Особенности формирования информации о доходах и расходах в организациях по производству этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Маничкина, Маргарита Владимировна

**Год:**

2009

**Автор научной работы:**

Маничкина, Маргарита Владимировна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

203

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Маничкина, Маргарита Владимировна

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. Теоретические и методические основы формирования информации о доходах и расходах в системе бухгалтерского учёта.

1.1. Современная ( трактовка категории «доходы», её место, роль и значимость в системе бухгалтерского учёта.

1.2. Экономическое содержание категорий «издержки», «расходы», «затраты», сравнительная характеристика.

1.3. Отраслевые особенности условий признания доходов и расходов для целей бухгалтерского учёта.

ГЛАВА 2. Современное состояние учёта доходов и расходов в организациях по производству этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и необходимость его реформирования.

2.1. Отраслевые особенности классификации доходов и расходов и их влияние на постановку бухгалтерского учёта.

2.2. Классификация затрат на обычные виды деятельности как части признанных расходов в системе бухгалтерского учёта.

2.3. Единая государственная автоматизированная информационная система, оперативный учёт производства и аналитический учёт выпуска готовой продукции как основные источники агрегированной информации о доходах и расходах.

ГЛАВА 3. Развитие системы бухгалтерского учёта доходов и расходов в организациях по производству этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.

3.1. Общая характеристика комплексной методики документирования, оценки и учёта побочной и сопряжённой продукции.

3.2. Разработка архитектуры методики учёта расходов на качество спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Особенности формирования информации о доходах и расходах в организациях по производству этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции"

Актуальность темы исследования. Преобразования в отечественном бухгалтерском учёте связаны с дальнейшим развитием отраслевого учёта.

Одной из подотраслей пищевой промышленности, где имеются проблемы в 1 части достоверности учёта выпуска готовой продукции, её продаж, получения прибыли является производство и оборот этилового спирта, включая организации по приготовлению ликёроводочных изделий. Подтверждают этот факт аналитические материалы экспертов Центра исследований федерального и региональных рынков алкоголя (ЦИФРРА). В 2008 году было произведено примерно 25 млн. дал водки, на производство которой должно было быть израсходовано не менее 91 млн. дал этилового спирта, а по данным Росстата учтено всего 44,6 млн. дал выпущенного спирта, т.е. в два раза меньше.

Правительство РФ, придавая большое значение данной подотрасли, проводит лицензирование её деятельности, устанавливает нижний предел цен на продукцию, обязывает оснащать производство оборудованием для внедрения Единой государственной автоматизированной информационной системы (ЕГАИС), направленной на ужесточение порядка учёта выхода готовой продукции. Указом Президента РФ от 31 декабря 2008 г. №1883 образована новая Федеральная служба по регулированию алкогольного рынка, которая объединила функции контроля, ранее распределённые между Минфином, Федеральной налоговой службы и Минэкономразвития России. Однако приходится признать, что учётно-контрольные механизмы, вводимые Правительством, пока не дают желаемого результата.

ЕГАИС предназначена для учёта и контроля выхода спирта на последней технологической операции спиртзаводов, а на заводах ликёроводочных изделий - ограничена учётом его использования на начальной операции. В силу своего функционального назначения ЕГАИС не связана с учётом использования исходного сырья, полученных доходов и финансовых результатов от продаж. Следует отметить отсутствие методик интегрирования данных ЕГАИС в систему бухгалтерского учёта. Такое положение вызывает необходимость выработки методических рекомендаций совершенствования бухгалтерского учёта выхода готовой продукции, сбалансированного с показателями доходов от её продаж и расходов на производство и продажу.

В самих организациях существует сложный документооборот, состоящий из большого количества регламентированных и Федеральной налоговой службой, и Росстатом первичных документов, что приводит к созданию параллельного учёта выпуска и продаж продукции, но не исключает наличия не фиксируемых в бухгалтерском учёте и ЕГАИС фактов нелегального производства. Сокращению трудоёмкости учётных процедур и усилению контроля будет способствовать создание единого документооборота, консолидирующего данные оперативного учёта выпуска продукции, ЕГАИС и бухгалтерского учёта доходов и расходов.

