

ОТЗЫВ

научного руководителя на диссертационную работу
и рукопись автореферата Сушко Ольги Александровны на тему
«Бухгалтерский учет и анализ промышленных отходов в контексте принципов
«зеленой» экономики (на примере нефтехимических предприятий)»

Научная оценка диссертации.

Образование больших объемов отходов производства при низкой степени их вторичного использования и высокотехнологичной переработки оценивается в Республике Беларусь как внутренний источник угроз национальной безопасности в экологической сфере. Согласно Национальному плану действий по развитию «зеленой» экономики в Республике Беларусь на 2021-2025 гг., утв. Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 10.12.2021 № 710, принцип управления отходами как ресурсами, в условиях развития «зеленой» экономики, предполагает принятие управленческих решений с учетом необходимости предотвращения (минимизации) образования отходов и создания условий для максимального вовлечения их в хозяйственный оборот с целью замещения первичных (природных) ресурсов, развития промышленного симбиоза.

Вместе с тем в настоящее время отсутствует целостная система бухгалтерского учета промышленных отходов, которая позволила бы отражать промышленные отходы в учете и отчетности с момента их появления до захоронения и формировать необходимую заинтересованным пользователям комплексную информацию для управления в области ресурсосбережения, активизации процессов рециклинга и минимизации вредного воздействия промышленных отходов на экологию и общество.

Недостаточная разработанность теоретико-методологических аспектов и методических рекомендаций по бухгалтерскому учету и анализу промышленных отходов, а также актуальность их совершенствования в условиях необходимости роста эффективности устойчивого природопользования и уменьшения негативного воздействия на окружающую среду обуславливает теоретическую и практическую значимость тематики диссертационного исследования.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по развитию методик бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики на примере нефтехимических предприятий.

В диссертации предложен системный подход в процессе обращения с промышленными отходами, который позволит рассматривать промышленные отходы комплексно с момента их появления до захоронения. Для обеспечения такого подхода в процессе обращения с промышленными отходами, рекомендовано в системе бухгалтерского учета формировать информацию о промышленных отходах на всех этапах их жизненного цикла:

- Этап I «Появление промышленных отходов»;
- Этап II «Сбор и/или накопление промышленных отходов»;
- Этап III «Рециклинг промышленных отходов»;
- Этап III¹ «Подготовка к использованию промышленных отходов»;
- Этап III² «Хранение промышленных отходов»;
- Этап III³ «Использование промышленных отходов»;
- Этап IV «Захоронение (уничтожение) промышленных отходов».

В рамках изучения существующей системы бухгалтерского учета отходов в разрезе предложенных этапов жизненного цикла, было проведено исследование экономической сущности понятий «возвратные отходы», «вторичные материальные ресурсы», «вторичное сырье», «побочный продукт». Результаты данного исследования позволили соотнести каждую категорию с этапами жизненного цикла и обосновать, что с целью формирования комплексной информации о промышленных отходах для их грамотного управления на этапах жизненного цикла необходим новый единый объект бухгалтерского учета – промышленные отходы, представляющие собой экономические ресурсы, полностью либо частично утратившие свои первоначальные потребительские свойства, образовавшиеся в ходе производственной деятельности предприятия, но не являющиеся целью производственного процесса. В отличие от существующего подхода это устранил наличие разрозненных объектов бухгалтерского учета с различными подходами к оценке, приводящее к искажению стоимости отходов, снижению целесообразности вовлечения промышленных отходов в рециклинг, накапливанию их объемов и будет способствовать формированию новых информационных массивов для рационального обращения с промышленными отходами в контексте принципов «зеленой» экономики.

В диссертации в процессе изучения подходов к классификации отходов, действующих в отечественной и зарубежной практике, было выявлено, что ни одна из существующих классификационных систем отходов в полной мере не применима для целей бухгалтерского учета на этапах их жизненного цикла. На основании проведенного исследования, разработана классификация промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета. Предлагаемые классификационные рамки позволяют организовать достоверный

аналитический и синтетический учет промышленных отходов на счетах бухгалтерского учета, увязать цели, методы их учета с целями управления.

