На правах рукописи

Зубенко Екатерина Николаевна

РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Воронеж – 2020

Работа выполнена в Государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Нижегородский государственный инженерно-экономический университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор **Мизиковский Игорь Ефимович**

Официальные оппоненты:
Колесник Наталья Федоровна, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва», экономический факультет, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, профессор
Клычова Гузалия Салиховна, доктор экономических наук, профессор, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Казанский государственный аграрный университет», институт экономики, кафедра бухгалтерского учета и аудита, заведующая

Ведущая организация: Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Казанский (Приволжский) федеральный университет»

Защита состоится «02» октября 2020 г. в 12:00 на заседании диссертационного совета Д212.038.23 при ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068 г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «__» июля 2020 года

Ученый секретарь диссертационного совета — Пожидаева Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современной экономике самодостаточность хозяйствования экономического субъекта и его место на рынке оценивается, в первую очередь, объёмами прибыли, полученными от продаж конечных продуктов труда. При этом значительная часть прибыли экономического субъекта зачастую растёт в результате далеко не всегда объективного повышения отпускных цен даже при наложении антимонопольных санкций. В связи с этим экономия хозяйственных средств, как определяющий фактор интенсификации производства, напрямую воздействующий на объёмы прибыли, заметно снизила свою значимость.

Отечественная и зарубежная хозяйственная практика свидетельствует, что успешное функционирование системы управления экономическим субъектом, системно реализующим программы экономии средств (и на этой основе планомерного снижения производственных и других затрат), во многом предопределяется качеством данных бухгалтерского учёта затрат. Между тем, обследование состояния производственного учёта, проведённое нами на ряде крупных экономических субъектов за 2011-2017 г.г., показало, что производственный учёт, как правило, ведётся по методологии, установленной ещё Минфином СССР в 1970 г. Реформирование бухгалтерского учёта, проведённое в России в начале двухтысячных годов, практически не коснулось производственного учёта, и его функции в принципиально новой экономической среде, по существу, не изменились.

Следует отметить, что с 1 января 2013 года бухгалтерский учет осуществляется в основном согласно Федеральному закону от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Исходя из норм указанного закона, возрастает актуальность организации и функционирования отдела нормативного хозяйства, в первую очередь, заводских систем текущих норм и нормативов с учетом технологических особенностей, и интегрирования этих систем в производственный учет затрат экономического субъекта. Так, например, при формировании учетно-экономических стандартов экономического субъекта важно предусмотреть необходимость создания учетных программ, полностью ориентированных на управление экономикой, включая систему аналитического учета затрат по технологическим процессам и производственным циклам в целом.

Таким образом, актуальность развития организационно-методического обеспечения производственного учёта экономического

субъекта очевидна. Значимость предлагаемого исследования для развития производственного учёта, как неотъемлемой информационной составной в системе управления экономикой, с одной стороны, и отсутствие соответствующего методологического обеспечения, с другой, обусловили выбор темы диссертационной работы.

Степень научной разработанности проблемы. Наибольший вклад в исследование теоретических и методологических вопросов учета затрат и калькулирования себестоимости внесли такие отечественные учёные, как: А. С. Бакаев, И. А. Басманов, В. А. Белобородова, С. В. Булгакова, М. А. Вахрушина, К. М. Гарифуллин, М. Х. Жебрак, В. Б. Ивашкевич, Т. П. Карпова, К. Э. Керимов, Л. И. Куликова, Е. А. Мизиковский, И. Е. Мизиковский, А. Ш. Маргулис, В. Ф. Палий, В. И. Петрова, Н. Г. Сапожникова, А. Ю. Соколов, В. И. Стоцкий, Н. Г. Чумаченко, А. Д. Шеремет, В. Г. Широбоков, С. А. Щенков и др.

Среди зарубежных учёных, работы которых наиболее известны в России, можно назвать М. Ф. Ван Бреда, Д.Ч. Гаррисона, К. Друри, Г. Мюллера, Ж. Ришара, Дж. Фостера, Г. Шмалена, Р. Энтони, А. Яруговой и др.

Отметим, однако, что упомянутые работы ориентированы в основном на концептуальные основы производственного учёта, тогда как не менее важно исследовать их воплощение в промышленных видах деятельности, поскольку формирование производственных затрат в каждом из них в значительной степени имеет существенные различия.

Что касается экономики себестоимости конечных продуктов труда и производственного учёта в пивоварении, то комплексных исследований в этой области не проводилось, имеется лишь ряд публикаций в периодических изданиях, среди которых интересными представляются статьи, опубликованные такими специалистами, как: Агафонов В. П., Алексейчева Е. Ю., Клычова Г. С., Колесник Н. Ф., Осипов А. А., Пухова Е. Ю., Сайфиева С. Н., Хомякова Е. Е., Хоружий Л. И. и др. Однако в работах названных авторов преимущественно рассматриваются, хотя и важные, но всё-таки частные ситуации, отнюдь не перерастающие в тенденции, как объекты научных исследований.

Целью диссертационного исследования является теоретическое обоснование и разработка предложений по совершенствованию организационно-методического обеспечения производственного учета для принятия управленческих решений, связанных с регулированием затрат по торговым наименованиям выпускаемой продукции, направленных на повышение кон-

курентоспособности экономического субъекта на рынке.

