

сятся расходы субъекта ГС, которые остаются неизменными (или почти неизменными) независимо от изменения объема обычной деятельности. Постоянные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т.п.) при нормальной мощности. Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы включаются в состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) в периоде их возникновения. Заметим, что общая сумма распределенных и нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов не может превышать их фактическую величину. Согласно НП(С)БУГС 135 при раскрытии информации о расходах в примечаниях к финансовой отчетности приводится информация о составе и сумме расходов, отраженных в статьях «Прочие расходы по обменным операциям» и «Прочие расходы по необменным операциям» отчета о финансовых результатах, а также отражены непосредственно в составе собственного капитала (кроме уменьшения капитала за счет его изъятия или распределения собственниками).

Анализ представленных позиций свидетельствует о почти сплошное обновление теоретических (классификация объектов), методологических (оценка), а также методических (признания и отражения в учете) положений бюджетного учета в части доходов и расходов (в т.ч. затрат). Четкое закрепление кассового метода и методов начисления в разрезе учета определенных видов доходов и расходов будет способствовать упорядочению учетного процесса в бюджетной сфере, а следовательно повысит достоверность консолидированной финансовой отчетности как на уровне распорядителей бюджетных средств, так и на уровне органов Государственной казначейской службы Украины.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ МЯСОЖИРОВОГО ПРОИЗВОДСТВА В СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ МЯСНОЙ ОТРАСЛИ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

О.О.Сударева, аспирантка кафедры БУАиА в ОНХ, БГЭУ

Резюме. В статье содержится разработанная специфическая структурно-логическая факторная модель анализа материальных затрат мясожирового производства. В построенной факторной модели анализа затрат выделен ряд элементов (факторов) различного порядка, которые находятся в функциональной связи с результативным показателем, а также ряд косвенных факторов. Для расчета влияния факторов разработана система необходимых аналитических показателей и алгоритмы расчета влияния факторов на сумму затрат.

IMPROVEMENT OF METHODS OF ANALYSIS OF MATERIAL COSTS OF ABATTOIR PRODUCTION IN SYSTEM OF ECONOMIC MANAGEMENT OF THE ORGANIZATIONS OF THE MEAT INDUSTRY

O.O.Sudareva

Summary. Article contains developed specific structural and logical factorial model of the analysis of material costs of abattoir production. In the constructed factorial model of cost analysis a number of elements (factors) of various order which are in functional communication with a productive indicator, and also a number of indirect factors is allocated. The system of necessary analytical indicators and algorithms of calculation of influence of factors is developed for calculation of influence of factors on a cost amount.

Введение. В себестоимости мясной продукции мясожирового производства основной удельный вес занимают материальные затраты (более 90%). Учитывая данную особенность необходимо совершенствование методики анализа материальных затрат мясожирового производства, позволяющего находить первичные источники резервов снижения себестоимости продукции, а также дополнительные

резервы обеспечения производства сырьем соответствующего качества и ассортимента. В связи с тем, что первичная информация о прямых материальных затратах формируется в ходе осуществления технологического процесса производства имеется возможность организовать оперативный анализ, позволяющий выявлять и оперативно устранять отрицательное влияние краткосрочных факторов.

Основная часть. В ходе изучения экономической литературы, в частности трудов таких авторов как: В.И. Стражев [1], Л.А. Ермолович [2], П.Г. Пономаренко [3], А.П. Михалкевич [4], Ю.А. Бабаев [5], Н.П. Кондраков [6], О.А. Левкович [7], а также Методических рекомендаций по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов [8] нами составлен перечень статей, включаемых в материальные затраты, рекомендуемый разными авторами (таблица 1).

Таблица 1

Перечень статей, включаемых разными авторами в материальные затраты

Наименование статей материальных затрат	Авторы							Методические рекомендации по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов
	Стражев В.И.	Ермолович Л.А.	Пономаренко П.Г.	Михалкевич А.П.	Бабаев Ю.А.	Кондраков Н.П.	Левкович О.А.	
Сырье и материалы	+	+	+	+	+	+	+	+
Возвратные отходы (вычитаются)	-	+	-	-	+	+	-	+
Вспомогательные материалы	+	+	+	+	-	+	-	+
Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера	+	+	+	+	+	-	+	+
Полуфабрикаты собственного производства	-	-	+	-	-	-	-	-
Топливо и энергия на технологические нужды	+	+	+	+	+	+	+	+
Транспортно-заготовительные затраты	-	-	-	-	+	+	-	+
Сопутствующая продукция (вычитается)	-	-	-	-	-	+	-	-
Естественная убыль в пределах норм	-	-	-	+	-	-	+	+

