

возможности регулирования богатства нации, утечек и притоков иностранных капиталов, инвестиций в увязке со сбережениями, конечных доходов населения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Европейская система интегрирования экономических счетов: Пер. с англ.— М.: Экономика, 1992.— 112 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности: Первое официальное издание международных стандартов на русском языке.— М.: Фирма «Аскери», 1998.— 890 с.
3. Национальные счета для бывшего СССР, источники, метод, расчеты.— М.: Совместное издание ОЭСР и статистического Комитета СНГ, 1994.— 104 с.
4. Новиков М. М. Введение в систему национальных счетов: Учеб. пособие.— Мин.: Выш. шк., 1995.— 109 с.
5. Рыбакова О. М. Расчет макроэкономических показателей и составление национальных счетов на базе сводного бухгалтерского отчета.— Мин.: Международный книжный дом, 1997.— 140 с.
6. Рыбакова О. М. Система национальных счетов.— Мин.: Гама-5, 2002.— 80 с.
7. Гирбасова Е. М. Переход Республики Беларусь к системе национального счетоводства/ Бухгалтерский учет и анализ.— Мин.: 2004. — № 1.— С. 16-19.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ХЛЕБОПРОДУКТОВ В НОВЫХ УСЛОВИЯХ УПРАВЛЕНИЯ КАЧЕСТВОМ ЗЕРНА

О.Н. Арико, БГЭУ

В настоящее время отводится большое внимание производству конкурентоспособных продовольственных товаров в ассортименте и объемах, гарантирующих продовольственную безопасность республики. Программа совершенствования АПК РБ на 2001-2005 г. и Концепция национальной продовольственной безопасности устанавливают безопасные для внутреннего рынка объемы производства зерна и продуктов питания на основе отечественных зернопродуктов.

Зерновое хозяйство республики, как основа зернопродуктового подкомплекса АПК, в настоящее время базируется на производстве озимой ржи, которая применяется для производства продуктов пищевого, кормового и технического назначения. Однако, несмотря на то, что одной из важнейших задач организаций хлебопродуктов является рациональное использование зерновых ресурсов страны, учеными отмечается, что эффективность использования зерна данной культуры невелика [8, с. 15-16]. Хотя из зерна ржи или других культур, обладающих высокими технологическими достоинствами, получается не только мука и крупа высших сортов, но также и более высокий выход готовой продукции хорошего качества.

В настоящее время разработана методика экспрессной оценки качества зерна озимой ржи (балловая оценка), позволяющая своевременно, правильно и достаточно быстро определить ее технологические свойства. Разработанная О.Д. Цедик методика балловой оценки позволяет выявить перспективы использования зерна в мукомольной промышленности, дать рекомендации по возможному ассортименту муки, производимой из данного зерна [6, с. 8]. Методика не только апробирована в ряде организаций системы хлебопродуктов республики, где признана действенной и эффективной, но и используется при подготовке отечественных специалистов-технологов высшей квалификации. Одновременно, успешное ее применение в качестве одного из звеньев единого технологического процесса хранения, переработки, а также переработки зерна

ржи может так и завершиться как один из этапов. Невозможность применения потенциальных результатов балловой оценки зерна в складском учете зерна, документальном оформлении и бухгалтерском учете операций по сушке и очистке зерна, а также его переработке в муку делает данную методику малоэффективной с точки зрения ее влияния на формирование показателей себестоимости и финансового результата основного вида деятельности. В этой связи необходимо решение комплекса проблемных вопросов по организации первичного и бухгалтерского учета в организациях системы хлебопродуктов.

Бухгалтерский учет в организациях исследуемой отрасли характеризуется неизменностью и постоянством в течение очень длительного периода времени. Так, в настоящее время в практической работе организаций хлебопродуктов ведение первичного учета основано на использовании бланков первичных документов, действующих с 1954 г. и 1988 г., а также самостоятельно разработанных форм документов [6]. Поэтому информационная емкость этих документов ограничивает потребности работников различных служб и усложняет получение требуемой информации для целей управления. Учет затрат зернозаготовительных (хлебоприемных) организаций и комбинатов хлебопродуктов (в которых кроме заготовок производится и переработка зерна) организован по разным методикам. Первые ведут учет затрат основного вида деятельности на счете расходов на реализацию субсчете издержек обращения [5]. При этом изучение практики ведения учета в данных субъектах хозяйствования показывает, что вопрос определения перечня и содержания статей издержек

