

В заключении отметим, что приведенные выше выводы и заключения являются исключительно мнением автора и могут не учитывать те аспекты или особенности планируемой сделки, которые не оговорены или неоднозначно оговорены в исходных данных по рассмотренной ситуации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Кодекс Респ. Беларусь, 29.12.2009, № 71-3.
2. Об иностранной безвозмездной помощи : Декрет Президента Респ. Беларусь, 25.05.2020, № 3.
3. Гражданский кодекс : Кодекс Респ. Беларусь, 07.12.1998, № 218-3.
4. Положение о порядке поступления в Республику Беларусь иностранной безвозмездной помощи, ее регистрации, взимания платы за ее регистрацию, учета такой помощи и ее использования : утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь и Управления делами Президента Респ., 27.08.2020, № 502/4.
5. Об установлении форм документов : постановление Управления делами Президента Респ. Беларусь, 12.08.2020, № 3.

ABOUT SOME ASPECTS RECEIPT, USE AND TAXATION PRIVATE INSTITUTION OF FOREIGN GRATUITOUS AID

Korotaev S.L., partner of JSC «AuditConsult», Doctor of Economics, Professor

Annotation. The article examines the topical issues of receiving and using foreign gratuitous aid by a private institution, as well as the specifics of its taxation in relation to a specific practical situation when the aid received was directed to the construction of a social purpose facility.

Key words: foreign gratuitous aid, private institution, property of the institution, registration and use of gratuitous aid, taxation of aid, exemption from taxation.

УДК 657.222

РАЗВИТИЕ МЕТОДИК БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕРИАЛОВ В ПРОИЗВОДСТВЕ И ФОРМИРОВАНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ КАК ОСНОВЫ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРОЦЕССОВ РЕЦИКЛИНГА

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

Аннотация. В статье раскрыты недостатки применяемой в практике хозяйствования организаций Республики Беларусь методики бухгалтерского учета поступления и использования материалов в производстве, не позволяющие создать информационное обеспечение процессов рециклинга и определения ключевых показателей экологичности производимой продукции. Целью исследования является разработка методики учета использования материалов и формирования материальных затрат, устраняющей указанные проблемные вопросы. Предложена авторская методика бухгалтерского учета движения и использования материалов в производстве и формирования материальных затрат, обеспечивающая раздельный учет первичных и вторичных материальных ресурсов, и аккумуляирования их стоимости в себестоимости производимой продукции, предоставляющая данные для расчета степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов и других показателей рециклинга.

Ключевые слова: рециклинг, отходы производства, вторичные материальные ресурсы, первичные материальные ресурсы, производство продукции, переработка отходов, бухгалтерский учет, материальные затраты, экологичность продукции.

Введение. Ключевой составляющей экономики замкнутого цикла являются процессы рециклинга. Последний сегодня учеными и практиками считается одним из самых легкорезализуемых и эффективных методов уменьшения количества отходов, направляемых как на санкционированное, так и на несанкционированное захоронение, позволяющим остановить загрязнение планеты и изменение климата. Кроме того в условиях зависимости экономики Республики Беларусь от импорта материально-сырьевых ресурсов, введенных санкций внедрение экономики замкнутого цикла и процессов рециклинга как ее ключевой составляющей приобретает особую актуальность, так как рециклинг предполагает максимальное вовлечение образующихся отходов производства, отходов потребления и отходов упаковки, подлежащих использованию

(переработке) и, соответственно, являющихся вторичными материальными ресурсами, в хозяйственный оборот. Чем больше вторичных материальных ресурсов будет использовано в экономике, тем меньше ей требуется новых ресурсов (сырья), в том числе импортируемых.

Важнейшее значение при внедрении в организациях процессов рециклинга имеет их учетно-аналитическое обеспечение, которое в настоящее время на большинстве промышленных организаций Республики Беларусь отсутствует, что было неоднократно отмечено в предыдущих публикациях автора [1-4]. Как следствие, в системе учета не генерируются данные для того, чтобы определить степень изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов, особенно технологически и технологически сложной продукции; производители продукции не аккумулируют и не используют информацию о том, что определенная продукция изготовлена полностью или частично из вторичных материальных ресурсов [1-4].

Лишь некоторые организации Республики Беларусь указывают на самой продукции, ее упаковке, в сопроводительной документации на продукцию (этикетках, паспортах и т.д.), что продукция изготовлена из вторичных материальных ресурсов. В основном это организации, у которых все основное сырье является вторичными материальными ресурсами и которые производят технологически простую продукцию. В качестве примера можно привести производителей упаковки и упаковочных материалов, бумажной продукции. И информация для расчета степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов указанных организаций формируется не в системе учета, а ее источником, как правило, выступает технологическая документация. Следует отметить, что в таких производствах с достаточно простым технологическим процессом, узкой номенклатурой исходного сырья, с большой долей применения вторичных материальных ресурсов, данные расчеты по определению степени изготовления продукции (полиэтиленовых пакетов, пластиковых контейнеров, картона, бумаги, упаковки, одноразовой пластиковой и бумажной посуды и т.д.) из вторичных материальных ресурсов возможно и достаточно просто произвести на основании информации, содержащейся в технологической документации.

