

УДК 657.221

**І.В. Замула, д.е.н., проф.
В.В. Бондарчук, магістрант**

Житомирський державний технологічний університет

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВІДХОДІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА: ЕКОЛОГІЧНИЙ ВЕКТОР

Встановлено проблеми, пов'язані з документальним забезпеченням обліку відходів сільськогосподарського виробництва, неузгодженість поглядів щодо оцінки виробничих відходів та відсутність класифікації відходів за класами небезпеки у Державному класифікаторі відходів, а також запропоновано шляхи вирішення зазначених проблем.

Ключові слова: бухгалтерський облік, відходи, сільське господарство, оцінка, класифікація відходів, екоуправління.

Постановка проблеми. Сільське господарство є стратегічно важливою галуззю української економіки, яка формує близько 17 % валового внутрішнього продукту. Це зумовлено тим, що Україна розташована на якісних земельних ресурсах. Так, чорноземи, що складають 60 % від загальної площі країни, а також сприятливі кліматичні умови сприяють потенційно ефективному розвитку сільськогосподарського виробництва.

Однак сільськогосподарське виробництво України ще не дійшло до такої стадії розвитку, при якій можна було б провадити безвідходні технології. Так, кількість тваринних і рослинних відходів у 2012 р. становила 1072, 8 тис. т (що складає 284,8 % від аналогічного показника за 2011 р.), з яких було утилізовано, оброблено або перероблено 679,9 тис. т, що складає 63,4 % від загального обсягу утворених відходів (у 2011 р. – 50,1 %) [2]. Як бачимо, обсяги утворюваних відходів за рік зросли на 284,4 %, що потребує вжиття заходів щодо мінімізації утворення та раціонального поводження з відходами через наростання негативних наслідків для довкілля.

Відходи сільського господарства здебільшого є органічними. За кордоном органічні відходи використовуються для компостингу, отримання метану як альтернативного джерела палива. В Україні, незважаючи на те, що діють закони щодо альтернативних джерел енергії, у сільському господарстві вони практично не застосовуються.

© І.В. Замула, В.В. Бондарчук, 2013

Друга важлива проблема відходів сільського господарства – їх небезпечність для довкілля. За даними офіційної статистики, кількість накопичених відходів сільського господарства, які заборонені до застосування, станом на 2010 р. становить близько 419,2 тис. т [2]. Вони розосереджені на всій території України, нерідко перебувають у непристосованих або випадкових приміщеннях. Налічується 147 складів централізованого зберігання отруйних відходів сільського господарства, що перебувають у віданні місцевих державних адміністрацій, та близько 12 тис. складів – у сільськогосподарських підприємствах.

Щодо відходів тваринництва, то вони становлять подвійну небезпеку, оскільки викликають одночасно і хімічне, і біологічне забруднення (мікроорганізмами) не тільки ґрунту безпосередньо, але й води та повітря.

З огляду на викладене вище, питання управління сільськогосподарськими відходами є актуальними. Для адекватної дійсності інформаційного забезпечення управлінського персоналу повинна бути змінена система бухгалтерського обліку в частині відображення відходів виробництва.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання бухгалтерського обліку відходів у сільському господарстві знаходять відображення у працях таких дослідників, як: Ю.К. Бородай, В.С. Гончар, Ю.В. Керсанюк, О.О. Мураховська, Л.І. Стаднік, Л.Г. Філоненко та ін. Вказані автори досліджували питання утворення, поводження з відходами та їх утилізації. Частково були висвітлені питання бухгалтерського обліку відходів сільськогосподарського виробництва в частині їх оцінки та рахунків бухгалтерського обліку.

Метою статті є розробка класифікації та методики бухгалтерського обліку відходів виробництва у сільському господарстві з огляду на їх вплив на навколишнє природне середовище.

Викладення основного матеріалу. На сьогодні сільськогосподарські відходи хоч і є цінною сировиною, але не завжди знаходять застосування. У сільськогосподарських підприємствах Житомирщини не плануються показники, які б характеризували їх роботу щодо підвищення родючості ґрунту, внесення добрив, особливо органічних. Тому й виникає необхідність у раціональному управлінні відходами на підставі достовірної інформації з системи бухгалтерського обліку.