Достижение указанной цели возможно посредством решения комплекса взаимосвязанных **задач:**

- систематизировать структуру и содержание организационно-методического обеспечения производственного учета экономического субъекта, определить его роль и значение при подготовке экономических решений;

- определить технико-экономические и учетные особенности пивоварения и их влияние на формирование номенклатуры объектов учета затрата и калькулирования себестоимости продукции;

- выделить учётно-экономические особенности, существенно влияющие на формирование затрат и калькуляционных статей экономического субъекта;

- усовершенствовать систему первичной учетной документации и учетных регистров для оценки и обобщения затрат на производство продукции по текущим нормам и отклонениям от норм;

- разработать рекомендации по совершенствованию и внедрению новых учетно-экономических стандартов для оперативного регулирования производственных затрат.

Область исследования. Диссертационное исследование соответствует п. 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учёта», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учёт в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» паспорта специальности ВАК России 08.00.12 – Бухгалтерский учёт, статистика.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических положений производственного учета экономического субъекта.

Объектом исследования выступает практика производственного учёта экономических субъектов Приволжского Федерального округа, в частности ЗАО «Пивоваренный завод Лысковский» и ООО «Дзержинский пивоваренный завод».

Теоретическая и методологическая основа диссертационной работы. Теоретической основой исследования послужили научные труды и учебно-методические публикации отечественных и зарубежных специалистов в области производственного учёта, публикации в периодических изданиях и другие специализированные источники.

Методология исследования основывается на изучении эволюции производственного учета в советском и постсоветском периодах. Для этого использовались различные приемы и способы научного познания: наблюдение, систематизация, классификация и группировка затрат, методы экономического анализа, статистическое наблюдение и др.

Информационную базу диссертационного исследования составили нормативно-правовые и законодательные акты Министерства финансов, Министерства сельского хозяйства РФ в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, официальные общегосударственные и региональные статистические данные, отчётная информация Союза российских пивоваров за 2011-2017 г.г., данные бухгалтерской и налоговой отчетности экономических субъектов ПФО, отечественные и зарубежные учебники и методические пособия, публикации в периодической печати, материалы сети Интернет и др.

Научная новизна результатов диссертационного исследования состоит в разработке теоретических положений и организационно-методического обеспечения производственного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции экономического субъекта, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета.

В диссертации сформулированы и обоснованы следующие основные положения, обладающие научной новизной:

- развито теоретическое представление об организационно-методическом обеспечении производственного учета экономического субъекта с точки зрения интеграции системы норм и нормативов: обоснованы место и роль норм и нормативов в системе организационно-методического обеспечения производственного учета, конкретизированы его структура и направления функционирования, что является организационным и методическим элементом для подготовки обоснованных экономических решений;

- доказана необходимость формирования номенклатуры объектов учета затрат на двух взаимосвязанных уровнях (производственные структурные подразделения и технологические процессы основного производства), что позволяет детализировать информацию о затратах на производство для принятия результативных решений технико-экономического характера; обоснована целесообразность выделения наименований пивоваренной продукции в качестве объектов калькулирования, что соответствует технологической документации и отвечает принципам обобщения затрат по технологическим процессам;

- дополнена номенклатура калькуляционных статей необходимыми для пивоварения статьями «Расходы по приобретению сырья и основных материалов», «Производство холода на технологические цели», «Расходы на содержание очистных сооружений», «Расходы на охрану труда и технику безопасности», что позволит формировать аналитическую информацию о производственных затратах для принятия экономических решений;

- разработаны формы нормативных калькуляций, позволяющие вести системный оперативный учет целевого расходования хозяйственных средств, предопределенных спецификой производственной деятельности экономического субъекта, а также формировать релевантную информацию для производственного учета;

- обоснована целесообразность включения в содержание учетно-экономических стандартов экономического субъекта и формируемой им производственной отчетности новых показателей: расход сырья по торговым наименованиям пивоваренной продукции, расход сырья на объем выпуска торгового наименования пивоваренной продукции, отклонения от норм (перерасход; экономия), остаток сусла на начало и конец отчетного периода; сформулированы предложения по дополнению указанных показателей технохимическими характеристиками поступающего сырья, что в совокупности обеспечивает формирование учетной информации для управления производственным циклом, оперативного выявления отклонений фактических затрат от нормативной величины прямых затрат.

Теоретическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в развитии концептуальных основ современного производственного учета и обосновании методических подходов, применяемых при калькулировании производственной и полной себестоимости продукции экономического субъекта.

Практическая значимость результатов исследования заключается во внедрении представленных в работе организационно-методических разработок по учету затрат и калькулированию себестоимости в учетную практику экономических субъектов. Разработанные рекомендации ориентированы на развитие производственного учета в пивоварении в соответствии с реалиями современного учётно-аналитического обеспечения оперативного реагирования администрацией экономического субъекта на изменения экономической среды и на укрепление режима экономии. Предложенные в работе методические рекомендации можно использовать в качестве основных направлений развития производственного учета на предприятиях всех подо-

траслей пищевой промышленности. Теоретические и организационно-методические положения диссертации могут быть использованы в учебном процессе вузов при чтении дисциплин учетно-контрольной направленности.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования были изложены и получили положительную оценку на региональных, всероссийских и международных научно-практических конференциях, проходивших в 2011-2019 гг. в г. Княгинино, г. Казань, г. Кинель, г. Комрат (Молдова), г. Н. Новгород, г. Чебоксары.

