

0- 792874

На правах рукописи

**Маничкина Маргарита Владимировна**

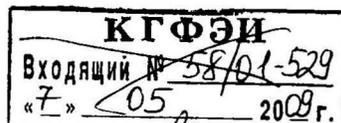
**Особенности формирования информации о доходах и расходах  
в организациях по производству этилового спирта,  
алкогольной и спиртосодержащей продукции**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учёт, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание учёной степени  
кандидата экономических наук

Москва-2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Всероссийской заочный финансово-экономический институт».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Карпова Татьяна Петровна**

Официальные оппоненты  
доктор экономических наук, профессор  
**Комиссарова Ирина Петровна**  
кандидат экономических наук, профессор  
**Опальская Александра Лаврентьевна**

Ведущая организация ГОУ ВПО «Московский государственный университет технологий и управления»

Защита диссертации состоится «28» мая 2009 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета Д 212.040.01 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» по адресу: 123995, г. Москва, ул. Олеко Дундича, 23 (ауд. А 200).

С диссертацией можно ознакомиться  
«Всероссийский заочный финансово-экономический институт»

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000665073

Автореферат разослан «23» апреля 2009г.

Ученый секретарь диссертационного  
совета, к.э.н., доцент

В.А. Ситникова

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Преобразования в отечественном бухгалтерском учёте связаны с дальнейшим развитием отраслевого учёта. Одной из подотраслей пищевой промышленности, где имеются проблемы в 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 службой 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 ФНС, 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, отсутствуют методики 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 предложений и рекомендаций по бухгалтерскому учёту 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 настоящего исследования.

**Цель** настоящего исследования заключается в разработке теоретико-



методических подходов к отражению информации о доходах и расходах в рамках бухгалтерского учёта во взаимосвязи с информационными системами оперативного и налогового видов учёта.

Для достижения цели исследования были поставлены следующие научные 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 по совершенствованию 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 А.С., Безруких П.С., Вахрушиной 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., Новодворского В.Д., Орлова Б.Л., Паляя В.Ф., Подольского В.И., Пятова М.Л., 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 Х., Фирона Е., Яруговой А. и ряда др. Некоторые аспекты учёта доходов и расходов в спиртовой подотрасли 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 Л.А., 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 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 позволяют 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 (2005-2008гг.) ГОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт», на международных научно-практических конференциях в городах Краснодаре, Луганске, Москве, Одессе, Смоленске (2006-2008гг.). 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.

Диссертация имеет следующую структуру:

## 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 сопряженной продукции

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

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

## ПРИЛОЖЕНИЯ

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **2.1. Современная трактовка понятий «доходы» и «расходы», отраслевой состав и условия признания**

Объективная необходимость развития отраслевых систем бухгалтерского учёта, гармоничных с требованиями отечественного законодательства и принципами международных стандартов финансовой отчётности, была положена в основу исследования современного восприятия 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 и состав экономических категорий «доходы» и «расходы». Проведённый в работе ретроспективный анализ подходов к восприятию бухгалтерской наукой и практикой понятий «доходы» и «расходы» позволил констатировать, что до сих пор имеют место существенные различия в трактовке состава этих категорий.

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, сопряжённой 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.

Уточнённое содержание доходов и расходов является, на наш взгляд, достаточным для решения практических задач учёта, налогообложения и

налогового контроля, статистического обобщения масштабов деловой активности, оперативного управления и контроля за деятельностью организации со стороны лиц, имеющих прямой и косвенный интерес.

Проведённый анализ содержания существующих нормативно–правовых актов и применяемой отраслевой практики учёта доходов и расходов позволил сформировать, используя декомпозиционный подход и, одновременно учитывая требования отраслевой классификации видов выпускаемой продукции, комплексный перечень, признаваемых в исследуемой отрасли групп доходов, которые будут служить основанием для их принятия к бухгалтерскому учёту (табл.1).

