

Бухгалтерський облік і аудит



Науково-
практичний
журнал

2/2012

- ⇒ Нематеріальні активи в податковому та бухгалтерському обліку

- ⇒ Кореспонденція рахунків за результатами інвентаризації

- ⇒ Первинний облік непрямих витрат

- ⇒ Українська мова у бухгалтерському обліку

УДК 657; 674 (477)

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ВІДХОДІВ

ЯК ПЕРЕДУМОВА ЇХ ЕФЕКТИВНОГО ВИКОРИСТАННЯ (на прикладі комплексних деревообробних виробництв)

НАДІЯ ПИЛИПІВ,
доктор екон. наук, професор,
зав. кафедри теоретичної
та прикладної економіки,

ЮЛІЯ МАКСИМІВ,
аспірантка кафедри
обліку та аудиту,
Прикарпатський
національний університет
ім. Василя Стефаника

У статті подано пропозиції щодо вдосконалення методики та організації обліку виробничих відходів в умовах комплексного використання сировини деревообробними підприємствами з метою поліпшення управління процесами ресурсозбереження.

Ключові слова: облік виробничих відходів, відходи як вторинна сировина, первинні та зведені облікові документи, відходи в системі рахунків бухгалтерського обліку.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Одним з основних напрямів економії матеріальних ресурсів є комплексне використання сировини, яке охоплює повну переробку виробничих відходів як вторинної сировини. Ефективність цього процесу значною мірою залежить від бухгалтерського обліку, який за умов правильної організації дає змогу формувати достовірну інформацію щодо утворення та використання виробничих відходів на кожній робочій ділянці, що сприяє ресурсозбереженню.

Важливою умовою й основою комплексного використання деревної сировини є освоєння лісосировинних резервів – невикористаних відходів, утворення яких нерозривно пов'язане з технологічним процесом деревообробних підприємств. Одним із найефективніших і пріоритетних шляхів використання виробничих відходів є їхня переробка як вторинної сировини на тверде біопаливо (брикети чи гранули).

Аналіз обліку вторинних сировинних ресурсів показує, що на деревообробних підприємствах, де здійснюється комплексне використання сировини, облік виробничих відходів не надає достовірних відомостей про обсяги утворення цих ресурсів й ефективність їх використання.

За таких умов надзвичайно актуальним питанням є вдосконалення методики та організації обліку утворення й використання виробничих відходів, що

й зумовило вибір теми дослідження та її актуальність.

Мета дослідження полягає в науковому обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації обліку виробничих відходів в умовах комплексного використання сировини деревообробними підприємствами з метою поліпшення управління процесами ресурсозбереження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання обліку виробничих відходів у різні часи вивчали як українські, так і зарубіжні вчені та практики, зокрема: І. Басманов, Т. Булдаєва, Л. Васильєва, З. Гуцайлюк, С. Дикий, В. Єрофєєва, І. Замула, А. Захаров, В. Івашкевич, С. Михалевич, О. Приймачок, М. Пушкар, О. Руденко, О. Сайко, В. Сопко, А. Трусов, Л. Чернелєвський, Г. Осадча, А. Хамітова, О. Чечета та ін.

Варто зауважити, що З. Гуцайлюк, досліджуючи проблему обліку та контролю виробничих відходів, справедливо стверджує, 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. Однак, на жаль, дослідження з питань методології, методики та організації обліку відходів у вітчизняній економічній літературі практично не проводились» [1, с. 12]. Слід додати, що вчений наголошує на необхідності обговорення цієї проблеми на сторінках журналу, що підсилює актуальність теми статті.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Вивчення практики ведення обліку виробничих відходів на деревообробних підприємствах дало змогу встановити вплив на нього окремих чинників: галузевої специфіки, видів утворюваних відходів, їх споживчих властивостей, напрямів подальшого використання відходів як вторинної сировини тощо.

Як свідчать дослідження, на деревообробних підприємствах облік деревинних відходів або має низку недоліків як методичного, так і організаційного характеру, або взагалі не налагоджений. Це вкрай негативно впливає на якість облікової інформації, що є основою прийняття управлінських рішень.

Нами виявлені проблеми, вирішення яких у комплексі, тобто з урахуванням системного підходу, дасть можливість поліпшити інформаційну базу – основу обґрунтованих управлінських рішень. До таких проблем належать:

- первинна й зведена документація, що може відображувати інформацію про обсяги утворення відходів, їхні види та рух, або взагалі відсутня, або не дає змоги організувати аналітичний облік відходів деревини й оперативний контроль на місцях їх зберігання та здійснювати аналіз;

- такий об'єкт обліку, як виробничі відходи, або не відображується в системі рахунків бухгалтерського обліку, або відображується на одному рахунку з іншими матеріальними ресурсами;

- виробничі відходи на більшості підприємств не підлягають оцінці або оцінюються економічно необґрунтовано, що спотворює собівартість продукції;

- не визначено коло посадових осіб, відповідальних за своєчасність і правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з утворенням та використанням відходів як вторинної сировини тощо.

Вирішення питань щодо організації обліку виробничих відходів, який на окремих деревообробних підприємствах налагоджений тільки частково або не завжди компетентно, а на інших відсутній, сприятиме ефективнішому використанню деревної сировини.

