

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВІДХОДІВ ЯК ФАКТОР ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РАЦІОНАЛЬНОГО ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ

Досліджено та уточнено поняття “виробничі відходи”, розроблено їх класифікацію з метою відображення в бухгалтерському обліку. Розглянуто підходи щодо бухгалтерського відображення виробничих відходів та запропоновано методику їх обліку. Встановлено порядок розкриття інформації про наявність і рух виробничих відходів

Постановка проблеми. Україна є країною зі значними обсягами виникнення та нагромадження виробничих відходів, які займають значну частину її території, що загрожує екологічною катастрофою. Станом на 2007 р. на території України було зосереджено близько 28 млрд. т. твердих відходів, які займали більше 180 тис. га землі. В загальній масі накопичення відходів співвідношення комунально-побутових та індустриальних

відходів складає приблизно 1:50, тоді як в країнах ЄС – 1:5. [1]. На сьогодні в Україні на одного мешканця припадає приблизно 300 кг відходів або 1 м³, а якщо не приймати ніяких заходів зі зниження темпів утворення відходів, то до 2010 р. ця сума складе 2 м³ [1, с. 208]. Наявність відходів I-III класів небезпеки у спеціально відведених місцях або об'єктах за областями у 2007 році у відсотках наведено на рис. 1.

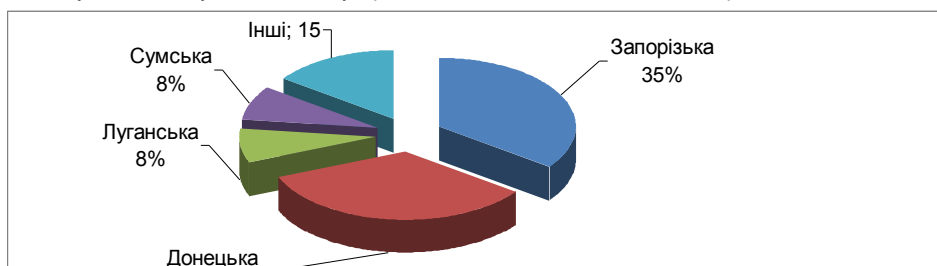


Рис. 1. Структура наявності відходів I-III класів небезпеки за регіонами України станом на 2007 рік [1]

Отже, регіоном, де сконцентрована найбільша кількість відходів, є схід України: Запорізька (35 % від загальної сукупності наявних відходів I-III класів небезпеки), Донецька (34 %), Луганська (8 %) та Сумська (8 %) області. Це є наслідком розташування у зазначеному регіоні більшості виробництв, що значно забруднюють навколишнє природне середовище та виробляють найбільшу кількість відходів.

За рік в нашій країні в середньому утворюється більше половини загальної кількості твердих виробничих відходів, які генеруються всіма державами – членами Європейського Союзу.

Така ситуація, більшою мірою, обумовлена наступними факторами:

- виробничий процес вітчизняних підприємств має низький рівень переробки через недостатність засобів для його оновлення;

- розвинуті країни розміщують екологічно шкідливі виробництва в країнах, що розвиваються, у зв'язку з тим, що вони потребують значних витрат грошових коштів і суттєво знижують рентабельність, а, отже, і конкурентоспроможність продукції.

Одним з інструментів налагодження ситуації з виробничими відходами є бухгалтерський облік, який здатен надавати інформацію про їх наявність і рух.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням проблем обліку виробничих відходів займалися А.П. Баніна, О.Ф. Балацький, С.О. Биховець, М.П. Воскобойнік, А.П. Виговська, М.Ф. Гайнетдинов, Л.А. Ганечко, З.В. Гуцайлюк, Л.В. Гусаров, М.Т. Денщиків, Ю.П. Лебединський, А.Г. Ліфанчик, Л.Г. Мельник, В.С. Мищенко, Н.Л. Пирогов, В.В. Сопко, А.Г. Храмцов, Л.Г. Чернюк. Проте, більшість проблемних питань досі лишаються невіршеними, а саме організація і методика бухгалтерського обліку виробничих відходів, їх облік на макрорівні, порядок збору інформації про наявність та рух виробничих відходів тощо.