Примечание – собственная разработка на основании изучения нормативной и специальной экономической литературы [1, с.247-248], [2, с.287-293], [3, с.246-251], [4, с.29-31], [5, с.304-305], [6, с.177-182], [7, с.435-442], [8]

На основании проведенного нами исследования, как видно из таблицы 1, к материальным затратам авторы относят от четырех до семи статей. Изучив особенности мясожирового производства организаций мясной отрасли промышленности установлено, что к основным составляющим прямым материальных затрат относятся следующие: сырье и основные материалы; возвратные отходы (вычитаются); вспомогательные материалы; транспортно-заготовительные затраты; топливо, энергия, вода, пар, холод на технологические цели; естественная убыль в пределах норм; сопутствующая продукция (вычитается).

Методике анализа материальных затрат в различных отраслях промышленности уделяется большое внимание, в частности теоретические и методические аспекты анализа материальных затрат нашли отражение в работах В.И. Стражева [1, с.253-257, 419-425, 444-450], Л.А. Ермолович [2, с.234-259], Н.П.Кондракова [6, с.177-182], Г.В. Савицкой [9, с.217-225, 237-242], И.Н. Чуева [10, с.217-219] и др. Модели факторного анализа материальных затрат, их глубина и широта различные. Но общее для всех таких рассмотренных моделей анализа является отсутствие специфических факторов, отражающих технологические и организационные особенности отдельных производств, выявление и измерение которых позволяет вскрывать глубинные внутрихозяйственные резервы снижения себестоимости продукции.

Высокая материалоемкость продукции мясожирового производства и его большая специфика вызывает необходимость детального анализа прямых материальных затрат, чтобы можно было выявлять реальные резервы экономии материальных ресурсов и выработать конкретные мероприятия по их использованию.

Совершенствованию методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в мясной промышленности в целом посвящены диссертации М.Г.Зайцева (1969г.), А.И.Прищепы (1978г.), А.Л. Бавдея (1992г.), методики же анализа себестоимости продукции в данных работах не рассматривались.

Изучение и совершенствование методики анализа материальных затрат в мясной отрасли промышленности нашло свое отражение в диссертациях Т.Б. Бройды (1969г.) [11, с.13-16], А.М. Шутовой (2003г.) [12, с.11-13]. Однако вопросы совершенствования анализа материальных затрат мясожирного производства рассматривались только Т.Б. Бройдой. Автор верно отмечает, что «схема анализа материальных затрат для определения факторов «норм» и «цен» на практике не исчерпывает многообразие условий работы предприятий мясной отрасли» [11, с.13]. Т.Б. Бройда приводит разработанную методику анализа влияния факторов-сдвигов в упитанности скотосырья, отклонения от плановой структуры мяса для промпереработки, применения разной технологии переработки свиней, изменения класса шкур [11, с.13]. Считаем целесообразным выделение вышеназванных факторов при проведении анализа материальных затрат, однако в современных условиях хозяйствования, спустя более 40 лет, данный перечень не является исчерпывающим и требует существенного дополнения, с учетом постоянного улучшения уровня технологии, организации и управления производством, влияющих на уровень возвратных отходов, естественной убыли, выход продукции и др.

А.М. Шутовой (2003г.) [12, с.11-13] в диссертации проведено исследование методов разделения затрат на переменные и постоянные, предложена формула определения совокупных производственных затрат с учетом такого деления [12, с.12]. Также автором выделены основные этапы проведения текущего и оперативного анализа затрат на производство, разработана методика оптимизации выпускаемого ассортимента по критерию максимизации валовой маржи на ограничивающий фактор. Вопросы совершенствования методики анализа материальных затрат мясожирного производства в диссертации не изучались.

На основании глубокого изучения технологических, организационных и управленческих особенностей мясожирного производства, влияющих на уровень себестоимости его продукции, а также исследования специальной экономической литературы нами построена структурно-логическая факторная модель анализа прямых материальных затрат мясожирного производства (рисунок 1).

