

Постановление совета Министров Республики Беларусь и Национального банка Республики Беларусь // Юрспектр: Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

9. О введении в действие на территории Республики Беларусь международных стандартов аудиторской деятельности от 25.05.2020 № 308: Постановление совета Министров Республики Беларусь // Юрспектр: Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

10. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

11. Краснов В. Д., Козменкова С.В. Принцип непрерывности деятельности: сущность и экономическая обусловленность // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, № 19. – С. 1147 – 1162.

12. Национальные правила аудиторской деятельности «отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты», от 24.06.2003 № 100: в редакции постановления Минфина от 14.01.2021 № 6// Юрспектр: Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2022.

13. Going concern: вечная жизнь фирмы и ее математическое выражение [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://republic.ru/posts/23232> – Дата доступа: 01.03.2022.

14. Суворова С. П., Парушина Н. В., Галкина Е. В. Международные стандарты аудита: учеб. Пособ. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. – 320 с. (Высшее образование).

15. Ерофеева В. А., Пискунов В. А., Битюкова Т. А. Аудит: учеб. пособие / В. А. Ерофеева, В. А. Пискунов, Т. А. Битюкова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство Юрайт, Высшее образование, — 638 с. — (Основы наук). 2010.

16. Шеремет, А. Д., Суйц, В. П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. И доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 448 с. – (Высшее образование).

17. Международно-правовые санкции [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://ru.wikipedia.org/wiki/Международно-правовые_санкции#cite_note-1 – Дата доступа: 01.03.2022.

THE ESSENCE AND PREREQUISITES FOR THE FORMATION OF THE GOING CONCERN PRINCIPLE IN THE AUDIT OF ACCOUNTING (FINANCIAL) STATEMENTS

Besko A.N., postgraduate student of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Industry, Educational Establishment, Belarus State Economic University

Mahanko L.S., Doctor of Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Industry, Educational Establishment, Belarus State Economic University

Annotation. The article considers the essence and prerequisites for the establishment of business continuity, as well as the factors and aspects that affect the assumption of the principle.

Keywords: business continuity, sanctions, COVID-19, auditing methods, factors, financial indicators.

УДК 657.222

УЧЕТ ОТХОДОВ ПРОИЗВОДСТВА, ОБРАЗУЮЩИХСЯ В ПРОЦЕССЕ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИИ, ЯВЛЯЮЩЕЙСЯ ИХ ПРОИЗВОДИТЕЛЕМ: ДЕЙСТВУЮЩАЯ ПРАКТИКА И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Головач О.В., канд. экон. наук, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье раскрывается методика бухгалтерского учета отходов производства и методика их оперативного экологического учета в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь, выявлены их недостатки в современных условиях имплементации экономики замкнутого цикла и экономики углеродной нейтральности и намечены перспективы развития указанных методик учета отходов производства.

Ключевые слова: отходы, отходы производства, вторичные материальные ресурсы, производитель отходов производства, бухгалтерский учет, бухгалтерский учет отходов производства.

Введение. Образующиеся в Республике Беларусь отходы в зависимости от связи факта их появления с фактом осуществления экономической деятельности подразделяются на отходы производства (образуются в процессе осуществления экономической деятельности) и отходы потребления (образуются в процессе жизнедеятельности человека, не связанной с осуществлением экономической деятельности). Основным объемом отходов в стране составляют именно отходы производства, образующиеся в процессе осуществления юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями экономической деятельности (рисунок 1). Такие субъекты хозяйствования выступают в соответствии с законодательством Республики Беларусь в области обращения с отходами как производители отходов [2]. Реализация предусмотренных Программой

социально-экономического развития Республики Беларусь на 2021-2025 годы, утвержденной Указом Президента Республики Беларусь от 29.07.2021 г. № 292, мер по уменьшению количества образующихся отходов, количества отходов, подлежащих захоронению, и увеличению количества отходов, подлежащих использованию (например, по твердым коммунальным отходам – не менее 64% от объема их образования) [8], невозможна без качественной системы бухгалтерского учета отходов производства, а также оперативного экологического их учета. В статье рассмотрена действующая практика бухгалтерского учета отходов производства и их учета по формам учетной документации в области охраны окружающей среды, определены их недостатки и выработаны рекомендации по их развитию.

Основная часть. Производителем отходов в соответствии с Законом от 20.07.2007 г. № 271-3 «Об обращении с отходами» (далее – Закон № 271-3) является «юридическое лицо, индивидуальный предприниматель и физическое лицо, экономическая деятельность, жизнедеятельность которых приводит к образованию отходов» [2]. Принимая во внимание, что индивидуальные предприниматели и физические лица не ведут бухгалтерский учет по общеустановленной системе, в целях организации бухгалтерского учета отходов производства автором в предыдущих статьях была обоснована необходимость закрепления в законодательстве Республики Беларусь термина «производитель отходов производства» и дано его содержание как «организации, экономическая деятельность которой приводит к образованию отходов производства» [1], акцентируя внимание на том, что только в организациях отдельные виды образующихся отходов производства могут отражаться в бухгалтерском учете. Индивидуальные предприниматели не ведут бухгалтерский учет, соответственно априори не могут отражать образование и движение даже отдельных видов отходов производства в бухгалтерском учете.

