

ОТЗЫВ
официального оппонента
на диссертацию Сушко Ольги Александровны
на тему «Бухгалтерский учет и анализ промышленных отходов в
контексте принципов «зеленой» экономики (на примере
нефтехимических предприятий)», представленную на соискание ученой
степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 –
бухгалтерский учет, статистика

1. Соответствие диссертации специальности и отрасли науки, по которой она представлена к защите. Диссертация Сушко Ольги Александровны посвящена решению актуальных проблем – разработке методик бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики на примере нефтехимических предприятий.

По своей тематике, объекту, решаемым задачам и используемым методам диссертация Сушко Ольги Александровны соответствует отрасли науки (экономические науки) и паспорту специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, по которой она представлена к защите, а также удовлетворяет требованиям п. 20, 21 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь 17.11.2004 г. № 560 в ред. от 02.06.2022 № 190.

2. Актуальность темы диссертации. В настоящее время меняется архитектура и содержание природного учета в направлении возрастающей доли природного капитала в реализации целей устойчивого развития, правильности системного отражения его экономических и экологических активов для более эффективного удовлетворения в том числе экологических потребностей. Особое место в воспроизводстве экономических и экологических активов природного капитала занимают промышленные отходы, которые оказывают не только отрицательное экологическое влияние на качество окружающей среды, но и положительное влияние на приращение природного капитала в результате их трансформации во вторичные ресурсы.

Важная роль в трансформации отходов в активы природного капитала отводится бухгалтерскому учету и статистике. Система бухгалтерского учета должна располагать полной и достоверной информацией, необходимой для эффективного обращения с промышленными отходами в системе управления природным капиталом для достижения целей устойчивого развития. Однако на данном этапе ее содержание и полнота предоставления не соответствуют экономическим и экологическим потребностям производства, что затрудняет

процесс принятия управленческих решений в области рационального обращения с отходами и природопользования.

Все указанное подтверждает актуальность диссертационной работы Сушко Ольги Александровны, целью которой является теоретическое обоснование и разработка методик бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики на примере нефтехимических предприятий.

3. Степень новизны результатов диссертации и научных положений, выносимых на защиту. В процессе подготовки диссертации соискателем проведено комплексное изучение теоретических, методологических и методических проблем, связанных с формированием системы бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики. Научная новизна полученных результатов состоит в следующем:

1. Обоснована экономическая сущность промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета. Новый объект бухгалтерского учета, «промышленные отходы», позволит решить проблему искажения стоимости отходов ввиду наличия разрозненных объектов бухгалтерского учета с различными подходами к оценке, а также позволит формировать в системе бухгалтерского учета новые информационные ресурсы, необходимые для принятия управленческих решений в сфере обращения с промышленными отходами. Разработанная классификация промышленных отходов, в основу которой положены критерии, характеризующие необходимость сбора и/или накопления промышленных отходов, необходимость (возможность) рециклинга, необходимость хранения, виды промышленных отходов, места возникновения, способы подготовки, направления использования и способы захоронения, позволит организовать аналитический учет промышленных отходов на счетах бухгалтерского учета.

2. Разработана методика бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах их жизненного цикла. Предлагаемая методика включает отражение промышленных отходов в двух оценках:

– по «справедливой» стоимости, используя предлагаемый счет ХХ «Промышленные отходы», основанной на экономическом потенциале промышленных отходов в отличие от существующего подхода, при котором формируется высокая себестоимость отходов, отсутствует мотивация промышленных предприятий в отношении вовлечения промышленных отходов в рециклинг и сокращения накопления объемов опасных отходов, а также снижения риска по развитию скрытого рынка отходов;

– по стоимости обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение и

использованием счета 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» с выделением аналитического счета «Расходы по обращению с промышленными отходами». Такой подход позволяет претендовать на возможность применения государственных финансовых стимулов в отношении предприятий, сделавших выбор в пользу трансформации отходов во вторичные ресурсы, следуя принципу «ресурсоэффективности».

Предлагаемые два вида оценок позволят формировать на каждом этапе жизненного цикла промышленных отходов комплексную информацию в системе бухгалтерского учета о двух объектах управления: промышленные отходы по «справедливой» стоимости и по стоимости обращения с промышленными отходами, обеспечивая информационную потребность различных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности по интересующим их направлениям анализа.

