

потребительная стоимость; *товарное обращение*, в рамках которого осуществляется товародвижение и происходит конечная реализация произведенного продукта; *потребление*, утилизирующее потребительную стоимость и порождающее всякий раз новые потребности.

#### Литература

1. *Осипова Л.В., Синяева И.М.* Основа коммерческой деятельности: Учеб. для вузов. М., 1997.
2. Организация оптовой торговли: Учеб. пособие / А.Г. Ромина, В.М. Рыбаков, В.А. Бесман и др.; Под общ. ред. А.Г. Роминой. Мн., 1997.
3. *Панкратов Ф.Г., Серегина Т.К.* Коммерческая деятельность: Учеб. для вузов. М., 1996.
4. *Щемелева И.Н.* Договор поставки: Практ. пособие. Мн., 1996.

**Т.А. ЕЗЕРСКАЯ**

### СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ОТХОДОВ ПРОИЗВОДСТВА

В условиях оптимизации производства задача улучшения использования вторичных продуктов приобретает особую актуальность. Важное значение в деле решения этой задачи имеет упорядочение нормирования, планирования учета и контроля за их использованием. Отходы хотя и не имеют значительной стоимости, но существенно влияют на сумму материальных затрат.

Отходы производства — это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, образовавшиеся при производстве продукции или выполнении работ и утратившие свои потребительские свойства. К отходам потребления относят изделия и материалы, утратившие свои потребительские свойства в результате физического или морального износа [1, 33–37].

Отходы производства и потребления на предприятиях как разновидность материальных ресурсов составляют объект бухгалтерского учета. Очевидно, что методика такого учета зависит от специфики технологии и организации производства, вида отходов, способа их получения и особенностей последующего хранения и ряда других объективных и субъективных факторов.

Образующиеся в процессе изготовления продукции отходы сырья и материалов чаще всего классифицируют на возвратные и безвозвратные [2, 3]. Безвозвратными считаются отходы, которые не могут быть в дальнейшем использованы: угары, усушка, улетучивание и т.п. Эти отходы не оцениваются. Возвратные в свою очередь делятся на используемые и неиспользуемые в производстве. Используемыми являются такие отходы, которые на самом предприятии могут идти на изготовление продукции основного и вспомогательного производства. Неиспользуемые — это такие отходы, которые также могут быть использованы самим предприятием, но в качестве материалов, топлива, на хозяйственные нужды, или реализованы на сторону.

В хлебопечении к используемым отходам относятся:

горбушки хлеба и сухарных плит, остающиеся при резке хлеба и плит на сухари; отходы, отбираемые на отдельных стадиях технологического производства хлеба;

лом от апробации изделий при отработке и возвращенные остатки готовой продукции из лаборатории после анализов;

лом и деформированные изделия, отбираемые в процессе выработки из печей, охлаждения, внутрицеховой транспортировки и укладки изделий;

*Татьяна Александровна ЕЗЕРСКАЯ, аспирантка Гомельского кооперативного института.*

крошка и лом при производстве сухарных, бараночных и хлебных палочек и соломки;

лом при освоении и внедрении новых сортов хлеба.

При определении выхода готовой продукции масса муки, содержащаяся в используемых отходах, исключается из общей массы муки, израсходованной на производство этого вида изделий.

Однако ряд экономистов, таких, например, как В.Н. Куликов, не согласны с такой классификацией. «Необходима, — считает он, — классификация возвратных отходов по видам достигаемой благодаря им экономии» [4, 18]. Отходы производства используют либо для восстановления из них первоначальных ресурсов, либо для получения продукции, не вырабатываемой из исходного сырья. В соответствии с этим В.Н. Куликов считает, что следует различать регенерируемые и утилизируемые отходы. Регенерируемые отходы уменьшают материальные затраты на восстановленное количество ресурсов. Достигаемая при этом экономия представляет собой разность между стоимостью последних и затратами на регенерацию.

Утилизация отходов снижает затраты сырья на их количество, использованное в полученной при этом продукции. Экономия от утилизации складывается из стоимости утилизированных вторичных ресурсов и возможного снижения затрат, определяемого по превышению цен и норм заменяемого ими сырья.

