

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ОСНОВА ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ РЕЦИКЛИНГА

ОЛЬГА ГОЛОВАЧ,
заведующий кафедрой БГЭУ,
кандидат экономических наук

Зеленая тематика в деятельности предприятий по всему миру приобретает все большую актуальность. Для производственных организаций тренд в первую очередь выражается в активном использовании в своей деятельности вторичных материальных ресурсов (ВМР). Иное дело, что методика их учета до конца не разработана. Это создает определенные сложности при практической реализации заявленных принципов.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

Ключевой составляющей экономики замкнутого цикла являются процессы рециклинга. Последний сегодня учеными и практиками считается одним из самых легко реализуемых и эффективных методов уменьшения

количества отходов, направляемых на захоронение (в том числе несанкционированное), позволяющим остановить загрязнение планеты и изменение климата.

Кроме того, в условиях зависимости экономики Беларуси от импорта материально-сырьевых ресурсов, введенных санкций

внедрение экономики замкнутого цикла и процессов рециклинга приобретает особую актуальность, поскольку оно предполагает максимальное вовлечение образующихся отходов в повторный хозяйственный оборот. Данное решение среди прочего позволяет сократить затраты на импорт.

Аннотация. На основе обобщения недостатков применяемой в практике хозяйствования организаций Республики Беларусь методики бухгалтерского учета движения материалов и аккумуляции материальных затрат, не позволяющей создать информационное обеспечение процессов рециклинга и определить ключевые показатели экологичности производимой продукции, разработана авторская методика бухгалтерского учета поступления и использования материалов в производстве и формирования материальных затрат, обеспечивающая отдельный учет первичных и вторичных материальных ресурсов и аккумуляцию их стоимости в себестоимости производимой продукции, предоставляющая данные для расчета степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов и других показателей рециклинга.

Annotation. Based on the generalization of the shortcomings of the accounting method of the materials movement and the accumulation of material costs used in the practice of organizations of the Republic of Belarus, which do not allow creating information support for recycling processes and determining key indicators of the environmental friendliness of manufactured products, an author's accounting method of the receipt and use of materials in production and the formation of material costs has been developed, which ensures separate accounting of primary and secondary material resources and the accumulation of their value in the cost of manufactured products, providing data for calculating the degree of manufacture of products from secondary material resources and other indicators of recycling.

Чем больше ВМР будет использовано в экономике, тем меньше ей потребуется нового сырья.

Важнейшее значение при внедрении процессов **рециклинга** имеет их **учетно-аналитическое обеспечение**, которое в настоящее время на большинстве промышленных организаций Беларуси **отсутствует** [1–4].

Как следствие, в системе учета не генерируются данные для того, чтобы определить степень использования ВМР, особенно при выпуске технически и технологически сложной продукции; производители не аккумулируют и не используют информацию о том, что товары выпущены полностью или частично из вторичных материальных ресурсов [1–4].

Лишь некоторые организации РБ указывают на самой продукции, ее упаковке, в сопроводительной документации (этикетках, паспортах и т.д.), что она изготовлена из ВМР. В основном речь идет о компаниях, у которых все основное сырье является вторичными материальными ресурсами и производящих технологически простые товары. При этом информация для расчета степени задействования в производстве ВМР у них формируется не в системе учета, а ее источником, как правило, выступает техдокументация.

Однако **при выпуске более сложной продукции** указанные **расчеты становятся трудоемкими** и не всегда возможными, так как:

- во-первых, очень часто отсутствуют сведения о том, что

сырье, материалы, полуфабрикаты, покупные комплектующие изделия и т.д., используемые в процессе производства, являются полностью или частично ВМР;

- во-вторых, даже при наличии таких данных они теряются при отпуске материалов в производство, так как в соответствии с действующей практикой калькуляции затрат в разрезе статей и других признаков информация о вторичном использовании материальных ресурсов не накапливается;

- в-третьих, отсутствуют унифицированные методики расчета степени использования ВМР, которые могут быть применены как для простой, так и для сложной продукции, организаций различных отраслей и видов экономической деятельности.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ

Для решения перечисленных затруднений автором разработаны новации в бухгалтерском учете движения первичных и вторичных материальных ресурсов и калькулировании их стоимости в себестоимости произведенной продукции, позволяющие без генерирования дополнительной информации определить степень изготовления продукции из ВМР, которые включают следующие основные элементы (методики):

- 1) отражение поступления материалов в организацию, являющихся вторичными или первичными ресурсами;

- 2) отражение отпуска материалов в производство и аккумуля-

рование материальных затрат, сформированных за счет стоимости вторичных и первичных материальных ресурсов, в себестоимости произведенной продукции;

- 3) расчет степени изготовления продукции из ВМР.

