

тивности и поголовья животных. Большинство предприятий региона, занимающихся производством и реализацией молока, получают от этой деятельности прибыль. В среднем уровень рентабельности по области составил 14,3%.

Несмотря на положительную рентабельность отрасли в целом, не все предприятия эффективно используют имеющиеся в их распоряжении ресурсы, что свидетельствует о необходимости дальнейшего совершенствования технологического процесса с ориентацией на опыт передовых хозяйств.

ЛИТЕРАТУРА

1. Методика экономических исследований. Практикум: учебно-методическое пособие / И. В. Шафранская, Д. В. Редько. – Горки: БГСХА, 2013. – 100 с.
2. Молочное скотоводство в Беларуси [Электронный ресурс] / Белорусское государственное объединение по племенному животноводству. – Режим доступа: <http://belplem.by/molochnoe-skotovodstvo/>. – Дата доступа: 02.05.2018.
3. Сельское хозяйство Республики Беларусь: стат. сб. / Нац. стат. ком. Респ. Беларусь; ред. кол.: И. В. Медведева [и др.]. – Минск, 2017. – 232 с.
4. Статотчетность [Электронный ресурс] / УП «ГИВЦ Минсельхозпрода». – Режим доступа: http://www.givc.by/?q=buh_update. – Дата доступа: 15.04.2018.

УДК 631.162:657.471(476)

ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ И КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

С. В. Грудько, О. В. Бойко

УО «Гродненский государственный аграрный университет»

г. Гродно, Республика Беларусь

(Республика Беларусь, 230008, г. Гродно, ул. Терешковой, 28; e-mail: ggau@ggau.by)

***Ключевые слова:** затраты, расходы, издержки, себестоимость, классификация затрат, элементы затрат, статьи затрат.*

***Аннотация.** В статье рассмотрены подходы к определению категорий «затраты», «расходы», «издержки», «себестоимость». Определены особенности указанных дефиниций. Приведены признаки классификации затрат на производство и обоснованы условия их применения. Доказана необходимость классификации затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям.*

APPROACHES TO DEFINITION AND CLASSIFICATION OF PRODUCTION COSTS

S. V. Grudko, O. V. Boyko

EI «Grodno state agrarian University»

Grodno, Republic of Belarus

(Republic of Belarus, 230008, Grodno, 28 Tereshkova st.; e-mail: ggau@ggau.by)

Key words: *costs, spending, outgoings, cost price, cost classification, cost elements, cost items.*

Summary. *In the article approaches to definition of categories «expenses», «costs», «cost price» are considered. Specific features of the specified definitions are determined. The signs of the classification of production costs are given and the conditions for their application are justified. The need to classify costs by economic elements and calculation items is proved.*

(Поступила в редакцию 14.05.2018 г.)

Введение. Деятельность любого хозяйствующего субъекта аграрного сектора экономики предполагает возникновение определенных затрат, связанных с производством и реализацией продукции, работ, услуг. Затраты представляют собой одну из самых неопределенных и многозначных в экономической литературе категорий. На практике, в нормативных документах, в научной литературе часто используются такие дефиниции, как «расходы», «затраты», «издержки», которые воспринимаются как синонимы. Эти понятия очень близки по значению, т. к. означают в целом затраты организации по выполнению определенных операций, но вместе с тем это не одно и то же. Неправильное оперирование ими может привести к существенным ошибкам, главным образом, в анализе экономической деятельности предприятия, в планировании и управлении производственными процессами. Важно знать и понимать экономические принципы формирования затрат, расходов и издержек организации, чтобы исключить субъективную трактовку отдельных категорий.

Цель работы – обобщить сложившиеся подходы к определению и классификации затрат на производство, позволяющие наиболее полно и обстоятельно представить их экономическую сущность и содержание.

Материал и методика исследований. При проведении исследования использованы такие методы научного познания, как метод научной абстракции, анализа и синтеза, формализации, наблюдение. Теоретической и методической базой исследования выступили труды отечественных и зарубежных исследователей, нормативно-правовые документы, методические указания и инструкции, материалы научно-практических конференций по вопросам сущности затрат.

Результаты исследований и их обсуждение. Понятия «затраты», «расходы», «издержки», «себестоимость» всегда находились под пристальным вниманием отечественной теории и практики. Подходы к

определению указанных экономических категорий приведены в таблице 1.