Предварительным условием организации учета производственных отходов является выявление и правильное определение влияния их величины на себестоимость продукции. В частности, увеличение количества оприходованных с производства отходов непосредственно влияет на величину себестоимости производимой продукции в сторону снижения. Однако их наличие свидетельствует о несовершенстве технологии и, как следствие, об увеличенном по сравнению с требуемой вещественной основой расходе основных видов сырья и материалов. Кроме того, полное оприходование отходов, их дальнейшее эффективное использование непосредственно влияет на окончательные финансово-хозяйственные результаты деятельности предприятий (объединений). Есть и другие технико-экономические аспекты управления производственными отходами на уровне предприятий.

Отходы производства и потребления на предприятиях (в объединениях) как разновидность материальных ресурсов составляют объект бухгалтерского учета. Очевидно, что методика такого учета зависит от специфики технологии и организации производства, вида отходов, способа их получения и особенностей последующего хранения, народнохозяйственной ценности и ряда других объективных и субъективных факторов.

Вместе с тем есть и общие для всех промышленных производств принципы учета отходов, которые нельзя игнорировать, поскольку это может привести к потере части информации. К ним следует отнести:

обязательность оприходования;

четкий учет движения;

научно обоснованную оценку;

учет процесса переработки;

учет процесса реализации;

расчет влияния величины и стоимости отходов на себестоимость основных продуктов;

учет эффективности использования отходов.

Некоторые из этих принципов описаны в действующих «Основных положениях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях», а также в отраслевых инструкциях. Однако изложение их сущности, как правило, ограничивается лишь рассмотрением связи стоимости отходов и себестоимости основной продукции. Этот вопрос целесообразно исследовать более обстоятельно.

Так, учет отходов на хлебопекарных предприятиях государственной промышленности осуществляется в соответствии с отраслевой «Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях хлебопечения» 1975 г., а на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации «Инструкцией по бухгалтерскому учету на хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации» 1990 г. В названных выше отраслевых инструкциях приведен состав отходов, раскрыта методика оценки отходов производства. Проводя

анализ данных инструкций можно сделать вывод, что на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации номенклатура отходов намного уже (см. табл.). Таким образом, следует рекомендовать кооперативным предприятиям расширить номенклатуру отходов, что позволит более эффективно вести их учет.

Таблица. Сравнение состава отходов производства

Государственные хлебопекарные предприятия	Кооперативные хлебопекарные предприятия
Горбушки хлеба и сухарных плит, остающиеся при резке хлеба и плит на сухари	Горбушки хлеба и сухарных плит, остающиеся при резке хлеба и плит на сухари
Отходы, отбираемые на отдельных стадиях технологического производства хлеба	Отходы муки, возникающие на отдельных стадиях технологического процесса производства хлеба
Лом от апробации изделий при отработке и возвращенные остатки готовой продукции из лаборатории после анализов	Лом изделий при проведении бракеража и возвращенные лабораторией остатки готовой продукции после проведенных анализов
Лом и деформированные изделия, отбираемые в процессе выработки из печей, охлаждения, внутрицеховой транспортировки и укладки изделий	Лом и деформированные изделия, возникающие в процессе выработки из печей, охлаждения, внутрицеховой транспортировки и укладки изделий в контейнеры и лотки
Отходы, образующиеся в момент перехода с выпечки одного сорта изделий на другой и в период пуска и остановки печей	
Крошка и лом при производстве сухарных, багетных и хлебных палочек и соломки	
Лом при освоении и внедрении новых сортов хлеба	

Обязательность оприходования отходов с производства является одним из условий их дальнейшего эффективного использования. Кроме того, полнота оприходования отходов оказывает непосредственное влияние на снижение себестоимости производимой продукции. При этом необходимо, однако, максимально увязать процесс документирования фактов возникновения отходов с особенностями технологии производства и применяемой технической документацией.

Хлебопекарным предприятиям потребительской кооперации установлены следующие предельно допустимые нормативы отходов, включая отходы при выбое муки из мешков (до 50 г на мешок): при тарном хранении муки — 0,15 % общей массы, израсходованной на производство продукции; при бестарном хранении — 0,09. Отходы хлебопечения приносятся с производства специальными актами: актом на выбой муки из мешков, актом на хлебную крошку (мучной подмет) собранную (ый) в экспедиции (на складе сырья) и актом на мучной и другой подмет, собранный на производстве.

Несмотря на кажущуюся четкость в оценке производственных отходов, вряд ли можно считать этот вопрос полностью решенным на практике. Прежде всего речь идет о научном обосновании этой оценки и отражении стоимости производственных отходов в калькуляциях себестоимости основной продукции.

