

СТАТЬЯ

УДК 657.1

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТХОДОВ ПРОИЗВОДСТВА
В ПИЩЕВОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ****Егорова Л.Г., Зубкова У.Ю.***ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный университет», Оренбург,
e-mail: egorowa70@mail.ru, u_zubkova@mail.ru*

Пищевая промышленность характеризуется побочным процессом образования отходов при производстве готовой продукции. Учет и контроль данных ресурсов является важным аспектом повышения эффективности хозяйственной деятельности любого экономического субъекта перерабатывающей отрасли. В статье дается характеристика понятию «отходы», установленному в нормативных актах для учета. Анализируются различные подходы бухгалтерского учета, которые применяются к группировке производственных отходов пищевой промышленности. Характеризуются предлагаемые варианты оценки образующихся возвратных ресурсов в бухгалтерском и налоговом учете. Показывается необходимость оперативного определения дальнейшего направления движения отходов производства с целью установления оптимального варианта оценки данных активов. Предложен порядок отражения возвратных ресурсов на счетах бухгалтерского учета в разрезе их группировки согласно этапам производственного процесса на предприятиях пищевой промышленности. В исследовании выявлена необходимость детализации учетных данных по отходам, образующихся на предприятиях пищевой промышленности в разрезе информации аналитических счетов. Данные показатели являются базой для оптимизации мер контроля и принятия управленческих решений по отходам. В работе обозначены пути оптимизации результатов производственной деятельности предприятий пищевой промышленности в части совершенствования учета отходов, требующие дальнейших исследований в области бухгалтерского учета данных активов.

Ключевые слова: производственные отходы, учет, оценка, возвратные ресурсы, группировка, пищевая промышленность

ACCOUNTING OF PRODUCTION WASTE IN THE FOOD INDUSTRY**Egorova L.G., Zubkova U.Yu.***Orenburg State University, Orenburg, e-mail: egorowa70@mail.ru, u_zubkova@mail.ru*

The food industry is characterized by a side process of waste generation in the production of finished products. Accounting and control of these resources is an important aspect of improving the efficiency of economic activity of any economic entity of the processing industry. The article describes the concept of «waste» established in regulatory enactments for the purpose of accounting. Various accounting approaches that apply to the grouping of industrial waste from the food industry are analyzed. The proposed options for assessing the resulting returnable resources in accounting and tax accounting are characterized. The necessity of promptly determining the further direction of movement of production waste in order to establish the best option for valuing these assets is shown. The procedure for reflecting returnable resources on accounting accounts in the context of their grouping according to the stages of the production process at food industry enterprises is proposed. The study revealed the need to detail the waste credentials that formed at food industry enterprises in the context of information from analytical accounts. These indicators are the basis for optimizing control measures and making management decisions on waste. The study identifies ways to optimize the results of production activities of food industry enterprises in terms of improving waste accounting, requiring further development in the field of accounting for these assets.

Keywords: industrial waste, accounting, valuation, returnable resources, grouping, food industry

У любого предприятия пищевой промышленности, независимо от направления деятельности, могут образовываться остатки и отходы сырья, материалов, полуфабрикатов, иных изделий или продуктов, а также товаров (продукции), утративших свои потребительские свойства. С момента их поступления у хозяйствующего субъекта возникает необходимость оперативного управления появившимися активами [1], что предъявляет определенные требования к организации их производственного учета. В частности, однородное по своему составу сырье, но с разными характеристиками

и сортностью, к которому можно отнести и ряд отходов, вызывает необходимость ведения сортового учета на производстве.

В то же время практика показывает, что учет отходов должным образом на предприятиях не организовывается из-за увеличения трудоемкости учетных работ и нежелания уменьшать расходы в целях налогообложения [2].

Однако новые эколого-экономические подходы к производству предъявляют иные требования к использованию отходов, позволяющие вовлекать дополнительные источники сырьевых ресурсов в хозяйствен-

ный оборот, увеличивая рентабельность продукции и снижая нагрузку на экологическую систему.

На сегодняшний день проблема учета отходов и возвратных материалов на различных производственных предприятиях является актуальной. Данному вопросу посвящены труды Ю.А. Васильева, В.И. Горло, А.С. Хан, Ф.Т. Хот и др. [3–6].

