

О.В. Кузнєцова, здобувач
Л.В. Сергієнко-Бердюкова, аспір.

Житомирський державний технологічний університет

МОДЕЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ПОВОДЖЕННЯ З ВІДХОДАМИ

(Представлено д.е.н., проф. Євдокимовим В.В.)

Розроблено організаційно-методичну модель облікового відображення та калькулювання собівартості послуг з управління відходами на підприємствах-утилізаторах, яка містить систему аналітичного обліку, побудовану на основі технологічних особливостей, методик відображення прямих виробничих витрат та розподілу непрямих виробничих витрат підприємства-утилізатора. Удосконалено методик облікового відображення операцій з управління відходами на виробничих підприємствах, що містить організацію аналітичного обліку за рахунками з обліку зворотних та незворотних відходів, виробничих та загальновиробничих витрат, відображення операцій з утворення, переробки, утилізації та зберігання відходів.

Ключові слова: відходи; бухгалтерський облік; управління відходами; поводження з відходами; утилізація; підприємство-утилізатор.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання, підвищуються обсяги суспільного виробництва, збільшуються темпи розвитку продуктивних сил, що, в свою чергу, викликає залучення в господарський оборот усе більшої кількості природних ресурсів та призводить до накопичення відходів, які потребують переробки та утилізації. На сьогодні, система управління відходами на підприємствах, в результаті діяльності яких вони утворюються та на підприємствах, що здійснюють переробку та утилізацію відходів, потребує удосконалення. Основою розвитку нових методів управління відходами на виробничих підприємствах є побудова адекватного сучасним економічним умовам інформаційного забезпечення, яке представлено системою бухгалтерського обліку. З огляду на те, що сучасний стан організації бухгалтерського обліку на виробничих підприємствах України націлений лише на визначення фінансового результату та забезпечення податкових розрахунків, відходи залишаються поза увагою системи бухгалтерського обліку й відповідно системи управління. Проте, зважаючи на значення, яке можуть відіграти відходи при ефективному управлінні ними (економічний ефект – від використання як вторинної сировини, соціальний ефект – зменшення кількості відходів, що вплине на здоров'я населення, та підвищення якості соціальної інфраструктури, екологічний ефект – повторне використання відходів, що призведе до зменшення втрачання природних ресурсів та викидів забруднюючих речовин у навколишнє середовище), даний об'єкт потребує особливого місця в системі бухгалтерського обліку й відповідно системі управління всією господарською діяльністю виробничих підприємств та підприємств-утилізаторів відходів.

Таким чином, зростає актуальність проблем розробки організаційно-методичного підходу до відображення відходів у системі бухгалтерського обліку та операцій з їх управління. Адже, якщо відображення відходів у складі запасів підприємства є більш менш регламентованою, то ідентифікація та облікове відображення операцій з їх управління залишається поза увагою вчених та практиків, незважаючи на те, що інформація про стан поводження з відходами є основною в оцінці ефективності економічних, екологічних та соціальних складових господарської діяльності виробничого підприємства.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського обліку відходів піднімалися у працях вітчизняних та зарубіжних вчених серед яких: Д.А. Авершин, І.А. Басманова, П.С. Безруких, О.І. Бондар, Л.М. Боровик, А.Е. Воробйов, І.В. Вепренцев, М.П. Воскобойнік, З.В. Гуцайлюка, В.О. Гавриленко, Т.М. Сторожук, О.Г. Кавершин, В.О. Кавиршина, І.П. Крайнов, В.І. Кержакова, А.Ю. Зигун, В.Ф. Палія, Н.Л. Пирогова, А.Д. Трусова, Д.В. Яровенко тощо.

Викладення основного матеріалу дослідження. У даний час вплив господарської діяльності людини на навколишнє середовище характеризується все більш зростаючою кількістю відходів і зміною умов їх поводження. Відходіві проблеми, пов'язані з їх розміщенням, переробкою та утилізацією, вимагають комплексного ухвалення заходів з області пов'язана з неузгодженістю дій зацікавлених сторін. Тому все більш актуальною для підприємств стає розробка систем управління відходами. Подібні системи передбачають використання комплексу різних методів переробки відходів, утилізації, модернізації виробництва, підвищення рівня безпеки їх зберігання.

