

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1:674.8

Августова О.О.

*аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету*

ОБЛІК ВІДХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА

WASTE ACCOUNTING AT ENTERPRISE

АНОТАЦІЯ

У статті досліджено підходи до трактування сутності понять «відходи» та «вторинна сировина» з правової та облікової точок зору. Визначено відходи рибопереробних підприємств, та надано рекомендації щодо удосконалення обліку відходів на підприємствах з переробки риби в частині аналітичних рахунків. Запропоновано обліковий регістр з метою підвищення аналітичності інформації про відходи.

Ключові слова: облік відходів, відходи виробництва, вторинні матеріальні ресурси, рибопереробні підприємства.

АННОТАЦИЯ

В статье исследованы подходы к трактовке сущности понятий «отходы» и «вторичное сырье» с правовой и учетной точек зрения. Определены отходы рибоперерабатывающих предприятий, и даны рекомендации по совершенствованию учета отходов на предприятиях по переработке рыбы в части аналитических счетов. Предложен учетный регистр с целью повышения аналитичности информации об отходах.

Ключевые слова: учет отходов, отходы производства, вторичные материальные ресурсы, рибоперерабатывающие предприятия.

ANNOTATION

The approaches to the nature of the concept of "waste" and "recyclable material" in legal and accounting terms are explored in this article. Wastes of fish processing companies were determined and recommendations for improvement of accounting for wastes at fish processing enterprises in terms of analytical accounts were proposed. Accounting record is proposed to improve analyticity information on waste.

Keywords: accounting of waste, production waste, recyclable material resources, fish processing enterprise.

Постановка проблеми. З переходом до нових стратегій управління підприємств, орієнтованих на ринкову економіку, виникає проблема пошуку нових механізмів, які забезпечують управління виробничим процесом. Відомо, що уникнути проблем у ході господарської діяльності підприємства, навіть за умови прийняття найефективніших планів і найоптимальніших рішень, неможливо. Для вирішення проблем необхідна інформація про результати діяльності підприємства, що забезпечується завдяки правильно організованому обліку. Очевидно, що подальше нарощування обсягів промислового виробництва та підвищення його ефективності на сучасному рівні розвитку економіки України можливе тільки шляхом інтенсифікації. Практично в усіх галузях промисловості, в

тому числі і в рибопереробній підгалузі, важливе значення має вирішення проблеми поліпшення якісних характеристик матеріальних ресурсів, що використовуються, їх комплексної переробки, оскільки зниження рівня матеріальних витрат в цілому по промисловості на 1%, приводить до зниження загальних витрат виробництва більш як на 0,7%. Це свідчить про визначальний вплив матеріальних витрат на рівень собівартості продукції. Відходи – немінучі супутники випуску продукції. Саме тому рибопереробні підприємства мають раціонально використовувати сировину і здійснювати облік відходів, який забезпечується достовірним визначенням фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом рибної продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню визначення та обліку виробничих відходів приділено значну увагу у фундаментальних дослідженнях вітчизняних авторів, а саме М. Воскобойніка, Л. Ганечка, В. Громова, З. Гуцайлюка, М. Денщикова, А. Ліфанчика, С. Максимова, О. Сайко, В. Сопка, А. Храмцова, Л. Чернюка та ін.

Однак проблема методики та організації обліку відходів існує не тільки на теоретичному рівні, а й у обліковій практиці багатьох підприємств. Слід зазначити, що в умовах функціонування ринкових відносин в економіці України, коли основною метою виробництва є мінімізація витрат з метою одержання максимального прибутку, роль контролю за виробничими відходами зростає.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідити та проаналізувати поняття відходів та удосконалити методику їх облікового відображення на рибопереробних підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для чіткого розуміння сутності такого поняття, як «відходи», необхідно провести детальне дослідження цього питання. Окремі економісти, такі як О.А. Новиков та Г.А. Маховиков, вважають, що відходи – це вторинні матеріальні ресурси або вторинна сировина, які завдяки процесу відновлення споживчої вартості пере-

творюються в новий предмет праці, здатний максимально задовольнити потреби нового процесу виробництва [1].