обращения решен не до конца в связи с переходом на новый Типовой план счетов бухгалтерского учета. Вторая группа организаций системы хлебопродуктов (комбинаты хлебопродуктов) ведет учета затрат по методике производственного учета, в том числе и по элеваторному и складскому хозяйству [5]. Разность в выборе методик учета затрат основного вида деятельности объясняется требованиями действующих в отрасли нормативных актов, положения которых устарели (редакция инструкции от 1976 г.) и не соответствуют рыночному механизму хозяйствования. Поэтому считаем, что для решения вышеуказанных проблем в целях создания условий для активного внедрения и использования новых разработок в области повышения качества зерна и продуктов его переработки необходимо разработать соответствующие методики по организации бухгалтерского учета в организациях хлебопродуктов с учетом качества заготавливаемого зерна. Кроме того, считаем, что в настоящее время наиболее рациональным направлением совершенствования документального оформления приемки, хранения, подработки и переработки зерна является отказ от жесткого регламентирования форм и структуры бланков всех первичных документов, применяемых в системе хлебопродуктов, а также правил их заполнения (за исключением отдельных форм, являющихся бланками строгой отчетности). Одновременно в рекомендательном порядке необходимо установить перечень обязательных реквизитов для отдельных групп документов, что позволит организациям самостоятельно решать вопрос о формировании границ информационного поля первичного учета. Так, в целях повышения эффективности методики балловой оценки зерна в первичных документах предлагается в число реквизитов включить показатель группы качества зерна по результатам экспресс-анализа.

В соответствии с вышеотмеченным, рекомендуем сгруппировать обязательные реквизиты первичных документов следующим образом (табл. 1). К числу форм первичных документов, которые рекомендуется

Таблица 1
Перечень обязательных реквизитов первичных документов по операциям с зернопродуктами

Хозяйственные операции	Обязательные реквизиты	
	общие	специальные
Приходование зерна	Наименование и № документа Наименование организации, где документ составлен Банковские реквизиты сдатчика, № регистрационного удостоверения, УНН Данные о перевозчике № анализа зерна Подписи должностных лиц, дата операции	Класс, сорт, группа по качеству (баллам) зерна Физическая масса, кг Влажность, примеси, % Натуральные, денежные скидки и надбавки, кг, руб. Зачетная масса, кг Сумма НДС, сумма с НДС, руб.
Хранение и подработка зерна	Наименование и № документа Наименование организации, где документ составлен Наименования подразделений Материально-ответственные лица Наименование культуры, группа по качеству (баллам) Место хранения Подписи должностных лиц, дата операции	Масса очищенного, просушенного зерна, кг Масса отходов, смесей, кг Масса недостачи, кг Категория отходов Влажность, примеси, % Даты начала и окончания подработки зерна
Реализация зерна, инвентаризация, зачистка мест его хранения	Наименование и № документа Наименование организации, где документ составлен Банковские реквизиты продавца, № регистрационного удостоверения, УНН Данные о перевозчике Наименование культуры, группа по качеству (баллам) Место хранения № анализа зерна Подписи должностных лиц, дата операции	Класс, сорт зерна Масса (нетто), кг Влажность, примеси, % Вид тары Масса тары, кг Цена без НДС, руб./кг Сумма НДС, сумма с НДС, руб.

пересмотреть и где следует отражать рекомендуемый показатель качества зерна целесообразно отнести следующие:

1 по операциям оприходования зерна:

- карточка анализа зерна (ф. № 47);
- журналы регистрации лабораторных анализов (ф. № 49, 59);
- квитанция на приемку хлебопродуктов (ф. № 13);
- реестры сопроводительных документов (ф. № 3, 4);

2 по хранению и подработке (сушке, очистке зерна):

- штабельный ярлык на зерно (ф. № 78);
- распоряжение на очистку, сушку зерна (ф. № 34);

- журнал регистрации влажности зерна и продуктов его переработки при определении ее в сушильных шкафах (ф. № 51);
- журнал наблюдения за хранящимся зерном на складах, сilosах (ф. № 66);
- журнал регистрации лабораторных анализов при сушке зерна (ф. № 71);
- журнал регистрации лабораторных анализов при чистке зерна (ф. № 81);
- журнал учета работы зерносушилок за смену (ф. № 122);

3 по реализации, зачистке мест хранения и инвентаризации зерна:

- приказ на отпуск (отгрузку) хлебопродуктов (ф. № 16);
- накладная на перемещение хлебопродуктов внутри предприятия (ф. № 19);
- ведомость накладных на отгрузку хлебопродуктов (ф. № 20);
- акт зачистки (ф. № 30).

