



МЕТОДОЛОГІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Грицишен Д.О.,

к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету

- ▲ Обґрунтовано напрями вдосконалення методологічних положень бухгалтерського обліку утворення відходів на промислових підприємствах. Зокрема визначено напрями реквізитного розширення первинного обліку, запропоновано нові підходи до їх оцінки, розроблено систему аналітичного обліку та порядок відображення в розрізі напрямів їх утворення.
- ▣ Відходи, документування, бухгалтерський облік, промислове підприємство, економіко-екологічна безпека.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОБРАЗОВАНИЯ ОТХОДОВ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Грицишен Д.О.,

к.э.н., доц., доцент кафедры учета и аудита Житомирского государственного технологического университета

- ▲ Обоснованы направления совершенствования методологических положений бухгалтерского учета образования отходов на промышленных предприятиях. В частности определены направления реквизитного расширения первичного учета, предложены новые подходы к их оценке, разработана система аналитического учета и порядок отражения в разрезе направлений их образования.
- ▣ Отходы, документирование, бухгалтерский учет, промышленное предприятие, экономико-экологическая безопасность.

METHODOLOGICAL PROVISIONS OF ACCOUNTING FOR WASTE IN INDUSTRIAL ENTERPRISES

Grytsyshen D.O.,

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Associate Professor of Department of Accounting and Auditing, Zhytomyr State Technological University

- ▲ The directions of improvement of methodological provisions of accounting for waste in industrial enterprises have been grounded. In particular, the directions of expansion of details of the primary accounting have been determined, the new approaches to their assessment have been proposed, the system of analytical accounting and the order of reflection in terms of their emergence have been worked out.
- ▣ waste, documenting, accounting, industrial enterprise, economic and environmental security.

Постановка проблеми

Особливо гостро питання утворення відходів на промислових підприємствах України стоїть в умовах курсу до європейської інтеграції. Це зумовлено тим, що «запобіжні заходи щодо забруднення відходами навколишнього середовища закладені в Директиві Європейської ради з інтегрованого запобігання забрудненню і контролю над ними (1996 р.). Згідно з цією Директивою країни-члени Євросоюзу повинні гарантувати, що підприємства вживатимуть усіх необхідних заходів щодо запобігання забрудненню середовища, зокрема утворенню відходів; переробляти або, якщо це неможливо, видаляти їх з мінімальним збитком для екології. Пропонується також оцінювати негативний вплив тієї чи іншої діяльності інтегральним показником, що враховує синергетичний ефект впливу окремих видів забруднювачів; дається офіційне визначення поняттю «найкраще з доступних технічних

рішень – Best Available Technics (BAT)»; представлені якісні критерії віднесення технічних рішень до категорії BAT і процедура сертифікації таких рішень. Загальні питання управління відходами зосереджені в Рамковій директиві про відходи (2006). У документі наводиться перелік речовин, які можуть бути віднесені до відходів, для осіб чи організацій вводиться обов'язок нести витрати для їх утилізації (забруднювач платить), встановлюється ієрархія бажаних способів поводження з відходами: «Запобігання або мінімізація у джерела → повторне використання → переробка в сировину і продукти → компостування → спалювання або поховання з отриманням енергії → поховання без отримання енергії → спалювання без отримання енергії» [1].

У таких умовах зростає потреба у формуванні інформаційного простору управління процесами утворення відходів на промислових підприємствах, що вимагає вдосконалення

організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку утворення відходів як підсистеми управління економіко-екологічною безпекою. Розвиток бухгалтерського обліку на цьому напрямі значно розширить розуміння його методу та розкриє його функціональне значення в забезпеченні економіко-екологічної безпеки на рівні окремого економічного агента та природоохоронної діяльності на рівні економічних систем різних рівнів (мікроекономіка, макроекономіка та світова економіка), що є основою пізнання механізму «людина-природа», в умовах нової геологічної епохи «Антропоцен».

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Проблемні питання операцій з відходами стали об'єктом дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених. Зокрема особливості управління відходами на різних рівнях розвитку економічних систем у дисертаційних дослідженнях розглядали вітчизняні вчені: Берлінг Р.З., Горобець О.В., Ігнатенко О.П., Самойлік М.С., Хижнякова Н.О., Ляшко І.І., Шунтова С.Г., Шевченко Т.І., Орлова Т.О., Повний С.М., Крамаренко Р.М., Близнюк А.М., Касілов І.І., Беляєва С.С., Вяткін П.С., Абрамова М.В. Окремі аспекти управління відходами висвітлені в публікаціях вітчизняних дослідників: Андрейченко А.В., Сиволап А.В., Дериколенко О.М., Кержаков В.І., Довга Т.М., Замула І.В., Попова О.Ю., Зарчанська Є.В., Руденко О.В., Шулаєва Ю.Е. Зарубіжні вчені розглядали управління відходами в контексті циркулярної економіки, зокрема: Б. Майс (B. Muys), Кян Йі (Qian Yi), Танг Ксяо-ян (Tang Xiao-Yan), Гейсер К. (Geiser K.), Вен-Хонг Жанг (Wen-Hong Zhang) та ін. Не применшуючи вагомість праць вітчизняних та зарубіжних вчених та віддаючи належне напрацюванням у цих питаннях, слід зауважити, що залишається низка проблем теоретичного та організаційно-методологічного характеру, які потребують вирішення на великих промислових підприємства для забезпечення їх сталого розвитку та дотримання положень циркулярної економіки, зокрема вдосконалення організаційно-методологічних положень бухгалтерського обліку утворення відходів промислових підприємств.

Ціль статті

Метою статті є розвиток методологічних засад та вдосконалення організаційних положень бухгалтерського обліку утворення відходів на промислових підприємствах.

