

УДК 657.1

О.В. Кузнцова, здобувач

Житомирський державний технологічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З УПРАВЛІННЯ ВІДХОДАМИ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕКОНОМІКО- ЕКОЛОГІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ-УТИЛІЗАТОРІВ

(Представлено д.е.н., проф. Легенчуком С.Ф.)

Досліджено особливості господарської діяльності підприємств-утилізаторів на основі чого визначено специфіку галузі, яка обумовлює особливості облікового відображення операцій з управління відходами. Розроблено комплексну модель бухгалтерського обліку операцій з управління відходами на підприємствах-утилізаторах, використання якої сприятиме забезпеченню економіко-екологічної безпеки підприємств даної галузі.

Ключові слова: *відходи, операції з управління відходами, бухгалтерський облік.*

Постановка проблеми. Зростання обсягів відходів від різних видів та класів небезпеки вимагає перегляду діючих економічних механізмів управління ними на всіх рівнях економічної системи. Протягом ХХ ст. у розвитку індустріалізованої економіки в світі накопичилися значні обсяги відходів. Все це призводить до значних екологічних катастроф: забруднення водних ресурсів, збільшення кількості земель, задіяних як звалища для відходів, забруднення атмосферного повітря тощо. Все це вимагає підвищення кількості та якості управління підприємствами-утилізаторами.

Питанням утилізації відходів сьогодні приділяється недостатня увага. Втрати при зборі і транспортуванні, антисанітарний стан сміттєвозів, відкрите зберігання відходів, складування їх на полігонах захоронення відходів створюють реальну загрозу здоров'ю населення. Враховуючи специфіку діяльності підприємств-утилізаторів відходів, варто наголосити, що в даний час висувуються зовсім інші вимоги до якісного рівня управління діяльністю підприємства-утилізатора, до характеру та методів вирішення завдань. Виникає необхідність передбачати ймовірні зміни у виробничому процесі та зовнішньому середовищі. У зв'язку з цим,

простежується зростаюча роль облікового забезпечення управління господарською діяльністю підприємства-утилізатора з врахуванням економічних, соціальних та екологічних ризиків.

Система управління господарською діяльністю підприємствами-утилізаторами має вагомe значення не лише для розвитку відповідного виду бізнесу, але й виконує ряд функцій екологічного та соціального спрямування. Варто зазначити, що сьогодні значна кількість підприємств-утилізаторів надають послуги не лише з захоронення та спалення відходів, але й переробки відходів. Переробка відходів є однією з пріоритетних послуг підприємств-утилізаторів, що носить екологічний та соціальний характер, адже дозволяє на основі використання вторинної сировини зменшити обсяги виростання природних ресурсів.

Аналіз останніх публікацій. Вказаним проблемам приділена увага вітчизняних та зарубіжних вчених: Д.А. Авершин, І.А. Басманова, О.І. Бондар, Л.М. Боровик, А.Е. Воробйов, І.В. Вепренцев, М.П. Воскобойнік, З.В. Гуцайлока, В.О. Гавриленко, Є.В. Зарчанської, О.Г. Кавершин, В.О. Кавиршина, І.П. Крайнов, В.І. Кержакова, А.Ю. Зигун, Н.Л. Пирогова, А.Д. Трусова, Д.В. Яровенко.

Метою дослідження є розробка облікового забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств-утилізаторів відходів.

Викладення основного матеріалу. Забруднення навколишнього середовища – один із головних чинників, від яких залежить ступінь регулювання рівня світового виробництва і ступінь екологічної безпеки на Землі в найближчому майбутньому. “Згідно з доповіддю «Глобальні перспективи політики сталого споживання та виробництва 2012» Програми ООН з навколишнього середовища (UNEP), споживання ресурсів продовжує рости в глобальному масштабі при збільшенні обсягів відходів та забруднення навколишнього середовища. Цього року на центральній події в сфері захисту навколишнього середовища – конференції «Ріо + 20» – учасники закликали бізнес розвивати екологічно чисті технології й безвідходне виробництво, що сприятимуть сталому розвитку та раціонального природокористування. Як зазначив президент Міжнародної асоціації твердих відходів (ISWA) Джефф Куппер у своєму зверненні «Україна – від європейської житниці до піонера екологічно чистих технологій», нашій країні все ще необхідно пройти значний шлях до якісної системи управління відходами. За його оцінкою, в Україні накопичилося близько 25 млрд т промислових відходів” [2].

“На думку експертів Інституту проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, однією з ключових проблем на шляху до «зеленої» економіки в нашій країні є поводження з відходами. Питомі показники їх

утворення складають 220–250 кг на рік на одну людину, а у великих містах досягають 330–380 кг² [2].