Полученные результаты исследования были внедрены в деятельность бухгалтерской службы ЗАО «Пивоваренный завод Лысковский» и ООО «Дзержинский пивоваренный завод» Нижегородской области. Отдельные научные положения диссертационного исследования используются в учебном процессе ГБОУ ВО «Нижегородский государственный инженерно-экономический университет» при чтении курсов «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы», «Управленческий учет» (для бакалавров направления подготовки 38.03.01 «Экономика»).

Публикации. Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в 22 публикациях общим авторским объемом 6,35 п.л., в том числе семь – в научных изданиях, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации для публикации результатов диссертационного исследования.

Структура и объем работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 151 источник, и приложений. Работа изложена на 178 страницах машинописного текста, включает 18 таблиц, 14 рисунков и 16 приложений.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Развито теоретическое представление об организационно-методическом обеспечении производственного учета экономического субъекта с точки зрения интеграции системы норм и нормативов: обоснованы место и роль норм и нормативов в системе организационно-методического обеспечения производственного учета, конкретизированы его структура и направления функционирования, что является

организационным и методическим элементом для подготовки обоснованных экономических решений.

Производственный учёт аккумулирует многокритериальную информацию, создаваемую практически всеми должностными лицами, специализирующимися в управленческой деятельности определённого вида обычной деятельности и в разной степени влияющими на формирование производственных и других затрат. Принципиальным элементом, обеспечивающим эффективность функционирования производственного учета, является наличие прямых и обратных связей между подсистемами информационного обеспечения, которые реализуются посредством организационно-методического обеспечения.

Организационно-методическое обеспечение производственного учета экономического субъекта определяется автором как совокупность информационных ресурсов и средств организационного, нормативного и технического характера, а также программных средств, обеспечивающих внедрение, изъятие, обновление, восполнение норм и нормативов в целях управления затратами в соответствии с запросами заинтересованных пользователей в установленные сроки. Автор полагает, что в состав системы организационно-методического обеспечения производственного учета целесообразно включать разветвлённую информационную базу подразделения, справедливо получившего название «отдел нормативного хозяйства».

Организационно отдел нормативного хозяйства экономического субъекта целесообразно создавать в виде отдельного управленческого структурного подразделения, направлениями функционирования которого являются концентрация на машинных носителях технико-экономической, оперативно-технической, финансовой и иной деловой документации и выдача нормативной, отчётной и аналитической информации в специализированных регистрах о формировании и обобщении затрат по видам обычной деятельности, производственной себестоимости продуктов труда, изменениях текущих норм затрат и отклонениях от затрат по текущим нормам, детализированных по факторам влияния, а также внутренней отчётности по указанным учётно-экономическим объектам, адресованной заинтересованным структурным подразделениям и другим пользователям (рисунок 1).

Особое место в отделе нормативного хозяйства экономического субъекта необходимо отвести нормативным калькуляциям полуфабрикатов (по каждому законченному технологическому процессу цехов основного производства) и конечных продуктов труда по всем торговым наименованиям

Рис. 1. Рекомендуемая структура отдела нормативного хозяйства экономического субъекта применительно для производителей пивоваренной и безалкогольной продукции

(номенклатурным номерам), а также их корректировке в связи с изменениями и возможными уточнениями текущих норм затрат.

Для обеспечения работоспособности отдела нормативного хозяйства производителей пивоваренной и безалкогольной продукции необходимо дополнительно предусмотреть конкретизированный перечень функциональных обязанностей, персональную ответственность и систему поощрения руководящих и других должностных лиц структурных подразделений, принимающих непосредственное участие в формировании и последующем регулировании системы текущих норм курируемых ими центров затрат.

При этом списочный состав отдела нормативного хозяйства, по нашему мнению, необходимо комплектовать из числа штатных работников технологических и экономических служб без увеличения управленческого персонала экономического субъекта.

Предлагаемый вариант организации отдела нормативного хозяйства для экономического субъекта будет наиболее приемлемым, поскольку в достаточной мере обеспечивает подвижность комплекса оперативной учётно-экономической информации для системного управленческого контроля затрат от начала и до окончания выпуска того или иного продукта труда подразделениями основного и вспомогательных производств.

2. Доказана необходимость формирования номенклатуры объектов учета затрат на двух взаимосвязанных уровнях (производственные структурные подразделения и технологические процессы основного производства), что позволяет детализировать информацию о затратах на производство для принятия результативных решений технико-экономического характера; обоснована целесообразность выделения наименований пивоваренной продукции в качестве объектов калькулирования, что соответствует технологической документации и отвечает принципам обобщения затрат по технологическим процессам.

Действующие в настоящее время официальные нормативные документы в области формирования номенклатуры объектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции касаются в основном пищевой промышленности в целом. Проведенные исследования показали, что в пивоварении преобладает обезличенный учет по центрам затрат, калькуляционным объектам, что приводит к искажению производственной и полной себестоимости продукции.

Наши исследования свидетельствуют о том, что для оптимальной детализации учётной информации о затратах на производство, годной для вы-

работки управленческих решений технико-экономического характера, целесообразно формировать номенклатуру затрат двух уровней по каждому производственному, хозяйственному и другим структурным подразделениям в соответствии с действующей схемой управления (рисунок 2).

