формирования денежных фондов в момент полноценного получения и оплаты выручки от реализации продукции на бухгалтерских счетах. Ведь любой актив, который задействован в производстве, переносит свою стоимость на производимый продукт, чтобы впоследствии эта стоимость была возмещена выручкой. По своей структуре выручка состоит из: величины прибыли, которую в дальнейшем будут распределять собственники; стоимости материалов, за которые следует заплатить поставщику, или приобрести новые; заработной платы, которую следует заплатить рабочим; части стоимости основных средств, нематериальных активов (амортизации), которые были использованы при производстве и реализации продукции. В настоящее время последняя часть выручки в виде денежных средств очень редко аккумулируется менеджментом организации, чтобы через несколько лет их использовать для замены изношенных основных средств, нематериальных активов.

В настоящее время в бухгалтерском учете Республики Беларусь сумма начисленной амортизации по каждому объекту основных средств, нематериальных активов отражается по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» соответственно. В связи с тем, что основные средства занимают главенствующее положение в структуре активов коммерческих организаций, рассмотрим новую методику начисления амортизации именно на примере основных средств.

На конец отчетного периода амортизационные отчисления, начисленные в отчетном периоде, можно разделить на 3 группы:

- 1) возмещенные денежным потоком, которые представляют собой часть выручки от реализации продукции, оплаченную покупателями;
- 2) возмещаемые в последующих кругооборотах активов (амортизация в незавершенном производстве; в себестоимости произведенной, но нереализованной продукции; в себестоимости реализованной, но неоплаченной продукции);
- 3) невозмещаемые денежным потоком и признаваемые в качестве расходов (амортизация основных средств социальной сферы).

Следовательно, накопленная по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» сумма амортизационных отчислений не в полной мере обеспечена денежными средствами. Отсутствие всесторонней информации о сумме возмещенных в выручке амортизационных отчислений приводит к сужению возможности управления инвестиционными ресурсами. В связи с этим, предложим методику начисления амортизации основных средств, которая позволит отражать амортизационные отчисления, обеспеченные денежными средствами, и позволит их накапливать на обновление основных средств.

Данная методика будет основываться на следующих концептуальных положениях:

- единственным источником возмещения амортизационных отчислений является выручка от реализации продукции;
- амортизация – это составляющая себестоимости производимой продукции;
- императивность пересмотра срока полезного использования основных средств при его сокращении или увеличении, чтобы амортизация рассчитывалась ежемесячно на протяжении всего срока эксплуатации основного средства;
- возмещение амортизационных отчислений происходит только после:
  - а) передачи произведенной продукции покупателю;
  - б) получения за нее денежных средств, а не дебиторской задолженности;
  - в) истечения срока права на возврат продукции ее покупателем;

- аккумулярование денежных средств, полученных от покупателей продукции, в размере амортизации, включенной в себестоимость продукции, на специальном депозитном счете. Если организация получает авансовые платежи или денежные средства после передачи продукции покупателю, но за последним сохраняется право на ее возврат, то целесообразно накапливать денежные средства также на специальном депозитном счете, чтобы они не были направлены на иные хозяйственные цели.

Начисление амортизации будет отражаться по методике, которая используется в настоящее время, т.е. по дебету счетов учета затрат и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». При этом на счетах 25, 26, 29, 44 рекомендуем выделять отдельный субсчет, на котором будет отражаться начисленная амортизация. В свою очередь, на счетах 20 и 23 рекомендуем выделять субсчет первого уровня для конкретных видов продукции и второго уровня, на котором будет аккумуляроваться амортизация. В итоге это позволит отследить далее на счетах 43 «Готовая продукция» и 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» сумму амортизации, относящейся к конкретному виду продукции. После того, как за реализованную продукцию будет перечислена соответствующая сумма денежных средств, то рекомендуется направлять их часть в размере амортизации, приходящейся на конкретный вид продукции, на специальный депозитный счет, открываемый в коммерческом банке под определенный процент. В условиях инфляции это позволит сохранять стоимость денег во времени и даст возможность организации в дальнейшем использовать меньше заемных средств на обновление основных средств. Для учета движения данных денежных средств на депозитных счетах необходимо использовать субсчет 55/1/1 «Денежные средства на обновление основных средств». Аналитический учет необходимо вести по каждому основному средству.