Зважаючи на зростання обсягів відходів підприємств різних галузей економічної діяльності, утилізація, спалення та захоронення відходів є тими послугами, які повинні стати пріоритетним видом бізнесу, що сприятиме не лише економічному ефекту в суспільстві, але й дозволить підвищити рівень екологічної та соціальної безпеки. Крім того, сьогодні досить актуальною для підприємств-утилізаторів стає послуга переробки відходів й, відповідно, реалізація вторинної сировини. Так, «за даними Міністерства регіонального розвитку, будівництва та ЖКГ України, використання відходів як вторинної сировини в Україні неухильно зростає: у 2010 р. було використано більше 1,037 млн. т макулатури – на 100 тис. більше, ніж у 2009 р. Використання склобою виросло більш ніж на 30 тис. т – з 270,2 тис. у 2009 р. до 318,22 тис. у 2010 р. З іншого боку, використання ПЕТ-тари зменшилося: обсяги заготівлі в 2010 р. впали на 11,6 % порівняно з попередніми показниками, а повторне використання знизилось на 20 %. Важливу роль у вторинному використанні відходів відіграють екологічні ініціативи українського бізнесу» [2].

Тому в даний час утилізація відходів набуває особливої значущості не тільки в нашій країні, але і у всьому світі. Процес утилізації відходів включає в себе такі основні стадії, як збір відходів, їх транспортування і зберігання, утилізація. В даний час досить добре вивчені питання обліку та аналізу діяльності перших двох стадій комплексу з утилізації небезпечних відходів – збір відходів і транспортування. Однак проблеми обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств-утилізаторів зі зберігання відходів та їх утилізації як частини єдиної системи, далекі від свого рішення. Звідси випливає і комплексна проблема обліково-аналітичного забезпечення управління господарською діяльністю підприємства-утилізатора, що, в свою чергу, не сприяє організації всеосяжного інформаційного забезпечення управління з урахуванням економічних, соціальних та екологічних ризиків.

Однією з проблем української промисловості є недостатня кількість компаній з комплексним підходом до переробки відходів. Хоча значна кількість промислових підприємств і брак полігонів перешкоджають досягненню «зеленої» економіки, бізнес поступово впроваджує екологічні технології та проекти з переробки відходів. Вперше такі підприємства з'явилися на початку 80-х рр. як сміттєспалювальні заводи «нового покоління». «Сміттєспалювальні заводи, подібно до звалищ, були несхвалені населенням через небезпеку забруднення діоксинами та іншими забруднювачами повітря, а також через невирішеність проблем з

похованням токсичної золи, що утворюється під час спалювання твердих побутових відходів. Знаходити майданчики для сміттєспалювальних заводів виявилось зовсім не легше, ніж для полігонів, а собівартість спалювання відходів навіть у таких густонаселених країнах, як Голландія, виявляється зовсім не нижчою, ніж собівартість закопування їх у землю. У країнах з розвиненим екологічним законодавством до половини капітальних витрат при будівництві сміттєспалювальних заводів йде на установку повітроочисних систем. До 1/3 експлуатаційних витрат сміттєспалювальних заводів йде на плату за захоронення золи, яка утворюється при спалюванні сміття і є більш екологічно небезпечною речовиною, ніж тверді побутові відходи самі по собі» [4].

У сучасних умовах господарювання на ринок послуг з утилізації відходів виходять не лише державні підприємства, але й значну частину займає приватний сектор. Адже, «коли вартість (а значить, і ціна) утилізації відходів значно зростає, ринок утилізації починає залучати великі приватні компанії. Такі компанії в основному будують і експлуатують гігантські «сміттєзнищувальні» підприємства, розміщені на дешевій землі далеко від міст, де виробляється найбільша кількість твердих побутових відходів. Будівництво таких підприємств зазвичай зустрічає набагато більшу ворожість місцевого населення, ніж будівництво муніципальних звалищ, оскільки ніхто не хоче мати під боком звалище «чужого сміття» з метрополії. Крім того, звалище, що належить приватній компанії, сприймається населенням, як правило, більш вороже, ніж муніципальне звалище тих же розмірів, розташоване у тому ж місці. Під тиском громадськості політики наполягають на запровадженні жорсткіших стандартів, що, в свою чергу, збільшує вартість утилізації відходів. Це призводить до того, що все більша кількість відходів потрапляє в руки великих корпорацій, що мають не тільки фінансові кошти виконати жорсткі екологічні стандарти, а й можливість подолати (не завжди законними засобами) опір місцевих політиків при вирішенні питання про розміщення звалища. Ворожість населення до величезних корпорацій зростає і ми потрапляємо у вихідну точку порочного кола, вузол «смітцевої кризи» затягується ще тугіше» [4].