Таблица 1

## Состав отраслевых групп доходов

№ п/п	Название групп доходов от обычных видов деятельности
1	Выручка от продажи продукции собственного производства (законченного цикла)
2	Выручка от продажи продукции собственного производства (незаконченного технологического цикла)
3	Выручка от продажи ранее приобретенных спиртосодержащих товаров
4	Выручка от продажи имущественных прав (зарегистрированных рецептов и технологий)
5	Выручка от продажи товаров (работ, услуг) собственного производства, полученных в связи с особыми обстоятельствами (ликвидация, реорганизация, слияние и т.п.)
6	Выручка, полученная от продажи остатков спирта, купажа водки при прекращении деятельности по производству этилового спирта и алкогольной продукции
7	Выручка, полученная от продажи остатков спирта, купажа водки при аннулировании лицензии на деятельность по производству этилового спирта и алкогольной продукции
8	Выручка от продажи товаров, продукции собственного производства, выработанной из конфиската
9	Другие виды, редко встречающиеся в отрасли

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 эксмпозивная единица измерения объема – далы 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 путём использования и в бухгалтерском учёте единых условных единиц – далов) 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.

Выявлено, что для целей бухгалтерского учёта принципиально важным является определение момента трансформации затрат в расходы, обеспечивая тем самым связь расходов с доходами, для получения которых они были понесены. Проведена классификация расходов, путём введения дополнительных оснований: экономическая сущность потреблённых ресурсов, направления их использования, временная определённость, процесс трансформации затрат в расходы. Это позволило установить, что затраты текущего периода могут быть выше или ниже признанных расходов, и

отследить моменты трансформации затрат в расходы, которые возникают на стадии формирования запасов, выпуска и продаж основной, побочной и сопряжённой продукции.

## **2.2. Направления развития бухгалтерского учёта доходов и расходов на основе данных оперативного и налогового (ЕГАИС) видов учёта**

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:

- 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 подбор оснований классификации доходов и разработка методики оценки побочной и сопряжённой продукции;
- совершенствование учёта расходов путем их классификации по отдельным основаниям, позволяющим в достаточной степени характеризовать отраслевые особенности спиртовой подотрасли пищевой промышленности и контролировать процесс формирования затрат на технологически-прерывных участках производства, обеспечивающих установленное качество продукции.

## **2.3. Основания классификаций доходов и расходов. Подходы к разукрупнению и структуризации статей материальных затрат**

Изучение технологических и организационных особенностей организаций по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции создало возможность выявить их влияния на ведение бухгалтерского учёта доходов и расходов. С этой целью все организации были подразделены на три типа: к первому типу отнесены организации, у которых технологическая цепочка заканчивается производством спирта, побочной и сопряжённой продукции; второй тип объединяет предприятия, где к

указанному технологическому разрыву добавляется приготовление водок и ликёроналивочных изделий; для организаций третьего типа характерна закупка готового спирта и производство на его основе широкого ассортимента алкогольной и спиртосодержащей продукции. Каждый тип организаций имеет специфичные виды доходов и расходов. В ходе исследования нами было установлено, что существующая отраслевая классификация доходов и расходов нуждается в уточнении.

Мы предлагаем привести отраслевые подходы к классификации доходов в соответствие с общепринятыми подходами и рассматривать ту часть доходов, которая именуется доходами от обычных видов деятельности с позиций следующих оснований (рис.1).



Рис. 1. Классификация доходов по предлагаемым основаниям

Группировка доходов по экономическому содержанию наиболее тесно, по сравнению с другими видами, связана с учётной политикой организации (рабочим планом счетов), что создаёт возможность бухгалтеру адекватно отражать происходящие на предприятии процессы возникновения доходов без дополнительных расчётов. Использование классификации доходов, корреспондирующей 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.

Предлагаемые 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.

