

УДК 657.22

Е. Н. Зубенко, О. А. Зубренкова

ГБОУ ВО Нижегородский государственный инженерно-экономический университет,
Нижегородская обл., г. Княгинино, email: zubenkoen@yandex.ru

НОРМАТИВНЫЕ КАЛЬКУЛЯЦИИ КАК ЭЛЕМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ

Ключевые слова: организационно-методическое обеспечение; пивоваренные предприятия; себестоимость; затраты; объект учета затрат; объект калькулирования; номенклатура калькуляционных статей; нормативная калькуляция; производственная отчетность.

В современной экономике пивоварения 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, предприятий пивоварения, впрочем, как и других предприятий пищевой отрасли экономики России, 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 снизил свою значимость. Отечественная и зарубежная хозяйственная практика свидетельствует, что успешное функционирование системы управления экономикой экономического субъекта, системно реализующих 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 предприятий пивоварения за 2010-2020 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 на предприятиях пивоварения, и его функции в принципиально новой экономической среде, по существу, не изменились. Производственный учёт на пивоваренных предприятиях в настоящее время продолжает выполнять лишь счетоводческие функции, сведённые к бухгалтерскому обобщению затрат на производство и продажи в целом по предприятию, распределённым по необоснованно укрупнённым группам продукции, обезличенными по отношению к торговым наименованиям. Подобную информацию нельзя признать ценной для системы управления экономикой любого вида производственной деятельности отрасли вообще и пивоварения в частности.

Е. Н. Зубенко, О. А. Зубренкова

State budgetary educational institution of higher education "Nizhny Novgorod State Engineering and Economic University", Nizhny Novgorod Region, Knyaginino,
email: zubenkoen@yandex.ru

NORMATIVE CALCULATIONS AS AN ELEMENT OF OPERATIONAL COST ACCOUNTING

Keywords: organizational and methodological support; breweries; costs; cost accounting object; calculation object; nomenclature of calculation items; normative calculation; production reporting.

In the modern economy of brewing, the self-sufficiency of an economic entity's management and its place in the market is estimated, first of all, by the volumes of profit received from sales of final labor products. At the same time, a significant part of the profits of brewing enterprises, however, as well as other enterprises of the food industry of the Russian economy, often grows as a result of a far from always objective increase in selling prices, even with the imposition of antitrust sanctions. In this regard, the economy of economic resources, as a determining factor in the intensification of production, directly affecting the volume of profit, has significantly decreased its importance. Domestic and foreign economic practice shows that the successful functioning of the economic management system of an economic entity that systematically implements cost-saving programs (and on this basis systematically reduces production and other costs) is largely determined by the quality of cost accounting data. Meanwhile, the survey of the state of production accounting conducted by us at a number of large brewing enterprises for 2010-2020 showed that production accounting, as a rule, is conducted according to the methodology established by the Ministry of Finance of the USSR in 1970. The accounting reform carried out in Russia at the beginning of the two thousandth years practically did not affect production accounting at brewing enterprises, and its functions in a fundamentally new economic environment, in fact, have not changed. Production accounting at breweries currently continues to perform only accounting functions, reduced to accounting generalization of production and sales costs as a whole for the enterprise, distributed over unreasonably enlarged product groups, impersonal in relation to trade names. Such information cannot be considered valuable for the economic management system of any type of production activity in the industry in general and brewing in particular.

В специальной литературе, включая действующие официальные регуляторы, нормативный учёт, как правило, рассматривается лишь в рамках стандартных бухгалтерских процедур формирования производственной себестоимости, учётной, и, следовательно, балансовой оценки конечных продуктов труда.

В свою очередь процесс интеграции систем норм и нормативов экономических субъектов в производственный учёт, как свидетельствует отечественный опыт, возможен путём создания в системах управления экономикой внутрихозяйственного подвижного учётно-экономического информационно-контрольного комплекса, основным назначением которого, как нам представляется, должно стать объединение общей целенаправленной программой всех управленческих видов деятельности – непосредственных участников формирования затрат на обычную деятельность.

Именно комплексная программа в состоянии стать организационной и методологической основой качественного нормативного учёта при производстве пищевых продуктов в целом и при производстве пива и напитков, в частности. Поскольку 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.

Опыт российской практики нормативного производственного учёта показывает актуальность формирования объектов калькулирования нормативной и, следовательно, отчётной производственной себестоимости профильных конечных продуктов труда. При этом плановые калькуляции в качестве альтернативы нормативным калькуляциям в нормативном производственном учёте неприемлемы в силу разного экономического содержания и назначения.

