

УДК 657.1

Сергієнко-Бердюкова Л.В.

*аспірант кафедри обліку й аудиту
Житомирського державного технологічного університету*

Кузнєцова О.В.

*здобувач кафедри обліку й аудиту
Житомирського державного технологічного університету*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ТА РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ-УТИЛІЗАТОРІВ ВІДХОДІВ

ACCOUNTING OF FORMATION AND DISTRIBUTION OVERHEAD COSTS OF COMPANIES THAT RECYCLE WASTE

АНОТАЦІЯ

Розглянуто особливості функціонування підприємств – утилізаторів відходів. Визначено специфіку організації процесу виробництва. Обґрунтовано методичний підхід до бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості послуг підприємств – утилізаторів відходів. Розроблено механізм розподілу загально-виробничих витрат підприємств-утилізаторів. Це дозволило підвищити ефективність системи калькулювання послуг з утилізації відходів.

Ключові слова: відходи, підприємства-утилізатори, загально-виробничі витрати, бухгалтерський облік, калькулювання, собівартість.

АННОТАЦИЯ

Рассмотрены особенности функционирования предприятий – утилизаторов отходов. Определена специфика организации процесса производства. Обоснован методический подход к бухгалтерскому учету затрат и калькулирования себестоимости услуг предприятий – утилизаторов отходов. Разработан механизм распределения общепроизводственных расходов предприятий-утилизаторов. Это позволило повысить эффективность системы калькулирования услуг по утилизации отходов.

Ключевые слова: отходы, предприятия-утилизаторы, общепроизводственные расходы, бухгалтерский учет, калькулирование, себестоимость.

ANNOTATION

The features of the functioning of enterprises of waste disposal. Determined the specificity of the production process. Grounded methodical approach to cost accounting and costing services companies waste disposal. The mechanism of allocation of overhead cost companies waste. It is possible to increase the efficiency of the calculation of waste management services.

Keywords: waste-heat the enterprise, overhead costs buhgalterky accounting, calculation, cost price.

Постановка проблеми. Система управління господарською діяльністю підприємствами-утилізаторами має вагоме значення не лише для розвитку відповідного виду бізнесу, але й виконує низку функцій екологічного та соціального спрямування. Варто зазначити, що нині значна кількість підприємств-утилізаторів надають послуги не лише з захоронення та спалення відходів, але й з переробки відходів. Переробка відходів є однією із пріоритетних послуг підприємств-утилізаторів, що носить екологічний та соціальний характер, адже дозволяє на основі використання вторинної сировини змен-

шити обсяги виростання природних ресурсів. Основною проблемою організації та методики бухгалтерського обліку діяльності підприємств-утилізаторів є те, що бухгалтерський облік організований за прикладом промислових підприємств та не враховує усієї галузевої специфіки й, відповідно, не дозволяє аналізувати діяльність підприємств та оцінювати її ефективність. Усе це актуалізує необхідність розробки комплексного підходу до організації та методики бухгалтерського обліку діяльності підприємства утилізатора.

Аналіз останніх досліджень. Зазначеним проблемам приділена увага вітчизняних і зарубіжних учених: Д.А. Авершина, І.А. Басманова, П.С. Безруких, О.І. Бондар, Л.М. Боровик, А.Е. Воробйова, И.В. Вепренцева, М.П. Воскобойнік, З.В. Гуцайлюка, В.О. Гавриленка, Є.В. Зарчанської, О.Г. Кавершина, В.О. Кавиршина, І.П. Крайнова, В.І. Кержакова, А.Ю. Зигун, В.Ф. Палія, Н.Л. Пирогова, О.В. Попова, Т.М. Сторожук, А.Д. Трусова, Д.В. Яровенко. Не применшуючи внесок учених у розвиток управління та бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств-утилізаторів, варто зазначити, що низка проблем залишилися невирішеними, зокрема те, що стосується бухгалтерського обліку виробництва.

Формулювання цілей статті. Основна ціль дослідження полягає в обґрунтуванні організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку формування та розподілу загально-виробничих витрат підприємств-утилізаторів відходів.

Виклад основного матеріалу. Нині підприємства – утилізатори відходів використовують систему калькулювання послуг з утилізації з відображенням загальної суми фактично понесених витрат у цілому з початку звітної періоду, не обчислюючи при цьому собівартості в розрізі видів послуг з утилізації відходів та етапів виробничого процесу. Така система калькулювання націлена на формальне перенесення витрат на послугу з утилізації відходів.