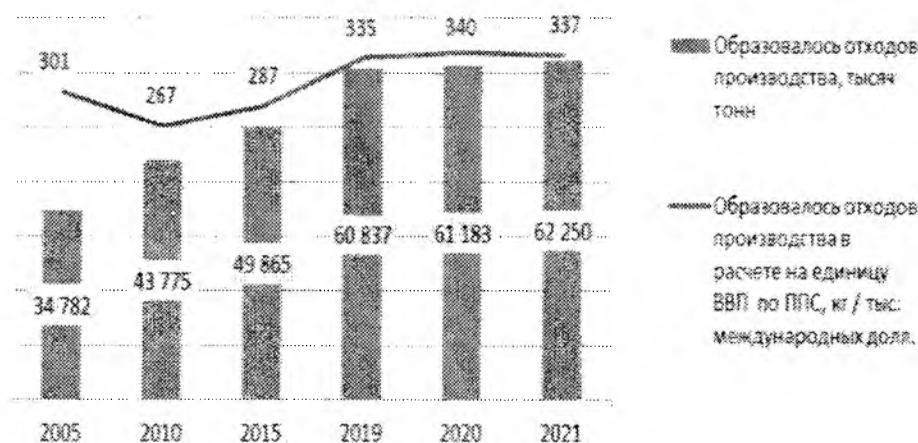


Рисунок 1. – Образование отходов производства в Республике Беларусь [12].

Следовательно, действующий порядок ведения бухгалтерского учета отходов производства изложен на примере организаций.

Итак, любая организация, экономическая деятельность которой приводит к образованию отходов производства, будет являться их производителем. Образовавшиеся отходы производства организация, являющаяся их производителем, может самостоятельно подготавливать и (или) использовать, обезвреживать, захоранивать, постоянно хранить или передавать третьим лицам для осуществления указанных операций по обращению с отходами производства. Кроме образующихся в процессе осуществления экономической деятельности отходов производства организация может получать (принимать) отходы производства от третьих лиц для их подготовки и (или) использования, для обезвреживания, для захоронения или постоянного (долговременного) хранения. В данных случаях организация может выступать одновременно как организация, являющаяся производителем отходов производства, в отношении отходов производства, образовавшихся в нее в процессе осуществления экономической деятельности, и как:

- организация, являющаяся переработчиком отходов производства, – в отношении отходов производства, образовавшихся у нее в процессе осуществления экономической деятельности и

приобретенных за плату или полученных безвозмездно от третьих лиц, подлежащих подготовке и (или) использованию в данной организации;

- организация, осуществляющая обезвреживание отходов производства, – в отношении отходов производства, образовавшихся у нее в процессе осуществления экономической деятельности и полученных от третьих лиц, подлежащих обезвреживанию;

- организация, осуществляющая захоронение отходов производства, – в отношении отходов производства, образовавшихся у нее в процессе осуществления экономической деятельности и полученных от третьих лиц, подлежащих захоронению;

- организация, осуществляющая постоянное хранение отходов производства, – в отношении отходов производства, образовавшихся у нее в процессе осуществления экономической деятельности и полученных от третьих лиц, подлежащих постоянному хранению.

В статье рассматривается действующая в соответствии с законодательством Республики Беларусь практика учета образующихся отходов производства в организации, являющейся производителем отходов производства.

В первую очередь следует отметить, что в каждой организации, являющейся производителем отходов производства, (за исключением микроорганизаций) должна быть разработана и утверждена инструкция по обращению с отходами производства, содержание, порядок разработки и утверждения которой определен постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 22.10.2010 г. № 45 «Об утверждении инструкции о порядке разработки и утверждения Инструкции по обращению с отходами производства» (далее – постановление № 45) [6]. Микроорганизациям право не разрабатывать и не утверждать инструкцию по обращению с отходами производства предоставлено Декретом Президента Республики Беларусь от 23.11.2017 г. № 7 «О развитии предпринимательства» [10].

Разработанная инструкция по обращению с отходами производства утверждается руководителем субъекта хозяйствования, который обеспечивает достоверность сведений, указанных в ней, и их соответствие законодательству [6]. Инструкция по обращению с отходами включает в себя титульный лист, следующие обязательные разделы: «Общие сведения», «Ответственные за организацию обращения с отходами производства», «Образование отходов производства», «Учет отходов производства», «Сбор и хранение отходов производства», «Использование и обезвреживание отходов производства», «Захоронение отходов производства», «Перевозка отходов производства», а также приложения: «Образующиеся отходы производства», «Расчет-обоснование количества отходов производства для временного хранения», «Карта-схема источников образования отходов производства», «Карта-схема хранения отходов производства», если иное не установлено постановлением № 45 [6].