Виклад основного матеріалу

У класичному розумінні методологія – це вчення про метод, у конкретному дослідженні – вчення про метод бухгалтерського обліку.

Вдосконалення методології бухгалтерського обліку відходів фактично означає розширення розуміння його методу та напрямів його використання, тобто розкриття додаткових властивостей кожного елементу методу бухгалтерського обліку в напрямі формування інформаційного простору системи управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства.

Вдосконалення методології бухгалтерського обліку утворення відходів на промисловому підприємстві передбачає необхідність визначення напрямів трансформації кожного елементу методу. Для здійснення зазначеного визначимо напрями вдосконалення елементів методу бухгалтерського обліку шляхом його розгляду як пізнавального процесу, що складається з таких етапів (господарської діяльності в цілому та утворення відходів зокрема): спостереження (документування та інвентаризація), вимірювання (оцінка і калькулювання), систематизація/групування (рахунки, подвійний запис) та узагальнення (баланс та звітність). Зазначений підхід до групування елементів методу бухгалтерського обліку був запропонований вітчизняним вченим В.В. Євдокимовим [2] та в подальшому розвинений О.М. Петруком [3].

Документування та інвентаризація є особливими елементами методу бухгалтерського обліку. Причому інвентаризацію варто розглядати не як метод контролю, а саме як елемент методу бухгалтерського обліку. Їхня відмінність полягає в тому, що інвентаризація як метод бухгалтерського обліку здійснюється на підприємстві постійно, а не періодично, для підтвердження даних, які містяться в первинних документах. Особливостями одного та іншого методу бухгалтерського обліку є їхня трансформація в умовах застосування комп'ютерних технологій та повної автоматизації виробничих процесів на промисловому підприємстві.

Трансформація елементів методу документування та інвентаризації проявляється в системі управління відходами промислових підприємств. Удосконалення процесу документування утворення відходів в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку та автоматизації виробництва промислових підприємств має стосуватися не стільки документообігу та порядку складання первинних документів, скільки розширення складу реквізитів, які дозволять ідентифікувати відходи з їх відповідним видом. Крім того, в сучасних умовах господарювання є потреба в розширенні не лише реквізитів первинних документів, але і їх складу, що відповідатиме системі поведінки з відходами в забезпеченні економіко-екологічної

безпеки промислових підприємств. Теоретичною основою реалізації зазначених положень є розроблена класифікація відходів, яка відповідає сучасним підходам до управління відходами, передбаченими вітчизняними та міжнародними законодавчими нормами.

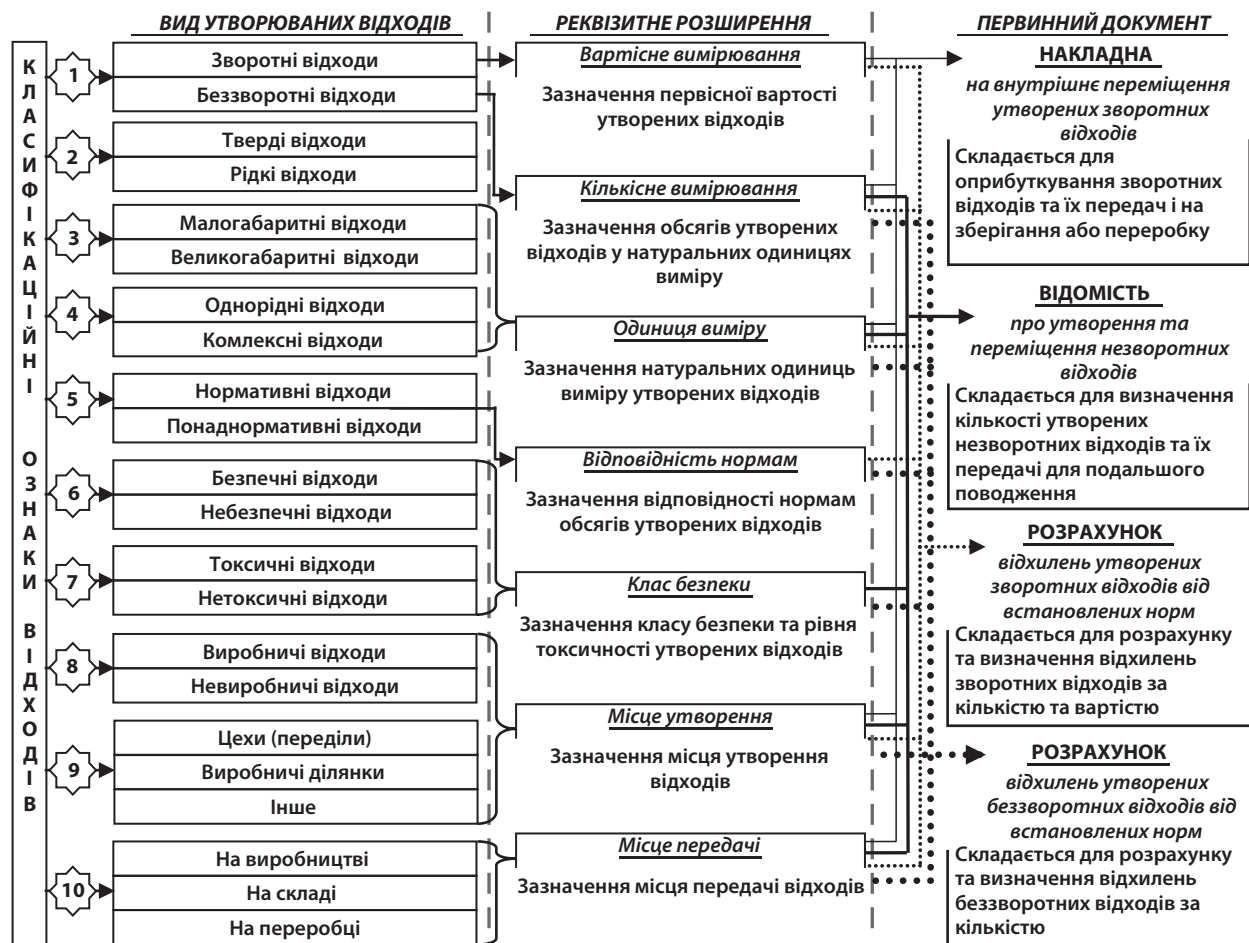
Питання документування утворення відходів підлягає жорсткому регулюванню з боку господарського, бухгалтерського та податкового законодавств. Проте законодавчі вимоги стосуються лише зобов'язань вести первинний облік відходів, без будь-яких пояснень такого механізму. Так, відповідно до положень Закону України «Про відходи», «суб'єкти господарської діяльності у сфері поводження з відходами зобов'язані на основі матеріально-сировинних балансів виробництва виявляти і вести первинний поточний облік кількості, типу і складу відходів, які утворюються, збираються, перевозяться, зберігаються, обробляються, утилізуються, знешкоджуються та видаляються, і подавати щодо них статистичну звітність у встановленому порядку» [5]. У свою чергу, Податковим кодексом України визначено, що «об'єктом та базою оподаткування по екологічному податку, що справляється за розміщення відходів, є обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання» [6].

Наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища України (від 7.07.2008 р. № 342) затверджена форма 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари», яку заповнюють підприємства, установи, організації всіх форм власності, видів економічної діяльності та організаційно-правових форм господарювання і фізичні особи-підприємці (далі – підприємства), у процесі діяльності яких утворюються відходи, у тому числі відходи пакувальних матеріалів і тари. Проте використання цієї форми для обліку відходів є досить сумнівним і не враховує всіх напрямів поводження з ними на промисловому підприємстві. Саме тому на кожному промисловому підприємстві розробляється власна система первинного обліку утворення відходів, у той час як зазначена форма складається суто з метою дотримання норм законодавства. Системи первинного документування утворення відходів, що діють на підприємствах, повністю відповідають вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Для визначення напрямів удосконалення первинного документування утворення відходів було проведено тестування цього об'єкта на промислових підприємствах.

Відповідно до проведеного анкетування на промислових підприємствах України (ПАТ «Старокраматорський машинобудівний завод»; ПАТ «Новокраматорський машинобудівний завод»; ПАТ «Енергомашспецсталь»; ПАТ «Горлівський машинобудівний завод»; ПАТ «Харківський машинобудівний завод «Світло Шахтаря»; ПАТ «Дружківський машинобудівний завод»; ПАТ «Коростенський машинобудівний завод»; ПАТ «Бердичівський машинобудівний завод»; ПАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод»; ПАТ «Київський експериментальний машинобудівний завод «Стенд»») встановлено, що форма 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари» складається на всіх без винятку досліджуваних підприємствах, проте її застосування як первинного документа для цілей облікового відображення не відповідає сучасним вимогам. На досліджуваних підприємствах цей документ складається лише з метою дотримання законодавства, а його використання в цілях бухгалтерського обліку та управління відходами зумовлено складністю, недоцільністю та іншими причинами, як було зазначено респондентами. На ПАТ «СКМЗ», ПАТ «НКМЗ», ПАТ «Енергомашспецсталь», ПАТ «Горлівський машинобудівний завод», ПАТ «Верхньодніпровський машинобудівний завод», ПАТ «Київський експериментальний машинобудівний завод «Стенд»» налагоджена власна система первинного документування відходів, яка враховує утворення як зворотних так беззворотних відходів. Для обліку відхилень наявні первинні документи лише на ПАТ «СКМЗ», ПАТ «НКМЗ», ПАТ «Енергомашспецсталь», ПАТ «Горлівський машинобудівний завод». На всіх досліджуваних підприємствах система первинного документування враховує як фізичні, так і економічні властивості відходів. Регулювання первинного обліку передбачає наявність таких документів, як Положення про документування, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку відходів, посадові інструкції.

Така система первинного документування утворення відходів на промислових підприємствах недосконала та не відповідає системі управління економіко-екологічною безпекою. У зв'язку з цим є потреба в розширенні інформаційного спектру первинного документування для відображення утворення відходів. Для цього пропонуємо наступний підхід до організації первинного обліку утворення відходів у забезпеченні економіко-екологічної безпеки (рис. 1).

Реквізитне розширення первинного документування утворення відходів дозволяє передбачити



Класифікаційні ознаки: 1 – за можливістю використання; 2 – за агрегатним станом; 3 – за об’єктом; 4 – за складом корисних речовин; 5 – за нормативом; 6 – за рівнем безпеки; 7 – за токсичністю; 8 – за відношенням до виробництва; 9 – за місцем утворення; 10 – за місцем знаходження

Рис. 1. РЕКВІЗИТНЕ РОЗШИРЕННЯ ПЕРВИННОГО ДОКУМЕНТУВАННЯ УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

документування та облікове відображення всіх зазначених видів відходів та, відповідно, управління ними. Так, кожен з видів відходів визначає реквізитне наповнення, у результаті чого виникає потреба в розширенні складу первинних документів, які в умовах автоматизації виробничих процесів та комп’ютеризації бухгалтерського обліку дозволять налагодити якісне, високоаналітичне та швидке первинне спостереження за утворенням відходів. У подальшому це вплине на систему облікового відображення утворення відходів, що відповідає інформаційним запитам системи управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств. Унікальністю розробленого підходу до системи первинного документування утворення відходів є те, що він враховує не лише економічні характеристики об’єкта відображення, але й екологічні, що дозволяє в комплексі підійти до управління ним.

