

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657:638.1(043.3)

АФАНАСЬЕВА
ЕКАТЕРИНА ЮРЬЕВНА

**МЕТОДИКИ УЧЕТА ЗАТРАТ, КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ
И АНАЛИЗА СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
ПЧЕЛОВОДСТВА: СОСТОЯНИЕ И ПУТИ
ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

**Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика**

Минск, 2016

Научная работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

Научный руководитель Михалкевич Александр Павлович, кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте

Официальные оппоненты: Олейник Оксана Викторовна, доктор экономических наук, профессор, первый проректор, УО «Житомирский государственный технологический университет»

Корватовская Людмила Васильевна, кандидат экономических наук, доцент, декан, УО «Гродненский государственный аграрный университет», факультет бухгалтерского учета

Оппонирующая организация УО «Белорусский государственный аграрный технический университет»

Защита состоится 23 ноября 2016 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корп.), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 22 октября 2016 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций

Сошникова Л. А.

ВВЕДЕНИЕ

Национальной стратегией устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года предусмотрено формирование эффективного конкурентоспособного, устойчивого и экологически безопасного агропромышленного производства, обеспечивающего продовольственную безопасность страны в условиях мирового финансового кризиса и нестабильности международных торговых отношений. Основной проблемой сельского хозяйства остается низкая экономическая эффективность производства аграрного сектора, резервом роста которой выступает развитие пчеловодства как особого вида деятельности, обуславливающего получение социально значимых товаров с уникальными свойствами и способствующего путем пчелоопыления повышению урожайности энтомофильных культур в среднем на 40 %, увеличивая уровень самообеспеченности экономики важнейшими видами продукции пчеловодства и растениеводства.

Вместе с тем в настоящее время пчеловодство в республике низкоэффективно, несмотря на наличие выгодных природно-климатических условий. За последние 50 лет количество пчелосемей снизилось в 2,5 раза; объемы производства меда не покрывают отечественный спрос; ежегодно растет импорт продукции пчеловодства. Начиная с 2002 г. выручка от реализации меда в сельскохозяйственных организациях не покрывает стоимость понесенных затрат. Сложная ситуация в пчеловодстве Республики Беларусь предопределяет объективную необходимость принятия ряда мер по восстановлению состояния и развитию пчеловодства на ближайшую перспективу.

Одной из причин, повлиявших на критическое состояние пчеловодческих организаций, стало отсутствие специализированных нормативных документов, регламентирующих порядок отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций в пчеловодстве и применение устаревших методик учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства, не отвечающих в полной мере организационно-технологическим особенностям процесса производства и снижающих сопоставимость, надежность и достоверность учетно-аналитической информации, необходимой для целей управления.

В Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине отсутствуют комплексные научные исследования, посвященные совершенствованию информационной базы о затратах на производство и себестоимости продукции пчеловодства. Отдельные вопросы теории, методологии и организации учета затрат, калькулирования и анализа эффективности процесса производства в пчеловодстве исследованы в работах таких белорусских и российских ученых, как Н. А. Беляева, В. В. Воробьева, А. В. Елисеев, В. В. Жилин, З. А. Залилова, Р. А. Зарипов, Е. П. Колосова, Л. Н. Корнеева, Р. А. Маннапова, А. П. Михалке-

вич, И. Н. Мишин, Г. Р. Мурсалимова, А. Н. Прохорова, А. К. Субаева, А. Г. Чепик, Ю. В. Чернова, Л. И. Хоружий и др.

Несмотря на научный вклад ученых в развитие бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях, отсутствует единый научно обоснованный подход к учету производственных затрат, калькулированию и анализу себестоимости продукции пчеловодства, обеспечивающий определение достоверной себестоимости продукции пчеловодства и формирование сопоставимой на международном уровне информации с высокой степенью детализации и обобщения для принятия оперативных решений в управлении пчеловодческими организациями.