П. 13 Инструкции о порядке разработки и утверждения инструкции по обращению с отходами производства, утвержденной постановлением № 45, определяет, что раздел «Сбор и хранение отходов производства» инструкции по обращению с отходами должен содержать:

- описание системы сбора отходов производства, включая разделение отходов производства по видам, в том числе с учетом агрегатного состояния, степени опасности и класса опасности опасных отходов производства, возможности их использования;

- порядок хранения отходов с учетом требований законодательства, в том числе технических нормативных правовых актов (места временного хранения отходов, объекты хранения отходов, условия хранения отходов);

- перечень отходов производства, подлежащих хранению на объектах хранения отходов [6].

Таким образом, в инструкции по обращению с отходами производства организации обязательно указываются виды образующихся у нее отходов производства, подлежащих хранению на объектах хранения отходов, т.е. подлежащих постоянному (долговременному) хранению.

Пункт 14 Инструкции о порядке разработки и утверждения инструкции по обращению с отходами производства, утвержденной постановлением № 45, устанавливает следующее: раздел «Использование и обезвреживание отходов производства» инструкции по обращению с отходами должен содержать:

- перечень отходов производства, которые направляются на использование, и (или) перечень отходов производства, которые направляются на обезвреживание;

- порядок передачи отходов производства на использование и (или) обезвреживание;

- перечень технических нормативных правовых актов, в соответствии с которыми используются отходы производства [6].

А в пункте 15 Инструкции о порядке разработки и утверждения инструкции по обращению с отходами производства, утвержденной постановлением № 45, определено, что раздел «Захоронение отходов производства» инструкции по обращению с отходами должен содержать перечень отходов производства, подлежащих захоронению [6].

Таким образом, в инструкции по обращению с отходами производства организации в обязательном порядке также перечисляются виды образующихся у нее отходов производства, направляемых на использование и (или) обезвреживание, а также отходов производства, подлежащих захоронению.

Кроме того, в приложении «Образующиеся отходы производства» к инструкции по обращению с отходами указываются:

- наименования и коды образующихся отходов производства в соответствии с общегосударственным классификатором Республики Беларусь ОКРБ 021-2019 «Классификатор отходов, образующихся в Республике Беларусь», утвержденным постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 09.09.2019 г. № 3-Т «Об утверждении, введении в действие Общегосударственного классификатора Республики Беларусь» (далее – постановление № 3-Т);

- степень опасности отходов производства и класс опасности опасных отходов производства в соответствии с общегосударственным классификатором Республики Беларусь ОКРБ 021-2019 «Классификатор отходов, образующихся в Республике Беларусь» ...;

- физическое состояние;

- источники образования отходов производства;

- сведения о необходимости регистрации сделок о передаче опасных отходов на определенный срок (кроме договора перевозки) и сделок об отчуждении опасных отходов другому субъекту хозяйствования ... [5-6].

Помимо указанного в приложении «Образующиеся отходы производства», в случаях, определенных постановлением № 45 и приведенных выше в статье, в инструкции по обращению с отходами дополнительно указывается обращение с отходами после их сбора и временного хранения (использование, обезвреживание, захоронение или хранение) [6].

Новая инструкция по обращению с отходами разрабатывается в случаях:

- 1) изменения основных сведений о субъекте хозяйствования, его реорганизации, изменения места осуществления деятельности, связанной с обращением с отходами производства. В этом случае субъекты хозяйствования разрабатывают новую инструкцию по обращению с отходами и обращаются в соответствующий территориальный орган Минприроды для ее согласования в течение 60 календарных дней со дня возникновения указанных в данном абзаце оснований;

- 2) изменения требований законодательства, регулирующих порядок обращения с отходами. Срок разработки новой инструкции по обращению с отходами в данном случае такой же, как и во втором пункте;

- 3) изменения допустимого количества накопления отходов производства, необходимого для перевозки, и (или) периодичности вывоза отходов производства. При наличии оснований, указанных в данном абзаце, субъекты хозяйствования разрабатывают новую инструкцию по обращению с отходами и обращаются в соответствующий территориальный орган Минприроды для ее согласования до возникновения соответствующих оснований;

- 4) изменения условий и мест хранения отходов производства. Срок разработки новой инструкции по обращению с отходами в данном случае такой же, как и в третьем пункте;