Однако, при производстве более сложной продукции (продукции металлургии, машиностроения, приборостроения, строительных материалов, мебели, легкой промышленности и т.д.) указанные расчеты становятся более трудоемкими и не всегда возможными, так как:

- во-первых, очень часто отсутствует информация о том, что сырье, материалы, полуфабрикаты, покупные комплектующие изделия и т.д., используемые в процессе производства продукции, изготовлены полностью или частично из вторичных материальных ресурсов;

- во-вторых, даже при наличии такой информации она теряется при отпуске материалов в производство, так как в соответствии с действующей практикой аккумулирования материальных затрат в разрезе калькуляционных статей и других признаков информация о вторичном использовании материальных ресурсов не накапливается;

- в-третьих, отсутствуют унифицированные методики расчета степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов, которые могут быть применены как для простой, так и для сложной, продукции организаций различных отраслей и видов экономической деятельности.

Основная часть. Для решения перечисленных проблем автором разработана методика бухгалтерского учета движения первичных и вторичных материальных ресурсов и калькулирования их стоимости в себестоимости произведенной продукции, позволяющая без генерирования дополнительной информации определить степень изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов, которая включает следующие основные элементы:

- 1) методику отражения поступления материалов в организацию, являющих соответственно вторичными или первичными материальными ресурсами;

- 2) методику отражения отпуска материалов, являющихся соответственно вторичными или первичными материальными ресурсами, в производство и аккумулирования материальных затрат, сформированных за счет стоимости потребленных соответственно вторичных и первичных материальных ресурсов, в себестоимости произведенной продукции;

- 3) методику расчета степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов.

В предыдущих публикациях автора было резюмировано, что в соответствии с законодательством Республики Беларусь отходы производства, подлежащие использованию, являются вторичными материальными ресурсами и, таким образом, ключевым объектом учета

процессов рециклинга в организации, использующей вторичные материальные ресурсы в производстве [5]. Следовательно, в бухгалтерском учете организации, использующей рециклинг, должна аккумулироваться информация о том, что определенный вид материалов является вторичными материальными ресурсами.

Соответственно, к счету 10 «Материалы» автор рекомендует ввести следующий аналитический признак (субконто): «Принадлежность к вторичным материальным ресурсам». Справочник, позволяющий аккумулировать информацию о материалах по введенному аналитическому признаку, будет содержать два счета (группы) аналитического учета:

- материалы, являющиеся вторичными материальными ресурсами, или вторичные материальные ресурсы;
- материалы, не являющиеся вторичными материальными ресурсами, или первичные материальные ресурсы.

Введение указанного аналитического признака и детализирующих его счетов аналитического учета позволит разделить все материалы организации на две большие вышеприведенные группы – являющиеся и не являющиеся вторичными материальными ресурсами.

Типовым планом счетов бухгалтерского учета к счету 10 «Материалы» выделены 12 субсчетов (далее – Инструкция № 50) [6]. В предпоследнем абзаце п. 16 Инструкции № 50 указано, что «аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов, отдельным их наименованиям и материально ответственными лицами» [6]. В практической деятельности все три аналитических признака, предусмотренных Инструкцией № 50, широко используются.

Таким образом, вместе с обоснованным и предложенным автором признаком организации аналитического учета по синтетическому счету 10 «Материалы» последний будет иметь четыре аналитических признака группировки на нем учетной информации: по местам хранения материалов, в разрезе материально ответственных лиц, по принадлежности к вторичным материальным ресурсам, в разрезе отдельных наименований материалов (рисунок 1). Современные программные продукты по автоматизации бухгалтерского учета (например, «1С: Предприятие» и др.) предоставляют возможность организовать аналитический учет в разрезе множества необходимых для пользователей признаков по каждому синтетическому счету, позволяя создавать соответствующие справочники аналитических счетов (объектов) по каждому аналитическому признаку без назначения четкой иерархии соподчиненности аналитических признаков между собой (аналитические счета 3-го, 4-го и т.д. порядка). При обработке соответствующего первичного учетного документа, оформляющего хозяйственную операцию, затрагивающую показатели определенного синтетического счета, программный продукт предложит выбрать необходимый аналитический счет из каждого справочника, представляющего собой аналитический признак группировки данных по синтетическому счету и привязанного к нему. И далее современные программные продукты позволяют формировать различные отчеты (регистры бухгалтерского учета) с разной степенью детализации и иерархией представления аналитических признаков. Сказанным обусловлено то, что в настоящее время архитектура автоматизированного бухгалтерского учета предполагает, что нет четкой структуры соподчиненности аналитических признаков и выделенных к ним аналитических счетов, выражающейся в том, что выделенные к определенному признаку аналитические счета – это аналитические счета 3-го порядка, выделенные к другому аналитическому признаку – аналитические счета 4-го порядка и т.д. Каждая группа аналитических счетов, выделенных к соответствующему аналитическому признаку, может менять порядковый номер соподчиненности и выступать как аналитические счета 3-го, 4-го и т.д. порядка в зависимости от выбранных настроек (выбранной соподчиненности аналитических признаков) при формировании определенного отчета (регистра бухгалтерского учета). На основе изложенного, автор не устанавливает четкую иерархическую соподчиненность аналитических признаков и открытых к каждому из них аналитических счетов к счету 10 «Материалы» и жестко не назначает их аналитическими счетами 3-го, 4-го и т.д. порядка. При необходимости организации, использующие данную методику, могут самостоятельно назначить четко установленную иерархию соподчиненности аналитических признаков между собой.