Таблица 1 – Подходы к определению категорий «затраты», «расходы», «издержки»

Категория	Автор	Термин
1	2	3
Затраты	Савицкая Г. В. [1, с. 232]	часть расходов предприятия, которые непосредственно связаны с процессом изготовления продукции и могут быть включены в себестоимость отдельных ее видов (единиц) без каких-либо условных расчетов
	Чечеткин А. С. [2, с. 19]	стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах
	Вахрушина М. А. [3, с. 66]	это издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг
Издержки	Астахова В. П. [4, с. 129]	уменьшение одних активов с условием равновеликого прироста других активов или прирост активов и обязательств на одну и ту же величину
	Агеева О. А. [5, с. 367]	совокупные затраты, связанные с производством продукции (оказанием производственных услуг)
	Емельяненко А. О. [6, с. 67-68]	денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью
Расходы	Письмо Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь № 04-2-1-32/178[8, гл. 1.3]	уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками)
	Волкова О. Н. [9, с. 81]	платежи, которые легко отследить как движение средств по денежным счетам (и кассе) организации и которые по результатам периода находят свое отражение в отчете о движении денежных средств
	Румянцева Е. Е. [10, с. 524]	фактически произведенные на определенную дату и документально подтвержденные затраты

Примечание – Источник: собственная разработка авторов

Изучение литературных источников позволило установить, что однозначного толкования данных понятий в настоящее время не

найдено. Существуют точки зрения, согласно которым разница между рассматриваемыми категориями является надуманной и вызвана тем, что появление синонимов позволяет избежать тавтологии и соответствует принципу «богатства русского языка».

В Международных стандартах финансовой отчетности дается определение только расходов, под которыми следует понимать уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала [11].

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102, расходы организации – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к сокращению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками) [1].

Экономическое содержание понятия «затраты» аналогично «издержкам», однако на практике в бухгалтерском учете чаще употребляются словосочетания с «затратами», в экономическом анализе – с «издержками».

Отметим еще одно важное свойство затрат: если они не вовлечены в производство и не списаны (не полностью списаны) на данную продукцию, то превращаются в запасы в незавершенном производстве, сырья, материалов, готовой продукции и т. п. Из этого следует, что затраты обладают свойством запасоемкости, и в данном случае они относятся к активам предприятия.

В отличие от затрат, расходы не могут быть в состоянии запасоемкости и относиться к активам предприятия. Они отражаются при расчете прибыли предприятия в отчете о финансовых результатах.

Издержки – это затраты на привлечение производственных ресурсов, необходимых предприятию для осуществления производственной и коммерческой деятельности.

Очевидно, издержки и затраты появляются в результате разных по своей сути хозяйственных операций: в случае издержек мы имеем дело с приобретением ресурсов; в случае затрат – с использованием ресурсов. Следовательно, издержки и затраты могут соответствовать друг другу.

Схематично взаимосвязь данных категорий представлена на рисунке.



Рисунок – Взаимосвязь категорий «затраты», «издержки», «расходы», «себестоимость»

Примечание – Источник: собственная разработка авторов

Для того чтобы знать, во что обходится производство продукции (работ, услуг), предприятие должно производить стоимостную оценку по вещественному и количественному составу (средства и предметы труда), а также по составу и количеству затрат труда, требуемых для изготовления продукции, оказания услуг. Себестоимость – стоимостная оценка используемых в процессе производства (оказания услуг, выполнения работ) ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и реализацию [13].

Себестоимость является экономическим показателем, который выражается в денежной форме, является составной частью цены произведенного продукта и отражает общую сумму затрат, связанных с ее производством и реализацией.

Из практики хозяйственной деятельности можно выделить и дать определения себестоимости, которые являются крайне важными для предприятия:

1) себестоимость производства – совокупные затраты на производство продукции, под которыми понимается расход всех ресурсов (трудовых, материальных, денежных), используемых для получения готовой продукции [13];

2) себестоимость единицы продукции – расходы, приходящиеся на единицу произведенной продукции. Этот показатель играет большую роль, т. к. служит основой формирования будущей цены товара (работы, услуги) [13].

Затраты сельскохозяйственного предприятия, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) делятся по различным классификационным признакам (таблица 2). Классификация затрат по способу включения в себестоимость продукции дает возможность оценить объективность отнесения затрат в себестоимость отдельных видов продукции, а по технико-экономическому содержанию позволяет оценить их роль в процессе производства продукта и формирования себестоимости, контроль за уровнем накладных расходов. Группировка затрат по отношению к объектам производства позволяет быстро принимать управленческие решения и планировать стратегию дальнейших действий. По месту возникновения затраты группируются и учитываются по производствам, цехам, участкам, отделам и другим структурным подразделениям предприятия, т. е. по центрам ответственности. Такая группировка позволяет определить производственную себестоимость продукции на производство продукции и производительности труда.