- 5) строительства, реконструкции, расширения, технического перевооружения, модернизации, изменения профиля производства субъекта хозяйствования, повлекшего изменение перечня образующихся видов отходов производства и (или) изменение порядка обращения с ними. Срок разработки новой инструкции по обращению с отходами в данном случае такой же, как и в третьем пункте;

- 6) изменения перечня отходов производства, которые направляются на хранение, использование, обезвреживание и (или) захоронение. Срок разработки новой инструкции по обращению с отходами в данном случае такой же, как и в третьем пункте;

- 7) истечения срока действия согласования инструкции по обращению с отходами. При наличии оснований, указанных в данном абзаце, субъекты хозяйствования разрабатывают новую инструкцию по обращению с отходами и обращаются в соответствующий территориальный орган

Минприроды для ее согласования до возникновения соответствующего основания, но не ранее чем за три месяца до истечения срока действия согласования инструкции по обращению с отходами [6].

Как следует из приведенных норм постановления № 45 обязательным требованием в инструкции по обращению с отходами производства организации, являющейся их производителем, является указание направления обращения с образовавшимися отходами производства после их сбора и временного хранения: использование, обезвреживание, захоронение, хранение (постоянное (долговременное) хранение).

Изложенное позволяет сделать вывод, что разработанная и утвержденная инструкция по обращению с отходами производства организации, являющейся их производителем, позволяет установить все виды образующихся в организации отходов производства, места их образования, а также определить в момент образования отходов производства направление обращения с ними после их сбора и временного хранения.

Рассмотрев содержание инструкции по обращению с отходами производства организации, являющейся их производителем, следует перейти к порядку ведения их бухгалтерского учета.

В настоящее время в бухгалтерском учете организации, являющейся производителем отходов производства, отражаются только те образующиеся отходы производства, которые являются активами с точки зрения Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3) [4].

В статье 1 Закона № 57-3 определено следующее:

«активы – имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод; ...

бухгалтерский учет – система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности; ...» [4].

Конкретных требований по бухгалтерскому учету отходов производства в Законе № 57-3 не содержится. Исходя из вышеперечисленных определений терминов «активы» и «бухгалтерский учет» согласно Закону № 57-3 для того, чтобы образующиеся в процессе осуществления хозяйственной деятельности отходы производства отражались в бухгалтерском учете, от них организация должна предполагать получение экономических выгод, и они должны быть оценены в стоимостном выражении.

Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 г. № 133 (далее – Инструкция № 133), определяет методологические основы и порядок формирования в бухгалтерском учете информации о запасах в коммерческих и некоммерческих организациях ... [7]. В п. 2 главы 1 Инструкции № 133 установлено, что в качестве запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации [7].

В п. 3 главы 1 Инструкции № 133 указано, что к запасам относятся: сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты и комплектующие изделия, горюче-смазочные материалы, запасные части, тара (далее – материалы) ... [7].

Таким образом, в качестве запасов принимаются только те образующиеся в организации отходы производства, которые в настоящее время в соответствии с законодательством включаются в состав обобщенной категории «материалы» и учитываются на счете 10 «Материалы». Это отходы производства, подлежащие передаче на использование в организации, в которой они образовались, и отходы производства, подлежащие реализации для последующего использования третьим лицам. Бухгалтерский учет других групп отходов Инструкцией № 133 не предусмотрен.

В п. 45 главы 3 Инструкции № 133 определено, что фактическая себестоимость материалов, поступивших на склад от бракованных изделий и возвратных отходов производства, от ремонта объектов основных средств, от списания и прочего выбытия основных средств, определяется по чистой стоимости реализации, если такие материалы предназначены для реализации, или по ценам возможного их использования и в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов затрат на производство или финансовых результатов [7]. Из этого следует, как уже

было отмечено ранее, что в настоящее время в законодательстве Республики Беларусь предусмотрен бухгалтерский учет на счете 10 «Материалы» только тех образующихся отходов производства, которые предназначены для реализации третьим лицам и для использования в организации, в которой они образовались.

Таким образом, в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь возвратные отходы производства оцениваются по чистой стоимости реализации, если такие отходы производства предназначены для реализации, или по ценам возможного их использования, если они будут использованы в организации, в которой они образовались.

В п. 107 главы 6 Инструкции № 133 отмечено следующее: «лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, принимаются к бухгалтерскому учету в порядке, установленном законодательством» [7]. Таким образом, к лому и отходам, содержащим драгоценные металлы, применяется особый порядок их бухгалтерского учета.

Кроме того, следует отметить, что в 2021 г. Министерство финансов Республики Беларусь анонсировало проект нового Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы» (далее – проект НСБУиО «Запасы») (вместо Инструкции № 133) и разместило его текст для общественного обсуждения. После некоторых редакций он планируется к утверждению в качестве нормативно-правового акта. Согласно п. 2 главы 1 проекта НСБУиО «Запасы» «запасы – активы, предназначенные для использования (реализации) или используемые (реализуемые) организацией в течение периода не более 12 месяцев или обычного операционного цикла».