При использовании рассматриваемого аналитического признака «Принадлежность к вторичным материальным ресурсам» к счету 10 «Материалы» на последнем при всех вариантах поступления вторичных материальных ресурсов будет накапливаться информация о том, что определенные материалы являются вторичными материальными ресурсами. В таблице 1

представлено формирование информации о приобретенных материалах в разрезе их принадлежности к первичным или вторичным материальным ресурсам согласно введенному автором аналитическому признаку и рекомендуемому строению счета 10 «Материалы».

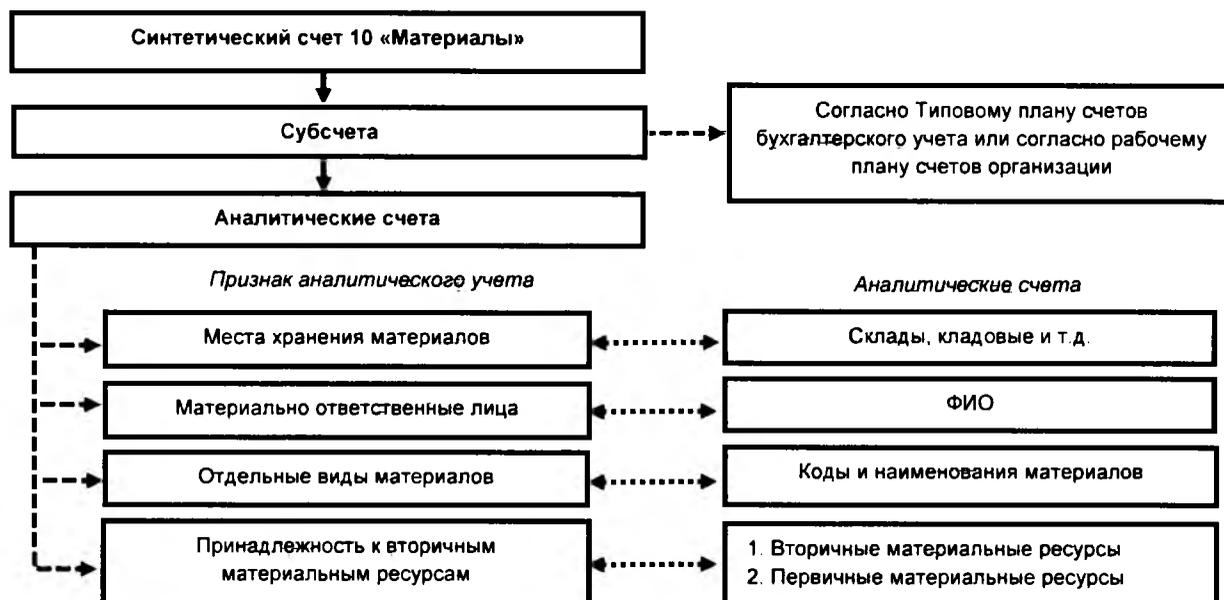


Рисунок 1. – Рекомендуемое строение счета 10 «Материалы» с выделенными аналитическими признаками и аналитическими счетами для организации, использующей вторичные материальные ресурсы

Источник: разработано автором.

Таблица 1. – Отражение поступления материалов в организацию, являющихся вторичными или первичными материальными ресурсами, по разработанной методике с использованием синтетических и аналитических счетов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов					
	Дебет					Кредит
	Синтетический счет	Субсчет	Аналитический счет			
1-го порядка (выбирается по усмотрению организации)			2-го порядка (принадлежность к вторичным материальным ресурсам)	3-го порядка		
Отражается поступление в организацию материалов:						
являющихся вторичными материальными ресурсами	10	10-1, 10-2, 10-3 и т.д. в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета	места хранения материалов; материально ответственные лица	вторичные материальные ресурсы	отдельные виды (наименования) материалов	60, 71, 90-7, 91-1 и др.
не являющихся вторичными материальными ресурсами	10	10-1, 10-2, 10-3 и т.д. в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета	места хранения материалов; материально ответственные лица	первичные материальные ресурсы	отдельные виды (наименования) материалов	60, 71, 90-7, 91-1 и др.

Источник: разработано автором.