Известно, что ещё в 70-х годах прошлого столетия в СССР была доказана возможность и рекомендована учётно-экономическая методика укрупнения объектов калькулирования производственной себестоимости на основе однородных групп конечных продуктов труда

на промышленных корпорациях гетерогенного типа [1], [2], [3], [4].

В научных кругах упомянутая идея получила признание как инструмент научно обоснованного, продуктивного противодействия широко распространённой практике производственного учёта в рамках обобщения полностью обезличенных затрат на производство и объектов калькулирования производственной себестоимости.

Цель 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 конкурентоспособности экономического субъекта на рынке.

Таким образом, задачи исследования в рамках тематики данной статьи сводятся к разработке практических рекомендаций по совершенствованию методического обеспечения производственного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции экономического субъекта, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета.

Материал и методы исследования

Производственный цикл в пивоварении характеризуется одинаковым составом цехов основного и вспомогательных производств, в которых преобладают автономные последовательные технологические процессы. Законченные полуфабрикаты технологических процессов в пивоварении, подаются в регламентированном режиме рабочего времени в качестве ингредиентов на конвейер следующего технологического процесса, и так до окончательного технологического процесса, результатом которого является готовая продукция пивоварения.

Проведенные исследования свидетельствуют о том, что в пивоварении в настоящее время в производственном учёте практикуется укрупнение объектов учёта затрат и калькулирования себестоимости в виде условных (по сути, обезличенных) групп конечной продукции пивоварения, общим критери-

ем укрупнения которых принято обобщённое название той или иной группы продуктов труда, например, «Пиво», «Квас», «Безалкогольные напитки». Следовательно, такое направление демонстрирует очевидную несостоятельность, и необходимость исключения его из практики производственного учёта трудно переоценить [5-9].

Наши исследования свидетельствуют о том, что для обеспечения детализации учётной информации о затратах на производство, целесообразной для выработки 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.

Как нам представляется, в число обязательных (по принципу подотчётности) объектов учёта затрат пивоварения 1-го и 2-го уровней необходимо включить все центры затрат и центры ответственности, в том числе бригады и наиболее важные рабочие места (рисунок 1).

Таким образом, в соответствии с рекомендованным нами составом объектов учёта затрат, комплекс нормативной технико-экономической документации и соответствующих информационных регистров экономического субъекта целесообразно разделять по технологическим процессам и их прохождению на всём производственном цикле по схеме: цех-поставщик – цех-получатель, по применимости полуфабрикатов собственного производства в том или ином конечном продукте труда, в целом по торговым наименованиям готовой продукции, процессам её затаривания и упаковки (цехи основного производства), наименования работ и услуг с подразделением на выполняемые для заводских потребителей и на сторону по хозяйственным договорам (цехи вспомогательного производства и обслуживающих хозяйств).

Необходимо также включить в портфель первичной нормативной документации отдельные наборы по текущим нормам и нормативам затрат на административную, управленческую виды обычной деятельности, работы по технике безопасности и промсанитарии, обеспечению качества продукции, освое-

нию новых видов продуктов труда и технологий, экологической деятельности.

Логика интегрирования и последующей адаптации заводских систем текущих норм затрат в нормативном производственном учёте обуславливает необходимость полного соответствия формирования нормативных калькуляций конечных продуктов труда особенностям технологических процессов и производственных циклов по каждому, отдельно взятому, торговому наименованию (номенклатурному номеру) товарной продукции.

Исходя из такого посыла, ориентация нормативного производственного учёта на укрупнение объектов калькулирования производственной себестоимости, пусть даже всесторонне обоснованного, в форме однородных групп конечных продуктов труда вряд ли будет оправдана. В оправдание нашего мнения могут служить такие значимые критерии, как сравнительно небольшой ассортимент профильной продукции, разграниченное индивидуальными рецептурами производственное потребление материальных запасов по конкретным торговым наименованиям продуктов труда; отсутствие применимости полуфабрикатов отдельно взятого продукта труда в другом наименовании продукта труда; сравнительно высокий уровень обеспеченности всей линии производственного цикла контрольно-измерительной аппаратурой; последовательное потребление полуфабрикатов, поставляемых предыдущим цехом, на изготовление других полуфабрикатов, предназначенных для производства в выпускающем подразделении – цехе разлива – конкретного наименования конечного продукта труда.