Слід зазначити, що недостатньо уваги приділено питанням обліку виробничих відходів у нормативно-правових актах, що на практиці не сприяє організації ефективного облікового процесу. При цьому більшість чинних галузевих методичних рекомендацій, положень, інструкцій застаріли й потребують перегляду, а для деревообробної галузі такі документи взагалі не розроблені.

На деревообробних підприємствах в більшості випадків під час обліку відходів керуються Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 47, які втратили чинність. Окремі положення цього нормативно-правового акта доцільно використовувати, проте це не вирішує проблеми, адже питанню обліку виробничих відходів у ньому приділено вкрай мало уваги.

Отже, виходячи з особливостей формування інформаційного середовища підприємств досліджуваної галузі, стратегічних і тактичних їх цілей, вважаємо, що галузь потребує розробки відповідних галузевих методичних рекомендацій, у яких потрібно відображувати інформацію, застосування якої в обліковій практиці сприятиме вирішенню окреслених вище проблем.

Варто зауважити, що про доцільність і необхідність розробки галузевих методичних рекомендацій чи інструкцій для підгалузей і деревообробних виробництв наголошував В. Ластовецький [2, с. 31].

ВІДОБРАЖЕННЯ ВИРОБНИЧИХ ВІДХОДІВ У СИСТЕМІ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій (далі – *План рахунків*) [3] та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] для узагальнення інформації про наявність та рух відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо) призначений субрахунок 209 «Інші матеріали». На ньому передбачено обліковувати бланки суворого обліку, невиправний брак; матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали; металобрухт, зношені шини тощо. Доцільно зауважити, що всі ці матеріали суттєво відрізняються за економічним змістом. Ураховуючи важливість використання відходів виробництва як вторинної сировини для економіки країни, вважаємо за необхідне відокремити їх від «інших матеріалів» у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Так, зважаючи на специфіку галузі використання субрахунку 209 «Інші матеріали» для обліку деревинних відходів є необґрунтованим, оскільки не відповідає вимогам щодо формування достовірної інформації, необхідної для управління виробничим

процесом на досліджуваних деревообробних підприємствах. Це пояснюється тим, що на зазначеному рахунку доцільно обліковувати тільки відходи споживання (непридатні до використання внаслідок поломок, повного зносу малоцінні та швидкозношувані предмети; предмети, що утворилися під час ліквідації основних засобів, унаслідок надзвичайних ситуацій тощо), які не можуть бути використані як вторинна сировина для виробництва продукції. Таке твердження слушне й для інших галузей промисловості.

Проаналізуємо окремі підходи до обліку відходів, які розглядають вчені-економісти. У п. 329 Методичних рекомендацій № 372 [5, с. 155] рекомендовано вартість списаних з витрат на виробництво і зданих на склад відходів відносити на відповідний балансовий рахунок з обліку матеріальних ресурсів. Згідно з таким підходом деякі економісти, зокрема С. Михалевич [6, с. 172], О. Сайко [7, с. 153], О. Руденко [8, с. 3], О. Приймачок [9, с. 11], рекомендують здійснювати облік відходів виробництва на відповідних (залежно від потреб певної галузі) субрахунках третього порядку до субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

Як зазначає з цього приводу С. Дикий, ведення обліку відходів на одних субрахунках разом з повноцінними матеріалами створює можливість у результаті безгосподарності чи в конкретних цілях відносити до відходів повноцінні матеріали [10, с. 191].

Розглядаючи облік виробничих відходів, І. Замула пропонує відходи, що підлягають переробці, обліковувати на субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку»; понаднормові відходи – на окремих аналітичних рахунках до субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» та 209 «Інші матеріали». На субрахунку 209 «Інші матеріали» автор також пропонує обліковувати відходи виробництва, що не можуть бути перероблені, а підлягають знищенню або захороненню згідно з чинним законодавством України в розрізі аналітичних рахунків за місцями їх утворення та видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) [11, с. 161].

У разі передачі підприємством-утворювачем відходів для подальшої переробки іншому підприємству зазначена позиція автора цілком слушна. Однак вивчення облікової практики деревообробних підприємств щодо комплексного використання сировини показало, що субрахунок 206 «Матеріали, передані в переробку» не придатний для обліку відходів, що

можуть бути використані як вторинна сировина. Це пояснюється тим, що деревинні відходи перероблюють у межах технологічного процесу самого підприємства-утворювача відходів, а не передають з такою метою стороннім організаціям.

Ми поділяємо позицію тих учених і практиків (зокрема, це З. Гуцайлюк [1, с. 11] та М. Пушкар [12, с. 153] та ін.), які вважають слушним для обліку відходів виробництва використовувати окремий синтетичний рахунок, що сприятиме поліпшенню процесу управління ними. За дебетом такого рахунку можна відображувати надходження зворотних відходів з виробництва, а за кредитом – їх подальше використання (залежно від специфіки діяльності підприємства: реалізація стороннім організаціям, переробка у власних цехах тощо).