К сожалению, наибольшим изъяном в определении цены на производственные отходы является неполный подсчет всех связанных с этим издержек. Следует различать несколько видов оценки производственных отходов. Выбор того или иного вида оценки зависит от времени осуществления этого процесса. Мы имеем в виду 3 временных момента: оценка производственных отходов при их оприходовании с производства, при отпуске в дальнейшую переработку на самом предприятии и при реализации на сторону. Ясно, что стоимостная оценка отходов при их возникновении будет отличаться от оценки при их передаче для дальнейшей переработки или реализации, поскольку в двух последних случаях появляется ряд дополнительных расходов, т.е. в процессе дальнейшего использования производственных отходов уже необходимо определить их себестоимость. Вскрывая суть оценки, важно прежде всего подробно рассмотреть подходы к формированию цены, от величины которой зависит и величина себестоимости основной продукции.

В хлебопечении используемые (перерабатываемые) отходы муки оцениваются по ценам на муку, по которой имеются отходы, а отходы теста — по плановой себестоимости его изготовления в размере материальных затрат. Причем чаще всего эти цены являются минимальными и не способствуют сохранности отходов. Отходы, не используемые в производстве (реализуемые), приходятся на складе по це-

не возможной реализации в уменьшение затрат на производство всей выработанной в отчетном периоде продукции.

Цены на используемые в дальнейшем производственные отходы должны базироваться в первую очередь на величине, отражающей содержание в них полезных веществ, причем необходимо учитывать возможности дальнейшего применения их как в собственном производстве, так и для реализации на сторону.

На практике же цены устанавливают без учета этих факторов. Очевидно, что наиболее точный вариант оценки отходов — подсчет фактических издержек, связанных с возникновением этих отходов, т.е. определением фактической себестоимости. Однако на практике это в большинстве случаев сложно из-за комплексного характера технологических процессов. Трудно прежде всего четко распределить все возникшие затраты между готовой основной продукцией, производственными отходами и незавершенным производством.

Важной проблемой, настоятельно требующей своего решения, является отражение в себестоимости производимой продукции стоимости безвозвратных отходов.

В хлебопечении к безвозвратным отходам относятся распыл, усушка. Согласно действующим «Основным положениям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» безвозвратные отходы стоимостному учету не подлежат [5].

С этим вряд ли можно согласиться. Во-первых, безвозвратные отходы представляют собой непосредственные потери производства и должны быть отражены особо, а не обезличенно в составе материальных затрат. Во-вторых, часть безвозвратных отходов может иметь практическое применение в будущем и поэтому учитывать их необходимо так же, как и другие виды материальных ценностей. Поэтому логично безвозвратные потери оценивать как прямые потери материальных ресурсов, т.е. в калькуляции себестоимости продукции их следует отражать обособленно, исключив из состава статей «Сырье и основные материалы» и «Вспомогательные материалы». Кроме того, целесообразно, по предложению А.Д. Трусова, использовать для учета безвозвратных отходов, которые в будущем должны найти практическое применение в народном хозяйстве, отдельный забалансовый счет «Отходы последующего использования» [6].

В калькуляциях себестоимости производимой продукции стоимость возвратных отходов показывается по отдельной статье. Причем их стоимость вычитается из стоимости материальных затрат, что уменьшает себестоимость продукции. Парадоксально, но рост величины получаемых отходов является, в сущности, одним из факторов снижения себестоимости. Однако увеличение размера получаемых отходов против плановой (нормативной) величины (с учетом уровня выполнения производственной программы) свидетельствует прежде всего о несоблюдении технологических параметров переработки предметов труда. Статья «Возвратные отходы» в нормативной, плановой и фактической (отчетной) калькуляциях необходима. Однако, по мнению автора, в отчетную калькуляцию, кроме того, следует ввести статью «Потери от отходов». При этом фактическая стоимость отходов (но не больше их плановой величины, скорректированной на фактический выпуск продукции) будет относиться на статью «Возвратные отходы».