Метою дослідження є розробка теоретичних підходів щодо відображення в бухгалтерському обліку виробничих відходів, розробка їх класифікації, методики обліку та порядку розкриття інформації про їх наявність і рух.

Викладення основного матеріалу дослідження. Ситуація, що склалася в Україні з виробничими

відходами потребує негайного вирішення. Нормативне регулювання утворення та подальшого використання виробничих відходів здійснюється через Закон України “Про відходи” [2], яким визначено правові, організаційні та економічні засади діяльності пов'язаної із запобіганням або зменшенням обсягів утворення відходів, їх збиранням, перевезенням, зберіганням, обробленням, утилізацією та видаленням, знешкодженням і захороненням, а також з відвернення негативного впливу відходів на навколишнє природне середовище та здоров'я людини на території України.

Згідно із зазначеним законом, відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі людської діяльності і не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення та яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення [2, ст. 1]. Цим же законом визначається поняття “відходи як вторинна сировина” – це відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови [2, ст. 1].

Поняття “виробничі відходи” у законодавстві не визначене. Виходячи з наведених вище визначень, вважаємо, що виробничі відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі виробничої діяльності суб'єкта господарювання і не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення та яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації або видалення.

Законом України “Про відходи” встановлено, що підприємство-власник відходів зобов'язане “виявляти і вести первинний поточний облік кількості, типу і складу відходів, що утворюються, збираються, перевозяться, зберігаються, обробляються, утилізуються, знешкоджуються та видаляються, і подавати щодо них статистичну звітність у встановленому порядку; надавати місцевим органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування, спеціально уповноваженим органам виконавчої влади у сфері поводження з відходами інформацію про відходи та пов'язану з ними діяльність, у тому числі про випадки несанкціонованого попадання відходів у навколишнє природне середовище та вжиті щодо цього заходи; відшкодовувати шкоду, заподіяну

нарколишньому природному середовищу, здоров'ю та майну громадян, підприємствам, установам та організаціям внаслідок порушення встановлених правил поводження з відходами, відповідно до законодавства України" [2]. Для реалізації зазначеної вимоги потрібен бухгалтерський облік, який дозволить:

- на рівні держави – контролювати за наявністю виробничих відходів та операціями з ними; застосовувати штрафні санкції до порушників законодавчих вимог; забезпечувати комплексне використання матеріально-сировинних ресурсів; сприяти максимальній можливій утилізації відходів шляхом прямого повторного чи альтернативного використання відходів; контролювати за місцями чи об'єктами розміщення відходів для запобігання шкідливому впливу їх на навколишнє природне середовище та здоров'я людини;

- на рівні суб'єкта господарювання – володіти інформацією для управління відходами виробництва; мати можливість отримувати додатковий дохід від реалізації переробленої частини відходів; забезпечувати повне збирання і своєчасне знешкодження та видалення відходів, а також дотримання правил екологічної безпеки при поводженні з ними; забезпечувати соціальний захист працівників, зайнятих у сфері поводження з відходами.

Відповідно до ст. 26 Закону України "Про відходи", усі відходи, що утворюються на території України і на які поширюється дія цього Закону, обов'язково підлягають державному обліку та паспортизації [2]. Порядок

здійснення державного обліку та паспортизації відходів встановлено постановою Кабінету Міністрів України від 01.11.1999 р. № 2034. Дія Порядку поширюється на підприємства, установи, організації всіх форм власності, громадян-підприємців, діяльність яких пов'язана з утворенням відходів та здійсненням операцій поводження з ними.

Цим Порядком встановлено, що державний облік відходів – це єдина державна система збирання, узагальнення, всебічного аналізу та зберігання відомостей про відходи під час їх утворення та здійснення операцій поводження з ними. Він ґрунтується на даних спостережень за утворенням відходів і здійсненням операцій з ними, які формуються в бухгалтерському обліку підприємства.

Номенклатура відходів, за якою ведеться державний статистичний облік відходів, розробляється Мінекобезпеки відповідно до державного класифікатора ДК 005-96 "Класифікатор відходів" і затверджується Держкомстатом. Згідно із затвердженою номенклатурою підприємства повинні вести бухгалтерський облік відходів з метою полегшення формування інформації для складання звітності та управління ними.

