

УДК 657.1

Брік С.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЗВОРОТНИХ ВІДХОДІВ ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВІ

FEATURES OF ACCOUNTING INTERNAL AUDIT AND WASTE REVERSE FACTORY PRODUCTION

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку зворотних виробничих відходів на підприємствах різних форм власності, а також питання їх внутрішнього аудиту. Наведено класифікацію відходів виробництва, а також джерела їх утворення. Надано рекомендацію з проведення первісної оцінки виробничих відходів під час оприбуткування їх на баланс підприємства. Також розглянуто використання окремих бухгалтерських рахунків, що мають застосовуватися під час обліку зворотних активів. Особливу увагу приділено питанням внутрішнього аудиту відходів.

Ключові слова: бухгалтерський облік, зворотні відходи, класифікація, первісна вартість, внутрішній контроль.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены особенности организации бухгалтерского учета возвратных производственных отходов на предприятиях разных форм собственности, а также вопросы их внутреннего аудита. Приведены классификация отходов производства, а также источники их образования. Даны рекомендации по проведению первоначальной оценки производственных отходов при оприходовании их на баланс предприятия. Также рассмотрено использование отдельных бухгалтерских счетов, которые должны применяться при учете возвратных активов. Особое внимание уделено вопросам внутреннего аудита отходов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, возвратные отходы, классификация, первоначальная стоимость, внутренний контроль.

ANNOTATION

The article describes the features of accounting inverse industrial waste in enterprises of different ownership forms, as well as issues of internal audit. The classification of waste production and sources of their formation. The recommendations from initial assessment of industrial waste in posting them on the balance sheet. Also the use of certain of accounts to be applied taking into account the return of assets. Special attention is paid to the internal audit waste.

Keywords: accounting, check the waste, classification, cost, internal control.

Постановка проблеми. Ефективності роботи підприємства досягають за рахунок удосконалення виробництва, раціонального використання ресурсів та максимально можливого використання відходів. Сьогодні, в умовах, коли на підприємствах особливо відчувається недостатність виробничих оборотних активів, неабиякого значення набуває питання організації обліку зворотних відходів підприємств, які можливо використовувати у виробництві знову. Для їх ефективного використання також актуальне питання внутрішнього аудиту зворотних відхо-

дів виробництва. Цим питанням і буде присвячено наше дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями розгляду організації і методики обліку відходів підприємств у різні часи займалися такі вітчизняні вчені-економісти, як, зокрема С. Биховець, О. Боднар, Ф. Бутинець, С. Голов, Л. Гуйда, З. Гуцайлук, І. Замула, О. Золотухін, Ю. Кондратьєва, Н. Коніщева, Ю. Кульков, С. Михалевич, Ю. Паламаренко, Н. Пилипів, О. Руденко, О. Сайко, Л. Саченок, Н. Светлова, Т. Сторожук. Проте сьогодні в науково-практичній літературі питання організації бухгалтерського обліку зворотних відходів підприємств не знайшло широкого відображення. Отже, це питання є актуальним для подальших досліджень.

Мета статті полягає у вдосконаленні організації бухгалтерського обліку зворотних відходів підприємства та налагодженні внутрішнього аудиту з цього питання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Потрібно визначити, що «зворотні відходи – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), які втратили повністю або частково первинні споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні і фізичні), тому використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням у виробничому циклі підприємства» [3]. Тобто відходи є зворотними, якщо підприємство від їх використання має змогу в майбутньому отримати економічну вигоду. Тому зворотні відходи необхідно віднести до статті «Запаси» [4].