З метою визначення та розробки комплексної системи бухгалтерського обліку діяльності підприємства-утилізатора, яка б задовольняла потреби в будь-якій обліковій інформації апарату управління, вважаємо, що система калькулювання послуг підприємства-утилізатора повинна відображати понесення витрати як на окремий вид послуг, так і за окремими етапами виробничого процесу. Зважаючи на це, представимо принципову поетапну структуру виробничого процесу підприємства-утилізатора (рис. 1).

Таким чином, визначена структура технологічного процесу послуг підприємства-утилізатора на основі галузевих особливостей, вказує на необхідність організації та бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості послуг у напрямку, який забезпечуватиме інформацію про понесені витрати на кожному етапі. Витрати, що пов'язані з наданням послуг, відображаються на рахунку 23 «Виробництво». У випадку, коли виробничі витрати неможливо ідентифікувати з окремим видом послуг, їх необхідно відображати в складі загальновиробничих витрат на рахунку 91.

Так на кожній стадії технологічного процесу за тим чи іншим виробництвом виникають особливі витрати, аналіз, яких та управління якими є важливим для підприємства, адже саме вони визначатимуть собівартість послуг підприємства-утилізатора й відповідно матимуть вплив на фінансові результати підприємства.

Групування витрат дозволить підвищити якість системи калькулювання послуг та управління не лише кінцевим результатом, але й дозволить коригувати діяльність за окремими послугами та етапами їх здійснення.

Розглянемо склад витрат за кожним етапом надання окремої послуги з утилізації відходів.

Виходячи з представленого підходу до аналітичного обліку послуг з утилізації відходів та зважаючи на описані вище технологічні процеси, для всіх трьох послуг спільними виступатимуть перших чотири етапи, які представлені витратами на збір відходів, витратами на транспортування відходів, витратами на сортування відходів та витратами на зберігання відходів. Охарактеризуємо складу витрат у розрізі елементів кожного із зазначених етапів:

- **витрати на збір відходів.** До даного виду витрат належать витрати на утримання місць збору або прийому відходів. Подальшу аналітику варто вести в розрізі елементів витрат, зокрема до складу матеріальних витрат включатиметься вартість матеріалів для пакування відходів,

вартість хімічних речовин для їх знешкодження. До витрат на оплату праці включаються заробітна плата працівників пунктів збору або прийому відходів й відрахування на соціальні заходи (Єдиний соціальний внесок). Крім того, до виробничих витрат даного етапу й, відповідно, до складу собівартості послуги включається амортизація будівель пунктів прийому, а також тари, в якій зберігаються прийняті відходи;

- **витрати на транспортування відходів,** пов'язані з транспортуванням відходів від місця їх виникнення (житловий масив – побутові відходи, підприємства – виробничі відходи) або місця їх збору (прийому). Особливості даного виду витрат залежатимуть від того, яким чином здійснюється транспортування – власними силами чи з використанням послуг автотранспортних підприємств. У випадку, коли підприємство-утилізатор має в своєму розпорядженні власний транспортний парк, такі витрати повинні групуватися за елементами та можуть носити як прямий характер (відобразитися в складі виробничих витрат), так і непрямий характер (відобразитися в складі загальновиробничих витрат). Так, до прямих матеріальних витрат належать витрати на паливно-мастильні матеріали, непрямих – витрачання матеріалів для утримання транспортного парку. Витрати на оплату праці включають заробітну плату водіїв та відрахування на соціальні заходи. Відповідно, елемент амортизації представлений зносом транспортних засобів;

- **витрати на зберігання** включають витрати, пов'язані з розвантаженням відходів та їх зберіганням у спеціально відведених місцях та спеціально оснащених тарі до їх безпосередньої передачі на переробку або в цех для спалювання чи полігон. Основною складовою матеріальних витрат є використання в разі необхідності реактивів або інших матеріалів для знешкодження відходів або ж зменшення їх впливу на навколишнє середовище. Витрати на оплату праці,