Відповідно до державного класифікатора, виробничі відходи для цілей відображення в бухгалтерському обліку можна згрупувати за наступними ознаками (рис. 2).

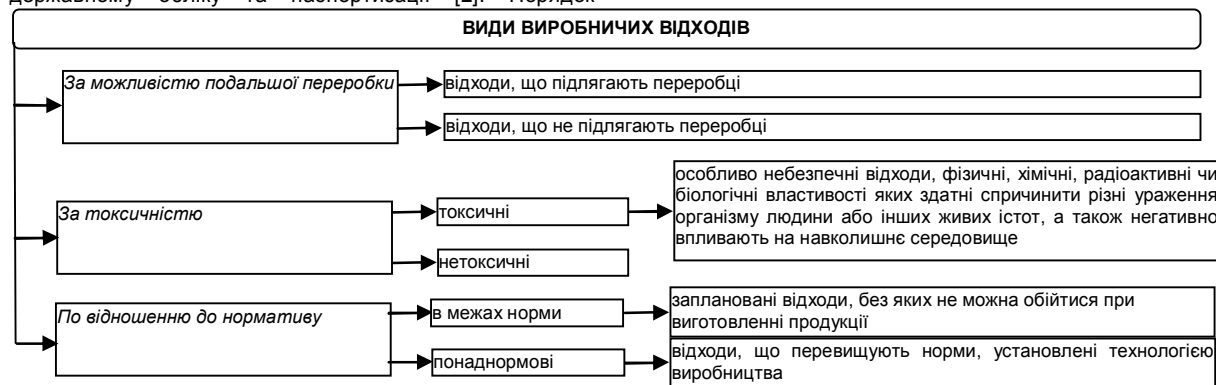


Рис. 2. Класифікація відходів виробництва для цілей бухгалтерського обліку

Відходи, що підлягають переробці, займають більшу частину в сукупності відходів і повинні бути перероблені, що забезпечить отримання у найближчій перспективі відчутного економіко-екологічного ефекту у вигляді покращання екологічної ситуації в країні та отримання додаткового доходу від подальшого використання виробничих відходів.

Відходи, що не підлягають переробці, є джерелами забруднення навколишнього природного середовища і

формується, в основному, через відсутність технології їх переробки.

Що стосується токсичних відходів, які є найбільш шкідливими для життя і здоров'я людини, то кількість джерел їх утворення на Україні перевищує 2500 найменувань. Рівень виробництва токсичних відходів по роках наведено на рис. 3.

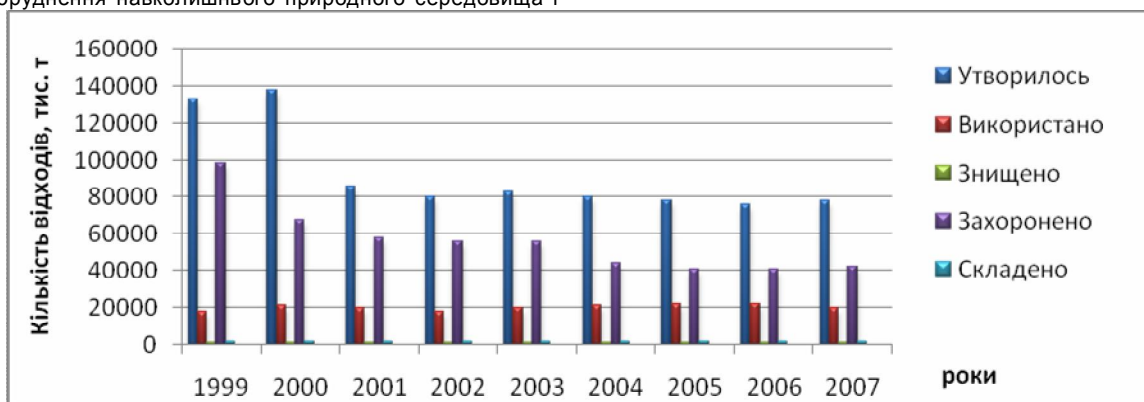


Рис. 3. Утворення та поводження з токсичними промисловими відходами (розроблено за даними [1, с. 208])