Отже, значущість використання виробничих відходів як вторинної сировини для інтенсифікації промислового виробництва зумовлює необхідність організації їхнього облікового відображення на окремому синтетичному рахунку бухгалтерського обліку.

Інформація щодо видів та якісних характеристик утворених на певному підприємстві відходів, придатних до вторинної переробки, має бути узагальнена в системі рахунків, а це, на нашу думку, доцільно організувати на синтетичному рахунку 29 «Відходи як вторинна сировина», що дасть змогу отримувати необхідну інформацію для управління виробничими відходами. Введення такого рахунку також сприятиме точнішому, обґрунтованішому визначенню собівартості продукції, адже відходи мають значний вплив на калькуляційний процес. Ця пропозиція є актуальною не тільки для підприємств деревообробної, а й будь-якої іншої галузі, технологічним процесом якої притаманне утворення відходів, які економічно доцільно використовувати як вторинну сировину.

Місце запропонованого рахунку 29 «Відходи як вторинна сировина» в Плані рахунків показано у табл. 1.

Наведений рахунок може бути використаний для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству виробничих відходів, придатних до використання як вторинної сировини. За дебетом рахунку 29 можна відображувати оприбуткування зазначених вище відходів на підприємстві, отримання на переробку на ту чи іншу ділянку; за кредитом – передачу на подальшу переробку (обробку), витрачання на виробництво певної продукції тощо.

Таблиця 1

МІСЦЕ РАХУНКУ 29 «ВІДХОДИ ЯК ВТОРИННА СИРОВИНА» В ПЛАНІ РАХУНКІВ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
Код	Назва	Код	Назва	
КЛАС 2. ЗАПАСИ				
...
29	Відходи як вторинна сировина		За джерелом утворення, надходження, за місцем знаходження, залежно від якісних характеристик тощо	Промисловість, сільське господарство та ін.

На досліджуваних підприємствах деревообробної галузі до запропонованого синтетичного рахунку 29 «Відходи як вторинна сировина» пропонуємо відкрити аналітичні рахунки згідно із запропонованою

нами класифікацією відходів деревини [17, с. 204]. У табл. 2 подано пропозиції щодо організації обліку деревинних відходів у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Таблиця 2

ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВІДХОДІВ У СИСТЕМІ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Аналітичні рахунки					
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва		
29	Відходи як вторинна сировина	291	Відходи власного виробництва	291.1	Власні сухі деревинні відходи	291.11	Власні м'які сухі відходи		
				291.12	Власні тверді сухі відходи	291.21	Власні м'які вологі відходи		
				291.22	Власні тверді вологі відходи	291.21	Власні м'які вологі відходи		
				291.22	Власні тверді вологі відходи	291.22	Власні тверді вологі відходи		
		292	Покупні відходи	292.1	Покупні сухі деревинні відходи	292.11	Покупні м'які сухі відходи	292.12	Покупні тверді сухі відходи
				292.2	Покупні вологі деревинні відходи	292.21	Покупні м'які вологі відходи	292.22	Покупні тверді вологі відходи

Особливості технологічного процесу виробництва продукції на підприємствах досліджуваної галузі обумовлюють необхідність виділення таких рахунків (другого – четвертого порядків):

- на субрахунках 291 «Відходи власного виробництва» та 292 «Покупні відходи» можна відображувати виробничі відходи залежно від джерела їх утворення, надходження;
- на субрахунках 291.1 «Власні сухі деревинні відходи» та 292.1 «Покупні сухі деревинні відходи» пропонуємо обліковувати відходи деревини вологістю 6–12%, тобто ті, що не потребують додаткового сушіння;
- для обліку відходів, які необхідно додатково просушувати з метою використання як вторинної сировини, доцільно використовувати відповідно субрахунки 291.2 «Власні вологі деревинні відходи» та 292.2 «Покупні вологі деревинні відходи».

Зазначені рахунки третього порядку потрібно деталізувати згідно із запропонованою класифікацією, а саме відкрити рахунки четвертого порядку. Наве-

дена структура аналітичних рахунків створить передумови для ефективного управління деревинними відходами з урахуванням їх ролі у процесі виробництва твердого біопалива.

Наявність і використання виробничих відходів на промислових підприємствах підвищує значущість питання вдосконалення їхнього синтетичного й аналітичного обліку. За таких умов надані нами пропозиції щодо відображення виробничих відходів у системі рахунків є надзвичайно важливими для підвищення ефективності використання сировинних ресурсів на деревообробних підприємствах.

Упровадження такого порядку обліку відходів до облікової практики досліджуваних деревообробних підприємств сприятиме забезпеченню управлінського персоналу достовірною, якісною аналітичною бухгалтерською інформацією про витрати на виробництво твердого біопалива, що дасть змогу максимально ефективно залучати у виробництво відходи як вторинну сировину.

ДОКУМЕНТУВАННЯ ПРОЦЕСУ УТВОРЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ВІДХОДІВ

Вивчення проблем, пов'язаних із порядком організації первинного обліку за різними топологічними ділянками, завжди було в полі зору досліджень учених-економістів. Водночас аналіз облікової літератури дає можливість стверджувати, що недостатньо висвітленими залишаються питання, пов'язані з первинним обліком виробничих відходів.