Если же руководство экономического субъекта предпочтёт выбрать в качестве укрупнённых объектов калькулирования однородные группы продуктов труда, то даже при обязательном выполнении всех условий, комплексно определяющих признаки однородности групп калькулируемой продукции, информация, созданная нормативным учётом будет содержать усреднённые калькуляционные показатели, уровень средних значений которых по всем значимым статьям калькуляции может видимо превышать допустимые погрешности. Это столь очевидно, что доказательная база

не нуждается в специальных расчётах. Известно, однако, что существенная усреднённость данных препятствует практической реализации принципа достоверности учётной информации, искажая при этом самую концептуальную идею нормативного метода производственного учёта.

Результаты исследования и их обсуждение

На основании сказанного мы полагаем, что для формирования нормативной производственной себестоимости торговой единицы конечного продукта труда пивоварения и соответствующих нормативных калькуляций будет правомерно использовать два калькуляционных объекта:

1) полуфабрикаты, производимые и потребляемые последовательно в каждом технологическом процессе цехов на протяжении всего производственного цикла, как часть того или иного торгового наименования конечного продукта труда;

2) учётная единица торгового наименования (номенклатурного номера) конечного продукта труда пивоварения.

Предлагаемая структура объектов калькулирования производственной себестоимости обуславливает необходимость составления нормативных калькуляций полуфабрикатов собственного производства двух уровней:

– цехового (для каждого завершённого 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 продукции).

Основную часть организационно-методического обеспечения производственного учёта в пивоварении, на наш взгляд должен представлять комплекс экономической документации. Наши исследования показали, что состав основной экономической документации с позиции её функционального назначения в нормативном производственном учёте, можно представить нормативными калькуляциями производственной себестоимости полуфабрикатов и конечного продукта труда (профильное производство).

По определению Мизиковского Е. А. и Мизиковского И. Е., «... вид стандартной калькуляции, в которой производственные затраты на единицу продукта труда рассчитаны по текущим нормам относятся к внутрихозяйственным базовым экономическим документам директивного уровня, с одной стороны, и, при соответствующем информационном качестве, являются определяющим элементом нормативного метода производственного учёта. Составляются перед запуском нового торгового наименования определённой марки пива, кваса и других продуктов труда, далее корректируются – по мере надобности; количество калькуляционных листов нормативных калькуляций должно быть равным количеству торговых наименований выпускаемой продукции» [10].

Обеспечить систематизацию и сохранность массивов указанной выше информации можно лишь на основе оперативного учёта текущих норм, нормативов, лимитов, расчётов нормативных показателей, других составляющих организационно-методического обеспечения производственного учёта, являющихся предметом собственных либо приобретённых программных продуктов учётного обеспечения.

Программными продуктами обеспечения оперативного учёта движения составляющих организационно-методического обеспечения производственного учёта на машинных носителях необходимо предусмотреть документальный учёт их полного оборота, который должен охватить, по нашему мнению, внедрение, изъятие, обновление (замена действующих текущих норм новыми), восполнение (фактически действующими, но не учтёнными по разным причинам, чаще субъективного характера).

Оперативный учёт, на наш взгляд, важно дополнить регулярными полными (сплошными) и выборочными (при необходимости, но независимо от значимости объекта проверки) инвентаризациями наличия и качества текущих норм затрат (по всем объектам затрат, т. е. не должно быть пренебрежительного отношения к той или иной норме затрат), нормативных калькуляций производственной себестоимости полуфабрикатов и конечных продуктов труда,

а также иных расчётных нормативных показателей – составных единиц отдела нормативного хозяйства.

Периодичность полных и выборочных инвентаризаций, порядок их документального оформления, признания результатов, принятия решений и последующего внесения коррективов в соответствующие документы и регистры нормативного хозяйства необходимо включить в число объектов учётной политики.

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 2).

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

Проведенные исследования, показали, что первичная документация, действующая в системах норм и нормативов, как правило, представлена лишь отраслевой технологической документацией. Не умаляя значимости упомянутой документации, отметим, однако, что реализация на практике идей и методологии нормативного метода производственного учёта предполагает сочетание в едином информационном комплексе технологической и экономической документации в виде систематизированного, многоцелевого, единого для всех должностных лиц, занятых управленческой деятельностью, портфеля (набора) специализированной нормативной документации.

Между тем, в пивоварении упомянутый комплекс практически отсутствует. То же относится к сводным и иным технико-экономическим информационным регистрам, необходимым для ведения нормативного производственного учёта. На самом деле, обязательная экономическая первичная документация имеется и используется согласно её назначению для решения локальных управленческих задач, но её состав далеко не одинаков как по внутрихозяйственному назначению, так количеству форматов и их экономическому содержанию. Более того, упомяну-

тая документация в системах норм и нормативов в пивоварении не предусмотрена ни их учётной политикой, ни используемым программным обеспечением учёта производственных затрат (повсеместно практикуется на правах возмездного пользования программное обеспечение системы «1С: Предприятие»).

