

по заключению экспертов, в том числе зарубежных, соответствует международным образовательным программам по подготовке данных специалистов [7, с. 8].

Создание инфраструктуры применения МСФО повлечет расходы как на уровне государства (на получение текстов стандартов, преобразование системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, подготовку и повышение квалификации кадров), так и в отдельных организациях (на замену или модернизацию программного обеспечения, обучение персонала, аудиторские и консалтинговые услуги).

Обобщая изложенное, можно сделать вывод о необходимости проведения следующих мероприятий по организационному, методологическому, методическому и кадровому обеспечению процесса сближения законодательства Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности с МСФО:

- организационное обеспечение
- взаимодействие с Комитетом по МСФО и обеспечение представительства в нем от Республики Беларусь для совместного решения задач гармонизации национального законодательства с МСФО;
- создание постоянно действующей системы получения официального перевода МСФО на русском языке и обеспечение свободного доступа к ней бухгалтерской общественности;
- создание инфраструктуры контроля качества отчетности, составленной в соответствии с МСФО;
- методологическое обеспечение - законодательное закрепление применения МСФО на территории Республики Беларусь, принципов бухгалтерского учета и отчетности, новых подходов к признанию, классификации и оценке элементов отчетности;
- методическое обеспечение - создание системы национальных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности на основе МСФО;
- кадровое обеспечение - совершенствование системы подготовки профессиональных бухгалтеров, а также повышения квалификации руководителей организаций, аудиторов, экономистов, финансистов по МСФО.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ МЯСНОЙ ОТРАСЛИ ПРОМЫШ- ЛЕННОСТИ

*В.И. Стражев, доктор эконом. наук,
профессор кафедры БУАиА в ОНХ БГЭУ
О.О. Сударева, аспирантка кафедры БУАиА в ОНХ БГЭУ*

Резюме. В статье обосновывается целесообразность применения совокупности признаков классификации затрат, в системе экономического управления организаций мясной отрасли промышленности, и на основе этого нами предложена усовершенствованная номенклатура калькуляционных статей затрат с учетом организационных и технологических особенностей отрасли.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О Координационном совете по сближению законодательства Республики Беларусь с Международными стандартами финансовой отчетности: постановление Совета Министров Республики Беларусь, 8 июля 2010 г., № 1021 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.
2. Соколов Я.В. МСФО в России: их настоящее и будущее // Бухгалтерский учет. - 2007. - № 8. – С. 57-60.
3. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь, 8 ноябр. 1994 г., № 3373-XII: в ред. Законов Республики Беларусь от 18.12.2002 № 164-З, от 29.06.2006 № 137-З, от 25.06.2007 № 240-З, от 08.07.2008 № 369-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2012.
4. Крылова Т.Б. Первые итоги внедрения МСФО за рубежом // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 3. - С. 64-69.
5. Дуйсебек А. Опыт внедрения МСФО в Республике Казахстан // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 2. - С. 48-50.
6. Review of practical implementation issues relating to International Financial Reporting Standards. Case study of Switzerland // Note by the UNCTAD Secretariat. TD/B/C.II/ISAR/47. - Geneva, 2008. - 19 p.
7. Гетьман В.Г. Успехи и резервы в реформировании бухгалтерского учета в России на основе МСФО // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 3. - С. 4-15.

CLASSIFICATION OF COSTS IMPROVEMENT IN ECONOMIC MANAGEMENT ORGANIZATIONS MEAT INDUSTRIES

V.I.Strazhev, O.O.Sudareva

Summary. *The article describes appropriateness of a set of attributes classification of costs in the system of economic management organizations meat industry. We propose an improved range of cost items, taking into account the organizational and technological characteristics of the industry.*

Мясная отрасль промышленности является одной из самых крупных и жизненно важных подотраслей пищевой промышленности, которой принадлежит ведущее место в обеспечении населения республики высококачественными мясными продуктами. Развитие мясной отрасли промышленности определяет уровень жизни населения, ее продовольственную обеспеченность, снижает зависимость страны от импорта мясной продукции, а также стимулирует подъем смежной отрасли – животноводство.

Процесс управления хозяйственной деятельностью организаций предполагает обеспечение руководителей всех уровней необходимой переработанной и систематизированной информацией, для принятия эффективных решений по достижению поставленных целей. А это возможно на основе научно-обоснованной классификации затрат, как условия рациональной организации учета и анализа себестоимости продукции.

