

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВІДХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ

© Гуріна Н.В., 2014

Уточнено класифікаційні ознаки та надано пропозиції щодо вдосконалення організації і методики обліку відходів з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств. Запропонована методика обліку відходів деревообробних підприємств надасть можливість отримувати повну й достовірну інформацію про відходи за місцями виникнення і зберігання та контролювати ефективність їх використання.

**Ключові слова:** облік відходів, відходи виробництва, вторинні матеріальні ресурси, відходи деревообробки, зворотні відходи, ділові відходи, деревообробні підприємства.

N.V. Hurina,

National University of Tax Service of Ukraine

## ACCOUNTING OF WASTES OF ENTERPRISES

© Hurina N.V., 2014

The author of the article examines industry of special features of accounting of wastes and analyses their influence on the costs of production.

For clear organization of record-keeping an important aspect is classification of wastes. It is expedient to classify them: quality, possibility of the subsequent use, origin. in relation to the stages of production and the types of production.

The author of the article examines and suggestions are given in relation to the reflection of wastes in the set of accounts of record-keeping. It is suggested to use the segregated balance account 29 the "Second material resources" for forming of objective informative base about wastes. The information about the places of education and utilization of wastes is very important. It is stipulated the necessity of development (improvement) of primary and current documents of the account of wastes of woodworking enterprises.

The specified form is offered primary a document for the reflection of information about wastes by introduction of additional essential elements: columns of humidity, quality and sort of wood. For control of these indexes the place of signature of responsible person is foreseen. The developed forms of the administrative accounting will provide a managerial staff by information about wastes and will influence on efficiency of the accepted decisions in relation to an origin and utilization of wastes.

The proposed methods of accounting of wastes for timber industry enterprises give an opportunity to get full and reliable information about wastes in places of their appearing and preservation, to control the efficiency of their use.

**Key words:** accounting of wastes, processing wastes, secondary material resources, wood-working wastes, reverse wastes, business wastes, wood-working enterprises.

**Постановка проблеми.** Ефективності роботи підприємства досягають за рахунок удосконалення виробництва, раціонального використання ресурсів та максимально можливого використання відходів. Це пояснює необхідність чіткої організації бухгалтерського обліку з метою формування повної та достовірної інформації щодо видів, шляхів надходження і напрямів використання відходів, зумовлює вибір теми дослідження та її актуальність.

**Мета дослідження** полягає в уточненні поняття й класифікації відходів на основі аналізу наукових джерел і нормативно-законодавчої бази та розробленні практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики обліку відходів на деревообробних підприємствах.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням визнання та обліку відходів присвячено праці вітчизняних та зарубіжних авторів, зокрема Т.С. Булдаєвої, Л.І. Васильєвої, Л.А. Ганечко, А.М. Герасимовича, З.В. Гуцайлюка, О.В. Зінченко (О.В. Сайко), В.Б. Івашкевича, Н.І. Пилипів, М.Л. Пирогова, Ю.В. Максимів та ін. Але відсутність відповідної класифікації відходів загалом та деревинних відходів зокрема, спричиняє виникнення багатьох непорозумінь як у трактуванні самого терміна “відходи”, так і в підходах до їх економічного та екологічного застосування [11].

**Виклад основного матеріалу.** Однією з особливостей роботи деревообробного підприємства є те, що під час обробки деревини не можна уникнути втрат і відходів. В.С. Боярський та В.А. Осипенко [1, с. 251] зазначають: “К потерям относятся припуски на усушку пиломатериалов и распыл, к отходам – опилки, рейки, горбыли и торцовые отрезки, не используемые для выработки пилопродукции”. Але необхідно звернути увагу на таку категорію відходів, які можна використати у виробництві інших видів продукції з метою зниження її собівартості. Це зумовлює необхідність дослідження таких термінів, як “зворотні відходи” та “ділові відходи”, які іноді вживаються у значенні термінів “вживана деревина”, “відходи виробництва”, “відходи споживання”, “вторинні матеріальні ресурси”.