Автором проведено исследование оценки отходов в составе краткосрочных активов (запасов) в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине, Молдове и других странах. В результате выявлена причина низкой информативности бухгалтерской отчетности нефтехимических предприятий для целей управления промышленными отходами, которая заключается в смешении двух видов оценки промышленных отходов - по фактическим затратам и по текущей рыночной стоимости. Такой подход искажает информацию при принятии управленческих решений по созданию условий для максимального вовлечения промышленных отходов в хозяйственный оборот с целью замещения первичных (природных) ресурсов. Смешение двух видов оценки приводит к формированию высокой фактической себестоимости промышленных отходов, что приводит к невозможности покрытия понесенных затрат на рынке и, как следствие, к отсутствию мотивации субъектов хозяйствования к вовлечению отходов в процесс рециклинга и, как итог, деградации состояния окружающей среды. Невозможность покрытия фактических затрат по обращению с промышленными отходами может также стать рычагом для передачи промышленных отходов частным предприятиям, занимающимся переработкой, по «нулевой» стоимости, что является предпосылкой развития теневого рынка отходов и наносит ущерб государству.

На основании проведенного исследования разработана методика учета промышленных отходов на этапах жизненного цикла на примере нефтехимических предприятий, предполагающая формирование информации о промышленных отходах с разделением на два объекта управления:

1) Промышленные отходы по справедливой стоимости в разрезе следующих видов промышленных отходов нефтехимических предприятий: 1) отходы, возникающие при зачистке резервуаров; 2) строительные отходы; 3) отходы черных и цветных металлов; 4) безвозвратные отходы, на предлагаемом счете ХХ «Промышленные отходы»;

2) Стоимость обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение промышленных отходов, отражаемых на счете 90-10 «Прочие доходы и расходы» с выделением аналитического счета «Расходы по обращению с промышленными отходами».

Применение данной методики позволяет устранить искажения предоставляемой информации о промышленных отходах и стоимости их обращения на этапах жизненного цикла, обеспечивает взаимосвязь показателей рециклинга промышленных отходов и показателей деятельности, формирует

базу для заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности по интересующим их направлениям анализа. Это увеличит информационную значимость отчетности и ее прогнозных характеристик, а также будет формировать информационные массивы, позволяющие претендовать на возможность применения государственных финансовых стимулов в отношении предприятий, сделавших выбор в пользу вторичного использования промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики

Для расширения охвата и повышения качества информации, являющейся основой для анализа промышленных отходов в диссертации разработаны рекомендации по совершенствованию содержания форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предложена методика анализа промышленных отходов, которая:

1) базируется на усовершенствованной информационной базе в системе бухгалтерского учета, позволяющей формировать данные о промышленных отходах по справедливой стоимости, промышленных отходах в натуральном выражении, стоимости обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на сбор, накопление, рециклинг и захоронение промышленных отходов, выручке от реализации промышленных отходов);

2) включает систему сбалансированных показателей, основанных на целях по достижению экономической, экологической и социальной устойчивости обращения с промышленными отходами предприятия на этапах их жизненного цикла по следующим направлениям анализа: анализ эффективности функционирования предприятия в сфере обращения с промышленными отходами в разрезе этапов их жизненного цикла и анализ эффективности усилий руководства в сфере обращения с промышленными отходами.

Система управления обращения с промышленными отходами, базирующаяся на разработанных показателях анализа эффективности функционирования предприятия и анализа эффективности работы руководства, которые соответствуют целям устойчивого развития в разрезе этапов обращения с отходами, позволяет осуществлять планирование, непрерывный мониторинг и контроль за выполнением поставленных задач в области ресурсосбережения, активизации процессов рециклинга и минимизации вредного воздействия отходов на экологию и общество.

Свидетельством обоснованности и достоверности теоретических и методологических выводов, представленных в работе, является критический анализ обширного перечня литературных источников, всестороннее изучение законодательных и нормативных документов Республики Беларусь и других

стран, международных стандартов финансовой отчетности, апробация результатов на международных научно-практических конференциях.