Сьогодні в Україні існує значна частка підприємств-утилізаторів, які можуть надавати як від однієї послуги – збір та вивіз сміття, так і до цілого комплексу послуг – захоронення, спалення, переробка.

Таким чином, виходячи з викладеного вище, під підприємством-утилізатором варто розуміти підприємство, основним видом діяльності якого є діяльність, пов'язана з утилізацією різних видів відходів.

Між підприємством-утилізатором і компанією-замовником послуг з утилізації укладається договір на утилізацію відходів.

Правові та економічні аспекти відносин між підприємством-утилізатором і замовником послуг на утилізацію відходів повинні знаходити відображення в системі бухгалтерського обліку учасників договору утилізації. Для визначення економічної суті процесу утилізації відходів та порядку відображення операцій в обліку, необхідні чітко обрана термінологія і правильне правове регулювання процесу утилізації відходів як виду економічних відносин. Така визначеність впливає на систему бухгалтерських рахунків діяльності підприємства-утилізатора, оцінку зобов'язань сторін, формування доходів і витрат, а також на розподіл прибутку підприємств, які здійснюють свою діяльність у сфері утилізації відходів.

Підприємство-утилізатор на стадії переговорів із замовником на утилізацію відходів повинен надати такі відомості: про кількість працівників з необхідною специфікою знань, необхідних для утилізації конкретних видів відходів; основні положення договору на утилізацію відходів; про досвід підприємства-утилізатора в утилізації різних видів відходів; про тарифи на різні стадії утилізації відходів. Залежно від видів відходів, підприємству-утилізатору необхідно отримати відповідну ліцензію.

В даний час підприємства-утилізатори відходів використовують систему калькулювання послуг утилізації з відображенням загальної суми фактично понесених витрат у цілому з початку звітної періоду не обчислюючи при цьому собівартості в розрізі видів послуг з утилізації відходів та етапів виробничого процесу. Така система калькулювання націлена на формальне перенесення витрат на послугу з утилізації відходів.

З метою визначення розробки комплексної системи бухгалтерського обліку діяльності підприємства-утилізатора, яка б задовольняла потреби в будь-якій обліковій інформації апарату управління, вважаємо, що система калькулювання послуг підприємства-утилізатора повинна відображати понесення витрати як на окремий вид послуг, так і за окремими етапами виробничого процесу. Зважаючи на це, представимо принципову поетапну структуру виробничого процесу підприємства утилізатор (рис. 1).

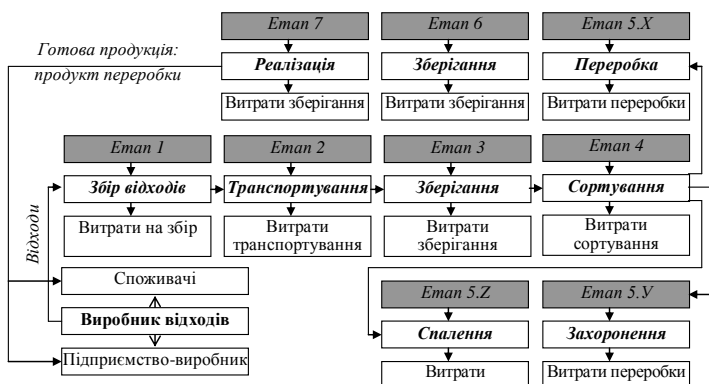


Рис. 1. Схема технологічного процесу підприємства-утилізатора

Таким чином, визначена структура технологічного процесу послуг підприємства-утилізатора на основі галузевих особливостей вказує на необхідність організації та бухгалтерського обліку, а також калькулювання собівартості послуг в напрямку, який забезпечуватиме інформацію про понесенні витрати на кожному етапі.

Витрати, що пов'язані з наданням послуг, відображаються на рахунку 23 виробництво. У випадку, коли виробничі витрати неможливо ідентифікувати за окремим видом послуг, їх необхідно відображати в складі загальновиробничих витрат на рахунку 91.

Зважаючи на викладене, аналітичний облік виробничих витрат підприємства-утилізатора варто організувати в розрізах: видів виробництва; видів послуг; видів відходів; технологічних етапів. Отже, організація аналітичного обліку на підприємстві-утилізаторі матиме таку структуру (табл. 1).

