

4. Инструкция по бухгалтерскому учету "Доходы организации" / Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2004. – № 5. – С. 36–40.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету "Расходы организации" / Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – 2004. – № 5. – С. 41–45.
6. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 февраля 2004 года № 10 "О бухгалтерской отчетности".

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И ОЦЕНКИ ОТХОДОВ ПОДРАБОТКИ ЗЕРНА В ЗЕРНОЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

*О.Н. Арико, БГЭУ*

Конечной продукцией первичной обработки зерновых ресурсов в организациях элеваторной промышленности Республики Беларусь является зерно, направляемое на пополнение страховых переходящих запасов и государственных резервов. Концепцией продовольственной безопасности республики отводится особое место величине государственных зерновых резервов, для этого в республике производятся закупки зерна у сельскохозяйственных организаций, находящихся в подчинении Департамента по хлебопродуктам Министерства сельского хозяйства и продовольствия, и на стороне. В 2003 г. задание поставки зерна для государственных нужд было перевыполнено на 5% и составило 731,6 тыс. т [5]. Следует отметить, что в период с 1995 г. по 2003 г. объемы закупок зерна снизились на 42,31%. Одновременно, в анализируемом периоде валовой сбор зерновых культур вырос на 6,5%, а средняя урожайность — на 14,7%. Приведенные данные Министерства статистики и анализа позволяют сделать вывод о достаточности отечественных запасов зерна и возможности его экспорта.

Зерно убирается и заготавливается один раз в год, хранится и используется на протяжении года или более. Основной задачей хлебоприемных организаций является снижение потерь зерна при приемке и в процессе хранения. Поэтому в организациях проводится послеуборочная обработка и хранение зерна, являющиеся продолжением процесса производства зерна. Очистка, как один из видов подработки зерна, считается необходимой стадией завершения процесса производства зерна и проводится с целью снижения влажности, засоренности и зараженности, освежения, охлаждения, то есть с целью улучшения качеств зернопродуктов, увеличения стойкости и предохранения их порчи. Очистка зерна важна не только для обеспечения сохранности запасов, но также для доведения его до определенных кондиций качества. Эффективность процесса очистки обуславливает продолжительность хранения зерна и оказывает влияние на динамику переменных затрат по его первичной обработке в течение всего срока хранения. В структуре издержек обращения элеватора затраты на первичную обработку зерна, в том числе и очистку, занимают более 8%. Из этого следует, что показателем эффективности очистки зернопродуктов может выступать качество полученных отходов. Поэтому особое внимание должно уделяться организации учета и оценки отходов.

Отходы подработки зернопродуктов подразделяются на три категории. К первой категории, которая считается самой высокой, относятся зерновые отходы с содержанием зерна свыше 30 и до 50% включительно. Включению во вторую категорию подлежат отходы с содержанием зерна свыше 10 и до 30% включительно. Третья категория присваивается зерновым отходам с содержанием зерна не более 2% [2, с. 84]. Зерном в отходах считаются зерна продовольственных, крупяных, фуражных культур, относимые согласно ГОСТа к основному зерну или зерновой примеси.

Отходы, как объект бухгалтерского учета, представляют собой материальные ресурсы организаций зернозаготовок, учет которых должен быть основан на таких принципах, как обязательность приходования, оценка и учет движения. Для этого требуется их классифицировать с учетом особенностей технологии отрасли.

Отходы подработки зерна можно подразделить на возвратные и безвозвратные [1]. К возвратным относят отходы первой и второй категорий, которые содержат до 50% зерна и могут быть реализованы в организации комбикормовой промышленности, либо списаны в собственное подсобное хозяйство. Считаем, что их, в свою очередь, также можно подразделить на используемые и неиспользуемые в основной деятельности. Так, отходы первой категории могут использоваться в процессе списания недостач основной продукции в результате изменения процента сорной примеси в пределах 0,2%. Поэтому их можно считать используемыми в основной деятельности. В связи с этим рекомендуется вести аналитический учет отходов первой категории в разрезе зерновых культур.