Зазначене вимагає налагодження ефективної системи облікового відображення операцій з управління відходами на виробничих підприємствах України. Необхідним є розробка нового організаційно-

методичного підходу до облікового відображення операцій з управління відходами, який повинен мати комплексний характер, а отже, містити як підхід до відображення відходів та процесу його утворення, так і операцій щодо поводження з відходами, які пов'язані з понесенням певних витрат. Такий комплексний підхід дозволить побудувати ефективну інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень щодо відходів та визначити ефективність операцій з їх управління.

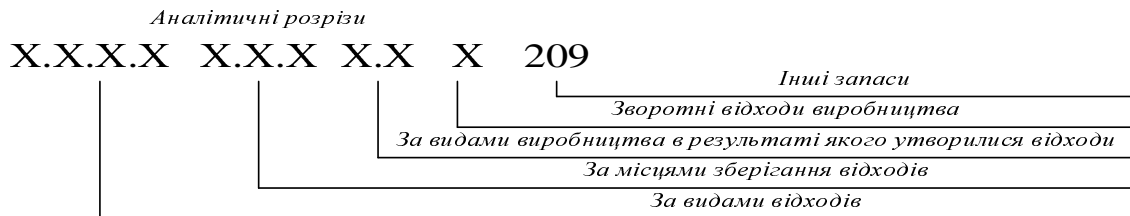
Найбільш важливими відходами виробництва є сировинні відходи. Вважаємо за доцільне відходи, для цілей управління ними та облікового відображення, необхідно поділяти на:

- незворотні – відходи, які повністю втратили свої корисні споживчі якості, в результаті чого їх не можна використати на підприємстві або реалізувати іншим виробникам;

- зворотні – залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), які повністю або частково втратили споживчу якість вихідного матеріалу, хімічні та фізичні властивості. І через це використовуються з підвищеним витрачанням, з понаднормовим зменшенням виходу готової продукції або взагалі не використовуються за прямим призначенням.

На рахунках бухгалтерського обліку вартість усіх зворотних відходів, що передаються з власного виробництва на склад (у місця зберігання), відображається записом на балансовому рахунку запасів, зокрема субрахунку 209 "Інші матеріали". Незворотні відходи відображаються на позабалансовому рахунку 07 "Списані запаси". Аналітичний облік на вказаних рахунках ведеться у розрізі видів виробництва, в результаті якого вони утворилися, за місцями зберігання відходів та за видами відходів, що наведено на рисунку 1.

Зворотні відходи:



Незворотні відходи:

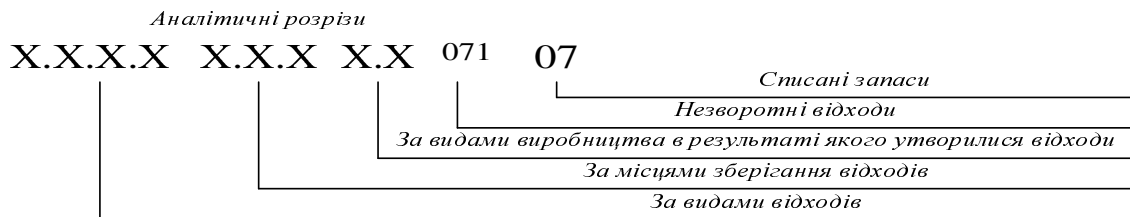


Рис. 1. Аналітичний облік зворотних та незворотних відходів

Ведення бухгалтерського обліку в запропонованих аналітичних розрізах дозволить формувати інформацію, яка необхідна для управління відходами та вжиття відповідних заходів щодо ефективності їх використання. Проте, варто зазначити, що у зв'язку з необхідністю нормування відходів, необхідним є відкриття додаткових аналітичних рахунків, зокрема такі рахунки можна відкривати до кожного аналітичного рахунку або ж ділити рахунки за першим рівнем аналітики на відходи в межах норми та відходи понад норму.