Исследования показали, что в подотрасли до сих пор не сложилось чёткого определения состава доходов и расходов, момента их признания, классификации и системного отражения в бухгалтерском учёте, на спиртзаводах нарушается принцип сбалансированности исходного сырья и выхода готового спирта, при отсутствии методик выявления, оценки и учёта побочной, сопряжённой продукции и отходов. Котловой метод учёта затрат, применяемый в организациях, не предусматривает разделения затрат на нормативные и отклонения от норм, за исключением расходуемого спирта, а также выделения расходов, связанных с качеством продуктов, рост которых отмечается в последнее время. Сложившаяся ситуация требует разработки отдельных методик бухгалтерского учёта доходов и расходов, направленных на обеспечение системного контроля за формированием общих финансовых результатов организации.

Актуальность проблематики и незавершённость методических разработок в области бухгалтерского учёта доходов и расходов в организациях по производству спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции обусловили выбор темы данного исследования.

Цель настоящего исследования заключается в разработке теоретико-методических подходов к отражению информации о доходах и расходах в рамках бухгалтерского учёта во взаимосвязи1 с информационными системами оперативного и налогового видов учёта.

Для достижения цели исследования были поставлены следующие научные I и практические задачи:

• уточнить содержание и состав экономических категорий «доходы» и «расходы», выявить отраслевые особенности их классификации для удовлетворения запросов различных групп пользователей информации;

• определить влияние технологических и организационных особенностей организаций по производству этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции на формирование информации о доходах и расходах с учётом специфики производственных цепочек и качественных характеристик конечного готового продукта;

• обосновать направления развития бухгалтерского учёта доходов и расходов во взаимосвязи с данными ЕГАИС (единая государственная автоматизированная информационная,система);

• разработать рекомендации совершенствования аналитического учёта выпуска и продаж готовой продукции, как основного источника агрегированной информации о доходах и расходах, на основе системы ЕГАИС и документального оформления операций выхода спирта, водок, ликёроналивочных изделий;

• апробировать разработанные автором методики учёта расходов на поддержание и улучшение качества спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и комплексной методики документирования, оценки и учёта побочной и сопряжённой продукции, полученной в одном технологическом процессе с основными видами продуктов.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических положений и организационно-методических подходов к формированию системы комплексной информации о доходах и расходах организаций. Объектом исследования выступают организации по производству этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Область исследования. Исследование соответствует п.1.8. «Бухгалтерский учёт в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учёт, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК РФ.

Теоретической основой исследования вопросов теории и практики постановки бухгалтерского учёта доходов и расходов послужили труды отечественных учёных, работавших над проблемами развития теории и практики бухгалтерского учёта и экономического анализа: Аверчева И.В., Бабаева Ю.А., Бакаева A.C., Безруких П.С., Бахрушиной М.А., Врублевского Н.Д., Гетьмана В.Г., Ивашкевича В.Б., Кавериной О.Д., Карповой Т.П., Ковалёва В.В., Комиссаровой И. П., Кутера М.И., Мизиковского Е.А., Рассказовой-Николаевой С.А., Новодворской) В.Д., Орлова Б.Л., Палия В.Ф., Подольского В.И., Пятова M.JL, Соколова Я.В., Стукова С.А., Хорина А.Н., Шеремета А.Д. и др. В диссертации были обобщены результаты научных исследований зарубежных специалистов: Бетге Й., Друри К., Карренбауэра М., Манна Р., Метьюса М., Мюллендорфа Р., Ришара Ж., Фольмута X., Фирона Е., Яруговой А. и ряда др. Некоторые аспекты учёта доходов и расходов в спиртовой подотрасли пищевой промышленности освещены в работах Пальчука В.П. и Пыхова В.Г. (1973 г.), Копайлова Г.З. и Радостовца В.К. (1980 г.).

В процессе исследования использовались труды отечественных и зарубежных авторов, посвящённые проблемам обеспечения необходимого качества продуктов и раздельного отражения расходов, вызванных этими процессами: Гобермана JI.A., Исикавы К., Карлика Е.М., Лабынцева Н.Т., Мюррей Д., Новиченко П.П., Салимовой Т.А., Фейгенбаума А. и др.

Методологической базой выполненной работы стали: диалектический метод познания предмета исследования, предполагающий изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи — анализ и синтез, индукция и дедукция; общенаучные принципы и методы исследования - наблюдение, группировка, сравнение, обобщение; исторический, логический, системный подходы к оценке экономических явлений и другие.