У чинному законодавстві України під відходами розуміють будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі людської діяльності, що частково або повністю втратили свої споживчі властивості, не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення і від яких власник має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення. Однак такий підхід має певні недоліки, а саме – не враховується економічний та екологічний змісти, що полягають у тому, що відходи є, з одного боку, ресурсом для подальшого використання, а з іншого – небезпечним забруднюючим фактором. Для уникнення вказаних недоліків запропоновано власне визначення поняття «відходи», під якими необхідно розуміти рештки будь-яких матеріалів, предметів, речовин, що утворюються внаслідок людської діяльності, функціонування інших біологічних істот, природних і техногенних ситуацій, які можуть мати або не мають подальшого використання за місцем їх утворення, мають власника, який повинен усіма можливими способами запобігти їх утворенню або ж позбутися їх у встановленому законом порядку шляхом утилізації, видалення чи переробки з метою забезпечення охорони навколишнього природного середовища та захисту життя і здоров'я людей.

З метою організації бухгалтерського обліку відходів, розроблено їх класифікацію (рис. 1).

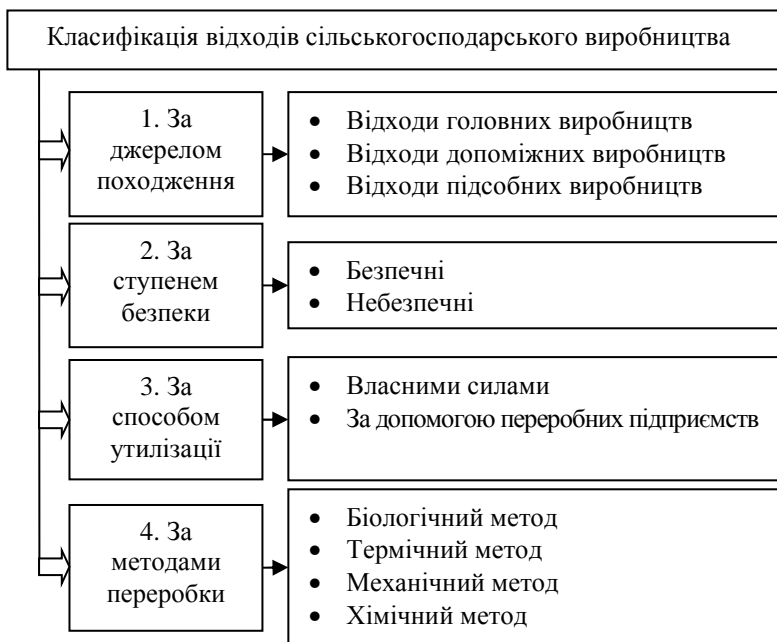


Рис. 1. Класифікація відходів сільськогосподарських підприємств

Так, класифікація відходів за джерелом походження впливає на порядок їх визнання та оцінки з метою обліку та контролю, а також визначення подальших дій з такими відходами (можливість використання для власних потреб, реалізація, утилізація, видалення тощо). Від обраних дій щодо поводження з відходами буде залежати фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, а також податкові наслідки в процесі здійснюваних операцій.

Класифікація відходів за ступенем безпеки впливає на організацію податкового обліку в частині необхідності визначення ставки екологічного податку за здійснення операцій з небезпечними відходами, тобто такими відходами, які загрожують навколишньому природному середовищу та здоров'ю людей.

Відходи можуть утилізуватися власними силами або ж залучати переробні підприємства, які спеціалізуються на даному виді діяльності. Враховуючи те, який спосіб утилізації обирає підприємство, будуть залежати

статті витрат, що відображаються у системі бухгалтерського обліку, а також необхідність придбання додаткового обладнання для переробки відходів зазначеними методами.