Запропонований підхід до аналітичного обліку включає технологічні та галузеві особливості організації виробничого процесу. Так, на кожній стадії технологічного процесу за тим чи іншим виробництвом виникають особливі витрати, аналіз яких та управління якими є важливим для підприємства, адже саме вони визначатимуть собівартість послуг підприємства-утилізатора й, відповідно, матимуть вплив на фінансові результати підприємства.

Групування витрат в розрізах запропонованої аналітики дозволить підвищити якість системи калькулювання послуг та управляти не лише кінцевим результатом, але й дозволить коригувати діяльність за окремими послугами та етапами їх здійснення. Розглянемо склад витрат за кожним етапом надання окремої послуги з утилізації відходів.

Так, виходячи з представленого підходу до аналітичного обліку послуг з утилізації відходів та зважаючи на описані вище технологічні процеси, для всіх трьох послуг спільними будуть перші чотири етапи, які представлені: витратами на збір відходів, витратами на транспортування відходів, витратами на сортування відходів та витратами на зберігання відходів.

Таблиця 1

Організація аналітичного обліку виробничих витрат підприємства-утилізатора

1-й рівень аналітики в розрізі видів в-ва		2-й рівень аналітики в розрізі видів послуг		3-й рівень аналітики в розрізі видів відходів		4-й рівень аналітики в розрізі стадій утилізації	
шифр	назва	шифр	назва	шифр	назва	шифр	назва
23.1	Основне виробництво	23.1.1	Захоронення відходів	23.1.1.1	В розрізі окремого виду відходів	23.1.1.1.1	Витрати на збір відходів
				23.1.1.2		Витрати на транспортування	
				23.1.1.3		Витрати на зберігання	
				23.1.1.4		Витрати на сортування	
				23.1.1.5		Витрати на утримання полігону	
				23.1.1.6		Інші витрати	
		23.1.2	Спалювання відходів	23.1.2.1	В розрізі окремого виду відходів	23.1.1.2.1	Витрати на збір відходів
				23.1.1.2.2		Витрати на транспортування	
				23.1.1.2.3		Витрати на зберігання	
				23.1.1.2.4		Витрати на сортування	
				23.1.1.2.5		Витрати на спалювання	
				23.1.1.2.6		Інші витрати	
		23.1.3	Переробка відходів	23.1.3.1	В розрізі окремого виду відходів	23.1.1.3.1	Витрати на збір відходів
				23.1.1.3.2		Витрати на транспортування	
				23.1.1.3.3		Витрати на зберігання	
				23.1.1.3.4		Витрати на сортування	
				23.1.1.3.5		Витрати на переробку	
				23.1.1.3.6		Інші витрати	
23.2	Додаткові послуги з утилізації	23.2.1	Консультаційні послуги	23.2.1.1	В розрізі консультації	Подальша аналітика ведеться в розрізі елементів витрат	
				23.2.1.x			
		23.2.2	Підготовка документації	23.2.2.1	В розрізі виду документації		
				23.2.2.x			

Надамо характеристику складу витрат в розрізі елементів кожному із зазначених етапів:

– *витрати на збір відходів*. До даного виду витрат належать витрати на утримання місць збору або прийому відходів. Подальшу аналітику варто вести в розрізі елементів витрат, зокрема до складу матеріальних витрат включатиметься вартість матеріалів для пакування відходів, вартість хімічних речовин для їх знешкодження. До витрат на оплату праці включаються заробітна плата працівників пунктів збору або прийому відходів й відрахування на соціальні заходи (Єдиний соціальний внесок). Крім того, до виробничих витрат даного етапу й, відповідно, до складу собівартості послуги включається амортизація будівель пунктів прийому, а також тари, в якій зберігаються прийняті відходи;

– *витрати на транспортування відходів*, пов'язанні з транспортуванням відходів від місця їх виникнення (житловий масив – побутові відходи, підприємства – виробничі відходи) або місця їх збору (прийому). Особливості даного виду витрат залежатимуть від того, яким чином здійснюється транспортування – власними силами чи з використанням послуг автотранспортних підприємств. У випадку, коли підприємство-утилізатор має в своєму розпорядженні власний транспортний парк, такі витрати повинні групуватися за елементами та можуть мати як прямий характер (відобразитися в складі виробничих витрат), так і непрямий характер (відобразитися в складі загальновиробничих витрат). Так, до прямих матеріальних витрат належать витрати на паливо-мастильні матеріали, непрямих – витрачання матеріалів для утримання транспортного парку. Витрати на оплату праці включають – заробітну плату водіїв та відрахування на соціальні заходи. Відповідно, елемент амортизації представлений зносом транспортних засобів;