В качестве информационного обеспечения использованы действующие в Российской Федерации законодательные акты, нормативно-правовые документы, регулирующие ведение бухгалтерского и налогового учёта доходов и расходов, международные стандарты финансовой отчётности, официальные данные Росстата, данные маркетинговых исследований, проведённых службами организаций, аналитические материалы экспертов Центра исследований федерального и региональных рынков алкоголя (ЦИФРРА), показатели индивидуальной бухгалтерской отчётности и учётных регистров некоторых спиртовых заводов и заводов ликёроводочных изделий, периодические издания, материалы научных конференций, семинаров, справочно-правовых систем и специализированный сайт производителей и продавцов спирта и алкогольной продукции (alconews.ru) и др.

Научная новизна исследования заключается в разработке и теоретико-методическом обосновании комплекса рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учёта доходов и расходов в организациях, занятых производством этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции. В ходе исследования были получены следующие научные результаты, которые выносятся на защиту:

• уточнено содержание понятий «доходы» и «расходы» для данной подотрасли пищевой промышленности, в результате чего сформирован перечень признаваемых доходов, установлены условия их признания и проведена классификация расходов, путём введения дополнительных признаков — экономическая сущность потреблённых ресурсов, направления их использования, временная определённость, процесс трансформации затрат в расходы;

• выявлены технологические и организационные особенности производств, что создало возможность подразделить их по степени влияния на ведение бухгалтерского учёта доходов и расходов на три типа, для каждого из которых усовершенствовать номенклатуру статей затрат, обосновать подходы к разукрупнению и структуризации статей материальных затрат;

• определены и обоснованы наиболее важные направления развития бухгалтерского учёта доходов и расходов на основе сбора информации о выходе готовой продукции (в натуральных и условно-натуральных единицах измерения) в местах прерывания технологического процесса в оперативном и налоговом (ЕГАИС) видах учёта, накопления и обработки полученных данных в регистрах аналитического учёта для целей контроля за доходами и расходами организации;

• сформулированы рекомендации по выявлению, документированию, оценке и учёту побочной и сопряжённой продукции на счетах бухгалтерского учёта в виде комплексной методики, предусматривающей особенности сбора I информации в каждом технологическом процессе;

• аргументирована целесообразность выделения самостоятельной калькуляционной статьёй «Расходы на качество продукции» с подразделением её на расходы по обеспечению качества продукта, установленного рецептурами и ГОСТом, поддержанию (сохранению) первоначальных качественных характеристик сырья и готовой продукции, повышению (улучшению) качества исходного сырья и продукта; разработана модель и схема последовательности ведения бухгалтерского учёта расходов на качество продукции по видам продуктов, их жизненному циклу, видам деятельности, использование которых способствует раскрытию информации об уровне этих затрат, усилению контрольной функции бухгалтерского учёта за выполнением мероприятий, связанных с качеством продукции, и соблюдением смет расходов на эти цели, повышению степени управляемости качеством продукции.

Практическая значимость полученных в процессе исследования результатов состоит в использовании рекомендаций по развитию системы бухгалтерского учёта доходов и расходов с интеграцией в неё данных ЕГАИС, а также разработанных автором методик учёта расходов на обеспечение, поддержание и улучшение качества продуктов и комплексной методики документирования, оценки и учёта побочной и сопряжённой продукции, полученных в одном технологическом процессе с основными видами продуктов. Сформулированные в диссертации предложения позволят превратить систему учёта доходов и расходов в более гибкую, отвечающую растущим информационным запросам, самых различных групп пользователей и создают реальную возможность государственным органам усилить контроль за производством и оборотом спирта и спиртосодержащих продуктов, а также могут служить основой дальнейших научных исследований, разработки внутренних стандартов по учёту выхода основной, побочной и сопряжённой продукции, расходов, непосредственно связанных с качеством выпускаемого спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Апробация и внедрение результатов исследования. Теоретические положения и практические результаты исследования, докладывались и получили положительную оценку на научных конференциях и семинарах, организованных в (2005-2008- гг.) ГОУ ВПО «Всероссийский, заочный финансово-экономический институт», на международных научно-практических конференциях в городах Краснодаре, Луганске, Москве, Одессе, Смоленске (2006-2008 гг.). Кроме того, результаты выполненного исследования были использованы в процессе преподавания дисциплин «Бухгалтерский финансовый учёт», «Бухгалтерский управленческий учёт».