3. Разработаны методические рекомендации по совершенствованию содержания примечаний к бухгалтерской (финансовой) отчетности нефтехимических предприятий, базирующиеся на предложенной методике бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах их жизненного цикла. В рекомендациях раскрывается необходимая информация о промышленных отходах на этапах их жизненного цикла, позволяющая формировать комплексную информационную базу для анализа, с разделением на два объекта управления: промышленные отходы по справедливой стоимости и стоимость их обращения по следующим направлениям:

- общий объем промышленных отходов и промышленные отходы по справедливой стоимости по местам возникновения, в местах сбора и/или накопления, по необходимости/возможности рециклинга, в местах хранения, по направлениям использования, по способам захоронения;

- стоимость обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор и/или накопление, подготовку, хранение, использование и захоронение.

4. Разработана 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. В качестве объектов анализа выступают: промышленные отходы по справедливой стоимости и в натуральном выражении, стоимость обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение, выручка от реализации промышленных отходов. Предлагаемую систему сбалансированных показателей (экономических, экологических, социальных) определяют показатели эффективности обращения с промышленными отходами в разрезе этапов их

жизненного цикла, а также показатели эффективности управления в сфере обращения с промышленными отходами. Выбор показателей следует считать ценным инструментарием для анализа промышленных отходов с целью рационального обращения с ними.

4. Обоснованность и достоверность выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации. Научные положения, выводы и рекомендации, сформулированные в диссертации, являются обоснованными, логическими и достоверными, поскольку основаны на изучении и анализе значительного объема нормативных документов, статистических данных, отечественной и зарубежной научной литературы по вопросам бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов, и подтверждаются обсуждением разработок и предложений соискателя в дискуссионном порядке на научно-практических конференциях.

Исследования проводились в соответствии с поставленной целью и сформулированными задачами. Соискателем обоснована цель исследования, которая заключается в теоретическом обосновании и разработке методик бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики на примере нефтехимических предприятий. Ознакомление с содержанием диссертационной работы позволяет сделать вывод о том, что соискателем достигнута цель исследования и поставленные задачи успешно решены.

5. Научная, практическая, экономическая и социальная значимость результатов диссертации с указанием рекомендации по их использованию. Научная значимость результатов диссертации заключается в научном обосновании необходимости формирования комплексной информационной базы в системе бухгалтерского учета о промышленных отходах, представленная раскрытием экономической сущности промышленных отходов и их классификации как объекта бухгалтерского учета. Эти теоретические положения легли в основу практических рекомендаций по развитию методик их бухгалтерского учета и анализа.

Экономическая значимость результатов исследования состоит в том, что представленные в работе методики бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов направлены на формирование достоверной и комплексной информации о промышленных отходах на этапах их жизненного цикла, что в свою очередь способствует созданию и внедрению эффективной системы управления промышленными отходами не только в контексте принципов «зеленой» экономики, но и ESG-принципов, что выходит на реализацию целей устойчивого развития для субъектов хозяйствования Республики Беларусь.

Практическая значимость полученных результатов состоит в возможности применения разработанных методик бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов на предприятиях нефтехимической отрасли. Основные результаты исследований приняты к использованию в ОАО «Нафтан», приняты к рассмотрению в Министерстве финансов Республики Беларусь, о чем свидетельствуют соответствующие акты и справки о внедрении.

Социальная значимость результатов диссертации заключается в отражении в системе бухгалтерского учета и отчетности нефтехимических предприятий данных о промышленных отходах на этапах их жизненного цикла и мероприятиях, проводимых по обращению с ними, для системной оценки и снижения своего негативного воздействия на окружающую среду и общество, а также обеспечения функционирования предприятий на принципах «зеленой» экономики.

6. Опубликованность результатов диссертации в научной печати. По теме диссертации опубликовано 17 научных работ, в том числе 7 статей (2 – в соавторстве) в научных рецензируемых журналах, соответствующих п. 19 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (общий объем – 3,17 авторского листа), 1 – в сборнике научных статей и трудов (1 – в соавторстве), 7 – в материалах конференций, тезисах докладов (4 – в соавторстве), 2 – в научных рецензируемых журналах, входящих в базу данных Web of Science (2 – в соавторстве). Основные положения, выводы и результаты исследования докладывались и апробированы на международных и республиканских научно-практических конференциях.

7. Соответствие оформления диссертации требованиям ВАК. Оформление диссертации, автореферата диссертации соответствует требованиям Инструкции «О порядке оформления диссертации, диссертации в виде научного доклада, автореферата диссертации и публикаций по теме диссертации», утвержденной Постановлением Высшей аттестационной комиссии Республики Беларусь от 28 февраля 2014 год №3 (в редакции Постановления Высшей аттестационной комиссии Республики Беларусь от 22 августа 2022 № 5).