Таким чином, запропоновані напрями реквізитного розширення первинного документування утворення відходів на промислових підприємствах

визначаються необхідністю вдосконалення чинних та впровадження нових первинних документів, зокрема:

– по-перше, для відображення утворення та внутрішнього переміщення відходів на промислових підприємствах, вважаємо за доцільне: 1) удосконалити форму накладної для зворотних відходів, яка передбачає зазначення місця утворення відходів; 2) розробити відомість утворення та переміщення незворотних відходів, яка дозволить вести їх позабалансовий облік у кількісному вираженні та проводити контроль за дотриманням норм щодо їх утворення;

– по-друге, для відображення відхилень обсягів утворених відходів від встановлених нормативів розробити форми розрахунків відхилень утворень зворотних та беззворотних відходів на підприємстві, які враховують клас безпеки та рівень токсичності відходів.

Отже, визначена система первинного документування утворення відходів є складовою цілісної інформаційно-комунікаційної системи управління

економіко-екологічною безпекою підприємства. Впровадження розроблених положень у практичну діяльність сприятиме підвищенню ефективності формування інформаційних потоків. У свою чергу, на теоретико-методологічному рівні авторські результати дозволяють розширити змістовне наповнення елементу методу бухгалтерського обліку.

Важливою складовою розвитку методології бухгалтерського обліку відходів на промислових підприємствах є процес вимірювання, який передбачає використання двох елементів методу, а саме оцінки та калькулювання. Найбільш важливим для цілей бухгалтерського відображення відходів та операцій поводження з ними є оцінка, адже залежно від механізму її застосування визначатиметься собівартість готової продукції підприємства та вартість операцій поводження з відходами. Щодо елементу методу калькулювання, то в цьому випадку його логічно застосовувати при визначенні собівартості робіт, пов'язаних з поводженням з відходами.

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 379, визначають такі підходи до оцінки відходів: 1) за ціною можливого використання; 2) за повною ціною первинного матеріалу та 3) за справедливою вартістю відходів. Використання зазначених методів первісної оцінки є досить дискусійним, а методичними рекомендаціями не визначено чіткого механізму їх застосування. При використанні для оцінки відходів Методичних рекомендацій з обліку запасів № 2 варто керуватися таким положенням (п. 2.13): «первісна вартість запасів, що надійшли на склад від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів, визначається за чистою вартістю реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання».

Використання зазначених підходів на промислових підприємствах можливо, проте не адаптовано у зв'язку з відсутністю чіткого механізму використання вказаних методів оцінки. З огляду на це є потреба в адаптації методів оцінки відходів до діяльності промислових підприємств, зважаючи на напрями їх подальшого використання. До оцінки відходів виробництва потрібно досить чітко підходити, адже їхня вартість впливає на собівартість готової продукції. Напрямами використання зворотних відходів на промислових підприємствах є: повторне використання в основному виробництві; повторне використання в допоміжному виробництві; переробка власними силами для повторного використання; переробка

з використанням послуг сторонніх осіб; реалізація стороннім особам.

Залежно від напрямку використання визначатиметься оцінка зворотних відходів, за якою вони відображатимуться в бухгалтерському обліку. Визначимо порядок оцінки відходів залежно від напрямку їх надходження. Так, за умови, що відходи повторно використовуватимуться на промисловому підприємстві (в основному або допоміжному виробництві та після переробки), для їх оцінки неможливо використовувати підхід, який передбачає оцінку за чистою вартістю реалізації. У свою чергу, дискусійним є використання за повною ціною первинного матеріалу у всіх зазначених випадках подальшого використання відходів на промислових підприємствах. Власний підхід до оцінки відходів за вказаними напрямками представлено в таблиці 1.

Таким чином, представлений порядок оцінки відходів промислових підприємств передбачає кілька підходів, які визначені напрямками їх подальшого використання. З метою контролю за правильністю оцінки утворених відходів на промислових підприємствах пропонуємо скласти розрахунок бухгалтерії, який слугуватиме додатком до первинного документа з оприбуткування відходів. Крім того, за умови ефективної системи планування на підприємстві є можливість встановлення річних норм витрат на доопрацювання відходів, а також середньої ціни запасів, які є еквівалентами утворених відходів. Проте такий механізм буде ефективний за умови стабільної економічної ситуації в країні, а в умовах динамічного зміну курсу валюти така оцінка не може бути взята за основу, адже не відповідатиме економічним реаліям на певну дату.

Наступним кроком розвитку методології бухгалтерського обліку утворення відходів є елементи методу: рахунки та подвійний запис, за допомогою яких у системі бухгалтерського обліку відбувається систематизація та групування фактів господарського життя. Особливого значення у формуванні інформаційного простору управління відходами в забезпеченні економіко-екологічної безпеки промислових підприємств є рахунки, особливо в частині розробки аналітичного обліку. Адже саме від аналітичності інформації, представленої в бухгалтерському обліку, залежатимуть відповідні управлінські рішення. Єзерський Ф.В. вказував, що аналітичний облік є живим, а синтетичний – мертвим [7, с. 44].