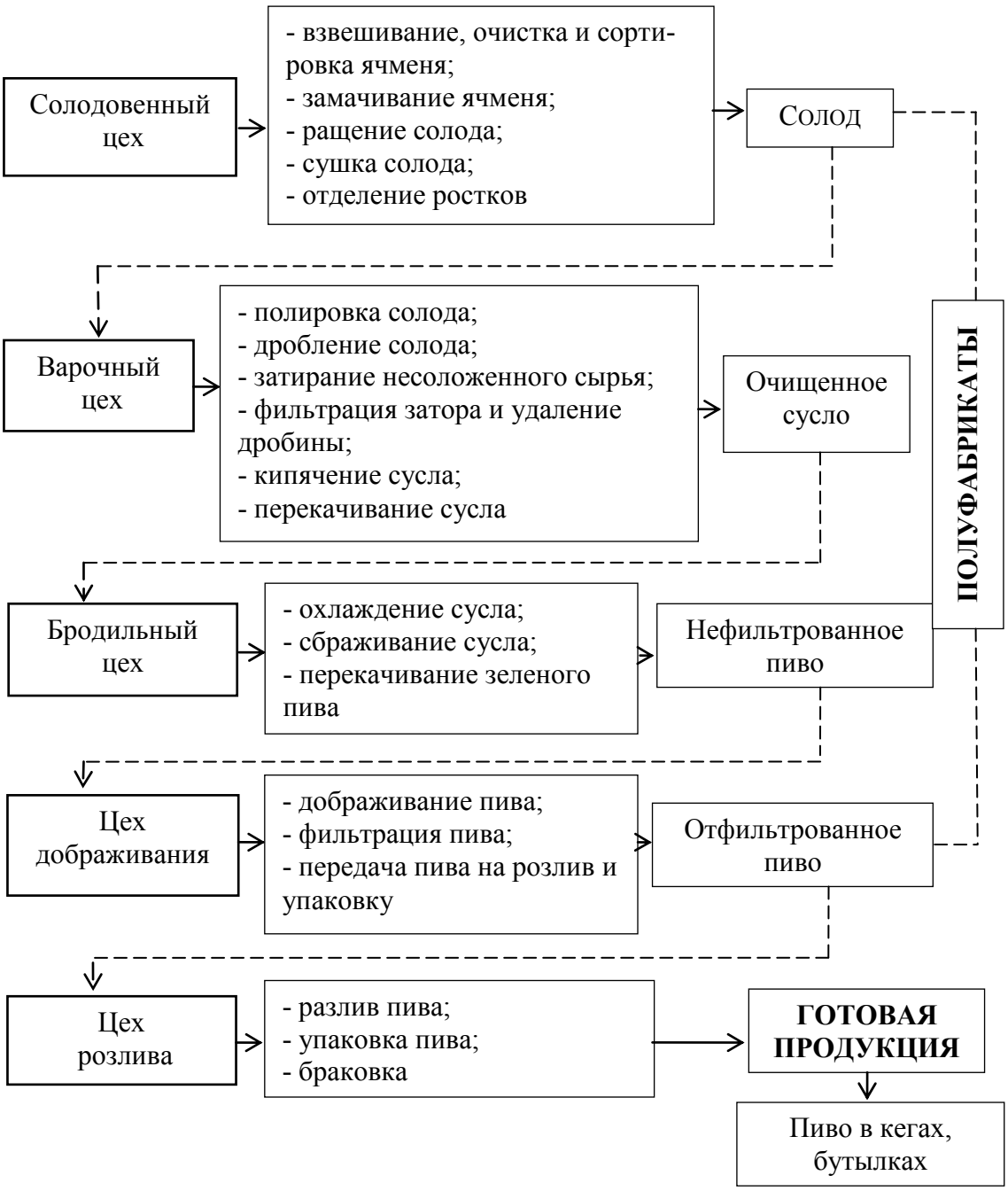

Рис. 2. Рекомендуемая номенклатура объектов учета затрат в пивоварении

При цеховой форме организации производства, свойственной пивоварению, объектами учёта затрат 1-го уровня являются цехи и хозяйства основного, вспомогательного и обслуживающего производств; к объектам 2-го уровня учёта затрат правомерно отнести каждый технологический процесс, последовательно по каждому цеху с обособлением материального результата в физической форме полуфабриката, годного для производственного потребления или для продажи.

Объектами учёта затрат необходимо считать также каждое вспомогательное и обслуживающее структурное подразделение. При этом методики формирования объектов учёта затрат в упомянутых подразделениях должны быть индивидуальными для каждого из них в силу специфики выполняемых ими работ.

Применяемые в настоящее время объекты калькулирования в пивоварении рассматриваются как одно целое с промежуточным и конечным продуктом труда. При этом необходимо отметить, что данный подход ограничен лишь качественными результатами профильной деятельности структурных подразделений основного производства.

В связи с этим в качестве объектов калькулирования себестоимости пивоваренной продукции будет правомерно признать конечные продукты по всем наименованиям товарной номенклатуры профильного и иных видов производств, а также все конкретизированные наименования продуктов труда, потребляемых для собственных производственных и иных нужд обычной деятельности экономического субъекта, включая полуфабрикаты по их наименованиям, изготовляемые на каждом законченном технологическом процессе и потребляемые в последующем технологическом процессе по всей цепочке производственного цикла.