Закон України “Про відходи” [14] визначає відходи як будь-які речовини, матеріали і предмети, які утворені у процесі людської діяльності і не можуть надалі використовуватися за місцем утворення чи виявлення – власник їх повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення. Вживаною деревиною вважається деревина та дерев’яні вироби, які були частинами інших виробів, що вийшли з ладу. Під відходами виробництва розуміють залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, які утворилися під час виробництва продукції або виконання робіт і втратили свої споживчі властивості. Відходи споживання – це вироби та матеріали, які втратили свої споживчі властивості в результаті фізичного чи морального зносу, а вторинні матеріальні ресурси об’єднують відходи виробництва та відходи споживання [5, с. 9]. Необхідно зазначити, що ці визначення не враховують того, що відходи можуть бути використовувані та невикористовувані, тому доречно було б уточнити трактування терміна “відходи” та викласти його у такій редакції: відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі діяльності суб’єкта господарювання і які, у випадку часткової втрати своїх властивостей, можуть бути використані за місцем утворення чи виявлення, а у разі повної втрати споживчих характеристик повинні бути утилізовані.

Особливістю технологічного процесу деревообробних підприємств є можливість виникнення різних відходів, починаючи з великих кускових і закінчуючи зібраним пилом, який утворюється в результаті розпилювання деревини. Це зумовлює необхідність визначитися з трактуванням та уточнити класифікаційні ознаки подібних відходів. Дослідження поглядів різних авторів щодо термінології [5, 11, 17] дозволило запропонувати такі визначення. Ділові відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, які в процесі обробки частково змінили свої первинні властивості й характеристики, що дає змогу залучати їх у виробництво інших видів продукції, даючи змогу знизити її собівартість. Зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, які втратили свої первинні властивості, що і призвело до зміни їх характеристики; вони можуть бути реалізовані або використані поза основним виробництвом.

Класифікацію відходів деревообробних підприємств подано на рисунку.



*Класифікація відходів деревообробних підприємств*

Джерело: удосконалено автором, опрацювавши джерела [1, 4, 5, 11]

Відходи деревообробних підприємств доцільно класифікувати за якістю на тверді та м'які. До твердих належать кускові відходи (горбили, обрізки дощок, рейки) та відходи за якістю деревини (різні вирізки деревини з пороками, які не можна використовувати як пиломатеріали); за можливістю подальшого використання – на ділові, зворотні (поворотні) та безповоротні; за місцем виникнення – на відходи виробництва та відходи споживання; за видами виробництва – на відходи основного та допоміжного виробництва; за відношенням до стадій виробництва – на конгруентні та неконгруентні, тобто відходи, характерні або не характерні для певного етапу діяльності підприємства.

Важливою інформацією для управління відходами є дані про місця утворення та використання відходів, що зумовлює необхідність розроблення (вдосконалення) первинних та звітних документів з обліку відходів деревообробних підприємств. З метою удосконалення обліку відходів запропоновано:

- уточнити реквізити первинних документів;
- виокремити рахунок для обліку відходів;
- удосконалити облікові реєстри та розробити форми внутрішньогосподарської звітності.

Ураховуючи поділ ресурсів на первинні та вторинні [2, с. 180], вважаємо за доцільне документ “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” перейменувати на “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріальних ресурсів”, що дасть можливість відображати в ній і відходи деревообробного підприємства. Крім того, доречним буде введення граф вологості, якості та сортності деревини, а для забезпечення контролю за цим показником ще й передбачення місця для підпису особи, котра їх визначила. Це дасть змогу виявляти винуватців перевитрат і забезпечить відповідальність конкретних осіб.

Крім удосконалення первинних документів, необхідно визначитись із рахунком, який дасть можливість узагальнювати інформацію про утворення та використання відходів. Незважаючи на важливість з позицій впливу на величину результатів фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта, в бухгалтерському обліку відходи відображають не як окремий об'єкт, а як різновид матеріальних ресурсів.

Дослідження праць вчених-економістів свідчать про відсутність єдиного підходу до відображення відходів на рахунках бухгалтерського обліку. Отже, погляди авторів щодо облікового відображення відходів умовно можна поділити на три групи: перша група науковців, до яких належать С.Г. Михалевич [10, с. 172], О.В. Сайко [17, с. 23], О.В. Руденко [16, с. 3], О.М. Приймачок [13, с. 11], І.В. Замула [8, с. 161] пропонує відображати вартість отриманих та використаних відходів на субрахунках третього порядку, відкритих до рахунку 20 “Виробничі запаси”. Погоджуємося із думкою С.С. Дикого, який зазначає, що ведення обліку відходів на одних субрахунках разом з повноцінними матеріалами створює можливість у результаті безгосподарності чи в конкретних цілях відносити до відходів повноцінні матеріали [6, с. 3].