Важливе значення під час управління відходами відіграє не власне сама інформація про їх вартість та кількість, а інформація про операції щодо поводження з відходами. До операцій з управління (поводження) відходами належать такі:

- реалізація відходів;
- переробка відходів власними силами;
- переробка відходів з використання послуг спеціалізованих підприємств;
- зберігання відходів на славних територіях;
- зберігання відходів на спеціалізованих полігонах;
- утилізація відходів.

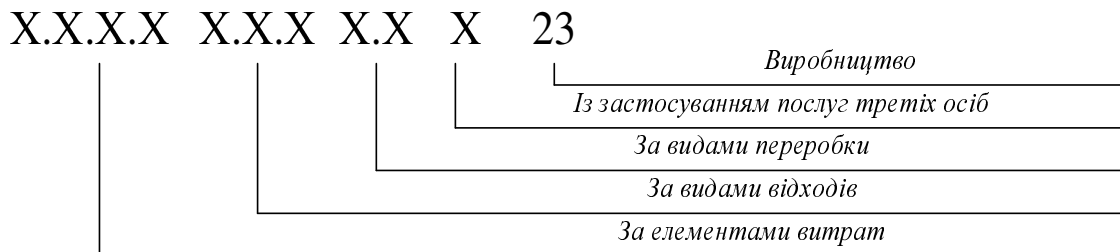
Крім того, варто зазначити, що ефективне вирішення проблеми промислових відходів – це впровадження безвідходної технології. Безвідходні виробництва засновані на принциповій зміні технологічних процесів, розробці систем із замкнутим циклом, що забезпечують багаторазове використання продуктів і комплексне використання сировини.

Кожен із зазначених напрямів має свої особливості та пов'язаний з понесенням певних видів витрат, які можуть носити капітальний, виробничий або загальновиробничий характер. Так капітальні витрати будуть пов'язані з модернізацією виробничих процесів та здійснюватимуться на початковому процесі впровадження нових методів управління відходами.

В свою чергу, до виробничих витрат зазвичай належать витрати, пов'язані з переробкою відходів як власними силами, так і з використанням послуг спеціалізованих підприємств (на умовах давальницької сировини). Витрати, пов'язані зі зберіганням та утилізацією витрат, належать до загальновиробничих витрат (рис. 2).

Виробничі витрати:

Аналітичні розрізи



Загальновиробничі витрати:

Аналітичні розрізи

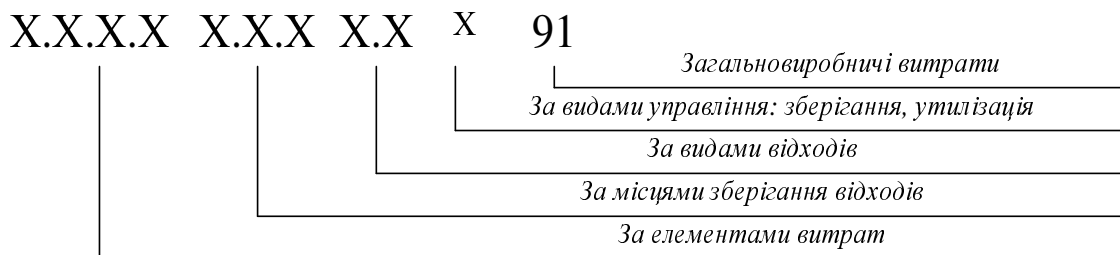


Рис. 2. Аналітичний облік витрат пов'язаних щодо операцій з управління

Наведене вказує на необхідність організації на підприємстві комплексної системи облікового відображення утворення відходів та операцій з їх поводження. Така система включає ідентифікацію та облікове відображення операцій з утворення відходів, реалізації, переробки, зберігання та утилізації. Кожен з зазначених напрямів має свою специфіку й відповідно пов'язаний з понесенням певних видів витрат, характеристика яких наведена на рисунку 2. На основі запропонованого підходу до організації аналітичного обліку відходів та витрат пов'язаних з їх управлінням пропонуємо наступний до їх відображення (табл. 1)

Запропонована методика бухгалтерського обліку операцій з управління відходами на виробничих підприємствах