С исследовательских позиций и цели данной работы представляется целесообразным расширить номенклатуру статей расходов для этой подотрасли (см. табл.2), ввести дополнительно в учётную практику следующие основания классификации:

- экономическая сущность потребленных материальных ресурсов в спиртзаводах (сырьё, потери сырья, основные и вспомогательные материалы, вода и энергетические расходы) и ликёроналивочных предприятиях (спирт, потери спирта, вспомогательные материалы, вода, тара, акцизные марки);
- направления использования производственных ресурсов (на производство основной, побочной, сопряжённой продукции; в период подготовки, освоения, производства, сокращения, прекращения выпуска; в

процессах снабжения, производства, сбыта, управления; на обеспечение, поддержание, повышение качества продукта);

Таблица 2

Существующая и предлагаемая номенклатура статей расходов на обычные виды деятельности

Типовые статьи	Применяемые отраслевые статьи	Предлагаемые отраслевые статьи
Основные материалы	Сырьё, основные материалы и полуфабрикаты	Сырьё и спирт (за исключением возвратных отходов)
Вспомогательные материалы	Вспомогательные материалы	Потери сырья и спирта
Покупные полуфабрикаты	Возвратные отходы	Основные и вспомогательные материалы (включая тару)
Прочие основные и вспомогательные материалы	Топливо и энергия на технологические цели	Вода
Тара	Тара	Бой тары и затаренной продукции
Топливо	Акцизные марки (федеральные)	Топливо и энергия на технологические цели
Энергия	Лицензирование и сертификация	Расходы на содержание приборов автоматизированного учета этилового спирта
Заработная плата основных производственных рабочих	Заработная плата основных производственных рабочих	Заработная плата основных производственных рабочих
Отчисления на социальное страхование и обеспечение от заработной платы основных производственных рабочих	Отчисления на социальное страхование и обеспечение от заработной платы основных производственных рабочих	Отчисления на социальное страхование и обеспечение от заработной платы основных производственных рабочих
Общепроизводственные расходы	Общепроизводственные расходы	Расходы на качество
Общехозяйственные расходы	Общехозяйственные расходы	Акцизные марки (федеральные)
Прочие производственные расходы	Коммерческие расходы	Общепроизводственные расходы
Коммерческие расходы		Общехозяйственные расходы
		Расходы будущих периодов
		Транспортные расходы

• момент трансформации затрат в расходы для целей бухгалтерского учёта (затраты текущего 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 ОС, НМА, МПЗ).

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, назначению и 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 отраслевой состав материальных затрат, представленный в табл. 3.

Состав элемента расходов «материальные затраты»

Таблица 3

Производство спирта		Производство спиртосодержащей продукции	
Применяемые статьи	Предлагаемые статьи	Применяемые статьи	Предлагаемые статьи
Сырьё, основные материалы и полуфабрикаты	Сырьё	Сырьё, основные материалы и полуфабрикаты	Спирт
—	Потери сырья Основные и вспомогательные материалы	—	Потери спирта Основные материалы
Вспомогательные материалы	—	Вспомогательные материалы	Вспомогательные материалы
Возвратные отходы	Возвратные отходы	Возвратные отходы	Возвратные отходы
	Вода и энергетические расходы		Вода
			Тара
			Акцизные марки
Топливо и энергия на технологические цели		Топливо и энергия на технологические цели	

В работе дано более полное обоснование порядка разукрупнения и структуризации этих статей отдельно для спиртзаводов и для

ликёроналивочных предприятий, где в качестве готовой выступает алкогольная и спиртосодержащая продукция.

#### 2.4. Комплексная методика документирования, оценки и учёта побочной и сопряжённой продукции

В целях развития системы бухгалтерского учёта доходов и усиления её прозрачности разработана комплексная методика выявления, документирования, оценки и учёта побочной и сопряжённой продукции на счетах бухгалтерского учёта, которая состоит из 6-ти блоков (рис.2). При разработке отдельных блоков методики, была использована совокупность трёх важнейших элементов бухгалтерского учёта (документация, оценка, система счетов с двойной записью).