Таким образом, упомянутые объекты учета затрат и калькулирования себестоимости не только соответствуют терминологии технической документации, но и в полном объёме отвечают правилам обобщения затрат по технологическим процессам в производственных циклах производителей пивоваренной и безалкогольной продукции.

3. Дополнена номенклатура калькуляционных статей необходимыми для пивоварения статьями «Расходы по приобретению сырья и основных материалов», «Производство холода на технологические цели», «Расходы на содержание очистных сооружений», «Расходы на охрану труда и технику безопасности», что позволит формировать аналитическую информацию о производственных затратах для принятия

экономических решений.

В настоящее время в пивоварении производственный учет ведется по общепромышленной номенклатуре калькуляционных статей.

Проведенное в работе исследование позволило установить, что в структуре затрат на сырье и основные материалы в пивоварении, помимо покупной стоимости этих активов, наиболее ресурсоемкими являются расходы на их приобретение. Согласно учетным данным семи производителей пивоваренной и безалкогольной продукции ПФО за 2011-2017 гг., взятых на выборку, их доля в общей сумме затрат на сырье и материалы составила – 37-42 %. В связи с этим целесообразно выделить в отдельную калькуляционную статью «Расходы по приобретению сырья и материалов».

Значительную долю в составе статьи «Топливо и энергия на технологические цели» в пивоварении занимают расходы на производство холода, используемого для обеспечения надлежащего температурного режима процессов производства (брожение, выдержка, розлив) – 55-57 %. Все это обусловливает выделение затрат на холод в самостоятельную статью – «Производство холода на технологические цели».

В силу социальной значимости и особенностей производственной деятельности производителей пивоваренной и безалкогольной продукции расходы на содержание очистных сооружений, а также на охрану труда и технику безопасности неправомерно учитываются и обезличиваются в составе накладных. По нашему мнению, необходимо выделить данные расходы в самостоятельные калькуляционные статьи.

Таким образом, принимая в расчет аргументы, изложенные выше, номенклатура калькуляционных статей, рекомендуемая для пивоварения, будет иметь следующий вид (таблица 1).

Приведенный перечень статей является гибким для адаптации применительно к построению учета затрат и их обобщению по технологическим процессам и периодам производства пивоваренной продукции, иерархическим уровням оперативного контроля, анализа и учета затрат на производство пивоваренной продукции.

Рекомендуемая номенклатура статей, по нашему мнению, дает возможность формировать в системе производственного учета массивы информации для мониторинга и регулирования затрат, исчислять более достоверную производственную себестоимость каждого вида выпускаемой продукции и тем самым определять реальную рентабельность того или иного вида продукции.

Таблица 1

Структура затрат по статьям калькуляции в пивоварении
на примере пива торговой марки «Жигулевское», %

№ п/п	Статьи затрат	Пивоваренные предприятия ПФО						
		1	2	3	4	5	6	7
1	Сырье и основные материалы	32,2	34,1	35,4	33,3	34,6	32,9	39,3
2	**Расходы по приобретению сырья и основных материалов**	**11,9**	**12,6**	**13,1**	**12,3**	**12,8**	**12,1**	**12,2**
3	Возвратные отходы	1,9	1,5	1,3	1,4	1,2	1,4	0,9
4	Вспомогательные материалы на технологические цели	2,2	1,7	1,6	2,1	2,1	1,9	1,3
5	Топливо и энергия на технологические цели	6,3	7,2	6,7	6,9	7,3	6,5	7,1
6	**Производство холода на технологические цели**	**3,6**	**4,1**	**3,6**	**3,9**	**4,2**	**3,9**	**4,1**
7	Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих	14,8	13,9	14,1	13,8	14,3	13,9	13,3
8	Отчисления на социальные нужды и социальное обеспечение	4,4	4,1	4,2	4,1	4,3	4,2	4,1
9	Затраты на подготовку и освоение производства	0,4	0,1	0,2	0,1	0,2	0,1	0,1
10	**Расходы на содержание очистных сооружений**	**5,1**	**4,8**	**4,6**	**5,1**	**6,3**	**5,8**	**5,2**
11	**Расходы на охрану труда и технику безопасности**	**4,3**	**3,6**	**3,2**	**3,8**	**3,7**	**3,2**	**3,5**
12	Общепроизводственные (цеховые) расходы	4,6	5,1	5,2	5,5	3,2	7,2	3,2
13	Общехозяйственные (заводские) расходы	7,2	6,3	6,1	7,2	4,9	5,8	5,1
14	Прочие производственные расходы	1,1	0,9	0,7	0,5	0,9	1,1	0,6
Производственная себестоимость		100	100	100	100	100	100	100

4. Разработаны формы нормативных калькуляций, позволяющие вести системный оперативный учет целевого расходования хозяйственных средств, предопределенных спецификой производственной деятельности экономического субъекта, а также формировать релевантную информацию для производственного учета.

Проведенные в работе исследования свидетельствуют о том, что интегрирование и последующая адаптация заводских систем текущих норм затрат в производственном учёте обусловливает необходимость полного соответствия формирования нормативных калькуляций конечных продуктов труда особенностям технологических процессов и производственных циклов по каждому торговому наименованию.