Проведені дослідження свідчать, що деревообробні підприємства, які використовують власні відходи від переробки деревної сировини з метою виробництва твердого біопалива, потребують розробки схеми документообігу щодо утворення та використання виробничих відходів. Це зумовлено тим, що процес документування має враховувати специфіку технології виробництва.

З метою впорядкування наявності й руху облікових даних щодо відходів необхідно дотримуватись вимог українського законодавства [14], згідно з якими всі господарські операції, що здійснюються підприємствами та будуть відображені в бухгалтерському обліку, повинні оформлятися відповідними документами. Не є винятком і господарські операції, пов'язані з утворенням та використанням виробничих відходів. При цьому слід зазначити, що на деревообробних підприємствах така вимога не завжди виконується у повному обсязі, що зумовлено відсутністю типових форм документів з обліку виробничих відходів.

Результати анкетного дослідження показують, що в обліковій практиці підприємств спостерігаються факти використання довільних або застарілих форм первинної облікової документації, які не можуть задовольнити потреби менеджерів в інформації, необхідній для здійснення контролю та оперативного управління відходами деревини.

На окремих підприємствах узагалі не складають первинні документи на оприбуткування виробничих відходів, в кращому випадку їх фіксують у тій кількості, в якій вони мають утворитися згідно із затвердженими нормами. У часових рамках це відбувається в момент відвантаження відходів до місць їх подальшого зберігання або використання, а не в момент їх отримання у виробничому процесі.

Для документування операцій з обліку запасів слід використовувати типові форми первинного обліку запасів, затверджені наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм

первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.96 р. № 193 [15]. Проте цим нормативно-правовим актом не передбачено жодної форми документа, яка б була спеціально призначена для відображення операцій з обліку таких запасів, як виробничі відходи.

Згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» під *запасами* розуміють активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством [16].

Отже, згідно із законодавством відходи, які використовуються як вторинна сировина, є складовою частиною запасів, проте походження цих об'єктів обліку є різним (одні покупні, інші утворилися на самому підприємстві), що зумовлює розбіжності в організації їхнього обліку.

Ф. Бутинець та інші вчені, даючи характеристику основним видам запасів за походженням, поділяють їх на:

- 1) *первинні* – запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві;
- 2) *вторинні* – матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватись удруге у виробництві (відходи виробництва та споживання продукції) [17, с. 180].

Отже, якщо для обліку покупних запасів є затверджений типовий «набір» первинних документів, то для обліку виробничих відходів такий «набір» відсутній, що негативно відбивається на обліковому процесі – знижується його потенціал.

Варто зауважити, що позитивним кроком у напрямі вирішення цієї проблеми було затвердження наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища (тепер Міністерство екології та природних ресурсів України) від 07.07.2008 р. № 342 **типової форми № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари»**. Її затверджено з метою створення єдиної інформаційної основи для обліку у сфері поводження з відходами, раціонального використання ресурсів та запобігання негативному впливу відходів на довкілля і здоров'я населення [18]. У зазначеній формі документа передбачено відображення відомостей, які обумовлені системою показ-

ників, необхідних для заповнення паспорта відходів та форм державної статистичної звітності. Проте такої інформації недостатньо для ефективного управління виробничими відходами досліджуваних деревообробних підприємств.

З огляду на те, що документування є одним з елементів методу бухгалтерського обліку та вихідною базою організації обліку використання матеріально-сировинних ресурсів, вважаємо за доцільне зупинитись на дослідженні документального оформлення оприбуткування з виробництва деревинних відходів, а також списання їх як вторинної сировини для виробництва твердого біопалива.

Повне оприбуткування виробничих відходів, можливість здійснення поточного контролю за їх рухом та планування подальшого найбільш ефективного використання багато в чому залежать від рівня організації процесу документування.

Кожна господарська операція, яка здійснюється на підприємстві, повинна відображатись у документах. Однак документуванням господарських операцій займаються не тільки й не стільки працівники бухгалтерської служби підприємства, а насамперед ті, хто здійснює господарські операції й дає доручення або дозвіл на їхнє проведення. Це посадові особи виробничих, технологічних, інженерно-технічних та організаційно-розпорядчих служб і підрозділів підприємства [19, с. 155]. Тому інформація, що міститься в первинних документах, має відповідати за змістом та формою запитам таких посадових осіб.

Специфічні особливості технологічного процесу досліджуваних підприємств обумовлюють необхідність урахування вимог до формування інформаційного середовища управління виробничими відходами, у тому числі до структури первинної та зведеної документації. Так, у них слід відображувати:

- якісні характеристики деревинних відходів;
- факти відхилення від норм утворення відходів;
- назви технологічних ділянок використання деревної сировини, на яких утворилися відходи, та назви відповідного структурного підрозділу;
- відомості про сировину, при використанні якої утворилися відходи тощо.

Використання наведеної інформації сприятиме максимальному, ефективнішому залученню відходів у виробничий процес, а також дасть можливість проводити економічний аналіз для визначення напрямів оптимального використання відходів та ефективний контроль за їх утворенням.