В бухгалтерском учете организации, использующей рециклинг, должны аккумулировать сведения о том, что определенный вид материалов является ВМР.

Соответственно, к **счету 10 «Материалы» автор рекомендует ввести следующий аналитический признак (субконто): «Принадлежность к вторичным материальным ресурсам».**

Справочник, позволяющий собрать информацию о материалах по введенному признаку, будет содержать два счета аналитического учета (группы материалов):

- материалы, являющиеся вторичными материальными ресурсами, или ВМР;

- материалы, не являющиеся ВМР, или первичные материальные ресурсы.

Пунктом 16 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета определено, что аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам их хранения, отдельным наименованиям и материально ответственными лицам [5]. В практической деятельности все три указанных признака широко применяются.

Таким образом, вместе с обобщенным и предложенным ав-

тором признаком организации аналитического учета по синтетическому счету 10 «Материалы» последний будет иметь четыре аналитических особенности группировки на нем учетных сведений: по местам хранения, в разрезе материально ответственных лиц, по принадлежности к ВМП, в разрезе отдельных наименований. Автор не устанавливает тут четкую иерархическую соподчиненность открытых к каждому из них аналитических счетов к счету 10 «Материалы» и не указывает строгого порядка. При необходимости организации могут самостоятельно решить этот вопрос.

Предложенная методика создаст требуемый массив данных, чтобы впоследствии при отпуске вторичных материальных ресурсов в производство сгенерировать в учете информацию о том, что определенная продукция изготовлена полностью или частично из ВМП.

Далее нужно сохранить ее при отпуске ВМП в производство и формировании материальных затрат. Для указанных целей автор рекомендует **ввести аналитический признак группировки материальных затрат «Формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов».**

Суть идеи – разделить на две группы материальные затраты организации, сформированные за счет стоимости потребленных соответственно вторичных и первичных материальных ресурсов.

Отметим, что пунктом 25 приказа Минпрома от 5 июня 2015

года № 273 «Об утверждении Методических рекомендаций по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях системы Министерства промышленности Республики Беларусь» группировка затрат ведется по калькуляционным статьям [6]. Из предложенного данным документом перечня к формирующим материальные затраты относятся:

1) одноэлементные калькуляционные статьи (в полном объеме включаемые в материальные затраты);

2) комплексные (в составе которых лишь часть затрат относится к материальным).

Аналитический признак группировки материальных затрат «Формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов» автор рекомендует вводить только для следующих одноэлементных калькуляционных статей, на которые отнесена стоимость материальных ресурсов, непосредственно связанных с производством продукции, образующих ее физический состав:

- сырье и материалы;
- покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера;
- возвратные отходы (вычитаются);
- топливо и энергия на технологические цели.

Организация аналитического учета затрат на производство в современных условиях хозяй-

ствования с применением программных продуктов возможна по различным объектам учета затрат (которые становятся в методике бухгалтерского учета аналитическими признаками). Однако нельзя установить четкую иерархию их соподчиненности.

В настоящее время целесообразно использовать максимально широкую номенклатуру аналитических счетов к счетам учета затрат на производство. Иерархию аналитических счетов выбирает организация и фиксирует в положении об учетной политике для целей ведения как бухгалтерского управленческого, так и бухгалтерского финансового учета [7, с. 82; 8–12].

Для выполнения предлагаемой методикой ее основной функции – аккумуляции информации для расчета степени изготовления продукции из ВМП – необходимо, чтобы признак группировки затрат «Формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов» был введен к соответствующим указанным выше калькуляционным статьям, при этом не имеет значения, аналитическими счетами какого уровня в конкретной организации будут являться группы затрат, выделенные согласно данному аналитическому признаку.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ

Разработанная методика учета прямых переменных материальных затрат на производство продукции позволяет легко и без дополнительной учетной группировки и выборки данных

сгенерировать в системе бухгалтерского учета информацию о материальных затратах, сформированных за счет стоимости потребленных соответственно вторичных и первичных материальных ресурсов. На ее основании уже становится возможным определить степень изготовления продукции из ВМР.