В то же время остаются недостаточными рассмотрены вопросы квалификации и оценки появляющихся отходов, а также их отражения в системе счетов бухгалтерского учета на предприятиях пищевой промышленности.

Целью исследования является выявление путей совершенствования учета отходов при переработке сырья и материалов на предприятиях данной отрасли.

Материалы и методы исследования

В статье были использованы теоретические методы исследования: сравнение и анализ; эмпирические: наблюдение, описание; а также элементы метода бухгалтерского учета: счета и двойная запись.

Результаты исследования и их обсуждение

Под отходами понимают остатки сырья, основных материалов, полуфабрикатов и других ресурсов, которые образовались в результате производства готовой продукции (например, обрат и сыворотка в молочной промышленности, косточки и выжимки при консервации плодов и ягод, мука, хлебные крошки, горбушки в хлебопечении и т.д.) [7]. При этом отходы нельзя отнести к сырью и материалам, так как они утрачивают полностью или частично потребительные качества исходного материала, а также могут использоваться, как правило, с повышенными затратами или со сниженным выходом продукции, или вовсе не использоваться по прямому назначению.

К отходам не относят остатки материалов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха организации в качестве полноценного материала для изготовления других деталей или изделий основного производства. Не относят и сопряженную продукцию (шкура, кишечное сырье – в мясожировом производстве; глицерин – в масложировой промышленности и т.д.) (данный перечень устанавливается в различных отраслевых инструкциях) [6].

Для организации учета и получения достоверной и полной информации, позволяющей принимать своевременные решения об использовании отходов, в первую оче-

редь, необходима четкая квалификация данных активов [8].

В зависимости от дальнейшего использования в учете отходы пищевого производства традиционно подразделяют на:

– возвратные, возможность применения которых предполагается в основном, во вспомогательном производстве или для хозяйственных нужд, а также для продажи на сторону [2; 3; 6]. В частности, в хлебопекарном производстве к данной подгруппе относят: горбушки хлеба, обрезки коржей при изготовлении тортов. В молочном производстве – это обрат и пахта, применяемые в производстве продуктов из молока и т.д. Особенностью учета данного вида отходов является исключение их стоимости из затрат по изготовлению продукции и, как следствие, снижение стоимости выпуска;

– безвозвратные, которые не могут использоваться при данном состоянии научно-технического прогресса: технологические потери, смывы, угары, усушка, испарение, улетучивание и т.д. Бухгалтерский учет данной группы отходов не осуществляется, не отражается в первичной документации и на счетах синтетического и аналитического учета из-за невозможности выполнения точной количественной и стоимостной их оценки.

Кроме традиционной вышеупомянутой классификации, в соответствии со стадиями кругооборота продукта отходы предлагается делить на группы по иным критериям, например экономистом Ф.Т. Хот предложено группировать отходы в зависимости от стадий производственного процесса [6].

Представленная классификация, по нашему мнению, может быть использована для детального анализа, контроля и по возможности устранения причин появления отходов, так как охватывает по стадиям кругооборота продукта не только способ, но и место и время, а что особенно важно, дальнейшее направление полученных активов. Так как от этого зависит порядок оценки отходов и отражения на счетах учета [9].

Оценка, необходимая для дальнейшей регистрации образовавшихся отходов, зависит от их качественного состояния и цели учета: бухгалтерского или налогового (табл. 1).

Кроме того, отраслевая специфика переработки сырья может также влиять на порядок определения стоимости отходов. В частности, в молокоперерабатывающем производстве в основу оценки таких активов закладывается пищевая ценность жира или белка [2].

По нашему мнению, для цели бухгалтерского учета более рациональна оценка отходов по цене исходного ресурса, так как цена реализации может значительно меняться в зависимости от экономических условий.

Оценка отходов в бухгалтерском и налоговом учете

Оценка отходов в учете	
бухгалтерском	налоговом
По цене возможного использования (продажи), исходя из рыночных цен, сложившихся на аналогичные ТМЦ [10]	Два метода оценки отходов [11]: 1) если отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) – по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования); 2) если отходы реализуются на сторону – по цене реализации

При этом необходимо отметить отсутствие в бухгалтерском учете зависимости оценки отходов от целей дальнейшего их использования. В налоговом учете, наоборот, это прямая зависимость [8]. Если отходы применяются для производственных нужд, то они могут оцениваться только по цене исходного ресурса.