В разработанной структурно-логической факторной модели анализа прямых материальных затрат в мясожирном производстве организаций мясной промышленности выделен ряд факторов различного порядка, которые находятся в функциональной связи с результативным показателем – прямыми материальными затратами мясожирного производства.

Объем выпуска мясной продукции в стоимостном выражении зависит как от количества выработанного мяса на костях, так и структуры мяса (говядина I категории, II категории, тощая, свинина I категории, II категории, III категории и т.д.). Увеличение количества выработанного мяса на костях приводит к росту стоимости продукции. Также рост стоимости мясной продукции обусловлен изменением структуры вырабатываемого мяса на костях, чем больше выработано мяса более высокой категории, тем выше его стоимость.

Сырьем в мясожирном производстве является скот (крупный рогатый скот, мелкий рогатый скот, свиньи и т.д.). Технологические особенности переработки скота в мясожирном производстве мясной отрасли промышленности вызывают необходимость разработки методики анализа такого фактора как качество перерабатываемого скота (вид, категория упитанности и возрастная группа), влияющего на уровень материальных затрат. Этот фактор влияет также на выход и категорию получаемого в мясожирном производстве мяса.

Важным фактором влияющим на материальные затраты мясожирного производства является структура перерабатываемого скота, поскольку из одного вида, возрастной группы и категории упитанности скота может быть произведено несколько видов мяса (например, из молодняка крупного рогатого скота (далее – КРС) средней упитанности может быть выработана говядина I и II категории), помимо этого один вид продукции (мясо на костях) может быть выработан из различных возрастных групп и категорий упитанности скота (например, говядина I категории может быть выработана из молодняка КРС высшей и средней упитанности, из взрослого КРС высшей и средней упитанности, из бугаев I категории и бычков высшей категории упитанности).

Изучение затрат на различных стадиях процесса этого производства позволило выявить типичные причины возможных отклонений, которые возникают под влиянием различных факторов. Алгоритм расчета влияния факторов отклонения фактических прямых материальных затрат мясожирного производства от плановых представлен в таблице 2.

Проведем анализ отклонения фактических прямых материальных затрат мясожирного производства от плановых на примере производства мяса говядины на костях (таблицы 3-4).

По данным таблицы 4 видно, что сумма прямых материальных затрат при производстве мяса говядины возросла на 14701,2 млн руб., причем рост затрат на 1300,5 млн руб. обусловлен, за счет измене-



Рисунок 1 – Структурно-логическая факторная модель анализа прямых материальных затрат мясожирового производства организаций мясной промышленности

Примечание – собственная разработка на основании изучения практики деятельности мясожирового производства организаций мясной промышленности и специальной экономической литературы. Изменение структуры выпускаемой продукции и на 15956,7 млн руб. произошел за счет увеличения уровня прямых материальных затрат на производство 1 т продукции мясожирового производства. Снижение количества произведенной продукции (масса на костях) привело к уменьшению затрат на 2556 млн руб.

Далее, рассмотрим рекомендуемую нами методику анализа изменения уровня прямых материальных затрат на примере производства мяса говядины на костях I категории в ОАО «Могилевский мясокомбинат», которое является показательным для проведения аналитических расчетов, поскольку для его производства используется скот различных возрастных групп (взрослый, молодежь, бугаи, бычки), различных категорий упитанности (высшей, средней). Расчет влияния факторов на изменение уровня прямых материальных затрат на производство 1 т продукции мясожирового производства (на примере мяса говядины на костях I категории) (МЗт) приведен в таблицах 5-7.

Из таблицы 7 видно, что материальные затраты на производство 1 т говядины I категории возросли на 2651 тыс. руб., в том числе за счет изменения количества перерабатываемого скота – снизились на 959 тыс. руб., за счет изменения структуры скота возросли на 4 тыс. руб. Изменение выхода продук-

Таблица 2

Алгоритм расчета влияния факторов отклонения фактических прямых материальных затрат мясозирового производства от плановых

