

Сметанко Александр Васильевич

д.э.н., доцент

Институт экономики и управления ФГАОУ ВО «КФУ им. В. И. Вернадского»

г. Симферополь, Россия

Матковская Ирина Александровна

магистрант

Институт экономики и управления ФГАОУ ВО «КФУ им. В. И. Вернадского»

г. Симферополь, Россия

Контроль материальных запасов в управлении производственными затратами предприятий молочной промышленности

Аннотация. В статье рассмотрен контроль материальных запасов как элемент управления производственными затратами предприятий молочной промышленности. Обосновано, что молочное сырье, вспомогательные материалы, тара, упаковочные материалы, незавершенное производство и готовая продукция являются объектами бухгалтерского и налогового учета, поскольку их движение отражается на счетах учета материалов, затрат, выпуска, готовой продукции, брака, недостач и финансового результата, а также в аналитических регистрах налогового учета. Показано, что управленческое назначение контроля состоит в формировании проверяемой информации для нормирования расхода, лимитирования отпуска в производство, анализа отклонений, уточнения закупочной политики, оценки причин списаний и налогового подтверждения материальных расходов. Предложена расчетно-аналитическая модель, связывающая производственную программу, нормы расхода, фактическое потребление запасов, счета бухгалтерского учета, налоговые регистры, стоимостную оценку отклонений и управленческие решения. На условных данных раскрыт порядок применения модели при оценке расхода молочного сырья, закваски и упаковочных материалов.

Ключевые слова: материальные запасы, бухгалтерский учет, налоговый учет, внутренний контроль, счета бухгалтерского учета, налоговые регистры, производственные затраты, управление затратами, молочная промышленность, себестоимость продукции, материальные расходы, инвентаризация.

Smetanko Aleksandr Vasilievich

Phd in economics, associate professor

Institute of Economics and Management of the

FSAEI HE «V. I. Vernadsky Crimean Federal University»

Simferopol, Russia

Matkovskaya Irina Aleksandrovna

master's student

Institute of Economics and Management of the

FSAEI HE «V. I. Vernadsky Crimean Federal University»

Simferopol, Russia

Control of material reserves in the management of production costs for dairy enterprises

Abstract. The article examines the control of inventories as an element of production cost management at dairy industry enterprises. It is substantiated that milk raw materials, auxiliary

materials, containers, packaging materials, work in progress and finished products are objects of accounting and tax accounting, since their movement is reflected in accounts for materials, costs, output, finished goods, defects, shortages and financial results, as well as in analytical tax accounting registers. It is shown that the managerial purpose of control consists in generating verifiable information for setting consumption standards, limiting the release of materials into production, analyzing deviations, clarifying purchasing policy, assessing the reasons for write-offs and providing tax confirmation of material expenses. The article proposes a calculation and analytical model linking the production program, consumption standards, actual inventory consumption, accounting accounts, tax registers, cost assessment of deviations and managerial decisions. The procedure for applying the model to assess the consumption of milk raw materials, starter culture and packaging materials is disclosed using conditional data.

Keywords: inventories, accounting, tax accounting, internal control, accounting accounts, tax registers, production costs, cost management, dairy industry, product cost, material expenses, inventory count.

Материальные запасы предприятий молочной промышленности образуют значимую группу оборотных активов, обеспечивающую непрерывность производственного процесса и формирование производственных затрат. К ним относятся молочное сырье, вспомогательные материалы, закваски, тара, упаковочные материалы, моющие и дезинфицирующие средства, запасные части, незавершенное производство и готовая продукция. Экономическая роль этих объектов определяется не только стоимостью приобретения, но и порядком принятия к учету, условиями хранения, сроками использования, нормами расхода, технологическими требованиями, способом списания и документальным подтверждением операций.

Важно отметить, что контроль материальных запасов следует рассматривать не как совокупность разрозненных проверочных действий, а как управленческую функцию, обеспечивающую проверяемость производственных затрат. Его назначение состоит в увязке фактического движения запасов с бухгалтерскими счетами, налоговыми регистрами, производственным заданием, нормами расхода и управленческим решением. Такая постановка исключает методическую ошибку, при которой контроль наделяется самостоятельным экономическим эффектом: контроль не заменяет управление затратами, а формирует информационную основу для его осуществления.