Для определения потерь от сверхнормативных отходов вначале исчисляют их массу как разницу между массой всех полученных отходов и массой отходов, отраженных по статье «Возвратные отходы», затем расчетным путем определяют массу исходного материала, из которого получены сверхнормативные отходы, и его стоимость. Из этой суммы вычитают стоимость указанных выше отходов, оприходованных на склад. Полученный итог и будет суммой потерь предприятия от нерационального использования материалов, которая отражается по статье «Потери от отходов». Кроме того, по статье «Потери от отходов» следует, по нашему мнению, показывать и стоимость безвозвратных отходов (кроме отходов, которые предполагается использовать в будущем), оценивать которые нужно по цене исходного сырья. Понятно, что в отчетных калькуляциях себестоимости продукции данные по статье «Возвратные отходы» показываются со знаком «минус», а по предложенной нами статье «Потери от отходов» — со знаком «плюс». А.Д. Трусов предлагает, кроме того, значительно «усилить» аналитический учет производственных отходов, вести его в разрезе следующих статей:

отходы, использованные как исходное сырье для изготовления продукции в других технологических процессах того предприятия, где они получены;

отходы, израсходованные на выпуск товаров народного потребления на данном предприятии;

отходы, израсходованные на хозяйственные нужды предприятия;

отходы, реализованные на сторону;

отходы, заскладрированные как особая группа производственных запасов с учетом возможного их использования в дальнейшем;

отходы, переданные в отвалы из-за невозможности их использования на данном этапе развития промышленности [6].

Эти статьи аналитического учета предложены для химической промышленности. Вместе с тем они вполне приемлемы (при определенном уточнении) и для других отходоёмких промышленных производств, таких как хлебопечение. Перевод количественных показателей величины производственных отходов в стоимостные — необходимая предпосылка организации их синтетического учета.

Бухгалтерия должна своевременно собирать информацию о величине и стоимости отходов по их видам, видам продукции (материалов), из которых они получены, и местам возникновения.

Учет наличия производственных отходов в хлебопечении осуществляется аналогично учету других материальных ресурсов, т.е. в карточках складского учета формы № М-17 в количественном выражении.

Вместе с тем в практике промышленных предприятий и объединений сформировались следующие общие предпосылки бухгалтерского учета использования производственных отходов: обязательность документирования в момент отпуска по количеству и качеству; целевой характер отпуска; лимитирование, по возможности, отпуска (при использовании на собственные нужды).

Таким образом, отпуск производственных отходов из мест хранения должен фиксироваться в аналитическом учете. При этом в зависимости от места будущего использования применяются разные первичные документы. В хлебопечении отпуск отходов в дальнейшую переработку (или потребление) внутри предприятия, как правило, оформляется разовыми требованиями или приемо-сдаточными накладными (при непосредственной передаче из одного производства в другое). В отдельных случаях отпуск отходов оформляется только раз в месяц, хотя они используются постоянно в течение отчетного периода.

Для улучшения контроля за использованием отходов мы предлагаем более широкое применение накопительных документов; например, лимитно-заборных карт. Система лимитирования отпуска как метод предварительного контроля оправдывает себя практически на всех предприятиях.

Синтетический учет возвратных производственных отходов в хлебопечении ведется в системе счетов бухгалтерского учета. Причем при их оприходовании с производства на склад делают следующую запись:

Дебет счет 10 “Материалы”

Кредит счета 20 “Основное производство”.

В принципе возможны случаи поступления отходов и от вспомогательных и подсобных производств. При этом кредитуется счет 23 “Вспомогательные производства” или счет 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”. Синтетический учет использования производственных отходов аналогичен учету других материальных ресурсов. При этом могут быть сделаны следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 20 “Основное производство” или Дебет счета 23 “Вспомогательные производства”

Кредит счета 10 “Материалы” на стоимость производственных отходов, переданных в переработку со склада;

Дебет счета 29 “Обслуживающие производства и хозяйства”

Кредит счета 10 “Материалы” на стоимость производственных отходов, израсходованных в качестве корма в собственных подсобных хозяйствах; на стоимость отходов.

Если производственные отходы реализуются на сторону, то в момент их отгрузки и выписки платежного документа дебетуется счет 48 “Реализация и прочее выбытие активов” и кредитуется счет “Материалы”.

При оприходовании производственных отходов используются несколько субсчетов бухгалтерского учета. Очевидно, что отсутствие отдельного счета для этой

цели не содействует улучшению процесса управления отходами. Ряд экономистов выступают за открытие отдельного синтетического счета, который можно было назвать “Отходы производства” [1, 33–37].

По дебету этого счета должны фиксироваться поступления возвратных отходов из производства, а по кредиту — их дальнейшее использование. Рекомендовано открыть 2 субсчета:

- 1 “Отходы производства”
- 2 “Отходы потребления”.