Отказ от традиционной жесткой регламентации форм первичных документов на макроэкономическом уровне не означает абсолютное отсутствие их регулирования на уровне субъекта хозяйствования. Руководствуясь законом «О бухгалтерском учете и отчетности» и предложенным перечнем реквизитов первичных документов для организаций хлебопродуктов, субъект хозяйствования может самостоятельно изменять организацию первичного учета в соответствии с потребностями и особенностями политика качества зерна и менеджмента в целом.

Предлагаемые направления реорганизации первичного учета операций с зернопродуктами в новых условиях оценки их качества обусловливают ряд мероприятий организационного характера. На уровне отдельно взятой организации хлебопродуктов, например, элеватора или комбината хлебопродуктов, предлагается вести работу по формированию собственного альбома первичных документов. В случае необходимости целесообразно разработать правила заполнения отдельных форм (внутренние стандарты первичного учета). Также одним из важнейших вопросов является утверждение схемы документооборота в организации. В целях повышения контрольной функции первичного учета необходимо определить ответственность за нарушение внутренних правил заполнения первичных документов и их документооборота.

Методики систематизации накапливаемых данных во многом обусловливают эффективность бухгалтерского учета, поскольку большинство информации, содержащейся в первичных бухгалтерских документах, подлежит контролю, проверке, отражению на счетах бухгалтерского учета и регистрации в накопительных и сводных регистрах бухгалтерского учета. Анализ существующей практики ведения бухгалтерского учета операций с зерном и затрат, связанных с данным видом деятельности, показывает, что переориентация работы организации на внедрение новых способов и методов оценки качества зерна или продуктов его переработки, а значит и его повышение, вызывают необходимость гармонизации последних с методиками бухгалтерского учета. В этой связи необходимо пересмотреть действующую методику учета, рационально перестроив ее для нужд микроэкономического управления. Первым действием в данном направлении является унификация методик учета затрат в зернозаготовительных организациях и комбинатах хлебопродуктов. В целях оптимизации объема учетной информации и уровня ее пригодности для нужд оперативного управления в зернозаготовительных организациях необходимо отказаться от методики учета затрат на счете 44 «Расходы на продажу» субсчете 2 «Издержки обращения». Это связано с рядом причин. Во-первых, в настоящее время окончательно не определена номенклатура статей издержек обращения зернозаготовительных организаций. Номенклатура статей издержек обращения торговых организаций, в том числе организаций системы потребительской кооперации, по своему содержанию не применима в исследуемой отрасли. Одновременно, затраты зернозаготовительных организаций также невозможно сгруппировать более чем в 60 статей издержек обращения (согласно методики учета издержек обращения, действующей в отрасли с 50-х годов XX века). Таким образом, очевидно, что счет 44 аккумулирует слишком большой объем учетной информации, а для управления отдельными показателями требуется производить трудоемкие выборки из общей совокупности данных. Другой причиной пересмотра действующей методики учета затрат в исследуемой отрасли является практика учета зерна. В настоящее время учет зерна в зернозаготовительных организациях в основном ведется на счете 10 «Материалы» вместо счета 41 «Товары», что вносит неясность в ведение учета с точки зрения его методологии.

Поэтому предлагаем учет затрат зернозаготовительной деятельности вести в соответствии с методикой производственного учета, принятой в комбинатах хлебопродуктов, группируя затраты по местам их возникновения. Это позволит гармонизировать учет затрат в отрасли в целом и решить проблему выбора методики учета зерна в организациях элеваторной промышленности. Считаем, что для обобщения информации о затратах элеватора по закупке зерна необходимо использовать синтетические счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Это позво-