Поэтому, если предприятия пищевой промышленности в бухгалтерском учете выберут оценку по ценам реализации, то возникнут различия в стоимости отходов, так как в налоговом учете право выбора оценки отсутствует. Для сближения данных налогового и бухгалтерского учета необходимо знать заранее направление их использования, что на практике не всегда возможно. Например, при переработке молока образуется сыворотка, которая может быть реализована потребителям без значительной доработки либо может быть отпущена на производство иного вида продукции, а если отсутствует покупатель на данный вид продукции, то сыворотка становится безвозвратным отходом.

Зачастую момент отражения в учете производственных отходов не совпадает по времени с моментом их образования. Отходы оцениваются и отражаются в учете только после установления факта их использования или реализации, а не в момент получения в производственном процессе, что может вызывать разногласия с налоговыми органами по их оценке [3].

По нашему мнению, невозможность получения точной стоимости отходов для цели налогового учета дает право оценки возвратных отходов при продаже на сторону, исходя из действующих рыночных цен на момент оприходования.

Отсутствие достаточной информации об отходах также может привести к потере контроля за сохранностью и правильным отражением движения отходов по производственным подразделениям и виновникам. Поэтому необходимо собирать обстоятельную информацию о количестве и стоимости отходов по их видам, а также ассортименту продукции, из которых они получены, и ме-

стам возникновения. Это можно обеспечить с помощью использования первичных документов и учетных регистров по движению отходов на предприятиях пищевой промышленности [12].

После оценки учет возвратных производственных отходов ведется в системе счетов бухгалтерского учета, где общая информация о наличии и движении вторичного сырья должна обобщаться в соответствии с регламентирующей инструкцией по применению плана бухгалтерских счетов на субсчете 10/6 «Прочие материалы».

В соответствии с группировкой отходов по этапам производственного процесса нами предложен порядок отражения образования возвратных ресурсов и отходов на счетах бухгалтерского учета в табл. 2.

Применение аналитических счетов к субсчету 6 «Прочие материалы» синтетического счета 10 «Материалы», по нашему мнению, является обязательным условием при организации учета отходов и вторичных ресурсов, так как позволяет точнее устанавливать их влияние на себестоимость выпускаемой продукции, а также способствует усилению контроля за движением материальных ресурсов на предприятии. В частности, образование отходов в момент заготовления ценностей свидетельствует о несовершенстве работы лаборатории или нарушении технологии приемки, что требует дальнейшего анализа причин и их устранения.

Использование предложенной схемы позволит более точно квалифицировать актив и отразить на счетах учета в зависимости от направления дальнейшего применения образовавшихся продуктов переработки пищевого сырья.

Кроме того, четкая организация возвратных ресурсов по классификационным группам поможет избежать претензий налоговых органов, зачастую вменяющих налогоплательщикам необходимость продажи продуктов переработки молока, которые по существу относятся к безвозвратным отходам [3].

Таблица 2

Рекомендуемая схема отражения в учете возвратных ресурсов на бухгалтерских счетах по этапам производственного процесса на предприятиях пищевой промышленности

Образование возвратных ресурсов			Содержание операции		Проводка	
источник	причина	время			Дт	Кт
заготовление сырья и материалов	недостаточная организация работы лаборатории нарушение технологии хранения внешние	периодические	Переведено в состав возвратных отходов основное сырье в результате изменения физико-химических свойств для дальнейшей переработки собственными силами		10/6	10/1
		периодические			отходы заготовки	
		периодические				
производство	технологические	в течение процесса	Оприходована побочная продукция при производстве из основного вида сырья (материалов) для продажи		43/побочная продукция	20/1
		по окончании процесса	Оприходованы возвратные (используемые) материалы (сырье), полученные при производстве основного вида продукции для дальнейшей переработки собственными силами		10/6	20/1
		в течение процесса	Учтены используемые отходы готовой продукции для переработки собственными силами или продажи на сторону		10/6 отходы производства	43
продажа	нарушение технологии хранения, экономические	периодические	Отражены технологические (нормируемые) потери в составе выпускаемой продукции		20	10/1
		периодические	Оприходованы возвратные (используемые) материалы при производстве основного вида продукции при изменении физико-химических свойств основного сырья для дальнейшей переработки собственными силами или продажи на сторону		10/6 отходы производства	20/1
		периодические	Оприходованы возвратные (используемые) материалы со склада готовой продукции при невозможности своевременной продажи или потере товарного вида для дальнейшей переработки собственными силами или продажи на сторону		10/6 отходы потребления внутренние	43
	внешние, организационные	периодические, после продажи продукции	Учтены возвратные (используемые) материалы при возврате продукции с истекающим сроком годности или потере товарного вида для переработки собственными силами (продажи)		10/6 отходы потребления внешние	43

