

Теоретические основы производственного учета в организациях пищевой промышленности

© 2009 Н.В. Грицук

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

Рассматриваются сущностные характеристики производства, обусловленные его историческим развитием и теориями производства. Дана характеристика производства и организации производственного нормативного учета в пищевой промышленности.

Ключевые слова: производство, производственный учет, нормативный учет, пищевая промышленность.

В современной экономической литературе под производством понимается процесс изготовления благ материального характера, а также процесс использования рабочей силы, оборудования, природных ресурсов и материалов с целью изготовления определенных товаров и услуг. «Производство представляет собой общественный и непрерывный процесс: постоянно повторяясь, оно исторически развивается - идет от простейших форм (добыча первобытным человеком пищи с помощью примитивных средств) до современного производства (и с точки зрения материальной основы, и с точки зрения общественной формы можно выделить общие моменты, присущие производству как таковому). Производство - это процесс воздействия человека на различные предметы и силы природы для использования их с целью удовлетворения каких-либо потребностей»¹.

Историческое развитие производства обусловлено влиянием всестороннего прогресса. Современное производство характеризуется следующими основными чертами:

- оно способно удовлетворить все основные потребности;
- производство представляет собой два взаимосвязанных и дополняющих друг друга вида: материальное и нематериальное. Материальное производство занято созданием вещественных богатств, а нематериальное - созданием духовных, нравственных и других ценностей;
- производство органически включает в себя особую сферу - сферу оказания услуг.

Понятие «производство», имеющее многогранную характеристику, тесно связано с понятиями «производственный процесс» и «производственная программа». Производственный процесс оказывает определяющее влияние на выбор оптимальной организационной структуры производственного предприятия. От производственной программы зависит конкретизация задач, решаемых специалистами и руководителями про-

¹ Большая экономическая энциклопедия. М., 2008. С. 514.

изводственного предприятия, в том числе - изыскание ресурсов, необходимых для осуществления производственного процесса.

Исторически основными факторами производства считались труд, земля и капитал. Множество классических трудов видных ученых посвящено содержанию факторов производства и его развитию, что выразилось в различных производственных теориях: Уильяма Петти (1623-1687), Ричарда Кантильона (1697-1734), Франсуа Кенэ (1694-1774), Анн Робер Жака Тюрго (1727-1781), Адама Смита (1723-1790), Давида Рикардо (1772-1823), Карла Маркса (1818-1883), Леона Вальраса (1834-1910), Альфреда Маршалла (1842-1924) и др.

Многие современные авторы используют в качестве мотива для разработки проблем экономической теории не только классические теории, но и работы по экономическому анализу Пьеро Сраффы (1898-1983) и Джона фон Неймана (1903-1957), учитывая, что П. Сраффа детально занимался анализом работ от Адама Смита до Давида Рикардо, а Дж. Нейман косвенным образом работал над этой проблемой².

Среди теорий производства особое место занимают:

- теории свободной конкуренции и долгосрочных состояний;
- теории английской классической школы о промышленном обществе, богатстве народов, цене товара и налогообложении;
- теории К. Маркса о капитале, стоимости и распределении;
- неоклассические теории долгосрочного анализа.

Отдельной областью теоретических исследований являются модели производства (однотоварные, двухтоварные, а также модели с неограниченным числом товаров) и методы производства.

² Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. 4-е изд., стереотип. М., 2005. С. 64.

Однотоварная модель производства рассматривается в экономике в ситуации, когда единственный товар производится “посредством самого себя и гомогенного труда”³. Х. Курц и Н. Сальвадори рассматривают эту модель с математической и концептуальной точек зрения, предполагая, что изучаемая экономическая система, в которой предполагается производство только одного товара, - в высокой степени абстракция. Однотоварные модели, встречаемые в экономической литературе, являются “известной рабочей лошадкой” в макроэкономической теории роста и распределения⁴.

Экономические модели, в которых предполагается производство двух товаров, строятся в условиях следующих основных предположений: 1 - производство любого товара требует некоторых материальных затрат; 2 - двухтоварная экономика не может быть представлена как состоящая из двух отдельных экономик, каждая из которых производит и использует только один из двух товаров. Значимость двухтоварных моделей позволяет обсудить выбор метода производства каждого из двух товаров, представить концепцию минимизирующей издержки метода, вывести отличительные особенности базисных и небазисных товаров... и т.д.