Отже, утворення токсичних відходів в Україні за період з 1999 до 2007 рр. поступово скорочувалося. Так у 2007 р. у порівнянні з 1999 р. токсичних відходів було вироблено на 58,6 % або на 55000 тис. т менше. Але динаміка захоронення зазначених відходів без переробки

залишилася стабільною (відповідно за роками 73,7 %; 49,3 %; 67,4 %; 70,0 %; 67,7 %; 55,0 %; 52,6 %; 53,9 %; 53,8 % від загальної кількості утворених відходів). Використання ж токсичних відходів має стабільно позитивну тенденцію – 13,5 %; 15,2 %; 23,3 %; 22,5 %;

24,1 %; 26,3 %; 28,2 %; 28,9 %; 25,6 % від загальної сукупності відходів, що утворилися, відповідно за роками.

Нетоксичні відходи також підлягають переробці, що дозволить зменшити кількість відвалів і місць їх захоронення, знизити потребу в первинних природних ресурсах та отримати дохід у результаті переробки відходів.

Відходи, що формуються в межах норм, встановлених технологічним процесом, та відходи, що перевищують зазначені норми, повинні бути відображені в бухгалтерському обліку на окремих аналітичних рахунках з метою оподаткування та контролю за ними.

Ведення бухгалтерського обліку виробничих відходів за запропонованою класифікацією дозволить формувати інформацію про їх наявність, стан і рух з метою управління ними; сприяти повній і безпечній їх переробці через деталізацію інформації щодо складу та токсичності таких відходів; контролювати за наявністю, рухом і складом виробничих відходів.

При організації бухгалтерського обліку виробничих відходів важливим питанням є визначення порядку їх оцінки. У зв'язку з тим, що вони утворюються паралельно з виходом готової продукції та формуванням незавершеного виробництва, зменшуючи вартість останніх. Основна складність тут полягає в тому, що одержання відходів не є метою виробництва і на їх створення спеціально праця не витрачається.

Існують різні позиції щодо оцінки виробничих відходів у нормативних документах, що спричиняє питання у практиків і дослідження науковців. Оцінка відходів виробництва, як складової частини запасів підприємства, регулюється П(С)БО 9 "Запаси", яким встановлено, що вони можуть бути оцінені за чистою вартістю реалізації або первісною вартістю, тобто вартістю, за якою можна придбати такі відходи. Пунктом 11 П(С)БО 16 "Витрати" передбачена оцінка виробничих відходів за справедливою вартістю або за ціною їх можливого використання.

Вважаємо, що для оцінки виробничих відходів, що підлягають переробці, необхідно застосовувати наступні способи:

– ціна їх можливого використання (для відходів виробництва, які будуть використані в середині підприємства у якості сировини для переробки);

– справедлива вартість (якщо підприємство має намір реалізувати виробничі відходи).

При цьому ціни на відходи повинні бути нижчими від цін на відповідну повноцінну сировину і матеріали як мінімум на величину витрат по доведенню їх до товарного вигляду у виробника і додаткових витрат споживача, пов'язаних із їх використанням; ціни на відходи повинні забезпечити вищу рентабельність виробництва готової продукції з відходів, ніж з повноцінної сировини. Тоді вона стимулюватиме як підприємство-виробника відходів, так і їх споживача.

Відходи, що підлягають переробці, необхідно обліковувати на субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку"; понаднормові відходи – на окремих аналітичних рахунках до субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку" та 209 "Інші матеріали" відповідно за видами з метою контролю за їх утворенням.

Відходи виробництва, що не підлягають переробці, не є активами підприємства у зв'язку з тим, що не виконується вимога п. 5 П(С)БО 9 "Запаси": запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Такі відходи підлягають знищенню або захороненню згідно з чинним законодавством України. Але відходи зазначеного виду повинні бути враховані при визначенні собівартості продукції, під час виробництва якої вони утворилися, і потребують витрат на зберігання та подальші дії з ними. Тому такі відходи також є об'єктами бухгалтерського обліку і повинні бути відображені на субрахунку 209 "Інші матеріали" у розрізі аналітичних рахунків за місяцями їх утворення та видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Відходи, що не підлягають переробці, відображаються в обліку в оцінці, яка базується на витратах на їх видалення та доставки до місць зберігання або захоронення. При списання зазначених витрат їх вартість списується на інші операційні витрати.