Следовательно, если объединить нормы Закона № 57-3 в части определения активов и проекта НСБУиО «Запасы» в части определения запасов основными признаками запасов являются:

1. Запасы возникли в результате совершенных хозяйственных операций;
2. Запасы предназначены для использования (реализации) (т.е. от них предполагается получение экономических выгод);
3. Запасы должны быть использованы (реализованы) в течение периода не более 12 месяцев или обычного операционного цикла (т.е. должны принести экономические выгоды).

Таким образом, исходя из норм проекта НСБУиО «Запасы» в качестве запасов могут быть приняты и учтены на балансовых счетах (в частности счете 10 «Материалы») только те образовавшиеся отходы производства, которые предназначены для использования в организации, в которой они образовались, или для реализации третьим лицам, т.е. способны принести организации, являющейся производителем отходов производства, экономические выгоды.

Инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50, (далее – Постановление № 50) устанавливает единый порядок применения типового плана счетов бухгалтерского учета и отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета для организаций (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, открытого акционерного общества «Банк развития Республики Беларусь», небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций) [3].

В Постановлении № 50 прописана методика бухгалтерского учета материалов на счете 10 «Материалы». Соответственно, Постановление № 50 регламентирует учет образующихся отходов производства, которые в соответствии с законодательством Республики Беларусь учитываются на счете 10 «Материалы», о чем уже было отмечено в статье выше.

В п. 16 главы 3 Постановления № 50 указано, что на субсчете 10-6 «Прочие материалы» учитываются наличие и движение отходов производства, неисправимого брака, материалов, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в организации, изношенных шин и утильной резины и т.п. Отходы производства и вторичные материалы, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 10-3 «Топливо» [3].

Таким образом, если отходы производства предназначены для использования в организации, в которой они образовались, и не используются как твердое топливо или предназначены для реализации третьим лицам, то они подлежат отражению в бухгалтерском учете при их оприходовании на субсчете 10-6 «Прочие материалы». Если отходы производства предназначены для использования в организации, в которой они образовались, и будут использованы как твердое топливо, то они должны учитываться при их оприходовании на субсчете 10-3 «Топливо» (рисунок 2). Образующиеся в организации остатки сырья и материалов, если согласно производственно-технологическому процессу (технологической документации и т.д.) они

используются как материалы и запасные части в последующих технологических стадиях или других производствах, то такие остатки сырья и материалов отходами производства согласно законодательству Республики Беларусь и хозяйственной практике не являются и отражаются при их оприходовании из производства по дебету соответствующих субсчетов счета 10 «Материалы» (10-1 «Сырье и материалы», 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия», 10-5 «Запасные части» и др.).

Отходы производства, образовавшиеся в процессе осуществления экономической деятельности в организации, являющейся их производителем, и не являющиеся активами, в соответствии с законодательством Республики Беларусь в бухгалтерском учете не отражаются. Согласно разработанной автором и изложенной в предыдущих публикациях [1] классификации отходов производства для целей бухгалтерского учета к таким отходам производства в организации, являющейся их производителем, относятся отходы производства, образовавшиеся в ней и относящиеся к следующим группам отходов производства: «отходы производства, подлежащие безвозмездной передаче третьим лицам для последующей подготовки и (или) использования», «отходы производства (в том числе образовавшиеся после подготовки отходов производства, совершенной организацией, в которой они образовались), подлежащие обезвреживанию», «отходы производства (в том числе образовавшиеся после подготовки отходов производства, совершенной организацией, в которой они образовались), подлежащие захоронению» и «отходы производства (в том числе образовавшиеся после подготовки отходов производства, совершенной организацией, в которой они образовались), подлежащие постоянному хранению».



Рисунок 2. – Отражение оприходования образовавшихся отходов производства в бухгалтерском учете организации, являющейся их производителем

Типовые хозяйственные операции по оприходованию отходов производства, образовавшихся в процессе осуществления экономической деятельности в организации, являющейся производителем отходов производства, и представляющих собой активы согласно

требованиям бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь, представлены в таблице 1.

Таким образом, обобщая практику, обусловленную действующим законодательством Республики Беларусь, учета отходов производства, образующихся в процессе осуществления экономической деятельности в организации, являющейся производителем отходов производства, можно сделать следующий вывод. В настоящее время в бухгалтерском учете большинства организаций, являющихся производителем отходов производства, отражаются только образующиеся в процессе осуществления хозяйственной деятельности отходы производства, являющиеся активами с точки зрения действующего законодательства в области бухгалтерского учета. В соответствии с разработанной автором классификацией [1], о чем уже было отмечено ранее, к таким отходам производства относятся отходы, включаемые в выделенные классификационные группы: «Отходы производства (в том числе образовавшиеся после подготовки отходов производства, совершенной организацией, в которой они образовались), подлежащие использованию в организации, в которой они образовались» и «Отходы производства, подлежащие реализации третьим лицам для последующей подготовки и (или) использования».