Відходи можуть перероблятися біологічним, термічним, механічним або ж хімічним способами залежно від їх характеристик і властивостей. Для цього підприємству доцільно вести аналітику відходів за способами їх переробки, а також за ознакою того, за рахунок власних чи залучених сил вона буде відбуватися.

Виходячи із запропонованої класифікації відходів, необхідною є розробка методики бухгалтерського обліку відходів виробництва, основними видами якого в сільському господарстві є рослинництво та тваринництво.

Враховуючи спеціалізацію сільського господарства України, до основних відходів рослинництва відноситься солома, що утворюється після переробки пшениці, стебла кукурудзи та соняшника, рештки плодів та овочів тощо.

До відходів тваринництва відноситься гній великої рогатої худоби, свиней, овець (за умови непридатності його до використання як органічне добриво) та птиці тощо. Однак не увесь гній можна вважати відходами, оскільки якщо він правильно підготовлений, то є цінним дефіцитним органічним добривом замість мінеральних добрив, використання яких суттєво забруднює землю хімічними елементами. Тому виникає питання, який гній можна вважати цінною сировиною для сільського господарства, а який – відходами, з яким необхідно поводитися обережно, не забруднюючи навколишнє середовище. Так, у Листі Міністерства доходів і зборів України від 17.06.2013 р. № 8443/7/99-99-15-04-01-17 «Стосовно сплати екологічного податку за послід і гній» зазначено, що пташиний послід включено до групи відходів – 01, класифікаційне угруповання – 012, коди: 0121.2.6.03 «Екскременти, сечовина та гній (включно струхлявіле сіно та солома) від худоби» та 0124.2.6.03 «Послід пташиний». Таким чином, виключно пташиний послід є відходами тваринництва, що потребують подальшої утилізації та не можуть бути використані як органічне добриво.

Законодавством з бухгалтерського обліку не встановлено спеціального механізму обліку та оцінки відходів, залишаючи це питання обліковій політиці підприємства. Виходячи з того, що відходи можуть використовуватися у подальшій діяльності підприємств, то

вважаємо, що вони є частиною запасів підприємства і підлягають правилам обліку відповідного облікового класу в частині первісної оцінки, дооцінки, уцінки, а також застосування методів оцінки відходів при їх вибутті. Це означає, що у бухгалтерському обліку відходи, залежно від напрямів їх подальшого використання, можуть оцінюватися за такими можливими варіантами:

- 1) за ціною можливого використання;
- 2) за повною ціною вихідного матеріального ресурсу;
- 3) за справедливою вартістю.

Для відображення в обліку відходів сільськогосподарських виробництв у діючому плані рахунків не передбачено спеціального рахунку. Так, існує рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», на якому, і це видно з назви самого рахунку, обліковується готова продукція. А відходи, виходячи із запропонованого визначення поняття, не є продукцією.

Враховуючи наведене вище, пропонуємо обліковувати поворотні сільськогосподарські відходи на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Аналітичний облік пропонуємо вести залежно від напрямів використання відходів, а також за рівнем їх небезпечності (табл. 1). Вважаємо за необхідне обліковувати небезпечні відходи ще й на позабалансовому аналітичному рахунку 0411 «Небезпечні відходи». Це дозволить управлінському персоналу володіти інформацією про небезпечні відходи, за розміщення яких підприємство зобов'язане сплачувати екологічний податок.

Таблиця 1

Рахунки для обліку сільськогосподарських відходів

Рахунок	Субрахунок	Аналітичні рахунки		
		першого порядку	другого порядку	третього порядку
20 «Виробничі запаси»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	208.1 «Відходи головного виробництва»	208.1.1 «Небезпечні відходи»	208.1.1.1 «Утилізація власними силами» 208.1.1.2 «Утилізація за допомогою переробних підприємств»
			208.1.2 «Безпечні відходи»	208.1.2.1 «Утилізація власними силами» 208.1.2.2 «Утилізація за допомогою переробних підприємств»
		208.2 «Відходи допоміжного виробництва»	208.2.1 «Небезпечні відходи»	208.2.1.1 «Утилізація власними силами» 208.2.1.2 «Утилізація за допомогою переробних підприємств»
			208.2.2 «Безпечні відходи»	208.2.2.1 «Утилізація власними силами» 208.2.2.2 «Утилізація за допомогою переробних підприємств»
		208.3 «Відходи підсобного виробництва»	208.3.1 «Небезпечні відходи»	208.3.1.1 «Утилізація власними силами» 208.3.1.2 «Утилізація за допомогою переробних підприємств»
			208.3.2 «Безпечні відходи»	208.3.2.1 «Утилізація власними силами» 208.3.2.2 «Утилізація за допомогою переробних підприємств»