Утворення відходів		Переробка відходів на сировину		Зберігання відходів	
Зворотні відходи		Переробка власними силами		Самостійне зберігання відходів	
<u>Визнаються запасами</u>		<u>Включаються до складу витрат</u>		<u>Витрати на зберігання</u>	
<i>Оприбутковано відходи з виробництва при використанні власної сировини</i>		<i>Стисано відходи на виробництво, пов'язане з їх переробкою</i>		<i>Відображення витрат на утримання полігонів та інших місць зберігання</i>	
Д 209	К 23	Д 23.Х.1	К 209	Д 91	К 20, 66, 65, 13
Аналітичний облік ведеться в розрізі видів відходів	Аналітичний облік за видами виробництва	Аналітичний облік ведеться за елементами та видами переробки відходів		Аналітичний облік ведеться в розрізі місць зберігання та за елементами витрат	
<i>Оприбутковано відходи з виробництва при використанні давальницької сировини у випадку, коли відповідно до договору відходи залишаються у виробника</i>		<i>Відображено витрати, пов'язані з переробкою відходів на сировину та матеріали, яка здійснюється власними силами підприємства-виробника</i>		<i>Відображення розподілених витрат на зберігання відходів у складі собівартості продукції. Розподіл здійснюється пропорційно витраченій сировині</i>	
Д 209	К 718	Д 23.Х.1	К 66, 65, 13	Д 23	К 91
Незворотні відходи		Переробка третіми особами		Послуги полігонів відходів	
<u>Не визнаються запасами</u>		<u>Включаються до складу витрат</u>		<u>Розрахунки з полігонами</u>	
<i>Відображено незворотні відходи в кількісному вираженні, утворені в ході виробництва для їх подальшої утилізації</i>		<i>Відображено передачу відходів спеціалізованому підприємству з переробки</i>		<i>Відображено розрахунки з полігонами за складування відходів</i>	
Д 011	-	Д 23.У.1 / 206	К 209	Д 91	К 68
Аналітика ведеться в розрізі видів відходів		Аналітичний облік ведеться за видами переробки та підприємствами, які займаються переробкою			Аналітичний облік ведеться в розрізі полігонів
Реалізація відходів		<i>Відображено вартість послуг з переробки, наданих спеціалізованими підприємствами</i>		<i>Стисано вивезені відходи на полігон</i>	
<i>Відображено дохід від реалізації</i>					
Д 37	К 71	Д 23.У.1/ 206	К 68	-	Д 011
<i>Відображено ПДВ</i>		<i>Відображено ПДВ</i>		<i>Відображено ПДВ</i>	
Д 71	К 64	Д 64	К 68	Д 64	К 68
<i>Відображено собівартість реалізованих відходів відповідно до їх балансової вартості</i>		Отримання сировини		Утилізація відходів	
		<i>Оприбуткування сировини в результаті переробки відходів</i>		<i>Відображено розрахунки з підприємством-утилізатором</i>	
Д 94	К 209	Д 20	К 23.Х.1, 23.У.1	Д 91	К 68
		Д 23 "Основне в-во"	К 206		

Виходячи з наведеного в таблиці 1 підходу до організації та методики бухгалтерського обліку операцій з управління відходами, розглянемо особливості кожного з напрямів поведінки з відходами щодо їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку:

- **утворення відходів**, відображається в системі бухгалтерського обліку залежно від їх виду – зворотні, незворотні. При зворотних відходах можливі два варіанти: по-перше, якщо підприємство виготовляє продукцію з власної сировини, то такі відходи оприбутковуються з виробництва на балансовий рахунок запасів, на відповідний аналітичний рахунок рахунку 209 «Інші запаси»; по-друге, якщо підприємство використовує давальницьку сировину й відповідно до договору відходи залишаються у виробника, то такі відходи відображаються в складі запасів з одночасним визнанням доходу. При незворотних відходах відбувається бухгалтерський запис на позабалансовому рахунку в кількісному вираженні;

