
7 СУДОВА ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА

УДК 343.98

Т. А. Переймивовк
кандидат економічних наук,
головний судовий експерт

*Київський науково-дослідний інститут судових експертиз
Міністерства юстиції України*

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ДОСЛІДЖЕНЬ З ОБГРУНТУВАННЯ СКЛАДУ ВИТРАТ, ПОВ'ЯЗАНИХ ІЗ ЗДІЙСНЕННЯМ ОПЕРАЦІЙ З ПОБУТОВИМИ ВІДХОДАМИ

В статті представлено класифікацію витрат, пов'язаних із здійсненням операцій з побутовими відходами, з метою їх обліку та подальшого експертного дослідження при вирішенні питань з обґрунтування збитків.

Основними принципами державної політики у сфері поводження з відходами, визначеними Законом України «Про відходи» [1], є пріоритетний захист навколишнього природного середовища і здоров'я людини від негативного впливу відходів, забезпечення ощадливого використання матеріально-сировинних та енергетичних ресурсів та відходів.

На сьогодні в Україні збільшуються обсяги накопичення відходів, кількість полігонів і звалищ для їх захоронення, погіршується санітарний стан населених пунктів. Більшість полігонів перевантажені або не відповідають вимогам екологічної безпеки. Основними причинами виникнення проблеми є:

- недосконалість механізму збирання, перевезення, зберігання, оброблення, утилізації, видалення, знешкодження та захоронення відходів, що призводить до збільшення обсягів їх накопичення;
- відсутність екологічно безпечних методів та засобів поводження з відходами, що призводить до підвищення техногенних та екологічних ризиків;
- низькі темпи впровадження маловідходних технологій, створення інфраструктури у сфері поводження з відходами, зокрема небезпечними;

– недосконалість законодавства та системи державного регулювання у сфері поводження з відходами;

– відсутність єдиного органу, на який покладено функції у сфері поводження з відходами. На даний час такі функції виконують Мінекології, Мінрегіон, інші центральні і місцеві органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування.

Розв'язання проблеми потребувало прийняття Загальнодержавної програми поводження з відходами на 2013-2020 роки та фінансування Програми здійснюватиметься за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів у межах бюджетних призначень на відповідний рік. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 3 січня 2013 року № 22-р схвалено Концепцію Загальнодержавної програми поводження з відходами на 2013-2020 роки, орієнтовний обсяг фінансування якої становить 4,656 млрд гривень [6]. Орієнтовний обсяг фінансування Програми становить 4655,9 млн. гривень, з них за рахунок спеціального фонду державного бюджету — 1715,3 млн., місцевих бюджетів — 2940,6 млн. гривень.

Згідно з положеннями Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» (стаття 30) вирішення питань збирання, транспортування, утилізації та знешкодження побутових відходів відноситься до компетенції виконавчих органів сільських, селищних, міських рад [2].

Основою розвитку ефективно діючої системи обліку операцій із відходами є формування інформаційного забезпечення, яке представлене системою бухгалтерського обліку та економічного контролю за витратами, пов'язаними із здійсненням операцій з побутовими відходами.

Налагодження ефективної системи обліку відображення та контролю за витратами, пов'язаними з операціями з побутовими відходами дозволить приймати ґрунтовні рішення з метою пошуку шляхів конструктивного вирішення проблеми відходів.

З погляду можливості повторного використання відходів, і виробничих відходів зокрема, відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) [11] такі відходи поділяються на зворотні та незворотні. Вирішальним чинником при цьому є можливість або неможливість використання відходів у майбутньому у господарській діяльності підприємства.

Незворотні — відходи, які повністю втратили свої корисні споживчі якості, в результаті чого їх не можна використати на підприємстві або реалізувати іншим виробникам.

Виробничі підприємства не використовують незворотні відходи у зв'язку з втратою ними цінностей. Вказаний вид відходів не відповідає активами оскільки не виконується вимога п. 5 П(С)БО 9: запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [10].

Виходячи з цього, незворотні відходи не визнаються активом та обліковуються в обліку тільки кількісному виразі, адже визначення вартості незворотних відходів є досить проблематичним і непотрібним завданням для їх власника. Для такого відображення можна застосувати будь-який документ (акт, накладна внутрішнього переміщення, тощо), який би зафіксував кількість таких відходів для відображення на позабалансовому рахунку 07 «Списані активи». До вказаного рахунку пропонуємо використовувати аналітичний рахунок 073 «Відходи».