Впервые для Беларуси предложен порядок распознавания степени изготовления продукции из

ВМР. Соответствующие расчеты производятся на основе соотношения стоимостной величины материальных затрат на конкретный вид продукции.

Разработанная методика учета ВМР в организации, использующей их в процессе производства, представляет собой учетно-аналитическое обеспечение рекомендуемой к внедрению в РБ принципиально новой для страны национальной системы про-

слеживаемости движения вторичных материальных ресурсов и материалов, комплектующих, продукции и т.д., изготовленных с использованием ВМР. Совместно они образуют информационную логику имплементации в РБ экономики замкнутого цикла, что предусмотрено Программой социально-экономического развития Беларуси на 2021–2025 годы, утвержденной Указом Главы государства от 29 июля 2021 года № 292.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Головач, О. В. Перспективы развития учета в условиях экономики замкнутого цикла / Д. А. Панков, О. В. Головач // *Бухгалтерский учет и анализ*. – 2021. – № 10. – С. 17–25.
2. Головач, О. В. Учет отходов производства, образующихся в процессе осуществления экономической деятельности в организации, являющейся их производителем: действующая практика и перспективы развития / О. В. Головач // *Бухгалтерский учет и анализ*. – 2022. – № 10. – С. 26–36.
3. Головач, О. В. Учет рециклинга материальных ресурсов как условие формирования экономики замкнутого цикла / О. В. Головач // *Трансформация системы учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения в условиях цифровизации экономики: материалы национальной (всероссийской) науч.-практ. и метод. конф., Воронеж, 1 февраля 2022 г. / ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ. – Воронеж, 2022. – С. 30–34.*
4. Головач, О. В. Развитие учетно-аналитического обеспечения экономики замкнутого цикла в контексте роста значимости для Республики Беларусь и Российской Федерации импортозамещения, ресурсосбережения и выхода на новые экспортные рынки / Д. А. Панков, О. В. Головач // *Экономическое развитие России: точка баланса в мировой экосистеме и инфраструктура будущего: материалы Международной науч.-практ. конф., Краснодар, 17–20 мая 2022 г. / Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Кубанский государственный университет; ред. И. В. Шевченко. – Краснодар, 2022. – Т. 3. – С. 204–211.*
5. О типовом плане счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50: с изм. и доп. от 28 дек. 2022 г. № 64 // *Официальный сайт Министерства финансов Респ. Беларусь. – Режим доступа: https://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_290611_50.pdf. – Дата доступа: 22.07.2023.*
6. Методические рекомендации по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях Министерства промышленности Республики Беларусь [Электронный ресурс]: приказ Министерства промышленности Респ. Беларусь, 5 июня 2015 г., № 273 // ЭТАЛОН-ONLINE. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Дата доступа: 22.07.2023.
7. *Бухгалтерский управленческий учет в промышленности: учебное пособие / О. В. Головач [и др.]; под общ. ред. О. В. Головач. – Минск: Высшая школа, 2023. – 268 с.*
8. Сушко, О. А. Теоретические основы бухгалтерского учета рециклинга промышленных отходов в контексте зеленой экономики / О. А. Сушко // *Бухгалтерский учет и анализ*. – 2019. – № 5. – С. 96–103.
9. Сушко, О. А. Учет промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики: проблемы и пути решения / О. А. Сушко // *Бухгалтерский учет и анализ*. – 2019. – № 9. – С. 22–25.
10. Брыкин, С. Н. Информационная система государственного учета и контроля радиоактивных веществ и отходов / С. Н. Брыкин [и др.] // *Прикладная информатика*. – 2013. – № 3. – С. 42–46.
11. Галиулин, В. О. Рециклинг как ключевой элемент современной системы использования вторичных материальных ресурсов / В. О. Галиулин // *Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов*. – 2012. – № 4. – С. 74–76.
12. Саушева, О. С. Мониторинг эффективности рециклинга: задачи и организация / О. С. Саушева // *Научный журнал НИУ ИТМО. Серия: Экономика и экологический менеджмент*. – 2017. – № 4. – С. 102–109.