8. Замечания по диссертации. Отмечая высокую научную новизну и практическую значимость диссертации, следует отметить следующие пожелания и замечания:

1. В разделе 1.1 главы первой диссертации соискатель подробно описывает этапы жизненного цикла промышленных отходов, а также методологические проблемы бухгалтерского учета промышленных отходов, возникающие на каждом этапе, в отечественной и мировой практике.

Предлагаемые укрупненные этапы жизненного цикла промышленных отходов выступили основной для развития комплексной системы бухгалтерского учета промышленных отходов с целью обеспечения системного подхода в управлении промышленными отходами в контексте принципов «зеленой» экономики. Хотелось бы отметить, что в автореферате диссертации, ввиду ограничения объема автореферата, данному вопросу не уделено достаточное внимание. Наличие предлагаемых этапов жизненного цикла промышленных отходов для целей бухгалтерского учета в автореферате диссертации усилило бы позицию соискателя, подчеркнуло бы комплексность и полноту проведенного исследования.

2. В разделе 1.1 главы первой диссертации соискатель исследует экономическую сущность промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета. Следует отметить, что данный вопрос заслуживает более серьезного исследования с точки зрения научного обоснования экологической сущности промышленных отходов как объекта природного экологического учета и его развернутого инструментария – бухгалтерского учета, поскольку с позиции экологических активов природного капитала бухгалтерский учет способствует вводу экологического интереса общества в коммерческий (экономический) интерес организаций-загрязнителей.

3. В разделе 1.2 главы первой диссертации соискатель предлагает классификацию промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета на этапах их жизненного цикла. Данная классификация основана на критериях систематизации промышленных отходов, учитывающих особенности прохождения этапов их жизненного цикла (необходимость сбора и накопления, необходимость/возможность рециклинга, необходимость хранения) и критериях, детализирующих их состав (виды промышленных отходов, места возникновения, способы подготовки, направления использования, способы захоронения). При этом хотелось бы отметить, что в предлагаемой классификации промышленных отходов следовало бы выделить экологически опасные промышленные отходы как отрицательный экологический актив природного капитала.

4. В разделе 2.1 диссертации соискатель предлагает оценивать промышленные отходы по справедливой стоимости, описывает порядок оценки различных видов промышленных отходов нефтехимических предприятий (отходы, возникающие при зачистке резервуаров; строительные отходы; отходы черных и цветных металлов) в зависимости от направления их использования. В действующей практике справедливую стоимость определяют как цену, которая была бы получена в ходе обычной сделки между участниками рынка. Под активным рынком, как правило, понимают рынок, на котором сделки в отношении определенного актива или обязательства

осуществляются с достаточной частотой и в достаточном объеме, чтобы обеспечивать информацию о ценах на постоянной основе. Учитывая, что в отношении процесса обращения с промышленными отходами не всегда присутствует рыночный характер, в качестве рекомендации хотелось бы отметить, что в интересах дальнейшего исследования необходимо уточнить трактовку «справедливой» стоимости в отношении промышленных отходов.

5. В диссертационной работе в разделе 3.2 представлена система показателей для анализа эффективности функционирования предприятия в сфере обращения с промышленными отходами. Безусловно, соискатель внес существенный вклад в развитие анализа промышленных отходов, однако в качестве дискуссионного вопроса следует отметить, что не все предлагаемые показатели вписываются в традиционную методику измерения эффективности производства. В связи с этим хотелось бы подчеркнуть актуальность дальнейшего совершенствования предлагаемой методики анализа промышленных отходов.

6. Дискуссионный характер приобретает вопрос применяемой терминологии в отношении предлагаемого направления анализа – анализ эффективности усилий руководства в сфере обращения с промышленными отходами. Не вызывает сомнений тот факт, что предлагаемая комплексная система показателей данного направления анализа будет способствовать реализации целей стратегического управления в процессе обращения с промышленными отходами, однако в рамках устоявшихся научных традиций уместней была бы формулировка «анализ эффективности управления руководством в сфере обращения с промышленными отходами».

Следует отметить, что изложенное выше имеет в своей основе дискуссионный характер и не снижает научную и практическую значимость проведенного исследования.