Модели с неограниченным числом товаров строятся на предположениях, что число существующих процессов равно числу товаров и что каждый процесс производит только один из данных товаров. При этом труд непосредственно или косвенно затрачивается на производство всех товаров, т.е. по меньшей мере один базисный товар производится с применением положительного количества труда⁵.

Следует отметить, что еще в классических экономических теориях обсуждалась проблема количества труда, прямо или косвенно требующегося для производства определенного товара. В этом случае минимизация издержек рассматривалась чаще всего как минимизация количества овеществленного в товаре труда. И в классической, и в современной экономической литературе количество овеществленного в товаре труда обосновывается с точки зрения организации его производства.

В работе А. Маршалла “Факторы производства: земля, труд, капитал и организация его труда” расставлены акценты между основными положениями организации производства и выделены следующие основные проблемы:

- разделение труда; роль машин;
- концентрация специализированных производств в отдельных районах;
- крупномасштабное производство;
- управление предприятием.

³ Вахрушина М.А. Указ. соч. С. 71.

⁴ Там же. С. 83.

⁵ Там же. С. 125.

“А. Маршалл развивал свое учение таким образом, что все основные категории: доход, капитал, стоимость и ее полезность, организация производства, процент на капитал, прибыль на капитал и предпринимательские способности, - увязаны им взаимозависимым образом и логически раскрывают содержание элементов этих категорий, что, на наш взгляд, весьма полезно для теоретического обоснования учета производства. Обоснование ключевых вопросов А. Маршалл проводит через призму сущности и функций капитала”⁶.

Значимой является точка зрения А. Маршалла на определение капитала как средства производства, обеспечивающего труд и способствующего ему, с одной стороны, и средства, способствующего труду, но не обеспечивающего его, - с другой.

Еще задолго до А. Маршалла представители классической политической экономии внесли свой вклад в разработку понятийного аппарата и методологической характеристики понятий: об излишке (прибавочном продукте) в производстве; о норме прибыли, имеющей тенденцию к выравниванию по всем секторам, включая промышленность. Научную систематизацию этих понятий провел А. Смит в работе “Исследование о природе и причинах богатства народов” (1776). Идея А. Смита о том, что излишек товаров порождается производством страны в целом, а не отдельной ее отраслью (например, сельским хозяйством), привела к тому, что “прибыль стала считаться второй компонентой излишка наряду с рентой за землю”⁷. Это положение стало основой для разработки классической теории стоимости и ее распределения. Основной движущей силой, оказывающей влияние на “промышленное общество”, А. Смит называет различие между “естественной ценой” и “рыночной ценой”. Развитие понятий цены товара проявляется у А. Смита в обосновании концепции прибыли, понятия общей нормы прибыли.

Проблемой определения нормы прибыли после А. Смита занимались Давид Рикардо и Карл Маркс. На основании их позиции по отношению к теории стоимости и распределения в экономической литературе стали приводиться основные характеристики системы производства:

- технические условия производства различных товаров;
- размер и состав общественного продукта;
- господствующая ставка (ставки) заработной платы.

“Рассмотрение заработной платы в качестве независимой переменной, а остальных перемен-

⁶ Курочкина И.П. Методология программно-ориентированного учета и анализа : монография. Йошкар-Ола, 2009. С. 10.

⁷ Вахрушина М.А. Указ. соч. С. 34.

ных распределения, в частности прибыли, как зависимых остатков, выражает фундаментальную *асимметрию* классического подхода к теории стоимости и распределения”⁸. Определение прибыли и цен выделено классическими авторами как самостоятельная область анализа, а характеристики системы производства дополнены еще одной, четвертой характеристикой - доступность земель различного качества.

“В условиях свободной конкуренции *проблема выбора метода производства* состоит в определении при заданной реальной заработной плате *минимизирующей издержки* системы производства, включающей обработку земли, в которой цены товаров, рента и норма прибыли неотрицательны”, поэтому, чтобы метод производства приносил дополнительную прибыль, необходимо учитывать доступность земель различного качества.