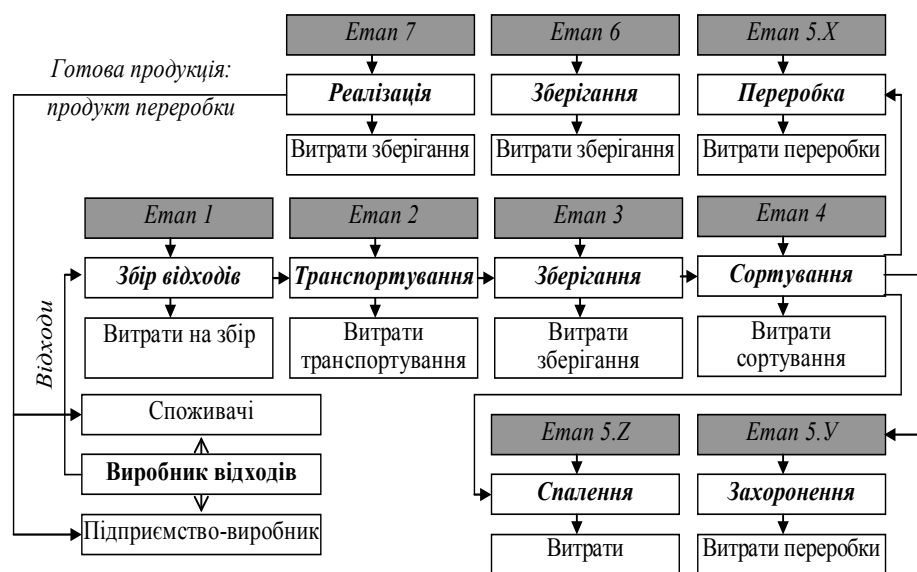


Рис. 1. Схема технологічного процесу послуг підприємства-утилізатора

соціальні заходи та амортизація специфічних характеристик не мають;

- **витрати на сортування відходів** пов'язані з сортуванням витрат за видами та їх подальшим використанням. Так, зокрема, що стосується захоронення відходів, то відходи сортуватимуться як за видами, так і за полігоном, на якому планується їх захоронення. Стосовно переробки відходів, то їх групування відбуватиметься в залежності від виду переробки та кінцевого продукту.

Таким чином, ми охарактеризували перших 4 етапи послуг підприємств-утилізаторів, які мають спільні риси та є подібними незалежно від виду виробництва, проте займають вагому частку в структурі собівартості послуг підприємств-утилізаторів.

Інші етапи, у розрізі яких ведеться облік витрат, мають відповідну специфіку, що потребує їх детальної характеристики:

- **витрати на утримання полігону.** Стосовно захоронення відходів варто наголосити, що даний вид послуг є досить специфічним, адже вимагає від підприємства-утилізатора наявності великих площ полігонів, спеціального устаткування й, відповідно, дотримання відповідного рівня безпеки щодо збереження навколишнього середовища. До матеріальних витрат, пов'язаних з утриманням полігонів, належать вартість використаної землі для ущільнення та ізоляції відходів, вартість відповідних реактивів для їх знешкодження та вартість речовин для очищення ґрунтових вод. Вагоме значення у складі матеріальних витрат займає витрачання матеріалів для забезпечення екологічної та санітарної безпеки, пожежної безпеки та охорони праці;

- **витрати на спалювання** пов'язані з наданням спеціального виду послуг утилізації відходів. Варто зазначити, що при наданні даного виду послуг вагоме значення має етап – сортування, адже існує низка небезпечних відходів, які при спалюванні можуть призвести до екологічних катастроф. Зважаючи, що як такого кінцевого продукту в даному випадку не виникає, основними витратами в даному випадку будуть витрати на утримання печей – енергетичні витрати (в залежності від виду спалювання та виду відходів);

- **витрати на переробку** пов'язані з переробкою відходів, а їх особливість буде залежати від шляхів надходження відходів на підприємство як давальницька сировина, в результаті власного збору відходів, у результаті придбання відходів. У випадку, коли відходи надійшли як давальницька сировина, до складу матеріальних витрат будуть включатися сировина та матеріали, які використані для переробки відходів. При придбанні відходів їх вартість буде включатися до складу матеріальних витрат виробництва й відповідно до собівартості готової продукції. Витрати на оплату праці не мають особливої специфіки, а тому формуються поді-

бно до виробничих підприємств та залежатимуть від обраних форм нарахування заробітної плати.