9. Соответствие научной квалификации соискателя ученой степени. Диссертационная работа Сушко Ольги Александровны на тему «Бухгалтерский учет и анализ промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики (на примере нефтехимических предприятий)» является самостоятельно выполненной, логически завершенной научно-квалификационной работой. Актуальность выбранной темы, новые научно обоснованные результаты, обладающие высокой степенью научной, практической, экономической и социальной значимостью, позволяют утверждать, что Сушко Ольга Александровна является подготовленным специалистом экономического профиля и соответствует требованиям, предъявляемым к соискателям ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика.

10. Заключение. Диссертация на тему «Бухгалтерский учет и анализ промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики (на примере нефтехимических предприятий)», представленная на соискание ученой степени кандидата экономических наук, по актуальности, содержанию, обоснованности выводов и предложений, практической, экономической и социальной значимости, научной новизне результатов удовлетворяет требованиям п. 20, 21 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь 17.11.2004 г. № 560 в ред. от 02.06.2022 № 190, является квалификационной научной работой по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, а ее автор – Сушко Ольга Александровна – заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук за:

1. Научное обоснование экономической сущности промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета на этапах их жизненного цикла, представляющих собой экономические ресурсы, полностью либо частично утратившие свои первоначальные потребительские свойства, образовавшиеся в ходе экономической деятельности предприятия, но не являющиеся целью производственного процесса. Суть и новизна заключаются:

– в идентификации промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета. В отличие от существующего подхода это устранит наличие разрозненных объектов бухгалтерского учета (возвратные отходы, вторичные материальные ресурсы, вторичное сырье, побочный продукт) с различными подходами к оценке, что приводит 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 разработке 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 накопления, промышленные отходы по необходимости/возможности рециклинга, промышленные отходы по необходимости хранения) и усовершенствованных критериев систематизации промышленных отходов, детализирующих их состав (промышленные отходы по видам, промышленные отходы по месту возникновения, промышленные отходы по способам подготовки, 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 аналитический учет на счетах бухгалтерского учета, увязать цели и методы их учета с целями управления.

2. Методика бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах их жизненного цикла на примере нефтехимических предприятий, суть и новизна которой заключаются:

2.1. Отражение промышленных отходов в двух оценках:

– 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. 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 чистой стоимости реализации либо условной оценке, что позволит ослабить демотивацию промышленных предприятий к вовлечению промышленных отходов в рециклинг, уменьшить накопление объемов опасных отходов и снизить риски по развитию скрытого рынка отходов;

– по стоимости обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение 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 отходах по справедливой стоимости и стоимости обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение, обеспечивая информационную потребность различных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности по интересующим их направлениям анализа, увеличивая информационную ценность отчетности и ее прогнозных характеристик.

2.2. Разработка 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 их сбор, накопление, рециклинг и захоронение с использованием разработанной системы дополнительных субсчетов и счетов аналитического учета на этапах жизненного цикла промышленных отходов к счетам ХХ «Промышленные отходы» и 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности». Рекомендации по организации первичного учета промышленных отходов нефтехимических предприятий на этапах их жизненного цикла заключаются в разработке новых форм первичных учетных документов по движению промышленных отходов в процессе обращения с ними – накопительная ведомость учета лома (боя) бетона, железобетона, керамзитобетона, кирпича; 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; акт приема-сдачи выполненных работ при зачистке резервуаров; акт на выполненную зачистку резервуара; акт на оприходование технологического остатка.

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.

3. Методические рекомендации по совершенствованию содержания примечаний к бухгалтерской (финансовой) отчетности нефтехимических предприятий, базирующиеся на предложенной методике бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах их жизненного цикла. Суть и новизна данных рекомендаций заключаются в расширении перечня показателей 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 их

сбор, накопление, рециклинг и захоронение) и представлением информации по следующим направлениям: общий объем промышленных отходов и промышленные отходы по справедливой стоимости по местам возникновения, в местах сбора и/или накопления, по необходимости/возможности рециклинга, в местах хранения, по направлениям использования, по способам захоронения; стоимость обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор и/или накопление, подготовку, хранение, использование и захоронение.

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.

4. 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 заключаются:

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

4.2. Разработка 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 (рециклинга, 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 (рециклинга, захоронения) промышленных отходов; коэффициент регенерации промышленных отходов);

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

4.3. Разработка комплексной системы показателей анализа эффективности усилий руководства в сфере обращения с промышленными отходами:

– экономические показатели (показатели динамики фактических затрат на обращение с промышленными отходами; показатели структуры фактических затрат на обращение с промышленными отходами; удельные фактические затраты на обращение с промышленными отходами; издержкостоемкость промышленных отходов; коэффициент оборачиваемости промышленных отходов; продолжительность оборота промышленных отходов);

– экологические показатели (процент соответствия плану (нормативу) по объему образованных (использованных, реализованных, захороненных) промышленных отходов; доля подразделений предприятия, по которым достигнуто соответствие установленным экологическим целевым и плановым показателям по образованию (сбору, 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.