Представители неоклассического долгосрочного анализа Леон Вальрас, Альфред Маршалл и другие пропагандировали новую теорию, суть которой заключалась в следующем: “В то время как в классическом подходе реальная заработная плата определяется до прибыли и ренты, в неоклассическом подходе все виды дохода объясняются одновременно и *симметрично* через “противоположные силы” спроса и предложения в отношении услуг соответствующих “факторов производства” - труда, капитала и земли”⁹. В неоклассическом анализе, как правило, использовались заданные и независимые переменные:

- начальные запасы в экономике и распределение прав собственности между индивидуальными агентами;
- предпочтения потребителей;
- множество технических альтернатив, доступных минимизирующим издержки производителям.

Приведенные характеристики некоторых положений классической теории способствуют глубокому пониманию взаимосвязи основных факторов производства и экономического развития субъектов экономики.

К 2007 г. пищевая промышленность России, согласно данным Росстата, включала около 25 отраслей, отличающихся многообразием производственных процессов. Общими чертами для всех пищевых производств являлись:

- высокая степень непрерывности процесса, обусловленная необходимостью быстрой и своевременной переработки сырья, преобладанием в технологии биохимических процессов обработки предметов труда;
- тесная связь между отдельными составными частями процесса;
- невозможность или ограниченная возможность создания промежуточных запасов незавершенного производства;
- четкая, сравнительно небольшая постадийная расчлененность процесса;
- для подавляющего большинства пищевых отраслей сравнительно небольшая продолжительность производственного цикла.

Таблица 1. Динамика количества предприятий пищевой промышленности по основным отраслям, тыс. ед.

Подотрасль пищевой промышленности	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	Динамика 2007 г. к 2001 г., %
Всего по пищевой промышленности	13902	25392	24749	24141	22085	23305	24152	173,7
Сахарная	165	138	121	127	117	114	102	61,8
Хлебопекарная	4002	6474	6065	5529	5025	5243	5233	130,75
Кондитерская	800	1522	1364	1400	1362	1535	1541	192,6
Макаронная	148	518	541	548	442	518	476	В 3 раза
Масложировая	585	1060	1103	1170	1018	1094	1098	187,6
Спиртовая	108	201	212	233	182	181	201	186,1
Ликероводочная	171	655	660	684	536	571	534	В 3 раза
Винодельческая	245	439	411	430	384	413	388	158,3
Пивоваренная	361	636	622	586	501	515	521	144,3
Безалкогольная	375	1191	1352	1481	1376	1464	1395	В 3 раза
Крахмалопаточная	79	75	76	83	64	60	44	45,3
Флодоовощная	541	747	717	728	627	722	729	134,75
Пищеконцентратная	111	303	360	342	351	376	376	В 3 раза
Мясная	1963	3613	3455	3205	3041	3117	3121	158,9
Молочная	2054	3072	2963	2834	2665	2705	2712	132,03
Рыбная	1611	3672	3687	3633	3377	3514	3421	В 2 раза
Мукомольно-крупяная	605	1824	1819	2330	2075	2086	1852	В 3 раза
Комбикормовая	403	521	492	595	521	510	498	123,5

⁸ Вахрушина М.А. Указ. соч. С. 45.

⁹ Там же. С. 53.

Как видно из табл. 1, в 2007 г. пищевая промышленность в Российской Федерации объе-

диняла более 24,1 тыс. организаций, без учета малых предприятий.

По сравнению с 2001 г. их количество возросло на 73,7%, при этом наибольшее увеличение отмечается по кондитерской отрасли - почти на 92%, масложировой - на 87%, спиртовой - на 86%, ликероводочной и безалкогольной, пище-концентратной и мукомольно-крупяной - почти в 3 раза. Число предприятий сократилось только в крахмалопаточной отрасли - с 79 до 44, а также в сахарной - со 165 предприятий до 102.