Изучение классификации затрат показало, что различные признаки группировки достаточно широко рассмотрены в научной и учебной литературе, однако ряд взглядов достаточно противоречиво. Так, Н.П.Кондраков [1, с.142-155] выделяет восемнадцать классификационных признаков; В.Э.Керимов, Е.В.Минина [2] – шестнадцать; Н.И.Ладутко [3, с.396-423] – двенадцать; А.П.Михалкевич [4, с.276-281] – десять; П.Я.Папковская [5, с.51-57] – девять; А.А.Ефремова [6, с.23-40] и М.А.Вахрушина [7, с.56-98] по восемь; С.А. Николаева [8, с.7-20] и П.Г.Пономаренко [9, с. 247-251] по семь; М.З.Пизенгольц [10, с.22-27] – четыре; а А.Д. Шеремет [11, с.33-34] – три признака.

Следует также отметить, что чем больше признаков классификации затрат, тем выше степень их управляемости, поскольку можно анализировать более глубоко структуру себестоимости. Однако использование всех классификационных признаков не всегда может быть экономически обоснованным для организации, поскольку затраты труда на детализацию затрат по различным основаниям могут быть выше экономического эффекта от их классификации. С одной стороны, использование различных подходов группировки затрат требуется для правильного их отражения в бухгалтерском учете, составления бухгалтерской и статистической отчетности, с другой стороны, организация использует те или иные признаки для повышения эффективности управления затратами. Для каждой конкретной организации должна применяться определенная совокупность классификационных признаков, отражающих специфику её хозяйственной деятельности, организационные и технологические особенности производства.

В связи с тем, что производство организаций мясной отрасли промышленности состоит из множества различных взаимосвязанных технологических операций, возникает необходимость организации учета затрат таким образом, чтобы была возможность получить оперативную и достоверную информацию о затратах.

На наш взгляд в целях управления затратами организаций мясной отрасли и обеспечения правильности ведения бухгалтерского учета классификация затрат должна быть организована по следующим основным признакам (таблица 1).

Учет затрат по «местам возникновения» и «центрам ответственности» позволяет руководству организации обеспечить контроль за потреблением ресурсов, распределением косвенных затрат между отдельными видами продукции, что необходимо при калькулировании себестоимости продукции.

Понятия «место возникновения затрат», «центр ответственности», «центр затрат» рассматриваются в работах Н.П. Кондракова, О.В.Кавериной, А.Д. Шеремета, М.А. Вархушиной, Н.А.Николаевой и др. Из них наиболее точное определение дано О.Д. Кавериной, которая трактует «места возникновения затрат» как «...традиционные для отечественных предприятий объекты учета затрат, преимущественно подразделения основного и вспомогательного производств» [12, с.288].

По нашему мнению «места возникновения затрат» представляют собой структурные единицы организации, где происходят затраты материальных и трудовых ресурсов. Основными причинами выбора мест возникновения затрат в качестве объектов учета является необходимость оценки прошлой, контроля настоящей и планирование будущей деятельности структурных единиц организации, а также необходимость калькулирования себестоимости производимой продукции, поскольку лишь часть

Таблица 1

Классификация затрат организаций мясной отрасли промышленности в системе экономического управления

Признаки классификации затрат	Затраты на производство мясной продукции
По местам возникновения затрат	Структурные подразделения организаций мясной отрасли промышленности приведены на рисунке 1
По центрам ответственности	Центры ответственности за уровень затрат для организаций мясной отрасли промышленности приведены на рисунке 2
По носителям затрат	Виды калькулируемой продукции
По экономическим элементам	Элементы затрат
По калькуляционным статьям затрат	Рекомендуемая номенклатура калькуляционных статей затрат для мясной отрасли промышленности
По отношению к объему производства	Переменные; условно-переменные; условно-постоянные; постоянные
По способу включения в себестоимость	Прямые; косвенные
По возможности контроля за величиной затрат	Контролируемые; неконтролируемые

Примечание - Собственная разработка на основании изучения нормативной и специальной экономической литературы

затрат можно отнести на себестоимость прямым путем, остальные затраты необходимо сначала собрать по местам их возникновения.

При выделении «мест возникновения затрат» в конкретной организации необходимо учитывать организационную структуру предприятия (цех, участок, бригада, управление, отдел и т.д.); территориальную обособленность структурных подразделений; технологические особенности производства.

