

Таким образом, предложенная классификационная модель и выявление существенных характеристик позволит решить основные задачи при разработке стратегии управления нематериальными активами организации, а именно: выявить объекты нематериальных активов, которыми располагает организация, определить их потенциальную ценность, формы и методы защиты, получить и поддерживать в силе правовую охрану на территории коммерческих интересов, определить избыточные активы и организовать их реализацию путем продажи или предоставления лицензий на использование части прав.

Литература

1. Нематериальные активы и механизм их использования в экономическом обороте предприятий / Г.И. Олехнович, Е.В. Боровская, Н.В. Чистый. Мн., 1997.
2. *Веренич В.Г.* Принципы классификации и учета нематериальных активов // Бухгалт. учет и анализ. 1999. № 4.
3. О товарных знаках (знаках обслуживания): Закон Респ. Беларусь, 27 окт. 2000 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2000. № 106. 2/222.
4. О патентах на изобретения, полезные модели, промышленные образцы: Закон Респ. Беларусь, 16 дек. 2002 г. // Нар. газ. 2003. 21 янв.
5. О правовой охране топологий интегральных микросхем: Закон Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г. // Нар. газ. 1999. 6 апр.
6. Гражданский кодекс Республики Беларусь, 1998 г., 7 дек. // Ведомости Нац. собрания Респ. Беларусь. 1999. 5 марта. № 7–9. Ст. 101.
7. О патентах на сорта растений: Закон Респ. Беларусь, 13 апр. 1995 г. // Ведомости Верховн. Совета Респ. Беларусь. 1995. № 19. Ст. 235.
8. О географических указаниях: Закон Респ. Беларусь, 17 июня 2002 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2002. № 84. 2/876.
9. Об авторском праве и смежных правах: Закон Респ. Беларусь, 11 авг. 1998 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь, 1998. № 31–32. Ст. 472.
10. Водный кодекс Республики Беларусь, 15 июля 1998 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 1998. № 33. Ст. 473.
11. Кодекс Респ. Беларусь о земле, 4 янв. 1999 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 1999. № 15. Ст. 316.
12. Кодекс Республики Беларусь о недрах, 15 дек. 1997 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 1998. № 8–9. Ст. 103.
13. Лесной кодекс Респ. Беларусь, 14 июля 2000 г. // Ведомости Нац. собр. Респ. Беларусь. 2000. № 23. Ст. 319.
14. О лицензировании отдельных видов деятельности: Декрет Президента Респ. Беларусь, 14 июля 2003 г. // Сов. Белорус., 2003. 16 июля.
15. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 марта 2003 г., № 48 // Рэсп. 2003. 24 апр.
16. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов: Постановление М-ва финансов Рос. Федерации, 16 окт. 2000 г. № 91н // Все о налогах. 2001. № 3.
17. *Лесневская И.А.* Методика учета нематериальных активов в международной практике // Консультант бухгалтера. 2001. № 6.
18. Международные стандарты финансовой отчетности 1999. М., 1999.

О.Н. АРИКО

<http://edoc.bseu.by/>

РАЗВИТИЕ МЕТОДИК УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

В зернопродуктовом подкомплексе национальной экономики одно из важнейших мест отводится производству зерна ячменя. По данным Министерства статистики и

Олеся Николаевна АРИКО, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК Белорусского государственного экономического университета.

анализа Республики Беларусь в 1995—2003 гг. валовой сбор зерна ячменя (в массе после доработки) снизился на 14,5 % вследствие сокращения посевных площадей более чем на 50 %. Одновременно урожайность культуры в анализируемом периоде выросла на 26 %, что положительно повлияло на ее валовой сбор [1, 400—409].

В республике ячмень является преимущественно крупяной, пивоваренной и фуражной культурой. В связи с этим он используется в качестве сырья в соответствующих отраслях. Крупа, вырабатываемая из ячменя, относится к числу наиболее распространенных пищевых продуктов, используемых на различных этапах питания всеми возрастными группами населения. Однако в настоящее время особое внимание уделяется функциональным продуктам питания, производимым на основе зерна ячменя в связи с высоким содержанием в них необходимых микроэлементов и высокой калорийности. Так, в России, США, Германии, Дании, Албании и других странах хлопья из ячменя и ячменная мука широко используются в производстве зерновых хлопьев, детского питания, специальных диетических и диабетических хлебулочных и макаронных изделий [2, 29].