Крім того, варто зазначити, що для цілей управління на багатопрофільних підприємствах і підприємствах, які виробляють більше одного найменування виробів, виникає нагальна потреба у їх роздільному кількісному обліку, як за місцями їхнього утворення (цех, дільниця, основне підприємство, філія, відокремлений виробничий госпрозрахунковий підрозділ), так і за конкретними видами (однотипними найменуваннями) виготовленої готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Таким чином, у підприємства (власника відходів) немає економічних і юридичних підстав обліковувати на балансовому рахунку незворотні відходи. Проте, необхідним є їх кількісний та оперативний облік, адже від цього залежатиме вартість витрат пов'язаних з операціями щодо поводженням з незворотними відходами, що в свою чергу впливає на собівартість готової продукції й відповідно в подальшому відіб'ється на фінансовому результаті підприємства.

Зворотні відходи — це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), які втратили повністю або частково первинні споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні і фізичні) і тому використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням у виробничому циклі підприємства [11, п. 328].

Зворотні відходи відповідають сутності такої категорії як запаси, що наведено в п. 4 П(С)БО 9 «Запаси» [10].

Такі відходи відповідно п. 329 Методичних рекомендацій № 373 можуть оцінюватися:

за ціною можливого використання — якщо підприємство має намір використовувати відходи для власного основного, допоміжного виробництва або для інших потреб. Ціна можливого використання — знижена ціна первинного матеріалу зворотних відходів. Немає критеріїв того, в якому розмірі може бути знижена ціна первинного матеріалу, тож при використанні цього методу є сенс встановити критерії в обліковій політиці підприємства, наприклад визначити відсоток зниження до первісної ціни;

— за повною ціною первинного матеріалу — в основному, якщо відходи реалізуються стороннім організаціям;

— за справедливою вартістю відходів — тобто фактично це ціна відходів, за якою їх можна реалізувати. Для визначення справедливої вартості від-

ходів підприємство проводить дослідження ринкових цін власними силами або залучає сторонніх фахівців [11].

Тобто, загалом відходи є зворотними, якщо від їх використання можна отримати економічну вигоду. Якщо ж відходи не можуть бути використані у виробничому циклі або реалізовані як самодостатній продукт, вони вважаються незворотними та відносяться на собівартість виготовленої продукції. Незворотні відходи, на відміну від зворотних, виникають не лише на виробничих підприємствах.

Згідно з ст. 17 Закону України «Про відходи» підприємства зобов'язані:

- вести первинний поточний облік кількості, типу і складу відходів, які утворюються, збираються, перевозяться, зберігаються, обробляються, утилізуються, знешкоджуються та видаляються, і подавати щодо них статистичну звітність в установленому порядку;

- не допускати зберігання та видалення відходів у несанкціонованих місцях або об'єктах;

- своєчасно в установленому порядку сплачувати екологічний податок, що стягується за розміщення відходів;

- надавати місцевим органам виконавчої влади й органам місцевого самоврядування інформацію про відходи та пов'язану з ними діяльність;

- призначати відповідальних осіб у сфері поводження з відходами [1].

Порядок обліку відходів на підприємстві відображається у відповідному наказі або положенні. Цей документ як правило містить розділи про:

- види відходів, що виникають у процесі діяльності підприємства;

- місця виникнення, збирання та зберігання відходів;

- первинну документацію, яка повинна вестися щодо них;

- відповідальних осіб, порядок обліку кожного виду відходів та інші моменти.

Для вивезення й утилізації побутових відходів підприємство визначає місця для їх тимчасового зберігання. Саме туди незворотні відходи переміщуються, там вони зберігаються до їх вивезення на підставі договору з юридичною особою, яка в установленому порядку є виконавцем послуг з вивезення відходів. В даний час підприємства-утилізатори відходів використовують систему калькулювання послуг утилізації з відображенням загальної суми фактично понесених витрат у цілому, з початку звітного 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.

Аналітичний облік виробничих витрат підприємства-утилізатора, як правило, ведеться в розрізах: видів виробництва; видів послуг; видів відходів; технологічних етапів. Запропонований підхід до аналітичного обліку включає технологічні та галузеві особливості організації виробничого процесу: на кожній стадії технологічного процесу виникають особливі витрати, які визначають собівартість послуг і мають вплив на фінансові результати підприємства.