Динамичному развитию пищевой и перерабатывающей промышленности способствовали одобренные в июле 2000 г. Правительством Российской Федерации основные направления агропродовольственной политики на 2001-2007 гг. Произошла адаптация работников продовольственной сферы к рыночным условиям, повысилась внимание коммерческих банков, зарубежных и частных инвесторов к производству продуктов питания. Большое внимание стало уделяться улучшению качества и расширению ассортимента производимой продукции, внедрению новейших технологий. Это позволило завоевать не только отечественного потребителя, но и увеличить объемы экспорта по отдельным позициям. В настоящее время из России экспортируются мука, макаронные и кондитерские изделия, пиво, соки, безалкогольные напитки и минеральные воды, масло подсолнечное, сигареты, водка и другие товары. Динамика объемов выпускаемой продукции по пищевой промышленности Приволжского федерального округа представлена в табл. 2.

промышленности снизился в республиках Башкортостан, Марий Эл, Мордовия и в Оренбургской области. В целом по Приволжскому федеральному округу объем продукции в 2007 г. увеличился на 0,53% к уровню 2005 г. и на 2,5% - к уровню 2006 г.

Отрасли пищевой промышленности неоднородны по своему составу, включают производства разнообразных продуктов питания в зависимости от целевого назначения, биотехнологии изготовления, организационных и других особенностей. Учитывая разнообразие и большие масштабы промышленного производства продуктов питания, все подотрасли пищевой промышленности группируют по отраслям: мясная и молочная, рыбная и пищевкусовая.

Пищевая промышленность Кировской области представлена следующими подотраслями: хлебопекарная, кондитерская, макаронная, масложировая, парфюмерно-косметическая, спиртовая, ликероводочная, пивоваренная, производство безалкогольных напитков, плодоовощная, производство пищевых концентратов, мясная, маслосырорудельная и молочная, рыбная.

Существенный вклад в экономику региона вкладывают хлебопекарная, спиртовая, ликероводочная, мясная, маслосырорудельная и молочная отрасли пищевой промышленности (табл. 3).

По данным табл. 3 видно, что наибольший объем продукции приходится именно на вышеуказанные отрасли.

Анализ проблем в пищевой промышленности свидетельствует о том, что они имеют системный характер и требуют комплексного под-

Таблица 2. Объем продукции пищевой промышленности по регионам Приволжского федерального округа, млн. руб.

Регион	2005 г.	2006 г.	2007 г.	Темп роста, %	
				2007 г. к 2005 г.	2006 г. к 2005 г.
Приволжский федеральный округ	313054,2	307056,8	314719,3	100,53	102,50
Республика Башкортостан	50572,2	36389,3	37500,8	74,15	103,05
Республика Марий Эл	3227,9	3103,8	2821,8	87,42	90,91
Республика Мордовия	5200,8	5283,9	4916,5	94,53	93,05
Республика Татарстан	52144,8	52019,0	54396,5	104,32	104,57
Удмуртская Республика	14110,3	15693,5	16144,5	114,42	102,87
Чувашская Республика	7118,2	7320,6	7205,0	101,22	98,42
Кировская область	7994,1	8433,5	9294,6	116,27	110,21
Нижегородская область	33224,1	36242,0	37413,2	112,61	103,23
Оренбургская область	21603,0	19065,4	20596,2	95,34	108,03
Пензенская область	5148,9	5433,4	5700,8	110,72	104,92
Пермская область	34985,6	36795,7	36126,2	103,26	98,18
Самарская область	55675,8	54917,4	55703,0	100,05	101,43
Саратовская область	14435,9	17539,9	18094,7	125,35	103,16
Ульяновская область	7612,5	8819,2	8805,4	115,67	99,84

По данным табл. 2 видно, что в 2007 г. по сравнению с 2005 г. объем продукции пищевой

хода к их решению. Прежде всего это зависит от эффективности управления компанией. Как по-

Таблица 3. Объем продукции Кировской области по отраслям, млн. руб.