Результаты исследования нашли отражение в следующих темах научно-исследовательской работы: «Трансформация методологии бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях перехода к устойчивому развитию Республики Беларусь» (№ ГР 20140159, 2014 г.), «Разработка методических рекомендаций по оценке, документальному оформлению, синтетическому и аналитическому учету производственных отходов ОАО «Нафтан» в условиях применения экологических технологий их переработки и утилизации с учетом отраслевых особенностей» (№ ГР 20171759, 2018г.); Разработка порядка (Инструкции бухгалтерского учета (Проведение по бухгалтерским счетам) отходов производство (в том числе СОЗ-содержащих) при обращении с ними, в том числе использовании, обезвреживании, захоронении и др.» ((ВНК) №2021-1007).

Результаты исследования, изложенные в диссертационной работе, могут быть использованы для подготовки нормативно-правовых положений, затрагивающих аспекты бухгалтерского учета и отчетности запасов, а также при разработке и реализации Концепции развития нефинансовой отчетности в соответствии с Государственной программой «Управление государственными финансами и регулирование финансового рынка» на 2020 год и на период до 2025 года, утвержденной Советом Министров Республики Беларусь от 12.03.2020 № 143 (в подтверждение имеется справка о возможном практическом использовании рекомендаций, разработанных Сушко О.А. в работе Министерства финансов Республики Беларусь).

Практическая значимость разработок Сушко О.А. также подтверждается их внедрением в практику ОАО «Нафтан», использованием при подготовке специалистов высшей квалификации в УО «Полоцкий государственный университет», что подтверждено соответствующими документами.

Научными результатами, за которые предлагается присудить Сушко О.А. ученую степень кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика», являются:

1. Научное обоснование экономической сущности промышленных отходов как нового единого объекта бухгалтерского учета и отчетности на этапах жизненного цикла промышленных отходов, (Этап I. «Появление промышленных отходов»; Этап II. «Сбор и/или накопление промышленных отходов»; Этап III. «Рециклинг промышленных отходов»; Этап III.¹ «Подготовка к использованию промышленных отходов»; Этап III.² «Хранение промышленных отходов»; Этап III.³ «Использование промышленных отходов»; Этап IV «Захоронение промышленных отходов») представляющего собой экономические ресурсы, полностью либо частично утратившие свои

первоначальные потребительские свойства, образовавшиеся в ходе производственной деятельности предприятия, но не являющиеся целью производственного процесса. В отличие от существующего подхода это устранил наличие разрозненных объектов бухгалтерского учета (возвратные отходы, вторичные материальные ресурсы, вторичное сырье, побочный продукт) с различными подходами к оценке, приводящее к искажению стоимости отходов, снижению целесообразности вовлечения промышленных отходов в рециклинг, накапливанию их объемов и будет способствовать формированию новых информационных массивов для рационального обращения с промышленными отходами в контексте принципов «зеленой» экономики.

2. Разработка классификации промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета, основанной на выделении новых критериев систематизации промышленных отходов, учитывающих особенности прохождения этапов их жизненного цикла (промышленные отходы по необходимости сбора и/или накопления, промышленные отходы по необходимости/возможности рециклинга, промышленные отходы по необходимости захоронения) и выделении усовершенствованных критериев систематизации промышленных отходов, детализирующих их состав (промышленные отходы по месту возникновения, промышленные отходы по видам отходов, промышленные отходы по способам подготовки к использованию, промышленные отходы по направлениям использования, промышленные отходы по способам захоронения). Предлагаемая уточненная классификация промышленных отходов, в отличие от существующих классификационных систем отходов, позволит организовать их полноценный и достоверный аналитический учет на счетах бухгалтерского учета, увязать цели и методы их учета с целями управления.