Таблица 1. – Бухгалтерские записи по отражению оприходования образовавшихся отходов производства

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражается сдача отходов производства на склад из:		
цехов основного производства, образовавшихся при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг	10.6	20
цехов вспомогательных производств, образовавшихся при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг	10.6	23
цехов основного и вспомогательных производств, образовавшихся при выполнении общепроизводственных работ	10.6	25
подразделений заводоуправления (офиса)	10.6	26
цехов основного и вспомогательных производств, образовавшихся при исправлении брака	10.6	28
обслуживающих производств и хозяйств	10.6	29
цехов основного и вспомогательных производств, образовавшихся в процессе подготовки и освоения производства	10.6	97

Остальные группы отходов производства («Отходы производства, подлежащие безвозмездной передаче третьим лицам для последующей подготовки и (или) использования», «Отходы производства (в том числе образовавшиеся после подготовки отходов производства, совершенной организацией, в которой они образовались), подлежащие обезвреживанию», «Отходы производства (в том числе образовавшиеся после подготовки отходов производства, совершенной организацией, в которой они образовались), подлежащие захоронению», «Отходы производства (в том числе образовавшиеся после подготовки отходов производства, совершенной организацией, в которой они образовались), подлежащие постоянному хранению» [1]) в большинстве организаций, являющихся производителем отходов производства, в бухгалтерском учете не отражаются, так как не отвечают критериям признания их в качестве активов, а учитываются в обязательном порядке в соответствии с природоохранным законодательством в учете отходов производства по формам учетной документации в области охраны окружающей среды.

Учет отходов производства по формам учетной документации в области охраны окружающей среды в организациях осуществляется на основе норм ТКП 17.02-12-2014 (02120) «Охрана окружающей среды и природопользование. Порядок ведения учета в области охраны окружающей среды и заполнения форм учетной документации в области охраны окружающей среды», утвержденного постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 03.03.2014 г. № 2-Т (далее – ТКП 17.02-12-2014 (02120)) [11]. ТКП 17.02-12-2014 (02120) определяет порядок ведения юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями при осуществлении хозяйственной и иной деятельности учета используемых природных ресурсов, выбросов и сбросов загрязняющих веществ в окружающую среду, отходов, иных видов воздействия на окружающую среду и заполнения форм учетной документации в области охраны окружающей среды [11]. В отношении отходов производства для их оперативного экологического учета ТКП 17.02-12-2014 (02120) предусматривает следующие формы учетной

документации в области охраны окружающей среды: книгу учета отходов по форме ПОД-9 (далее – книга ПОД-9) и книгу общего учета отходов по форме ПОД-10 (далее – книга ПОД-10) [11].

Книга ПОД-9 применяется для ведения учета отходов в местах их образования (поступления), т.е. должна вестись в организации, являющейся производителем отходов производства. Для организаций, не представляющих статистическую отчетность об обращении с отходами производства, учет может вестись по иным формам, принятым в организации с учетом требований ТКП 17.02-12-2014 (02120) [11]. Организация учета отходов осуществляется исходя из фактического объема отходов, определяемого путем взвешивания, замера, расчетными методами по мере заполнения тары для сбора отходов производства либо иными способами, установленными в инструкции по обращению с отходами производства организации, разрабатываемой согласно постановлению № 45 [6, 11].

Для каждого наименования отхода отводится отдельный лист, а при необходимости заводится отдельная книга ПОД-9. Наименование, код, степень опасности или класс опасности опасных отходов приводятся в соответствии с постановлением 3-Т и также постановлением № 41/108/65 [5, 11].

Как следует из содержания книги ПОД-9 и порядка ее заполнения книгу ПОД-9 ведут в структурных подразделениях организации, являющейся производителем отходов производства, для оперативного экологического учета отходов производства, образующихся в процессе осуществления экономической деятельности, а также отходов производства, полученных от третьих лиц (юридических и физических лиц).

Книга ПОД-10 используется для ведения учета образования отходов в организации, поступления отходов от других организаций, физических лиц и (или) передачи отходов другим организациям. Записи в книгу ПОД-10 вносятся на основании книги ПОД-9, а при ее отсутствии – на основании данных бухгалтерского учета, договоров на передачу отходов сторонним организациям, актов выполненных работ, сопроводительных паспортов перевозки отходов производства и иных документов, свидетельствующих об образовании, использовании, обезвреживании, хранении, захоронении отходов, и производится в порядке, установленном инструкцией по обращению с отходами производства организации, разрабатываемой в соответствии с постановлением № 45, но не реже одного раза в месяц [6, 11]. Итак, книга ПОД-10 ведется в целом по организации, обобщая информацию из книг ПОД-9, открываемых в каждом подразделении организации, в которых образуются отходы производства и (или) осуществляются операции с ними.

