

ОТДЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ПОСТРОЕНИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ЗАГОТОВИТЕЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В статье на основе изучения отечественного и зарубежного опыта, результатов научного исследования рассмотрены отдельные подходы к учету затрат в заготовительной отрасли, выбор системы счетов с целью детализации информации для целей управления и определены направления ее развития.

In the article some approaches to cost accounting in procurement have been considered, the choice of accounts system aimed at information detailing for management has been determined and the directions of its development based on studying native and foreign experience, scientific research results have been suggested.

Ключевые слова: заготовки; затраты; продукция; сырье; учет.

Key words: procurement; costse production; raw materials; accounting.

Многоаспектность и неоднозначность проблем учета затрат в заготовительной отрасли, их теоретическая и практическая значимость, необходимость адаптации существующих методик учета затрат к потребностям развития современной экономики и отраслевым особенностям организаций потребительской кооперации определили актуальность данной статьи и круг рассматриваемых вопросов.

Основной задачей бухгалтерского учета заготовительно-производственных организаций является формирование полной, достоверной и сопоставимой информации о состоянии и использовании имущества, которым располагает организация, в том числе на разных стадиях его кругооборота, источниках его образования, хозяйственных операциях и процессах, выраженной в экономических показателях.

Для достижения поставленной цели следует использовать методики бухгалтерского учета, отвечающие требованиям рыночной экономики. Из них в настоящее время получили развитие методики финансового, налогового и управленческого учета.

Финансовый учет затрат в заготовительной деятельности позволяет сформировать основные оценочные показатели, подлежащие отражению в финансовой отчетности. При выборе системы счетов, используемых для учета затрат заготовительных организаций, следует учитывать их отраслевые особенности.

В процессе закупки и реализации сельскохозяйственной продукции и сырья в данных организациях возникают затраты, которые понесла организация в процессе приобретения (за исключением стоимости приобретаемых у поставщиков сельскохозяйственных продуктов и сырья), хранения и реализации. Выраженные в денежной форме, они рассматриваются в настоящее время как расходы на реализацию [1].

К расходам на реализацию заготовительных организаций относят заготовительные расходы, связанные с закупкой сельскохозяйственных продуктов и сырья, их приемкой, транспортировкой, хранением, подработкой, подсортировкой, упаковкой, реализацией, расходы на содержание заготовительных и приемных пунктов. Не относятся к расходам на реализацию затраты по упаковке и транспортировке продукции, возмещаемые покупателями в соответствии с договорами сверх стоимости товара.

Перечень расходов и порядок их включения в состав затрат заготовительных организаций регулируются общепромышленными и внутриведомственными нормативными документами. Действующий порядок предполагает использование в аналитическом учете номенклатуры статей расходов, состоящей из 13 позиций.

Принятая учетная номенклатура отражает общую сумму расходов заготовительного предприятия без детализации по направлениям деятельности, структурным подразделениям, центрам ответственности и центрам возникновения затрат. Это, по нашему мнению, не позволяет осуществлять эффективное управление затратами, выделить затраты, учитываемые и не

учитываемые при налогообложении прибыли, а также своевременно принимать обоснованные управленческие решения по их минимизации. Действующий «котловой» метод учета затрат не обеспечивает организацию персональной ответственности на каждом этапе возникновения расходов из-за отсутствия необходимого информационного обеспечения.

Поэтому основной целью бухгалтерского учета расходов на реализацию, по нашему мнению, является своевременная регистрация и обобщение расходов по каждому направлению деятельности заготовительной организации (снабженческо-заготовительной, производственной, коммерческо-сбытовой, организационно-управленческой) с осуществлением по возможности материальной ответственности работников для каждого места возникновения затрат [2, с. 16].

Реализация поставленной цели будет достигнута в результате решения следующих задач:

- правильное разграничение затрат по направлениям деятельности заготовительно-производственной организации, местам их возникновения, статьям установленной номенклатуры;
- проверка законности и целесообразности осуществляемых на предприятии затрат, правильности их документального оформления;
- объективное распределение затрат по отчетным периодам;
- своевременное представление информации, необходимой для оценки эффективности произведенных затрат и принятия управленческих решений;
- контроль и анализ исполнения утвержденных смет расходов по видам продукции.