Таблиця 1. Особливості експертного дослідження аналітичного обліку виробничих витрат підприємства-утилізатора

1 рівень аналітики в розрізі		2-й рівень аналітики в розрізі		3-й рівень аналітики в розрізі		4-й рівень аналітики в розрізі	
шифр	назва	шифр	назва	шифр	назва	шифр	назва
	Видів в-ва		розрізі видів послуг		видів відходів		
				23.1.1.1		23.1.1.1.1	Витрати на збір відходів
						23.1.1.1.2	Витрати на транспортування
		23.1.1	Захоронення відходів		В розрізі окремого	23.1.1.1.3	Витрати на зберігання
				23.1.1.x	виду відходів	23.1.1.1.4	Витрати на сортування
						23.1.1.1.5	Витрати на утримання полігону
						23.1.1.1.6	Інші витрати
				23.1.2.1		23.1.1.2.1	Витрати на збір відходів
23.1	Основне виробництво	23.1.2	Спалювання відходів		В розрізі окремого	23.1.1.2.2	Витрати на транспортування
				23.1.2.x	виду відходів	23.1.1.2.3	Витрати на зберігання
						23.1.1.2.4	Витрати на сортування
						23.1.1.2.5	Витрати на спалювання
						23.1.1.2.6	Інші витрати
						23.1.1.3.1	Витрати на збір відходів
				23.1.3.1		23.1.1.3.2	Витрати на транспортування
		23.1.3	Переробка відходів		В розрізі окремого	23.1.1.3.3	Витрати на зберігання
					виду відходів	23.1.1.3.4	Витрати на сортування
				23.1.3.x		23.1.1.3.5	Витрати на переробку
		23.2.1	Консультаційні послуги	23.2.1.1	В розрізі консультації	23.1.1.3.6	Інші витрати
23.2	Додаткові послуги утилізації	23.2.2	Підготовка документації	23.2.1.x			
				23.2.2.1	В розрізі виду документації		Подальша аналітика ведеться в розрізі елементів
				23.2.2.x			Витрат

В процесі експертного дослідження аналітичного обліку технологічних процесів з утилізації відходів доцільно групувати витрати за кожним етапом надання окремої послуги: витрати на збір відходів, витрати на транспортування відходів, витрати на сортування відходів та витрати на зберігання відходів, наведені в таблиці 1.

При проведенні експертного дослідження необхідно враховувати особливості облікових категорій:

– *витрати на збір відходів*: до даного виду витрат належать витрати на утримання місць збору або прийому відходів: 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 відрядження 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'язанні 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 мати 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 паливо-мастильні матеріали, непрямих — витрачання матеріалів для утримання транспортного парку. Витрати на оплату праці включають — заробітну плату водіїв та відрядження на соціальні заходи. Елемент амортизації є знос транспортних засобів;

– *витрати на зберігання* включають витрати, пов'язанні з розвантаженням відходів та їх зберіганням в 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, у разі необхідності, реактивів або інших матеріалів для знешкодження відходів або ж зменшення їх впливу на навколишнє середовище. Витрати на оплату праці, соціальні заходи та амортизація специфічних характеристик не мають;

– *витрати на сортування відходів*, пов'язанні з сортуванням 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 залежно від виду переробки та кінцевого продукту.

Інші етапи, в розрізі яких ведеться облік витрат, мають відповідну специфіку, і для застосування при проведенні експертного дослідження потребують їх детальної характеристики:

– *витрати на утримання полігону*. Захоронення відходів як вид послуг є досить специфічним, адже вимагає від підприємства-утилізатора наявності великих площ, полігонів, спеціального устаткування й, відповідно, дотримання 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 в складі матеріальних витрат займає витрачання матеріалів для забезпечення екологічної та санітарної безпеки, пожежної безпеки та охорони праці;

– *витрати спалювання*, пов'язанні з наданням спеціального виду послуг утилізації відходів. Варто зазначити, що при наданні даного виду послуг, вагоме значення має етап сортування, адже існує ряд небезпечних відходів, які під час спалювання можуть призвести до екологічних катастроф. Основними витратами є витрати на утримання печей — енергетичні витрати (залежно від виду спалювання та виду відходів);

– *витрати на переробку*, пов'язанні з переробкою відходів, а їх особливість буде залежати від шляхів надходження відходів на підприємство: як давальницька сировина, в результаті власного збору відходів, в результаті придбання відходів. У випадку, коли відходи надійшли як давальницька сировина, до складу матеріальних витрат будуть належати сировина та матеріали, які використані для переробки відходів. Під час придбання відходів, їх вартість буде включатися до складу матеріальних витрат виробництва й, відповідно, до собівартості готової продукції.

Надходження незворотних відходів на підприємство відображається на позабалансовому рахунку в кількісному складі 071 «Відходи, отриманні для захоронення / спалення» в кількісних показниках, вартісний облік не ведеться.

