

З. А. ЭЛЬМЕСОВА*

Зояна Альбиновна ЭЛЬМЕСОВА — аспирантка кафедры бухгалтерского учета и аудита СПБГУЭФ

В 2002 г. окончила Кабардино-Балкарский государственный университет им. Х. М. Бербекова.

Автор 3 опубликованных работ.

Область научных интересов — бухгалтерский управленческий учет на перерабатывающих предприятиях АПК.



**ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И ОЦЕНКИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОТХОДОВ
НА ПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ АПК****

Современное состояние экономики и конкурентные условия хозяйствования делают экстенсивные факторы развития производства ограниченными и выводят на первый план выявление возможностей полного и всестороннего использования ресурсов. Рациональное использование ресурсов – важнейший вопрос в экономике

* © З. А. Эльмесова, 2007

** Статья публикуется по рекомендации доктора экономических наук, профессора А. Д. Ларькова.

предприятий перерабатывающих сельскохозяйственное сырье, где в силу специфичности применяемых технологических процессов, направленных, как правило, на извлечение основных компонентов, характеризуется большими нормами расхода на единицу продукции, что неизбежно приводит к образованию значительного количества побочных продуктов и отходов производства.

Главным направлением повышения уровня использования сельскохозяйственных ресурсов и снижения материалоемкости продукции является систематическое уменьшение абсолютной их величины на единицу продукции и наиболее полная переработка производственных отходов.

Промышленность, перерабатывающая сельскохозяйственное сырье, содержащее большое количество различных компонентов, традиционно ориентирована на извлечение из сырья основного продукта: сахара — из сахарной свеклы, крахмала из картофеля и зерна, растительных масел — из масличных культур. При этом предприятия этих отраслей потребляют огромное количество сырья, измеряемого многими десятками и сотнями миллионов тонн, а выход готовой продукции от веса исходного сырья. По мнению Н. Л. Пирогова, С. П. Сушона и А. Г. Завалко (см. Н. Л. Пирогов, С. П. Сушон, А. Г. Завалко. Вторичные ресурсы: эффективность, опыт, перспективы. — М.: Экономика, 1987. — С. 54), как правило, не превышает 5–10 %.

Существующая в настоящее время на перерабатывающих предприятиях АПК методика отражения в учете производственных отходов не стимулирует их сокращение и использование. Бухгалтерский учет нужно организовать таким образом, чтобы анализ накопившейся информации позволял выявлять резервы роста эффективности производства за счет повышения степени извлечения из отходов ценных компонентов и использования их в качестве дополнительного источника сырья.

Организация бухгалтерского учета производственных отходов на перерабатывающих предприятиях АПК зависит от особенностей и характера технологического процесса, а также от вида этих ресурсов. Так, массу свекловичного жома на свеклосахарных заводах определяют за каждые сутки путем взвешивания на ленточных весах, либо при отсутствии весов — теоретически на уровне 83 % веса переработанной свеклы. Отприлодованне жома оформляется специальным актом по форме № 1-ж. Выход из производства мелассы фиксируется в технологическом журнале формы № П-2, а затем актом на оприходование мелассы по форме № П-3.

В консервном производстве отходы учитываются в специальной заборной ведомости, которая открывается на месяц отдельно для каждой смены. Отходы передаются на склад в канистры приемно-сдаточными накладными.

Аналогична последовательность учета отходов и в других перерабатывающих отраслях АПК. Отходы производства в количественном выражении приблизительно фиксируются в документах, отражающих соблюдение технологического режима при осуществлении производственного процесса. В этих же документах отражается условное количество отходов, переданных на переработку другим производствам данного предприятия. Существует также практика определения объема отходов исходя из объема фактически выработанной продукции и плавовой нормы их получения на единицу объема.

Такой порядок учета отходов не выявляет имеющиеся потери, связанные со слабым использованием вторичного сырья, так как отходы производства отражаются в учете только после установления факта их использования или реализации, а не в момент получения в производственном процессе. Это приводит к тому, что терзается контроль за сохранностью и правильным отражением их движения по производственным подразделениям, количественный учет осуществляется не в объемах фактического получения, а по количеству отходов, использованных внутри предприятия и реализованных на сторону.

В настоящее время на многих перерабатывающих предприятиях АПК в расчет принимается не весь фактически полученный объем отходов, а лишь та их часть, которая нашла применение. В итоге, подобное отступление ведет к неоправданному завышению себестоимости продукции, ее отдельных видов, нормы расхода сырья и материалов на единицу продукции, а также уменьшается размер чистой прибыли и снижается рентабельность производства отдельных видов продукции, что, как следствие, приводит к невозможности организовать контроль за эффективным использованием материальных ресурсов путем сравнения фактически полученного количества отходов с выходом их по нормам. В связи с отсутствием информации об этих отходах, местах их возникновения, затратах, относимых на них, предприятия не заинтересованы в сокращении отходов производства и более эффективным использовании сырья.