В Беларуси также исследуется применение зерна ячменя в производстве хлебулочных изделий. До настоящего времени он был сырьем для производства крупы и как основа для производства муки не рассматривался, хотя технология его переработки в муку разработана в 90-е гг. XX века. В республике утверждены и действуют технические условия, регламентирующие выпуск ячменной муки из перловой и ячневой крупы, который отличается достаточно высокой энергоемкостью. Это делает производство непривлекательным, несмотря на ценность продукта. В настоящее время решению данной проблемы посвящены исследования отечественных ученых, которые разработали принципиально новый подход к переработке зерна ячменя, основанный на предварительной сушке (в целях снижения влажности ниже базисной до размола) и последующей его гидротермической обработке на этапе измельчения, что повышает качество продукта. Таким образом, ликвидируется такой промежуточный технологический процесс, как производство крупы или хлопьев и производится мука трех сортов с достаточно высоким общим выходом — 87 %. Данная технология, характеризующаяся относительно низкой энергоемкостью и высоким процентом выхода конечного продукта, применяется в ряде зерноперерабатывающих организаций республики.

Простота и эффективность технологии производства муки из ячменя и востребованность продуктов его переработки на рынке обуславливают внедрение их в массовое производство и соответственно организацию производственного учета затрат. Однако этому препятствует ряд обстоятельств.

В настоящее время в практической работе планирование, учет и калькулирование себестоимости продукции организаций мукомольно-крупяной промышленности ведутся в соответствии с Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ услуг и Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции предприятий мукомольно-крупяной и комбикормовой промышленности. Учет расходов мукомольно-крупяных организаций регламентируется Инструкцией по бухгалтерскому учету “Расходы организации”. Налоговый учет затрат регулируют такие нормативные акты, как Инструкция о порядке ведения налогового учета и Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль. Из перечисленных нормативных документов в настоящее время спорными являются отдельные положения Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции предприятий мукомольно-крупяной и комбикормовой промышленности. Данная инструкция разработана в 1976 г. и не предполагает калькулирование себестоимости сортовой хлебопекарной муки из ячменя с общим выходом продукта 87 % [3, 38]. Нормативный документ морально устарел, в нем не отражены и другие учетные аспекты последних научных разработок, внедренных в практическую работу субъектов хозяйствования. Считаем, что требуется рассмотреть проблему учета затрат и калькулирования себестоимости в условиях новой технологии производства сортовой ячменной муки.

Затраты на производство ячменной муки учитываются по передельному методу с помощью элементов нормативного учета в части расходования сырья. Считаем, что в качестве объектов учета следует выделять помолы зерна ячменя, которые могут быть двух- и трехсортными. Учет затрат следует вести в целом на помол.

Важное место занимает учет и контроль затрат сырья. Отпуск зерна ячменя в производство должен оформляться надлежащим образом оформленными документами — распоряжением формы № 109 и накладной на отпуск формы № 110. Реквизитами первичных документов, которые должны заполняться в обязательном порядке, должны быть масса, влажность и наличие сорной примеси в зерне (по необходимости другие качественные характеристики), указание места хранения, цеха, а также вида продукции, для производства которых они отпущены.

Особое внимание при отпуске зерна ячменя должно уделяться показателям качества. Они определяются по данным лабораторных анализов и удостоверяются подписью сменного лаборанта. Один из важнейших показателей качества — влажность зерна ячменя, базисный показатель которой должен составлять не менее 14 и не более 19 % [4]. Однако следует учесть, что согласно разработанной технологии размолу предшествует сушка зерна, а значит, снижение его влажности и массы. Поэтому отпускать зерно ячменя в переработку по массе следует с корректировкой на влажность после сушки в соответствии с установленными нормами, непосредственно связанными с технологическим выходом продукции.

По результатам исследований технологии производства ячменной муки [2, 29] рассчитаны новые, более высокие нормативные значения выхода готовой продукции после размола исходного сырья, представленные в таблице.

Выход сортовой ячменной муки, % к массе зерна

Сорт муки	Норма выхода при сортовых помолах разного типа	
	трехсортный	двухсортный
Кондитерская	10	—
Особая	45	55
Обойная	32	32
Итого	87	87

Как видно, трехсортный размол 1 т зерна ячменя позволяет получить 100 кг кондитерской муки, 450 кг особой муки и 320 кг обойной муки. Масса отходов (отрубей и зерновой муки), которые являются сырьем для производства комбикормов, составляет 130 кг.