Факторы	Алгоритм расчета влияния факторов
Отклонение фактических прямых материальных затрат мясозирового производства от плановых ($MЗ^{np} = \Sigma(V_{вп} * Уд_i * MЗ_{тi})$):	$\Delta MЗ^{np} = MЗ^{np}_{ф} - MЗ^{np}_{пл}$
1 за счет изменения количества вырабатываемой продукции мясозирового производства (мяса на костях) ($V_{вп}$)	$\Delta MЗ^{np}(V_{вп}) = MЗ^{np}_{пл} * вп - \Sigma(V_{вп}_{пл} * Уд_{пл} * MЗ_{т_{пл}}) $
2 за счет изменения структуры вырабатываемой продукции мясозирового производства (мяса на костях) ($Уд$)	$\Delta MЗ^{np}(Уд) = \Sigma(V_{вп}_{ф} * Уд_{ф} * MЗ_{т_{пл}}) - \Delta MЗ^{np}(V_{вп})$
3 за счет изменения уровня прямых материальных затрат на произ-водство 1 т продукции мясозирового производства (мяса на костях): $MЗ_{т} = \frac{\Sigma(Kc_i * Уд_i * Ц_i)}{BX_i} * 100 / V_{вп_i}$	$\Delta MЗ^{np}(MЗ_{т}) = \Sigma(V_{вп}_{ф} * Уд_{ф} * MЗ_{т_{ф}}) - \Sigma(V_{вп}_{ф} * Уд_{ф} * MЗ_{т_{пл}})$
3.1 за счет изменения количества перерабатываемого скота (Kc)	$\Delta MЗ_{т}(Kc) = MЗ^{учп1} - MЗ_{пл}$
3.2 за счет изменения структуры перерабатываемого скота ($Уд$)	$\Delta MЗ_{т}(Уд) = MЗ^{учп2} - MЗ^{учп1}$
3.3 за счет изменения выхода продукции (мяса на костях) из 1 т скота (BX)	$\Delta MЗ_{т}(BX) = MЗ^{учп3} - MЗ^{учп2}$
3.4 за счет изменения средних цен на скот ($Ц$)	$\Delta MЗ_{т}(Ц) = MЗ_{ф} - MЗ^{учп3}$

Примечание – собственная разработка в рамках предлагаемой методики анализа прямых материальных затрат мясозирового производства организаций мясной промышленности

Таблица 3

Анализ влияния изменения структуры вырабатываемой продукции на сумму прямых материальных затрат мясозирового производства

Продукция мясозирового производства	Количество вырабатываемой продукции ($V_{вп}$), т		Структура продукции ($Уд$), %		Фактическое количество продукции в пересчете на плановую структуру, т	Отклонение за счет изменения структуры, т (гр.5 – гр. 1)	Уровень прямых материальных затрат на 1 т продукции по плану ($MЗ_{т_{пл}}$), тыс. руб.	Отклонение за счет изменения структуры, тыс. руб.
	по плану	фактически	по плану	фактически				
А	1	2	3	4	5	6	7	8
Говядина I категории	1264	1334	5,87	6,18	1267	3,0	21460	64380
Говядина II категории	14650	14720	68,10	68,20	14699	49,0	19315	946435
Говядина тощая	5600	5530	26,03	25,62	5618	18,0	16096	289728
Итого	21514	21584	100	100	21584	x	x	1300543

ции из 1 т скота привело к росту материальных затрат на 1415 тыс. руб., за счет изменения средних цен – на 2191 тыс. руб.

В мясозировом производстве отмечаются случаи замены скота по возрастным группам и по категории упитанности, что влияет на выход продукции (мяса на костях), а также возникают различия в цене заменяемого и заменяющего скота. Величина влияния затрат на сырье за счет замены скота по возрасту и по категории упитанности рассчитывается следующим образом (формула 1).

$$\Delta MЗ_3 = \Sigma(Pci_{ф} - Pci_{пл}) * Цi_{пл} * BXi_{пл} / 100 \quad (1)$$

где $\Delta MЗ_3$ – изменение материальных затрат мясозирового производства за счет замены скота по возрасту и по категории упитанности, руб.;

$Pci_{ф}, Pci_{пл}$ – расход заменяющего и заменяемого скота соответственно, т;

$Цi_{пл}$ – цена 1 т заменяемого скота, руб.;

$BXi_{пл}$ – процент выхода мяса на костях из 1 т заменяемого скота, %.