Для предприятий молочной промышленности указанная логика имеет прикладное значение, поскольку материальная составляющая себестоимости зависит от качества поступающего сырья, условий хранения, соблюдения рецептур, своевременности отпуска в производство, учета брака, порчи, недостач и инвентаризационных расхождений. Если приемка оформлена неполно, условия хранения не подтверждены документально, отпуск материалов не связан с нормами расхода, а списание отклонений производится без установления причин, бухгалтерский учет теряет аналитическую ценность, а налоговый учет не получает достаточной доказательной базы для признания материальных расходов.

Правовая и методическая основа контроля материальных запасов включает нормы бухгалтерского, налогового и технического регулирования. Федеральный закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» закрепляет обязанность экономического субъекта организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни [1]. ФСБУ 5/2019 «Запасы» регулирует признание, оценку, списание и последующую оценку запасов [2]. ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» применяется для подтверждения фактического наличия активов и обязательств [3]. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению устанавливают порядок отражения фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета [4].

Для налогового учета существенное значение имеют статьи 252, 254, 313, 318 и 319 Налогового кодекса Российской Федерации. Статья 252 НК РФ связывает признание расходов с их экономической обоснованностью и документальным подтверждением, статья 254 НК РФ относит к материальным расходам затраты на сырье и материалы, используемые при производстве продукции, а статья 313 НК РФ закрепляет значение первичных документов, аналитических регистров налогового учета и расчета налоговой базы [5]. Статьи 318 и 319 НК РФ используются при распределении прямых расходов и оценке остатков незавершенного производства, готовой продукции и отгруженной, но не реализованной продукции [5].

Отраслевая специфика контроля связана с требованиями технических регламентов. ТР ТС 021/2011 «О безопасности пищевой продукции» устанавливает обязательные требования к пищевой продукции, а ТР ТС 033/2013 «О безопасности молока и молочной продукции» применяется к молоку и молочной продукции, включая процессы производства, хранения, перевозки, реализации и утилизации [6; 7]. Для учета это означает, что сырье или готовая продукция, утратившие пригодность к использованию, должны быть оценены, документально подтверждены, отражены на соответствующих счетах и при наличии оснований раскрыты в налоговых регистрах.

Бухгалтерская логика контроля начинается со счета 10 «Материалы», на котором отражается наличие и движение сырья, основных и вспомогательных материалов, тары, запасных частей, инвентаря и иных материальных ценностей. Для предприятий молочной промышленности аналитический учет по счету 10 должен быть организован по номенклатурным группам, партиям, срокам годности, местам хранения, материально ответственными лицам, поставщикам и направлениям использования. Такая детализация позволяет использовать данные учета не только для отчетности, но и для оценки потребления ресурсов.

Если организация применяет учетные цены, контроль дополнительно охватывает счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Эти счета позволяют отделить учетную стоимость поступающих запасов от фактической себестоимости и выявлять отклонения, связанные с транспортными, заготовительными и иными расходами. При передаче материалов в производство стоимость запасов списывается в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу» в зависимости от направления использования.

В молочной промышленности особое место занимает счет 20, поскольку через него проходит основная масса сырья и материалов, включаемых в производственную себестоимость. Данные счета 20 должны сопоставляться с производственными отчетами, рецептурами, нормами расхода, выпуском продукции и складским учетом. При применении счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» контроль позволяет сопоставлять плановую или нормативную себестоимость с фактическими затратами. Готовая продукция отражается на счете 43 «Готовая продукция», ее реализация и списание себестоимости связаны со счетом 90 «Продажи». Поэтому контроль запасов продолжается после отпуска сырья в производство и охватывает выпуск, хранение, реализацию и списание продукции.