Нормативный метод учета затрат в части расходования сырья предполагает организацию систематического выявления отклонений фактических расходов от текущих норм, а также выявление изменений этих норм. Элементы нормативного метода учета затрат рекомендуется использовать в целях обеспечения своевременного определения экономии или дополнительных затрат за счет влияния различных факторов. Так, это может быть обусловлено отступлением от установленного технологического процесса, что в переработке ячменя недопустимо, и изменением состава израсходованного сырья, что также нежелательно. Использование в современных условиях элементов нормативного метода учета является основой контроля материальных затрат при производстве сортовой ячменной муки.

Новая технология производства ячменной муки обуславливает рост энергозатрат на дополнительную сушку зерна ячменя до начала его размола. Переработка зерна основана на снижении его влажности до уровня 12,5 % (на 1,5 % ниже базисной влажности). Данный этап является подготовительным, но в отличие от традиционных подходов к переработке зерна он непосредственно связан с основным производственным процессом. На сушку партии зерна выписывается распоряжение по форме № 34, а затем и акт, в которых указывается влажность зерна до сушки и после. После сушки зерно ячменя с влажностью 12,5 % должно быть в обязательном порядке взвешено, так как его масса будет приниматься для расчета нормативного выхода сортовой муки после размола.

Сушка зерна ведет к снижению массы зерна, который, как правило, заранее неизвестен. Расчеты показали, что процент убыли после сушки зерна ячменя со-

ставляет 1,71—2,29 % от начальной массы. Убыль зерна после сушки рекомендуется рассчитывать по формуле

$$q = (P_1(B_1 - 12,5)) / 87,5,$$

где q — убыль в массе; кг, P_1 — масса зерна до сушки, кг; B_1 — влажность зерна до сушки, %.

Значение показателя убыли в массе позволит рассчитать нормативную массу зерна после сушки при требуемой влажности (12,5 %).

На комбинатах хлебопродуктов затраты по дополнительной сушке зерна до его переработки относят к затратам вспомогательного производства. Однако при переработке ячменя на торговую муку дополнительные затраты топлива и энергии на технологические нужды необходимо учитывать в составе общепроизводственных расходов и распределять прямо пропорционально количеству зерна, израсходованного на помол.

Дополнительная гидротермическая обработка сырья в процессе размола также обуславливает дополнительные затраты топлива и энергии на технологические нужды. Данные затраты непосредственно связаны с производством муки и их следует учитывать в составе общепроизводственных расходов и распределять пропорционально количеству продукта, подвергшегося тепловой обработке.

Бухгалтерский учет материальных затрат на производство сортовой муки является информационной базой для формирования показателя материальных затрат, необходимого для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Налоговый учет предполагает формирование затрат по производству и реализации продукции и товаров мукомольно-крупяных организаций, учитываемых при налогообложении в порядке, определенном ст. 22 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль [5, 53]. Материальные затраты по производству ячменной муки не должны превышать нормативов, рассчитанных в соответствии с технологическими нормами выхода готовой продукции. Таким образом, при рациональной организации учета расхода зерна ячменя отсутствует необходимость их корректировки для целей налогообложения.

Точность количественно-качественного учета потребленного зерна и других материалов и синтетического учета на счетах обеспечивает достоверность расчета экономического элемента “Материальные затраты”, который занимает наибольший удельный вес в себестоимости продукции и включается в показатель расходов по основному виду деятельности мукомольно-крупяной организации.

Переработка зернового сырья предполагает получение муки нескольких сортов, различных по качественным показателям. Так, при трехсортном помоле зерна ячменя получают кондитерскую, особую и обойную муку, при двухсортном — особую и обойную. Поэтому особенность калькулирования себестоимости муки — необходимость расчета себестоимости нескольких различных видов продукта, полученных в процессе одного помола. При этом из общей массы полученного продукта выделяют отруби и кормовую мучку, которые являются неосновными продуктами переработки зерна. Их удельный вес в массе выхода постоянно контролируется и должен соответствовать нормативному значению. Так, при сортовых помолах зерна ячменя выход отходов составляет 13 % от массы зерна. По окончании каждой смены отходы производства сдаются на склад готовой продукции согласно накладной формы № 112. Накладная служит основанием для списания отходов со счета производства на счет прочих материалов, которые затем по распоряжению руководителя реализуются в организации комбикормовой промышленности. Стоимость возвратных отходов вычитается из общих затрат по статье “Сырье и материалы” и отражается отдельной статьей “Возвратные отходы” в калькуляции. Отходы, не имеющие реализационной стоимости, являются неиспользуемыми, они оценке не подлежат и не исключаются из общей суммы затрат по статье “Сырье и материалы”.