– *витрати на зберігання* включають витрати, пов'язанні з розвантаженням відходів та їх зберігання в спеціально відведених місцях та спеціально оснащених тарі до їх безпосередньої передачі на переробку або в цех для спалювання чи полігон. Основною складовою матеріальних витрат є використання, у разі необхідності, реактивів або інших матеріалів для знешкодження відходів або ж зменшення їх впливу на навколишнє середовище. Витрати на оплату праці, соціальні заходи та амортизація специфічних характеристик не мають;

– *витрати на сортування відходів*, пов'язанні з сортуванням витрат за видами та їх подальшим використанням. Так, зокрема, що стосується

захоронення відходів, то відходи сортуватимуться як за видами, так і за полігоном, на якому планується їх захоронення. Стосовно переробки відходів, то їх групування відбуватиметься залежно від виду переробки та кінцевого продукту.

Таким чином, ми охарактеризували перших 4-ри етапи послуг підприємств-утилізаторів, які мають спільні риси та є подібними, незалежно від виду виробництва, проте займають вагому частку в структурі собівартості послуг підприємств-утилізаторів.

Інші етапи, в розрізі яких ведеться облік витрат, мають відповідну специфіку, що потребує їх детальної характеристики:

– *витрати на утримання полігону*. Стосовно захоронення відходів варто наголосити, що даний вид послуг є досить специфічним, адже вимагає від підприємства-утилізатора наявності великих площ, полігонів, спеціального устаткування й, відповідно, дотримання рівня безпеки щодо збереження навколишнього середовища. До матеріальних витрат, пов'язаних з утриманням полігонів, належать вартість використаної землі для ущільнення та ізоляції відходів, вартість відповідних реактивів для їх знешкодження та вартість речовин для очищення ґрунтових вод. Вагоме значення в складі матеріальних витрат займає витрачання матеріалів для забезпечення екологічної та санітарної безпеки, пожежної безпеки та охорони праці;

– *витрати спалювання*, пов'язанні з наданням спеціального виду послуг утилізації відходів. Варто зазначити, що при наданні даного виду послуг, вагоме значення має етап сортування, адже існує ряд небезпечних відходів, які під час спалювання можуть призвести до екологічних катастроф. Зважаючи, що як такого кінцевого продукту в даному випадку не виникає, основними витратами будуть витрати на утримання печей – енергетичні витрати (залежно від виду спалювання та виду відходів);

– *витрати на переробку*, пов'язанні з переробкою відходів, а їх особливість буде залежати від шляхів надходження відходів на підприємство: як давальницька сировина, в результаті власного збору відходів, в результаті придбання відходів. У випадку, коли відходи надійшли як давальницька сировина, до складу матеріальних витрат будуть належати сировина та матеріали, які використані для переробки відходів. Під час придбання відходів, їх вартість буде включатися до складу матеріальних витрат виробництва й, відповідно, до собівартості готової продукції. Витрати на оплату праці не мають особливої специфіки, а тому формуються подібно до виробничих підприємств та залежатимуть від обраних форм нарахування заробітної плати.

До складу інших витрат включатимуться розподілені непрямі витрати, що відображаються в складі загальноновиробничих витрат (ЗВВ) на

рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Порядок відображення процесу надходження відходів та виробничих витрат, залежно від виду послуги, наведені в комплексній моделі бухгалтерського обліку підприємства-утилізатора (табл. 2).

Наведена нижче модель має комплексний характер, адже дозволяє прослідкувати рух відходів від їх надходження на підприємство (збір) до реалізації послуги щодо їх утилізації. Комплексність моделі полягає ще й в тому, що можна прослідкувати всі шляхи надходження відходів на підприємство-утилізатор. Зокрема, нами запропоновано відходи поділяти на зворотні – ті, що підлягають переробці та незворотні – ті, що підлягають захороненню або спаленню.

Надходження незворотних відходів на підприємство відображається на позабалансовому рахунку в кількісному складі 071 «Відходи отриманні для захоронення/спалення». Вартісна оцінка таких відходів не проводиться, адже для їх управління й, відповідно, встановлення вартості послуги з їх захоронення або спалення, необхідна лише кількісна оцінка. Відповідно, всі витрати з їх збору, транспортування, сортування та переробки відобразатимуться у складі виробничих витрат. Списання їх з позабалансового рахунку відбувається в момент їх передачі для захоронення на полігон або спалення в цех.