Статтею 27 Закону України "Про відходи" передбачено, що з метою забезпечення збирання, оброблення, збереження та аналізу інформації про об'єкти утворення, оброблення та утилізації відходів ведеться їх реєстр, в якому визначаються номенклатура, обсяги утворення, кількісні та якісні характеристики відходів, інформація про поводження з ними та заходи щодо зменшення обсягів утворення відходів і рівня їх небезпеки [2]. Такий документ повинен вестися у кожному підприємстві виробнику відходів на підставі первинних документів з обліку відходів.

Документування операцій з виробничими відходами необхідно здійснювати в первинних документах спеціально пристосованих для відображення всіх особливостей виробничих відходів та порядку поводження з ними. Такий документ розроблено по пакувальних матеріалах і тарі (типова форма первинної облікової документації № 1-ВТ "Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари"). Запровадження форм первинної документації дозволить надавати точну інформацію для ведення державного обліку і паспортизації відходів, складати адміністративну звітність, проводити контроль, експертизу проектів та об'єктів, реєстраційних карток для реєстрів місць утворення, перероблювати та видаляти відходи, проводити інвентаризації, затверджувати ліміти та отримувати дозволи на утворення і розміщення відходів, отримувати ліцензії на поводження з відходами і упакування, оперативно вирішувати питання поводження з неякісною та небезпечною продукцією тощо. Тобто, виконувати всі законодавчі вимоги у сфері поводження з відходами.

Розкриття інформації про відходи здійснюється у формі № 1 – небезпечні відходи "Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів I-III класів небезпеки" та формі № 14-мтп "Звіт про утворення, використання та поставку вторинної сировини і відходів виробництва".

Контроль за складанням звітності, фактичним станом відходів виробництва здійснює інвентаризаційна комісія (як внутрішній суб'єкт контролю) та спеціально уповноважені органи (як зовнішній суб'єкт контролю).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проблема формування виробничих відходів і поводження з ними набуває значного розповсюдження. Відходів у світі накопичилась значна кількість, тому виникло питання поводження з ними, в т.ч. і за допомогою економічних інструментів. Все це формує актуальну проблему сьогодення, зумовлює пошук оптимального і ефективного механізму природокористування, який передбачатиме встановлення оптимальної межі використання природних ресурсів та утворення виробничих відходів, а також відновлення усього природного комплексу.

Законодавство України містить рекомендації щодо складу та поводження з відходами. Одним із засобів реалізації згаданих рекомендацій є бухгалтерський облік.

Для відображення в бухгалтерському обліку виробничі відходи, як будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі виробничої діяльності суб'єкта господарювання і не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення та яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації або видалення, запропоновано поділити на відходи, що підлягають переробці, відходи, що не підлягають переробці, токсичні, нетоксичні, в межах норм, понаднормові.

Відходи, що підлягають переробці, необхідно обліковувати на субрахунку 206 "Матеріали, передані в переробку"; відходи, що не підлягають переробці, – на субрахунку 209 "Інші матеріали". Відходи в межах норм і понаднормові, а також токсичні і нетоксичні запропоновано обліковувати на окремих аналітичних

рахунках до зазначених субрахунків з метою контролю та надання повної інформації про їх наявність, стан і рух.

Отже, метою раціонального природокористування повинно бути максимальне залучення у виробництво сировини, одним із засобів чого є бухгалтерський облік підприємства, за умови виконання ним у повній мірі своїх функцій – інформаційної, контрольної, аналітичної.

Список використаної літератури:

1. Екологічна енциклопедія: У 3 т. / Редколегія: А.В. Толстоухов (гол. редактор) та ін. – К.: ТОВ "Центр екологічної освіти та інформації", 2007. – Т.1: А-Е. – 432 с.: іл. – (В опр.). 2. Закон України "Про відходи" від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР.

ЗАМУЛА Ірина Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблеми обліку, контролю та аналізу антропогенного впливу на навколишнє середовище;
– облік природно-ресурсного потенціалу