Отдельно прокомментируем порядок отражения амортизации по основным средствам общехозяйственного назначения, а также используемых для реализации продукции. В связи с тем, что период начисления амортизации по общехозяйственным затратам и расходам на реализацию не всегда совпадает с периодом, к которому относится момент реализации продукции, предлагается одновременно сумму амортизации по данным основным средствам отражать на забалансовых счетах 012 «Амортизация в общехозяйственных затратах» и 013 «Амортизация в расходах на реализацию». В итоге, по дебету данных счетов в конце месяца будет отражаться сумма начисленной амортизации за месяц, а по кредиту – списание амортизации после реализации продукции покупателями.

Когда организация примет решение обновить определенное основное средство после накопления необходимой суммы на депозитном счете, необходимо будет предоставить в банк технико-экономическое обоснование, в котором будет отражаться причина необходимости замены основного средства. Это позволит использовать накопленные денежные средства лишь по целевому назначению.

Рассмотрим на примере предложенную методику учета амортизации основных средств (станка общепроизводственного назначения и погрузчика). Предположим, организация выпускает 2 вида продукции: А и Б.

За апрель 2021 г.:

- НЗП на начало месяца составило 150 000 руб., в т.ч. по продукции А – 50 000 руб., по продукции Б – 100 000 руб.
- затраты на производство продукции за месяц – 900 000 руб., в т.ч. по продукции А – 300 000 руб., по продукции Б – 600 000 руб.
- НЗП на конец месяца составило – 600 000 руб., в т.ч. по продукции А – 200 000 руб., по продукции Б – 400 000 руб.
- оприходовано готовой продукции – 600 000 руб., в т.ч. продукции А – 200 000 руб., продукции Б – 400 000 руб.
- отгружено готовой продукции – 420 000 руб., в т.ч. продукции А – 140 000 руб., продукции Б – 280 000 руб.
- расходы на реализацию – 150 000 руб.
- амортизация в НЗП на начало месяца составит 15 000 руб., в т.ч. продукции А – 5 000 руб., продукции Б – 10 000 руб.
- амортизация в затратах на производство продукции за месяц – 90 000 руб. в т.ч. в продукции А – 30 000 руб., в продукции Б – 60 000 руб.

- амортизация в НЗП на конец месяца составит 45 000 руб., в т.ч. продукции А – 15 000 руб., продукции Б – 30 000 руб.
  - амортизация в себестоимости произведенной готовой продукции составит 60 000 руб., в т.ч. продукции А – 20 000 руб., продукции Б – 40 000 руб.
  - амортизация в себестоимости отгруженной продукции составит 42 000 руб., в т.ч. продукции А – 14 000 руб., продукции Б – 28 000 руб.
  - амортизация в расходах на реализацию составит 15 000 руб.
- Начисление амортизации отражается следующими записями (таблица 1).

**Таблица 1. – Бухгалтерские записи по начислению амортизации основных средств за апрель, руб.**

Дебет счета	Кредит счета	Сумма	Содержание операции
25/Амортизация ОС	02	90 000	Начислена амортизация в общепроизводственных затратах (станок)
20/А/ Амортизация ОС	25/ Амортизация ОС	30 000	Списана часть амортизации в общепроизводственных затратах на производство продукции А
20/Б/ Амортизация ОС	25/ Амортизация ОС	60 000	Списана часть амортизации в общепроизводственных затратах на производство продукции Б
43/А/ Амортизация ОС	20/А/ Амортизация ОС	20 000	Признана амортизация в составе произведенной продукции А
43/Б/ Амортизация ОС	20/Б/ Амортизация ОС	40 000	Признана амортизация в составе произведенной продукции Б
90/4/А/ Амортизация ОС	43/А/ Амортизация ОС	14 000	Списана амортизация в себестоимости готовой продукции
90/4/Б/ Амортизация ОС	43/Б/ Амортизация ОС	28 000	Списана амортизация в себестоимости готовой продукции
44	02	15 000	Начислена амортизация по погрузчику
013/А	-	5 000	Отражена часть амортизации в расходах на реализацию, отнесенная на продукцию А
013/Б	-	10 000	Отражена часть амортизации в расходах на реализацию, отнесенная на продукцию Б

Отразим данные суммы в ведомостях (таблица 2-3). В отчете данные ведомости представлены в упрощенном виде, а именно, без дат выпуска и реализации продукции.