Таблица 2 – Классификация затрат на производство и реализацию продукции

Признак	Вид	Характеристика
1	2	3
В зависимости от места возникновения	Затраты в основных отраслях	затраты в отрасли растениеводства, животноводства, промышленности
	Затраты вспомогательных производств	затраты в производствах, обслуживающих основные отрасли (ремонтные мастерские, ремонт зданий и сооружений и так далее)
	Затраты прочих производств	затраты жилищно-коммунального хозяйства, производство бытового обслуживания, общественное питание и т. д.
По экономическому содержанию	Затраты средств труда	относят издержки основного капитала (амортизация и т. д.)
	Затраты предметов труда	относят израсходованные на производство сырье и материалы
	Затраты на оплату труда	основная и дополнительная оплата рабочих и выплаты стимулирующего или иного характера

Продолжение таблицы 2

1	2	3
По технико-экономическому содержанию	Основные	непосредственно связанные с технологическим процессом производства: затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды, работы и услуги, амортизация основных средств и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов
	Накладные	расходы по организации и управлению производством, которые обусловлены функцией управления, обслуживания и контроля над производственной деятельностью в целом. В эту группу включают общепроизводственные и общехозяйственные расходы
По периодичности возникновения	Текущие	расходы, имеющие частую периодичность
	Единовременные	расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств и т. д.
По возможности нормирования	Нормируемые	поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации: материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и некоторые др.
	Ненормируемые	нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т. п.
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые	затраты, которые можно включить в себестоимость отдельного вида продукции
	Косвенные	связаны с производством нескольких видов продукции и распределяются по объектам калькуляции пропорционально соответствующей базе (основной и дополнительной зарплате рабочих)
По своему составу	Одноэлементные	однородные по экономическому содержанию и не распадаются на отдельные составные элементы
	Комплексные	состоят из нескольких разнородных по экономическому содержанию затрат, объединяемых по какому-либо признаку (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы)

Продолжение таблицы 2

1	2	3
По отношению к объектам производства	Условно-переменные	общий размер увеличивается или уменьшается пропорционально возрастанию или уменьшению объемов произведенной продукции
	Условно-постоянные	абсолютный размер которых, как правило, не зависит от изменения объема производства
По участию в процессе производства	Производственные	связанные с изготовлением товарной продукции и образующие производственную себестоимость
	Внепроизводственные	связанные с реализацией товарной продукции
По эффективности	Производительные	расходы на производство продукции определенного качества при рациональной организации производственного цикла и современной технологии
	Непроизводительные	являются следствием возникновения определенных недостатков в технологии и организации производства
По степени охвата бизнес-плана	Планируемые	служат основанием для расчета нормативно-прогнозной себестоимости
	Непланируемые	непроизводительные расходы, ряд выплат работникам организации

Примечание – Источник: собственная разработка на основании источников [1-14]

Четкое разделение затрат по экономическому содержанию необходимо для анализа макроэкономических процессов и осуществления контроля на уровне организации за расходованием средств на оплату труда, краткосрочных и долгосрочных активов, а также их анализа. Важным условием эффективного контроля над затратами является их классификация по возможности нормирования. На основании имеющейся информации о нормах затрат и их отклонений руководитель может выработать и осуществить корректирующие воздействия: ничего не предпринимать, устранить отклонения или пересмотреть нормы. Деление затрат на условно-постоянные и условно-переменные важно в выборе системы учета и калькулирования, а также данная группировка используется при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, для выбора экономической политики предприятия. Разделение затрат на производственные и внепроизводственные основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они формируют производственную себестоимость изделий. Внепроизводственные затраты используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы и непо-

средственно списываются на уменьшение прибыли от реализации продукции. На результаты деятельности предприятия существенное влияние оказывает деление затрат на эффективные и неэффективные. Выделение неэффективных затрат способствует тому, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Для целей планирования и контроля над используемыми ресурсами на предприятиях осуществляется группировка затрат по экономическим элементам. К ним относятся:

1. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов).
2. Затраты на оплату труда.
3. Отчисления на социальные нужды.
4. Амортизация основных средств и нематериальных активов, которые используются в предпринимательской деятельности.
5. Прочие затраты [2].

Представленная группировка затрат дает возможность, с одной стороны, знать общий объем потребления конкретного ресурса для осуществления хозяйственно-производственной деятельности, а с другой, планировать использование ресурсов на изготовление конкретных видов продукции. Преимуществом указанной классификации является возможность определять и анализировать структуру затрат на предприятии, использовать ее для составления бухгалтерской отчетности и стоимостного исчисления использованных ресурсов за определенный отчетный период производства продукции (работ и услуг), рассчитать потребность в основных и оборотных фондах и т. д. Особенность данной группировки состоит в том, что все вышеперечисленные затраты включаются в себестоимость в том отчетном периоде, к которому относятся.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет определить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия. Для этих целей используют группировку затрат по калькуляционным статьям. Необходимость данной классификации вызвана тем, что расчет себестоимости по вышеприведенным элементам затрат не позволяет учесть, где и в связи с чем они произведены, а также их характер. В то же время определение затрат по калькуляции как способ их группировки относительно конкретной единицы продукции позволяет отследить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне. Кроме того, указанная группировка позволяет планировать расходы по местам их возникновения: цехам, участкам, структурным подразделениям.