Рис. 2. Основные этапы построения системы документирования, оценки и учёта побочной и сопряжённой продукции

Первый блок комплексной методики включает документирование выхода видов продукции в точках разрыва производственного процесса, второй блок методики предусматривает выявление и оперативный учёт выхода побочной, сопряжённой продукции и отходов. В третьем блоке производят измерение и

пересчёт всех продуктов в единые условные единицы (1 дал с двумя десятичными знаками безводного спирта при нормальной температуре 20° С). В состав этого же блока входят процедуры балансирования сырья (или спирта с добавками ингредиентов) с выходом основной, побочной, сопряжённой 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:

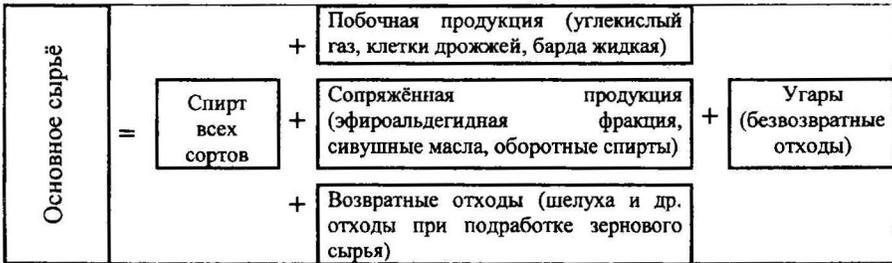


Рис. 3. Схема балансирования сырья и выхода разных видов продукции

Четвёртый блок учётных процедур состоит из оценивания побочной и сопряжённой продукции на стадии их возникновения и продаж, учётных отходов на складах сырья, в основном производстве. Считаю целесообразным в качестве учётной цены рекомендовать к использованию среднюю фактическую себестоимость условной единицы общего выпуска. Пятый блок комплексной методики содержит рекомендации по ведению аналитического и синтетического учёта побочной и сопряжённой продукции с включением учётных процедур, охватывающих оперативный учёт и данные системы ЕГАИС (рис.4).

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.

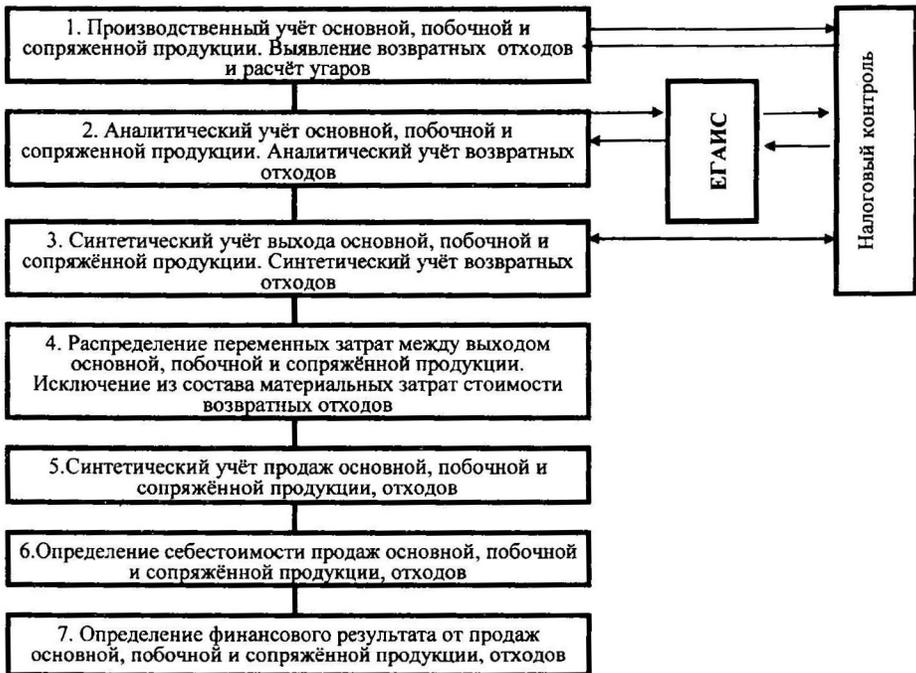


Рис. 4. Модель учёта основной, побочной и сопряжённой продукции

Это позволит проконтролировать направления использования (кредит счёта 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 элементы предложенной нами комплексной методики могут быть использованы отдельно для тех или иных целей.