В настоящее время, в условиях постоянно изменяющихся цен на материальные ресурсы, значительное влияние на материальные затраты мясозирового производства оказывает ценовой фактор. Так, индекс цен производителей сельскохозяйственной продукции составил по крупному рогатому скоту и свиньям в 2011г. – 186% и 174%, в 2012г. – 217% и 206% соответственно [13, с.528]. В свою очередь на изменение цен помимо инфляционных процессов оказывает влияние ряд факторов, таких как: качество скота (его вид, возрастная группа, категория упитанности); уровень транспортно-

Таблица 4

Анализа прямых материальных затрат мясожирового производства

Продукция мясожирового производства	Количество выработанной продукции мясожирового производства (V _{вп}), т		Уровень прямых материальных затрат на 1 т выработанной продукции (МЗ _т), тыс. руб.		Сумма прямых материальных затрат на все количество выработанной продукции (МЗ ^{ср}), тыс. руб.		Отклонение прямых ма- териальных затрат, тыс.руб. (гр.6 – гр.5)	В том числе за счет изменения		
	по плану	фактически	по плану	фактически	по плану	фактически		коли- чества (V _{вп})	струк- туры (Уд)	уровня материаль- ных затрат (МЗ _т)
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Говядина I категории	1264	1195	21460	24111	27126054	28811466	1685411	-1545153	64380	3166184
Говядина II категории	14650	14720	19315	20169	282963285	296887680	13924395	405615	946435	12572345
Говядина тощая	5600	5530	16096	16135	90136200	89227656	-908544	-1416448	289728	218176
Итого	21514	21445	х	х	400225539	414926802	14701262	-2555986	1300543	15956705

Таблица 5

Исходные данные для анализа уровня прямых материальных затрат мясожирового производства (на примере мяса говядины на костях I категории)

Вид, возрастная группа и категория упитанности скота	Количество скота (Kci), т		Структура скота, %		Фактическое количество скота в пересчете на плановую структуру, т	Выход мяса (ВХi), %		Средняя цена 1 т скота (Цi), тыс. руб.		Сумма прямых материальных затрат на все количество выработанной продукции (МЗi), тыс. руб.	
	по плану	факти- чески	по плану	факти- чески		по плану	факти- чески	по плану	факти- чески	по плану (гр.1 * гр.8 / гр.6 * 100)	фактически (гр.2 * гр.9 / гр.7 * 100)
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Взрослый КРС высшей упитанности	788,44	780,5	29,53	28	753,3	47,5	47,1	4820	5302	8000591	8786011
Взрослый КРС средней упитанности	867,85	851,2	32,5	30,76	829,1	47,1	46,5	4800	5280	8844331	9665239
Бугаи I категории	42	47,5	1,57	1,69	40,1	46,9	46,7	4725	5198	423134	528654
Молодняк высшей упитанности	418,01	401,5	15,65	17,88	399,2	47,8	47,4	4885	5374	4271922	4551604
Молодняк средней упитанности	387,31	330,2	14,5	14,64	369,9	46,9	46,3	4700	5170	3881358	3687114
Бычки высшей упитанности	166,8	140,2	6,25	7,04	159,4	47,7	47,2	4875	5363	1704717	1592844
Итого	2670,41	2551,1	100,0	100,0	2551,1	х	х	х	х	27126054	28811466

Таблица 6

Расчет условных показателей уровня прямых материальных затрат на производство 1 т продукции мясозирового производства (на примере мяса говядины на костях I категории)

Показатели	Алгоритм расчета показателя	Значение показателя, тыс. руб.
А	1	2
1 Прямые материальные затраты по плану	$MZ_{пл} = \frac{\sum (Kci_0 * Udi_0 * Ci_0)}{BX_0} * 100 / V_{пл_0}$	21460
2 Прямые материальные затраты по плану при фактическом количестве переработанного скота и его структуре по плану	$MZ_{усл1} = \frac{\sum (Kci_1 * Udi_0 * Ci_0)}{BX_0} * 100 / V_{пл_0}$	20501
3 Прямые материальные затраты по плану при фактическом количестве и структуре переработанного скота	$MZ_{усл2} = \frac{\sum (Kci_1 * Udi_1 * Ci_0)}{BX_0} * 100 / V_{пл_0}$	20505
4 Прямые материальные затраты по плану при фактическом количестве, структуре переработанного скота и фактическом выходе мяса	$MZ_{усл3} = \frac{\sum (Kci_1 * Udi_1 * Ci_1)}{BX_1} * 100 / V_{пл_1}$	21920
5 Прямые материальные затраты фактически	$MZ_{ф} = \frac{\sum (Kci_1 * Udi_1 * Ci_1)}{BX_1} * 100 / V_{пл_1}$	24111