Полученные результаты нашли применение в ОАО «Бахус» г. Смоленск, ООО «Фортуна» г. Тимашевск Краснодарского края, ООО «Лидер», ООО «Вектор-С», ООО «Гарант», ООО «ОРО-Кубань» г. Краснодар, ООО «Белореченский горный комбинат» Краснодарский край с. Великовечное, ООО «Агросервис-99» Республика Адыгея Тахтамукайский район пос. Яблоновский, что подтверждено справками и актами о внедрении.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 18 работах, общим объёмом 5,43 п.л., (авт.5,23 п.л.) три из них опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

Объём и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трёх глав, заключения, библиографического списка, включающего 325 наименований и 16 приложений. Основной текст исследования изложен на 153 страницах и содержит 36 рисунков, 14 таблиц.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Маничкина, Маргарита Владимировна

Изменения- в. правилах бухгалтерского учёта в России, направлены на совершенствование представляемой информации в целях принятия организациями обоснованных экономических решений; которые адекватны реалиям условий хозяйственной деятельности. Применение вводимых правил ведения и организации; российской системы бухгалтерского учёта; которые гармоничны с принципами международных стандартов финансовой; отчётности, потребовало изменить условия и требования, предъявляемые к отраслевым системам- и порядку отражения в бухгалтерском учёте знаковых экономико-учётных категорий; Это объективное положение и было положено в основу исследования- современной апперцепции категорий «доходы» и «расходы» применительно к организациям по производству этилового спирта, алкогольной/и спиртосодержащей продукции.В процессе исследования было установлено, что на различных этапах развития экономики; страны менялись содержание ш состав экономических категорий «доходы» и «расходы». Проведённый в настоящей работе ретроспективный анализ подходов к восприятию практикой;понятий доходы и расходы, применяемых бухгалтерским учётом, позволил.констатировать, что до сих пор имеют место существенные различия в трактовке состава этих категорий. Кроме того, отмечается отсутствие или «устаревание» отраслевых методических рекомендаций, внутренних стандартов в; отношении учёта доходов и расходов в спиртовой подотрасли пищевой промышленности.Нормативные акты последних лет касаются установления порядка регистрации вновь образованных предприятий, и внедрения Единой государственной автоматизированной информационной системы (далее ЕГАИС), которая ориентирована на обеспечение контроля за производством и оборотом этилового спирта со стороны государства. В целом проведённые исследования существующих нормативно—правовых актов и применяемой отраслевой учётной практики позволили уточнить состав названных экономико-учётных категорий, свойственных предпринимательской деятельности организаций, занятых производством пищевого спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.Под «доходом» от обычных видов деятельности в этой подотрасли следует понимать выручку от продаж и оборота этилового спирта и спиртосодержащей продукции (законченного и незаконченного цикла), продаж побочной, сопряженной продукции и отходов, продукции собственного производства, выработанной из конфиската, остатков спирта, купажа водки при прекращении производства и аннулирования лицензии.Под категорией «расходы» для организаций по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции предлагается понимать совокупность использованных производственных ресурсов, измеряемых по принятым в отрасли правилам в стоимостных и натуральных измерителях, мотивированных целями получения доходов.Сформулированные понятия являются, на наш взгляд, достаточными для решения практических задач — налогообложения и налогового контроля, статистического обобщения масштабов деловой активности, оперативного управления и контроля за деятельностью организации со стороны лиц, имеющих прямой и косвенный интерес. Последовательное использование в профессиональной деятельности уточненного содержания понятий «доходы» и «расходы» позволит избежать ряда бухгалтерских и налоговых ошибок, в каждом конкретном случае решать вопрос приоритета экономического содержания перед формой, будет способствовать устранению некоторой противоречивости российской системы бухгалтерского учёта доходов и расходов общепризнанным в мире подходам к его ведению.Уточнение состава названных экономико-учётных категорий привело к необходимости экономического и юридического обоснования условий их признания в организациях по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, согласованных с бухгалтерским восприятием данных категорий. Базируясь на использовании декомпозиционного подхода и, одновременно учитывая специфические организационно-производственные и технологические особенности организаций спиртовой подотрасли, сформирован комплексный перечень, признаваемых в исследуемой отрасли групп доходов, которые будут служить основанием для их принятия к бухгалтерскому учёту. Разработанный перечень соответствует требованиям отраслевой классификации видов выпускаемой продукции, обеспечивает процедурную поддержку (целостность и единообразие, комплексность и удобство исчисления доходов, соответствие нормам законодательства по налогообложению, адекватность сложившейся на предприятиях практике управления) подготовке информации для налоговых деклараций по акцизам и налогу на добавленную стоимость.К специфическим условиям признания доходов и расходов в исследуемой подотрасли пищевой промышленности можно отнести предоставление скидок и наличие наценок, премий покупателям, внешний возврат продуктов из торговой сети, существование обязательных контрольных и текущих лабораторных проверок продукции, наличие нормируемых и ненормируемых потерь, возникающих при хранении, транспортировке и переливе спиртосодержащих жидкостей, при переработке спирта. Названные специфические условия во многом регламентируются гражданским и налоговым законодательствами и отдельными Постановлениями Правительства РФ. Появление системы ЕГАИС потребовало, как показывают результаты исследования, соблюдения нового условия признания доходов и расходов - согласование данных бухгалтерского учёта готовой продукции с показателями ЕГАИС. Обоснованием предложенного нами условия служат результаты анализа существующей практики, которые свидетельствуют о несовпадении данных ЕГАИС, скорректированных на изменение остатков готовой и незаконченной технологией продукции, выпуск побочных и сопряжённых видов продуктов, отходов с величиной доходов, отражённых в бухгалтерском учёте. Кроме того, в системе ЕГАИС применяется эксклюзивная единица измерения объема -