Організація аналітичного обліку утворення відходів на промислових підприємствах залежить від двох положень: по-перше, запитів користувачів

ПОРЯДОК ОЦІНКИ УТВОРЕНИХ ЗВОРОТНИХ ВІДХОДІВ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ Таблиця 1

НАПРЯМ ВИКОРИСТАННЯ	СТАТУС ВІДХОДІВ	МЕТОД ОЦІНКИ	ПОРЯДОК ОЦІНКИ	РЕГЛАМЕНТ
повторне використання в основному виробництві	Виробничі запаси	За повною ціною первинного використання	Визначається за вартістю подібних запасів: $Вв = O \times \bar{Ц};$ $\bar{Ц} = Vн / Oз,$ де $Vв$ – вартість відходів; O – обсяг; $\bar{Ц}$ – середня ціна надходжень за звітний період; $Vн$ – вартість надходжень запасів за звітний період; $Oз$ – обсяг запасів	Порядок оцінки визначається в положенні про облікову політику підприємства. За кожним видом відходів визначається подібний вид виробничих запасів. За кожною калькуляційною одиницею (місцем виникнення відходів) визначається вид відходів та порядок їх оцінки. Відповідальним за оцінку визначається бухгалтер
повторне використання в допоміжному виробництві, переробка власними силами для повторного використання	Виробничі запаси	За ціною можливого використання	Визначається за вартістю подібних запасів, скоригованою на витрати, пов'язані з доробкою: $Вв = O \times \bar{Ц} - Пв$ $Vв$ – вартість відходів; O – обсяг; $\bar{Ц}$ – середня ціна надходжень за звітний період; $Пв$ – планові витрати на доопрацювання	Порядок оцінки визначається в положенні про облікову політику підприємства. Планові витрати на доопрацювання формуються в планових калькуляціях зазначених робіт
переробка власними силами для повторного використання	Виробничі запаси	За ціною можливого використання	Визначається за вартістю подібних запасів, скоригованою на витрати, пов'язані з доробкою: $Вв = O \times \bar{Ц} - Пв$ $Vв$ – вартість відходів; O – обсяг; $\bar{Ц}$ – середня ціна надходжень за звітний період; $Пв$ – планові витрати на доопрацювання	Порядок оцінки визначається в положенні про облікову політику підприємства. Планові витрати на доопрацювання формуються в планових калькуляціях зазначених робіт
переробка з використанням послуг сторонніх осіб	Давальницька сировина	За ціною можливого використання	$Вв = O \times \bar{Ц} - Vпп$ $Vв$ – вартість відходів; O – обсяг; $\bar{Ц}$ – середня ціна надходжень за звітний період; $Vпп$ – вартість послуг переробки Вартість послуг переробки визначається договором між промисловим підприємством та підприємством-переробником / утилізатором	Порядок оцінки визначається в положенні про облікову політику підприємства. У договорі може бути визначена справедлива ціна відходів для випадків форс-мажору
реалізація стороннім особам	Товар	За чистою вартістю реалізації	Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, заінтересованими та незалежними сторонами (п. 4 П(С)БО 19)	

щодо інформації про утворені відходи; по-друге, повинна враховувати економічні та фізичні властивості відходів, від чого залежатиме склад операцій поводження з ними. Економічні та фізичні властивості утворюваних відходів на промислових підприємствах визначаються розробленою класифікацією, що зумовлює необхідність її врахування при визначенні аналітичних розрізів. Задоволення запитів користувачів проявляється через систему внутрішньої та зовнішньої звітності, а тому система аналітичного обліку повинна бути інтегрована в систему внутрішньої управлінської звітності та зовнішньої інтегрованої звітності промислових підприємств.

В умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку організація аналітичного обліку вже не є трудомісткою, а тому дозволяє накопичувати та миттєво формувати необхідну інформацію. Наринський А.С. так писав про аналітичний облік та його співвідношення з показником оперативності:

«це і була істинна революція в нашій науці, яка стала можливою завдяки розвитку комп'ютерної техніки. Облік не тільки теоретично, але й практично стало можливим вести в реальному масштабі часу, одночасно з'явилася можливість різко диференціювати і розширити облікову номенклатуру, тобто зробити бухгалтерські дані максимально точними» [8, с. 113].

З цього приводу проф. В.В. Євдокимов зазначає, що «в умовах ручної обробки даних бухгалтерського обліку рахунки виступають матеріальними носіями з властивими їм дебетом і кредитом. При використанні комп'ютерних технологій особливо радикальна перебудова відбувається в системі рахунків. В умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку первинні дані нагромаджуються й обробляються в комп'ютерних системах. Таким чином, рахунки немовби втрачають ознаки матеріального носія інформації в їх теоретичному розумінні» [4, с. 242].

Це дозволяє сформувати багаторівневий аналітичний облік утворюваних відходів для забезпечення економіко-екологічної безпеки промислового підприємства, визначити всі їхні можливі економіко-екологічні характеристики, які можуть вплинути на прийняття управлінських рішень.

Таким чином, система аналітичного обліку утворення відходів на промислових підприємствах може бути багатопрофільною, а в умовах комп'ютеризації є можливість збереження її оперативності для прийняття управлінських рішень у сфері економіко-екологічної безпеки підприємства.

Формування системи аналітичного обліку утворення відходів пропонуємо здійснювати в розрізі зворотних та беззворотних відходів, адже ці об'єкти відображаються в різних системах рахунків бухгалтерського обліку: балансові та позабалансові відповідно. Щодо зворотних відходів, то вони визнаються активами та відображаються в складі виробничих запасів, а тому для їх облікового відображення використовуються рахунки 2-го класу, відповідно до чинної Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку. Зокрема, зворотні відходи відображаються на досліджуваних підприємствах на синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси». Окремого субрахунку для їх обліку не передбачено планом рахунків. У наукових джерелах вчені пропонують різні варіанти обліку відходів, зокрема: 1) відкриття аналітичного рахунку до субрахунку 209 «Інші матеріали»; 2) відкриття аналітичного рахунку до субрахунку 201 «Сировина й матеріали»; 3) відкриття відповідних аналітичних рахунків до субрахунків рахунку 20 «Виробничі запаси». На досліджуваних промислових підприємствах також немає єдиної думки, що зумовлено різними підходами до організації системи управління відходами та економіко-екологічною безпекою промислових підприємств. Вважаємо, що така ситуація є цілком логічною, адже промислові підприємства можуть мати різні мету та стратегію діяльності. Проте жоден із зазначених варіантів не передбачений чинною Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку. Тому пропонуємо визначити різні підходи до формування аналітичного обліку з відповідними змінами до Інструкції про застосування плану рахунків.