В практической работе имеющиеся в подотчете материально-ответственного лица культуры зернопродуктов учитываются в бухгалтерии в книге количественно-качественного учета формы № 36 с указанием массы, влажности и сорной примеси. Отходы с содержанием зерна до 50% отражаются только с указанием массы. Считаем, что целесообразно вести их учет по массе, влажности и сорности по видам таких культур, как

пшеница, рожь, ячмень, овес. Для этого требуется произвести следующие записи в регистрах бухгалтерского и складского учета:

- списать отходы первой категории после утверждения руководителем организации акта на очистку формы № 34 со счета основной культуры в книгу формы № 36 (отражается в графах расхода);
- открыть лицевой счет отходов;
- оприходовать отходы в книге формы № 36 в разрезе культур по массе, влажности, сорной примеси согласно данным лабораторных анализов, указанных в карточке анализа зерна формы № 47;
- отразить данные по приходу отходов в отчете о движении хлебопродуктов и тары на элеваторах и складах формы № 37.

Отходы второй категории целесообразно отнести к неиспользуемым в основной деятельности элеватора по причине низкого содержания в них зерна. Они, как правило, реализуются на сторону. Но их количественно-качественный и складской учет также необходимы и рекомендуются к ведению в порядке, рассмотренном выше.

Бухгалтерский учет возвратных отходов первичной обработки зерна осуществляется на счете 10 "Материалы". Это снижает оперативность получения информации об отходах и контроль за их образованием и использованием. Поэтому целесообразно вести учет возвратных отходов очистки зерна на отдельном синтетическом счете "Возвратные отходы". В разделе II "Производственные запасы" плана счетов бухгалтерского учета свободен шифр счета 17, поэтому он может использоваться для учета данного вида активов. Рекомендуемые субсчета: 1 "Отходы первой категории", 2 "Отходы второй категории". Таким образом, при списании отходов с аналитического счета учета затрат по первичной обработке зерна они приходуются на счет отходов, соответствующий субсчет в разрезе исходной культуры.

Отходы относятся к третьей категории на основании лабораторного анализа наличия зерна и зерновой примеси, результаты которого отражены в карточке анализа зерна формы № 47. Они являются по своим качественным характеристикам безвозвратными и не могут в дальнейшем использоваться в основном и вспомогательном производстве. Отходы третьей категории списываются с подотчета материально-ответственного лица в книге формы № 36 по массе. Считаем, что количественно-качественный учет данного вида отходов нецелесообразен по причине отсутствия их оценки в бухгалтерском учете. Они списываются по акту на уничтожение негодных отходов (форма № 23), что производится по мере их накопления по распоряжению руководителя организации. Следует иметь в виду, что по разрешению областного управления хлебопродуктов негодные отходы вместо уничтожения могут быть отпущены бесплатно как биотопливо или на другие производственные цели. Их вывоз оформляется сопроводительными документами (товарно-транспортной накладной).

Принципиальным вопросом организации бухгалтерского учета зерновых отходов первой и второй категорий является их оценка. Нормативными документами не определен порядок оценки, как очищенных зерновых ресурсов, так и отходов их очистки. Зерно после очистки приходуется по той же стоимости, что и до очистки, хотя наличие сорной и зерновой примеси в нем снижается. Отходы оцениваются по ценам возможной реализации и качественные характеристики (процент зерна в массе отходов) на нее не оказывают влияния.

В настоящее время возвратные отходы в отраслях пищевой промышленности оцениваются в зависимости от возможностей их использования. Распространенной является оценка по ценам исходного сырья и материалов в случае использования отходов в целях производства продукции в данной или смежной отрасли [3, с. 43]. В зернозаготовках отходы очистки зерна первой и второй категории могут использоваться в комбикормовом производстве, поэтому мы считаем, что для определения их стоимости может быть применена вышеуказанная методика. Однако основой расчета стоимости зерновых отходов должно быть содержание зерна, определенное лабораторными анализами (форма № 47). Исходя из этого, следует рассчитывать и стоимость зерна после подработки.

Расчет стоимости зерна и отходов после его очистки рассмотрим на условном примере. На очистку направлено 2 т ячменя по учетной цене за одну тонну 87960 руб. и сорностью 6%. После очистки процент сорной примеси снижен до нормативного значения и составил 1%. Вес ячменя после очистки 1,87 т, вес отходов 0,130 т с содержанием сорной примеси 78%. Масса отходов первой категории составила 0,055 т с содержанием зерна 31%, второй категории — 0,067 т с содержанием зерна 17%, третьей категории — 0,008 т с содержанием зерна 2%. Расчет стоимости зерна и отходов после очистки приведены в таблице 1.