Наши исследования дают основание полагать, что в составе действующей в пивоварении разнообразной технологической документации наиболее типичной можно назвать лишь государственные стандарты – ГОСТ, ГОСТ-Р, технические условия (ТУ), технологические инструкции (ТИ), технологические карты (ТК). ГОСТ-ы в пивоварении выступают основными источниками технологической информации о полном ассортименте продукции; показателях качества; технологии производства отдельных групп и наименований продукции и её выходе; требованиях к оснащённости технологического процесса необходимыми контрольно-измерительными приборами и других сведениях.

Обзор применяемых в настоящее время ГОСТов при производстве пива показал, что их содержание не подверглось значительным изменениям, по сравнению с действующими в 80-х годах, по своей сути они лишь дублируют ранее принятые ГОСТ 28188-89 Напитки безалкогольные. Общие технические условия; ГОСТ 5060-86 Ячмень пивоваренный. Технические условия; ГОСТ Р 51174-2009 Пиво. Общие технические условия; ГОСТ Р 53094-2008 Квасы. Общие технические условия.

В число наиболее приемлемых источников специализированной информации, используемых для составления упомянутых калькуляций, можно включить ТК, номенклатуры-ценники на материальные запасы, в том числе технологическое топливо (используются данные по каждому номенклатурному номеру материальных запасов), ведомости расчётных цен за учётную единицу технологической (двигательной) электрической и тепловой энергии, ведомости пооперационных норм времени и расценок при сдельной оплате труда и норм времени и заработной платы по часовым или дневным тарифным ставкам за единицу работы при повременной форме оплаты труда.

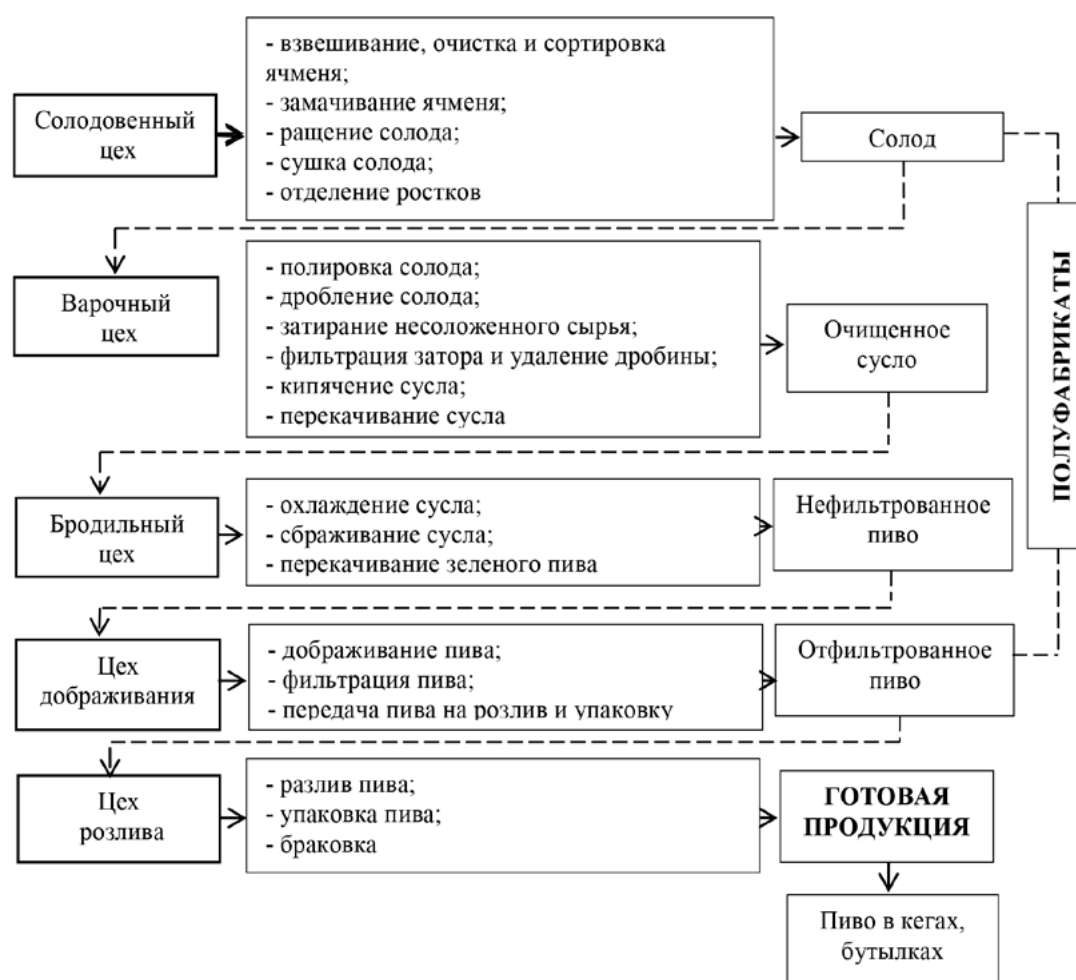


Рис. 1. Рекомендуемая номенклатура объектов учета затрат в пивоварении

Такой подход ориентирован на обеспечение управляемого процесса формирования нормативных и фактических затрат по технологическим процессам всех профильных производственных подразделений (центров затрат и центров ответственности). Применение указанных калькуляций, по нашим расчётам, существенно снижает трудоёмкость составления нормативных калькуляций производственной себестоимости торговых наименований конечных продуктов труда, предопределяет наиболее приемлемый порядок сводного обобщения затрат на основное производство при нормативном методе производственного учёта, а также обеспечивает достоверность оценки запасов незавершённого основного производства.

Нормативные калькуляции производственной себестоимости торгового наименования (номенклатурного номера) конечного продукта труда по статьям прямых затрат без общепринятых в отечественной учётной практике дополнительных начислений, относящихся к прямым материальным и трудовым затратам, согласно предлагаемой нами методике, 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.

НОРМАТИВНАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

на 01 августа 2021 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					209,15
- солодовые ростки					328,9
- зерноотходы					9,36
- зерновая примесь					45,6
Итого себестоимость сула (полуфабрикат № 1)					35 371,89

Начальник планово-экономического отдела

(должность)

(подпись)

(расшифровка подписи)

Главный бухгалтер

(должность)

(подпись)

(расшифровка подписи)

Рис. 2. Нормативная калькуляция (калькуляционный лист) производственной себестоимости конечного продукта труда пивоварения

Соответствующие затраты по всем статьям прямых и косвенных затрат рассматриваемой нормативной калькуляции, которые определяются на основе расчётных нормативных коэффициентов дополнительных (сопутствующих) затрат, связанных с процессом материально-технического снабжения, процентных ставок взносов на социальное страхование и социальное обеспечение и рассчитываемых на их основании сумм затрат от общей нормативной суммы основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих и др., мы считаем целесообразным включать в соответствующие статьи нормативной производственной себестоимости в целом по торговым наименованиям конечного продукта

труда (минус нормативную себестоимость полуфабрикатов).

Выводы

Предлагаемое нами сочетание объектов калькулирования нормативной производственной себестоимости, отражающее их непосредственную взаимосвязь и взаимозависимость на цеховом и заводском уровнях, охватывает текущие нормы затрат всей производственной сферы экономического субъекта. Немаловажно также, что упомянутое сочетание калькуляционных объектов обеспечивает полезную информацию для проектирования договорных (отпускных) цен на торговые наименования конечных продуктов и определения их рентабельности.

Библиографический список

1. Белобородова В.А. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: учебное пособие / колл. авторов. под ред. проф. В.А. Белобородовой. М.: Финансы и статистика, 1989. 279 с.
2. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства: учебник. – 5-е изд., перераб. М.: Финансы, 1973. 456 с.
3. Маргулис А.Ш. Калькуляция себестоимости продукции: Учебник / под ред. проф. А.Ш. Маргулиса. М.: Финансы, 1980. 288 с.
4. Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. М.: Финансы, 1973. 144 с.
5. Официальный сайт ООО «Дзержинский пивоваренный завод». [Электронный ресурс]. URL: <http://xn----8sbfbgeciheiabmn1c0amlx.xn--p1ai/main.html> (дата обращения: 25.10.2021).
6. Официальный сайт пивоваренного завода «Владимирская пивоварня». [Электронный ресурс]. URL: <http://vladimirpivo.ru/> (дата обращения: 25.10.2021).
7. Официальный сайт пивоваренного завода АО «Вятич». [Электронный ресурс]. URL: <http://www.samarabeer.ru/> (дата обращения: 25.10.2021).
8. Официальный сайт пивоваренного завода ЗАО «Пивоваренный Завод Лысковский». [Электронный ресурс]. URL: www.lpvz.ru (дата обращения: 25.10.2021).
9. Официальный сайт пивоваренного завода ОАО «Жигулевское пиво». [Электронный ресурс]. URL: <http://vyatich-kirov.ru/> (дата обращения: 25.10.2021).
10. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учет: учебник. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. 272 с.