Відповідно до зазначеного пропонуємо обліковувати утворювані відходи залежно від таких особливостей:

– по-перше, за умови, що утворені відходи можуть у подальшому бути використані як виробничі запаси в основному виробництві промислового підприємства, їх варто відображати на відповідному

аналітичному рахунку до субрахунку 201 «Сировина і матеріали». Прикладом такого відображення на досліджуваних машинобудівних заводах можуть бути відходи у вигляді лому металів;

– по-друге, якщо на підприємстві існують різні джерела утворення відходів, які можна використовувати для виробничих та невиробничих цілей, для їх обліку необхідно використовувати аналітику до рахунку 20 «Виробничі запаси». Наприклад, утворені в результаті ліквідації основних засобів матеріальні цінності можуть бути використані як запчастини, будівельні матеріали та інше;

– по-третє, у випадку налагодження ефективної системи рециклінгу потрібно використовувати рахунки: 209 «Інші матеріали» – при переробці власними силами та 206 «Матеріали, передані на переробку» – при використанні послуг підприємств-переробників/утилізаторів;

– по-четверте, утворені відходи, призначені для реалізації, можуть обліковуватися як супутня продукція у випадку постійної реалізації таких відходів на рахунку 26 «Готова продукція» (наприклад, аналітичний рахунок 26.х. «Супутня продукція») та як відходи, за умови одиничних випадків прийняття рішення про їх реалізацію на сторону.

Згідно з вказаним спектр рахунків, на яких можуть відображатися зворотні відходи промислових підприємств, є досить великим. З огляду на ці підходи пропонуємо внести відповідні зміни до Інструкції про застосування плану рахунків. Зокрема в частині характеристики рахунку 20 «Виробничі запаси» замінити словосполучення «відходів основного виробництва» на «відходів діяльності».

Проте відображення в рамках зазначених синтетичних рахунків не дозволяє сформувати весь комплекс необхідної інформації, а тому існує потреба в розробці аналітичних рахунків, які враховуватимуть усі економіко-фізичні властивості відходів.

Підхід до аналітичного обліку утворених відходів на промислових підприємствах враховує економічні та фізичні властивості відходів, що визначає напрями управління ними в контексті забезпечення економіко-екологічної безпеки. Щодо економічних властивостей відходів, то відповідно до запропонованого підходу було враховано такі класифікаційні ознаки:

- за відношенням до виробництва (виробничі та невиробничі), що дозволяє формувати інформацію про обсяги та вартість відходів, які утворюються в цехах основного або допоміжного виробництва та в результаті інших господарських процесів (придбання, реалізація, ремонт, ліквідація, будівництво);

- за місцем утворення відходів, що є основою формування інформації про утворені відходи в розрізі окремої калькуляційної ділянки й відповідно впливає на систему калькулювання напівфабрикатів окремого переділу;
- за нормативами (нормативні та понаднормові) визначає відповідність обсягів утворених відходів нормам встановлених на підприємствах, а також є основою облікового відображення відхилень від встановлених норм;
- за напрямками використання та місцями знаходження є основою формування інформації про знаходження відходів і відповідальних за їх зберігання. Фізичні властивості, які впливають на екологічні аспекти поводження з відходами, визначені в аналітичному обліку шостим та сьомим рівнем аналітики, які проявляються в класифікаційній ознаці – за складом речовин: однорідні або комплексні.

Особливої уваги для управління відходами в забезпеченні економіко-екологічної безпеки промислових підприємств є організація аналітичного обліку безповоротних відходів. Адже саме цей вид відходів переважно визначає екологічні аспекти управління господарською діяльністю промислового підприємства та повинен враховувати такі фізичні властивості, відповідно до яких відходи класифікуються за рівнем безпеки, рівнем токсичності, агрегатним складом, складом речовин. Економічна складова управління такими відходами визначається витратами, пов'язаними з операціями поводження з ними.

Зважаючи на їх невідповідність критеріям визнання запасів, відображення відбувається в позабалансовому обліку на рахунку 07 «Списані запаси», аналітичний облік на цьому рахунку пропонуємо організувати в таких розрізах (рис. 2).



Рис. 2. НАПРЯМИ ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ БЕЗВОРОТНИХ ВІДХОДІВ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Зазначені розрізи аналітичного обліку утворених безворотних відходів на промислових підприємствах дають можливість формувати якісне інформаційне забезпечення для прийняття управлінських рішень у сфері поводження з відходами. Зокрема такі управлінські рішення стосуватимуться:

- по-перше, порядку зберігання відходів, що зумовлюється властивостями відходів у частині їх безпеки та токсичності, агрегатним складом і складом речовин, які утворилися в результаті виробничих або невиробничих процесів на підприємстві;
- по-друге, напрямів удосконалення виробничих та невиробничих бізнес-процесів на підприємстві з метою зменшення обсягів утворених безворотних відходів, що зумовлено такими розрізами аналітики як за місцем утворення (калькуляційні ділянки, бізнес-процеси), так і за нормативом (нормативні та понаднормативні);
- по-третє, напрями поводження з відходами визначаються такими властивостями, як рівень безпеки, рівень токсичності, агрегатним складом та складом речовин, а також напрями подальшого використання, а саме: підлягають захороненню, підлягають утилізації, підлягають переробці з метою зниження рівня безпеки або токсичності.