На взгляд автора, данное предложение заслуживает внимания, так как введение отдельного синтетического счета повысило бы оперативность выявления и учета отходов производства и потребления. Можно было бы использовать для этой цели счет 22, аналогичный по своим классификационным признакам счету 10 “Материалы”.

Но есть и другие мнения по этому вопросу. Так, А.П. Чечета считает, что лучше бы по дебету этого счета отражались полученные в процессе производства отходы по цене сырья, а по кредиту — по цене возможного использования. Разница между стоимостью отходов по цене сырья и цене возможного использования будет отражаться по кредиту предлагаемого счета в корреспонденции со счетом “Основное производство” как потери, которые несет предприятие в результате неполного использования материальных ценностей [7].

Дискутируя с ним, З.В. Гуцайлюк пишет: “В принципе предложение об отражении на синтетическом счете результата от использования материальных ресурсов заслуживает внимания. Однако его практическая реализация невозможна и, прежде всего, из-за того, что не все производственные отходы — это следствие нерационального использования предметов труда; большая их часть технологически необходима” [3].

В связи с вышесказанным З.В. Гуцайлюк считает, что полноту использования материальных ресурсов лучше определять на уровне аналитического учета, так как при этом возможно выявить не только результат, но и влияние на него отдельных факторов. В.И. Мосягин предлагает также свой несколько отличный от других способ ведения бухгалтерского учета отходов. Синтетический учет производственных отходов должен вестись, по его мнению, в соответствии с направлениями их утилизации. При использовании отходов в качестве технологического сырья их учет отражается такими записями. В момент оприходования стоимость отходов исключается из себестоимости (дебет счета “Материалы” с введением субсчета “Использованные отходы”, кредит счета “Основное производство”). При передаче отходов в переработку с кредита счета “Материалы” (субсчета “Использованные отходы”) стоимость отходов списывается на счет “Основное производство” (субсчет “Переработка отходов”). Продукция, получаемая при переработке отходов, по фактической себестоимости списывается с кредита счета “Основное производство” (субсчета “Переработка отходов”) на счет “Готовая продукция” (субсчет “Продукция из отходов собственного производства”). Разница между стоимостью и фактической себестоимостью готовой продукции относится на счет “Готовая продукция”, а результат от реализации продукции из отходов собственного производства — на счет “Прибыли и убытки” (субсчет “Доходы от реализации продукции из отходов”) [8, 33–35].

Если производственные отходы реализуются на сторону, то в момент их отгрузки и выписки платежного документа дебетуется счет “Реализация” и кредитуется счет “Материалы” (субсчет “Использованные отходы”).

Кроме учета отходов хочется затронуть и вопрос учета бракованного хлеба и хлебобулочных изделий. Так, черствый и бракованный хлеб перерабатывается при выпечке низших сортов хлеба. Подобная практика отрицательно сказывается на себестоимости этих изделий. Дело в том, что стоимость бракованной продукции слагается из затрат основного сырья, материалов и накладных расходов, а при переработке учитываются только затраты основного сырья — муки. Таким образом, более дорогостоящие изделия перерабатываются в изделия с меньшей стоимостью, что неизбежно ведет к повышению себестоимости. В.В. Чулихин предлагает брак и черствый хлеб перерабатывать в сухари панировочные, которые реализуются как готовая продукция. Поэтому указанные выше потери будут исключены [9, 14].

Такой порядок оценки, документального оформления и учета отходов, как представляется автору, позволит создать наиболее благоприятные условия для систематического контроля за образованием и движением отходов, для более полного вовлечения в хозяйственный оборот и повышения эффективности их использования.

#### Литература

1. *Васильева Л.И., Булдаева Т.С.* Учет вторичных ресурсов промышленного предприятия // Бух. учет. 1989. № 4.
2. *Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссарова И.П.* Учет затрат и калькулирование в промышленности. М., 1989.
3. *Гуцайлюк З.В.* Учет и контроль производственных отходов. М., 1990.
4. *Куликов В.Н.* Учет использования отходов // Бух. учет. 1981. № 1.
5. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях // Бух. учет: Сб. норматив. док. М., 1988.
6. *Трусов Д.А.* Учет затрат в комплексных производствах. М., 1987.
7. *Чечета А.П.* Экономия материальных ресурсов, пути совершенствования учета и анализа. М., 1983.
8. *Мосягин В.И.* Учет вторичных древесных ресурсов // Бух. учет. 1996. № 10.
9. *Чулихин В.В.* Резервы экономии // Хлебопекарная и кондитерская промышленность. 1988. № 8.