Для расчета стоимости 1 т или 1 кг отходов определенной категории необходимо разделить их рассчитанную стоимость на фактический вес, указанные в таблице 1. Аналогичным образом определяется стоимость зерна после первичной обработки. Предлагаемая методика расчета цены тонны отходов базируется на качественной составляющей процесса очистки зерна в зернозаготовительных организациях. Качество сырья существенно влияет на документальное оформление движения зернопродуктов и их отходов, ведение их складского учета.

Таблица 1

Расчет стоимости зерна ячменя и отходов его очистки

Зерновое сырье и отходы	Вес, т	Процент сорной примеси, %	Процент содержания зерна, %	Масса зерна, т (гр.2*гр.4)	Стоимость, тыс. руб.
1	2	3	4	5	6
Ячмень	1,870	1,00	99,00	1,8513	173,258
Отходы:	0,130	78,00	22,00	0,028	2,662
I категории	0,055	69,00	31,00	0,017	1,596
II категории	0,067	83,00	17,00	0,011	1,066
III категории	0,008	98,00	2,00	0	0
Итого:	2,000	x	x	1,880	175,920

Хлебоприемными организациями республики зерно реализуется другим организациям системы хлебопродуктов. Основным потребителем является мукомольная и крупяная отрасли, деятельность которых направлена на удовлетворение потребностей населения. В связи с этим предложенные направления совершенствования представляются рациональными. Они нацелены на упрочнение предварительного, текущего и последующего контроля результатов очистки зерна посредством ведения учета отходов первичной обработки и их оценки. Это позволяет выявить направления оптимизации не только уровня затрат на первичную обработку зернопродуктов, но и их себестоимости.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ЛИТЕРАТУРНЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Бухгалтерский учет/ А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей, Е.И. Завидова и др.; Под. общ. ред. И.Е. Тишкова.– 5-е изд., перераб. и доп.– Мн.: Выш. шк., 2003.– 685 с.
2. Гуля И.Н., Поликарпов А.П. Основы учета и отчетности на предприятиях системы заготовок.– М.: Колос, 1975.– 189 с.
3. Герасимович А.М. Учет затрат и себестоимость продукции переработки плодов и овощей.– М.: Агропромиздат, 1988.– 222 с.
4. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль производственных отходов.– М.: Финансы и статистика, 1990.– 110 с.
5. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве.– Мн.: ФУАинформ, 2004.– 648 с.
6. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. Постановление Министерства финансов РБ № 89 от 30.05.2003 г.
7. Методические указания по использованию государственных хлебных ресурсов. Приказ Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ № 174 от 30.06.1999 г.
8. Михалкевич А.П., Папковская П.Я., Федоркевич А.С. и др. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях. Учебник для студентов вузов.– Мн.: БГЭУ, 2000.– 548 с.
9. Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология/ П.Я. Папковская.– Мн.: ООО "Информпресс", 2001.– 216 с.
10. Статистический ежегодник. Республика Беларусь 2003. Министерство статистики и анализа РБ.– Мн., 2003.– С. 400-409.

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МУКОМОЛЬНО-КРУПЯНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ И ПУТИ ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Е.Е. Банцевич, МГУП

Мукомольно-крупяная промышленность – одна из старейших отраслей пищевой промышленности Беларуси, специализирующаяся на переработке зерна в муку и крупу. Увеличение объемов производства хлебопродуктов, расширение их ассортимента и улучшение качества, а также необходимость снижения их себестоимости требуют развития методов экономического управления, важное место и роль среди которых занимают дальнейшее совершенствование учета затрат на производство и анализа себестоимости продукции как одних из основных функций управления.

Формирование основ социально-ориентированной рыночной экономики, изменение внешних условий функционирования предприятий хлебопродуктов, а также принципов управления ими поставило новые задачи перед бухгалтерским учетом. Бухгалтерский учет должен не только фиксировать факты хозяйственной деятельности, но и активно влиять на нее, предупреждать возникновение диспропорций в производстве, способствовать принятию оптимальных управленческих решений.

В соответствии с "Методическими указаниями по учету, планированию и калькулированию себестоимости в мукомольной, крупяной и комбикормовой промышленности" (утверждены приказом Департамента по хлебопродуктам Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь № 33 от 28