3. Методика бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах жизненного цикла на примере нефтехимических предприятий, суть и новизна которой заключается:

3.1 В отражении промышленных отходов в двух оценках:

Во-первых, по справедливой стоимости с использованием счета ХХ «Промышленные отходы» в разрезе следующих видов промышленных отходов нефтехимических предприятий: 1) отходы, возникающие при зачистке резервуаров; 2) строительные отходы; 3) отходы черных и цветных металлов; 4) безвозвратные отходы. Отражение промышленных отходов на этапах жизненного цикла по справедливой стоимости будет способствовать оценке их экономического потенциала - в отличие от существующего подхода, при котором формируется высокая себестоимость отходов в ходе смешения двух видов оценки: по фактическим затратам и по текущей рыночной стоимости -

что позволит ослабить демотивацию промышленных предприятий к вовлечению промышленных отходов в рециклинг, уменьшить накапливание объемов опасных отходов и снизить риски по развитию скрытого рынка отходов.

Во-вторых, по фактическим затратам на сбор, накопление, рециклинг и захоронение промышленных отходов с использованием счета 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» с выделением аналитического счета «Расходы по обращению с промышленными отходами». Это будет способствовать не только системной группировке затрат для целей управления деятельностью нефтехимических предприятий в части обращения с промышленными отходами на микроуровне и оценке затратоэффективности, но и будет формировать новые информационные массивы, позволяющие претендовать на возможность применения государственных финансовых стимулов в отношении предприятий, сделавших выбор в пользу вторичного использования промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики. Используемые виды оценки промышленных отходов позволят формировать на каждом этапе жизненного цикла промышленных отходов информацию о двух объектах управления: промышленных отходов по справедливой стоимости и стоимости обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на сбор, накопление, рециклинг и захоронение промышленных отходов, обеспечивая информационную потребность различных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности по интересующим их направлениям анализа, увеличивая информационную ценность отчетности и ее прогнозных характеристик.

3.2 В разработке рекомендаций по построению системы аналитического и синтетического учета промышленных отходов и организации их первичного учета на этапах жизненного цикла промышленных отходов нефтехимических предприятий.

Усовершенствованная комплексная методика аналитического и синтетического учета промышленных отходов состоит в отдельном учете промышленных отходов по справедливой стоимости и стоимости обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на сбор, накопление, рециклинг и захоронение промышленных отходов с использованием разработанной системы дополнительных субсчетов и счетов аналитического учета на этапах жизненного цикла промышленных отходов к счетам XX «Промышленные отходы» и 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности». Рекомендации по организации первичного учета промышленных отходов на этапах жизненного цикла промышленных отходов нефтехимических предприятий заключаются в разработке новых форм первичных документов по движению промышленных отходов в процессе обращения с ними -

накопительная ведомость учета лома (боя) бетона, железобетона, керамзитобетона, кирпича; акт приема-сдачи выполненных работ при зачистке резервуаров; акт на оприходование технологического остатка; акт на выполненную зачистку резервуара; акт на оприходование лома (боя) бетона, железобетона, керамзитобетона, кирпича, полученных при ремонте, реконструкции (модернизации), при демонтаже оборудования, при ликвидации основных средств; акт на оприходование строительных отходов, полученных после переработки лома (боя) бетона, железобетона, керамзитобетона, кирпича.

Данные совершенствования, в отличие от применяемых в действующей практике подходов к учету отходов, позволят формировать комплексные данные о наличии, движении, рециклинге и захоронении промышленных отходов на этапах их жизненного цикла в отчетности нефтехимических предприятий для анализа промышленных отходов на этапах жизненного цикла с целью грамотного управления ими в контексте принципов «зеленой» экономики.

4. Методические рекомендации по совершенствованию содержания форм бухгалтерской (финансовой) отчетности нефтехимических предприятий, базирующиеся на предложенной методике бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах жизненного цикла. Суть и новизна данных рекомендаций заключается в расширении перечня показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, примечаний к отчетности в части раскрытия информации о промышленных отходах на этапах их жизненного цикла с разделением на два объекта управления (промышленные отходы по справедливой стоимости и стоимость обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на сбор, накопление, рециклинг и захоронение промышленных отходов) и представлением информации по следующим направлениям: общий объем и стоимость промышленных отходов по местам возникновения; объем и стоимость промышленных отходов, подлежащих сбору и/или накоплению; объем и стоимость промышленных отходов, подлежащих рециклингу; информация о способах подготовки к использованию промышленных отходов; информация о направлениях использования промышленных отходов; информация об изменении объемов и стоимости промышленных отходов, о ее переоценке по результатам рециклинга; объем и стоимость промышленных отходов, подлежащих захоронению; информация о способах захоронения промышленных отходов.