Синтетический учет возвратных производственных отходов ведется в системе счетов бухгалтерского учета. Стоимость учтенных возвратных отходов всегда относится к уменьшению стоимости материалов, отпущенных в производство. Другими словами, возвратные отходы принимаются к учету следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета	10-6 «Прочие материалы»
	10-3 «Топливо».
Кредит счета	20 «Основное производство»
	23 «Вспомогательные производства».

В тех случаях, когда отходы, полученные при производстве одних видов продукции, сразу же используются в качестве вспомогательных или основных материалов при изготовлении продукции, делается внутренняя проводка на производственных счетах.

Напомним, что на субсчете 10-6 «Прочие материалы» счета 10 «Материалы» помимо производственных отходов учитываются наличие и движение неисправного брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы; изношенных шин и утильной резины и т. п.

Совершенно очевидно, что отсутствие отдельного счета учета производственных отходов не содействует улучшению процесса управления ими. В связи с чем для обобщения информации о наличии и движении отходов на предприятии представляется целесообразным ввести в план счетов перерабатывающих предприятий АПК синтетический счет 12 «Отходы производства». Аналитический учет следует вести на каждом предприятии по видам отходов.

Говоря о безвозвратных отходах, нельзя не упомянуть о том, что за их размещением нужно платить, согласно ст. 23 Закона «Об отходах производства и потребления» от 24.06.1998 г. № 89-ФЗ. Нормативы платы за размещение отходов производства и потребления утверждены Постановлением Правительства РФ от 12.06.2003 г. № 344 и установлены за единицу объема размещаемых отходов по классам опасности отходов для окружающей среды:

- отходы I класса (чрезвычайно опасные);
- отходы II класса (высокоопасные);
- отходы III класса (умеренно опасные);
- отходы IV класса (малоопасные);
- отходы V класса (практически безопасные).

Размер платы за размещение отходов в пределах устанавливаемых организацией лимитов определяется путем умножения соответствующих ставок платы с учетом вида размещаемого отхода на массу размещаемого отхода и суммирования полученных произведений по видам размещаемых отходов. Таким образом, перерабатывающие предприятия АПК должны быть заинтересованы в сокращении не только возвратных, но и безвозвратных отходов, размещение которых связано с дополнительными затратами, а в некоторых случаях и с угрозой окружающей среде.

Важным моментом при определении затрат на производство продукции, управления производственными отходами является их научно обоснованная оценка.

Возвратные отходы в бухгалтерском учете оцениваются двумя способами:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования);
- по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

Первый способ применяется, если возвратные отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции). Второй способ применяется, если возвратные отходы реализуются на сторону.

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.

Так, по общему правилу метода начисления доходы и расходы должны признаваться в том отчетном периоде, когда они были осуществлены. Возвратные отходы, предназначенные для дальнейшей реализации, следует оценивать исходя из действующих рыночных цен.

Таким образом, если возвратные отходы довелись в одном отчетном периоде, а реализованы были в другом отчетном периоде, то возникает ситуация, когда организация в периоде отражения стоимости возвратных отходов не может знать цену реализации, но в то же время просто обязана учитывать их именно по цене реализации. Такая цена, как известно, может быть определена только в том периоде, когда произойдет реализация.

Перерабатывающие предприятия АПК для выхода из этой ситуации пользуются следующими подходами.

1. Учитывают возвратные отходы в периоде реализации после установления рыночных цен на них.
2. Учитывают возвратные отходы тогда, когда станет известна цена реализации, но отражают в том отчетном периоде, когда они фактически возникли.

Очевидно, что оба варианта учета не бесспорны, так как первый из них нарушает правила метода начисления и отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций на дату их совершения; второй вариант формально более правильный, однако связан с необходимостью корректировки данных бухгалтерского учета прошлого периода.

Кроме того, метод оценки возвратных отходов по ценам реализации имеет ряд недостатков. Так, рост объема производственных отходов и увеличение цен их реализации ведет к необоснованному уменьшению себестоимости продукции. Также при реализации производственных отходов на сторону предприятие не имеет финансового результата.

Таким образом, на наш взгляд, необходимо исходить из порядка оценки возвратных отходов, предполагающего, что в случае появления возвратного отхода он должен учитываться сразу первым из возможных методов, т. е. по пониженной цене. Кроме того, Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-

производственных запасов от 28.12.2001 г. говорится, что метод пониженной цены применяется, когда возвратный отход может использоваться в деятельности. Следовательно, применить его необходимо вне зависимости от намерений его реализовать при наличии лишь одной возможности его использования в деятельности.

Если же возвратный отход реализуется в дальнейшем на сторону, то корректировать первоначальную оценку, по нашему мнению, нет необходимости в связи с тем, что на момент такой оценки предприятие применяло правильный способ.

Принципы оценки отходов должны быть построены с учетом специфики их образования и использования. Оценка отходов должна базироваться, в первую очередь, на величине, отражающей содержание в них полезных веществ, спроса на них, значения в народном хозяйстве.