Передачу готовой продукции (ячменной муки) из выбойного отделения на склады следует также оформлять по окончании каждой смены накладной формы № 112. Один экземпляр накладной служит основанием для списания продукции со счета производства, а другой — для оприходования продукции на складе.

Общая сумма производственных затрат на помол (производственной себестоимости) по сортам распределяется по постоянным коэффициентам, установленным на отдельные сорта продукции Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции предприятий мукомольно-крупяной и комбикормовой промышленности. В данном документе предлагаются к применению в практической работе коэффициенты пересчета продукции при сортовых помолах только с выходом в муку 75 % массы зерна. Коэффициенты разработаны по пивоваренному и кормовому ячменю, размол которых на муку позволяет получить продукты, удовлетворяющие нужды пивоваренной и комбикормовой промышленности. Других нормативных актов, регламентирующих учет затрат и калькулирование себестоимости хлебопекарной муки из ячменя, нет. Отсутствие условных коэффициентов по хлебопекарной муке делает невозможным определение себестоимости сортов муки из ячменя, как это требуется законодательством.

Первые исследования технологии переработки зерна ячменя на муку с выходом более 75 % проводились в 60-е гг. XX в., однако она не получила распространения. Тем не менее учеными-экономистами предложен условный коэффициент по муке, полученной в результате односортного помола, равный 1,6 [6, 81].

В настоящее время специалисты-технологи сопоставляют кондитерскую ячменную муку по ее физико-химическим и качественным характеристикам с пшеничной мукой высшего сорта, особую — с пшеничной мукой второго сорта, обойную — с пшеничной обойной хлебопекарной мукой. В связи с изложенным нами предлагается установить условные коэффициенты на соответствующие сорта ячменной муки и отруби (а также кормовую мучку) следующим образом: мука кондитерская — 4,0; мука особая — 1,8; мука обойная — 1,6; отруби — 0,5.

Знание условных коэффициентов позволит распределять затраты на помол по сортам муки в следующем порядке:

- определение суммы условных единиц по продукции данного помола путем умножения количества каждого сорта на соответствующий коэффициент;
- установление затрат на одну условную единицу путем деления суммы затрат по помолу на общую сумму условных единиц;
- определение производственной себестоимости каждого сорта продукции путем умножения затрат на одну условную единицу на количество условных единиц каждого сорта.

Для расчета полной себестоимости сорта ячменной муки к производственной себестоимости прибавляются расходы на реализацию продукции (коммерческие расходы).

Использование отечественного зерна ячменя в мукомольном производстве для получения дифференцированных по качеству сортов ячменной муки — новое направление деятельности, характеризуется простотой и относительно низкими энергозатратами. Преимущества продуктов питания с использованием ячменной муки по сравнению с традиционными проявляются в возможности их употребления всеми возрастными группами населения в отличие от крупы, хлопьев или пива, выработанных на основе ячменных зернопродуктов, которые не являются повседневными и потребляемыми всеми возрастными группами. Очевидные преимущества ячменной муки требуют ее массового производства и, как следствие, разработки основных положений, регламентирующих учет затрат на переработку зерна ячменя в муку и калькулирование ее себестоимости. Предложенные направления организации учетной работы способствуют устранению вышеназванных недостатков и решению актуальной проблемы увеличения выпуска отечественных продуктов питания массового потребления повышенной пищевой ценности.

Литература

1. Статистический ежегодник. Республика Беларусь 2003. Мн., 2003.
2. Старовойтов Ю. Хлеб третьего тысячелетия // Хлебопродукты. 2002. № 12.
3. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции мукомольно-крупяной и комбикормовой промышленности. М., 1976.
4. ГОСТ 28672-90. Ячмень. Требования при заготовках и поставках. М., 1991.
5. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль и доходы: Постановление МНС Республики Беларусь 31.01. 2004 г. № 19 // Гл. бухгалтер. 2004. № 12.
6. Бельский И.Н. Бухгалтерский учет на хлебоприемных пунктах и предприятиях / Под ред. Н.А. Мозжухина. 2-е изд., доп. М., 1960.