Выводы

Оптимизация результатов производственной деятельности предприятий пищевой промышленности в части совершенствования учета отходов при переработке сырья и материалов возможна при комплексном решении ряда вопросов:

– дальнейшей систематизации появляющихся при изготовлении продукции ресурсов вследствие наличия в каждом производстве широкого диапазона видов отходов и разносторонности их применения;

– нахождения способов сокращения в технологическом процессе любых видов отходов;

– разработки и внедрения в процесс производства новых норм образования отходов;

– обеспечения максимально возможного вовлечения отходов в производство [8];

– внедрения малоотходных технологий или использования безотходных производств;

– оптимизации информационной базы первичного учета отходов, направленной на получение точных, полных, достоверных и своевременных данных по их движению;

– разработки первичных документов, позволяющих контролировать и анализировать движение отходов по каждому этапу производственного процесса.

Таким образом, в пищевой промышленности как совокупности различных производств, использующих разнообразные способы обработки сырья, технологии и получающих на исходе неидентичную продукцию, учет отходов является одним из важных аспектов для формирования необходимой информации с целью повышения эффективности функционирования предприятий.

Список литературы

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142 (дата обращения: 10.02.2020).

2. Саяпина Е.Н. Возвратные отходы: организация бухгалтерского учета, оценка и налогообложение // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2012. № 8. С. 5–22.

3. Васильев Ю.А. Поговорим о побочных молочных продуктах // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 11. С. 6–14.

4. Горло В.И. Целесообразность планирования возвратных отходов и их учет при промышленной переработке молока // Состояние и перспективы развития учета, анализа и аудита на современном этапе: Сборник научных трудов по материалам Всероссийской очно-заочной научно-практической конференции с международным участием. 2015. С. 32–35.

5. Хан А.С., Матвеева В.С. Возвратные отходы: организация бухгалтерского учета и их оценка // Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета, анализа и аудита. 2014. С. 83–85.

6. Хот Ф.Т. О некоторых вопросах отражения отходов производства // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2011. № 2. С. 130–137.

7. Об отходах производства и потребления: федер. закон, принят Гос. Думой 22 мая 1998 г. № 89-ФЗ. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19109 (дата обращения: 10.02.2020).

8. Туякова З.С., Егорова Л.Г. Группировка продуктов переработки молока как объектов бухгалтерского учета // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2019. № 6. С. 34–41.

9. Егорова Л.Г. Роль и значение учета продуктов переработки молока в условиях импортозамещения // Университетский комплекс как региональный центр образования, науки и культуры: материалы Всерос. науч.-метод. конф. (с междунар. участием), 23–25 янв. 2019 г., Оренбург: ОГУ, 2019. С. 3004–3008.

10. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119Н // СПС Консультант-Плюс. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543 (дата обращения: 10.02.2020).

11. Налоговый кодекс Российской Федерации: приказ ГД ФС РФ от 16 июля 1998 г. № 146-ФЗ. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671 (дата обращения: 10.02.2020).

12. Егорова Л.Г. Первичный учет движения запасов в системе экономической безопасности молокоперерабатывающего предприятия // Развитие и взаимодействие реального и финансового секторов экономики в условиях цифровой трансформации: электрон. сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф., 6–7 нояб. 2019 г., Оренбург / М-во науки и высш. образования Рос. Федерации, Федер. гос. бюджет. образоват. учреждение высш. образования «Оренбург. гос. ун-т». Электрон. дан. Оренбург: ОГУ, 2019. С. 150–154.