Оскільки проведені дослідження свідчать про невисокий рівень організації документального оформлення обліку відходів на підприємствах деревообробної галузі, пропонуємо таку схему документообігу з утворення та використання деревинних відходів як вторинної сировини для виробництва твердого біопалива:



Документування відходів має сприяти аналітичності їх обліку й давати змогу відстежувати рух вторинних ресурсів усередині підприємства. Інформацію слід подавати в такій формі, щоб вона була зрозумілою й корисною як для облікових працівників, так і менеджерів оперативного, тактичного й стратегічного рівнів управління.

Варто зазначити, що в послідовності документування відходів у деяких виробництвах є розбіжності. Зокрема, на окремих підприємствах отримання відходів спочатку оформлюють приймально-здавальними накладними, потім їх дані заносять у первинну технологічну документацію; на інших же існує зворотний порядок – спочатку роблять запис у технологічних документах, а потім складають приймально-здавальну накладну. Крім цього, є виробництва, де

розмір одержуваних відходів визначають навіть розрахунково, і їх оприбутковують тільки під час транспортування до постійних місць зберігання або до споживачів [20, с. 14].

Оскільки за допомогою первинних і зведених документів, які необхідні для обліку виробничих відходів, що утворилися на підприємстві, потрібно простежити їх рух та ефективність використання у виробничому процесі, то умовно ці документи можна поділити на:

- ◆ документи з оприбуткування відходів з виробництва, у якому вони утворюються;
- ◆ документи з внутрішнього переміщення – із місця утворення до місця переробки;
- ◆ внутрішні бухгалтерські звіти про кількість та якість утворених і перероблених відходів у готову продукцію.

Проведені дослідження показали, що на деревообробних підприємствах як первинний документ з оприбуткування деревинних відходів використовують накладну. Однак у ній фіксують нормативну кількість утворених у технологічному процесі відходів, яка часто через об'єктивні причини (недотримання технології виробництва, некомпетентність персоналу тощо) може відрізнитися від їхньої фактичної кількості, що потребує додаткового контролю.

Для усунення наведених недоліків нами розроблено первинний документ з оприбуткування деревинних відходів – Акт на утворення деревинних відходів (табл. 3). Такий документ доцільно заповнювати у двох примірниках у міру накопичення відходів: один примірник не пізніше наступного дня після операції потрібно передавати до бухгалтерії, а інший може бути основою для складання виробничого звіту начальника цеху.

Запропонована форма документа дає змогу відображувати інформацію в межах таких показників: найменування технологічної ділянки (операції, групи устаткування), на якій утворюються відходи; якісні характеристики відходів, нормативну кількість їх утворення згідно з технологічною документацією та фактично; відхилення від норм з поясненнями причин їх виникнення (допомагатиме в прийнятті рішень, спрямованих на виправлення й недопущення відхилень у майбутньому); ціну 1 щільн. м³ деревинних відходів та відповідно вартість їх оприбуткування; назву вихідної деревної сировини тощо.

Слід зазначити, що оприбуткування відходів де-

ревини доцільно було б здійснювати в момент їх утворення на окремій технологічній ділянці переробки деревної сировини, проте технологічні особливості й технічні можливості деревообробних підприємств на цьому етапі розвитку не дають змогу це здійснити. Тільки за відповідного оснащення виробничого процесу новітніми контрольно-вимірними приладами можна вирішити цю проблему в майбутньому.

У зв'язку із цим запропонований документ передбачає відображення тільки нормативної кількості відходів за кожною технологічною ділянкою, а фактичну їх кількість відображують загальною сумою за місцем утворення (цехом, дільницею, підрозділом тощо). Ідентифікування відхилень від норми здійснюється у відсотках та щільн. м³.

Технологія виробництва досліджуваних підприємств та якісні характеристики деревинних відходів впливають на організацію облікового процесу. Це проявляється в тому, що для деревинних відходів відсутній складський облік. Так, при утворенні м'які деревинні відходи потрапляють у бункер-накопичувач (за його допомогою вимірюють їх кількість), а кількість твердих деревинних відходів вимірюють кубікуванням (у щільних або насипних кубічних метрах) за допомогою певної мірної тари. Безпосередньо із цеху, в якому утворені відходи, їх передають в подальшу переробку – цех виробництва твердого біопалива.

Нами розроблено первинний документ для передачі деревинних відходів з місць їх накопичення (бункер-накопичувач, інша мірна тара тощо) у подальшу переробку, наприклад, у цех виробництва твердого біопалива (табл. 4).

Зазначена у цьому акті інформація щодо виду відходів та їх вологості дасть змогу приймати рішення стосовно подальшої обробки деревинних відходів (надходження на певний технологічний етап), зокрема, якщо відходи тверді, то їх необхідно додатково подрібнювати, якщо вологі – здійснювати сушіння.

Вважаємо, що застосування розробленого Акта внутрішнього переміщення деревинних відходів забезпечить технологів, начальників цехів та інших зацікавлених осіб необхідною для управління аналітичною інформацією. Цей документ потрібно складати в міру передачі відходів у подальшу переробку в трьох примірниках: по одному для кожної зі сторін та для бухгалтерії.