дальт и стоимостная — средняя цена дала, в бухгалтерском учёте доходы зависят от натуральных показателей каждого вида продуктов — литры, бутылки разной ёмкости и цены продаж отдельных наименований.Относительно признания величины расходов можно взять за основу выпуск готовой продукции (при соблюдении условия согласования с данными ЕГАИС) и нормы затрат в расчёте на единицу безводного спирта (дал), который содержится в спиртосодержащих жидкостях — готовой продукции, продуктах переработки отдельных стадий технологического процесса. В целом при соблюдении названного условия появляется возможность реальных корректировок величины выручки, признаваемой в бухгалтерском учёте, а также допущений в определении сумм признанных расходов.Таким образом, определение содержания значимых учётных категорий и уточнение условий их признания позволили раскрыть возможности' развития бухгалтерского учёта доходов и расходов: • совершенствование учёта доходов на основе сбора, накопления и обработки информации о выходе готовой продукции (в натуральных и условно-натуральных единицах измерения) в местах прерывания технологического процесса, а также разработки методики оценки побочной и сопряженной продукции; • совершенствование учёта расходов путем их классификации по отдельным основаниям, позволяющим в достаточной степени характеризовать отраслевые особенности спиртовой промышленности и контролировать процесс формирования затрат на технологически-прерывных участках производства, обеспечивающих установленное качество продукции.В ходе исследования нами было установлено, что отраслевая классификация доходов и расходов нуждается в уточнении. В диссертации представлено обоснование четырех новых оснований для классификации отраслевых доходов. В частности, усиление группировки доходов по экономическому содержанию проведено в соответствии с законодательными актами по бухгалтерскому и налоговому учёту. В связи с чем, в классификацию предлагается ввести признак временной определённости.Таксономический подход (равномерность, строгая последовательность, стройность и сложность признания) создаёт возможность разделить доходы на текущие, отложенные и разницы (постоянные и временные), а также, что очень важно, отслеживать моменты трансформации затрат в расходы для целей бухгалтерского и налогового учёта и прогнозировать налоговые последствия хозяйственных операций.Использование следующего основания для классификации доходов, корреспондирующего с механизмом их формирования, в организации аналитического учёта одновременно с группировкой готовой продукции, рекомендованной ФНС России, усилит прозрачность формирования доходов и налогооблагаемых баз по основным косвенным налогам (акцизы и НДС).Обобщение доходов в зависимости от сегментов бизнеса (собственное производство спирта, ликёроналивочных изделий, торговля товарами собственного производства и покупными, рестораны, магазины и базы оптовой торговли и т.д.) необходимо с точки зрения оценки деятельности структурных подразделений и мотивации дилеров, построения аналитического учёта продаж. Выделение и систематизация информации о доходах по видам специфичных договоров, в связи с которыми они возникают (переработка давальческого сырья и конфиската, уничтожение изъятых из незаконного оборота спирта и спиртосодержащих продуктов показывает различие в праве собственности на сырьё и готовую продукцию и соответственно тому различие в величине получаемых доходов.Предложенные нами новые основания классификации позволят выстроить модель учёта доходов, гармоничную параметрам состояния организации и факторами призванными обеспечить намеченные результаты. Значимость авторских предложений заключается в том, что признанные доходы будут соответствовать понесённым расходам как во времени их признания, так и по сопоставимости их величин.В исследовании предложено ввести дополнительно в учётную практику следующие основания классификации расходов: • экономическая сущность потребленных материальных ресурсов в спиртзаводах (сырьё, потери сырья, основные и вспомогательные материалы, вода и энергетические расходы) и ликероналивочных предприятиях (спирт, потери спирта, основные материалы, вспомогательные материалы, вода, тара, акцизные марки); • направления использования производственных ресурсов (на производство основной, побочной, сопряженной продукции; в период подготовки, освоения, производства, сокращения, прекращения выпуска; в процессах снабжения, производства, сбыта, управления; на обеспечение, поддержание, повышение качества продукта).• момент трансформации затрат в расходы для целей бухгалтерского учёта (затратытекущего периода — на НЗП, выпуск реализованной продукции, управление, продажу; будущего периода - на лицензирование, сертификацию, разработку и регистрацию рецептур, стоимость акцизных марок; предстоящие — резервы на оплату отпусков, сезонную закупку сырья, природоохранные мероприятия, списание естественной убыли, ремонт основных средств; отложенные - капитализация в основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы).Основным критерием для определения момента трансформации затрат в расходы послужила связь расходов с доходами, для получения которых они были понесены. В тоже время определено, что в данной отрасли затраты текущего периода могут быть выше или ниже признанных расходов