Зазначені напрями вдосконалення аналітичного обліку значно розширюють порядок застосування елемента методу бухгалтерського обліку та його роль і значення у формуванні інформаційного забезпечення

управління через систематизацію та групування фактів господарського життя промислового підприємства. Використання запропонованого багаторівневого аналітичного обліку утворення відходів на промислових підприємствах в умовах комп'ютерних технологій дозволить привести у відповідність процес формування інформації до таких властивостей, як аналітичність (сформована інформація може бути багатопрфільною), точність (сформована інформація є точною, а не загальною), оперативність (інформація формується миттєво та за різні проміжки часу), економічність (при формуванні аналітичної інформації не збільшується трудомісткість суб'єкта бухгалтерського обліку). Це, у свою чергу, є основою якісного інформаційного простору управління економіко-екологічною безпекою промислового підприємства.

Запропонований аналітичний облік утворення відходів повинен бути покладений в якісно новий підхід до відображення в системі бухгалтерського обліку операцій з утворення відходів, тобто порядок застосування елементу методу – подвійний запис. На порядок облікового відображення утворення відходів впливають особливості системи калькулювання та специфіка організації виробництва промислової продукції.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з утворення відходів пропонуємо здійснювати за такими напрямками: відходи, утворені в цехах основного виробництва та в цехах

додаткового виробництва; в результаті будівництва; в результаті ремонту; в результаті ліквідації основних засобів; в результаті процесів постачання та/або реалізації товарно-матеріальних цінностей. Особливості системи калькулювання впливають на порядок відображення відходів, утворених у цехах основного та допоміжного виробництв. Зважаючи, що обраним методом калькулювання є попередільний, а методом обліку витрат – нормативний, вартість утворених відходів впливає на витрати переділу, тобто напівфабрикат, який передається на кожен наступний переділ виробництва продукції. Крім того, за умови нормативного методу обліку витрат, утворені відходи необхідно відображати в межах норми з подальшим відображенням відхилень, на що, у свою чергу, впливає показник нормальної виробничої потужності та обсягу виробництва.

Практика обліку на промислових підприємствах показує, що відображення відходів здійснюється «котловим методом», що впливає на економічну ефективність управління ними та екологічну результативність виробничих процесів на підприємстві. Вивчивши специфіку організації виробництва на досліджуваних машинобудівних підприємствах та особливості застосування методів калькулювання та обліку витрат, пропонуємо такий підхід до вдосконалення порядку застосування елементу методу бухгалтерського обліку подвійний запис для операцій з утворення відходів на промислових підприємствах (табл. 2) [9].

МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Таблиця 2

№ з/п	ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ	КОРЕСПОНДЕНЦІЯ		МЕТОД ОЦІНКИ ВАРТОСТІ	ПЕРВИННИЙ ДОКУМЕНТ
		ДЕБЕТ	КРЕДИТ		
1	2	3	4	5	6
БЛОК 1: УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ ЦЕХІВ ОСНОВНОГО ТА ДОПОМІЖНОГО ВИРОБНИЦТВ					
1.1. Операції утворення відходів цехів основного виробництва					
1.	Оприбутковано зворотні відходи калькуляційної ділянки	201.1 ... 209.1 ...	23, 91 ¹	Вартість подібних запасів	Розрахунок бухгалтерії
2.	Оприбутковано зворотні відходи калькуляційної ділянки, які потребують переробки	206.1 ...	23, 91	Вартість подібних запасів	Розрахунок бухгалтерії
3.	Оприбутковано беззворотні відходи калькуляційної ділянки	07.1.1. n ...	–	–	Розрахунок бухгалтерії
Поточне відображення відходів відбувається в межах встановлених норм					
1.2. Операції утворення відходів цехів допоміжного виробництва					
Ідентично, що й при основному виробництві, але з відповідним аналітичним рахунком прямих та непрямих витрат допоміжного виробництва					
1.3. Операції встановлення відхилень від норм утворюваних відходів виробничих цехів					
4.	Встановлено перевищення норм утворених зворотних відходів	201 (9, 6).1 ...	23, 91	Вартість подібних запасів	Накладна, розрахунок

¹ Аналітичний облік за рахунками 23 «Виробництво» та 91 «Загальнопромислові витрати» має бути організований за замовленнями, переділами та калькуляційними ділянками

