

Состав расходов на обеспечение качественного выращивания и сбора зерновых культур

© 2010 З.А. Костина

Камышинский технологический институт (филиал)
Волгоградского государственного технического университета
E-mail: ebuh@yandex.ru

В статье обоснована необходимость выделения статьи затрат, связанных с качественным выращиванием и сбором урожая продукции зерновых культур.

Ключевые слова: качество зернопродукции, зернопроизводство, бизнес-процессы, расходы на качество.

В условиях рынка важнейшим фактором повышения конкурентоспособности сельскохозяйственного товаропроизводителя становится качество продукции. Однако качество товарного зерна (в том числе пшеницы) - основного вида зерна в России - за последние 10 лет заметно снизилось. Значительная масса продовольственного зерна относится к слабой пшенице 4-го класса. Сильная пшеница практически отсутствует на зерновом рынке, т.е. зерна для хлебопечения становится все меньше. В современных условиях научные достижения в области растениеводства, земледелия и мелиорации, хранения и переработки становятся главным резервом зернового производства, важнейшим ресурсом национальной и продовольственной безопасности, фактором активного влияния на технологический уровень развития агропромышленного производства.

В данной связи повышается значимость определения и контроля затрат на обеспечение качества зернопродукции.

Низкий средний уровень урожайности и невысокое качество получаемого зерна можно объяснить отсутствием разработанной для новых сортов технологии возделывания или невыполнением отдельных ее элементов. Сухостепная зона каштановых почв Волгоградской области является ведущим регионом Нижнего Поволжья по производству высококачественного зерна озимой пшеницы. В этой зоне средняя урожайность за 1998-2008 гг. составила 19 ц/га.

Созданные новые высокоурожайные сорта сильных и ценных пшениц (Дон 93, Камышанка, Донской сюрприз), адаптированные к условиям региона, в производственных условиях реализуют биологический потенциал сортов не более чем наполовину. Поэтому только дальнейшее совершенствование приемов возделывания лучших сортов позволит более полно реализовать биологический потенциал зерновой продуктивности озимой пшеницы.

Для контроля за качеством продукции зерновых культур, оценки экономической эффективности дополнительных затрат на повышение ее качества, обоснованного решения вопроса о целесообразности их осуществления нужна полная и достоверная информация об их размерах в разрезе видов зернопродукции, стадий технологического процесса, центров ответственности. А в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных Приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. №792, отсутствуют указания о составе и классификации затрат на качество, не дано каких-либо рекомендаций по их синтетическому и аналитическому учету, не сказано, в каких носителях информации и в какой последовательности регистрировать данные расходы.

Как показали исследования, затраты на обеспечение качества продукции зерновых культур учитываются на счетах основного, вспомогательных производств и других расходов обезличенно, т.е. вместе с расходами на другие цели - на выполнение производственных операций, обусловленных технологией и организацией производства, на содержание и ремонт основных средств и т.д. В аналитическом учете затраты по качеству рассредоточены по многим статьям затрат ("Материальные затраты", "Оплата труда", "Отчисления на социальные нужды" и т.д.), и обособить их в процессе анализа невозможно. При таком подходе отсутствует четкая граница между обеспечением и повышением качества и процессом зернопроизводства в целом. Теряет смысл само решение проблемы оценки экономической эффективности повышения качества продукции и эффективности управления качеством. Важная для управления информация, фиксируемая на ранних стадиях учета, неоправданно теряется на последующих стадиях обработки данных.

Таблица 1. Зависимость урожайности сортов озимой пшеницы от фонов минерального питания и норм высева

Фон минерального питания	Сорт								
	Дон 93			Камышанка			Донской сюрприз		
	Норма высева, млн. шт./га								
	2,5	3,5	4,5	2,5	3,5	4,5	2,5	3,5	4,5
Урожайность, ц/га									
Без удобрений	34,0	35,0	35,0	35,0	34,0	35,0	32,0	34,0	33,0
N ₇₀ P ₃₀	38,0	38,0	40,0	39,0	37,0	37,0	36,0	39,0	39,0
N ₉₀ P ₃₄	37,0	39,0	42,0	41,0	39,0	38,0	38,0	40,0	38,0

В силу названных причин представляется целесообразным предусмотреть в составе калькуляционных статей затрат специальную статью “Расходы на обеспечение качественного выращивания и сбора зерновых культур”. Это позволит повысить контроль за данными затратами, появится возможность списания их по принадлежности (на виновников потерь, на затраты или результат деятельности конкретного подразделения) и тем самым повысится ответственность работников за соблюдением технологии производства продукции зерновых культур и обеспечение высокого качества данной продукции.

В состав затрат на обеспечение качества зернопродукции следует отнести потери зерна, вызванные отступлением от требований агротехники. В частности, процесс возделывания высококачественных зерновых культур связан с применением интенсивных технологий, которые позволяют компенсировать снижение урожайности за счет увеличения качества зерна. Однако малейшие отклонения от технологии (агротехники) ведут к резкому снижению качества, не компенсируемому приростом урожайности, в результате чего возрастает себестоимость производимой продукции. Поэтому необходимо, чтобы рост качества зерна сопровождался строгой экономией материальных ресурсов. Чтобы обеспечить себя сортовыми высококачественными семенами яровой пшеницы с потенциалом роста урожайности на 30-40%, сельскохозяйственная организация, например, должна 60-70% посевов яровой пшеницы сосредоточить в трехпольных зернопаровых севооборотах. Это позволит увеличить производство высококачественного товарного зерна с минимальными затратами.