Підставою для відображення господарської операції в обліку є наявність первинного документа. На загальнодержавному рівні передбачена типова форма № 1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари». Але її доцільно використовувати на підприємствах інших галузей економіки, оскільки для сільського господарства характерні певні особливості в обліку відходів. Зокрема, гній можна розглядати з двох точок зору: як відходи, які належать до IV класу небезпеки, і як побічна продукція тваринництва, яка може використовуватися у вигляді органічного добрива. Якщо ж підприємство вважає, що у їхній діяльності гній буде використовуватися як добриво у рослинництві, то такий гній оприбутковується на підставі Накладної (внутрішньогосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8). Якщо ж гній розглядати як відходи IV класу небезпеки, то для відображення його утилізації відсутній типовий первинний документ, що спричиняє певні незручності в роботі бухгалтера. Тому, пропонуємо розроблений документ, що має назву «Картка обліку сільськогосподарських відходів» (табл. 2).

За допомогою зазначеного документа запропоновано обліковувати сільськогосподарські відходи тваринництва, оскільки вони потребують особливого поводження.

Такий первинний документ повинен вестися окремо за кожним видом відходів, що утворюються у процесі сільськогосподарської діяльності в межах одного об'єкта чи технологічного процесу на місці утворення відходів.

Практичне застосування розробленої типової форми обліку відходів сільськогосподарської діяльності сприятиме правильному розрахунку суми екологічного податку формуванню достовірної інформації для управління ними.

Ставки екологічного податку визначаються залежно від класу та рівня небезпечності відходів, що наведені у Податковому кодексі України. Також у ПКУ визначено, що за податковими зобов'язаннями з екологічного податку, які виникають з 01.01.2013 р. до 31.12.2014 р. включно, ставки податку становлять 75 % від розміру ставок, передбачених, зокрема, ст. 246 Кодексу (п. 2 підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ), проте можуть підвищуватись на коефіцієнти, які встановлюються залежно від місяця розміщення відходів у навколишньому природному середовищі.

Таблиця 2

Розроблений документ для обліку
сільськогосподарських відходів

Назва відходів	Фізичний стан відходів	Кількість відходів			Одиниця виміру	Ступінь небезпеки	Рівень небезпечності	Ставка екологічного податку, грн./т	Коригуючий коефіцієнт	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		що утилізуються	що утилізуються	що використовуються						Д-Т	К-Т	
Г н і й В Р Х	Т в е р д і	-	-	2	тон	III	п о м і р н и й	7,52	-	208	232	2000

Але існує проблема щодо відсутності класифікації відходів за класами небезпеки у Державному класифікаторі відходів. Тому пропонуємо внести корективи до Державного класифікатора відходів, додавши до стовпчиків «Код» та «Назва класифікаційного угруповання» ще й третій стовпчик з назвою «Клас небезпеки».

Таке коригування полегшить роботу бухгалтерів, скоротивши час для пошуку документів, що засвідчують клас небезпечних відходів. Або ж, Н.О.Максіменцева [3, С. 6] слушно наголошує на доцільності прийняття Переліку небезпечних відходів:

– Порядку віднесення їх до цієї категорії, встановлення класу екологічної небезпеки, наявності властивостей та обсягів вмісту небезпечних речовин;

– Переліку небезпечних відходів, ввезення яких забороняється на територію України;

– Положення про здійснення первинного обліку небезпечних відходів;

– Порядку проведення екологічного страхування у цій сфері тощо.