Таким образом, разработанная методика отражения поступления материалов в организацию, являющих соответственно вторичными или первичными материальными ресурсами, создаст необходимый 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 вторичных материальных ресурсов, так как, как уже было

отмечено в начале статьи, в настоящее время такая информация в системе бухгалтерского учета в большинстве организаций Республики Беларусь не формируется.

Далее необходимо сохранить указанную информацию при отпуске вторичных материальных ресурсов в производство и формировании материальных затрат. Для этих целей автор рекомендует использовать следующую методику отражения отпуска материалов, являющихся соответственно вторичными или первичными материальными ресурсами, в производство. К калькуляционным статьям, формирующим материальные затраты промышленных организаций, необходимо ввести аналитический признак группировки материальных затрат «Формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов». Он будет в определенной мере тождественен по содержанию выделенному аналитическому признаку «Принадлежность к вторичным материальным ресурсам» к счету 10 «Материалы», однако в отличие от последнего его назначение – разделить на две группы (являющиеся и не являющиеся вторичными материальными ресурсами) не материалы, находящиеся на складе организации, а ее материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных соответственно вторичных и первичных материальных ресурсов. Справочник, позволяющий аккумулировать информацию о материальных затратах по введенному рассматриваемому аналитическому признаку, будет содержать два счета (группы) аналитического учета:

- материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных вторичных материальных ресурсов;
- материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных первичных материальных ресурсов.

Введение указанного аналитического признака и детализирующих его счетов аналитического учета позволит разделить все материальные затраты организации на две большие вышеприведенные группы – сформированные и не сформированные за счет стоимости потребленных вторичных материальных ресурсов.

Приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 5 июня 2015 г. № 273 «Об утверждении Методических рекомендаций по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях системы Министерства промышленности Республики Беларусь» (пункт 25) рекомендуется группировка затрат по калькуляционным статьям (далее – приказ № 273). В пункте 25 приказа № 273 также определено, что перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), а также порядок оценки остатков незавершенного производства, определяются с учетом характера и структуры производства в учетной политике организации [7].

Таким образом, субъекты хозяйствования самостоятельно выбирают номенклатуру статей калькуляции, основываясь на осуществляемых ими видах экономической деятельности, отраслевой принадлежности, масштабах бизнеса, особенностях технологического процесса, организационной структуры, организации учета затрат и других факторах. Выбранный перечень статей калькуляции используется для составления плановых, нормативных и отчетных калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), а также применяется в качестве аналитических счетов к счетам учета затрат на производство 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» [8, с. 30].

Из рекомендуемого к применению промышленными организациями приказом № 273 перечня калькуляционных статей нижеперечисленные статьи относятся к формирующим материальные затраты:

1) одноэлементные калькуляционные статьи, в полном объеме включаемые в материальные затраты организации:

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

2) комплексные калькуляционные статьи, в составе которых лишь часть затрат относится к материальным:

- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;

- общехозяйственные расходы;
- коммерческие расходы.

Израсходованные в процессе производственно-хозяйственной деятельности материальные ресурсы, формирующие материальные затраты, входящие в состав приведенных во втором пункте комплексных калькуляционных статей, не входят непосредственно в состав изготовленной продукции. Данные материальные ресурсы израсходованы:

- на освоение и подготовку производств новых видов продукции и новых технологических процессов (затраты на подготовку и освоение производства);
- на содержание и эксплуатацию оборудования цехов или других производственных структурных подразделений, на организацию, обслуживание и управление цехами или другими производственными структурными подразделениями (общепроизводственные затраты);
- на обслуживание, организацию производства и управление организацией в целом (общехозяйственные затраты);
- при отгрузке и реализации уже полностью готовой продукции покупателям (расходы на реализацию).

Аналогичным образом такая одноэлементная калькуляционная статья как «Износ инструментов и приспособлений целевого назначения» хоть и формирует прямые материальные затраты, однако также не содержит стоимости израсходованных материальных ресурсов, входящих непосредственно в состав изготовленной продукции и образующих ее физический состав.

Часть материальных затрат по статье «Износ инструментов и приспособлений целевого назначения» может быть сформирована за счет стоимости вторичных материальных ресурсов, если определенные инструменты или приспособления целевого назначения изготовлены с применением вторичных материальных ресурсов и использующая их организация имеет соответствующую информацию, однако данные инструменты и приспособления целевого назначения не образуют физический состав готовой продукции и, следовательно, не корректно использовать их стоимость при расчете степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов.

Соответственно, стоимость израсходованных материальных ресурсов, отнесенная на рассмотренную одноэлементную статью «Износ инструментов и приспособлений целевого назначения» и все перечисленные ранее комплексные калькуляционные статьи, не будут участвовать в расчете степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов. В связи с чем, к данным статьям автор допускает возможность не введения выше предложенного аналитического признака группировки материальных затрат «Формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов».

Однако, руководствуясь профессиональным суждением управленческого персонала организации и к прямой калькуляционной статье «Износ инструментов и приспособлений целевого назначения» и ко всем приведенным ранее комплексным калькуляционным статьям может быть введен выделенный аналитический признак группировки затрат «Формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов», если организации для целей управления и формирования каких-либо других экологических показателей нужна информация об израсходованных вторичных материальных ресурсах в целом по организации (на освоение, организацию, обслуживание и управление структурными подразделениями, организацией в целом и т.д.).