Брак, порча, недостачи и обесценение запасов требуют отдельной учетной квалификации. Брак в производстве может отражаться на счете 28, если такой порядок закреплен в учетной политике и рабочем плане счетов. Недостачи и потери от порчи материальных ценностей отражаются на счете 94 с последующим установлением причин, виновных лиц и порядка возмещения либо списания. При наличии признаков обесценения применяется счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Управленческое значение указанных счетов состоит в том, что они позволяют отделить

технологически обусловленные потери от брака, порчи, недостач и сверхнормативного расхода.

Налоговый учет материальных запасов должен строиться на аналитических регистрах, позволяющих проследить движение материальных расходов от первичного документа до расчета налоговой базы. Для предприятий молочной промышленности целесообразно применять регистр поступления сырья и материалов, регистр формирования стоимости материальных расходов, регистр отпуска материалов в производство, регистр распределения прямых материальных расходов между незавершенным производством, готовой и реализованной продукцией, регистр технологически обусловленных потерь и естественной убыли, регистр брака, порчи, недостач и сверхнормативного расхода. Формы регистров должны быть закреплены в учетной политике для целей налогообложения.

Важно учитывать, что управленческая составляющая контроля раскрывается через последовательность взаимосвязанных действий: установление норм расхода и лимитов отпуска; оформление движения запасов первичными документами; отражение операций на счетах бухгалтерского учета; включение данных в налоговые регистры; сопоставление фактического расхода с нормативным; стоимостная оценка отклонения; выбор управленческого решения. В этой логике контроль становится не завершающей проверкой, а информационно-аналитическим элементом управления производственными затратами.

Увязка контрольных действий с учетными данными и управленческими решениями представлена в таблице 1. Ее назначение состоит не в замене модели, а в систематизации информации, которая используется при управлении производственными затратами.

Таблица 1 – Информационная основа контроля материальных запасов по стадиям их движения и использования

Объект контроля	Бухгалтерская и налоговая база	Процедура контроля	Управленческое решение
Поступление и приемка сырья	Счета 10, 15, 16; приходные документы; акты расхождений; регистры поступления сырья и формирования материальных расходов	Проверка количества, качества, температуры, срока годности, условий поставки, сопроводительных документов и пригодности сырья	Уточнение условий договора, требований к поставщику, порядка приемки и графика поставок
Хранение и внутреннее перемещение	Счета 10, 43; при выявлении порчи – 94; при обесценении – 14; складские карточки; регистр остатков запасов	Контроль условий хранения, сроков годности, размещения партий, очередности использования и ответственности материально ответственных лиц	Изменение складского регламента, очередности использования партий, состава проверок и порядка материальной ответственности
Отпуск в производство	Кредит счета 10, дебет счетов 20, 23, 25, 26; требования-накладные; лимитно-заборные карты; регистр отпуска в производство	Сопоставление фактического отпуска с производственным заданием, рецептурами, нормами расхода и объемом выпуска	Корректировка лимитов отпуска, уточнение норм расхода, проверка обоснованности производственных заявок
Производственный процесс	Счета 20, 23, 25, 28, 40; производственные отчеты; ведомости	Раздельная фиксация технологически обусловленных потерь,	Проверка технологической дисциплины,

	отклонений; регистр брака и технологически обусловленных потерь	брака, возвратных отходов, порчи и отклонений от норм	состояния оборудования, рецептур, действий работников и причин отклонений
Выпуск, реализация и инвентаризация	Счета 40, 43, 44, 90, 94, 14; инвентаризационные описи; сличительные ведомости; регистр оценки незавершенного производства и готовой продукции	Сопоставление фактической себестоимости выпуска, остатков незавершенного производства, готовой продукции, списаний и результатов инвентаризации	Подтверждение себестоимости, налоговой обоснованности расходов, причин списаний и решений по ответственным лицам

Источник: составлено авторами.