Розглянемо класифікацію відходів. На наш погляд, необхідно об'єднати наявні класифікації та зробити наголос на тій класифікації, яку можливо пристосувати саме до потреб бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку виробничих відходів за наданою класифікацією (табл. 1) дає змогу формувати інформацію про їх виникнення, стан і рух з метою управління ними, а також дає можливість виокремити саме зворот-

Таблиця 1
Класифікація відходів виробництва
для цілей бухгалтерського обліку

Ознаки	Класифікаційні групування
З погляду можливості повторного використання	Зворотні та незворотні
За можливістю подальшої переробки	Відходи, що підлягають або не підлягають переробці
За відношенням до нормативу	В межах норми та наднормові
За місцем виникнення	Відходи виробництва та споживання
За видами виробництва	Відходи основного та допоміжного виробництва

Джерело: розроблено самостійно на основі джерел [7; 9]

ні відходи для подальшого бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту.

Що стосується оцінки, то зворотні відходи не мають історично сформованої первісної вартості, тому їх необхідно оцінювати за ціною можливого використання для власного основного, допоміжного виробництва або для інших потреб [3].

Через те, що не існує загальноприйнятих критеріїв оцінки зворотних активів, в наказі про облікову політику підприємства необхідно самостійно встановити ці критерії (наприклад, за справедливою вартістю відходів (ринковою вартістю або вартістю можливої реалізації, або вартістю можливої придбання аналогічних запасів)). «Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва» [5].

В разі наступного використання зворотних відходів у подальшому виробництві вартість відходів відноситься до рахунка 20 «Виробничі запаси», в разі наступної можливої реалізації – до рахунка 26 «Готова продукція».

Організація бухгалтерського обліку зворотних виробничих відходів підприємства залежить від виду діяльності, специфіки технологічних процесів підприємства та інших факторів [7, с. 5].

Важливою інформацією для організації обліку зворотних відходів є дані про місця їх утворення та використання. Тому, на наш погляд, необхідно виокремити рахунок (або субрахунок) для обліку зворотних відходів підприємства. Дослідження праць вчених-економістів свідчать про відсутність єдиного підходу до відображення відходів на рахунках бухгалтерського обліку. Одна група науковців, до яких належать С. Михалевич, О. Сайко, О. Руденко, пропонує відкрити субрахунок третього порядку до рахунка 20 «Виробничі запаси» для відображення вартості отриманих та використаних відходів. Інша умовна група, до якої входять Л. Васильєва, Т. Булдаєва, Н. Пилипів, пропонує обліковувати відходи на окремому балан-

совому рахунку. Інші вчені-економісти пропонують використовувати для обліку відходів окремий позабалансовий рахунок [9].

На наш погляд, доцільно ввести окремий рахунок 29 «Вторинні матеріальні ресурси» із відповідними аналітичними рахунками, що сприятиме формуванню об'єктивної інформації про зворотні відходи.

Щодо податкового обліку зворотних відходів слід відзначити те, що «собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, зокрема, прямих матеріальних витрат» [1].

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виготовленого товару, виконаної роботи, наданої послуги, придбаних напівфабрикатів та комплектувальних виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, визначеному в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку [1].

Отже, якщо платник податку в процесі виробництва отримує зворотні відходи, які у подальшому планує реалізувати, то під час реалізації таких зворотних відходів платник податку повинен відобразити витрати за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації в податковому періоді, в якому визнано доходи від реалізації [6].

Наступним кроком нашого дослідження є визначення ролі аудиту обліку зворотних відходів, а саме системи внутрішнього контролю, яка є складовою системи управління підприємством та забезпечує ефективне ведення його господарської діяльності.