- **реалізація відходів**, відображають за таким же механізмом, як і реалізації виробничих запасів. Здійснюється у випадку, коли відходи одного виробництва можуть використовуватися як запаси для виробництва іншого підприємства. Дохід від реалізації відображається в складі інших доходів на рахунку 71 «Інші доходи» з відповідним списанням вартості відходів, які оцінені за ринковою вартістю з балансового рахунку 209 «Інші запаси»;

- **переробка відходів** може здійснюватися за двома напрямками: власними силами та з використанням послуг сторонніх осіб. Під час переробки власними силами вартість відходів списується на відповідний аналітичний рахунок рахунку 23 «Виробництво». Крім того, підприємство несе ряд інших витрат, пов'язаних з переробкою, які обліковуються в розрізі елементів витрат. При переробці відходів з послугами сторонніх осіб вартість відходів з балансового рахунку можуть списуватися як на рахунок 23 «Виробництво», так і на рахунок 206 «Матеріали, передані в переробку». Так відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків “на субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки”;

- **зберігання відходів** на виробничих підприємствах відбувається двома шляхами на власних спеціально обладнаних місцях та на полігонах відходів. При власному зберіганні відходів підприємство несе витрати, які пропонуємо обліковувати на відповідному аналітичному рахунку в складі загальновиробничих витрат (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати») в розрізі елементів витрат. Вартість послуг полігонів, а також послуг з транспортування відображається в складі загальновиробничих витрат з одночасним списанням відповідної кількості відходів з позабалансового рахунку;

- **утилізація відходів** зазвичай відбувається із використанням послуг сторонніх осіб – підприємств-утилізаторів. Підприємства утилізатори можуть займатися як утилізацією відходів, так і їх зберіганням на власних полігонах. Вартість послуг підприємств-утилізаторів відображається у складі загальновиробничих витрат.

Вартість на зберігання та утилізацію відходів, які включаються до складу загальновиробничих витрат вноситься до складу собівартості готової продукції. Це вимагає відповідного розподілу таких витрат. Виходячи з цього, пропонуємо розподіляти загальновиробничі витрати на виробничу собівартість відповідного виду продукції залежно від виду відходів, які пов'язані з тим чи іншим видом виробництва; обсягу виробництва того чи іншого виду продукції.

Таким чином, впровадження запропонованого підходу до бухгалтерського обліку операцій з управління відходами на виробничих підприємствах України дозволить сформувати комплексну інформаційну базу для управління відходами підприємства й відповідно підвищити ефективність та результативність господарської діяльності як з економічної, так і з екологічної та соціальної складових.

Що стосується питань утилізації відходів, то на даний час, їм 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 на сьогодні, висувуються зовсім інші вимоги до якісного рівня управління діяльністю підприємства-утилізатора, до характеру і методів вирішення завдань.

Виникає необхідність передбачати ймовірні зміни у виробничому процесі та зовнішньому середовищі. У зв'язку з цим простежується зростаюча роль обліково-аналітичного забезпечення управління господарською діяльністю підприємства-утилізатора з врахуванням економічних, соціальних та екологічних ризиків.

З метою визначення та 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. 3).