Официальный оппонент:

Доктор экономических наук профессор,
Профессор кафедры менеджмента,
технологий бизнеса и инновационного развития,
УО «Белорусский государственный
технологический
университет»



Неверов Александр Васильевич

Свидетельствую:
Начальник отдела
кадров БГТУ
«15» 08 2023

ОТЗЫВ
официального оппонента
на диссертацию Сушко Ольги Александровны
на тему «Бухгалтерский учет и анализ промышленных отходов в
контексте принципов «зеленой» экономики (на примере
нефтехимических предприятий)», представленную на соискание ученой
степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 –
бухгалтерский учет, статистика

1. Соответствие диссертации специальности и отрасли науки, по которой она представлена к защите. Ознакомление с содержанием диссертации Сушко Ольги Александровны позволило сделать вывод, что диссертация соответствует отрасли науки (экономические науки) и паспорту специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, по которой она представлена к защите, а также удовлетворяет требованиям п. 20, 21 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь 17.11.2004 г. № 560 в ред. от 02.06.2022 № 190.

2. Актуальность темы диссертации. В настоящее время с целью эффективного осуществления хозяйственной деятельности, основанной на принципах «зеленой» экономики (принцип управления отходами как ресурсами, принцип ресурсосбережения, принцип устойчивого развития), необходимо располагать полной и достоверной учетной информацией. Однако ее содержание и полнота предоставления не соответствуют потребностям производства, что затрудняет процесс принятия управленческих решений в области рационального обращения с отходами. Это определяет необходимость в реформировании действующей системы бухгалтерского учета и отчетности с целью формирования комплексной учетно-аналитической информации, необходимой для устойчивого обращения с отходами в контексте принципов «зеленой» экономики и достижения целей устойчивого развития.

Разработка методик бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики на примере нефтехимических предприятий позволит формировать новые комплексные информационные массивы по образованию, рециклингу и захоронению промышленных отходов нефтехимической отрасли, а также разработать систему показателей, позволяющих оценить экономическую, экологическую и социальную эффективность обращения с промышленными отходами.

Вышесказанное свидетельствует о необходимости проведения комплексных исследований по разработке методических и практических

аспектов бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов на примере нефтехимических предприятий, что обуславливает актуальность темы диссертации Сушко Ольги Александровны.

Следует также отметить, что тема диссертационной работы и полученные результаты соответствуют приоритетным направлениям и задачам Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2030 года, одобренной протоколом заседания Президиума Совета Министров Республики Беларусь от 2 мая 2017 г. №10.

3. Степень новизны результатов диссертации и научных положений, выносимых на защиту. В диссертационной работе Сушко Ольги Александровны содержатся научные результаты теоретического и методического характера, которые подтверждают научную новизну и практическую ценность исследования. Среди полученных новых и содержащих научную новизну результатов необходимо выделить:

1. Теоретическое обоснование экономической сущности промышленных отходов позволило идентифицировать их как новый объект бухгалтерского учета на этапах их жизненного цикла, что решит проблему искажения стоимости отходов, вызванную наличием разрозненных объектов бухгалтерского учета (возвратные отходы, вторичные материальные ресурсы, вторичное сырье, побочный продукт) с различными подходами к оценке и будет способствовать формированию информационных ресурсов, необходимых для рационального обращения с промышленными отходами. Разработанная классификация промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета позволит систематизировать их по различным направлениям (по необходимости сбора и накопления, по необходимости/возможности рециклинга, по необходимости хранения, по видам, по месту возникновения, по способам подготовки, по направлениям использования, по способам захоронения), а также организовать их аналитический учет на счетах бухгалтерского учета, увязать цели и методы их учета с целями управления.

2. Методика бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах их жизненного цикла на примере нефтехимических предприятий. Данная методика позволит отражать промышленные отходы в двух оценках:

– по справедливой стоимости на предлагаемом счете ХХ «Промышленные отходы», что позволит решить проблему формирования высокой себестоимости отходов ввиду смешения двух видов оценки и повысит мотивацию предприятий к вовлечению промышленных отходов в рециклинг. Это, в свою очередь, позволит уменьшить объемы накапливаемых

опасных отходов и снизить вероятность возникновения скрытого рынка отходов;

– по стоимости обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение с использованием счета 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» с выделением аналитического счета «Расходы по обращению с промышленными отходами». Это позволит формировать комплексную информацию о затратах, возникающих в процессе обращения с промышленными отходами, для целей управления деятельностью нефтехимических предприятий.