Кроме того, номенклатура объектов калькулирования производствен-

ной себестоимости в пивоварении обусловливает необходимость составления нормативных калькуляций двух уровней:

- цехового (для каждого завершенного технологического процесса, как единая цепочка производственного цикла, позволяющая изготовить конечный продукт пивоварения конкретного торгового наименования);

- заводского (как законченного производственного цикла в границах каждого торгового наименования товарной продукции).

На цеховом уровне, представляется правомерным формирование калькуляций нормативной производственной себестоимости полуфабрикатов (по законченным технологическим процессам) по каждому цеху основного производства с оформлением калькуляционных листов предлагаемого нами формата (рисунок 3).

Рекомендуемые форматы калькуляционных листов производственной себестоимости будут необходимы как для нормативной оценки производственных затрат, а также для стоимостной оценки незавершенного производства.

Нормативные калькуляции производственной себестоимости торгового наименования (номенклатурного номера) конечного продукта труда представляют собой постатейные итоги нормативных затрат, включающие нормативную производственную себестоимость предпоследнего полуфабриката - продукта законченного технологического процесса, осуществляемого в цехе дображивания и затраты по текущим нормам на конечный (выпускающий) технологический процесс, осуществляемый цехом розлива.

Приведенные рекомендации ориентированы на обеспечение управляемого процесса формирования нормативных и фактических затрат по технологическим процессам всех профильных производственных подразделений (центров затрат и центров ответственности) производителей пивоваренной и безалкогольной продукции.

Применение указанных форм, по нашим расчётам, существенно снижает трудоёмкость составления нормативных калькуляций производственной себестоимости торговых наименований пивоваренной продукции, предопределяет наиболее приемлемый порядок сводного обобщения затрат.

НОРМАТИВНАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ
ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ
на 01 января 2017 г.

Торговая марка пива «Жигулевское»
Цех Солодовенный
Рецепт на пиво № П-18
Объем 1000 л. напитка

№ п/п	Наименование калькуляционных статей	Ед. изм.	Расчетная цена за единицу	Количество	Сумма, руб.
1.	Сырье и основные материалы	х	х	х	24 000,0
1.1	Ячменный солод	Кг.	120,0	200,0	24 000,0
2.	Затраты по приобретению материальных запасов	Руб.	х	х	10 080,0
3.	Топливо и энергия на технологические цели	Руб.	х	х	105,42
3.1	Вода технологическая	М3	14,28	1,5	21,42
3.2	Энергия технологическая	Квт.ч.	2,4	35,0	84,0
4.	Холод на технологические цели	Ккал.	18,6	52,3	972,78
5.	Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих	Руб.	Х	Х	620,5
6.	Отчисления на социальные нужды и социальное обеспечение	Руб.	Х	Х	186,2
Стоимость побочной продукции, в т.ч.					**593,01**
- пивная дробина **- солодовые ростки** **- зерноотходы** **- зерновая примись**					**209,15** **328,9** **9,36** **45,6**
Итого себестоимость сусла (полуфабрикат № 1)					**35 371,89**

Начальник планово-экономического отдела _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
(должность)

Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)
(должность)

Рис. 3. Нормативная калькуляция (калькуляционный лист) производственной себестоимости конечного продукта труда пивоварения (фрагмент)

5. Обоснована целесообразность включения в содержание учетно-экономических стандартов экономического субъекта и формируемой им производственной отчетности новых показателей: расход сырья по торговым наименованиям пивоваренной продукции, расход сырья на объем выпуска торгового наименования пивоваренной продукции, отклонения от норм (перерасход; экономия), остаток сусла на начало и конец отчетного периода; сформулированы предложения по дополне-

нию указанных показателей технохимическими характеристиками поступающего сырья, что в совокупности обеспечивает формирование учетной информации для управления производственным циклом, оперативного выявления отклонений фактических затрат от нормативной величины прямых затрат.

В настоящее время состав и формирование производственных отчетов в пивоварении в настоящее время законодательно не регламентируется. Наши исследования показали, что учетно-экономическими стандартами производителей пивоваренной и безалкогольной продукции обычно предусматриваются лишь показатели в натуральных измерителях, что существенно ограничивает информационную ценность отчетных данных.

Результаты проведенного в работе исследования свидетельствуют о том, что в пивоварении поступление и использование сырья в производстве учитывается только по весу, объему и штукам, без указания технохимических показателей поступающего сырья, что не соответствует требованиям ГОСТ 5060-86 «Ячмень пивоваренный. Технические условия».

Невыполнение упомянутых требований препятствует оперативному ведению расчетов с поставщиками сырья, усложняет процесс распределения ячменя по производственным цехам и стадиям производства, а также приводит к искажению производственной отчетной документации экономического субъекта. Кроме этого в производственной отчетности по учету готовой продукции ряда производителей пивоваренной и безалкогольной продукции информация об ассортименте продукции и полуфабрикатов, изготовленных в течение рабочего дня, ограничена укрупненными показателями.

Такое положение порождает объективную необходимость трансформации состава применяемых форм производственных отчетов путем внесения таких показателей как: расход сырья по торговым наименованиям пивоваренной продукции; расход сырья на объем выпуска торгового наименования пивоваренной продукции; отклонения от норм (перерасход; экономия); остаток сусла на начало и конец отчетного периода, а также технохимических показателей поступающего сырья и стоимостных показателей.

На основании производственных отчетов, рекомендованных к использованию в пивоварении, будет целесообразно вести сводный учет сырья в представленной на рисунке 4 форме журнала оперативного учета расхода сырья на производство.