Вчені другої умовної групи, такі як Л.І. Васильєва, Т.С. Булдаєва [3, с. 35], Н.І. Пилипів, Ю.В. Максимів [12, с. 31], З.В. Гуцайлюк [5, с. 11], А.М. Должанський [7, с. 187], вважають за доцільне обліковувати відходи на окремому балансовому рахунку, що сприятиме формуванню об’єктивної інформації про них.

Інші вчені-економісти пропонують використовувати для обліку відходів окремий позабалансовий рахунок [18, с. 204].

Ураховуючи організаційно-технологічні особливості деревообробних підприємств, зокрема можливість використання власних відходів у власному виробництві, їх доцільно розглядати як вторинні матеріальні ресурси. Тому, підтримуючи пропозиції вчених [3, 5, 7, 12], пропонуємо ввести окремий рахунок 29 “Вторинні матеріальні ресурси” із відповідними аналітичними рахунками:

291 “Ділові відходи”:

291.1 “Горбилі”;

291.2 “Обрізки дощок”;

291.3 “Обапіл”;

292 “Зворотні відходи”:

292.1 “Тирса”

292.2 “Стружка”;

292.3 “Відрізки шпону”.

293 “Інші вторинні матеріальні ресурси”.

З метою забезпечення контролю за місцями виникнення та використання відходів доцільно ввести до рахунку 23 “Виробництво” субрахунки другого порядку залежно від виду виробництва (центру відповідальності): 231 “Основне виробництво”, 232 “Допоміжне виробництво” та субрахунки третього порядку для детального розшифрування центрів витрат, наприклад 231.1 “Лісопильний цех”, 232.1 “Сушильний цех” і т. д. Оскільки в одному й тому ж цеху можуть виготовлятися декілька видів продукції, доцільно вести аналітичний облік ще й за видами продукції, на виготовлення яких було використано відходи, шляхом відкриття аналітичних рахунків до рахунку 26 “Готова продукція”. Отримана інформація про суму відходів може бути відображена у третьому розділі журналу 5 (або 5А) (табл. 1).

Таблиця 1

### Пропозиції щодо відображення вартості відходів у журналі 5

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків				
		20 “Виробничі запаси”	22 “Малоцінні та швидко-зношувальні предмети”	23 “Виро- бництво”	...	29 “Вторинні матеріальні ресурси”
1	2	3	4	5	6	7
1	Виробництво					
1.1 ...	Разом за рахунком 23 “Виробництво”					1165,0
8.1	29 “Вторинні матеріальні ресурси”			6828,74		x
9	Разом за розділом III	...	...	...	...	...

Джерело: запропоновано автором.

При прийнятті ефективних управлінських рішень щодо зниження собівартості продукції важливо отримати повну, своєчасну та достовірну інформацію щодо відходів виробництва. Це зумовлює необхідність розроблення облікового реєстра з метою підвищення аналітичності інформації про відходи. В.С. Боярський та В.А. Осипенко [1, с. 231–232] пропонують узагальнювати інформацію щодо відходів у Балансі надходження та витрачання пиломатеріалів та відходів.

Використовуючи модель відомості, розробленої З.В. Гуцайлюком [5, с. 11] та враховуючи специфіку роботи деревообробних підприємств, запропоновано відомість аналітичного обліку відходів (табл. 2).

Таблиця 2

Відомість аналітичного обліку відходів за січень 2014 р.

Назва	Шифр аналіт. рахунку	За-к на поч. місяця, грн.	Оприбуткован о за місяць, грн. В дебет рах. 29 “Вторинні матеріальні ресурси” з кредиту рахунків			Всього оприбутковано відходів, грн.	Використано за місяць, грн. З кредиту рах. 29 “Вторинні матеріальні ресурси” в дебет рахунків			Всього використано відходів, грн.	Реалізовано на сторону	Зал-к на кін. міс., грн.
			23	63	...		23	94	...			
Тирса	292.1	43,8	25,8	22,8		48,6	90,0			90,0	-	2,4
...												
Разом грн.	<b>x</b>	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Джерело: запропоновано автором, опрацювавши джерела [5, 12].