Таблиця 2

Модель бухгалтерського обліку операцій з управління відходами на підприємствах-утилізаторах

Відображення відходів за напрямками надходження					
Незворотні відходи		Зворотні відходи			
отримані / зібрані для спалювання або захоронення		отримані для переробки на замовлення підприємств		отримання доходів для переробки з правом власності на її результат	
Відображаються на позабалансі		Відображаються як давальницька сировина		Відображаються як запаси	
Оприбутковано відходи до моменту спалювання або захоронення		Відображено відходи, отримані для переробки на замовлення		Відображено відходи отримані для переробки. В результаті придбання:	
Д 071	-	Д 022	-	Д 209	К 63
Аналітичний облік ведеться в розрізі видів відходів та місць їх зберігання		Аналітичний облік ведеться в розрізі видів відходів та замовників, від яких надійшли відходи на переробку		Д 64	К 63
				В результаті самостійного збору	
				Д 209	К 718
				Аналітичний облік ведеться в розрізі видів	
Відображення виробничих витрат					
Захоронення		Спалювання		Переробка	
Відображення витрат на збір відходів					
Д 23.1.1.1.1	К 20, 66, 65, 13, 68	Д 23.1.1.2.1	К 20, 66, 65, 13, 68	Д 23.1.1.3.1	К 20, 66, 65, 13, 68
Відображення витрат на транспортування					
Д 23.1.1.1.2	К 20, 66, 65, 13, 68	Д 23.1.1.2.2	К 20, 66, 65, 13, 68	Д 23.1.1.3.2	К 20, 66, 65, 13, 68
Відображення витрат на зберігання					
Д 23.1.1.1.3	К 20, 66, 65, 13, 68	Д 23.1.1.2.3	К 20, 66, 65, 13, 68	Д 23.1.1.3.3	К 20, 66, 65, 13, 68
Відображення витрат на сортування					
Д 23.1.1.1.4	К 20, 66, 65, 13, 68	Д 23.1.1.2.4	К 20, 66, 65, 13, 68	Д 23.1.1.3.3	К 20, 66, 65, 13, 68
Відображення витрат на захоронення		Відображення витрат на спалювання		Відображення витрат на переробку	
Д 23.1.1.1.5	К 20, 66, 65, 13, 68	Д 23.1.1.2.5	К 20, 66, 65, 13, 68	Д 23.1.1.3.5	К 20, 66, 65, 13, 68

Закінчення табл. 2

Відображено розподілені загальновиробничі витрати					
Д 23.1.1.1.6	К 91	Д 23.1.1.2.6	К 91	Д 23.1.1.3.6	К 91
Списання відходів					
Списання відходів, які пройшли обробку		Списання відходів, які були спалені		Списання відходів, витрачених на переробку	
-	К 071	-	К 071	Д 23	К 209
				Списання відходів отриманих на переробку	
				-	К 022
Відображення результатів основного виробництва					
Відображено вартість реалізованих послуг з				Відображено вартість послуг переробки відходів на замовлення	
Захоронення		Спалення			
Д 903	К 23.1.1	Д 903	К 23.1.2	Д 903	К 23.1.2
				Оприбутковано готову продукцію в результаті переробки відходів	
				Д 26	К 23.1.3
				Д 901	К 26
Відображення реалізації послуг					
Відображено вартість послуг-захоронення		Відображено вартість послуг-спалювання		Відображено вартість послуг-переробки	
Д 361	К 703	Д 361	К 703	Д 361	К 703
Відображено ПДВ		Відображено ПДВ		Відображено ПДВ	
Д 64	К 703	Д 64	К 703	Д 64	К 703
				Відображено реалізацію продукції переробки	
				Д 361	К 701
				Відображено ПДВ	
				Д 64	К 701
Відображення розрахунків із замовниками покупцями					
Проведено розрахунки за захоронення		Проведено розрахунки за спалювання		Проведено розрахунки за переробку	
Д 311	К 361	Д 311	К 361	Д 311	К 361

Зворотні відходи надходять на підприємство для переробки, як вже зазначалося, такими шляхами:

– *як давальницька сировина*. Підприємство-виробник укладає договір з підприємством-утилізатором щодо надання послуг з переробки відходів. Такі відходи відображаються на позабалансовому рахунку Д 022 «Відходи отримані для переробки». Їх облік ведеться лише в кількісному вираженні. Всі витрати з їх переробки відображаються у складі виробничих витрат й, відповідно, формують собівартість послуги переробки. Списання вказаних відходів з позабалансового рахунку відбувається з їх одночасним використанням та формується первинним документом – накладна на внутрішнє переміщення;

– *придбання відходів*. Придбання відходів відбувається на основі договору з виробничим підприємством або іншим суб'єктом-власником відходів про придбання відходів. Вартість таких відходів відображається з ціною придбання в складі виробничих запасів підприємства на рахунку 209 «Інші запаси». Подальше їх списання є ідентичним зі списанням будь-яких інших видів виробничих запасів. Вартість списаних відходів включається до вартості готової продукції, яка є результатом переробки відходів;

– *самостійний збір або безоплатне отримання*. Даний шлях надходження відходів пов'язаний з діяльністю власних пунктів збору відходів або ж укладенням договору з суб'єктом-власником відходів про їх безплатну передачу. В даному випадку, зважаючи на відповідність відходів критеріям визнання запасів, їх варто обліковувати на балансовому рахунку з одночасним відображення доходу від безоплатного отримання. Але це в тому випадку, коли їх вартість можна достовірно визначити (справедлива вартість).