(декапитализированные), тогда разница будет представлять собой образование или уменьшение активов (капитализированные затраты) организации.Определено, что расходы признаются на стадии формирования запасов, а сама стоимость запасов постоянно переходит в затраты по мере выдачи в производство, которые в последующем признаются расходами на выпуск, продажу основной, побочной и сопряжённой продукции.Рекомендованные основания классификации трансформированных в расходы затрат обеспечивают соблюдение единства классификационных признаков, более полно учитывают специфику и особенности, характерные для организаций этой подотрасли пищевой промышленности, способствуют установлению момента признания затрат расходами текущего периода.В работе сделан вывод об экономически неоправданном укрупнении состава материальных затрат, консолидации в одной статье разных по экономическому содержанию и назначению, механизму формирования расхода материалов. Установлено, что их величина зависит: от сезонности заготовления сырья; наличия в процессе хранения и производства механических и технологических потерь; использования разных единиц измерения при закупке сырья и определении выпуска готовой, побочной и сопряжённой продукции, расчёте потерь; присутствия в рецептурах воды, многочисленных наименований вспомогательных материалов; применения технологических энергоресурсов и тары. В результате сформирован уточнённый отраслевой состав материальных затрат. Кроме того, в работе дано более полное обоснование порядка разукрупнения и структуризации этих статей отдельно для спиртозаводов и для ликёроналивочных предприятий, где в качестве готовой выступает алкогольная и спиртосодержащая продукция.Отмечается, что в рассматриваемой подотрасли пищевой промышленности существуют нерешённые проблемы в использовании показаний контрольных спиртоизмеряющих приборов в бухгалтерском учёте и согласовании информации о выпуске основной, побочной, сопряжённой продукции и отходов в системе оперативного, аналитического, налогового и бухгалтерского учёта.Нами установлены слабые места учётавыпуска готовой продукции и признания расходов (списания затрат) на её производство, в частности, основного объекта — этилового ректификованного спирта: • нормирование расхода сырья в производстве основной, побочной и сопряжённой продукции на каждой технологической стадии переработки, отходов и потерь сырья при хранении и подготовке его к переработке, расхода сырья и спирта на лабораторные исследования, контрольные проверки, сертификацию сырья и продукции, на предоставление бонусов и премий; • отсутствие первичного оформления и непосредственного документального сопровождения движения сырья, спирта' собственного производства и приобретённого со стороны по технологически прерывным операциям и стадиям производственного процесса; • ' использование в бухгалтерском учёте доходов и расходов дополнительных бухгалтерских процедур, основанных на технологических расчётах, приводит к несогласованности показателей аналитического и оперативно-производственного учёта, показателей внутренней отчётности о выходе продукции с показателями доходов и расходов, раскрываемых во внешней отчётности; • пренебрежение необходимостью организации аналитического учёта движения сырья — на спиртзаводах, спирта покупного и собственного производства — на предприятияхЛВИ по стадиям технологического процесса (балансы заданного сырья и полученного продукта не составляются), получения побочной, сопряжённой продукции и возвратных отходов.Совокупность данных проблем снижает качество информации о доходах и расходах для пользователей, существенно ограничивает точность исчисления налогов и экономического анализа, а, следовательно, и обоснованность управленческих решений, принимаемых на его основе. Очевидно, что эффективное и действенное решение обозначенных проблем возможно путём разработки комплексной методики документирования, оценки и учёта побочной и сопряжённой продукции, чем будет достигнута определенная достоверность оценки основной продукции и исчисления доходности ассортимента выпуска продуктов.В целях развития системы бухгалтерского учёта доходов разработана комплексная методика выявления, документирования, оценки и учёта побочной и сопряжённой продукции на счетах бухгалтерского учёта, которая состоит из