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 вже зазначалося, такими шляхами:

– *як давальницька сировина*. На виконання умов договору, укладеного між підприємством-виробником та підприємством-утилізатором щодо надання послуг з переробки відходів, облік відходів досліджується за позабалансовим рахунком Д 022 «Відходи отримані для переробки», який ведеться лише в кількісному виразі. Всі витрати з їх переробки відображаються у складі виробничих витрат, формуючи собівартість послуги переробки. Списання показаних відходів з позабалансового рахунку підтверджується первинним документом — накладною на внутрішнє переміщення;

– *придбання відходів*. На виконання умов договору про придбання відходів, укладеного між підприємством-виробником або іншим суб'єктом гос-

подарювання — власником відходів, вартість таких відходів відображається з ціною придбання в складі виробничих запасів підприємства на рахунок 209 «Інші запаси». Подальше їх списання є ідентичним зі списанням будь-яких інших видів виробничих запасів, і вартість списаних відходів включається до вартості готової продукції, яка є результатом переробки відходів;

– *самостійне збирання або безоплатне отримання*. Надходження відходів, пов'язане з діяльністю власних пунктів збору відходів або ж укладенням договору з суб'єктом-власником відходів про їх безплатну передачу, обліковується на балансовому рахунку з одночасним відображення доходу від безоплатного отримання за справедливою вартістю. При цьому вартість витрачених відходів включається до складу собівартості готової продукції;

– у випадку, коли вартість отриманих відходів визначити неможливо, їх необхідно обліковувати на позабалансовому рахунку з метою контролю за їх кількісним витрачанням.

Перелік посилань

1. *Про відходи*: закон України № 187/98-ВР від 05.03.1998 р. (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
2. *Про місцеве самоврядування*: закон України № 280/97-ВР від 21.05.1997 р. (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. режим доступу: rada.gov.ua.
3. *По полігонах захоронення відходів*: директива Ради Європейського союзу № 1999/31/ЄС від 26.04.1998р. (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
4. *Про затвердження Правил надання послуг з вивезення побутових відходів*: постановова КМ України № 1070 від 10.12.2008 р. (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
5. *Про затвердження Порядку ведення державного обліку та паспортизації відходів*: постановова КМ України № 2034 від 01.11.1999 р. (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
6. *Концепція «Загальнодержавної програми поводження з відходами на 2013–2020 роки»* Розпорядження КМ України № 22-р від 03.01.2013 (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
7. *Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: розпорядження КМ України № 22-р від 03.01.2013 (із змінами та доп.)* [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
8. *Про затвердження Методичних рекомендацій з обліку запасів*: наказ Міністерства фінансів України № 2 від 10.01.2007 (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
9. *Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»*: наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.
10. *Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 09 «Запаси»*: наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua. (19).
11. *Про затвердження «Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості»*: наказ Мінпромполітики України № 373 від 09.07.2007 р. (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua. (20).

12. *Про затвердження* типової форми первинної облікової документації №1-ВТ «Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари» та «Інструкції щодо її заповнення»: наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України № 343 від 07.07.2008р. (із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. Режим доступу: rada.gov.ua.

ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕННЯ ИССЛЕДОВАНИЙ ПО ВОПРОСУ ОБОСНОВАНИЯ СОСТАВА ЗАТРАТ, СВЯЗАННЫХ С ОСУЩЕСТВЛЕНИЕМ ОПЕРАЦИЙ С БЫТОВЫМИ ОТХОДАМИ

Т. А. Переймивовк

Сегодня в Украине увеличиваются объемы накопления отходов, количество полигонов и свалок для их захоронения, ухудшается санитарное состояние населенных пунктов. Большинство полигонов перегружены или не соответствуют требованиям экологической безопасности. Налаживание эффективной системы учета и контроля за расходами, связанными с операциями с бытовыми отходами позволит принимать обоснованные решения с целью поиска путей конструктивного решения проблемы отходов.

В статье представлена классификация расходов, связанных с осуществлением операций с бытовыми отходами, с целью их учета и дальнейшего экспертного исследовании при решении вопросов по обоснованию убытков.

FEATURES OF INVESTIGATION OF THE INVESTMENT INCREASES CONCERNING THE EXPENSES CONTRIBUTED WITH OPERATIONS WITH DOMESTIC WASTE OPERATIONS

T. Pereimyovk

Today, in Ukraine, volumes of waste accumulation, the number of landfills and landfills for their disposal are increasing, and the sanitary state of settlements is deteriorating. Most landfills are overloaded or do not meet the environmental safety requirements. Establishing an effective accounting system for displaying and controlling the costs associated with household waste operations will allow us to make sound decisions in order to find ways to constructively address the waste problem.

The article presents the classification of expenses related to the implementation of operations with household waste, with a view to their accounting and further expert research in solving issues of substantiation of losses.