Нарушение сроков уборки урожая может привести к значительным потерям продуктивности зерновых культур и недобору урожая.

Фаза молочно-восковой спелости у зерновых длится в среднем 8 дней, а затем начинается полная спелость, при которой необходимо переходить к однофазной уборке и убирать 3-4 дня. Сельскохозяйственные организации в зависимости от конкретных условий определяют способ уборки на каждом поле.

Исследование сельскохозяйственных организаций Камышинского района Волгоградской области, производящих зерно, показало, что урожайность и качество зернопродукции (содержание белка и клейковины в зерне), в первую очередь, зависят от следующих факторов: количества вносимых в почву удобрений, метеорологических условий и качества посевного материала.

Проведенные Нижне-Волжским НИИ сельского хозяйства Волгоградской области исследования по формированию продуктивности сортов озимой пшеницы выявили зависимость урожайности сортов озимой пшеницы от фонов минерального питания и норм высева (табл. 1)¹.

Таким образом, в условиях сухостепной зоны каштановых почв Волгоградской области наибольший урожай зерна озимой пшеницы высокого качества можно получить при использовании современных сортов на повышенных фонах минерального питания (N₇₀P₃₀) и нормах высева семян (2,5-3,5 млн. шт./га). Кроме того, при внесении минеральных удобрений содержание белка в зерне повышалось до 15,0 - 15,5%. Содержание клейковины по всем вариантам опыта находилось в пределах 27-31%.

Повышение расхода семян на 1 га посева не вызывается технологической необходимостью. Возрастающие дозы высева семян, скорее, следствие недостатков в материально-технической базе семеноводства, а также отсутствия контроля за соблюдением норм высева. Иногда загущение посева зерновых проводится намеренно, поскольку при отсутствии обработки их гербицидами это дает возможность избежать забивания посевов сорняками.

В результате несоблюдения отдельных элементов технологии дальнейшие мероприятия по получению зерна повышенного качества могут быть нецелесообразны, например, отсутствие азотных удобрений не может быть полностью компенсировано внесением других видов удобрений.

¹ Балакшина В.И., Шевяхова Е.А. Влияние норм высева и доз минеральных удобрений на урожай и качество зерна озимой пшеницы // Вестн. АПК Волгогр. обл. 2008. № 10. С. 14-16.

Эффективность зернопроизводства неразрывно связана с восстановлением естественного плодородия почвы после каждого процесса эксплуатации. С каждым годом эксплуатации посевные площади сельскохозяйственных угодий теряют естественное плодородие. Это связано со многими причинами: использование различных тяжелых технических машин и агрегатов; ветровая и водная эрозия почвы после вспашки и др.

В данной связи возникает необходимость источника финансирования не только для восстановления естественного плодородия почвы, но и для финансирования сельскохозяйственных работ и мероприятий, связанных с соблюдением экологической безопасности окружающей среды (земельно-почвенных ресурсов).

Для восстановления естественного плодородия почвы и соблюдения экологической безопасности окружающей среды, на наш взгляд, следует осуществлять отчисления в виде амортизации и аккумулировать эти денежные средства для проведения соответствующих природоохранных работ и мероприятий в составе предлагаемой статьи "Расходы на обеспечение качественного выращивания и сбора зерновых культур". Причем эти затраты не должны облагаться налогами.

Информационная недостаточность по вопросам качества продукции зерновых культур свойственна не только процессу производства, но и последующим за ним процессам хранения и подработки зерна. И здесь важнейшим условием успешной борьбы с потерями зерна является эффективное и своевременное ведение бухгалтерского и оперативного учета, документальное оформление операций с зерновыми культурами. Особенности зерна как объекта учета влияют на построение форм первичной учетной документации, системы учета и методики выявления результатов хранения. В Волгоградской области выращивают и на хранение принимают 9 зерновых культур. При этом раздельно учитывают продукцию зерновых культур в зависимости от их качества, технологических свойств и

назначения: пшеницу мягкую, твердую и сильную, ячмень пивоваренный и рядовой и др.

Другой особенностью зерна как объекта учета является уменьшение его массы в результате послеуборочной обработки и хранения в зависимости от изменения его влажности и засоренности. Сушка и очистка улучшают качество зерна и одновременно приводят к уменьшению его физической массы. Повышение же влажности зерна в результате поглощения им влаги, а также увеличение сорной примеси из-за подсора ухудшают качество, но увеличивают физическую массу зерна. Уменьшение массы зерна, происходящее в процессе его сушки, очистки, а также при естественной частичной усушке в процессе хранения, не является потерями в прямом смысле. Их определяют в установленном порядке и оформляют соответствующими документами исходя из норм естественной убыли зерна, в которые заложено изменение качества и количества под влиянием биологических факторов. Применение норм естественной убыли зерна позволяет исключить несанкционированное списание убыли и повышает одновременно информативность бухгалтерского учета. Так, в соответствии с приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 14 января 2009 г. №3 установлены следующие нормы естественной убыли зерна при хранении применительно к условиям 2-й климатической зоны, к которой относится и Волгоградская область (табл. 2).