Аналогічну думку висловлюють інші науковці, зазначаючи, що з розвитком науково-технічного прогресу кількість речовин, що сьогодні називаються відходами, буде зменшуватися, бо з'являються технології, сировиною для яких є відходи, що утворилися раніше. У такому випадку це вторинні матеріальні ресурси [3].

Характеристику вторинних ресурсів наведено в економічній енциклопедії, де вказується, що це:

- використовувані матеріальні ресурси або їх частина, які знову залучаються у виробництво;
- відходи одного виробництва, що використовуються в іншому виробництві [4].

Слід зазначити, що використання вторинних матеріальних ресурсів необхідно відрізнити від використання технологічних залишків матеріалів, які зберегли свої вихідні споживчі властивості і можуть бути повторно залучені у виробництво основної продукції.

Нормативне регулювання утворення відходів здійснюється Законом України «Про відходи» від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР (далі – Закон), згідно якого під відходами розуміють будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення. Згідно положень вищезазначеного Закону, ті відходи, що можуть бути утилізовані та перероблені і для цього в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови, визнаються вторинною сировиною [5].

Розкриття економічного змісту таких термінів, як «відходи», «відходи виробництва», «вторинні матеріальні ресурси», «вторинна

сировина», наведено у Державних стандартах України (далі – ДСТУ) (табл. 1).

Проаналізувавши дані таблиці 1, варто зробити висновок про те, що відходи виробництва на промислових підприємствах, де здійснюється комплексна переробка сировини, можна розглядати як вихідну сировину і матеріали для подальшого їх використання.

Побудова обліку відходів потребує насамперед визначення об'єкту, який забезпечує здійснення діючого обліку і контролю за всіма циклами виробничого процесу. До відходів рибопереробних підприємств відносять голови, кістки, шкіру, плавники, ікру, молоко, луску, візігу (це біла довга жила, яка знаходиться в хрящовому хребті стерляді), хрящі, жир. Загальна кількість відходів, у тому числі харчових, залежить від виду, розміру риби і ступеня її обробки. Найбільшу кількість відходів одержують при обробці риби на філе без шкіри і кісток. Так, при використанні спеціальних агрегатів для обробки, наприклад, сардини відходи становлять від 38,2 до 40% маси риби, в тому числі голови – від 26,9 до 31,3% і нутрощі – від 4,9 до 8,7%.

Варто визначити варіанти використання даних відходів для потреб власного виробництва:

- використання обрізків риби дорогих сортів для виготовлення асорті рибного (що значно дешевше за вихідну сировину);
- в залежності від виду риби відходи можуть використовуватися як для приготування бульйонів, так і бути складовою частиною до деяких напівфабрикатів (для приготування заливки на 1000 облікових банок витрачають близько 70 кг відходів);
- ікру та молоко використовують для запікання, паштетів, форшмаків, освітлення рибного бульйону;

При сортуванні і збиранні готової рибної продукції зазвичай утворюються відходи у вигляді рваної, дрібної або несортової риби, що не задовольняє вимогам стандартів, що

Таблиця 1

Характеристика понять «відходи», «відходи виробництва», «вторинні матеріальні ресурси», «вторинна сировина» згідно ДСТУ

№ п/п	Джерела	Визначення
1	1 ДСТУ 25916-83 «Ресурси матеріальні вторинні. Терміни і визначення» [6]	Відходи виробництва – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, що утворилися під час виробництва продукції або виконання робіт і втратили цілком або частково вихідні споживчі властивості.
		Вторинні матеріальні ресурси – відходи виробництва та споживання, що утворюються в народному господарстві.
		Вторинна сировина – вторинні матеріальні ресурси, які в даний час можуть повторно використовуватися у народному господарстві.
2	ДСТУ 2431-94 «Відходи текстильні. Терміни та визначення» [7]	Відходи – це залишки сировини, які утворюються в процесі виготовлення продукції, що не повністю втратили споживчу цінність початкової сировини і які можуть бути використані в народному господарстві як сировина чи добавки до неї.
3	ДСТУ 2156-93 «Безпечність промислових підприємств. Терміни та визначення» [8]	Відходи виробництва – частина основних чи допоміжних ресурсів, що не використовується або утворюється в технологічному процесі, яка виводиться з процесу з метою розсіяння, захоронення в природному середовищі, рекуперації або утилізації.

пред'являються до готової продукції; ці відходи використовуються для виробництва кормових і технічних продуктів.