Таблица 7

Расчет влияния факторов на изменение уровня прямых материальных затрат на производство 1 т продукции мясозирового производства (на примере мяса говядины на костях I категории)

Факторы	Расчет влияния фактора	Сумма влияния, тыс. руб.
А	1	2
1 за счет изменения количества перерабатываемого скота (Кс)	20501 – 21460	-959
2 за счет изменения структуры перерабатываемого скота (Уд)	20505 – 20501	4
3 за счет изменения выхода продукции (мяса на костях) из 1 т скота (ВХ)	21920 – 20505	1415
4 за счет изменения средних цен на скот (Ц)	24111 – 21920	2191
Итого	24111 – 21460	2651

заготовительных затрат; изменение сырьевых баз; способа приемки скота и другие. Влияние ценового фактора рассчитывается по формуле 2.

$$\Delta MZ_{ц} = \sum \frac{(C_{ф} - C_{пл})}{Pci_{ф} * BX_{ф}} * 100 \quad (2)$$

где $\Delta MZ_{ц}$ – изменение материальных затрат мясозирового производства за счет изменения средних цен на скот, руб.;

$C_{ф}, C_{пл}$ – средние цены на скот фактически и по плану соответственно, руб.;

$Pci_{ф}$ – фактический расход скота в мясозировом производстве, т;

$BX_{ф}$ – фактический процент выхода продукции (мяса на костях) из 1 т скота в мясозировом производстве, %.

К транспортно-заготовительным затратам по заготовкам (закупкам) скота в организациях мясной промышленности относятся: заработная плата с отчислениями на социальные нужды рабочих, сопровождающих скот и отвечающих за его состояние во время погрузки, транспортировки и сдачи на мясокомбинат; командировочные расходы рабочих, сопровождающих скот; затраты на оплату привлеченного автомобильного транспорта, оплату услуг транспортных организаций за предоставление транспортных средств для перевозки скота и другие. Влияние транспортно-заготовительных затрат на размер материальных затрат мясозирового производства рассчитывается по формуле 3.

$$\Delta MZ_{T33} = \Sigma \frac{(T33_{\phi} - T33_{пл})}{Pci_{\phi} * BXi_{\phi}} * 100 \quad (3)$$

где ΔMZ_{T33} – изменение материальных затрат за счет изменения транспортно-заготовительных затрат по заготовкам (закупкам) скота;

$T33_{\phi}$, $T33_{пл}$ – размер транспортно-заготовительных затрат по заготовкам (закупкам) скота фактически и по плану соответственно;

Pci_{ϕ} – фактический расход скота в мясожировом производстве;

BXi_{ϕ} – фактический процент выхода продукции (мяса на костях) из 1 т скота в мясожировом производстве.

В настоящее время в организациях мясной отрасли промышленности активно происходит перевооружение производства и в результате улучшается технологический уровень производства. Также в современных условиях совершенствуется уровень организации и управления производством. Все эти факторы оказывают влияние на изменение выхода мяса на костях из 1 т скота в мясожировом производстве. Изменение материальных затрат в результате влияния данного фактора рассчитывается по формуле 4.

$$\Delta MZ_{ТОУ} = \Sigma (BXi_{\phi} - BXi_{н}) / 100 * Pci_{\phi} * Ц_{\phi} \quad (4)$$

где $\Delta MZ_{ТОУ}$ – изменение материальных затрат за счет изменения уровня технологии, организации и управления производством;

BXi_{ϕ} – фактический выход мяса на костях из 1 т скота в мясожировом производстве после улучшения уровня технологии, организации и управления;

$BXi_{н}$ – нормативный выход мяса на костях из 1 т скота в мясожировом производстве до улучшения уровня технологии, организации и управления;

Pci_{ϕ} – фактический расход скота в мясожировом производстве;

$Ц_{\phi}$ – фактическая средняя цена на скот.

В процессе переработки скота в мясожировом производстве образуются возвратные отходы (конфискаты туш, отходы кишок, рого-копытное сырье для технических целей и т.д.). Данные особенности производства также оказывают влияние на прямые материальные затраты.