Недостаточная разработанность теоретико-методологических аспектов и методических рекомендаций по учету затрат, калькулированию и анализу себестоимости продукции пчеловодства, а также актуальность их совершенствования в условиях необходимости роста эффективности деятельности субъектов хозяйствования в пчеловодстве в контексте устойчивого развития Республики Беларусь обусловили выбор темы, цель и задачи диссертации.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с научными программами (проектами), темами. Тема диссертационного исследования соответствует приоритетным направлениям научных исследований Республики Беларусь на 2016–2020 годы, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 12 марта 2015 г. № 190 (п. 9 «Агропромышленный комплекс и продовольственная безопасность»). Результаты исследования нашли отражение в теме научно-исследовательской работы «Трансформация методологии бухгалтерского учета, анализа и контроля в условиях перехода к устойчивому развитию Республики Беларусь» (№ ГР 20140159, 2014 г.), зарегистрированной и представленной в ГО «Белорусский институт системного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы» Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы являются теоретическое обоснование и разработка практических рекомендаций по совершенствованию методик учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства, направленных на повышение эффективности деятельности пчеловодческих организаций.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

– научно обосновать объекты и методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в пчеловодстве в соответствии с технологией производства;

– систематизировать производственные затраты для целей организации бухгалтерского учета на основе выделения уникальных для пчеловодства критериев классификации затрат и усовершенствовать номенклатуру статей затрат в соответствии со спецификой производства;

– усовершенствовать методику учета и отражения в управленческой отчетности затрат на производство продукции пчеловодства, позволяющую получить оперативную информацию о затратах пчеловодческих организаций и их структурных подразделений для принятия управленческих решений;

– разработать методику калькулирования себестоимости продукции пчеловодства, позволяющую объективно распределить затраты комплексного производства и определить действительную фактическую себестоимость изъятой из ульев, обработанной и переработанной пчеловодческой продукции и незавершенного производства;

– развить методику анализа затрат и себестоимости продукции пчеловодства с учетом особенностей производства, позволяющую выявить резервы снижения себестоимости продукции и определить эффективность производственной деятельности субъектов хозяйствования в пчеловодстве независимо от рыночных условий.

Объектом исследования являются системы бухгалтерского учета затрат и анализа себестоимости продукции в пчеловодческих организациях. *Предметом* исследования выступают методики бухгалтерского учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен актуальностью совершенствования методик учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства, их недостаточной разработанностью и практической значимостью в контексте инновационного развития агропромышленного комплекса Республики Беларусь.

Научная новизна полученных результатов состоит в разработке новых объектов и уточнении методов учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции, состава и классификации затрат на производство продукции пчеловодства в соответствии со спецификой производства; усовершенствовании методики учета и отражения в управленческой отчетности затрат на производство продукции пчеловодства с учетом технологической структуры субъектов хозяйствования; разработке методики калькулирования себестоимости продукции пчеловодства в части обоснования баз распределения затрат комплексного производства между пчеловодством и растениеводством и между сопряженной продукцией пчеловодства в соответствии с ее видовым разнообразием; развитии методики анализа затрат и себестоимости продукции пчеловодства, учитывающей специфику производства, что направлено на оптимиза-

цию и повышение эффективности деятельности организаций, занимающихся пчеловодством.

Положения, выносимые на защиту.

1. Научно обоснованные объекты учета затрат в пчеловодстве, базирующиеся на уточнении экономической сущности учетной категории «процесс производства в пчеловодстве» и конкретизации содержания составляющих ее основных элементов (пчелиные семьи, технологический процесс и продукция пчеловодства), что позволяет идентифицировать методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции пчеловодства в соответствии с производственной спецификой.