Розроблена форма відомості надасть можливість відображати відходи в розрізі видів, зазначаючи назву та шифр аналітичного рахунку, на якому вони обліковуються, вартість відходів, оприбуткованих із виробництва та придбаних у постачальників, вартість відходів, відпущених на виробництво, реалізованих на сторону та залишок на кінець звітного місяця. На багатьох деревообробних підприємствах деревина проходить декілька стадій обробки і на кожній стадії утворюються відходи, тому вважаємо за доцільне подібну інформацію узагальнювати у Звіті про рух відходів. У цій формі внутрішньогосподарської звітності подається інформація за видами, вартістю оприбуткованих і використаних відходів та підраховується залишок на кінець звітного періоду.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Однією із організаційно-технологічних особливостей діяльності деревообробного підприємства є можливість використання власних відходів у власному виробництві, що дає можливість зменшити витрати та знизити собівартість виготовленої продукції. Запропоновані підходи щодо уточнення економічної сутності, класифікації відходів та відображення їх в обліку забезпечать формування достовірної та об’єктивної інформаційної бази про них та сприятимуть їх ефективному використанню.

Перспективи подальших досліджень полягають у вивченні питань щодо вартісної оцінки, достовірне визначення якої надасть можливість прогнозувати майбутні економічні вигоди.

1. Боярський В.С. Объемы, площади и нормы выхода пиломатериалов : Справочник. 5-е изд., перераб. и доп. / В.С.Боярский, В.А. Осипенко. – К.: Будівельник, 1985. – 280 с.; 2. Бухгалтерський

фінансовий облік : підручник / Ф.Ф. Бутинець та ін. / за заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – Вид. 8-ме, [перероб. та доп.]. – Житомир : Вид-во “Рута”, 2009. – 912 с.; 3. Васильєва Л.И. Учет вторичных ресурсов промышленного предприятия / Л.И. Васильєва, Т.С. Булдаєва // Бухгалтерський учет. – 1989. – №4. – С. 33–37; 4. Герасимович А.М. Учет издержек производства : автореферат на соискание ученой степени доктора эконом. наук спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / А.М. Герасимович. – К., 1993. – 40 с.; 5. Гуцайлюк З.В. Облік виробничих відходів: проблеми методики та організації / З.В. Гуцайлюк. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С. 9–12; 6. Дикий С.С. Питання покращення обліку відходів та втрат деревини / С.С. Дикий // Науковий вісник НЛТУ України: зб. Наук.-техн. праць. – Львів : УкрДЛТУ. – 2003. – № 13.1. – С. 188–192; 7. Должанський А.М. Організація обліку виробничих відходів на поліграфічних підприємствах / А.М. Должанський // Науковий вісник НЛТУ України. – Львів : НЛТУ. – 2012. – № 22.6. – С. 186–191; 8. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. – Житомир : ЖДТУ. – 2010. – 440 с.; 9. Зінченко О.В. Організація обліку зворотних відходів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/SND/Economics/7\\_zinchenko.doc.htm](http://www.rusnauka.com/SND/Economics/7_zinchenko.doc.htm); 10. Михалевич С.Г. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих запасів: теорія і практика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / С.Г. Михалевич. – Луцьк, 2009. – 269 с.; 11. Пилипів Н.І. Економічна сутність та класифікація відходів для відображення їх в обліку на деревообробних підприємствах / Н.І. Пилипів, Ю.В. Максимів // Вісник ЖДТУ : економічні науки. – Житомир : ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – Ч. 2. – С. 201–205; 12. Пилипів Н.І. Облік виробничих відходів як передумова їх ефективного використання (на прикладі комплексних деревообробних виробництв) / Н.І. Пилипів, Ю.В. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 29–40; 13. Приймачок О.М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання (на прикладі підприємств хлібопекарської промисловості Київської області): автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / О.М. Приймачок. – К., 2005. – 23 с.; 14. Про відходи: Закон України від 23.12.2004 №187/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>; 15. Реслер М. В. Облік витрат та доходів операційної діяльності меблевих підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. / М. В. Реслер. – Тернопільський державний економічний ун-т.– Т., 2006. – 20 с.; 16. Руденко О.В. Облік і аудит виробництва та операцій з ними на гірничо-збагачувальних комбінатах: автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / О.В. Руденко. – К., 2009. – 24 с.; 17. Сайко О.В. Економічна сутність і організація обліку зворотних відходів (на прикладі підприємств молочної промисловості) / О.В. Сайко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 19–24.; 18. Трусов А.Д. Калькулирование себестоимости продукции комплексных производств : [монографія] / А.Д. Трусов. – М. : Финансы и статистика, 1983, – 207 с.