Мясоперерабатывающие предприятия имеют производственно-сбытовую структуру и помимо технологических им присущи и организационные особенности. Поэтому для выделения «мест возникновения затрат» необходимо детальное изучение организационной структуры предприятия. Основной производственной единицей является цех, который в зависимости от характера и размеров производства состоит из отделений или производственных участков. Каждое отделение или участок имеют установленную схему технологического процесса, определяющую последовательность операций по изготовлению продукции.

На основе производственной структуры организаций мясной отрасли промышленности нами выделены «места возникновения затрат» (рисунок 1).

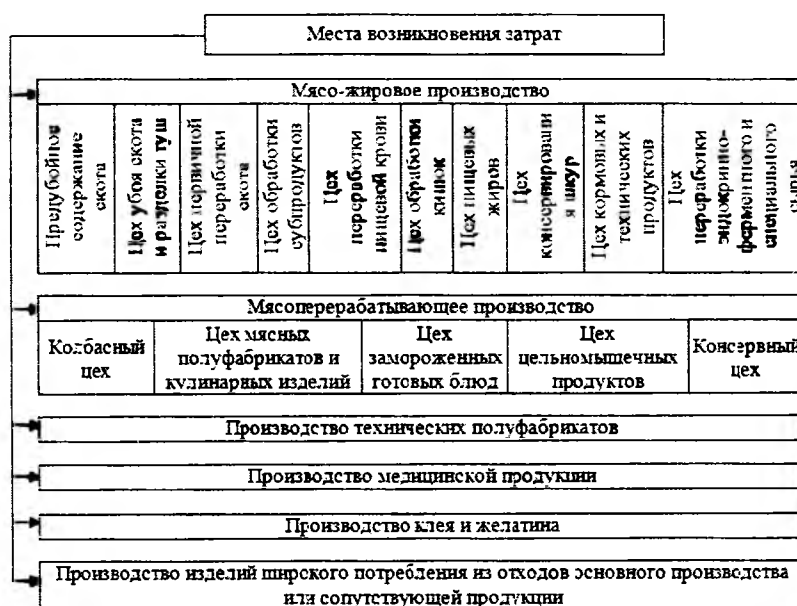


Рисунок 1 – Места возникновения затрат на основе производственной структуры организаций мясной отрасли промышленности

Примечание - собственная разработка на основании изучения нормативной и специальной экономической литературы, а также практики учета затрат

От понятия «место возникновения затрат» следует отличать «центр ответственности», поскольку имеет место ошибочное их отождествление.

Так, Н.П. Кондраков под «центром ответственности» понимает «часть организации, выделяемая в учете для контроля за ее деятельностью» [13, с.121]. М.А.Вархушина определяет как «...структурное подразделение организации, возглавляемое руководителем, несущим ответственность за результаты его работы» [7, с.526]. Ч.Т.Хонгрен отмечает, что «центр ответственности (responsibility center)» «... является сегментом организации, менеджеры которого подотчетны за определенный участок работ» [14, с.110].

На наш взгляд, наиболее полное и правильное понятие «центра ответственности» дано О.В.Кавериной, которая отмечает, что это «...сегмент организации, возглавляемый менеджером, группа или отдельный менеджер, осуществляющие деятельность, способные оказывать непосредственное воздействие на результаты и затраты этой деятельности, несущие ответственность и мотивируемые за результаты принимаемых решений в рамках возложенных на них полномочий» [12, с. 285].

Выделение «центров ответственности» основывается на контроле за затратами и результатами деятельности организации, а контроль подразумевает возложение ответственности за отклонения на конкретное лицо. Учет затрат по «центрам ответственности» является более эффективным, по сравнению с учетом по «местам возникновения затрат», поскольку целью такого учета является не только накопление данных о затратах по каждому центру, но и выявление отклонений фактических затрат от запланированных, выяснение причин отклонений и при необходимости привлечение к ответственности соответствующих руководителей, отвечающих за уровень затрат.

В организациях мясной отрасли промышленности «центрами ответственности» могут быть: цеха, отделения, участки, бригады, отдельные заказы.

Среди «центров ответственности», наряду с «центром доходов» и «центром инвестиций» выделяют еще понятие «центр затрат».

Н.П. Кондраков приводит следующее определение «центр затрат – это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной единицы» [13, с.124], с которым можно согласиться, поскольку в конкретной организации «центром затрат» может быть отдельное рабочее место, бригада, участок, цех или другая часть организации, выбор которой зависит от особенностей субъекта хозяйствования, а также целей, поставленных руководством.