Раздел 1 – Движение сырья	•Обобщаются количественные и физико-химические показатели поступающего сырья (поступление сырья от поставщиков; фактическое потребление солодовенным цехом для дальнейшего использования в производственном процессе; потери при приемке сырья; остатки на начало и конец отчетного периода) •*Товарно-транспортные накладные; журналы лабораторных измерений; производственные отчеты*
Раздел 2 – Расход сырья на производство пивоваренной продукции	• Анализируется информация о количественных и физико-химических показателях потребления ячменя, солода, хмеля, ферментных препаратов, пивных дрожжей, несоложенных материалов, воды и др. на производство пивоваренной продукции по торговым наименованиям в соответствии с утвержденными рецептурами • *Рецептуры по видам пивоваренной и безалкогольной продукции; журналы лабораторных измерений; технологические карты; производственные отчеты цехов*
Раздел 3 – Выпуск готовой продукции	• Приводятся количественные и физико-химические показатели потребления сырья, материалов, полуфабрикатов на производство пивоваренной продукции по торговым наименованиям выпускаемой пивоваренной продукции с выявлением нормативного и фактического расхода и потерь в ходе выпуска пивоваренной продукции • *Рецептуры по видам пивоваренной и безалкогольной продукции; журналы лабораторных измерений; технологические карты; производственные отчеты цехов*

Рис. 4. Содержание разделов учетно-экономических стандартов экономического субъекта (на примере Журнала оперативного учета расхода сырья на производство на пивоваренных предприятиях)

Регистрация результатов производственной деятельности производителей пивоваренной и безалкогольной продукции по рекомендуемым формам позволит организовать результативный учет производственного потребления ресурсов, при котором все показатели будут иметь доказательную базу в виде первичного документа или учетного регистра при надзорных проверках.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. В условиях растущей конкуренции на рынке пивоваренной продукции необходим методический инструментарий и современные технологии в сфере учета затрат и калькулирования себестоимости. Основным направлением развития российского производственного учета является выработка его единой концепции. Соискателем модифицированы основные элементы производственного учета применительно к производителям пивоваренной и безалкогольной продукции, которые позволяют рассматривать производственный учет в качестве инструмента управления.

2. Выбор варианта производственного учета целесообразно осуществлять с учетом организационно-технологических особенностей производственной деятельности экономического субъекта. В связи с этим соискателем значительно детализирована номенклатура калькуляционных статей для формирования производственной себестоимости в пивоварении, а также рекомендованы формы нормативной калькуляции (калькуляционный лист) производственной себестоимости конечного продукта труда пивоварения.

3. Обоснованием структуры учета затрат на производство пивоваренной продукции может служить доказательная база в виде производственных отчетов цехов. Внутренняя отчетность, применяемая в пивоварении должна содержать комплексную информацию о затратах и получаемых экономических выгодах, полезную для системы управления экономического субъекта. Внедрение разработанных форм внутренней отчетности в практику производственного учета пивоварения, несомненно, позволит структурировать информационные массивы для принятия управленческих решений в части гармонизации соотношения «затраты–экономические решения».

ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

Публикации в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендуемых ВАК:

1. Зубенко Е.Н. Особенности исчисления себестоимости продукции перерабатывающих предприятий / Е.Н. Зубенко, О.А. Фролова, Л.В. Постникова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 7. – С. 18-30. – (авторских 0,25 п.л.).

2. Зубенко Е.Н. Особенности выбора метода калькулирования себестоимости продукции на пивоваренных предприятиях / Е.Н. Зубенко // Эко-

номика и предпринимательство. – 2014. – № 5. – С. 607-610. – (0,4 п.л.).

3. Зубенко Е.Н. Вопрос определения затрат в отечественной и зарубежной практике / Е.Н. Зубенко, Е.А. Мизиковский // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. – Самара : Самарский гос. ун-т путей сообщения. – 2015. – Вып. 3 (29). – С. 38-41. – (авторских 0,3 п.л.).

4. Зубенко Е.Н. Особенности производственных затрат в пивоварении / Е.Н. Зубенко, Е.А. Мизиковский // Вопросы региональной экономики. – 2015. – № 4 (25). – С. 150-155. – (авторских 0,3 п.л.).

5. Зубенко Е.Н. Организация и структура нормативного хозяйства для предприятий пивоварения / Е.Н. Зубенко, Е.А. Мизиковский // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2016. Т. 5. № 4 (17). С. 170-174. – (авторских 0,4 п.л.).

6. Зубенко Е.Н. Основные аспекты построения сводного учёта затрат на производство и калькулирование производственной себестоимости пивоваренной продукции / Е.Н. Зубенко, Е.А. Мизиковский // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. – Самара : Самарский гос. ун-т путей сообщения. – 2017. – Вып. 3. – С. 89-50. – (авторских 0,4 п.л.).

7. Зубенко Е.Н. Современное состояние системы нормирования производственных затрат на предприятиях пивоваренной отрасли / Е.А. Мизиковский, О.А. Зубренкова, Е.Н. Зубенко // Финансовая экономика. – 2019. – № 3 (часть 5). – С. 491-497. – (авторских 0,2 п.л.).