№ З/П	ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ	КОРЕСПОНДЕНЦІЯ		МЕТОД ОЦІНКИ ВАРТОСТІ	ПЕРВИННИЙ ДОКУМЕНТ
		ДЕБЕТ	КРЕДИТ		
5.	Встановлено зменшення обсягів зворотних відходів порівняно з нормами	201 (9, 6).1 ...	23, 91	Вартість подібних запасів	Накладна, розрахунок
6.	Встановлено перевищення норм утворених беззворотних відходів	07.1.1. п...	–	–	Відомість
7.	Встановлено зменшення обсягів беззворотних відходів порівняно з нормами	07.1.1. п...	с	–	Відомість
БЛОК 2: УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ У РЕЗУЛЬТАТІ ПРОЦЕСІВ ПРИДБАННЯ/РЕАЛІЗАЦІЇ					
2.1. Операції утворення відходів у результаті процесів придбання/реалізації					
8.	Оприбутковано зворотні відходи тари та тарних матеріалів, утворених у результаті постачання	204.1 ... 209.2 ...	152, 20.ТЗВ	Вартість подібних запасів	Накладна
9.	Оприбутковано беззворотні відходи тари та тарних матеріалів, утворених у результаті постачання	07.1.2.n	–	–	Відомість
10.	Оприбутковано зворотні відходи тари та тарних матеріалів, утворених при реалізації	204.1 ... 209.2 ...	93	Вартість подібних запасів	Накладна
11.	Оприбутковано беззворотні відходи тари та тарних матеріалів, утворених у результаті постачання	07.1.2.n	–	–	Відомість
БЛОК 3: УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ У РЕЗУЛЬТАТІ БУДІВЕЛЬНИХ РОБІТ					
3.1. Операції з утворення відходів у результаті будівельних робіт					
12.	Оприбутковано зворотні відходи в результаті будівельних робіт	205.1 ... 209.2 ...	152	Вартість подібних запасів	Розрахунок
13.	Оприбутковано беззворотні відходи в результаті будівельних робіт	07.1.2.n	–	–	Розрахунок
3.2. Операції встановлення відхилень від норм утворюваних відходів у результаті будівельних робіт					
14.	Встановлено перевищення норм утворених зворотних відходів	205 (9).1 ...	152	Вартість подібних запасів	Накладна, розрахунок
15.	Встановлено зменшення обсягів зворотних відходів порівняно з нормами	201(9).1 ...	152	Вартість подібних запасів	Накладна, розрахунок
16.	Встановлено перевищення норм утворених беззворотних відходів	07.1.2.n ...	–	–	Відомість
17.	Встановлено зменшення обсягів беззворотних відходів порівняно з нормами	07.1.2.n ...	–	–	Відомість
БЛОК 4: УТВОРЕННЯ ВІДХОДІВ У РЕЗУЛЬТАТІ ЛІКВІДАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ					
4.1. Операції з утворення відходів у результаті ліквідації основних засобів					
18.	Оприбутковано зворотні відходи в результаті ліквідації основних засобів	209.2 ...	Дохід	Вартість подібних запасів	Накладна, розрахунок
19.	Оприбутковано беззворотні відходи в результаті ліквідації основних засобів	07.1.2.n ...	–	–	Відомість

Висновки

Запропонований порядок є якісно новим з позиції поведінки з відходами та формування інформаційного забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємства. Адже відповідно до зазначених пропозицій формується комплексне бачення про відходи. Методика

дозволяє не лише сформувати інформацію про утворення, але й визначити напрями управління ними та господарським процесом з позиції його вдосконалення та з метою підвищення екологічної та економічної результативності, а також забезпечення положень циркулярної економіки як основи сталого розвитку. Впровадження розробленого

порядку дозволить ідентифікувати відходи не лише за окремими бізнес-процесами, але й за окремими ділянками та визначити критичні точки їх утворення. Крім того, такий порядок дозволить привести управління відходами у відповідність до міжнародних та вітчизняних вимог. У свою чергу, авторський підхід до порядку застосування та розширення розуміння елементів методу бухгалтерського обліку дозволяє сформулювати дієвий інформаційний простір для управління екологічною безпекою в частині утворення відходів для менеджменту промислового підприємства і забезпечити відповідною інформацією потенційних інвесторів та інших заінтересованих сторін, чиї запити формуються в площині сталого розвитку економічних систем різних рівнів.

1. Ковальчик Н.В. Сравнительная оценка управления отходами в Беларуси и Европейском Союзе / Н.В. Ковальчик, М.И. Струк, В.С. Хомич // Вестник БГУ. Сер. 2. 2011. № 1. – С. 91–94.
2. Євдокимов В.В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / В.В. Євдокимов; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 21 с.: рис. – укр.
3. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / О.М. Петрук; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – 33 с. – укр.
4. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.
5. Закон України «Про відходи» від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/187/98-вр>.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
7. Карзаева Н.Н. Отражение объектов и операций в аналитическом учете / Н.Н. Карзаева, Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 12. – С. 44–48.
8. Соколов Я.В. О бухгалтерах, которых я знал и любил / Я.В. Соколов. – М.: Экономист, 2007. – 128 с.
9. Свірко С.В. Обліковий аспект управління загальнопромисловими витратами великих промислових підприємств // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (29). – 2014. – С. 172–184

1. Kovalchik N.V. Comparative assessment of waste management in Belarus and European Union / N.V. Kovalchik, M.I. Struk, V.S. Khomich // Herald of BSU. Series 2. – 2011. № 1. – P. 91-94.
2. Evdokimov V.V. Modelling of the system of accounting: theory and practice of usage: abstract of a thesis ... candidate. econ. sciences: 08.06.04 / V.V. Evdokimov; State Academy Of Statistics, Accounting and Auditing of the The State Statistics Committee. – K., 2005. – 21 p.: fig. – Ukrainian.
3. Petruk O.M. The development of the national system of accounting in Ukraine: strategy, harmonization, regulation: abstract of a thesis ... dr. econ. sciences: 08.06.04 / O.M. Petruk; Kyiv national Economic University named after V. Hetman. – K., 2006. – 33 p. – Ukrainian.
4. Evdokimov V.V. Adaptive model of integrated accounting system [Text]: monograph / V.V. Evdokimov. – Zhytomyr: ZSTU, 2010. – 516 p.
5. The Law of Ukraine «On Waste» of March 05, 1998 № 187/98-VR [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/187/98-вр>
6. The Tax Code of Ukraine of December 02, 2010 № 2755-VI / [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.rada.gov.ua>.
7. Karzaeva N.N. Reflection of objects and transactions in analytical accounting / N.N. Karzaeva, Y. Sokolov // Accounting. – 2005. № 12. – P. 44-48
8. Sokolov Y.V. About accountants, whom I knew and loved / Y. Sokolov. – M.: The Economist, 2007. – 128 p.
9. Svirko S.V. Accounting aspect of management of overhead costs of large industrial enterprises / S.V. Svirko // Problems of the theory and methodology of accounting, control and analyses. International collection of scientific works. / Series: Accounting, control and analyses. Issue 2 (29). – 2014. – С. 172-184

Дата подання рукопису: 18.05.2015 р.