Заключение. Обзор действующего законодательства Республики Беларусь в области учета отходов производства и практики их учета позволяет резюмировать, что методики бухгалтерского учета отходов производства в организации, являющейся их производителем, в определенной степени регламентированы законодательством Республики Беларусь в отношении отходов производства, являющихся активами с точки зрения бухгалтерского учета. При этом нет различий в методиках учета образовавшихся отходов производства, являющихся активами, от методик отражения других запасов (в частности, материалов), а также с точки зрения их видов и направлений обращения с ними после сбора и временного хранения. Образующиеся отходы производства, которые с точки зрения бухгалтерского учета не являются активами, в бухгалтерском учете организации, являющейся их производителем, в настоящее время согласно законодательству Республики Беларусь не отражаются. Это не позволяет организовать качественный учет отходов производства с позиции аккумулирования информации:

- об отходах производства, являющихся вторичными материальными ресурсами в соответствии с законодательством в области обращения с отходами. С позиции бухгалтерского учета такие отходы производства являются активами и отражаются как один из видов материалов на счете 10 «Материалы». При этом при их отпуске в производство в организации, в которой они образовались, или третьим лицам на большинстве предприятий теряется информация о том, что это вторичные материальные ресурсы. Соответственно, не создаются учетно-аналитические условия для расчета степени готовности продукции из вторичных материальных ресурсов, особенно технически и технологически сложной продукции, которая является ключевым показателем рециклинга и, как следствие, для создания национальной системы прослеживаемости движения вторичных материальных ресурсов, сырья, материалов, комплектующих, продукции и т.д., изготовленных с использованием вторичных материальных ресурсов;

- об отходах производства, не являющихся вторичными материальными ресурсами в соответствии с законодательством в области обращения с отходами и не отражаемыми в системе

бухгалтерского учета, так как они не являются активами. Однако в отношении отходов производства, подлежащих обезвреживанию, захоронению и постоянному (долговременному) хранению, также необходима информация, как и по отходам производства, являющимся активами, которую целесообразно генерировать в единой учетно-аналитической информационной среде. Это обусловлено тем, что, во-первых, в течение их временного хранения может появиться возможность их использования, и, во-вторых, данные отходы производства принимают участие в расчете углеродного следа предприятия как производственного комплекса и производимой им продукции (вырабатываемой энергии, выполняемых работ, оказываемых услуг). В настоящее время методики расчета углеродного следа субъектов хозяйствования как производственных комплексов и выпускаемой ими продукции (энергии, работ, услуг) в Республике Беларусь на разработаны. Все виды образующихся в организациях отходов производства оставляют углеродный след, который будет учитываться при расчете совокупного углеродного следа организации и производимой продукции (энергии, работ, услуг). При этом отходы производства, не являющиеся вторичными материальными ресурсами в соответствии с природоохранным законодательством и, соответственно, активами согласно законодательству по бухгалтерскому учету, оставляют больший углеродный след, чем отходы производства, выступающие как вторичные материальные ресурсы (подлежащие использованию отходы производства).

В рамках поставленных задач по снижению объемов образования и захоронения отходов производства, по внедрению ресурсосберегающих и безотходных производств в Беларуси в соответствии с Указом № 292, развития информационного общества, электронного государства и цифровой экономики, что соответствует приоритетным направлениям научной, научно-технической и инновационной деятельности на 2021-2025 годы, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 07.05.2020 г. № 156 [8-9], необходимо создать единую информационную среду (массив данных) обо всех видах образующихся и обращающихся в Республике Беларусь отходах производства, которая может быть легко реализована в современной системе бухгалтерского учета. Указанная информационная среда (массив данных) станет основой для создания в Республике Беларусь принципиально новой для страны национальной системы прослеживаемости движения всех видов отходов производства, вторичных материальных ресурсов, сырья, материалов, комплектующих, продукции и т.д., изготовленных с использованием вторичных материальных ресурсов, а также системы прослеживаемости о накоплении и движении углеродного следа, оставляемого белорусскими субъектами хозяйствования и производимой ими продукции (вырабатываемой энергии, выполняемых работ, оказываемых услуг).