### 2.5. Методический подход к выделению статьи «Расходы на качество» в организациях по производству спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и модель ведения бухгалтерского учёта расходов на качество

Обобщая результаты проведенного обследования учёта затрат в подотрасли можно отметить увеличение расходов, связанных с проведением

мероприятий по качеству продукции до 15% от общей величины производственных затрат, а в момент становления предприятия – до 30-35% . Исходя из их значимости 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. По нашему мнению 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 (рис 5): на первом этапе осуществляется группировка видов продукции, установление стадий жизненного цикла продуктов, выделение мест возникновения расходов; на втором – проводят классификацию расходов в следующем разрезе - на поддержание качества, улучшение качества, освоение новых рецептур, технологий, наименований продуктов; процедуры третьего этапа включают бюджетирование расходов на качество продуктов с учётом установления направлений вложения средств и ресурсов; четвертый этап предусматривает документирование возникающих расходов на качество, признаваемых в бухгалтерском учёте; на пятом этапе методики необходимо произвести обобщение расходов на качество в регистрах бухгалтерского учета согласно классификационным признакам; на следующем этапе происходит размежевание групп расходов между отчетными периодами и отдельными видами продукции; последний этап предназначен для обеспечения контроля правильности идентификации, измерения, документирования фактических

расходов на качество в разрезе классификации статей по видам деятельности и подразделениям.



Рис. 5. Основные этапы построения системы учёта расходов на качество продуктов

Рекомендуется организовать учёт расходов на качество на отдельном собирательно-распределительном счёте 27, назвав его «Расходы на качество» с открытыми к этому счёту субсчетами: «Расходы на поддержание качества»; «Расходы на улучшение качества»; «Расходы на освоение новых рецептов, 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.

Комплексная методика, охватывающая развитие аналитического учёта выхода готовой продукции, его увязку с синтетическим учётом продаж, обеспечивает, таким образом, совершенствование системы учёта доходов и будет способствовать усилению контроля, как со стороны внутренних пользователей, так и государственных органов над производством и оборотом

спирта и спиртосодержащих продуктов. Использование в учётной практике рекомендованных отраслевых статей калькуляции и применение разработанной методики учёта расходов по качеству продуктов создадут возможность расширить информационную базу об их фактически сложившихся величинах.

Предложения и рекомендации, сформулированные в диссертации, могут служить базой дальнейших научных исследований в области отраслевого учёта доходов и расходов.

### **3. Список публикаций по теме диссертации а) в изданиях рекомендованных ВАК РФ:**

1. Маничкина М.В. Учёт расходов по обычным видам деятельности организаций по производству и обороту этилового спирта и алкогольной продукции. // *Экономический вестник Ростовского Государственного университета*, – 2007, № 2 (часть II). - 0,2 п.л.;

2. Маничкина М.В. Особенности состава доходов в организациях спиртовой и ликёроводочной промышленности. // *«Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал»*. – 2008 г. № 3. - 0,3 п.л.;

3. Маничкина М.В., Современная трактовка понятий «расходы» и «затраты» с позиции бухгалтерского профессионального суждения. // *«Российское предпринимательство»*. – 2008, № 10 (вып. 2). - 0,3 п.л.;

### **б) в других научных изданиях:**

4. Маничкина М.В. Роль бухгалтерского финансового и управленческого учёта на малых предприятиях. Материалы научно-практической конференции ВЗФЭИ «Актуальные проблемы совершенствования методологии и организации бухгалтерского учёта и экономического анализа». Современная экономика и право, 2005. – 0,3 п.л.;

5. Маничкина М.В., Карпова Т.П. Доходы и расходы как важнейшие объекты учётной политики организации по производству этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции. Научные труды Смоленского филиала ВЗФЭИ. Смоленск, изд-во Смоленская городская типография, 2006. – 0,4 п.л./0,2 ав.л.;

6. Маничкина М.В. Классификация затрат при формировании финансовой информации для внешних пользователей. Материалы научно-практической конференции ВЗФЭИ «Теоретические и методические основы реализации концепции развития бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита в Российской Федерации», 2006 г. - 0,4 п.л.;