Таким образом, 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, и уменьшающей ее статьи «Возвратные отходы (вычитаются)»:

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

Аналогичным образом, как это было обосновано для счета 10 «Материалы», при организации аналитического учета затрат на производство в современных условиях хозяйствования с применением программных продуктов возможна организация учета затрат по различным объектам

учета затрат (которые становятся в методике бухгалтерского учета аналитическими признаками), при этом невозможно установить четкую иерархию соподчиненности объектов учета затрат.

В условиях расширения информационных функций бухгалтерского финансового и управленческого учетов в качестве объекта учета затрат может выступать любой аналитический объект, на который могут быть отнесены затраты согласно первичной учетной документации. При этом одни и те же затраты могут одновременно относиться на разные объекты учета затрат на производство, образуя иерархию аналитических признаков группировки затрат на производство и аккумулируя учетную информацию о произведенных затратах в различных классификационных аспектах [8, с. 80].

Таким образом, состав, содержание и укрупненность объектов учета затрат и, соответственно, аналитических признаков (счетов) группировки затрат на производство определяются особенностями технологического процесса, масштабами и организацией производства, качеством постановки бухгалтерского учета и уровнем его автоматизации, и другими критериями [8, с. 81].

Следовательно, в зависимости от конкретных условий производства объектами учета затрат могут выступать: виды продукции (изделий), работ, услуг; части изделий (этапы работ); группы однородных изделий; полуфабрикаты собственного производства; группы унифицированных деталей; машинокомплекты; заказы; производство в целом; центр ответственности; часть производства с точки зрения организационной структуры предприятия (цех, участок, отдел, бригада и т.п.); часть производства с точки зрения технологической структуры предприятия ... и другие объекты аналитического учета исходя из задач конкретной промышленной организации [8, с. 81].

Выбранные в зависимости от информационных потребностей пользователей на предприятии объекты учета затрат в практике учета образуют систему аналитических счетов к соответствующим счетам учета затрат на производство. И не имеет значения, будут ли это признаки аналитической группировки затрат на производство в единой системе бухгалтерского учета (что характерно для отечественной практики) или в системе бухгалтерского управленческого учета [8, с. 81].

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

Таким образом, при отпуске материальных ресурсов в производство, непосредственно используемых при изготовлении продукции и образующих ее физический состав, на основании соответствующих первичных учетных документов (лимитно-заборных карт, требований на отпуск материалов, маршрутных листов, раскройных карт, актов на списание материалов и др.) алгоритм формирования материальных затрат с учетом введенного автором дополнительного аналитического признака группировки затрат «Формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов» на счетах бухгалтерского учета будет выглядеть следующим образом, как представлено в таблице 2 на примере счета 20 «Основное производство». В таблице 2 приведена одна из возможных иерархий группировки аналитических признаков на счете 20 «Основное производство». Как было отмечено при рассмотрении строения счета 10 «Материалы», при необходимости организации, использующие данную методику, могут самостоятельно назначить четко установленную иерархию соподчиненности аналитических признаков между собой. Для обеспечения выполнения предлагаемой методикой ее основной функции – аккумуляции информации для расчета степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов – 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:

- материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных вторичных материальных ресурсов;
- материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных первичных материальных ресурсов.

Таблица 2. – Отражение отпуска материальных ресурсов в производство, непосредственно используемых при изготовлении продукции и образующих ее физический состав, и формирования прямых материальных затрат по разработанной методике с использованием синтетических и аналитических счетов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов									
	Дебет					Кредит				
	Синтетический счет	Субсчет (выбирается по усмотрению организации)	Аналитический счет			Синтетический счет	Субсчет	Аналитический счет		
			1-го порядка (статья калькуляции)	2-го порядка (формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов)	3-го порядка и т.д. (выбирается по усмотрению организации)			1-го порядка (выбирается по усмотрению организации)	2-го порядка (принадлежность к вторичным материальным ресурсам)	3-го порядка
Отражается отпуск материалов, являющихся вторичными материальными ресурсами, на производство продукции в основное производство организации	20	структурное подразделение; заказ; передел; вид продукции и др.	сырье и материалы; покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера; топливо и энергия на технологические цели	материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных вторичных материальных ресурсов	структурное подразделение (если не выбрано в качестве субсчета); вид продукции (если не выбрано в качестве субсчета); экономический элемент затрат; затраты по нормам и отклонения от них и др.	10	10-1, 10-2, 10-3 и т.д. в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтер. учета	места хранения материалов; материально ответственные лица	вторичные материальные ресурсы	Отдельные виды (наименования) материалов
Отражается отпуск материалов, не являющихся вторичными материальными ресурсами, на производство продукции в основное производство организации	20	структурное подразделение; заказ; передел; вид продукции и др.	сырье и материалы; покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера; топливо и энергия на технологические цели	материальные затраты, сформированные за счет стоимости первичных материальных ресурсов	структурное подразделение (если не выбрано в качестве субсчета); вид продукции (если не выбрано в качестве субсчета); экономический элемент затрат; затраты по нормам и отклонения от них и др.	10	10-1, 10-2, 10-3 и т.д. в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтер. учета	места хранения материалов; материально ответственные лица	первичные материальные ресурсы	отдельные виды (наименования) материалов