Основным принципом организации учета по «центрам затрат», является то, что каждый центр отвечает только за те затраты, на которые могут влиять его руководители в течение определенного периода и имеют на это право. Таким образом, поскольку в центрах не только происходит накопление затрат, но менеджеры организации отвечают за их уровень считаем необходимо применять понятие «центр ответственности за уровень затрат».

На основании исследования технологических и организационных особенностей организаций мясной отрасли промышленности, нами выделены следующие «центры ответственности за уровень затрат» (рисунок 2).

Организация учета не только по «местам возникновения затрат», но и по «центрам ответственности за уровень затрат» позволяет иметь представление о структуре затрат; контролировать формирование затрат на местах; повысить ответственность за соответствие затрат установленным нормам; обеспечить точность учета и распределения косвенных затрат по их носителям. В свою очередь распределение ответственности по соответствующим центрам позволяет повысить уровень коллективной ответственности, рассредоточить принятие решений, оценить вклад каждого подразделения в общий результат деятельности организации.

Однако следует учитывать, что с увеличением количества «центров ответственности за уровень затрат» эффективность контроля за затратами повышается с одновременным увеличением затрат на организацию учета. Поэтому в организации должно быть определено оптимальное сочетание затрат на ведение учета с эффектом от осуществления контроля за затратами по каждому центру.

Под «носителем затрат» понимаются отдельные виды продукции, на производство которой осуществляются затраты. Выбор «носителей затрат» в качестве объектов учета объясняется необходимостью оперативного управления производством и калькулирования себестоимости продукции. При выделении «носителей затрат» следует стремиться к тому, чтобы они соответствовали объектам калькулирования.

Деление затрат по экономическим элементам показывает что затрачено на производство продукции, какой вид средств и на какую сумму. Это необходимо также для заполнения государственной статистической отчетности («Отчет о затратах на производство продукции (работ, услуг)» формы 4-ф

(затраты)). Однако при отсутствии методического обеспечения по организации учета затрат по экономическим элементам формирование такой информации производится путем проведения дополнительных выборов из учетных регистров, что приводит к недостоверности получаемой информации.

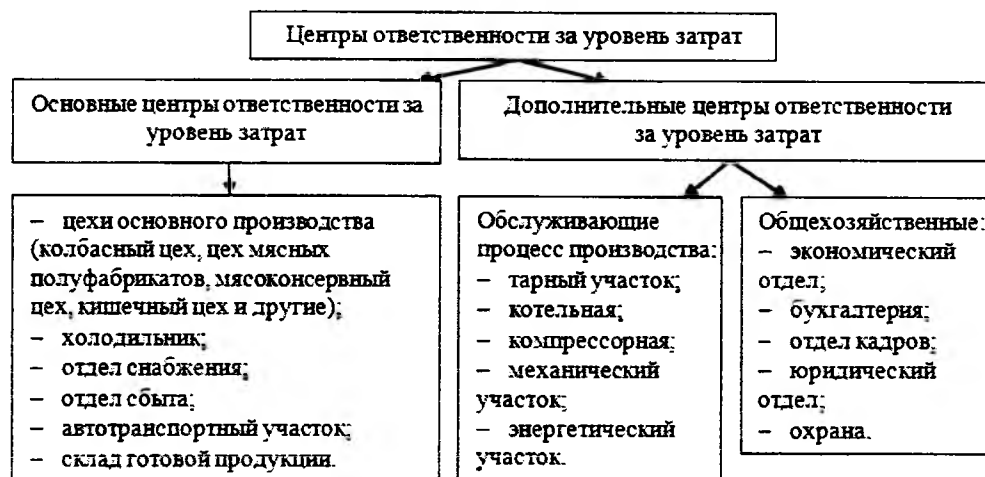


Рисунок 2 – Центры ответственности за уровень затрат в организациях мясной отрасли промышленности

Примечание – собственная разработка на основании изучения нормативной и специальной экономической литературы

Классификация затрат по элементам достаточно широко рассматривается в экономической литературе [1, с. 142-155; 2, с.20; 3 с. 396-423; 4 с. 276-281; 5, с.51-57; 6, с.23-40; 8, с.7-20; 9, с.247-251 и др.]. Мнение авторов о количестве и составе элементов не однозначно. Так, П.Я. Папковская выделяет четыре экономических элемента, а именно: материальные затраты; расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизационные отчисления. А затраты, входящие в элемент «прочие затраты» «...необходимо перегруппировать и включить в соответствующий элемент по их экономической однородности» [5, с. 49]. Также четыре элемента затрат предлагает выделять П.А. Безруких, однако он предлагает не выделять элемент «амортизация основных средств» «...поскольку она также представляет собой материальные затраты, выражающие перенос стоимости основных средств по мере их износа на вновь созданный продукт» [15, с. 12].