Расчетно-аналитическая модель контроля строится на сопоставлении нормативного и фактического расхода по каждому виду материала. Сначала нормативный расход определяется по выражению $R_n = B \times H$, где B – выпуск продукции, H – норма расхода материала на единицу продукции. Затем рассчитывается отклонение $O = R_f - R_n$, где R_f – фактический расход по первичным документам, складскому учету, счетам бухгалтерского учета и налоговым регистрам. Для управленческой оценки отклонение переводится в стоимостную величину по формуле $CO = O \times Ц$, где $Ц$ – учетная или фактическая стоимость единицы материала. Эти три расчета не являются самостоятельным формальным блоком: они применяются последовательно и завершаются квалификацией причины отклонения.

Применение модели показано на условном примере выпуска 60 000 единиц продукции. Расчеты в таблице 2 выполнены по приведенным формулам и позволяют связать нормативы, фактический расход, данные бухгалтерского учета, налоговые регистры и управленческое решение.

Таблица 2 – Расчет отклонений материального расхода и управленческих решений

Материал	Расчет нормативного расхода	Фактический расход	Отклонение и стоимостная оценка	Управленческое решение
Молочное сырье	$60\,000 \times 0,70 = 42\,000$ л	42 650 л	$O = 650$ л; $CO = 650 \times 48 = 31\,200$ руб.	Проверить качество партии, фактический выход продукции, рецептуру, документы отпуска и обороты по счетам 10 и 20
Закваска	$60\,000 \times 0,0013 = 78$ кг	76 кг	$O = -2$ кг; $CO = -2 \times 950 = -1\,900$ руб.	Проверить полноту отражения отпуска, производственный отчет и распределение затрат между выпуском и незавершенным производством
Упаковочные материалы	$60\,000 \times 1 = 60\,000$ ед.	60 900 ед.	$O = 900$ ед.; $CO = 900 \times 3,50 = 3\,150$ руб.	Проверить брак тары, возврат неиспользованных материалов, действия

				работников и документы на списание
Итого	Натуральные показатели не суммируются из-за разных единиц измерения	—	Совокупное стоимостное отклонение: 32 450 руб.	Сопоставить сумму с регистрами материальных расходов и определить необходимость корректировки норм, лимитов или порядка контроля

Источник: составлено авторами на условных данных.

Приведенный расчет показывает, что управленческое решение не может приниматься только по факту отклонения. По молочному сырью отклонение 650 л имеет стоимостную оценку 31 200 руб., поэтому оно требует сопоставления с качеством принятой партии, выходом продукции, условиями переработки, производственным отчетом и документами отпуска. По упаковочным материалам стоимостное отклонение меньше, однако оно может свидетельствовать о браке тары, недостаточном контроле возврата неиспользованных остатков или ошибках списания. Отрицательное отклонение по закваске также требует проверки, поскольку оно может отражать не экономию, а неполное документальное оформление отпуска или некорректное распределение затрат.

В бухгалтерском учете расчет отклонений предполагает сверку оборотов по кредиту счета 10 и дебету счетов 20, 23, 25 и 26, а при наличии брака, порчи или недостач – проверку счетов 28 и 94. В налоговом учете соответствующие суммы должны быть увязаны с регистрами прямых материальных расходов, технологически обусловленных потерь, брака, недостач и распределения расходов между незавершенным производством, готовой и реализованной продукцией. В управленческом аспекте это означает выбор одного из решений: уточнить норму, изменить порядок приемки, проверить условия хранения, оценить действия работников, пересмотреть лимиты отпуска или изменить порядок документооборота.

Дифференцированный подход к управлению запасами позволяет распределять контрольные усилия с учетом экономической значимости объекта. Молочное сырье и основные материалы требуют регулярной сверки фактического расхода с нормами и производственным заданием. Тара и упаковочные материалы требуют контроля отпуска, возврата неиспользованных остатков и брака. Запасные части и материалы для обслуживания оборудования контролируются по стоимости потребления и связи с простоем оборудования. Моющие и дезинфицирующие средства контролируются по нормам санитарной обработки и документам внутреннего отпуска.