У випадку, коли вартість отриманих відходів визначити неможливо, їх необхідно обліковувати на позабалансовому рахунку з метою контролю за їх кількісним витрачанням. У першому випадку вартість витрачених відходів включатиметься до складу собівартості готової продукції.

Особливістю формування собівартості послуг підприємств-утилізаторів є розподіл непрямих витрат, які відображаються в складі загальновиробничих (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»). До загальновиробничих витрат підприємства-утилізатора належать витрати, які неможливо прямо пов'язати з певним видом послуг або виробництва. Особливістю є те, що загальновиробничі витрати потрібно розподіляти як між послугами (виробництв), так і безпосередньо між видами таких послуг. Так, в першу чергу,

загальновиробничі витрати варто розподілити між видами виробництва – захоронення, спалювання, переробка, а після вже розподілені суми розподілити між конкретними видами відходів або результатів їх переробки.

На сучасних підприємствах-утилізаторах, у зв'язку з веденням «котлового» обліку, даний розподіл не проводиться, а якщо й проводиться, то є необгрунтованим. Вважаємо, що розподіл загальновиробничих витрат є останнім процесом формування собівартості послуг підприємств-утилізаторів й, відповідно, займає вагомe значення в управлінні всією виробничою діяльністю.

Для вирішення даного проблемного питання, пропонуємо поводити дворівневий розділ загальновиробничих витрат. Кожен рівень механізму розподілу має свою базу розподілу, яка обумовлена не лише економічними, але й технологічними особливостями (табл. 3).

Запропонований механізм складається з двох рівнів, за кожним рівнем закріпленні свої бази розподілу.

Зокрема, з метою розподілу загальновиробничих витрат між видами виробництва пропонуємо використовувати за базу розподілу: пряму заробітну плату або за дохід, отриманий від того чи іншого виду послуг.

Другий рівень розподілу має свої особливості, що обумовлені технологічними особливостями.

Зокрема, для розподілу загальновиробничих витрат між видами відходів, які планується захоронити, доцільним є використання за базу розподілу: площу полігону або кількість відходів, які підлягали захороненню.

Таблиця 3

Механізм розподілу загальновиробничих витрат підприємства-утилізатора

Рівень розподілу ЗВВ	База розподілу	Розрахунок
Розподіл ЗВВ між видами основного виробництва: захоронення, спалювання, переробка	- доходи, отримані від кожного виду виробництва;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{дохід від } OB}{ЗВВ}$
	- пряма заробітна плата працівників за видами основного виробництва;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{заробітна плата}}{ЗВВ}$
Розподіл ЗВВ між окремими видами відходів у розрізі видів основ виробництва	За відходами, які підлягають захороненню	
	- площа полігону, на якому заборонений певний вид відходів;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Площа полігону}}{ЗВВ \text{ за певним видом } OB}$
	- кількісні обсяги заборонених відходів;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Кількість відходів}}{ЗВВ \text{ за певним видом } OB}$
	За відходами, які підлягали спалюванню	
	- кількісні обсяги спалених відходів;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Кількість відходів}}{ЗВВ \text{ за певним видом } OB}$
	За відходами, які підлягали переробці	
	- доходи, які планується отримати від реалізації продукції, яка є результатом переробки відходів;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Доходи}}{ЗВВ \text{ за певним видом } OB}$
	- кількість перероблених відходів;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Кількість}}{ЗВВ \text{ за певним видом } OB}$
- пряма заробітна плата за видами переробки	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Заробітна плата}}{ЗВВ \text{ за певним видом } OB}$	

Під час розподілу загальновиробничих витрат, які підлягали спаленню, пропонуємо за базу розподілу використовувати обсяг спалених відходів визначений в об'єктах. Одну з трьох баз розподілу можна використовувати під час розподілу загальновиробничих витрат між видами переробки відходів: доходи, що планується отримати від реалізації продукції, яка є результатом переробки відходів, кількість перероблених відходів, пряма заробітна плата за видами переробки. При чому, пряма заробітна плата як база розподілу, є універсальним показником для: відходів отриманих для переробки, давальницької сировини, так і для відходів придбаних або безоплатно отриманих. Перший показник – доходи отримані від реалізації, варто використовувати лише для пробки власних відходів, а другий – кількість перероблених відходів отриманих для пробки як давальницька сировина.