Обов'язковість оприбуткування відходів з виробництва є однією з умов їх подальшого ефективного використання. Крім того, повнота оприбуткування має безпосередній вплив на зниження витрат, пов'язаних з виробництвом основної продукції. Первинний облік у сфері поводження із відходами повинен: «забезпечувати прив'язаний до конкретних дат та конкретного місця (об'єкта) облік кількості та типів відходів, що утворюються, одержуються від інших власників, утилізуються, передаються іншим власникам тощо; базуватися у частині технологічних процесів та властивостей відходів на інвентаризації та ідентифікації, відходів; мати обґрунтовану за складністю форму» [2].

Зокрема, на рибопереробних підприємствах одержання відходів спочатку документується накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11). Накладна-вимога складається у двох примірниках і підписується особою, що передає зазначені запаси, та їх одержувачем.

Наступним кроком при побудові обліку відходів потрібно визначитися з рахунком, який надасть можливість узагальнювати інформацію про утворення та використання відходів.

Дослідження праць вчених-економістів свідчать про відсутність єдиного підходу до відображення відходів на рахунках бухгалтерського обліку. Перша група науковців [10–13] пропонує для ведення обліку відходів використовувати субрахунки третього порядку, відкритих до рахунку 20 «Виробничі запаси». Однак, на думку С.С. Дикого, ведення обліку відходів на одних субрахунках разом з повноцінними матеріалами створює можливість у результаті безгосподарності чи в конкретних цілях відносити до відходів повноцінні матеріали [14]. Друга умовна група науковців [2; 15–17] 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.

Ураховуючи технологічні особливості рибопереробних підприємств, зокрема, можливість використання відходів у власному виробництві, їх доцільно розглядати як вторинні матеріальні ресурси. Тому, підтримуючи пропозиції вчених [2; 15–17], пропонуємо ввести окремий рахунок 29 «Відходи виробництва» із відповідними аналітичними рахунками для ведення обліку відходів на підприємствах з переробки риби:

- 291 «Обрізки»;
- 292 «Зворотні відходи»;
- 292.1 «Голови, кістяк, плавці, шкіра»;
- 292.2 «Жири»;
- 292.3 «Ікра та молоко»;
- 292.4 «Луска, візіга, хрящі»;
- 293 «Інші вторинні матеріальні ресурси».

При організації обліку відходів важливим питанням є визначення порядку їх оцінки у зв'язку з тим, що вони утворюються паралельно з виходом готової продукції та формуванням незавершеного виробництва, зменшуючи вартість останніх. Основна складність тут полягає в тому, що одержання відходів не є метою виробництва і на їх створення спеціально працю не витрачається. Існують різні позиції щодо оцінки виробничих відходів у нормативних документах, що спричиняє питання у практиків і дослідження науковців. Оцінка відходів виробництва, як складової частини запасів підприємства, регулюється П (С)БО 9 «Запаси», яким встановлено, що вони можуть бути оцінені за чистою вартістю реалізації або первісною вартістю, тобто вартістю, за якою можна придбати такі відходи. Пунктом 11 П (С)БО 16 «Витрати» передбачена оцінка виробничих відходів за справедливою вартістю або за ціною їх можливого використання. Вважаємо, що для оцінки виробничих відходів, що підлягають переробці, необхідно застосовувати наступний спосіб: ціна їх можливого використання (для відходів виробництва, які будуть використані в середині підприємства у якості вторинної сировини).

Прийняття ефективних управлінських рішень щодо зниження собівартості продукції потребує отримання повної, своєчасної та достовірної інформації щодо відходів виробництва. Можна погодитися з думкою О. Сайко [10] про те, що необхідно вдосконалити спеціальні форми облікових документів для накопичення інформації про утворення, використання, наявність та залишки відходів. Така інформація має бути уніфікована за основними показниками, проте спеціалізована відповідно до галузі. Це дасть змогу отримувати необхідні дані про відходи та управляти процесом їх подальшого споживання.

Бухгалтерія повинна формувати інформацію про величину та вартість відходів за їх видами, видами продукції або матеріалами, з яких вони одержані, місцями виникнення та й взагалі про їх рух. Це зумовлює необхідність розроблення облікового регістра з метою підвищення аналітичності інформації про відходи. Тому, використовуючи модель відомості, розробленої З.В. Гуцайлюком [2] та враховуючи специфіку роботи рибопереробних підприємств, запропоновано відомість аналітичного обліку відходів (табл. 2).