Перечень статей калькуляции и их состав определяются организациями самостоятельно с учетом отраслевых методических рекомендаций по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости, особенностей выпускаемой продукции, характера и структуры производства.

Заключение. Таким образом, в узком смысле затраты – это потребленные факторы производства: живой труд (рабочая сила), сырье и материалы, оборудование и денежные средства. В широком смысле затратами являются средства, израсходованные для производства и реализации продукции за определенный период времени, определенные как активы организации и способные принести доход.

Основные свойства затрат:

- определяются количественным и качественным использованием ресурсов;
- для обеспечения соразмерности различных ресурсов их величина должна быть представлена в денежном выражении;
- относятся к продукции за определенный период времени;
- не вовлеченные в производство и не списанные на продукцию затраты превращаются в запасы сырья, материалов и т. д.

Установлено, что классификация затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям необходима для расчета, планирования себестоимости продукции, выявления источников ее снижения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Савицкая, Г. В. Анализ производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных предприятий: учебник / Г. В. Савицкая. – 3-е изд., испр. – М.: Инфра-М, 2015. – 368 с.
2. Чететкин, А. С. Бухгалтерский управленческий учет в сельскохозяйственных организациях: учеб. пособие для студентов высшего сельскохозяйственного образования / А. С. Чететкин, Л. Н. Корнеева, З. Н. Кулько. – Минск: ИВЦ Минфина, 2012. – 376 с.
3. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / М. А. Вахрушина. – 8-е изд., испр. – М.: Национальное образование, 2013. – 675 с.
4. Астахов, В. П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / В. П. Астахов. – М.: Юрайт, 2013. – 321 с.
5. Трущина, А. Ю. Особенности формирования производственных затрат сельскохозяйственными предприятиями Украины / А. Ю. Трущина // Современные технологии сельскохозяйственного производства: сборник научных статей по материалам XIX Международной научно-практической конференции. – Гродно, 2016. – С.268-269.
6. Агеева, О. А. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие / О. А. Агеева. – М.: Юрайт, 2014. – 510 с.
7. Емельяненко, А. О. Сущность затрат на производство продукции / А. О. Емельяненко // Пути совершенствования учета и анализа хозяйственной деятельности предприятия: материалы Международной научно-практической конференции. – Горки, 2013. – С. 67-68.
8. Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ и услуг) [Электронный ресурс]:

- письмо Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, 14.01.2016 г., № 04-2-1-32/178 // Аналитическая правовая система «Бизнес – инфо» / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2017.
9. Волкова, О. Н. Управленческий учет: учебник и практикум для академического бакалавриата / О. Н. Волкова. – М.: Юрайт, 2016. – 461 с.
10. Румянцева, Е. Е. Новая экономическая энциклопедия / Е. Е. Румянцева. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 882 с.
11. Вахрушина, М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит» / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова. – М.: Издательство «Омега-Л», 2009. – 571 с.
12. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 30.09.2011 г. № 102: в ред. от 31 декабря 2013 г. № 96 // Аналитическая правовая система «Бизнес – инфо» / ООО «Профессиональные правовые системы», Нац. центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2013.
13. Богаченко, М. В. Бухгалтерский учет: учебник / М. В. Богаченко, Н. А. Кириллова. – Ростов н/Д: Феникс, 2015. – 510 с.
14. Трущина, А. Ю. Особенности формирования производственных затрат сельскохозяйственными предприятиями Украины / А. Ю. Трущина // Современные технологии сельскохозяйственного производства: сборник научных статей по материалам XIX Международной научно-практической конференции. – Гродно, 2016. – С. 268-269.

УДК 334.7

РЕФОРМИРОВАНИЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ АПК **И. И. Дегтяревич**

УО «Гродненский государственный аграрный университет»

г. Гродно, Республика Беларусь

(Республика Беларусь, 230008, г. Гродно, ул. Терешковой, 28; e-mail: ggau@ggau.by)

***Ключевые слова:** механизм, реорганизация, сельскохозяйственные организации, унитарные предприятия, сельскохозяйственные производственные кооперативы, устав, гражданский кодекс, хозяйственные общества, трудовой кодекс.*

***Аннотация.** В статье предпринята попытка автора проанализировать механизм практической реорганизации сельскохозяйственных организаций в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь № 349 «О реорганизации колхозов (сельскохозяйственных производственных кооперативов)» в хозяйственные общества или коммунальные унитарные предприятия, а также Указом № 491 «Об изменении Указа Президента Республики Беларусь». В этой связи приведена информация о фактическом наличии субъектов хозяй-*