**Таблица 2. – Ведомость амортизационных отчислений в себестоимости произведенной и отгруженной продукции за апрель (станок), руб.**

Вид продукции	20 «Основное производство»				43 «Готовая продукция»			
	дата	дебет	дата	кредит	дата	дебет	дата	кредит
А	Сальдо на начало месяца	5 000	-	-	Сальдо на начало месяца	10 000	-	-
	Оборот за месяц	30 000	Оборот за месяц	20 000	Оборот за месяц	20 000	Оборот за месяц	14 000
	Сальдо на конец месяца	15 000	-	-	Сальдо на конец месяца	16 000	-	-
Б	Сальдо на начало месяца	10 000	-	-	Сальдо на начало месяца	20 000	-	-
	Оборот за месяц	60 000	Оборот за месяц	40 000	Оборот за месяц	40 000	Оборот за месяц	28 000
	Сальдо на конец месяца	30 000	-	-	Сальдо на конец месяца	32 000	-	-
Итого	Сальдо на начало месяца	15 000	-	-	Сальдо на начало месяца	30 000	-	-
	Оборот за месяц	90 000	Оборот за месяц	60 000	Оборот за месяц	60 000	Оборот за месяц	42 000
	Сальдо на конец месяца	45 000	-	-	Сальдо на конец месяца	48 000	-	-

Далее отразим сумму полученной выручки от реализации и сравним ее с суммами амортизации в себестоимости отгруженной продукции, управленческих расходах и расходах на реализацию в ведомостях (таблица 4-5).

**Таблица 3. – Ведомость амортизационных отчислений в расходах на реализацию (погрузчик), руб.**

Вид продукции	013 «Амортизация в расходах на реализацию»			
	дата	дебет	дата	кредит
А	Сальдо на начало месяца	2 000	-	-
	Оборот за месяц	5 000	Оборот за месяц	5 000
	Сальдо на конец месяца	2 000	-	-
Б	Сальдо на начало месяца	4 000	-	-
	Оборот за месяц	10 000	Оборот за месяц	10 000
	Сальдо на конец месяца	4 000	-	-
Итого	Сальдо на начало месяца	6 000	-	-
	Оборот за месяц	15 000	Оборот за месяц	15 000
	Сальдо на конец месяца	6 000	-	-

**Таблица 4. – Ведомость амортизационных отчислений в себестоимости отгруженной продукции, обеспеченных денежными средствами**

Вид продукции	Выручка				Амортизация в себестоимости	Сумма, перечисленная на депозит
	дата признания	сумма	дата оплаты	сумма		
А	05.04	100 000	-	-	14 000	-
	-	-	15.04	100 000	-	14 000
Б	10.04	200 000	-	-	28 000	-
	-	-	20.04	200 000	-	28 000
Сумма за месяц	-	300 000	-	300 000	42 000	42 000

**Таблица 5. – Ведомость амортизационных отчислений в расходах на реализацию, обеспеченных денежными средствами**

Вид продукции	Выручка				Амортизация в расходах на реализацию	Сумма, перечисленная на депозит
	дата признания	сумма	дата оплаты	сумма		
А	05.04	100 000	-	-	5 000	-
	-	-	15.04	100 000	-	5 000
Б	10.04	200 000	-	-	10 000	-
	-	-	20.04	200 000	-	10 000
Сумма за месяц	-	300 000	-	300 000	15 000	15 000

В нашем примере амортизационные отчисления полностью обеспечены денежными средствами, отразим бухгалтерские записи по формированию депозитного счета в таблице 6.

**Таблица 6. – Формирование депозитного счета на обновление основных средств**

Дебет счета	Кредит счета	Сумма, млн. руб.	Операция
55/1/1 «Денежные средства на обновление основных средств»	51 «Расчетные счета»	57 000	Формирование специального счета на обновление основных средств