АКТ НА УТВОРЕННЯ ДЕРЕВИННИХ ВІДХОДІВ

ТОВ «ЕКО-ДОК»

(Підприємство, організація)

« 3 » січня 2012 р.

Акт № 1 на утворення деревинних відходів

Місце утворення відходів

(цех, дільниця, підрозділ або інше) дільниця виготовлення щита меблевого
(найменування чи номер)

Первинна сировина: суха соснова обрізна дошка 1-3 сорту (33 × 48 × 3000)
(назва, якісні характеристики, розмір)

Виготовлення: щита меблевого зрощеного (24 × 1200 × 2400 мм)
(назва продукції)

№ з/п	Найменування технологічної ділянки, операції, групи устаткування	Витрати сировини за зміну, м ³	Вид відходів	Норматив утворення згідно з технологічною документацією	
				%	щільн. м ³
1	Оптимізація ламелей (розкрій чорнових ламелей за розмірами з вирізкою дефектних місць)	10,507	Тверді	15,19	0,614
			М'які: тирса	18,19	0,735
2	Фрезерування заготовок із трьох сторін із повздовжнім розкромом пиломатеріалу на заготовки	8,729	Тверді	18,28	0,614
			М'які: тирса	1,52	0,051
3	Нарізка мінішипів й зрощення ламелей	11,158	Тверді	14,30	0,614
			М'які: тирса	22,96	0,985
4	Фрезерування ламелей із чотирьох сторін	12,551	Тверді	12,72	0,614
			М'які: тирса	31,51	1,521
5	Пресування	12,551	Тверді	12,72	0,614
			М'які: тирса	31,51	1,521
6	Торцювання щита з чотирьох сторін	12,866	Тверді	20,84	1,031
			М'які: тирса	24,76	1,225
7	Шліфування щита з двох сторін	13,951	Тверді	19,22	1,031
			М'які: тирса	30,60	1,642
	Разом за технологічною дільницею	82,313	Тверді	–	5,132
			М'які: тирса	–	7,68

Разом за технологічною ділянкою	Вид відходів		Фактична кількість утворених відходів, щільн. м ³	Відхилення від норми, (+, -)		Ціна, грн/щільн. м ³	Сума, грн
	Тверді, м'які	Вологість, %		%	щільн. м ³		
	Тверді	6-8	5,132	–	–	161,9	830,87
	М'які: тирса		7,68	–	–	161,9	1243,39

Пояснення причин відхилень від норм:

Технолог: Клим'юк В.Ж.
(ПІБ) (підпис)

Нач. дільниці: Іваночко П.С.
(ПІБ) (підпис)

Бухгалтер: Росоловська К.В.
(ПІБ) (підпис)

АКТ ВНУТРІШНЬОГО ПЕРЕМІЩЕННЯ ДЕРЕВИННИХ ВІДХОДІВ

ТОВ «Еко-ДОК»
(Підприємство, організація)

« 15 » січня 2012 р.

Акт внутрішнього переміщення деревинних відходів № 7

Матеріально відповідальна особа: Іваночко Петро Сергійович
(ПІБ)

цеху (дільниці): дільниця виготовлення щита меблевого
(назва цеху (дільниці) утворювача деревинних відходів)

з одного боку, і матеріально відповідальна особа: Тимків Василь Семенович
(ПІБ)

цеху виготовлення твердого біопалива – з іншого, склали цей акт про те, що перший здав, а другий прийняв:

Вид відходів	Кількість, щільн. м ³	Вологість, %	Вартість, грн/ щільн. м ³	Сума, грн
Тверді	5,132	6–8	161,9	830,87
М'які	7,68	6–8	161,9	1 243,392
...				
Разом	12,812	×	×	2 074,262

Здав: нач. дільниці виготовлення щита меблевого Камінь І.П.
(посада) (ПІБ) (підпис)

Прийняв: нач. цеху твердого біопалива Тимків В.С.
(посада) (ПІБ) (підпис)

Бухгалтер: Росоловська К.В.
(ПІБ) (підпис)

Для ефективного управління процесом виробництва на деревообробних підприємствах, де здійснюється комплексне використання сировини, необхідна аналітична інформація про рух виробничих відходів: від місця їх утворення до місця використання. Із цією метою пропонуємо використовувати розроблену Відомість аналітичного обліку руху деревинних відходів за рахунком 29 «Відходи як вторинна сировина»

(табл. 5), записи в якій слід здійснювати на основі первинних документів залежно від джерел надходження відходів та напрямів їх використання (актів на утворення деревинних відходів, накладних, актів внутрішнього переміщення). Запропонований регістр аналітичного обліку передбачає відображення інформації про залишки деревинних відходів на початок та кінець місяця в розрізі видів відходів.