7. Маничкина М.В. Качественные свойства понятий «активы» и «доходы» по МСФО и РСБУ. Материалы научно-практической конференции «Теоретические и методические основы реализации концепции развития бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита в Российской Федерации», Москва, ВЗФЭИ, 2006. – 0,34 п.л.;

8. Маничкина М.В. Затраты на поддержание и улучшение качества

продукции в организациях, производящих этиловый спирт, алкогольную и алкогольсодержащую продукцию. Научные труды международной научно-практической конференции «Современные проблемы и пути их решения в науке, транспорте, производстве и образовании /2006» Том 4. Экономика. – Одесса: Черноморье, 2006, [www.sworld.ilhome.net](http://www.sworld.ilhome.net). – 0,4 п.л.;

9. Маничкина М.В. Номенклатура счетов в системе бухгалтерской информации о доходах и расходах. Материалы научно-практической конференции ВЗФЭИ «Совершенствование методологии и организации бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита в соответствии с МСФО и МСА»: (12 декабря 2006 г.). – М.: ВЗФЭИ, 2007. – 0,3 п.л.;

10. Маничкина М.В. Структуризация понятийного аппарата бухгалтерского учёта доходов и расходов организации. Материалы межвузовской научно-практической конференции «Развитие региона в новой системе социальных, экономических и политических отношений XXI века» ч. 2, Смоленск: Маджента, 2007. – 0,3 п.л.;

11. Маничкина М.В. Некоторые аспекты внутрифирменного бюджетирования. Научный вестник Филиала ВЗФЭИ в г. Краснодаре. Вып. 1, 2007. – 0,1 п.л.;

12. Маничкина М.В. Влияние особенностей нормативно-правового регулирования на организацию бухгалтерского учёта акцизов на ликёроводочных заводах. Научные труды международной научно-практической конференции ученых МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ. Москва-Луганск. январь 2007 г. Том 1. «Экономика». Изд-во: МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ, 2007.– 0,4 п.л.;

13. Маничкина М.В. Бухгалтерский учёт переработки давальческого сырья при производстве алкогольной продукции. Научные труды международной научно-практической конференции ученых МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ. Москва-Луганск. Том 1. «Экономика». Изд-во: МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ, 2007. – 0,3 п.л.;

14. Маничкина М.В. Налоговая база по начислению акцизов и величины их вычетов, формируемая на счетах бухгалтерского учёта. Научные труды международной научно-практической конференции ученых МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ. 14-15 июня 2007 года. Москва – Луганск. Том 1. «Экономика». Изд-во: МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ, 2007. – 0,3 п.л.;

15. Маничкина М.В. Учёт тары на ликёроводочных заводах и предприятиях по производству спирта. Материалы научно-практической конференции ВЗФЭИ (25 января 2008 г.) под ред. проф. М.А. Вахрушиной. – М.: 2008. – 0,34 п.л.;

16. Маничкина М.В. Бухгалтерские процедуры оценки основной и побочной продукции при производстве этилового спирта, алкогольной и алкогольсодержащей продукции. Научные труды международной научно-практической конференции учёных МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ. 17-18 июня 2008 года. Том 2. Экономика и управление. Москва-Луганск. Изд-во МАДИ (ГТУ), РГАУ-МСХА, ЛНАУ, 2008. – 0,25 п.л.;

17. Маничкина М.В. Производственный учёт – основа управленческого

учёта. Материалы Международной научно-практической конференции «Социально-экономическая и финансовая политика России в процессе перехода на инновационный путь развития» (22-23 апреля 2008г. ВЗФЭИ, Москва). - 0,3 п.л.;

18. Маничкина М.В. Архитектура методики учёта расходов на качество продукции. Научный вестник ВЗФЭИ в г. Краснодаре. Вып. 2, 2008. – 0,2 п.л.

Подписано в печать 17.04.2009. Формат 60×90 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman Cyt.  
Усл. печ. л. 1,1. Тираж 100 экз. Заказ № 1141.

Отпечатано в редакционно-издательском отделе  
Всероссийского заочного  
финансово-экономического института (ВЗФЭИ)  
с оригинал-макета заказчика.  
Олеко Дундича, 23, Москва, Г-96, ГСП-5, 123995