Розроблена форма відомості надасть можливість відображати відходи в розрізі видів, зазначаючи назву та шифр аналітичного рахунку, на якому вони обліковуються, вартість оприбуткованих та відпущених у виробництво відходів, залишок відходів рибного виробництва на кінець кожного дня. Що, враховуючи швидке псування рибної сировини, надасть повноцінну інформацію про величину та вартість відходів.

Висновок. Одним із найважливіших завдань рибопереробних підприємств є раціональне використання сировини шляхом комплексної

Таблиця 2

Відомість аналітичного обліку відходів за січень 2015 р.

Назва	Шифр аналіт. рах.	Залишок на поч. дня, грн.	Оприбутковано за день, грн. В дебет рах. 29 «Відходи виробництва»		Всього оприбутковано відходів, грн.	Використано за день, грн. З кредита рах. 29 «Відходи виробництва»			Всього використано відходів, грн.	Залишок на кін. дня, грн.
			23.01 «Рибний цех»	...		23.03 «Кулінарний цех»	94	...		
Обрізки	291	17,95	263,79		263,79	256,15			256,15	25,59
....										
Разом, грн	X

Джерело: запропоновано автором

переробки риби. Облік відходів як вторинної рибної сировини забезпечується достовірним визначенням фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом рибної продукції, контролем використання матеріальних ресурсів і грошових коштів. А впровадження запропонованої відомості обліку відходів та виділення відповідних рахунків бухгалтерського обліку дозволить сформувати комплексну інформаційну базу для управління відходами підприємства й, відповідно, підвищити ефективність та результативність господарської діяльності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Новиков О.А. Цены на вторичные материальные ресурсы: [учебное пособие] / О.А. Новиков, Г.А. Маховиков. – Л.: ЛФЭИ, 1990. – 78 с.
- Гуцайлюк З.В. Проблеми організації та методики бухгалтерського обліку у харчових виробництвах / З.В. Гуцайлюк // Науково-практичне видання Незалежний аудитор. – 2013. – № 3. – С. 8–13.
- 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.
- Економічна енциклопедія: у 3 т. Т. 1; відп. ред. С.В. Мочерний. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.
- Про відходи. Закон України від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=187%2F98-%E2%F0>.
- ДСТУ 25916-83 Ресурси матеріальні вторинні. Терміни і визначення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vsegost.com/Catalog/39/39216.shtml>.
- ДСТУ 2431-94 Відходи текстильні. Терміни та визначення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/vidhodi-tekstilni.-termini-ta-viznachennja-std525.html>.
- ДСТУ2156-93 Безпечність промислових підприємств. Терміни та визначення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://text.normativ.ua/doc3429.php>.
- Цибизова М.Е. Практические аспекты получения структурообразователей из коллагеносодержащего рыбного сырья / М.Е. Цибизова // Вестн. Астраханского гос. техн. ун-та. Серия «Рыбное хозяйство». – 2011. – № 1. – С. 145–151.
- Сайко О.В. Економічна сутність і організація обліку зворотних відходів (на прикладі підприємств молочної промисловості) / О.В. Сайко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 19–24.
- Руденко О.В. Облік і аудит виробництва та операцій з ними на гірично-збагачувальних комбінатах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / О.В. Руденко. – К., 2009. – 24 с.
- Приймачок О.М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання (на прикладі підприємств хлібопекарської промисловості Київської області): автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / О.М. Приймачок. – К., 2005. – 23 с.
- Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ. – 2010. – 440 с.
- Дикий С.С. Питання покращення обліку відходів та втрат деревини / С.С. Дикий // Національна бібліотека України ім. В.І.Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.
- Васильєва Л.С. Бухгалтерский управленческий учет: практическое руководство / [Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская]; 2-е изд., испр. – М.: Эксмо, 2009. – 320 с.
- Пилипів Н.І. Облік виробничих відходів як передумова їх ефективного використання (на прикладі комплексних деревообробних підприємств) / Н.І. Пилипів, Ю.В. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 24–40.
- 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.