Однако в процессе послеуборочной обработки и хранения зерна имеют место его потери, которые образуются в результате неправильного хранения и не могут быть оправданы. Это потери зерна и ухудшение его качества вследствие вреда, причиняемого клещами, грызунами, птицами, а также просыпи зерна.

В составе статьи "Расходы на обеспечение качественного выращивания и сбора зерновых культур" необходимо четко разграничить потери зерна, нормируемые и сверхнормативные, которые должны своевременно выявляться и относиться по назначению.

Таблица 2. Нормы естественной убыли зерна при хранении применительно к условиям 2-й климатической зоны (извлечение), % от хранимой массы

Культура	Срок хранения, мес.	В элеваторах	В складах		На приспособленных для хранения площадках
			насыпью	в таре	
Пшеница, рожь, ячмень, полба, тритикале	3	0,045	0,07	0,04	0,12
	6	0,055	0,09	0,06	-
	12	0,095	0,115	0,09	-
Овес	3	0,055	0,09	0,05	0,15
	6	0,065	0,125	0,07	-
	12	0,105	0,165	0,09	-

Таблица 3. Состав расходов на обеспечение качественного выращивания и сбора зерновых культур в разрезе бизнес-процессов

Бизнес-процесс	Расходы на качество
Цикл производства	
Осенне-зимние работы	1. Затраты по восстановлению естественного плодородия почвы и обеспечению экологической безопасности земельно-почвенных ресурсов 2. Потери зерна, вызванные отступлением от требований агротехники: - несоблюдение научно обоснованных норм внесения минеральных удобрений; - низкое качество посевного материала
Весенние работы	1. Потери зерна, вызванные отступлением от требований агротехники, вследствие нарушения севооборотов и отсутствия процессов сортообновления семян зерновых культур 2. Проведение природоохранных работ и мероприятий, связанных с экологией земельно-почвенных ресурсов
Весенне-летние работы	1. Потери зерна, вызванные отступлением от требований агротехники: - несоблюдение научно обоснованных норм внесения минеральных удобрений и норм высева; - низкое качество посевного материала
Выращивание зерновых культур	1. Потери зерна, вызванные отступлением от требований агротехники, из-за нарушения сроков уборки урожая зерновых культур. 2. Потери зерна в результате его послеуборочной обработки и хранения: - нормируемые; - сверхнормативные

Выявление качества зерновой продукции возможно в процессе инвентаризации и заключается в отборе проб зерна, лабораторном анализе отобранных проб, оформлении первичных документов, отражающих фактическое состояние качества на момент проведения инвентаризации. Затем следует провести сопоставление качества зерна с данными бухгалтерского учета.

На качество зерновой продукции негативное влияние оказывает стремление сельскохозяйственной организации любой ценой сократить затраты. Поэтому важно определить оптимальный уровень затрат, окупающийся доходом от реализации зернопродукции надлежащего качества. А для этого необходимо разработать соответствующую калькуляционную группировку затрат по зерновой продукции разного качества. Мы согласны с мнением Л.В. Перекрестовой и И.А. Муруновой, что способ отражения качества продукции при калькуляции ее себестоимости должен определяться с учетом особенностей технологии производства продукции разного качества². Поэтому, когда получение зернопродукции определенного качества (например, сильная или твердая пшеница) обеспечивается соответствующей технологией, следует выделять данную продукцию в самостоятельный объект калькуляции и, где это возможно, в объект учета. Продукция как объект калькуляции должна выражать не только физический объем полученной

продукции, но и количество содержащегося в ней полезного вещества (клейковины, белка и т.п.).

При исчислении себестоимости зернопродукции с учетом качества объектом калькуляции в данном случае должно быть зерно в пересчете на базисные кондиции (зачетный вес). Делением общей суммы затрат на количество продукции базисных кондиций определяется себестоимость 1 ц зерна с учетом качества.

Практическая реализация обособленного учета затрат на обеспечение качества зернопродукции в условиях применения попроцессного метода учета затрат на производство с использованием научно обоснованных методов планирования, анализа и оценки затрат позволит использовать учетную информацию в управлении качеством, контролировать процесс формирования себестоимости продукции с учетом качества. Это создаст реальные экономические предпосылки для решения одной из главных задач, стоящих перед сельскохозяйственной организацией, - установление оптимального качества продукции с целью повышения ее конкурентоспособности и доходности.

Обобщая вышеизложенное, рекомендуем в составе предлагаемой статьи "Расходы на обеспечение качественного выращивания и сбора зерновых культур" учитывать представленные в табл. 3 виды расходов по бизнес-процессам циклов производств.

Поступила в редакцию 03.12.2009 г.

² Перекрестова Л.В., Мурунова И.А. Учет качества сельскохозяйственного сырья. Волгоград, 1999. С. 30.