Основным местом возникновения затрат в заготовках являются коопзаготпромы, в которых накапливается, перерабатывается, а затем реализуется вся заготовленная продукция. Исследование состояния бухгалтерского учета в заготовительно-производственных организациях Республики Беларусь показали, что организация синтетического и аналитического учета расходов на реализацию не позволяет осуществлять их оперативный контроль и принимать обоснованные управленческие решения. Эта вызвано тем, что при планировании объема закупок уровень расходов на реализацию по коопзаготпрому устанавливается ко всему заготовительному обороту без учета ассортимента закупаемой и реализуемой продукции и сырья и оборота по реализации этой продукции. В учете, анализе и при планировании не учтены направления или подотрасли заготовительной деятельности (кроме заготовок):

- переработка сельскохозяйственной продукции (соленье, квашение, сушка, сульфитация плодов и овощей, переработка грибов, сушка лекарственных растений и др.), которая способствует более полному освоению ресурсов сельского хозяйства, сокращению потерь в производстве и заготовках, увеличению ресурсов кооперативной и государственной торговли;
- длительное хранение картофеля и плодоовощной продукции в целях снабжения ими розничной торговой сети и предприятий общественного питания в межсезонный период;
- вспомогательное производство, обеспечивающее успешное проведение заготовок и переработки (производство и ремонт тары и т. п.);
- другие виды деятельности (коммерческо-сбытовая, собственный транспорт, строительство и капитальный ремонт и т. д.), осуществляемые, как правило, в незначительных объемах и обеспечивающие нормальное функционирование заготовительно-производственных процессов.

Комплексный характер хозяйства заготовительных организаций позволяет им в полном объеме выполнять главные задачи роста объемов закупок, переработки и улучшения качества продукции, расширения товарных ресурсов.

Для совершенствования действующей системы «котлового» учета затрат и организации возможности определения финансовых результатов по направлениям деятельности необходима разработка методики учета расходов, доходов и финансовых результатов по каждому структурному подразделению, каждому виду продукции, направлениям деятельности и организации в целом.

Унификация требований нормативных документов, предназначенных для организаций различных форм собственности и отраслей хозяйственной деятельности, а также возможности действующего плана счетов требуют разработки наиболее общих методик финансового учета затрат для различных отраслей и направлений деятельности. Отраслевые особенности, по нашему мнению, должны отражать методики управленческого учета и организацию информационного обмена между финансовым, налоговым и управленческим учетом. Кроме того, они должны быть учтены при разработке рабочего плана счетов каждой заготовительно-производственной организации при составлении положения об учетной политике, позволяющего сформировать основные оценочные показатели деятельности заготовительно-производственных организаций.

Решение этой проблемы, как нам представляется, находится в разграничении затрат заготовительно-производственной организации по направлениям ее деятельности. Действующая методология бухгалтерского учета позволяет произвести такое разграничение с использованием синтетических счетов, предусмотренных новым планом счетов, и открытых дополнительных аналитических счетов второго и третьего порядка.

Преобразование заготовительных контор, первоначально осуществлявших посредническую деятельность, в заготовительно-производственные организации дало возможность новым субъектам хозяйствования осуществлять не только посредническую (заготовку и реализацию), но и производственную деятельность. Поэтому для организации учета затрат, связанных с производственными процессами, необходимо использовать калькуляционные счета, предусмотренные действующим планом счетов. Это позволит исключить из состава затрат расходы на реализацию, учтенные на одноименном счете 44 «Расходы на реализацию», издержки производства. При этом они будут обособлены на счете 20 «Основное производство» [3].

В настоящее время издержки обращения по всем направлениям деятельности заготовительно-производственной организации обобщаются на одноименном синтетическом счете 44 «Расходы на реализацию». Поэтому в настоящее время он наряду со счетом 41 «Товары» имеет достаточно высокую информационную нагрузку. В результате бухгалтерский учет в данных организациях не выполняет своей основной функции – не способствует получению оперативной информации с целью принятия обоснованных управленческих решений. В составе расходов на реализацию накапливаются затраты всех структурных подразделений, что не позволяет дать достоверную оценку их работе по конечному финансовому результату.

Решение данной проблемы нам представляется в детализации затрат по стадиям кругооборота и местам возникновения. Это позволит ослабить смысловую нагрузку для счетов «Товары» и «Издержки обращения» и тем самым даст возможность систематизировать учетные данные по процессам заготовки, первичной переработки, хранения и сбыта продукции и сырья по статьям затрат разработанной номенклатуры. Такая детализация информации представляется нам логичной и целесообразной, поскольку она позволит сформировать в бухгалтерском учете необходимые результативные показатели. Использование этих показателей на этапе контроля и анализа позволит расширить аналитические возможности учета и в полной мере реализовать методики управленческого учета в практической деятельности исследуемых организаций [2, с. 40–41].

Для формирования наиболее общих показателей, характеризующих состав затрат заготовительно-производственных предприятий, логично и целесообразно предложить следующий порядок организации их накопления на счетах синтетического учета.