Источник: разработано автором

Таким образом, как это наглядно видно из таблиц 2 и 3, разработанная методика учета прямых переменных материальных затрат на производство продукции позволяет легко без дополнительной учетной группировки и выборки данных сгенерировать в системе бухгалтерского учета затрат на производство продукции 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 вторичных материальных ресурсов.

Автором впервые для Республики Беларусь разработана методика определения степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов, основанная на авторской методике аккумулирования учетной информации о материальных затратах, сформированных за счет стоимости, потребленных вторичных материальных ресурсов, изложенной в данной статье. Содержание методики определения степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов будет раскрыто в отдельных последующих публикациях автора.

В таблице 3 показано отражение в учете оприходования отходов производства, образовавшихся соответственно при обработке вторичных и первичных материальных ресурсов, по предлагаемой методике также на примере счета 20 «Основное производство». В ней приведена одна из возможных иерархий группировки аналитических признаков на счетах 10 «Материалы» и 20 «Основное производство».

Таблица 3. – Отражение оприходования отходов производства, образовавшихся соответственно при обработке вторичных и первичных материальных ресурсов, по разработанной методике с использованием синтетических и аналитических счетов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов									
	Дебет					Кредит				
	Синтетический счет	Субсчет	Аналитический счет			Синтетический счет	Субсчет (выбирается по усмотрению организации)	Аналитический счет		
			1-го порядка (выбирается по усмотрению организации)	2-го порядка (принадлежность к вторичным материальным ресурсам)	3-го порядка			1-го порядка (статья калькуляции)	2-го порядка (формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов)	3-го порядка и т.д. (выбирается по усмотрению организации)
Отражается оприходование отходов производства, образовавшихся в основном производстве при обработке материалов, являющихся вторичными материальными ресурсами	10	10-6	места хранения материалов; материально ответственные лица	вторичные материальные ресурсы	отдельные виды (наименования) материалов	20	структурное подразделение; заказ; передел; вид продукции и др.	возвратные отходы (вычитаются)	материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных вторичных материальных ресурсов	структурное подразделение (если не выбрано в качестве субсчета); вид продукции (если не выбрано в качестве субсчета); экономический элемент затрат; затраты по нормам и отклонения от них и др.
Отражается оприходование отходов производства, образовавшихся в основном производстве при обработке материалов, не являющихся вторичными материальными ресурсами	10	10-6	места хранения материалов; материально ответственные лица	вторичные материальные ресурсы	Отдельные виды (наименования) материалов	20	Структурное подразделение; заказ; передел; вид продукции и др.	возвратные отходы (вычитаются)	материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных первичных материальных ресурсов	структурное подразделение (если не выбрано в качестве субсчета); вид продукции (если не выбрано в качестве субсчета); экономический элемент затрат; затраты по нормам и отклонения от них и др.

Источник: разработано автором

Далее рассмотрим на числовом примере аккумуляцию прямых переменных материальных затрат на производство продукции по разработанной методике. Для иллюстрации содержания методики в данной статье взяты два вида продукции и одна калькуляционная статья «Сырье и материалы». В условиях автоматизации бухгалтерского учета методика возможна к применению к неограниченному количеству видов продукции и ко всем вышеперечисленным статьям калькуляции, к которым автор рекомендовал открывать аналитический признак группировки материальных затрат «Формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов». По данным первичных учетных документов в течение отчетного месяца были отпущены в основное производство на изготовление продукции следующие материалы (таблица 4).

Таблица 4. – Виды и стоимость материалов, отпущенных в основное производство на изготовление продукции

Группа израсходованных материалов	Стоимость, руб.	
	Изделие МС20	Изделие МС26
1. Сырье и материалы, в том числе:	1 613 643,02	840 337,95
1.1. являющиеся вторичными материальными ресурсами	876 698,36	478 122,35
1.2. являющиеся первичными материальными ресурсами	736 944,66	362 215,60

Источник: разработано автором

Соответственно, на основе разработанной системы аналитических счетов к синтетическим счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», выделенных аналитического признака группировки материалов «Принадлежность к вторичным материальным ресурсам» и аналитического признака группировки затрат «Формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов», а также предложенной возможной корреспонденции счетов по отражению отпуска материальных ресурсов в производство, непосредственно используемых при изготовлении продукции и образующих ее физический состав, и формирования прямых материальных затрат по

разработанной методике с использованием синтетических и аналитических счетов (таблица 2), отпуск указанных в таблице 4 материалов в производство по примеру будет отражен следующими бухгалтерскими записями (таблица 5).