Особливістю надання послуг підприємства-утилізатора є облікове відображення їх реалізації та результатів. Так, під час спалювання та захоронення відходів підприємство-утилізатор показує реалізацію послуги. Дохід від реалізованої послуги відображається у складі доходу від реалізації послуг на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» та визначається відповідно з розробленою на підприємстві-утилізаторі тарифної політики. Собівартість реалізації визначатиметься залежно від витрат понесених на кожному технологічному етапі та відобразатиметься на рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг». Таким же чином, в системі рахунків бухгалтерського обліку відобразатимуться операції з реалізації послуги пробки відходів, у випадку, коли відходи надходять як давальницька сировина.

Щодо переробки відходів, які придбані або отримані безоплатно, то результатом даного виробництва буде готова продукція. Готова продукція переробки відходів визначається активом підприємства, а тому відображається на рахунку 26 «Готова продукція». Процес її реалізації відобразатиметься на рахунках відповідно до чинного законодавства як і для будь-якого іншого виробничого підприємства.

Таким чином, запропонований підхід до бухгалтерського обліку виробничої діяльності підприємства-утилізатора дозволяє розробити комплексну систему інформаційного забезпечення управління всією господарською діяльністю й, відповідно, дозволяє проводити оцінку її ефективності в розрізі різноманітних складових.

Висновки. На основі проведеного дослідження ми прийшли до таких висновків:

1. Визначена структура технологічного процесу послуг підприємства-утилізатора на основі галузевих особливостей вказує на необхідність організації та бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості послуг в напрямку, який забезпечуватиме інформацію про понесені витрати на кожному етапі. Витрати, що пов'язані з наданням послуг відображаються на рахунку 23 виробництва. У випадку, коли виробничі витрати неможливо ідентифікувати за окремим видом послуг, їх необхідно відображати в складі загальновиробничих витрат на рахунку 91.

Аналітичний облік виробничих витрат підприємства-утилізатора запропоновано організувати в розрізах: видів виробництва; видів послуг; видів відходів; технологічних етапів. Запропонований підхід до аналітичного обліку містить технологічні та галузеві особливості організації виробничого процесу. Так, на кожній стадії технологічного процесу за тим чи іншим виробництвом виникають особливі витрати, аналіз яких та управління якими є важливим для підприємства, адже саме вони визначатимуть собівартість послуг підприємства-утилізатора й, відповідно, матимуть вплив на фінансові результати підприємства.

2. На основі запропонованого підходу до організації аналітичного обліку розроблена модель облікового відображення операцій з управління відходами підприємства-утилізатора, яка носить комплексний характер, адже дозволяє прослідкувати рух відходів від їх надходження на підприємство (збір) до реалізації послуги щодо їх утилізації. Комплексність моделі полягає ще й в тому, що можна прослідкувати всі шляхи надходження відходів на підприємство-утилізатор.

3. Особливістю формування собівартості послуг підприємств-утилізаторів є розподіл непрямих витрат, які відображаються у складі загальновиробничих (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»). До загальновиробничих витрат підприємства-утилізатора належать витрати, що неможливо прямо пов'язати з певним видом послуг або виробництва. Особливістю є те, що загальновиробничі витрати потрібно розподіляти як між послугами (виробництв), так і безпосередньо між видами таких послуг.

Список використаної літератури:

1. *Галушкіна Т.П.* Формування інституту екологічних податків в Україні // Економічні інновації / *Т.П. Галушкіна, Л.А. Кравцова.* – 2011. – Вип. 44. – С. 57–65.
2. Компания «Оболонь» достигла 96 % переработки отходов производства // Инвест Газета. – 2 апреля 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.investgazeta.net/pressrelizy/kompanijaobolon-dostigla-96-pererabotki-proizvodstva-163886>.
3. *Старий В.* Щодо удосконалення регулювання, обліку та звітності у сфері поводження з відходами / *В.Старий* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eco-initiatives.org.ua/page/vidhody>.
4. Утилізація відходів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.npblog.com.ua/index.php/ekologiya/utilizatsija-vidhodiv.html>.

КУЗНЄЦОВА Олена Вікторівна – здобувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік операцій з управління відходами;
- проблеми судово-економічної експертизи.

Стаття надійшла до редакції 23.10.2013