Для обобщения затрат о заготавливаемых сельскохозяйственной продукцией и сырье, по нашему мнению, необходимо использовать синтетические счета «Материалы», «Заготовление и приобретение материалов» и «Отклонения в стоимости материалов». Система этих синтетических счетов позволит сформировать показатель заготовительного оборота в двух оценках: по действующим закупочным ценам и по себестоимости заготовок [2, с. 40].

При этом на счете «Материалы» должны отражаться заготовленные сельскохозяйственные продукция и сырье в оценке по установленным закупочным ценам. Дебетовый оборот по счету сформирует информацию о фактически поступившей от сдатчиков продукции, а кредитовый оборот будет отражать различные направления использования заготовленной продукции по установленным закупочным ценам:

- реализация покупателям для последующей промышленной переработки;
- отпуск в переработку и сортировку;
- реализация объектам торговли и общественного питания;
- другие направления использования.

Общая сумма расходов, относящаяся к процессу заготовки сельскохозяйственной продукции, в зависимости от принятого варианта формирования себестоимости заготовок и оценки в учете закупленных сельскохозяйственных продуктов и сырья, будет относиться в дебет счетов «Заготовление и приобретение материалов» или «Отклонения в стоимости материалов».

Показатель себестоимости закупок за отчетный период будет определяться как сумма дебетовых оборотов по счетам 10 «Материалы» и 16 «Отклонения в стоимости материалов».

Кредитовый оборот по счету 16 «Отклонения в стоимости материалов» будет отражать сумму накопленных отклонений, относящихся к стоимости сельскохозяйственной продукции и сырья, списанных со счета 10 «Материалы» [2, с. 42].

Используемая в процессе формирования показателя себестоимости закупок система счетов должна сформировать показатель заготовительного оборота, который отражается в статистической отчетности заготовительных предприятий.

Для решения вопроса о необходимости формирования показателя заготовительного оборота в предлагаемых нами методиках целесообразно наиболее полно использовать возможности аналитического учета к счету «Материалы» и регистров бухгалтерского учета. Для этих целей при обобщении информации, содержащейся в первичных документах, в регистрах аналитического учета следует отражать суммы, включаемые и не включаемые в заготовительный оборот. Такое решение вопроса обеспечит не только абсолютное следование общей методологии бухгалтерского учета, но сократит трудоемкость учетных работ.

Для организации бухгалтерского учета продукции и сырья, направленного в переработку, целесообразным представляется использование счетов 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства» в зависимости от варианта учетной политики организации.

Аналитический учет затрат по первичной переработке сельскохозяйственной продукции на счете 20 «Основное производство» организуется в разрезе разработанной номенклатуры статей. Записи хозяйственных операций на счете 20 «Основное производство» производятся в установленном порядке. Дебетовый оборот по счету сформирует общую сумму затрат на переработку сельскохозяйственной продукции и сырья. Кредит счета 20 «Основное производство» покажет фактическую себестоимость переработанной продукции в момент передачи ее на склад.

На счете 41 «Товары» заготовительно-производственные организации будут отражать стоимость заготовленной сельскохозяйственной продукции, направляемой для реализации в торговые предприятия коопзаготпрома. Оценка товарно-материальных ценностей, подлежащих учету на данном счете, будет производиться по установленным закупочным ценам с учетом доли отклонений, относящихся к стоимости сельскохозяйственной продукции, направляемой в сферу потребления. Для учета суммы отклонений, относящихся к заготовленной сельскохозяйственной продукции, переданной в сферу обращения, к счету 41 «Товары» открывается отдельный аналитический счет.

Дебетовый оборот по счету будет составлять стоимость сельскохозяйственной продукции, заготовленной структурными подразделениями заготпрома и списанной со счета 10 «Материалы» в момент передачи ее в сферу потребления.

Таким образом, использование предлагаемых синтетических счетов и рекомендуемых методик учета позволит повысить качество учетно-аналитической информации о затратах предприятия, полноту и точность отражения фактических финансовых результатов процессов заготовки, переработки, длительного хранения и сбыта сельскохозяйственной продукции и сырья, расширить и углубить информационную базу анализа хозяйственной деятельности и решить многие проблемы учетного, контрольного и организационного характера.

Список использованной литературы

1. **Инструкция** по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102 // КонсультантПлюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.

2. **Трофимова, А. Н.** Учет затрат в заготовительной отрасли потребительской кооперации: состояние, проблемы и пути развития : моногр. / А. Н. Трофимова. – Гомель : Бел. торгово-экон. ун-т потребит. кооп., 2005. – 176 с.

3. **Рабочий** план счетов бухгалтерского учета организаций потребительской кооперации Республики Беларусь и Методические указания по применению рабочего плана счетов бухгалтерского учета организаций потребительской кооперации Республики Беларусь : утв. постановлением Правления Белкоопсоюза от 12 янв. 2012 г. № 10. – Минск, 2012.