Таблица 5. – Бухгалтерские записи, отражающие отпуск материальных ресурсов в производство и формирование прямых материальных затрат по разработанной методике с использованием синтетических и аналитических счетов по числовым данным примера

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов										Сумма, руб.
	Дебет					Кредит					
	Синтетический счет	Субсчет (изделие)	Аналитический счет			Синтетический счет	Субсчет	Аналитический счет			
			1-го порядка (статья калькуляции)	2-го порядка (формирование материальных затрат за счет использования в производстве вторичных материальных ресурсов)	3-го порядка и т.д. (выбирается по усмотрению организации)			1-го порядка (принадлежность к вторичным материальным ресурсам)	2-го порядка (выбирается по усмотрению организации)	3-го порядка	
1. Отражается отпуск сырья и материалов, являющихся вторичными материальными ресурсами, на производство:											
1.1. Изделие МС20	20	изделие МС20	сырье и материалы	материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных вторичных материальных ресурсов	структурное подразделение; экономический элемент затрат; затраты по нормам и отклонения от них и др.	10	10-1	вторичные материальные ресурсы	места хранения материалов; материально ответственные лица	Отдельные виды (наименования) материалов	876 698,36
1.2. Изделие МС26	20	изделие МС26	сырье и материалы	материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных вторичных материальных ресурсов	структурное подразделение; экономический элемент затрат; затраты по нормам и отклонения от них и др.	10	10-1	вторичные материальные ресурсы	места хранения материалов; материально ответственные лица	Отдельные виды (наименования) материалов	478 122,35
2. Отражается отпуск сырья и материалов, не являющихся вторичными материальными ресурсами, на производство продукции:											
2.1. Изделие МС20	20	изделие МС20	сырье и материалы	материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных первичных материальных ресурсов	структурное подразделение; экономический элемент затрат; затраты по нормам и отклонения от них и др.	10	10-1	первичные материальные ресурсы	места хранения материалов; материально ответственные лица	Отдельные виды (наименования) материалов	736 944,66
2.2. Изделие МС26	20	изделие МС26	сырье и материалы	материальные затраты, сформированные за счет стоимости потребленных первичных материальных ресурсов	структурное подразделение; экономический элемент затрат; затраты по нормам и отклонения от них и др.	10	10-1	первичные материальные ресурсы	места хранения материалов; материально ответственные лица	Отдельные виды (наименования) материалов	362 215,60

Источник: разработано автором

Заключение. Таким образом, разработанная стандартизированная и возможная к применению в различных отраслях промышленности методика учета вторичных материальных ресурсов включает следующие основные элементы, которые по своему экономическому и учетно-аналитическому содержанию являются отдельными самостоятельными методиками:

- методику отражения в учете поступления материалов, позволяющую аккумулировать раздельную информацию о материалах, являющихся вторичными материальными ресурсами, и материалах, являющихся первичными материальными ресурсами, (методика изложена в данной статье) с целью создания условий для рециклинга, для усиления контроля за движением отходов производства, подлежащих использованию, и сырья и материалов, изготовленных с использованием вторичных материальных ресурсов, соблюдением направлений обращения с отходами производства согласно природоохранному законодательству и предупреждением несанкционированных операций с ними, в том числе захоронения отходов производства, подлежащих переработке;

- методику учета отпуска материалов и аккумулирования прямых переменных материальных затрат на производство продукции, которая генерирует информацию о прямых переменных

материальных затратах на производство продукции, сформированных за счет стоимости, потребленных вторичных материальных ресурсов, и о прямых переменных материальных затратах на производство продукции, сформированных за счет стоимости, потребленных первичных материальных ресурсов (методика изложена в данной статье). Указанная информация является основной для расчета степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов – основного критерия экологичности промышленной продукции;

- унифицированную методику расчета степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов, применение которой возможно во всех отраслях промышленности (содержание методики будет являться предметом отдельной статьи). Возможность расчета степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов и использование данного показателя в рекламной компании, в сопроводительной документации на продукцию, при сертификации продукции и т.д. позволит повысить рейтинг белорусской продукции и эффективность маркетинговых стратегий по ее продвижению, обеспечит выход на новые экспортные рынки и устойчивое положение на традиционных рынках по экологическому критерию, снизит углеродный след продукции, способствуя тем самым росту конкурентоспособности белорусской промышленной продукции на мировом и отечественном рынках.

Разработанная методика учета вторичных материальных ресурсов в организации, использующей их в процессе производства, представляет собой учетно-аналитическое обеспечение рекомендуемой к внедрению в Республике Беларусь принципиально новой для Беларуси национальной системы прослеживаемости движения вторичных материальных ресурсов и материалов, комплектующих, продукции и т.д., изготовленных с использованием вторичных материальных ресурсов. И в свою очередь разработанная методика учета вторичных материальных ресурсов и рекомендуемая к внедрению национальная система прослеживаемости движения вторичных материальных ресурсов и материалов, комплектующих, продукции и т.д., изготовленных с использованием вторичных материальных ресурсов, образуют учетно-аналитическое обеспечение и информационную логику имплементации в Республике Беларусь экономики замкнутого цикла, что предусмотрено программой социально-экономического развития Республики Беларусь на 2021-2025 годы, утвержденной Указом Президента Республики Беларусь от 29 июля 2021 г. № 292 [9].