До складу інших витрат включатимуться розподілені непрямі витрати, які відображаються в складі загальновиробничих витрат (ЗВВ) на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Надходження незворотних відходів на підприємство відображається на позабалансовому рахунку в кількісному складі 071 «Відходи отримані для захоронення/спалення». Вартісна оцінка таких відходів не проводиться, адже для їх управління й, відповідно, встановлення вартості послуги з їх захоронення або спалення необхідна лише кількісна оцінка. Відповідно всі витрати з їх збору, транспортування, сортування та переробки відобразатимуться у складі виробничих витрат. Списання їх з позабалансового рахунку відбувається в момент їх передачі для захоронення на полігон або спалення в цех.

Зворотні відходи надходять на підприємство для переробки, як уже зазначалося, наступними шляхами:

- **як давальницька сировина.** Підприємство-виробник укладає договір з підприємством-утилізатором щодо надання послуг з переробки відходів. Такі відходи відображаються на позабалансовому рахунку Д 022 «Відходи отримані для переробки». Їх облік ведеться лише в кількісному вираженні. Усі витрати з їх переробки відображають у складі виробничих витрат й відповідно формують собівартість послуги переробки. Списання вказаних відходів з позабалансового рахунку відбувається з їх одночасним використанням та формується первинним документом – накладна на внутрішнє переміщення;

- **придбання відходів.** Придбання відходів відбувається на основі укладеного договору з виробничим підприємством або іншим суб'єктом-власником відходів про придбання відходів. Вартість таких відходів відображається з ціною придбання у складі виробничих запасів підприємства на рахунку 209 «Інші запаси». Подальше їх списання є ідентичним зі списанням будь-яких інших видів виробничих запасів. Вартість списаних, придбаних відходів включається до вартості готової продукції, яка є результатом переробки відходів;

- **самостійний збір або безоплатне отримання.** Даний шлях надходження відходів пов'язаний з діяльністю власних пунктів збору відходів або ж укладенням договору з суб'єктом-власником відходів про їх безплатну передачу. У даному випадку, зважаючи, що відходи відповідають критеріям визнання запасів, їх варто обліковувати на балансовому рахунку з одночасним відображенням доходу від безоплатного отримання. Але це у тому випадку, коли їх вартість можна достовірно визначити (справедлива вартість). У випадку, коли вартість отриманих відходів визначити неможливо, їх необхідно обліковувати на позабалансовому рахунку з метою контролю за їх кількісним витрачанням. У пер-

шому випадку вартість витрачених відходів включатиметься до складу собівартості готової продукції.

Особливістю формування собівартості послуг підприємств-утилізаторів є розподіл непрямих витрат, які відображаються в складі загально-виробничих (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»). До загальновиробничих витрат підприємства-утилізатора відносять витрати, які неможливо прямо пов'язати з певним видом послуг або виробництва. Особливістю є те, що загальновиробничі витрати потрібно розподіляти як між послугами (виробництв), так і безпосередньо між видами таких послуг. Так, у першу чергу, загальновиробничі витрати варто розподілити між видами виробництв – захоронення, спалювання, переробка, а після вже розподілені суми розподілити між конкретними видами відходів або результатів їх переробки.

На сучасних підприємствах-утилізаторах у зв'язку з веденням «котлового» обліку даний розподіл не проводиться, а якщо й проводиться, то є необґрунтованим. Вважаємо, що розподіл загальновиробничих витрат є останнім процесом формування собівартості послуг підприємств-утилізаторів і, відповідно, займає вагомое значення в управлінні усією виробничою діяльністю.

Для вирішення даного проблемного питання пропонуємо проводити дворівневий розділ загальновиробничих витрат. Кожен рівень механізму розподілу має свою базу розподілу, яка обумовлена не лише економічними, але й технологічними особливостями (табл. 1).

Запропонований механізм складається з двох рівнів, за кожним рівнем закріплені свої бази

розподілу. Зокрема, з метою розподілу загальновиробничих витрат між видами виробництва пропонуємо використовувати за базу розподілу пряму заробітну плату або дохід, отриманий від того чи іншого виду послуг.

Другий рівень розподілу має свої особливості, що обумовлені технологічними особливостями. Зокрема, для розподілу загальновиробничих витрат між видами відходів, які планується захоронити, доцільним є використання за базу розподілу площі полігону або кількість відходів, які підлягали захороненню.

При розподілі загальновиробничих витрат, які підлягали спаленню, пропонуємо за базу розподілу використовувати обсяг спалених відходів, визначений в об'єктах.