По нашему мнению, существующая в настоящее время группировка затрат по экономическим элементам обеспечивает получение объективной информации о стоимости потребленных в процессе производства средств и позволяет делать экономически обоснованные выводы. Однако данная группировка не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, для этого затраты, связанные с производством и реализацией продукции, группируются по калькуляционным статьям затрат.

Конкретный перечень калькуляционных статей зависит от технологии и организации производственного процесса и определяется отраслевыми методическими рекомендациями. В настоящее время инструкции и рекомендации разработаны и применяются организациями пищевой и перерабатывающей промышленности, а именно в масло-жировой отрасли; производящие пиво, солод и безалкогольную продукцию; льняное волокно; сельскохозяйственную продукцию и другие. Для определения себестоимости продукции организации мясной отрасли промышленности руководствуются методическими рекомендациями, утвержденными еще в 1997г. Это явилось одной из причин исследования данного вида деятельности и совершенствования соответствующих методик.

Классификацию затрат по калькуляционным статьям рассматривают практически все ученые экономисты [1, с. 142-155; 2, с.20; 3 с. 396-423; 4 с. 276-281; 5, с.51-57; 6, с.23-40; 8, с.7-20; 9, с.247-251; 10, с.22-27 и др.]. Номенклатуру статей затрат в мясной отрасли изучали и наши отечественные ученые А.Л. Бавдей [16, с.13] и А.И.Прищепа [17, с. 11-12].

А.Л. Бавдей усовершенствовал номенклатуру статей затрат в мясоконсервном производстве [16, с. 13]. Обосновал выделение таких статей как «полуфабрикаты собственного производства» и «тара и упаковочные материалы» и исключение из номенклатуры статей «дополнительная заработная плата производственных рабочих» и «расходы на подготовку и освоение производства».

А.И. Прищепа в номенклатуре статей колбасного производства предложил выделить статьи «полу-

фабрикаты собственного производства», «расходы по хранению мяса и мясопродуктов» [17, с.11], а также обосновал целесообразность разукрупнения статьи «топливо и энергия на технологические цели» [17, с.12]. С нашей точки зрения предложения А.И. Прищепы являются целесообразными и обоснованными, так как в отдельные калькуляционные статьи необходимо выделять затраты, обусловленные технологией производства и занимающие значительный удельный вес.

В настоящее время номенклатура статей регламентируется Методическими рекомендациями по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов [18], однако в современных условиях хозяйствования, с появлением новых производств, изменением технологического процесса, расширением ассортимента выпускаемой продукции приведенный перечень затрат требует совершенствования.

По нашему мнению выделение статьи «естественная убыль» для организаций мясной отрасли промышленности является целесообразным, поскольку для отрасли характерна убыль (усушка) мяса и мясопродуктов при хранении и термической обработке. Данная статья должна содержать затраты по естественной убыли в пределах установленных норм. Также в силу отраслевой специфики обоснованным является выделение статьи «сопутствующая продукция», т.к. у мясоперерабатывающих организаций имеет место наличие субпродуктов, пищевых топленых жиров, кишечных фабрикатов и других продуктов, стоимость которых необходимо вычитать из себестоимости мяса.

Одной из особенностей организаций мясной отрасли промышленности является наличие значительных затрат на холод, используемый на охлаждение, заморозку или хранение замороженного мяса и мясопродуктов. На мясокомбинатах имеются отдельные структурные подразделения – холодильники, затраты по которым целесообразно аккумулировать отдельно и далее распределять по видам продукции пропорционально расходу холода, следовательно выделение статьи «расходы на содержание и эксплуатацию холодильника» является необходимым.

На основании изучения нормативной литературы, практического опыта и специфики деятельности организаций мясной отрасли промышленности нами усовершенствована действующая номенклатура калькуляционных статей затрат для изучаемой отрасли.

Целесообразно применять следующую номенклатуру статей затрат: сырье и основные материалы; возвратные отходы (вычитаются); естественная убыль; транспортно-заготовительные расходы; полуфабрикаты собственного производства; покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; вспомогательные материалы на технологические цели; тара и тарные материалы; топливо на технологические цели; энергия на технологические цели; заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; затраты на подготовку и освоение производства; затраты на содержание и эксплуатацию холодильника; общепроизводственные затраты; общехозяйственные затраты; потери от брака; затраты на качество продукции; прочие производственные затраты; сопутствующая продукция (вычитается); расходы на реализацию.