В современных условиях развития электронного документооборота, информационных технологий, учетного программного обеспечения вполне возможно организовать в рамках общей системы бухгалтерского учета материалов его дополнительную функцию – генерирование информации о движении материалов, являющихся вторичными материальными ресурсами, начиная от их поступления в организацию на входе и заканчивая их использованием в экономической деятельности на выходе с акцентом на статус данных материалов с точки зрения их эколого-экономической интерпретации, в том числе для калькулирования материальных затрат в себестоимости продукции и расчета степени изготовления продукции из вторичных материальных ресурсов. Разработанная и изложенная в статье авторская методика бухгалтерского учета материалов, являющихся вторичными материальными ресурсами согласно их эколого-экономическому содержанию, обеспечивает реализацию указанной дополнительной подфункции информационной функции учета как основы расчета ключевых показателей экологичности производимой белорусскими промышленными организациями продукции. Дополнительно устраняется дублирование учетных работ, осуществляемых в бухгалтерском и оперативном экологическом учете, обеспечивается их взаимосвязь.

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) научно-практической и методической конференции (1 февраля 2022 г.). – Воронеж: ФГБОУ ВО Воронежский ГАУ, 2022. – 300 с. – 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 научно-практической конференции / под редакцией профессора И.В. Шевченко; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Кубанский государственный университет. – Краснодар: Кубанский гос. ун-т, 2022. – Т. 3. – 263 с. – С. 204–211.

5. 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.

6. 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: 17.07.2023.

7. 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: 17.07.2023.

8. Бухгалтерский управленческий учет в промышленности: учебное пособие / О.В. Головач [и др.]; под общ. ред. О.В. Головач. – Минск: Высшая школа, 2023. – 268 с.

9. Об утверждении Программы социально-экономического развития Республики Беларусь на 2021-2025 годы [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 29 июля 2021 г., № 292 // Официальный сайт Президента Респ. Беларусь. – Режим доступа: <https://president.gov.by/ru/documents/ukaz-no-292-ot-29-iyulya-2021-g>. – Дата доступа: 17.07.2023.

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING METHODS OF THE MATERIALS USE IN PRODUCTION AND FORMATION OF MATERIAL COSTS AS THE BASIS OF INFORMATION SUPPORT OF RECYCLING PROCESSES

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

Annotation. *The article reveals the shortcomings of the accounting method of the materials receipt and use in production, used in the practice of organizations of the Republic of Belarus, which don't allow creating information support for recycling processes and determining key indicators of environmental friendliness of manufactured products. The aim of the study is to develop an accounting methodology of the materials use and of the formation of material costs, which eliminates these problematic issues. An author's accounting method of the materials movement and use in production and of the formation of material costs is proposed, which provides separate accounting for primary and secondary material resources and accumulates their value in the cost of manufactured products, providing data for calculating the degree of products manufacture from secondary material resources and other recycling indicators.*

Keywords: *recycling, production waste, secondary material resources, primary material resources, production, waste processing, accounting, material costs, environmental friendliness of products.*

УДК 311.311, 339.92

СОЦИАЛЬНОЕ РАЗВИТИЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ СКВОЗЬ ПРИЗМУ ЦЕЛЕЙ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

Кулак А.Г., канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры статистики, УО «БГЭУ»

Аннотация. *Сформулированные в рамках Повестки-2030 Цели устойчивого развития (ЦУР) охватывают все ключевые компоненты устойчивого развития: экономический, социальный, экологический. Особое место среди ЦУР занимают цели, посвященные социальному развитию. Социальная составляющая устойчивого развития предполагает равноправие людей, максимум возможностей для обеспечения им достойного и качественного уровня жизни, гармоничного развития и самореализации, содействие безопасной жизнедеятельности и уверенности в будущем. В статье произведен анализ содержания и задач, конкретизирующих ЦУР, которые имеют социальную направленность. Изучена степень их решения в Республике Беларусь с помощью Национальной платформы по представлению отчетности по ЦУР. Исследована динамика отдельных индикаторов, входящих в национальный перечень показателей ЦУР.*

Ключевые слова: *устойчивое развитие, Цели устойчивого развития, индикаторы устойчивого развития, Повестка-2030, социальное развитие, человеческий ресурс.*

Введение. Важность соблюдения баланса между решением социально-экономических проблем и сохранением окружающей среды, удовлетворением ключевых жизненных потребностей современных поколений и обеспечением таких же возможностей для будущих жителей, выбор пути, который подразумевает управляемое, сбалансированное функционирование экономики, общества и природы были обоснованы еще в 1992 г. на Конференции ООН по окружающей среде и развитию