Имплементация в Беларуси отмеченных систем прослеживаемости и соответствующих авторских методик учета отходов производства, обеспечивающих функционирование рассматриваемых систем прослеживаемости, которые будут являться предметом отдельных статей:

- во-первых, обеспечит усиление контроля за образованием, сбором, движением отходов производства, предупреждением несанкционированного перевода отходов производства из одной группы в другую, а также отходов производства в отходы потребления, в организации, являющейся производителем отходов производства, так как в книги учета отходов согласно природоохранного законодательства (книги ПОД-9, ПОД-10) могут вноситься непрослеживаемые изменения, которые возможно будет отследить в рамках предлагаемых систем и разработанных для организации их функционирования методик учета отходов производства, что позволит получить социально-экономический и экологический эффект для минимизации потенциальной опасности причинения вреда окружающей среде, здоровью граждан, имуществу вследствие вредного воздействия отходов производства;

- во-вторых, позволит разработать и внедрить методики оценки и учета экологически безопасной (перерабатываемой) продукции, методики расчета степени возможной переработки продукции в конце ее жизненного цикла, методики определения степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов и методики учета данной продукции, методики расчета и учета углеродного следа.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Головач, О.В. Развитие классификации отходов производства для целей бухгалтерского учета как основополагающего условия формирования в Республике Беларусь экономики замкнутого цикла / О.В. Головач // Бухгалтерский учет и анализ. – 2022. – № 2. – С. 30-38.
2. Об обращении с отходами: Закон Республики Беларусь от 20.07.2007 г. № 271-3 // ilex.by. – Дата доступа: 14.09.2022.

3. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 // *ilex.by*. – Дата доступа: 14.09.2022.
4. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 г. № 57-3 // *ilex.by*. – Дата доступа: 14.09.2022.
5. Об утверждении, введении в действие общегосударственного классификатора Республики Беларусь: постановление Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 09.09.2019 г. № 3-Т // *ilex.by*. – Дата доступа: 14.09.2022.
6. Об утверждении инструкции о порядке разработки и утверждения Инструкции по обращению с отходами производства: постановление Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 22.10.2010 г. № 45 // *ilex.by*. – Дата доступа: 14.09.2022.
7. Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов и их отдельных структурных элементов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 12.11.2010 г. № 133 // *ilex.by*. – Дата доступа: 14.09.2022.
8. Об утверждении Программы социально-экономического развития Республики Беларусь на 2021-2025 годы: Указ Президента Республики Беларусь от 29.07.2021 г. № 292 // *ilex.by*. – Дата доступа: 14.09.2022.
9. О приоритетных направлениях научной, научно-технической и инновационной деятельности на 2021–2025 годы: Указ Президента Республики Беларусь от 07.05.2020 г. № 156 // *ilex.by*. – Дата доступа: 14.09.2022.
10. О развитии предпринимательства: Декрет Президента Республики Беларусь от 23.11.2017 г. № 7 // *ilex.by*. – Дата доступа: 14.09.2022.
11. ТКП 17.02-12-2014 (02120) «Охрана окружающей среды и природопользование. Порядок ведения учета в области охраны окружающей среды и заполнения форм учетной документации в области охраны окружающей среды»: утв. постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 03.03.2014 г. № 2-Т // *ilex.by*. – Дата доступа: 14.09.2022.
12. <https://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/makroekonomika-i-okruzhayushchaya-sreda/okruzhayuschaya-sreda/sovместnaya-sistema-ekologicheskoi-informatsii2/i-othody/i-1-obrazovanie-othodov/>.

PRODUCTION WASTE ACCOUNTING GENERATED IN THE PROCESS OF ECONOMIC ACTIVITY IN THE ORGANIZATION THAT IS THEIR MANUFACTURER: CURRENT PRACTICE AND DEVELOPMENT PROSPECTS

Golovach O.V., PhD, Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Industry of the Belarusian State Economic University

Annotation. The article reveals the methodology of production waste accounting and the methodology of their operational environmental accounting in accordance with the current legislation of the Republic of Belarus, identifies their shortcomings in the current conditions of implementation of the circular economy and the economy of carbon neutrality, and outlines the prospects for the development of these methods of production waste accounting.

Keywords: waste, production waste, secondary material resources, producer of production waste, accounting, accounting of production waste.

УДК 657

ОБЯЗАТЕЛЬНЫЙ АУДИТ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Бунь А.В., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»

Аннотация. Исследуются некоторые аспекты обязательного аудита в Республике Беларусь. В материале обозначены проблемы и предложены пути их решения в отношении аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ключевые слова: аудит, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, обязательный аудит, инициативный аудит, бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Введение. В различных странах аудит, как отрасль экономики, формировался и развивался с учетом национальных особенностей и передового зарубежного опыта. Республика Беларусь не стала в этом ряду исключением. За это время выработались определенные подходы и наметились определенные тенденции в области обязательного аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Следует отметить, что в отечественной научной среде авторами С.Л. Коротаев, В.Н. Лемеш, Е.П. Глинник и др. уделялось и продолжает уделяться значительное внимание вопросам организации и проведения обязательного аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. В настоящее время обязательный аудит является одним из важнейших инструментов обеспечения экономической безопасности нашей страны. Расширению возможностей обязательного аудита способствовало принятие: