

Е. Н. ЗУБЕНКО

## ОСНОВНОЙ ПОДХОД ПРИ ВЫБОРЕ МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПИВОВАРЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

***Ключевые слова:** затраты, издержки, калькулирование, метод учета, себестоимость.*

***Аннотация.** В настоящее время существенно выросла проблема учета, анализа и контроля затрат на пивоваренных предприятиях. Вопрос управления затратами впервые очередь связан с тем, что достижение устойчивого преимущества над конкурентами сегодня возможно только при наличии более низкой, по сравнению с другими производителями, себестоимости выпускаемых изделий. В статье рассматриваются основные моменты выбора и применения методов учета затрат на пивоваренных предприятиях.*

Важнейшим участком работы бухгалтерского учета любой производственной организации, в том числе и пивоваренных организации, является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости. При этом к основным задачам учета производственных затрат на пивоваренных предприятиях относятся:

- своевременное и правильное отражение фактических затрат на производство продукции по соответствующим статьям;
- предоставление информации для осуществления оперативно-го контроля за производством продукции;
- выявление резервов снижения себестоимости и предупреждение непроизводительных расходов и потерь.

Эффективное управление затратами наряду с тщательным раскрытием сущности объекта управления классификацией затрат, обеспечивается также и рациональным выбором методов их исчисления. Применение того или иного метода осуществляется с учётом специфики производства, его технических и технологических особенностей, условий функционирования и ряда других важных факторов, что в значительной степени определяет точность расчёта результатов деятель-

ности предприятия, его производственной и экономической эффективности.

Правильный выбор системы исчисления издержек обеспечивает получение максимальной информации о затратах, проведение анализа, контроля и принятие на их основе управленческих решений [2, с. 150–156].

Основные этапы технологического процесса производства пива оказывают непосредственное влияние на порядок ведения учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции, поэтому возникает необходимость изучения взаимосвязи учетных процессов и технологии производства продукции.



Рисунок 1 – Основные операции пивоваренного предприятия

В современных условиях на предприятиях применяются разнообразные методы учета затрат и калькулирования, представляющие собой приемы нахождения и обработки информации о себестоимости продукции.

Метод учета затрат на производство выражается в определенной последовательности взаимосвязей, приёмов и способов контроля и отражения затрат в документации и регистрах бухгалтерского учета и

на основании созданной информации, калькулирования себестоимости продукции [6, с. 177 –179].

Под методом учета затрат следует считать совокупность приемов документирования и отражения затрат на производство и продажу продукции, обеспечивающих определение ее себестоимости в интересующих пользователей разрезах [12, с. 27].

Основными составляющими метода производственного учёта являются его элементы, которые специализируются на исследовании процессов формирования, оценки, обобщения и группировки затрат по объектам учёта затрат и калькулирования.

- нормативные калькуляции;
- изменения текущих норм и нормативов;
- отклонения фактических затрат от нормативных.

При этом позаказный, попередельный, попроцессный методы производственного учета отражают предмет калькулирования, т. е. заказ, передел, производственные (технологические) процессы. А следовательно, каждый из названных терминов означает не что иное, как бухгалтерский вариант обобщения производственных затрат в ориентации на объекты калькулирования (объекты учёта затрат), а следовательно, целесообразно будет присвоить указанные названия процедурам калькулирования фактической производственной себестоимости конечных продуктов труда: позаказное, попередельное, попроцессное, поиздельное калькулирование. Термин «метод производственного учёта» может соответствовать своему смысловому значению, только воплотив принципы нормативного учёта, оставаясь при этом составной частью метода бухгалтерского учёта. Лишь тогда производственный учёт становится производственным нормативным учётом – частью общей системы бухгалтерского учёта, если в число его объектов включены расходные нормы, нормативы и рассчитанные на их основе нормативные калькуляции и сметы, изменения норм и нормативов, а также другие составные нормативной базы формирования затрат на все виды деятельности предприятия.

Трудоёмкость нормативного учёта намного выше трудоёмкости традиционного российского обезличенного («котлового») производственного учёта. Многие специалисты видят в этом существенный недостаток нормативного учёта и потому пытаются искать ему альтернативу.

Качество информации, создаваемой нормативным производственным учётом, прямо зависит от состояния нормативного хозяйства – систематизированным комплексом документированных и в обязательных для должностных лиц пооперационных текущих (технологии-

ческих) норм и нормативов производственных затрат. Нормативная база должна быть представлена также расчётами (таблицами) нормативных калькуляций производственной себестоимости продуктов труда в основном, вспомогательных и обслуживающих производствах; сметами поэлементных затрат на обслуживание производства и управление (по каждому центру затрат в отдельности).

В российской практике информация о результатах технического прогресса, совершенствования организации производства, управленческой деятельности и соответствующие им изменениям текущих норм и нормативов зачастую остаётся в технической и административной документации, а также в различных внутрихозяйственных отчётах по развитию производства, выполнению производственных норм и в лучшем случае попадает в сферу производственного учёта в качестве новых норм и нормативов. Тем самым нормативный производственный учёт превращается, по существу, в придаток финансового бухгалтерского учёта, а данные об изменениях текущих норм и нормативов, приводимые в калькуляциях фактической производственной себестоимости продукции, лишены аналитической (управленческой) ценности.

Учёт отклонений от текущих норм и нормативов расхода материальных, топливно-энергетических, трудовых ресурсов на всех этапах кругооборота хозяйственных средств, в первую очередь, в производственном цикле – процесс неизбежный и находящийся под постоянным влиянием большого числа технических, экономических и даже социальных факторов. Статистика отклонений от нормативного расходования хозяйственных ресурсов в пивоваренных производствах отсутствует [11, с. 52–53].

Современная экономическая наука предполагает различные методы калькулирования, однако при всем многообразии методов калькулирования себестоимости теоретический и методологический инструментарий каждого метода несовершенен: специалисты расходятся в трактовке конечного результата процесса калькулирования себестоимости, называют различный состав элементов метода калькулирования, предлагают различные методические подходы к калькулированию. Все это создает сложности в практическом применении теоретических разработок, формирует некорректные результаты калькуляции, что сказывается на качестве управленческих решений.

По поводу классификации методов существуют разные мнения, все еще ведутся дискуссии, поэтому общепринятая классификация методов еще не сложилась [4, с. 18].

Среди экономистов в настоящее время отсутствует единое мнение по поводу классификации методов учета затрат и калькулиро-

вания себестоимости продукции. Обобщив различные подходы при классификации методов учета затрат, можно судить о том, что ряд экономистов методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости отождествляют, а другие наоборот рассматривают их как два самостоятельных метода.

Таблица 1 – Основные виды классификации методов учета затрат на производство продукции (работ, услуг)

№ п/п	Источник	Наименование методов
1	Мизиковский Е. А. [11, с. 111]	Позаказный Попередельный Попроцессный
2	Ивашкевич В. Б. [5, с. 216]	Позаказный Передельный (делительный) Специальные виды калькуляции (эквивалентные, калькулирование сопряженных продуктов и на основе себестоимости машино-часа)
3	Керимов, В. Э. [7, с. 278]	Метод учета затрат по фактической себестоимости Метод учета затрат по плановой себестоимости Метод учета затрат по нормативной себестоимости Попередельный метод учета затрат Позаказный метод учета затрат Пооперационный метод учета затрат
4	Безруких П. С. [1, с. 235]	Простой Пооперационный Позаказный Нормативный
5	Вахрушина, М. А. [3, с. 96]	Попроцессный метод Позаказный метод Попередельный метод
6	Маргулис А. Ш. [9, с. 27]	Попроцессный Позаказный Нормативный Попередельный Поиздельный

Рассмотрев вышеизложенные мнения, мы считаем, что эти два явления (метод учета затрат на производство продукции и калькулирования себестоимости продукции) необходимо рассматривать как единую совокупность, так как они представляют собой два взаимосвязанных этапа единого процесса.

В случае применения различных приемов и способов учета затрат на производство продукции обусловлено в первую очередь отраслевыми особенностями технологических процессов, организации производства и управления.

Однако обобщающим признаком при классификации затрат будет выступать объект учета затрат. Для пивоваренных предприятий таким признаком выступает передел.

В настоящее время доля предприятий, применяющих один лишь метод исчисления затрат без сочетания его с другими, значительно сократилась.

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции, т. е. от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Например, можно прибегнуть к позаказному методу, калькулируя неполную себестоимость заказов; применять попередельное калькулирование с использованием норм расхода материальных ресурсов, а можно при этом учитывать их фактический расход.

Выбранный организацией метод должен обеспечивать текущий контроль за затратами на производство, а также реализацию важнейшего принципа управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

Наиболее распространённые в современной хозяйственной практике методы калькулирования себестоимости продукции основываются на следующем принципе: затраты собираются на соответствующих счетах учета и относятся на результат хозяйственного процесса (объект калькулирования), при этом прямые затраты напрямую списываются на объект калькулирования, а косвенные затраты распределяются пропорционально выбранной базе.

В теории калькулирования существуют методы, предполагающие расчет себестоимости для промежуточных объектов калькулирования – это попроцессный и попередельный методы калькулирования себестоимости. В рамках данных методов применяется так называемый процессный подход к калькулированию себестоимости. Попередельный метод отличается от попроцессного тем, что выход продукции во

внешнюю среду возможен не только на конечной стадии производственного процесса, но и на промежуточных.

Суть указанных методов заключается в определении себестоимости каждого процесса и делении ее на соответствующий выход продукции. Однако область применения данных методов ограничена. Они дают корректный результат при условии, что вся продукция предприятия однородна, имеет одинаковые единицы измерения, проходит одни и те же стадии производственного процесса. Если ассортимент производимой продукции велик и себестоимость отдельных видов продукции существенно отличается, то применение попроцессного и попередельного метода дает большую степень искажения себестоимости, что осложняет процессы планирования и оперативного управления производством [8, с. 78–85].

На пивоваренных предприятиях калькулирование себестоимости продукции осуществляется попередельным методом с применением бесполуфабрикатного варианта. При данном варианте по каждому переделу учитываются затраты на обработку, а себестоимость готовой продукции исчисляется путем суммирования затрат на сырье, материалы, затрат всех переделов на обработку и общепроизводственные расходы.

На пивоваренных предприятиях к затратам солодовенного цеха (т. е. с учетом остатков незавершенного производства – фактическая себестоимость изготовленного солода) относятся затраты по замачиванию зерна, его соложению (проращиванию), сушке, отбивке ростков, очистке соложенного зерна. При этом к незавершенному производству данного цеха будут относиться все остатки зерна на всех стадиях производства солода (в чанах, на проращивании, в сушильном отделении и т. д.) Отпуск солода со склада в варочный для приготовления пивного сусла производится по фактической себестоимости.

Расход сырья и материалов в варочном цехе, а также фактическую себестоимость готового сусла определяют по каждому сорту пива. Все затраты по цеху, кроме расхода сырья и добавочных материалов, учитывают и включают в себестоимость каждого сорта пива косвенным путем, исходя из количества готового сусла.

Затраты бродительного цеха относят на себестоимость сортов пива прямым или косвенным путем. При этом себестоимость пива по данному цеху складывается из стоимости остатка сусла на начало месяца, стоимости сусла, полученного из варочного цеха, а также затрат, произведенных в цехе брожения. После вычитания из данной суммы незавершенного производства получается фактическая себестоимость пива, переданного в цех дображивания.

Фактическая себестоимость пива в цехе розлива складывается из стоимости пива, полученного из цеха дображивания, а также затрат данного цеха. Важнейшим звеном управления бережливостью является нормативный метод. Типовые положения, раскрывающие сущность и предусматривающие организационно-технические и подготовительные мероприятия по внедрению нормативного метода и его элементов, были утверждены в 1983 г., а уже позже были утверждены отраслевые указания по его применению, а также была продолжена работа по широкому внедрению нормативного метода и его элементов в различных отраслях и подотраслях народного хозяйства.

Нормативный учет – это совокупность способов и приемов учета и контроля выполнения заданий по снижению себестоимости, действенный инструмент оперативного управления производством и формирования затрат на производство.

К основным задачам нормативного метода учета затрат можно отнести:

- своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- выявление резервов производства;
- содействие организации и совершенствованию внутрипроизводственного, в том числе бригадного хозрасчета.

Основным содержанием и элементами нормативного метода является организация учета затрат на производство отдельно в пределах действующих норм, по отклонениям от них; учет изменений норм и калькулирование себестоимости, отклонений от норм и изменений норм, калькулирование себестоимости.

При переходе на нормативный метод одним из этапов работы на каждом предприятии должен стать этап упорядочения, а в некоторых случаях и пересмотр действующих норм и нормативов, основанных на требованиях технологических регламентов, спецификаций, паспортов оборудования, штатных расписаний и другой документации, лежащей в основе организации производственного процесса.

Нормативный метод учета затрат по всему технологическому циклу формирования затрат ставит вопрос об объектах учета (номенклатура мест возникновения и контроля затрат) и объектах калькулирования (заказ, вид продукции, работ и услуг, группа однородных изделий и т. д.), калькуляционной единице (натуральная, стоимостная, обезличено стоимостная), а также степени детализации материальных, трудовых и прочих затрат на производство продукции в плановых и отчетных калькуляциях.

В системе нормативного метода ведется учет изменений норм в результате совершенствования техники, технологии, освоения новой продукции (работ, услуг) в соответствии с порядком, принятым в отраслевых и подотраслевых методических рекомендациях. Основным моментом нормативного метода является учет отклонений от норм, которые представляют собой разницу между фактическим расходом ресурсов и их затратами по норме на фактический объем производства.

Отклонения от норм бывают положительные (экономия) и отрицательные (перерасход). Лишь рациональная система организации учета отклонений от норм дает возможность выявить возможные резервы снижения себестоимости за счет устранения перерасхода и закрепления передового опыта, что в дальнейшем позволит осуществлять материальное поощрение трудового коллектива и отдельных работников, которые принимают непосредственное участие в экономии ресурсов. Для того чтобы учет отклонений от норм мог использоваться в контроле за уровнем затрат и регулировании их величины, его следует делать оперативным, своевременным и аналитическим. При переходе на нормативный метод в планы работы следует включать вопросы улучшения обеспечения контрольно-измерительными приборами производства, организации складского хозяйства, разработки системы документов и документооборота. Выявление отклонений от норм ценно, когда оно осуществляется в ходе производства или за короткие периоды времени, а не после отчетного периода. Экономическая информация об отклонениях должна подаваться руководителям производства для управления, а не быть самоцелью нормативного метода [10, с. 21–30].

Таким образом выбранный организацией метод учёта затрат должен обеспечивать текущий контроль за затратами на производство, а также реализацию важнейшего принципа управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

Правильно выбранный тот или иной метод учета затрат и калькуляции себестоимости является одной из важнейших задач управленческого учета на предприятии. Отчетность, составленная в соответствии с информацией, полученной по каждому методу, выступает связующим звеном между руководством и производственным процессом.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Безруких П. С. // Учет и калькулирование себестоимости продукции. М.: Финансы. 1974. 320 с.
2. Васильев О. В. Совершенствование методов исчисления затрат в новых экономических условиях // Вестник Челябинского государственного университета. 2010. № 5. Экономика. С. 150–156.
3. Вахрушина М. А. // Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина. М.: Издательство «Омега-Л». 2010. 570 с.
4. Глущенко А. В. // Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК: учеб. пособие / А. В. Глущенко, Н. Н. Нелюбова. М.: Магистр. 2008. 189 с.
5. Ивашкевич В. Б. // Бухгалтерский управленческий учет. Учеб. Для вузов. М.: Юристъ. 2003. 618 с.
6. Керимов В. Э. // Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы / В. Э. Керимов. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». 2008. 476 с.
7. Киреева Н. В. Проблемы применения современных методов калькулирования себестоимости продукции при обосновании управленческих решений // Вестник УрФУ, Серия экономика и управление. № 6/2011. С. 278–281.
8. Колесникова Е. Н. Современные подходы к организации учета затрат на производство // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. 2010. Т. 3 № 27. С. 78–85.
9. Маргулис А. Ш. // Калькуляция себестоимости продукции: Учебник / под. ред. проф. А. Ш. Маргулиса. М.: Финансы, 1980. 288 с.
10. Москалева А. З. Пути совершенствования учета и анализа себестоимости продукции // Межвузовск. сб. науч. тр. / Куйбышевск. гос. ун-т. Куйбышев. 1988. 152 с.
11. Мизиковский Е. А. // Производственный учет / Е. А. Мизиковский, И. Е. Мизиковский. М.: Магистр: ИНФРА-М. 2010. 272 с.
12. Сигидов Ю. И. Системный подход к классификации методов учета затрат // Управленческий учет. 2/2009. С. 27.

## **THE MAIN APPROACH AT THE CHOICE OF THE METHOD OF THE ACCOUNTING OF EXPENSES AT THE BREWING ENTERPRISES**

***Keywords:** costs, expenses, calculation, method of accounting, the cost price.*

***Annotation.** Now significantly the problem of the account, the analysis and control of expenses at the brewing enterprises grew. The question of management first of all is connected by expenses with that achievement of steady advantage over competitors is possible today only in the presence of lower, in comparison with other producers, prime costs of let-out products. In article highlights of a choice and application of methods of the accounting of expenses at the brewing enterprises are considered.*

---

**ЗУБЕНКО ЕКАТЕРИНА НИКОЛАЕВНА – преподаватель, Нижегородский государственный инженерно-экономический институт, (katrinyshka88@rambler.ru).**

**ZUBENKO EKATERINA NIKOLAEVNA – teacher, Nizhny Novgorod state engineering-economic Institute, (katrinyshka 88@rambler.ru).**

---