Зворотні відходи виробництва необхідно виділити як самостійний об'єкт внутрішнього контролю, що дасть змогу досліджувати їх рух, документально відобразити та використовувати в процесі наступного виробництва. Якісна організація внутрішнього контролю відходів виробництва вимагає дослідження таких питань, як визначення об'єктів контролю, їх класифікація, достовірне та повне оприбуткування, облік на місцях виникнення, використання. Як наслідок, постає питання оцінки виробничих відходів, оскільки відходи виникають на кожному переділі виробництва. Оскільки всі запаси, що надійшли у виробництво і були оброблені, належать до незавершеного виробництва, необхідний своєчасний і чіткий кількісний вимір та вартісна оцінка зворотних відходів [8, с. 20]. Слід враховувати, що відходи одержуються в процесі виробництва і включають у себе додаткові витрати на обробку, тому, відповідно, їх вартість змінюється. Тому виникає необхідність перевірки правильності оцінки зворотних від-

ходів під час їх зарахування на баланс шляхом визначення собівартості відходів та контролю за організацією та веденням їх бухгалтерського обліку з метою ефективного використання зворотних виробничих відходів.

Тому для якісної роботи системи внутрішнього аудиту зворотних відходів підприємства вважається за доцільне застосування таких заходів:

1) призначення наказом по підприємству постійно діючої комісії, яка буде відповідальною за організацію збирання, збереження та використання зворотних відходів;

2) попереднє планування можливої величини зворотних відходів, що зможуть використовуватися в подальшому виробництві;

3) встановлення обґрунтованих нормативів утворення зворотних відходів, а також перевірка їх відповідності технологічному процесу виробництва на підприємстві;

4) своєчасне оформлення первинних документів за фактом отримання зворотних відходів виробництва на складській ділянці обліку та за фактом передачі на виробничій ділянці;

5) забезпечення пакування та зберігання відходів із метою збереження їх якості та придатності для подальшого використання;

6) введення контролю за безвідходністю виробництва, що буде передбачати своєчасне та повне повернення всіх зворотних відходів для подальшого застосування на виробництві.

Саме тому організація внутрішнього контролю за відходами виробництва забезпечує взаємозв'язок між об'єктами та суб'єктами внутрішнього контролю, а також допомагає більш раціонально відстежувати їх рух, причини виникнення та утилізацію з метою оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень. Економічне забезпечення утилізації відходів і зменшення обсягів їх утворення є рядом визначених законодавством економіко-правових заходів, які, окрім іншого, включають збори (платежі) за утворення та розміщення відходів і заходи економічного стимулювання діяльності у зазначеній сфері. Так, внутрішній контроль за рухом відходів виробництва повинен здійснюватися на всіх стадіях життєвого циклу продукції, тобто від придбання сировини й матеріалів до реалізації продукції високої якості [8, с. 20].

Висновки. Проведене дослідження вкотре підкреслює важливість ретельної організації

бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту зворотних виробничих відходів підприємства, тому що вони є одним із найважливіших резервів поповнення обігових виробничих активів підприємства. Наведена класифікація відходів дасть змогу сформувати інформацію про їх виникнення, стан та рух з метою управління ними, а також дасть можливість виокремити саме зворотні відходи для подальшого обліку, використання та контролю. На наш погляд, до плану бухгалтерських рахунків підприємства доцільно ввести окремий рахунок 29 «Вторинні матеріальні ресурси» із відповідними аналітичними рахунками, що сприятиме формуванню об'єктивної інформації про зворотні відходи, хоча ця пропозиція є досить дискусійною та потребує подальшого розгляду і дослідження. Крім того, нагальною проблемою залишається організація внутрішнього аудиту зворотних відходів на підприємстві, тому наведені заходи з цього питання також є дискусійними та потребують подальшого вивчення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Мінпромполітики України від 9 липня 2007 р. № 373.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.
6. Щодо відображення в обліку операції з реалізації зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва : Лист ДПС України від 30 січня 2013 р. № 1445/6/15-1415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/listi-dps/pributok/62281.html>.
7. Безверхий К. Особливості організації і методики обліку відходів підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 4. – С. 3–10.
8. Боднар О. Внутрішній контроль відходів виробництва / О. Боднар // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1 (59). – С. 20–21.
9. Гуріна Н. Організація обліку відходів підприємств / Н. Гуріна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : file:///c:/users/sequoia/downloads/vnulpm_2014_797_30.pdf.