Отличия рекомендуемой номенклатуры калькуляционных статей затрат от действующей заключается в следующем. Из статьи «вспомогательные материалы на технологические цели» следует выделить статью «тара и тарные материалы», поскольку удельный вес данных затрат может достигать в себестоимости мясной продукции до 5% (к ним относятся целлофан, шпагат для вязки колбасных изделий, смазочные, обтирочные материалы и др.), зачастую организации мясной отрасли промышленности имеют в своей структуре тарные участки или цехи, следовательно для усиления контроля за затратами данных подразделений наличие предложенной статьи является необходимым.

В организациях мясной отрасли промышленности затраты на топливо и пар, используемые для копчения и варки мяса; сжатый воздух, используемый для сушки мяса могут занимать значительный удельный вес в их себестоимости. Помимо этого в практике работы мясокомбинатов существует необходимость иметь раздельные данные о затратах на топливо, воду, пар, холод и сжатый воздух, потребленные для технологических целей, поэтому следует выделять отдельные статьи затрат «топливо на технологические цели» и «энергия на технологические цели». В статью «топливо на технологические цели» должны включаться затраты на все виды топлива (твердое, жидкое, газообразное), расходуемые непосредственно на технологические нужды основного производства. Статья «энергия на технологические цели» должна включать затраты на все виды энергии (электроэнергия, пар, сжатый воздух и др.), в том числе покупную энергию (оплату по установленным тарифам, ее трансформацию и передачу до подстанций или цехов) и энергию, вырабатываемую энергетическими цехами.

В целях управления затратами рекомендуем также выделение статьи «затраты на качество продукции», к данной статье следует относить: затраты на проведение предупредительных мероприятий (планирование качества, контроль технологического процесса и др.); затраты на оценку качества (приемочный контроль, санитарно-ветеринарная экспертиза, техническое обслуживание и проверка

оборудования и др.); затраты, вызванные внутренними причинами (потери, отходы производства и другие дополнительные затраты, понесенные в процессе работы с браком или продукцией неудовлетворительного качества); затраты, вызванные внешними причинами (рекламации в процессе гарантийного хранения при соблюдении условий хранения, возврат продукции и др.).

Использование предложенной номенклатуры калькуляционных статей затрат повысит аналитичность учета, его контрольные функции, а также позволит четко организовать работу по управлению себестоимостью продукции.

Группировки затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции взаимосвязаны, поскольку они характеризуют одни и те же затраты организации. Однако существуют и различия. Так, группировка затрат по экономическим элементам применяется для изучения их структуры, планирования и анализа, а группировка по статьям используется в свою очередь для калькулирования и анализа себестоимости продукции.

Большинство авторов подразделяют затраты по отношению к объему производства, однако одни авторы [2, с.20; 5, с.51-57; 7, с. 44-71; 8, с.7-20] выделяют постоянные и переменные затраты, другие [1, с. 142-155; 11, с.33-34] – переменные, полупеременные и постоянные, Н.И. Ладутко [3] делит на переменные и условно-постоянные, П.С.Безруких [15] – условно-переменные и условно-постоянные, А.П.Михалкевич [19] – переменные, постоянные, полупеременные, полупостоянные. Д.Коландер [20] общие затраты (total cost) делит на постоянные (fixed costs) и переменные (variable costs), но указывает, что не существует постоянных затрат в долгосрочном периоде, так как все изменяется и, следовательно, затраты являются переменными, но в краткосрочном периоде многие затраты будут постоянными.

Переменные затраты, непосредственно связаны с производством и изменяются пропорционально изменению объема производства, но они остаются постоянными на единицу продукции. Постоянные затраты неизменны для различных объемов производства в определенный период времени, однако с ростом объема производства, постоянные затраты снижаются на единицу продукции и наоборот падение объема приводит к росту затрат. Согласно международной системе учета помимо переменных и постоянных затрат выделяют «полупеременные и полупостоянные» [19, с.74]. К полупеременным относят затраты как зависящие так и независящие от объема производства. Полупостоянные затраты являются неизменными до определенного объема производства, после которого они могут возрастать на определенную постоянную величину.