Таблиця 5

ВІДОМІСТЬ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ РУХУ ДЕРЕВИННИХ ВІДХОДІВ
ЗА РАХУНКОМ 29 «ВІДХОДИ ЯК ВТОРИННА СИРОВИНА»

ТОВ «Еко-ДОК»
(Підприємство, організація)

Відомість аналітичного обліку руху деревинних відходів за рахунком 29 «Відходи як вторинна сировина»
за січень 2012 р. № 1

Шифр аналітичного обліку	Залишок на початок місяця	Оприбутковано відходи виробництва, грн: з кредиту рахунків						Усього оприбутковано, грн	Передано відходи за напрямом подальшого використання, грн: у дебет рахунків		Залишок на кінець місяця
		23 «Деревообробне виробництво (за видами)»			63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»				23 «Виробництво твердого біопалива»	...	
		231 «Виробництво щита меблевого»				
291.12	1 295,2	830,87	–	–	×	×	×	830,87	1 100,00	–	1 526,07
291.11	500,00	1 243,392	–	–	×	×	×	1 243,392	948,59	–	794,802
292.11	564,2	×	×	×	1 500,0			1 500,0	1 590,0		474,2
...
Усього, грн											

Виконавець: Росоловська К.В.

**ВІДОБРАЖЕННЯ ВИРОБНИЧИХ
ВІДХОДІВ У ЗВІТНОСТІ**

Вивчаючи питання документування господарських операцій, пов'язаних із рухом відходів виробництва, не можна залишити поза увагою їх відображення в звітності (внутрішній, фінансовій та статистичній), яка є логічним завершенням будь-якого облікового процесу.

Внутрішня (управлінська) звітність має бути тісно пов'язана з умовами, специфікою, особливостями організації виробництва на підприємстві та з потребами управлінської ланки [21, с. 208]. При цьому важливо, щоб якість облікової інформації та

форми її подання конкретним користувачам забезпечували виконання основних принципів складання внутрішньої звітності. До таких принципів учені й практики відносять: ієрархічність, адресність, економічність, цільове спрямування, аналітичність, конкретність, достатність для прийняття рішень, зрозумілість, оптимальність, доцільність, об'єктивність і точність, оперативність, порівнянність тощо [22, с. 21; 23, с. 584; 24, с. 63]. З урахуванням вказаного вище нами розроблено форму внутрішньої бухгалтерської звітності Звіт про надходження та переробку деревинних відходів як вторинної сировини (табл. 6).

Таблиця 6

ЗВІТ ПРО НАДХОДЖЕННЯ ТА ПЕРЕРОБКУ ДЕРЕВИННИХ ВІДХОДІВ ЯК ВТОРИННОЇ СИРОВИНИ

ТОВ «Еко-ДОК» (Підприємство, організація)		« 16 » січня 2012 р.			
Звіт про надходження та переробку деревинних відходів як вторинної сировини за I декаду 2012 р.					
Вид відходів (за джерелом надходження, місцем утворення, за структурою)	Одиниця виміру	Ціна за одиницю, грн	Оприбутковано		
			кількість	сума, грн	
Власні у тому числі:					
1) лісопилний цех:					
вологі:					
м'які	щільн. м ³	115,0	20,0	2 300	
тверді		115,0	27,0	3 105	
2) дільниця виготовлення щита меблевого:					
сухі:					
м'які	щільн. м ³	161,9	38,4	6 217	
тверді		161,9	28,6	4 630,3	
Покупні у тому числі:					
1) ТОВ «Лісоруб»:					
вологі	щільн. м ³	135,0	18,0	2 430	
Р а з о м	×	×	132	16 252,3	

Назва відходів	Одиниця виміру	Розхід на 1 т твердого біопалива	Середня ціна за одиницю, грн	Перероблено як вторинну сировину		Виготовлено продукції, т
				кількість	сума, грн	
Деревинні відходи	щільн. м ³	1,9	137,3	132	18 123,6	70

Бухгалтер: <u>Росоловська К.В.</u> (ПІБ)	(підпис)
Погоджено: <u>зав. дерев-м вироб-вом</u> (посада)	<u>Стельмах В.П.</u> (ПІБ)
Погоджено: <u>нач. цеху тв. біоп.</u> (посада)	<u>Тимків В.С.</u> (ПІБ)

Отже, вирішення проблеми ефективного використання виробничих відходів залежить від раціональної організації їх обліку, зокрема застосування відповідних носіїв облікової інформації. Саме тому наведений звіт, який доцільно складати подекадно, дасть можливість відображувати інформацію щодо:

- кількості, якості та вартості деревинних відходів за напрямками їх надходження;

- використання деревинних відходів як вторинної сировини на виробництво твердого біопалива (витрачання 1 щільн. м³ деревинних відходів на 1 т готової продукції; ціну 1 щільн. м³ відходів, кількість та вартість перероблених відходів та відповідно кількість виготовленого твердого біопалива із них).

Запропоновані нами форми первинних та зведених документів створені з урахуванням потреб менеджерів досліджуваної галузі. За їх допомогою, на

наш погляд, можна підвищувати ефективність внутрішнього контролю за утворенням, рухом і витрачанням деревинних відходів у виробництві.

Упровадження в практику роботи деревообробних підприємств розроблених нами форм документів, які є узгодженими за формою й змістом між собою, дасть змогу достовірно відображувати інформацію стосовно виробничих відходів у статистичній звітності: № 14-мпт «Звіт про утворення, використання та поставку вторинної сировини і відходів виробництва» та № 1-відходи «Поводження з відходами».