2. Разработанная классификация затрат на производство продукции пчеловодства, основанная на выделении новых критериев систематизации затрат, учитывающих организационно-технологические особенности процесса производства в пчеловодстве (по уровню организации пчеловодческого хозяйства, внутрипроизводственной специализации, стадиям производства, технологическим процессам, носителям затрат), и усовершенствованная номенклатура статей затрат, детализированная по процессам содержания пчелосемей и обработки (переработки) продукции пчеловодства с выделением статей «Сырье для обработки (переработки)» и «Материалы», которые в отличие от общепринятых группировок позволят обеспечить детальное планирование и учет затрат в пчеловодстве в разрезе производственной структуры субъектов хозяйствования, осуществлять калькулирование и анализ себестоимости продукции и незавершенного производства на всех этапах производства, сформировать релевантную учетно-аналитическую информацию для целей управления пчеловодческими организациями.

3. Усовершенствованная методика учета затрат на производство продукции пчеловодства, которая состоит в раздельном учете затрат по технологическим процессам с использованием разработанных дополнительных субсчетов и счетов аналитического учета, и разработанные формы управленческой отчетности о затратах и продукции пчеловодческих организаций, что в отличие от применяемого в действующей практике учета затрат в целом по пасекам позволит сформировать многоуровневую учетную информацию о затратах в разрезе отдельных объектов учета и обеспечить ее систематизацию по структурным подразделениям с целью повышения достоверности калькулирования себестоимости продукции пчеловодства путем увеличения доли прямых затрат, улучшения качества аналитических расчетов и эффективности контроля за расходованием ресурсов для принятия оптимальных управленческих решений.

4. Методика калькулирования фактической себестоимости продукции пчеловодства, суть и новизна которой заключаются в обоснованном распределении затрат на содержание пчелиных семей между пчеловодством и растениеводством пропорционально коэффициентам, рассчитанным по соотношению дохо-

дов, полученных ими от опыления сельскохозяйственных культур, а между сопряженной продукцией пчеловодства пропорционально расходу обменной энергии кормов на ее производство; а также в совершенствовании перечня объектов калькулирования и калькуляционных единиц с учетом видового разнообразия получаемой продукции пчеловодства в разрезе технологических процессов, что позволит повысить объективность калькулирования себестоимости продукции, изъятой из ульев, обработанной (переработанной) и незавершенного производства для целей планирования и разработки аргументированной ценовой и ассортиментной политики пчеловодческих организаций.

5. Методика анализа затрат и себестоимости продукции пчеловодства, включающая уточненные объекты анализа, систему новых показателей продуктивности и воспроизводства пчелосемей, структурно-логическую схему анализа влияния факторов на себестоимость изъятой из ульев, обработанной (переработанной) продукции и работ по опылению сельскохозяйственных культур, учитывающую особенности пчеловодства, а также новые показатели эффективности использования ресурсов, основанные на представлении затрат и продукции пчеловодства в энергоединицах, что позволит определить причинно-следственную зависимость изменения себестоимости продукции пчеловодства, выявить низкоэффективные технологические процессы и обеспечить грамотное управление затратами и себестоимостью продукции пчеловодства.

Личный вклад соискателя ученой степени. Диссертация является самостоятельным научным исследованием в области бухгалтерского учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства. Все теоретические положения и рекомендации по внедрению, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, имеют определенную новизну, практическую значимость и разработаны соискателем лично.

Апробация диссертации и информация. Основные положения, выводы и результаты настоящего исследования докладывались на международных научно-практических конференциях: «European and national dimension in research» (Полоцк, 2015), «Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики» (Полоцк, 2015), «Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță» (Кишинев, 2015), «Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки» (Луцк, 2015), «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції» (Одесса, 2015), «Экономическая наука в XXI веке: проблемы, перспективы, информационное обеспечение» (Краснодар, 2015), «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку» (Луцк, 2015).

Выводы и результаты проведенного исследования приняты к использованию Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь

(справка № 04-2/5604 от 24.08.2016 г.), внедрены в учебный процесс УО «Полоцкий государственный университет» (акт о внедрении от 29.02.2016 г.), деятельность КУСХП «Полота» (акт о внедрении от 14.03.2016 г.), ООО «Красный Бор» (акт о внедрении от 12.04.2016 г.), что подтверждено соответствующими актами и справками о внедрении.