Одну з трьох баз розподілу можна використовувати при розподілі загальновиробничих витрат між видами переробки відходів: доходи, які планується отримати від реалізації продукції, яка є результатом переробки відходів, кількість перероблених відходів, пряма заробітна плата за видами переробки. Причому пряма заробітна плата як база розподілу є універсальним показником як для відходів, отриманих для переробки як давальницька сировина, так і відходів, придбаних або безкоштовно отриманих. Перший показник – доходи, отримані від реалізації, варто використовувати лише для переробки власних відходів, а другий – кількість перероблених відходів, для отриманих для переробки як давальницька сировина.

Особливістю надання послуг підприємства-утилізатора є облікове відображення їх реалізації та результатів. Так, при спалюванні та захороненні відходів підприємство-утилізатор

Таблиця 1

Запропонований механізм розподілу загальновиробничих витрат підприємства-утилізатора

Рівень розподілу ЗВВ	База розподілу	Розрахунок
<i>Розподіл ЗВВ між видами основного виробництва: захоронення, спалювання, переробка</i>	- доходи отримання від кожного виду виробництва;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{дохід від } OB}{ЗВВ}$
	- пряма заробітна плата працівників за видами основного виробництва;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{заробітна плата}}{ЗВВ}$
<i>Розподіл ЗВВ між окремими видами відходів стосовно в розрізі видів основ виробництва</i>	<i>За відходами, які підлягали захороненню</i>	
	- площа полігону на якому заборонений певний вид відходів	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Площа полігону}}{ЗВВ \text{ певним видом } OB}$
	- кількісні обсяги заборонених відходів;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Кількість відходів}}{ЗВВ \text{ певним видом } OB}$
	<i>За відходами, які підлягали спалюванню</i>	
	- кількісні обсяги спалених відходів;	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Кількість відходів}}{ЗВВ \text{ певним видом } OB}$
	<i>За відходами, які підлягали переробці</i>	
	- доходи, які планується отримати від реалізації продукції, яка є результатом переробки відходів	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Доходи}}{ЗВВ \text{ певним видом } OB}$
	- кількість перероблених відходів	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Кількість}}{ЗВВ \text{ певним видом } OB}$
- пряма заробітна плата за видами переробки	$k \text{ розподілу} = \frac{\text{Заробітна плата}}{ЗВВ \text{ певним видом } OB}$	

показує реалізацію послуги. Дохід від реалізованої послуги відображається у складі доходу від реалізації послуг на рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт, послуг» та визначається у відповідності з розробленою на підприємстві-утилізаторі тарифною політикою.

Собівартість реалізації визначатиметься в залежності від витрат, понесених на кожному технологічному етапі, та відобразатиметься на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг». Таким же чином у системі рахунків бухгалтерського обліку відобразатимуться операції з реалізації послуги переробки відходів у випадку, коли відходи надходять як давальницька сировина.

Стосовно переробки відходів, які придбані або отримані безоплатно, то результатом даного виробництва буде готова продукція. Готова продукція переробки відходів визначається активом підприємства, а тому відображається на рахунок 26 «Готова продукція». Процес її реалізації відобразатиметься на рахунках відповідно до чинного законодавства як і для будь-якого іншого виробничого підприємства.

Висновки. У результаті проведеного дослідження отримано організаційно-методичні по-

ложення облікового відображення формування та розподілу загальновиробничих витрат. Зокрема, обґрунтовано порядок формування таких витрат на кожному виробничому циклі утилізації/переробки/захоронення відходів. Розроблено багаторівневий механізм розподілу загальновиробничих витрат, за кожним рівнем якого визначено специфічні бази розподілу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Галушкіна Т.П. Формування інституту екологічних податків в Україні / Галушкіна Т.П., Кравцова Л.А. // Економічні інновації. – 2011. – Випуск 44. – С. 57-65.
2. Старий В. Щодо удосконалення регулювання, обліку та звітності у сфері поводження з відходами [Електронний ресурс] / В. Старий // Режим доступу : <http://www.eco-initiatives.org.ua/page/vidhody>.
3. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства щодо відходів [Електронний ресурс] / Т.М. Сторожук, Д.А. Авершин. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/18_Storo.pdf
4. PaulEkins. TheoryandPracticeofEnvironmentalTaxation [Електронний ресурс] / PaulEkins. – Режим доступу : <http://www.greentaxreport.co.uk/read-chapters-online/11-theory-and-practice-of-environmental-taxation?showall=1>.