6-ти блоков. При разработке отдельных блоков методики, была использована совокупность трёх важнейших элементов бухгалтерского учёта (документация, оценка, система счетов с двойной записью).Первый блок комплексной методики включает документирование выхода видов продукции в точках разрыва производственного процесса, второй блок методики предусматривает выявление и оперативный учёт выхода побочной, сопряженной продукции и отходов. В третьем блоке производят измерение и пересчет всех продуктов в единые условные единицы (1 дал с двумя состав этого же блока входят процедуры балансирования-сырья (или спирта с добавками ингредиентов) с выходом основной, побочной, сопряженной продукции и возвратных отходов и безвозвратных угаров.Содержание балансов будет зависеть от места в производственном процессе точек прерывания! технологии, видов-сырья, из которых вырабатывается спирт, их качества, применяемой технологии переработки исходного сырья' и следующей схемы предполагаемого производственного процесса: Четвёртый блок учётных процедур состоит из оценивания побочной\* и сопряжённой продукции на стадии их возникновения и продаж, учтённых отходов на складах сырья, в основном производстве. Считаем целесообразным в качестве учётной цены рекомендовать к использованию среднюю фактическую- ограниченную себестоимость условной единицы общего выпуска. Пятый блок комплексной методики

содержит рекомендации по ведению аналитического и синтетического учёта побочной и сопряжённой продукции с включением учетных процедур, охватывающих оперативный учёт и данные системы ЕГАИС. В развитие предложенных блоков методики разработан модельный проект бухгалтерского учёта, который включает в свою очередь семь последовательных этапов обобщения' информации оперативного, налогового, аналитического и синтетического учёта основной, побочной, сопряжённой продукции, отходов с применением отдельных субсчетов счёта 40 «Выпуск продукции», внутри которых в таком случае открываются\* аналитические позиции по видам основных, побочных и сопряжённых продуктов.Это позволит проконтролировать направления использования (кредит сч.40 «Выпуск продукции») сбалансированного выхода продуктов (сдано на склад готовой продукции и в экспедицию, реализовано из цехов, списано на вторичную переработку или в безвозвратные отходы). Практически все методики, которые входят в состав предложенной нами комплексной могли бы быть применимы отдельно для тех или иных целей.Исходя из значимости расходов, связанных с проведением мероприятий по качеству продукции, предлагается выделение данных расходов в отдельную статью калькуляции с подразделением её на расходы по обеспечению качества продукта, установленного рецептурами и ГОСТом, поддержанию (сохранению) первоначальных качественных характеристик сырья и готовой продукции, повышению (улучшению) качества исходного сырья и продукта. Выделение такой статьи позволит сгруппировать отдельными блоками в учёте расходы в разрезе жизненных циклов продуктов, будет способствовать обогащению имеющейся информации о доходности продукции, что приведёт к усилению системы управления ассортиментом выпуска, укреплению конкурентоспособности легальных продуктов и увеличению доходов.Нами разработана авторская модель и схема последовательности ведения бухгалтерского учёта расходов на качество продукции. Она имеет многослойную иерархическую архитектуру: • разработка архитектуры модели учёта расходов на качество продукции; • классификация расходов, связанных с качеством продукции; • бюджетирование расходов на качество продуктов; • документирование возникающих расходов на качество; • обобщение расходов на качество в регистрах бухгалтерского учета согласно классификационным признакам; • распределение расходов на качество между отчетными периодами и группами выпускаемой продукции; • контроль исполнения смет расходов на качество продуктов.Все этапы системы учёта расходов на качество гармоничны с выделенными видами продуктов, их жизненным циклом, видами деятельности Этапность построения системы может быть расширена с учётом типа организации предприятий, реальных ситуаций бизнеса и других специфичных условий.Рекомендуется организовать учёт расходов на качество на отдельном собирательно-распределительном счёте 27, назвав его «Расходы на качество» с открытыми к этому счётусубсчетами: «Расходы на поддержание качества»; «Расходы на улучшение качества»; «Расходы на освоение новых рецептур, технологий, наименований' продуктов». Раскрытие информации о расходах на качество за год, их состав и процентное отношение к полной себестоимости выпуска рекомендуется отражать в пояснительной записке к годовому отчёту в виде справки.Приведённая методика обобщения и распределения расходов на качество может служить основой разработки новых методов их планирования и анализа эффективности инвестирования > затрат на качество путём сопоставления вложений с увеличением цены или объёма продаж.Итак, приведённые выводы указывают на существование достаточно значительного круга проблем в организации учёта доходов и расходов спиртовой подотрасли. Развитие теоретических положений ведения учёта этих значимых категорий, ориентированных на применение требований МСФО создаёт реальную возможность государственным органам усилить контроль над производством и оборотом спирта и спиртосодержащих продуктов, а субъектам спиртовых и ликёроводочных заводов принимать более обоснованные решения в части ассортимента, и, следовательно, в большей степени достигать поставленных целей. Предлагаемые в диссертационной работе направления практического решения указанных проблем позволят превратить систему учёта доходов и расходов в более гибкую, отвечающую растущим информационным запросам самых различных групп пользователей.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Маничкина, Маргарита Владимировна, 2009 год