Предлагаемая методика также включает рекомендации по построению системы аналитического и синтетического учета промышленных отходов и организации их первичного учета на этапах жизненного цикла промышленных отходов нефтехимических предприятий, что позволит 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.

3. Методические рекомендации по совершенствованию содержания примечаний к бухгалтерской (финансовой) отчетности нефтехимических предприятий. Предлагаемые рекомендации, базирующиеся на предложенной методике бухгалтерского учета промышленных отходов, позволят формировать информационную базу для анализа с разделением на два объекта управления (промышленные отходы по справедливой стоимости и стоимость обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение) по различным направлениям: общий объем промышленных отходов и промышленные отходы по справедливой стоимости по местам возникновения, в местах сбора и/или накопления, по необходимости/возможности рециклинга, в местах хранения, по направлениям использования, по способам захоронения; стоимость обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор и/или накопление, подготовку, хранение, использование и захоронение.

4. Методика анализа промышленных отходов на этапах жизненного цикла. Данная методика включает в себя уточненные объекты анализа (промышленные отходы по справедливой стоимости и в натуральном выражении, стоимость обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение, выручка от реализации промышленных отходов), а также предлагаемую систему сбалансированных показателей, основанных на целях по

достижению экономической, экологической и социальной устойчивости обращения с промышленными отходами предприятия, что позволит осуществлять планирование, мониторинг и прогнозирование деятельности нефтехимических предприятий в процессе обращения с промышленными отходами.

4. Обоснованность и достоверность выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации. Ознакомление с содержанием представленной диссертационной работы позволяет сделать вывод о том, что сформулированные научные положения, выводы и рекомендации являются обоснованными, логическими и достоверными.

Соискателем обоснована цель исследования, которая заключается в теоретическом обосновании и разработке методик бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики на примере нефтехимических предприятий. Исследование осуществлялось в соответствии с поставленной целью и задачами на основе всестороннего изучения и анализа нормативных правовых актов, статистических данных, научных работ белорусских и зарубежных ученых. Соискателем достигнута цель исследования и поставленные задачи успешно решены.

Обоснованность и достоверность сформулированных соискателем выводов и рекомендаций подтверждается: использованием современных методов научных исследований (системный подход, анализ, синтез); актами и справками о внедрении результатов исследования; участием в республиканских и международных научных и научно-практических конференциях.

5. Научная, практическая, экономическая и социальная значимость результатов диссертации с указанием рекомендации по их использованию. Научная значимость результатов диссертации заключается в обосновании необходимости формирования комплексной информации в системе бухгалтерского учета нефтехимических предприятий о процессе обращения с промышленными отходами, представленная раскрытием экономической сущности промышленных отходов и их классификации как объекта бухгалтерского учета. Эти теоретические положения легли в основу практических рекомендаций по развитию методик бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов.

Экономическая значимость результатов исследования заключается в разработке методик бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов, которые позволят формировать комплексную информационную базу о промышленных отходах на этапах их жизненного цикла для принятия рациональных управленческих решений в процессе обращения с ними в контексте принципов «зеленой» экономики.

Практическая значимость полученных результатов состоит в возможности применения разработанных методик бухгалтерского учета и анализа промышленных отходов, что подтверждается актами о внедрении в учебный процесс Учреждения образования «Полоцкий государственный университет имени Евфросинии Полоцкой», актом о практическом использовании в ОАО «Нафтан», справкой о возможном практическом использовании в Министерстве финансов Республики Беларусь.

Социальная значимость результатов диссертации состоит в учете промышленных отходов и их отражении в отчетности нефтехимических предприятий для принятия управленческих решений для обеспечения функционирования предприятий на принципах «зеленой» экономики с целью снижения негативного воздействия отходов на окружающую среду и общество.

6. Опубликованность результатов диссертации в научной печати. По теме диссертации опубликовано 17 научных работ, в том числе 7 статей (2 – в соавторстве) в научных рецензируемых журналах, соответствующих п. 19 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (общий объем – 3,17 авторского листа), 1 – в сборнике научных статей и трудов (1 – в соавторстве), 7 – в материалах конференций, тезисах докладов (4 – в соавторстве), 2 – в научных рецензируемых журналах, входящих в базу данных Web of Science (2 – в соавторстве). Основные положения, выводы и результаты исследования докладывались и апробированы на международных и республиканских научно-практических конференциях.