Документальное подтверждение является обязательным условием результативности контроля. Первичные документы должны фиксировать не только факт поступления, отпуска или списания материалов, но и экономически значимые характеристики операции: количество, качество, срок годности, место хранения, ответственное лицо, основание отпуска, норму расхода, причину отклонения и решение по результатам проверки. Для бухгалтерского учета такие документы подтверждают факт хозяйственной жизни и основание для записи в регистрах, для налогового учета – экономическую обоснованность и документальное подтверждение материальных расходов, для управления – причину отклонения и способ воздействия на соответствующий участок производства.

Инвентаризация в рассматриваемой системе выполняет подтверждающую, аналитическую и управленческую функции. Она позволяет сопоставить фактическое наличие запасов с данными бухгалтерского учета, выявить излишки, недостачи, порчу, пересортицу и несвоевременное отражение операций. Для предприятий молочной промышленности

обязательную инвентаризацию целесообразно дополнять выборочными проверками молочного сырья, готовой продукции с коротким сроком годности, дорогостоящих компонентов, тары и упаковочных материалов. Результаты таких проверок должны использоваться для корректировки учетных данных, графика закупок, порядка хранения, лимитов отпуска и состава материально ответственных лиц.

Контроль материальных запасов не может быть возложен только на бухгалтерскую службу. Бухгалтерия отвечает за документальное оформление, аналитический учет, отражение операций в регистрах и налоговую квалификацию расходов. Склад отвечает за приемку, размещение, сохранность и своевременное движение запасов. Производственное подразделение отвечает за соблюдение рецептур, норм расхода и обоснованность потребления материалов. Руководство утверждает внутренние регламенты, распределяет ответственность и принимает решения по выявленным отклонениям. Только при таком разграничении контроль становится частью управления производственными затратами.

Следует отметить, что автоматизация учета и контроля может обеспечить оперативное получение информации о движении запасов, сроках годности, фактическом расходе и остатках. Однако автоматизированные средства не заменяют учетную политику, рабочий план счетов, график документооборота, нормы расхода, порядок инвентаризации и формы налоговых регистров. Их применение дает управленческий результат только тогда, когда регистрация операций сопровождается экономической интерпретацией причин отклонений.

Таким образом, контроль материальных запасов в управлении производственными затратами предприятий молочной промышленности следует рассматривать как расчетно-аналитическую систему, объединяющую бухгалтерские счета, налоговые регистры, производственные нормы, первичные документы, инвентаризационные процедуры и управленческие решения. Его экономическое назначение состоит в создании условий для проверяемой оценки затрат, разграничения нормативного и сверхнормативного расхода, установления причин отклонений и выбора управленческого воздействия. Практическая результативность такой системы достигается при соединении аналитического учета по счетам 10, 15, 16, 20, 23, 25, 28, 40, 43, 44, 90, 94 и 14, налоговых регистров материальных расходов, расчетной оценки отклонений и распределения ответственности между складом, производством, бухгалтерией и руководством.

Список источников

1. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ // КонсультантПлюс : справочная правовая система.
2. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» : приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н // Минфин России : официальный сайт.
3. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» : приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н // Минфин России : официальный сайт.
4. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н // КонсультантПлюс : справочная правовая система.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая : статьи 252, 254, 313, 318, 319 // КонсультантПлюс : справочная правовая система.
6. О безопасности пищевой продукции : технический регламент Таможенного союза ТР ТС 021/2011 : решение Комиссии Таможенного союза от 09.12.2011 № 880 // Евразийская экономическая комиссия : официальный сайт.

7. О безопасности молока и молочной продукции : технический регламент Таможенного союза ТР ТС 033/2013 : решение Совета Евразийской экономической комиссии от 09.10.2013 № 67 // Евразийская экономическая комиссия : официальный сайт.

8. Лугуева С.Н. Пути повышения эффективности использования материально-производственных запасов // Актуальные вопросы современной экономики. 2022.- №3. С .358-361.

9. Константинов А.А. Разработка механизмов и стратегии управления развитием торговли строительными материалами // Journal of Monetary Economics and Management. - 2024.- № 9.- С.200-206.