Предлагаемые рекомендации позволят получить необходимую комплексную информационную базу для проведения анализа промышленных отходов, планирования и прогнозирования результатов деятельности предприятий в области рационального ресурсопользования в контексте принципов «зеленой» экономики.

5. Методика анализа промышленных отходов, включающая систему сбалансированных показателей, основанных на целях по достижению экономической, экологической и социальной устойчивости обращения с промышленными отходами предприятия на этапах их жизненного цикла. Суть и новизна предлагаемой методики заключается:

5.1 В уточнении объектов анализа (промышленные отходы по справедливой стоимости, промышленные отходы в натуральном выражении, стоимость обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на сбор, накопление, рециклинг и захоронение промышленных отходов, выручка от реализации промышленных отходов);

5.2 В разработке комплексной системы показателей анализа эффективности функционирования предприятия в сфере обращения с промышленными отходами в разрезе этапов их жизненного цикла:

- экономические показатели (показатели динамики образования (рециклинга, захоронения) промышленных отходов; показатели структуры образования, использования, обезвреживания и захоронения промышленных отходов; доля промышленных отходов в стоимостном выражении, вовлекаемых в рециклинг, в объеме образовавшихся промышленных отходов; отходоёмкость; отходоотдача; доля промышленных отходов в материальных затратах);

- экологические показатели (показатели динамики образования (рециклинга, захоронения) промышленных отходов; показатели структуры образования, использования, обезвреживания и захоронения промышленных отходов; коэффициент регенерации промышленных отходов);

- социальные показатели (коэффициент вреда для персонала; коэффициент вредной нагрузки на общество);

5.3 В разработке комплексной системы показателей анализа эффективности усилий руководства в сфере обращения с промышленными отходами:

- экономические показатели (показатели динамики затрат на обращение с промышленными отходами; показатели структуры затрат на обращение с промышленными отходами; удельные затраты на обращение с промышленными отходами; издержкоёмкость промышленных отходов; коэффициент оборачиваемости промышленных отходов; продолжительность оборота промышленных отходов);

- экологические показатели (процент соответствия плану (нормативу) по объёму образованных (использованных, реализованных, захороненных) промышленных отходов; доля подразделений предприятия, по которым достигнуто соответствие установленным экологическим целевым и плановым показателям по образованию (сбору, реализации, рециклингу, захоронению) промышленных отходов; коэффициент активности предприятия по обращению с

промышленными отходами; эффективность внедрения природоохранных мероприятий, направленных на предотвращение загрязнений промышленными отходами;)

- социальные показатели (процент выполнения плана по количеству мероприятий, направленных на защиту персонала от вредного воздействия промышленных отходов; уровень квалификации персонала при обращении с промышленными отходами).

Применение данной методики позволит осуществлять планирование, непрерывный мониторинг эффективности обращения с промышленными отходами, определять степень выполнения целей устойчивого развития предприятия в области ресурсосбережения, активизации процессов рециклинга и минимизации вредного воздействия промышленных отходов на экологию и общество.

Характеристика научной, научно-педагогической, производственной деятельности соискателя.

Сушко О.А. сформировалась как ученый, который может квалифицированно проводить научные исследования и доводить их до логического завершения – внедрения в учетно-контрольную практику субъектов хозяйствования. Ей присущи работоспособность, ответственность, профессионализм в работе, а также такие нравственные позиции как порядочность и коммуникабельность.

Являясь преподавателем высшей школы, Сушко О.А. пристальное внимание уделяет научно-исследовательской работе студентов, выполняет качественно все виды учебной нагрузки, ведет воспитательную работу среди студентов, пользуется авторитетом среди преподавателей.

Научный руководитель
д.э.н., профессор,
профессор кафедры финансов, учета, логистики и менеджмента
Полоцкого государственного университета



С.Г. Вегера

Подпись С.Г. Вегера удостоверяю

Специальной по кафедре