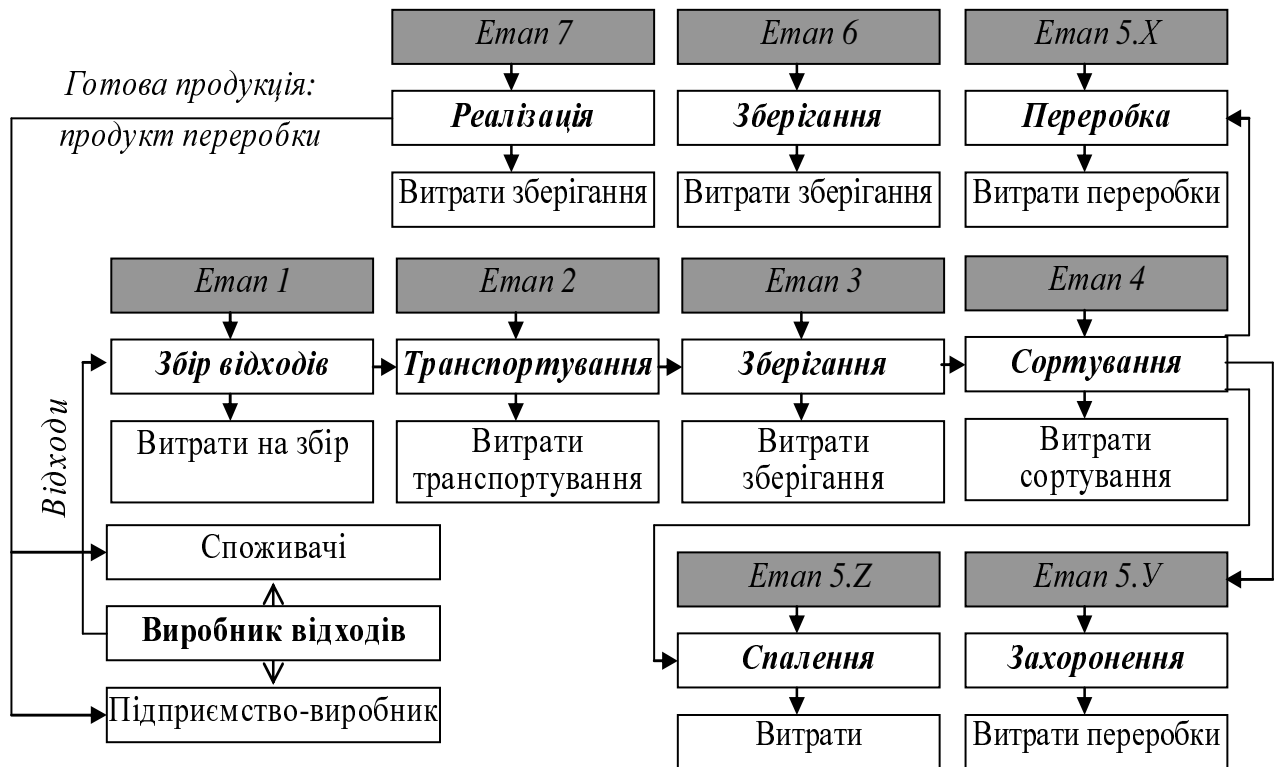


Рис. 3. Схема технологічного процесу послуг підприємства-утилізатора

Таким чином, визначена структура технологічного процесу послуг підприємства-утилізатора на основі галузевих особливостей, вказує на необхідність організації та бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості послуг у напрямку, який забезпечуватиме інформацію про понесені витрати на кожному етапі. Витрати, що пов'язані з наданням послуг відображаються на рахунку 23 «Виробництво». У випадку, коли виробничі витрати не можливо ідентифікувати з окремим видом послуг, їх необхідно відображати в складі загальноновиробничих 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. 2).

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 та управління якими є важливим для підприємства, адже саме вони визначатимуть собівартість послуг підприємства-утилізатора й відповідно матимуть вплив на фінансові результати даних підприємств.

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.

Порядок відображення процесу надходження відходів та виробничих витрат залежно від виду послуги наведені в комплексній моделі бухгалтерського обліку підприємства-утилізатора (табл. 3).

Таблиця 2

Організація аналітичного обліку виробничих витрат підприємства-утилізатора

1 рівень аналітики в розрізі видів виробництва		2-й рівень аналітики в розрізі видів робіт та 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
				23.1.1.1.2		Витрати на транспортування	
				23.1.1.1.3		Витрати на зберігання	
				23.1.1.1.4		Витрати на сортування	
				23.1.1.1.5		Витрати на утримання полігону	
				23.1.1.1.6		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 окремого виду консультацій	Подальша аналітика ведеться в розрізі елементів витрат	
				23.2.1.x			
		23.2.2	Підготовка екологічної документації	23.2.2.1	В розрізі окремого виду документації		
				23.2.2.x			

Таблиця 3

Запропонована модель бухгалтерського обліку операцій з управління відходами на підприємствах-утилізаторах