**Заключение.** Таким образом, предложенная методика позволит:

- 1) накопить определенную сумму денежных средств и даст возможность предприятию использовать меньше заемных источников на обновление основных средств;
- 2) сохранить в условиях инфляции покупательную способность аккумулированной на специальном депозитном счете суммы амортизационных отчислений;
- 3) не создавать в бухгалтерском учете искусственные источники формирования активов в виде амортизационных фондов. По своей сути данный фонд будет формироваться в виде денежных средств на депозитном счете и отражаться в активе бухгалтерского баланса, о чем и писал А.К. Роцаховский, а не в собственном капитале, что предполагает его «распыление» по всем активам организации. Согласно предложенной методике все возмещенные амортизационные отчисления сконцентрированы только на специальном депозитном счете, средства которого могут быть направлены на восстановление основного средства только в случае его модернизации (реконструкции) или замены на новый аналог;
- 4) на макроуровне улучшится ликвидность коммерческих банков за счет открытых в них депозитных счетов, которые будут носить долгосрочный характер, что, в свою очередь, позволит банкам обеспечить своевременное и полное выполнение своих обязательств перед вкладчиками и кредиторами.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бова, И.А. Бухгалтерский учет амортизации основных средств промышленности: состояние и развитие методик: автореферат дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / И.А. Бова. – Минск, 2015. – 27 с.
2. Коротаев, С.Л. Амортизационные фонды как источник финансирования капитальных вложений: историография, теоретические и практические аспекты // Белор. экон. журнал. – 2016. – № 3. – С. 20–34.
3. Кутер, М.И. Современный взгляд на концепции амортизации // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – № 24. – С. 2–11.
4. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александер [и др.]. – М., Вершина, 2005. – 888 с.
5. Об утверждении инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов : постановление Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 : в ред. пост. Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 6 мая 2014 г. № 35/23/26 // Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/document/?guid=3961&p0=W20921041>. – Дата доступа: 12.01.2022.
6. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению: утв. Приказом М-ва финансов СССР, 1 нояб. 1991 г., № 56: текст по состоянию на 28 января 2022 г. // Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – 2022. –/ [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_136/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_136/) – Дата доступа: 28.01.2022.
7. О неначислении амортизации по основным средствам и нематериальным активам в 2018 и последующих годах Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://pravo.by/document/?guid=12551&p0=C21700802&p1=1>. – Дата доступа: 12.01.2022.
8. Основные средства Республики Беларусь / Офиц. сайт Нац. стат. ком. Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – 2022. – Режим доступа: [https://www.belstat.gov.by/upload-belstat/upload-belstat-excel/Oficial\\_statistika/](https://www.belstat.gov.by/upload-belstat/upload-belstat-excel/Oficial_statistika/)
9. Godovwe/Osnov\_sredstva-2020.xls. – Дата доступа: 29.01. 2022.
10. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука: сборник статей / Я.В. Соколов. – М., ООО «1С-Паблишинг», 2011. – 638 с.
11. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / М.И. Кутер [и др.]; под общ. ред. М.И. Кутера. – Минск: Новое знание, 2016. – 679 с.
12. Шевлюков, А.П. Парадигмы русской модели счетоводства капитального имущества: монография / А.П. Шевлюков. – Гомель: БТЭУ, 2009. – 140 с.
13. Инвестиционный потенциал вуза / И.Е. Рисин // Проблемы региональной экономики (г.Воронеж) 2008, – №25. – С. 108-121.

**METHODS FOR ASSESSING THE INVESTMENT ATTRACTIVENESS OF A UNIVERSITY FOR DIGITAL TRANSFORMATION**

**Zaretski V.O., Ph.D, assistant professor, BSEU**  
**Badial A.S, assistant, BSEU**

***Annotation.** The article studies the current state of accrual of depreciation in the Republic of Belarus, the opinions of domestic and foreign authors. Based on the results of the study, the authors developed a methodology for accounting for depreciation, which is based on the allocation of the amount of depreciation for a specific item of fixed assets from proceeds received from the sale of goods to the checking account and its further preservation in a deposit account.*

***Key words:** fixed assets, revenue, depreciation, costs, cash.*

**УДК 336.146**

**АНАЛИЗ ИСПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТА ГРОДНЕНСКОЙ ОБЛАСТИ ПО РАСХОДАМ ЧЕРЕЗ ОРГАНЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО КАЗНАЧЕЙСТВА**

**Крупенко Ю.В., канд. экон. наук, доцент кафедры финансов и бухгалтерского учета, УО «Гродненский государственный университет им. Я. Купалы»**

**Кукса А.В., м.э.н., заместитель начальника отдела организации исполнения бюджета Главного управления Министерства финансов Республики Беларусь по Гродненской области**

**Михалюк Р.А., студент 4 курса специальности финансы и кредит, УО «Гродненский государственный университет им. Я. Купалы»**

***Аннотация.** В статье проанализированы основные показатели результатов деятельности органов государственного казначейства Гродненской области, сделаны выводы по ним. Изучена структура расходов бюджета Гродненской области по социальным обязательствам за 2019-2021 гг. Рассмотрены составляющие экономической классификации расходов бюджета Гродненской области. Определены задачи бюджетной политики Гродненской области. Для оценки устойчивости бюджета рассчитан коэффициент чистой финансовой*