В настоящее время Инструкцией о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета (утв. 29.06.2011г. №50) [21] предусмотрено, что затраты учтенные на счете 25 «Общепроизводственные затраты», являющиеся условно-постоянными, могут списываться на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»; а затраты, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные затраты» списываются на счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Следовательно на счете 20 «Основное производство» калькулируется не полная, а усеченная себестоимость продукции (по прямым переменным затратам и условно-переменным затратам, ранее отраженным на счете 25 «Общепроизводственные затраты»).

Таким образом, с учетом принятого законодательства, возникает проблема деления затрат, учтенных на счете 25 «Общепроизводственные затраты» на условно-переменные и условно-постоянные, поскольку нет определенных критериев для отнесения затрат к той или иной категории. Наличие обоснованных критериев является необходимым, поскольку условно-постоянные общепроизводственные затраты признаются в качестве расходов в период их возникновения и списываются на финансовый результат отчетного периода. Необходимо также отметить, что в структуре общепроизводственных затрат, что характерно и для организаций мясной отрасли промышленности, зачастую основная часть приходится на условно-постоянные затраты, которые не включаются в себестоимость продукции.

На основании вышеизложенного считаем целесообразным подразделять затраты по отношению к объему производства на: переменные, условно-переменные, условно-постоянные и постоянные. Условно-переменные затраты изменяются в дигрессивном порядке, т.е. зависят от объема производства не прямо пропорционально, часть этих затрат варьирует с изменением объема, а часть остается неизменной (например, часть заработной платы с отчислениями на социальное страхование, начисленной работникам за объемы выполненных работ; часть транспортных расходов в расчете на объемы выполненных работ; затраты на электроэнергию; на содержание и эксплуатацию холодильника и др.). К условно-постоянным затратам относятся затраты, величина которых изменяется незначительно с изменением объема производства, но в отличие от условно-переменных затрат они изменяются не в дигрессивном порядке, а скачкообразно, т.е. содержат как постоянный, так и пере-

менный компонент (например, амортизация и арендная плата по основным средствам; затраты на ремонт основных средств и др.).

Такая классификация является необходимой, т.к. создает возможность исчислять усеченную себестоимость по переменным и условно-переменным затратам, повысить оперативность анализа затрат,

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 448 с.
2. Керимов, В.Э. Управленческий учет и проблемы классификации затрат / В.Э. Керимов, Е.В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №1. – С.10-14.
3. Ладутько, Н.И. Бухгалтерский учет. Теория. Документы. Корреспонденция счетов. Отчетность: практическое пособие / Н. И. Ладутько [и др.]; под общей ред. Н.И.Ладутько. – 6-е изд., перераб. и доп. – Минск: ФУАинформ, 2007. – 808 с.
4. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях: учеб. пособие / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, А.С. Федоркевич, А.Н. Егомостьев; под общ. ред. А.П. Михалкевича. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: БГЭУ, 2000. – 508 с.
5. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. – Мн.: ООО «Информ-пресс», 2001. – 216 с.
6. Ефремова, А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / А.А. Ефремова. – М.: Вершина, 2006. – 208 с.
7. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 6-е изд. испр. – Москва : Омега-Л, 2007. – 570 с.
8. Николаева, С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 144 с.
9. 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. – 558с.
10. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Т. 2: Ч. 2: Бухгалтерский управленческий учет; Ч. 3: Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник для вузов изд. 4-е, перераб., доп. – М. Финансы и статистика, 2003. – 408 с.
11. Управленческий учет: учебник/ А.Д.Шеремет, О.Е.Николаева, С.И.Полякова; под ред. А.Д. Шеремета. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 344с.
12. Каверина, О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
13. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие для вузов. - 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 639 с.
14. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т.Хорнгрен, Дж. Фостер. Пер. с англ./ Под. ред. П.Я. Соколова – М.: Финансы и статистика. 2000. – 416 с.
15. Безруких, П.С. Состав и учет издержек производства и обращения. В помощь бухгалтеру. Положение о составе затрат, комментарии / П.С. Безруких. – М.: ЗАО «ФБК-ПРЕСС», 1996. – 223 с.
16. Бавдей, А.Л. Учет затрат на производство в условиях рыночных отношений : На примере консервных производств мясокомбинатов : Автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук : 08.00.12 / Белорус. гос. экон. ун-т: - Мн., 1992. – 22 с.
17. Прищепа, А.И. Совершенствование учета затрат на производство продукции в мясной промышленности : На примере колбас. пр-в мясокомбинатов БССР : Автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук : 08.00.12 / Прищепа Александр Иосифович ; Киев. ин-т нар. хоз-ва им. Д.С. Коротченко. – Киев, 1978. – 22 с.
18. 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, 2012.
19. Михалкевич, А.П. Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежных стран: учеб. пособие. – Минск: ООО «Мисанта», 1998. – 109 с.
20. Colander, David C. Economics/ David C. Colander IRWIN Burr Ridge, Illinois, Boston, Massachusetts, Sydney, Australia, 1993. – 824 p.
21. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление Мин. фин. Респ. Беларусь, 29 июня. 2011 г. №50 // Бизнес инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы» Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
22. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов : постановление Мин. фин. Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г. № 102 // Бизнес инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы» Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.
23. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета /Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл: пер. с англ./ под ред. Я.В.Соколова. – 2-е изд. Стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