7. Соответствие оформления диссертации требованиям ВАК. Диссертация и автореферат диссертации оформлены в соответствии с Инструкцией «О порядке оформления диссертации, диссертации в виде научного доклада, автореферата диссертации и публикаций по теме диссертации», утвержденной Постановлением Высшей аттестационной комиссии Республики Беларусь от 28 февраля 2014 год №3 (в редакции Постановления Высшей аттестационной комиссии Республики Беларусь от 22 августа 2022 № 5).

8. Замечания по диссертации. Несмотря на высокую оценку научной новизны результатов диссертационной работы, их практическую и теоретическую значимость, следует отметить следующие замечания:

1. В разделе 1.1 первой главы диссертации соискатель выделяет один из принципов «зеленой» экономики – принцип управления отходами как ресурсами. Безусловно, процесс обращения с отходами должен основываться на данном принципе, поскольку он предполагает принятие управленческих решений с учетом необходимости сокращения объемов отходов и создания

условий для вовлечения их во вторичный оборот. В связи с этим хотелось бы уточнить, какие еще принципы «зеленой» экономики, представленные в Национальном плане действий по развитию «зеленой» экономики в Республике Беларусь на 2021 – 2025 годы, применимы в отношении обращения с промышленными отходами.

2. В разделе 2.2 второй главы диссертации представлена методика бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах их жизненного цикла в разрезе следующих видов отходов нефтехимических предприятий: отходы, возникающие при зачистке резервуаров; строительные отходы; отходы черных и цветных металлов. Соискатель подробно описывает порядок их оценки, составляемые на каждом этапе первичные учетные документы по движению промышленных отходов и корреспонденции счетов на примере нефтехимических предприятий. Следует отметить, что предлагаемая методика бухгалтерского учета промышленных отходов могла быть расширена в части исследуемых видов отходов нефтехимических предприятий, таких как отходы очистки сточных вод.

3. В разделе 3.2 третьей главы диссертации соискатель подробно описывает предлагаемые экономические, экологические и социальные показатели для анализа эффективности функционирования предприятия в сфере обращения с промышленными отходами и анализа эффективности усилий руководства в сфере обращения с промышленными отходами: в таблице 3.3 представлены формулы для расчета, расшифровка показателей и методика расчета. Однако данный вопрос не представлен в полном объеме в автореферате диссертации. Более подробное изложение порядка расчета и характеристики предлагаемых показателей в автореферате подчеркнуло и усилило бы глубину проведенного исследования.

4. В разделе 3.2 третьей главы диссертации представлена система показателей для анализа эффективности функционирования предприятия в сфере обращения с промышленными отходами и анализа эффективности усилий руководства в сфере обращения с промышленными отходами. Вместе с тем достаточно большое количество частных показателей не дает возможности получить обобщающую оценку эффективности функционирования предприятия в сфере обращения с промышленными отходами и эффективности усилий руководства в сфере обращения с промышленными отходами. Несмотря на сделанную автором попытку предложить методику расчета сводного индекса, основанного на расчете индексов по каждому виду показателей: экономическим, экологическим и социальным, она не является в полной мере разработанной, расчет предлагаемого сводного индекса на данном этапе не осуществлен.

Следует отметить, что перечисленные замечания и предложения не снижают научной значимости проведенных исследований и полученных результатов.

9. Соответствие научной квалификации соискателя ученой степени. Диссертационная работа Сушко Ольги Александровны на тему «Бухгалтерский учет и анализ промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики (на примере нефтехимических предприятий)» представляет собой самостоятельно выполненное, логически завершенное научное исследование, содержит новые научно обоснованные результаты, обладающие высокой степенью научной, экономической, практической и социальной значимостью, что свидетельствует о том, что Сушко Ольга Александровна является подготовленным специалистом экономического профиля и соответствует требованиям, предъявляемым к соискателям ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика.