Відображення відходів за напрямами надходження					
Незворотні відходи		Зворотні відходи			
<i>Отримані / зібрані для спалювання або захоронення</i>		<i>Отримані для переробки на замовлення виробничого підприємства</i>		<i>Отримання доходів для переробки з правом власності на її результат</i>	
<u>Відображаються на позабалансі</u>		<u>Відображаються як давальницька сировина</u>		<u>Відображаються як запаси</u>	
<i>Отримано відходи до моменту спалювання або захоронення</i>		<i>Відображено відходи отримані для переробки на замовлення</i>		<i>Відображено відходи отримані для переробки. В результаті придбання:</i>	
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
				<i>В результаті самостійного збору</i>	
				Д 209	К 718
				Аналітичний облік ведеться в розрізі видів	
Відображення виробничих витрат					
Захоронення		Спалювання		Переробка	
<i>Відображення витрат на збір відходів</i>					
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
<i>Відображення витрат на транспортування</i>					
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
<i>Відображення витрат на зберігання</i>					
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
<i>Відображення витрат на сортування</i>					
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
<i>Відображення витрат на захоронення</i>		<i>Відображення витрат на спалювання</i>		<i>Відображення витрат на переробку</i>	
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
<i>Відображено розподілені загальновиробничі витрати</i>					
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					
<i>Списання відходів, які пройшли обробку</i>		<i>Списання відходів, які були спалені</i>		<i>Списання відходів витрачених на переробку</i>	
-	К 071	-	К 071	Д 23	К 209
				<i>Списання відходів отриманих на переробку</i>	
				-	К 022

Закінчення табл. 3

Відображення результатів основного виробництва					
<i>Відображено вартість реалізованих послуг з</i>				<i>Відображено вартість послуг переробки відходів на замовлення</i>	
<i>Захоронення</i>		<i>Спалення</i>			
Д 903	К 23.1.1	Д 903	К 23.1.2	Д 903	К 23.1.2
				<i>Отримано готову продукцію в результаті переробки відходів</i>	
				Д 26	К 23.1.3

				<i>Д 901</i>	<i>К 26</i>
Відображення реалізації послуг					
<i>Відображено вартість послуг-захоронення</i>		<i>Відображено вартість послуг-спалювання</i>		<i>Відображено вартість послуг-переробки</i>	
<i>Д 361</i>	<i>К 703</i>	<i>Д 361</i>	<i>К 703</i>	<i>Д 361</i>	<i>К 703</i>
<i>Відображено ПДВ</i>		<i>Відображено ПДВ</i>		<i>Відображено ПДВ</i>	
<i>Д 64</i>	<i>К 703</i>	<i>Д 64</i>	<i>К 703</i>	<i>Д 64</i>	<i>К 703</i>
				<i>Відображено реалізацію продукції переробки</i>	
				<i>Д 361</i>	<i>К 701</i>
				<i>Відображено ПДВ</i>	
				<i>Д 64</i>	<i>К 701</i>
Відображення розрахунків із замовниками покупцями					
<i>Проведено розрахунки за захоронення</i>		<i>Проведено розрахунки за спалювання</i>		<i>Проведено розрахунки за переробку / реалізовану продукцію</i>	
<i>Д 311</i>	<i>К 361</i>	<i>Д 311</i>	<i>К 361</i>	<i>Д 311</i>	<i>К 361</i>

Наведена 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, які підлягають переробці та незворотні – ті, які підлягають захороненню або спаленню.

Надходження незворотних відходів на підприємство відображається на позабалансовому рахунку в кількісному складі 071 «Відходи отримані 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.

Зворотні відходи надходять на підприємство для переробки наступними 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. Усі витрати з їх переробки відображають 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 укладеного 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, придбаних 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. У даному випадку, зважаючи, що відходи відповідають критеріям визнання запасів, їх варто обліковувати на балансовому рахунку з одночасним відображенням доходу від безоплатного отримання. Але це в тому випадку, коли їх вартість можна достовірно визначити (справедлива вартість). У випадку, коли вартість отриманих відходів визначити не можливо, 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.