Статьи, опубликованные в изданиях, включенных в международные реферативные базы данных и системы цитирования

8. Production Accounting System at Brewees / E.A. Mizikovsky, E.N. Zubenko, [et al.] // In: Antipova T. (eds) Integrated Science in Digital Age. ICIS 2019. Lecture Notes in Networks and Systems, vol 78. Springer, Cham. – 2019. – P. 177-183. – (авторских 0,2п.л.).

Публикации в других научных изданиях:

9. Петрухина (Зубенко) Е.Н. Затраты: значимость и управление / Е.Н. Петрухина (Зубенко) // Вестник НГИЭИ. Серия экономические науки. – Выпуск 5 (6). – 2011. – С. 109-117. – (0,5 п.л.).

10 Петрухина (Зубенко) Е.Н. Сущность управленческого учета на предприятии / Е.Н. Петрухина (Зубенко) // Актуальные проблемы управления предприятием: учетно-экономический аспект : материалы Российской научно-практической конференции. – Н. Новгород: НКИ, 2011. – С.108-110.

– (0,1 п.л.).

11. Петрухина (Зубенко) Е.Н. Порядок калькулирования себестоимости продукции на предприятиях по производству пивоваренной продукции / Е.Н. Петрухина (Зубенко) // Вестник НГИЭИ. Серия экономические науки. – Выпуск 7 (14). – 2012. – С. 101-109. – (0,5 п.л.).

12. Петрухина (Зубенко) Е. Н. Информационная база для калькуляции себестоимости продукции / Е.Н. Петрухина (Зубенко) // Проблемы и перспективы развития экономики сельского хозяйства : материалы Международной научно-практической конференции студентов и молодых ученых. – Княгинино : НГИЭИ, 2012. – С. 161-163. – (0,1 п.л.).

13. Петрухина (Зубенко) Е.Н. Вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в отрасли пищевой промышленности: современный аспект / Е.Н. Петрухина (Зубенко) // Профессия бухгалтер - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством : материалы Международной научно-практической конференции, посвященной памяти Профессора В.П. Петрова. – Казань : Изд-во Казанского ГАУ, 2013. – С. 132-135. – (0,3 п.л.)

14. Петрухина (Зубенко) Е.Н. Отраслевые особенности пивоваренной отрасли России / Е.Н. Петрухина (Зубенко) // Вестник НГИЭИ. Серия экономические науки. – Вып. 3 (22). –2013. – С. 149-156. –(0,5 п.л.).

15. Зубенко Е.Н. Совокупность объектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции пивоваренных предприятий / Е.Н. Зубенко // Современная экономика : проблемы, пути решения, перспективы: сборник научных трудов. – Кинель : РИЦ СГСХА, 2014. – С. 203-206. – (0,3 п.л.).

16. Зубенко Е.Н. Особенности функционирования нормативного хозяйства на пивоваренных предприятиях / Е.Н. Зубенко // Вестник НГИЭИ. Серия экономические науки. – Выпуск 5 (36). –2014. – С. 48-55. – (0,5 п.л.).

17. Зубенко Е.Н. Состояние производственного учета на пивоваренных предприятиях / Е.Н. Зубенко, Е.А. Мизиковский // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия. Экономика и управление. – 2015. – № 1 (20). – С. 29-33. – (авторских 0,3 п.л.).

18. Зубенко Е.Н. Экономические предпосылки признания метода учёта затрат и калькулирования себестоимости на пивоваренных заводах / Е.Н. Зубенко, Е.А. Мизиковский // Вестник НГИЭИ. Серия экономические науки. – Выпуск 11 (54). – 2015. – С. 38-45. – (авторских 0,3 п.л.).

19. Зубенко Е.Н. Внутрихозяйственная бухгалтерская отчетность производственных затратах в пивоварении / Е.Н. Зубенко, Е.А. Мизиковский //

Наука, образование, культура : сборник тезисов Международной научно-практической конференции, посвященной 26-ой годовщине Комратского государственного университета : в 2 т. – Комрат : Комратский государственный университет,2017. – Т. 1. – С. 70-72. – (авторских 0,1п.л.).

20. Зубенко Е.Н. Развитие производственного учета на предприятиях пивоварения/ Е.Н. Зубенко // Приоритеты социально-экономического развития евразийского пространства: сборник статей Международной научно-практической конференции. – Уфа : ОМЕГО САЙНС, 2018. – С. 23-27. – (0,2п.л.).

21. Зубенко Е.Н. Отраслевая специфика формирования затрат в пивоварении / Е.Н. Зубенко, Е.А. Мизиковский // Социально-экономические проблемы развития муниципальных образований : материалы и доклады XXIV Международной научно-практической конференции. – Княгинино: НГИЭУ, 2018. – С. 182-186. – (авторских 0,1 п.л.).

22. Зубенко Е.Н. Внутрихозяйственная отчетность как элемент принятия управленческого решения / Е.А. Мизиковский, О.А. Зубренкова, Е.Н. Зубенко, Ю.А. Игошина, Е.А. Иванов, В.В. Христолюбова // Перспективы развития аграрных наук : материалы и тезисы докладов Международной научно-практической конференции. – Чебоксары : ФГБОУ ВО Чувашская ГСХА, 2019. – С. 134-136. – (авторских 0,1 п.л.).

Тираж 120 экз. Подписано в печать «___»_____2020г.
Отпечатано в ИПЦ НГИЭУ с оригинал-макета
606340, Нижегородская область, г. Княгинино, ул. Октябрьская, 22