В рамках предложенной модели влияние изменения возвратных отходов рассчитывается по формуле 5:

$$\Delta MZ_{ВО} = \Sigma (BO_{\phi} - BO_{пл}) * Cво_{\phi} \quad (5)$$

где $\Delta MZ_{ВО}$ – изменение материальных затрат за счет изменения возвратных отходов мясожирового производства, руб.;

BO_{ϕ} , $BO_{пл}$ – количество возвратных отходов в мясожировом производстве фактически и по плану соответственно, кг;

$Cво_{\phi}$ – фактическая средняя себестоимость возвратных отходов, руб.

Изучение особенностей мясожирового производства показало, что затраты по естественной убыли мяса и мясопродуктов складываются из затрат при термической обработке мяса и мясопродуктов и при их хранении по всем видам. На такие затраты оказывают влияние изменение количества мяса и мясопродуктов, подверженных термической обработке или хранимых на холодильнике; норм естественной убыли мяса и мясопродуктов при их термической обработке и хранении на холодильнике; средней себестоимости 1 кг мяса и мясопродуктов.

Приемка скота в организациях мясной промышленности может производиться по живой массе либо по количеству и качеству мяса. Выбор одного из способов приемки оказывает влияние как на цену скота, так и на количество мяса, получаемого после переработки скота. Расчет влияния способа приемки скота и выхода мяса на костях на изменение количества принятого в переработку мяса приведен в таблице 8. Из данной таблицы видно, что количество принятого в переработку мяса говядины возросло по сравнению с планом на 6,1 т, в т.ч. изменение процента выхода привело к снижению количества принятого в переработку мяса на 14,89 т, изменение способа приемки скота повлекло увеличение количества принятого в переработку мяса говядины на 20,99 т.

Заключение. Применение в организациях мясной отрасли промышленности разработанной специфической структурно-логической факторной модели анализа прямых материальных затрат мясо-

жирового производства, новизна которой состоит в выявлении и измерении влияния специфических факторов при формировании затрат, позволяет более полно учитывать влияние особенностей мясожирового производства на уровень материальных затрат, выявлять и изучать причины изменения материальных затрат, с целью их снижения при сохранении качества продукции.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева, Л.А. Богдановской. – 7-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2008. – 527 с.
2. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Л.Л. Ермолович, О.В. Головач, Л.Г. Сивчик, И.В. Щитникова; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. Изд. 3-е, доп. и перераб. – Мн.: Современная школа, 2009. – 915 с.
3. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб. пособие. / П.Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. – 3-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2010. – 558 с.
4. Бухгалтерский управленческий учет в АПК: учеб. пособие / А.П. Михалкевич [и др.]; под ред. А.П. Михалкевича. – Минск: БГЭУ, 2012. – 383 с.
5. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; Под ред. проф. Ю.А. Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 527 с.
6. Кондраков, Н.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий мясной и молочной промышленности. – М.: Легкая и пищевая пром-сть, 1981. – 280 с.
7. Левкович, О.А. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. / О.А. Левкович, И.Н. Бурцева. – Мн.: Амалфея, 2005. – 800 с.
8. Методические рекомендации по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов: утв. Министром сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь 30 янв. 1997 г. // Бизнес инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы» Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
9. Савицкая, Г.В. Экономический анализ: учеб. / Г.В. Савицкая. – 13-е изд., испр. – М.: Новое знание, 2007. – 679 с. – (Экономическое образование).
10. Чуев, И.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник для вузов / И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2006. – 368 с.
11. Бройда, Т.Б. Совершенствование планирования себестоимости и резервы ее снижения в мясной промышленности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.05.01 Экономика, организация и планирование пищевой промышленности / Т.Б. Бройда; Министерство высшего и среднего специального образования БССР, / Белорус. гос. ин-т нар. хоз-ва им. В. В. Куйбышева. – Минск, 1969. – 28 с.
12. Шутова, А.М. Производственный учет затрат и анализ себестоимости продукции мясоперерабатывающих предприятий: состояние, развитие методик: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12: 24.10.2003 / А.М. Шутова; Белорус. гос. экон. ун-т. – Мн., 2003. – 20 с.
13. Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2013 // Статистический сборник. Нац. стат. комитет Респ. Беларусь; редкол.: В.И. Зиновский [и др.]. – Минск, 2013. – 578 с.