Розглянемо проблеми відображення інформації

щодо відходів як вторинної сировини у фінансовій звітності. Так, сальдо рахунку 29 «Відходи як вторинна сировина» доцільно відображувати у ф. № 1 «Баланс» за рядком 250 «Інші оборотні активи». Для забезпечення деталізації та обґрунтованості статей зазначеного звіту вважаємо за необхідне у ф. № 5 «Примітки до фінансових звітів» розкривати інформацію про те, що у вказаному рядку ф. № 1 «Баланс» відображено також вартість відходів виробництва як потенційної вторинної сировини. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне доповнити розділ VIII «Запаси» ф. № 5 рядком «Відходи як вторинна сировина» (табл. 7).

Таблиця 7

ФРАГМЕНТ РОЗДІЛУ VIII «ЗАПАСИ» ф. № 5 «ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ»

Показник	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації	уцінка
...
Товари	910			
Відходи як вторинна сировина	920			
Р а з о м	930			

Завдяки висвітленню в Примітках ключових моментів облікової політики щодо відходів стає можливим дотримання вимог принципу повного висвітлення. Адже користувачі фінансової звітності можуть отримати достовірну інформацію про стан

справ на підприємстві, а відсутність такої інформації може негативно вплинути на прийняті ними рішення, наприклад, стосовно вкладання коштів у діяльність того чи іншого інвестиційно привабливого комплексного деревообробного виробництва.

ВИСНОВКИ

Облік виробничих відходів є необхідною передумовою для здійснення ресурсозбереження як чинника підвищення ефективності діяльності деревообробних підприємств, що здійснюють комплексне використання сировини.

Використання в обліковій практиці деревообробних підприємств розроблених нами рекомендацій щодо вдосконалення методики та організації обліку виробничих відходів (відображення деревинних відходів на рахунках бухгалтерського обліку, у первинних і зведених документах тощо) сприятиме забезпеченню зацікавлених осіб необхідною для прийняття рішень інформацією.

Перспективи подальших досліджень полягають у вивченні питання оцінки деревинних відходів, від обґрунтованості якої залежать такі важливі економічні показники, як собівартість, рентабельність, прибуток.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Гуцайлюк З.В.* Облік виробничих відходів: проблеми методики та організації / З.В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С. 9–12.
 2. *Ластовецький В.* Проблеми галузевого обліку / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 9. – С. 29–32.
 3. *План* рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, із змінами та доповнення-

ми [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
 4. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
 5. *Методичні* рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. нака-

зом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. – К.: Інформаційно-аналітичне агентство, 2007. – 305 с.

6. **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.

7. **Сайко О.В.** Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України): дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / О.В. Сайко. – К., 2004. – 222 с.

8. **Руденко О.В.** Облік і аудит виробництва та операцій з ними на гірничо-збагачувальних комбінатах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О.В. Руденко. – К., 2009. – 24 с.

9. **Приймачок О.М.** Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання (на прикладі підприємств хлібопекарської промисловості Київської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.М. Приймачок. – К., 2005. – 23 с.

10. **Дикий С.С.** Питання покращення обліку відходів та втрат деревини / С.С. Дикий // Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць. – Львів: УкрДЛТУ, 2003. – Вип. 13.1. – С. 188–192.

11. **Замула І.В.** Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: [монографія] / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.

12. **Пушкар М.С.** Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 421 с.

13. **Пилипів Н.І.** Економічна сутність та класифікація відходів для відображення їх в обліку на деревообробних підприємствах / Н.І. Пилипів, Ю.В. Максимів // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – Ч. 2. – С. 201–205.

14. **Про бухгалтерський облік та фінансову звітність**

в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

15. **Про затвердження** типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329.0>.

16. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.

17. **Бухгалтерський фінансовий облік:** [підручник] / Ф.Ф. Бутинець та ін.; за заг. ред. і з передмовою Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доповн. і перер. – Житомир: Рута, 2009. – 912 с.

18. **Наказ** Міністерства охорони навколишнього природного середовища від 07.07.2008 р. № 342 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0824-08>

19. **Організація** бухгалтерського обліку: [навч. посіб.]; за ред. В.С. Леня. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

20. **Гуцайлук З.В.** Учет и контроль производственных отходов / З.В. Гуцайлук. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 79 с.

21. **Пилипів Н.І.** Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: [монографія] / Н.І. Пилипів. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.

22. **Цветкова Н.** Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень / Н. Цветкова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 14–27.

23. **Нападовська Л.В.** Управлінський облік: [підручник] / Л.В. Нападовська. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.

24. **Палий В.Ф.** АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

В статье даны предложения по совершенствованию методики и организации учета производственных отходов в условиях комплексного использования сырья деревообрабатывающими предприятиями с целью улучшения управления процессами ресурсосбережения.

Ключевые слова: учет производственных отходов, отходы как вторичное сырье, первичные и сводные учетные документы, отходы в системе счетов бухгалтерского учета.

The article contains suggestions for improving the method and organization of accounting of production waste woodworking enterprises in the conditions of complex use of raw materials to improve the management of processes resource saving.

Key words: accounting of industrial waste, waste as secondary raw materials, primary and summary records, waste in the system of accounts.