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (в ред 30 декабря 2008 г.);

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (в ред. 30 декабря 2008 г.);;

3. Закон РФ от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» (в ред. 23 июля 2008 г.);

4. Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» от 21.11.1996 №129-ФЗ (в ред. 3 ноября 2006 г.);

5. Федеральный закон «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ (в ред. 30 декабря 2008 г.);

6. Постановление Правительства РФ от 9 июля 1998 г. № 727 «О лицензировании деятельности по производству, хранению и обороту этилового спирта, изготовленного из всех видов сырья, спиртосодержащей и алкогольной продукции» (с изм. от 3 октября 2002 г.);

7. Постановление Правительства РФ от 31 декабря 2005 г. № 873 «О требованиях к техническим средствам фиксации и передачи информации об объёме производства и оборота алкогольной продукции" (с изм. от 18декабря 2006 г., 31 марта 2007 г., 8 января 2009 г.);

8. Постановление Правительства РФ от 31 декабря 2005 г. № 866 «О маркировке алкогольной продукции акцизными марками» (с изм. от 26'июля2006 г., 24 октября 2007 г., 8 января 2009 г.);

9. Постановление Правительства РФ от 31 декабря 2005 г. № 864 «О справке к товарно-транспортной накладной на этиловый спирт, алкогольную и спиртосодержащую продукцию» (с изм. от 16 июня 2006 г.)

10. Постановление Правительства РФ от 31 декабря 2005 г. № 858 «О представлении деклараций об объёмах производства, оборота и использования этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции»;

11. Постановление Правительства РФ от 19 июня 2006 г. № 380 «Об учёте объёмов производства и оборота (за исключением розничной продажи) этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» (с изм. от 8 января 2009 г.);

12. Указ Президента РФ от 7 февраля 1996 г. № 161 «Об усилении государственного контроля за оборотом алкогольной и табачной продукции иностранного производства» (с изм. от 25 июля 2000 г., 8 апреля, 3 августа 2003 г.);

13. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 №44н (с изм. от 27 ноября 2006 г., 26 марта 2007 г.);.

14. Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99; утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н,(с изм. от 30 декабря 1999 г.,, 30 марта 2001 г., 18 сентября, 27 ноября 2006 г.);

15. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №33н (с изм. от 18.сентября, 27 ноября 2006 г.);

16. Международный стандарт финансовой отчётности 11 «Договоры подряда»; http://www. accountingreformiru;

17. Международный стандарт финансовой отчётности 17 «Аренда», http://www. accountingreform.ru;28,29