Взагалі питання щодо справляння екологічного податку з сільськогосподарських підприємств, що утримують худобу та птицю, є доречним, вважає Л.Тулуш [5], адже застосування цього фінансового інструмента може стати одним із чинників збереження навколишнього природного середовища.

Підтримуємо позицію автора і щодо того, що функціонування екологічного оподаткування в сільському господарстві вимагає досконалого механізму справляння податку, який би не поширювався на суб'єктів господарювання, що забезпечують належну утилізацію результатів життєдіяльності тварин і птиці, виконуючи важливе завдання поліпшення якісних характеристик ґрунтів за рахунок внесення органічних добрив.

Для узагальнення інформації щодо відходів необхідна звітність підприємства, яка забезпечує управлінський персонал узагальненою та систематизованою інформацією щодо відходів.

У зв'язку з цим, погоджуємося з думкою О.В. Бондара [1, С. 69] про необхідність складання управлінського звіту про відходи, в якому б відображалися показники, що характеризували би напрями використання відходів.

Запропонована форма внутрішнього звіту про відходи наведена у таблиці 3.

Таблиця 3

Внутрішній звіт про відходи

№ з/п	Показник	План	Факт	Відхилення	Примітка
1	Кількість утворених відходів				
2	Вартість використаних відходів				

3	Вартість утилізованих відходів				
4	Вартість повторно використуваних відходів				
5	Реалізовано як вихідну сировину				

Таким чином, правильна організація та методика ведення бухгалтерського та податкових розрахунків щодо відходів в частині їх утилізації чи видалення у сільському господарстві забезпечить достовірність показників фінансової звітності та мінімізацію ставки економічного податку або ж взагалі звільнить від його сплати.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті дослідження встановлено такі проблеми: 1) відсутність єдиного документа для відображення відходів сільськогосподарського виробництва у системі бухгалтерського обліку; 2) наявність різноманітних підходів до оцінки відходів, що певним чином впливає на визначення реальної собівартості продукції; 3) відсутність класифікації відходів за класами безпеки у Державному класифікаторі відходів. Для усунення зазначених проблем було: 1) розроблено форму первинного документа та внутрішнього управлінського звіту про відходи для інформування управлінського персоналу щодо наявності та стану відходів у підприємстві; 2) встановлено порядок оцінки відходів виробництва; 3) запропоновано внести корективи до Державного класифікатора відходів, додавши до стовпчиків «Код» та «Назва класифікаційного угруповання» стовпчик з назвою «Клас безпеки». Таке коригування полегшить роботу бухгалтерів, скоротивши час для пошуку документів, що засвідчують клас небезпечних відходів.

Список використаної літератури:

1. *Бондар О.В.* Сучасний стан та підходи до удосконалення відображення інформації про результати процесу виробництва

- продукції у звітності підприємства / *О.В. Бондар* // Вісник ЖДТУ. – Житомир, 2012. – С. 69.
2. Інформаційні дані Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ifstat.gov.ua/EX_IN/NS2.HTM.
 3. *Максіменцева Н.О.* Правове забезпечення поводження з небезпечними відходами : автореф. дис. ... к.ю.н. : 12.00.06 «Земельне право; аграрне право; екологічне право; природо-ресурсне право» / *Н.О. Максіменцева*. – К., 2006. – 19 с.
 4. *Сук П.Л.* Закриття бухгалтерських рахунків і калькулювання собівартості продукції / *П.Л. Сук* // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_2/15_Suk.pdf.
 5. *Тулуш Л.* Доходи з відходів / *Л.Тулуш* // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2013. – № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/4942>.

ЗАМУЛА Ірина Валеріївна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю та аналізу операцій з охорони навколишнього природного середовища.

E-mail: Irina-Zamula@yandex.ru.

БОНДАРЧУК Віта Вікторівна – магістрант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– організація та методика бухгалтерського обліку у різних галузях економіки.

E-mail: vitysabondarchuk@rambler.ru.

Стаття надійшла до редакції 17.10.2013