Висновки. Таким чином, удосконалено методику облікового відображення операцій з управління відходами на виробничих підприємствах, яка містить: 1) порядок визнання та оцінки зворотних та незворотних активів. Незворотні відходи не визнаються активом та обліковуються тільки в кількісному виразі на позабалансовому рахунку 07 «Списані активи» (аналітичний рахунок 073 «Відходи»). Зворотні відходи відповідають критеріям визнання активів та мають відобразитися в складі активів підприємства на рахунку 209 «Інші запаси». Для визначення вартості за якою відображаються зворотні відходи на рахунках бухгалтерського обліку запропоновано використовувати два види оцінки: у випадку використання відходів для власних потреб – за ціною можливого використання (знижена ціна вихідного матеріалу зворотних відходів); у випадку реалізації відходів – за справедливою вартістю; 2) підхід до організації аналітичного обліку за рахунками: 209 «Інші запаси» (за видами виробництва в результаті якого утворилися відходи; за місцями зберігання відходів; за видами відходів); 23 «Виробництво» (переробка власними силами або із застосування послуг сторонніх осіб; за видами переробки; за видами відходів; за елементами витрат); 91 «Загальновиробничі витрати» (за видами управління відходами: зберігання, утилізація; за видами відходів; за місцями зберігання; за елементами витрат); 3) модель відображення в бухгалтерському обліку операцій з управління відходами в розрізах: операції з утворення відходів, операції з реалізації відходів, операції з переробки відходів, операції зі зберігання відходів, операції з утилізації відходів.

Визначення структури технологічного процесу послуг підприємства-утилізатора на основі галузевих особливостей, вказує на необхідність організації бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості послуг в напрямку, який забезпечуватиме інформацію про понесені витрати на кожному етапі. На основі цього одержано теоретичне обґрунтування організаційно-методичної моделі облікового відображення собівартості послуг з управління відходами на підприємствах-утилізаторах, яка містить: 1) систему аналітичного обліку побудованого на основі технологічних особливостей, методику відображення прямих виробничих витрат та розподілу непрямих виробничих витрат підприємства-утилізатора (рахунку 23 «Виробництво» в розрізі: видів виробництва, видів робіт та послуг, видів відходів, стадій утилізації (виробництва); рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в розрізах видів витрат; 2) порядок відображення витрат та калькулювання собівартості послуг з утилізації (переробка, утилізація, зберігання); 3) механізм

дворівневого розподілу загально-виробничих витрат. Кожен рівень механізму розподілу має свою базу розподілу, яка обумовлена не лише економічними, але й технологічними особливостями. З метою розподілу загально-виробничих витрат між видами виробництва пропонуємо використовувати за базу розподілу пряму заробітну плату або дохід, отриманий від того чи іншого виду послуг. Для розподілу загально-виробничих витрат між видами відходів, які планується захоронити, доцільним є використання за базу розподілу площу полігону або кількість відходів, які підлягали захороненню.

Список використаної літератури:

1. *Грицишен Д.О.* Судово-економічна експертиза операцій з управління відходами: теоретичні положення / *Д.О. Грицишен, О.В. Кузнецова* // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ. – 2013. № 4 (66). – 30–37.
2. *Довга Т.М.* Класифікація побутових відходів як передумова ефективності їх рециклінгу / *Т.М. Довга* // Економічний часопис – XXI – 2011. - № 5–6. – С. 50–53.
3. *Пирогов Н.Л.* Вторичные ресурсы: эффективность, опыт, перспективы / *Н.Л. Пирогов, С.П. Сушон, А.Г. Завалко* ; под ред. *А.Е. Юрченко*. – М. : Экономика, 1987. – 199 с.
4. *Сметанин В.И.* Защита окружающей среды от отходов производства и потребления / *В.И. Сметанин*. – М. : Колос, 2000. – 232 с.
5. *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>.
6. *Сторожук Т.М.* Облікова політика підприємства щодо відходів / *Т.М. Сторожук, Д.А. Авершин* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/18_Storo.pdf.

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

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік відходів промислових підприємств.

СЕРГІЄНКО-БЕРДЮКОВА Лариса Василівна – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми теорії та методики бухгалтерського обліку операцій поводження з відходами.

Стаття надійшла до редакції 16.10.2014.