Отрасль	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.
Пищевая	4256,3	5224,9	6000,7	6802,4	7994,1	8433,5	9294,6
Пищевкусовая	2004	2215,3	2569,1	2681,6	3147,3	3346,1	3566,6
Хлебопекарная	1026	1009,9	1009,6	1042,3	1102,1	1136,1	1203,6
Кондитерская	87,9	93,4	74,6	123,8	143,9	132,7	139,9
Макаронная	32,4	40,1	69,4	23,9	15	14,3	15,7
Масложировая	276,2	347,3	417,5	485,3	651,2	694,8	723,3
Парфюмерно-косметическая	1,6	1,8	4,4	1,8	3,5	3,9	4,6
Спиртовая	89,5	126	250,8	8,1	38,2	35,6	30,8
Ликероводочная	330,2	386,9	445,3	664,7	846,9	965,5	1065,8
Пивоваренная	120,3	176	239,4	257,5	267,1	277	283,4
Производство безалкогольных напитков	22,8	14,4	28,9	44,3	25,4	20,6	26,8
Плодоовощная	15,6	17,8	20,1	14,4	43	56	62,1
Производство пищевых концентратов	1,6	1,8	9,1	15,4	11,1	9,6	10,6
Мясная и молочная	2233,4	2984,8	3409,7	4090,5	4829,3	5070	5711,2
Мясная	838,6	1192,9	1454,3	1755,4	1974,3	2106,2	2450
Маслосыродельная и молочная	1394,8	1791,9	1955,4	2335	2855	2963,8	3261,2
Рыбная	18,8	24,7	21,9	30,4	17,5	17,4	16,8

казывает практика, предприятия остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения.

Отметим, что эффект в процессе оптимизации затрат, экономии производственных издержек и достижения лучшего финансового результата может быть получен в условиях использования норм и нормативов, отвечающих специфике производства и учитывающих должным образом особенности производства. Данное положение принято в настоящем исследовании в качестве основного аргумента для рассмотрения производственного нормативного учета в организациях пищевой промышленности.

“Продолжением” нормативного метода учета затрат может стать система “стандарт-кост”, сущность которой состоит в том, что “в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не сущее, а должное, и обоснованно отражаются возникшие отклонения”¹⁰.

Учет затрат по нормативному методу и методу “стандарт-кост” объединяет то, что затраты отражаются в пределах норм и предполагается их полный объем. Особенность системы “стандарт-кост” - отнесение всех расходов сверх установленных норм на виновных лиц и финансовые результаты, а не на счета затрат, как в нормативном учете. Как отмечает М.А. Вахрушина¹¹, характерной особенностью системы “стандарт-кост” является бухгалтерское отражение от-

клонений на специальных счетах бухгалтерского учета, с подразделением по факторам, полученных расчетным путем, а не посредством документирования основного числа отклонений от нормативных затрат.

Важной особенностью системы нормативного учета является выявление отклонений от норм в процессе расходования ресурсов, в отличие от “стандарт-коста”, когда отклонения выявляются после завершения процесса производства. По словам В.Б. Ивашкевич¹², система нормативного метода учета предполагает измерение фактических затрат при фактической загрузке ресурсов, а “стандарт-кост” используется с целью планирования и анализа различных вариантов затрат вследствие разной загрузки производственных мощностей. В основе нормативного учета - калькулирование нормативной себестоимости и составление отчетной калькуляции фактической себестоимости, к чему не имеет отношения “стандарт-кост”. Система “стандарт-кост” характеризуется большим количеством норм и нормативов и разновидностей отклонений по сравнению с нормативным учетом. Наряду с техническими и технологическими нормами и нормативами, ограничивающими нормативный учет фактических затрат, “стандарт-кост” характеризуется применением смет затрат на продажу, управление, определением отклонений структуры выпуска продукции (работ, услуг), по степени использования производственных мощностей, а также в ценах. Методы различаются по степени регла-

¹⁰ Вахрушина М.А. Указ. соч. С. 218.

¹¹ Там же. С. 241.

¹² Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. М., 2003. С. 294.

ментации. Нормативный метод регламентирован, имеются общие и отраслевые стандарты и нормы. Метод “стандарт-кост” “не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров”¹³.

Нормативный метод, как и “стандарт-кост”, помогает повысить эффективность управления затратами, так как в результате скрупулезного исследования процессов разрабатываются наибо-

лее оптимальные подходы к управлению затратами. Несмотря на то, что становление нормативного метода в нашей стране осуществлялось при наличии централизованного планирования, что затрудняло выявление резервов снижения затрат и роста производства, он считается в России одним из главных методов учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

Поступила в редакцию 07.11.2009 г.

¹³ Вахрушина М.А. Указ. соч. С. 241.