10. Заключение. Диссертация на тему «Бухгалтерский учет и анализ промышленных отходов в контексте принципов «зеленой» экономики (на примере нефтехимических предприятий)», представленная на соискание ученой степени кандидата экономических наук, по актуальности, содержанию, обоснованности выводов и предложений, практической, экономической и социальной значимости, научной новизне результатов удовлетворяет требованиям п. 20, 21 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь, утвержденного Указом Президента Республики Беларусь 17.11.2004 г. № 560 в ред. от 02.06.2022 № 190, является квалификационной научной работой по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, а ее автор – Сушко Ольга Александровна – заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук за:

1. Научное обоснование экономической сущности промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета на этапах их жизненного цикла, представляющих собой экономические ресурсы, полностью либо частично утратившие свои первоначальные потребительские свойства, образовавшиеся в ходе экономической деятельности предприятия, но не являющиеся целью производственного процесса. Суть и новизна заключаются:

– в идентификации промышленных отходов как объекта бухгалтерского учета. В отличие от существующего подхода это устранило наличие разрозненных объектов бухгалтерского учета (возвратные отходы, вторичные материальные ресурсы, вторичное сырье, побочный продукт) с различными подходами к оценке, что приводит 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 разработке 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 накопления, промышленные отходы по необходимости/возможности рециклинга, промышленные отходы по необходимости хранения) и усовершенствованных критериев систематизации промышленных отходов, детализирующих их состав (промышленные отходы по видам, промышленные отходы по месту возникновения, промышленные отходы по способам подготовки, 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 аналитический учет на счетах бухгалтерского учета, увязать цели и методы их учета с целями управления.

2. Методика бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах их жизненного цикла на примере нефтехимических предприятий, суть и новизна которой заключаются:

2.1. Отражение промышленных отходов в двух оценках:

– 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. 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 чистой стоимости реализации либо условной оценке, что позволит ослабить демотивацию промышленных предприятий к вовлечению промышленных отходов в рециклинг, уменьшить накопление объемов опасных отходов и снизить риски по развитию скрытого рынка отходов;

– по стоимости обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение 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 отходах по справедливой стоимости и стоимости обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор, накопление, рециклинг и захоронение, обеспечивая информационную потребность различных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности по интересующим их направлениям анализа, увеличивая информационную ценность отчетности и ее прогнозных характеристик.

2.2. Разработка 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 их сбор, накопление, рециклинг и захоронение с использованием разработанной системы дополнительных субсчетов и счетов аналитического учета на этапах жизненного цикла промышленных отходов к счетам ХХ «Промышленные отходы» и 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности». Рекомендации по организации первичного учета промышленных отходов нефтехимических предприятий на этапах их жизненного цикла заключаются в разработке новых форм первичных учетных документов по движению промышленных отходов в процессе обращения с ними – накопительная ведомость учета лома (боя) бетона, железобетона, керамзитобетона, кирпича; 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; акт приема-сдачи выполненных работ при зачистке резервуаров; акт на выполненную зачистку резервуара; акт на оприходование технологического остатка.

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.

3. Методические рекомендации по совершенствованию содержания примечаний к бухгалтерской (финансовой) отчетности нефтехимических предприятий, базирующиеся на предложенной методике бухгалтерского учета промышленных отходов на этапах их жизненного цикла. Суть и новизна данных рекомендаций заключаются в расширении перечня показателей 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 их сбор, накопление, рециклинг и захоронение) и представлением информации по следующим направлениям: общий объем промышленных отходов и промышленные отходы по справедливой стоимости по местам возникновения, в местах сбора и/или накопления, по необходимости/возможности рециклинга, в местах хранения, по направлениям использования, по способам захоронения; стоимость обращения с промышленными отходами в части фактических затрат на их сбор и/или накопление, подготовку, хранение, использование и захоронение.

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.

4. 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 заключаются:

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

4.2. Разработка 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 (рециклинга, 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 (рециклинга, захоронения) промышленных отходов; коэффициент регенерации промышленных отходов);

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

4.3. Разработка комплексной системы показателей анализа эффективности усилий руководства в сфере обращения с промышленными отходами:

– экономические показатели (показатели динамики фактических затрат на обращение с промышленными отходами; показатели структуры фактических затрат на обращение с промышленными отходами; удельные фактические 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, 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).

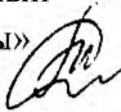
Применение данной методики позволит осуществлять планирование, непрерывный мониторинг эффективности обращения с промышленными

отходами, определять степень выполнения целей устойчивого развития предприятия в области ресурсосбережения, активизации процессов рециклинга и минимизации вредного воздействия промышленных отходов на экологию и общество.

Официальный оппонент:

Кандидат экономических наук,
заведующий кафедрой математического
и информационного обеспечения
экономических систем,

УО «Гродненский государственный
университет имени Янки Купалы»



Селюжицкая Татьяна Владимировна