определять экономическую целесообразность производства, создаются условия и методическая база для анализа взаимосвязи затрат, объема производства и прибыли по системе «затраты – объем – прибыль». По способу включения в себестоимость продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные. Такая классификация поддерживается ряд ученых экономистов [1, с. 142-155; 2, с.20; 3 с. 396-423; 4 с. 276-281; 5, с.51-57; 6, с. 23-40; 7, с.44-71; 8, с. 7-20; 9, с.247-251; 11, с. 33-34 и др.].

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов (утв. 30.09.2011г. №102) прямые затраты определяются как «...затраты, связанные с производством определенного вида продукции, выполнением определенного вида работ, оказанием определенного вида услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг» [22], косвенные затраты представляют собой «...затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг по определенной базе распределения» [22].

Б. Нидлз приводит схему затрат, которая состоит из трех классов: материальные затраты (materials costs), расходы на оплату труда (labor costs) и производственные накладные расходы (manufacturing overhead costs). Материальные затраты и расходы на оплату труда считаются прямыми затратами (direct cost), а производственные накладные расходы – косвенными (indirect cost). Прямые затраты относят непосредственно к определенной продукции, а косвенные затраты распределяются по видам продукции согласно выбранной методике [23, с.429-431].

На наш взгляд, классификация затрат на прямые и косвенные является обоснованной, поскольку организации мясной отрасли промышленности имеют сложные производства, следовательно часть затрат может быть прямо включена в себестоимость продукции, а часть – требует распределения.

В системе экономического управления особый интерес представляет классификация затрат по возможности контроля за их величиной. По данному признаку Н.П. Кондраков [1, с.154], В.Э. Керимов [2], М.А. Вахрушина [7, с.71] и др. выделяют контролируемые и неконтролируемые затраты. Контролируемые затраты поддаются контролю, неконтролируемые же не зависят от деятельности субъектов управления (например, увеличение ставок отчислений на социальное страхование).

Считаем, что выделение контролируемых и неконтролируемых затрат в организации позволит усилить значение контрольной функции учета, предотвратить появление необоснованных затрат, снизить часть затрат при возникновении критической ситуации, повысить степень ответственности заинтересованных лиц, в зависимости от возможности их влияния на затраты.

В настоящее время в Республике Беларусь перечень признаков классификации затрат не регулируется нормативно-правовыми актами, каждая организация самостоятельно применяет те группировки затрат, которые обеспечивают необходимой информацией для принятия управленческих решений.

В целях управления затратами организаций мясной отрасли промышленности из многообразия классификационных признаков нами выбраны те признаки, применение которых позволяет сгруппировать информацию о затратах таким образом, чтобы повысить эффективность управления, удовлетворить потребность в информации для своевременного принятия управленческих решений. Использование данных признаков классификации затрат позволяет внедрить прогрессивные методики учета затрат и калькулирования себестоимости, получать необходимую информацию о затратах и соответственно повысить экономическую эффективность управления затратами организации.

Таким образом, обобщая вышеизложенное можно сделать вывод, что научно-обоснованная классификация затрат является важным элементом эффективных методик учета и анализа затрат в системе экономического управления, позволяет глубже изучать их состав и характер, усилить контроль за их формированием, а также применять единообразные экономически обоснованные способы группировки затрат в планировании, учете и калькулировании.

ФОРМИРОВАНИЕ ЦЕНТРОВ ЗАТРАТ И ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В СИСТЕМЕ ОПЕРАТИВНОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВОМ УГЛЕВОДОРОДНОГО ТОПЛИВА НА НЕФТЕПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В.И. Стражев, доктор экон. наук, профессор БГЭУ

О.С. Ясинская, аспирант БГЭУ

Резюме. В статье рассмотрены особенности формирования центров затрат и центров ответствен-