ляет определить показатель себестоимости закупки зернопродуктов и выделить транспортно-заготовительные расходы в отдельную группу затрат с целью управления их уровня. Хранение и подработка зерна признаются учеными основным производственным процессом зернозаготовительной деятельности, поэтому возникающие затраты целесообразно отражать на счете 20 «Основное производство» [3]. В исследуемой отрасли затраты основного производства изменяются прямо пропорционально объемам хозяйственной деятельности (объемам сушки, очистки, вентилирования, газации зерна), что позволяет исчислить показатель «усеченной» себестоимости. Таким образом, имеет место возможность определения степени влияния затрат на формирование себестоимости в целом. Для учета затрат коммерческо-сбытовой деятельности зернозаготовительных организаций рекомендуется использовать счет 44 «Расходы на реализацию». Учет по группам затрат, связанным со сбытом зернового сырья, расширяет информационную емкость учета затрат и повышает оперативность решения текущих задач, связанных с выполнением плана продажи зерна зерноперерабатывающим организациям. Учет и текущий контроль затрат общехозяйственного назначения осуществляется на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Считаем, что в целях обеспечения преемственности предложенной методики учета затрат необходимо использовать данный счет для отражения затрат административно-управленческой деятельности.

Переход к предлагаемой методике учета затрат зернозаготовительной деятельности ликвидирует проблему трудоемкости работ по оставлению статистической отчетности. Также упрощается ведение налогового учета затрат, а именно формирование массивов аналитической информации соответствующих счетов нормируемых затрат для правильного исчисления налога на прибыли. Таким образом, разработанные и предложенные направления реформирования учета затрат зернозаготовительных организаций способствуют устранению неэффективных механизмов получения информации о затратах и становлению ее как гибкой и рациональной подсистемы микроэкономического менеджмента организаций хлебопродуктов.

Одновременно, немаловажно обеспечить аналитичность данных о затратах в местах их возникновения, т.е. при приобретении, хранении, реализации зерна и продуктов его подработки и в процессе принятия управленческих решений. В этой связи следует разработать систему аналитических счетов к счетам 15, 20, 26, 44. В целях обеспечения аналитичности учета затрат основного вида рекомендуется отражать на аналитическом счете информацию в следующей последовательности: 1) код статьи или элемента затрат; 2) код группы качества зерна; 3) код зерновой культуры; 4) код места хранения. Это даст возможность повышения оперативности учетной информации, улучшения контроля за образованием затрат.

Преобразование системы бухгалтерского учета операций с зернопродуктами и затрат по их приемке, хранению, подработке и реализации является предпосылкой отказа от традиционно доминирующих в отрасли контрольных и счетоводческих функций учета. Предлагаемые изменения в действующую практику ведения учета в исследуемой отрасли позволят повысить значение функции интерпретации экономической информации для принятия эффективных решений в системе управления качества отечественной продукции и расширения рынков ее сбыта.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учеб./ А.П. Михалевич, П.Я. Папковская, С.К. Маталыцкая и др.; Под общ. ред. А.П. Михалевича. 3-е изд., перераб. и доп.— Мин.: БГЭУ, 2004.— 687 с.
2. ГОСТ 16990-88 Рожь. Требования при заготовках и поставках.— М.: Изд-во стандартов, 1988.— 8 с.
3. Каклюгин В.Г. Совершенствовать учет в зерноперерабатывающих предприятиях/ Экономика сельскохозяйственных перерабатывающих предприятий.— 2002.— № 9.— С. 23-27.
4. Методические указания по использованию государственных хлебных ресурсов. Утв. Приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ от 30.06.1999 г. № 174.— Мин., 1999.
5. Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях мукомольно-крупяной и комбикормовой промышленности.— М.: Министерство заготовок СССР, 1992.— 95 с.
6. Цедик О.Д. Балловая оценка технологического достоинства зерна ржи. Метод, указания для студентов спец. 49 01 01.— Могилев: МГУП, 2004.— 10 с.
7. Уварова Н.Г. Учет закупок сельскохозяйственных продуктов и сырья/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2004.— № 9.— С. 22-29
8. O. Tsedik, L. Rukshan, A. Salogubik. Prospects of utilization of diploid and tetraploid rye, grown in Republic of Belarus/ Partikas produktu inovatīvas attīstības tendencies. Reforati (Innovation development trends of food products. Reports). Jelgava 12.05.2004. International Scientific Practical Conference. Latvian University of Agriculture.— Jelgava, 2004.— P. 15-19.