Опубликование результатов диссертации. По результатам проведенного исследования опубликовано 22 научные работы, в том числе 8 статей в научных рецензируемых журналах, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (5,9 авторского листа), 1 — в сборнике научных трудов, 11 — в материалах конференций (1 — в соавторстве), 2 — в тезисах докладов конференций (1 — в соавторстве).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, 22 приложений. Работа изложена на 189 страницах. Объем, занимаемый 14 рисунками, 39 таблицами и 22 приложениями, составляет 78 страниц. Библиографический список включает 156 наименований.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ

В первой главе «**Теоретические положения по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции пчеловодства**» раскрыты теоретические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в части обоснования объектов и методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, уточнены состав и классификация затрат в пчеловодстве в соответствии с особенностями процесса производства.

Пчеловодство представляет собой подкласс животноводства, занимающийся разведением, содержанием и использованием пчел для производства продукции пчеловодства и опыления энтомофильных сельскохозяйственных культур. На основании официальных данных Продовольственной и сельскохозяйственной организации ООН, Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, Национального статистического комитета Республики Беларусь установлено, что экономические показатели пчеловодства Беларуси находятся на низком уровне при условии наличия выгодных природно-климатических условий. В процессе исследования действующей практики бухгалтерского учета хозяйственных операций в пчеловодстве были выделены теоретико-методические проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, ухудшающие финансовое состояние субъектов хозяйствования в пчеловодстве.

Важной учетно-методической проблемой является несоответствие объектов учета затрат на производство продукции пчеловодства технологии ее полу-

чения. Объектами учета затрат в пчеловодстве выступают отдельные производственные направления (медовое, опылительное, разведенческое, медово-опылительное), что в условиях преобладания узкоспециализированного производства приводит к организации учета затрат в целом по пасекам, снижая качество учетно-аналитической информации для целей управления.

Конкретизация сущности базовых элементов производства (пчелиные семьи, технологический процесс, продукция пчеловодства), основанная на исследовании технологических особенностей пчеловодства, изучении нормативной правовой документации Республики Беларусь и МСФО, позволила научно обосновать с точки зрения бухгалтерского учета экономическую сущность понятия «процесс производства в пчеловодстве» как целенаправленного преобразования затрат производственных ресурсов, потребленных в процессе управления биотрансформациями пчелиных семей, процессах обработки (очистки) и переработки в фактическую себестоимость произведенной сельскохозяйственной и промышленной продукции, а также дополнительных биологических активов. Рекомендуемое определение раскрывает сущность понятия «процесс производства в пчеловодстве» как категории, наделенной стоимостной характеристикой ресурсов, затраченных в технологической среде и формирующих себестоимость произведенной продукции по завершении каждого технологического процесса (рисунок 1), и приводит понятийный аппарат пчеловодства в соответствие с требованиями МСФО.

Наличие последовательных технологических процессов получения продукции пчеловодства позволило выделить новые объекты учета затрат — процесс содержания пчелосемей, процесс обработки (очистки) и переработки продукции, изъятой из ульев, процесс промышленной переработки продукции пчеловодства, и научно обосновать попроцессный метод учета затрат.

В рамках попроцессного подхода получил теоретическое обоснование комбинированный способ калькулирования фактической себестоимости продукции, сочетающий способ исключения побочной продукции по чистой стоимости реализации, способ распределения затрат между сопряженной продукцией и способ суммирования затрат на производство и обработку (переработку) продукции для определения фактической себестоимости объектов калькулирования.

Одной из предпосылок грамотной организации учета производственных затрат является определение их состава и уточнение классификации. В настоящее время отсутствует специализированный документ, регламентирующий состав и классификацию затрат в пчеловодстве, а критерии классификации затрат, выделенные отечественными и зарубежными учеными, не адаптированы к специфике производства в пчеловодстве, что затрудняет эффективность планирования, правильность учета затрат и достоверность их анализа.

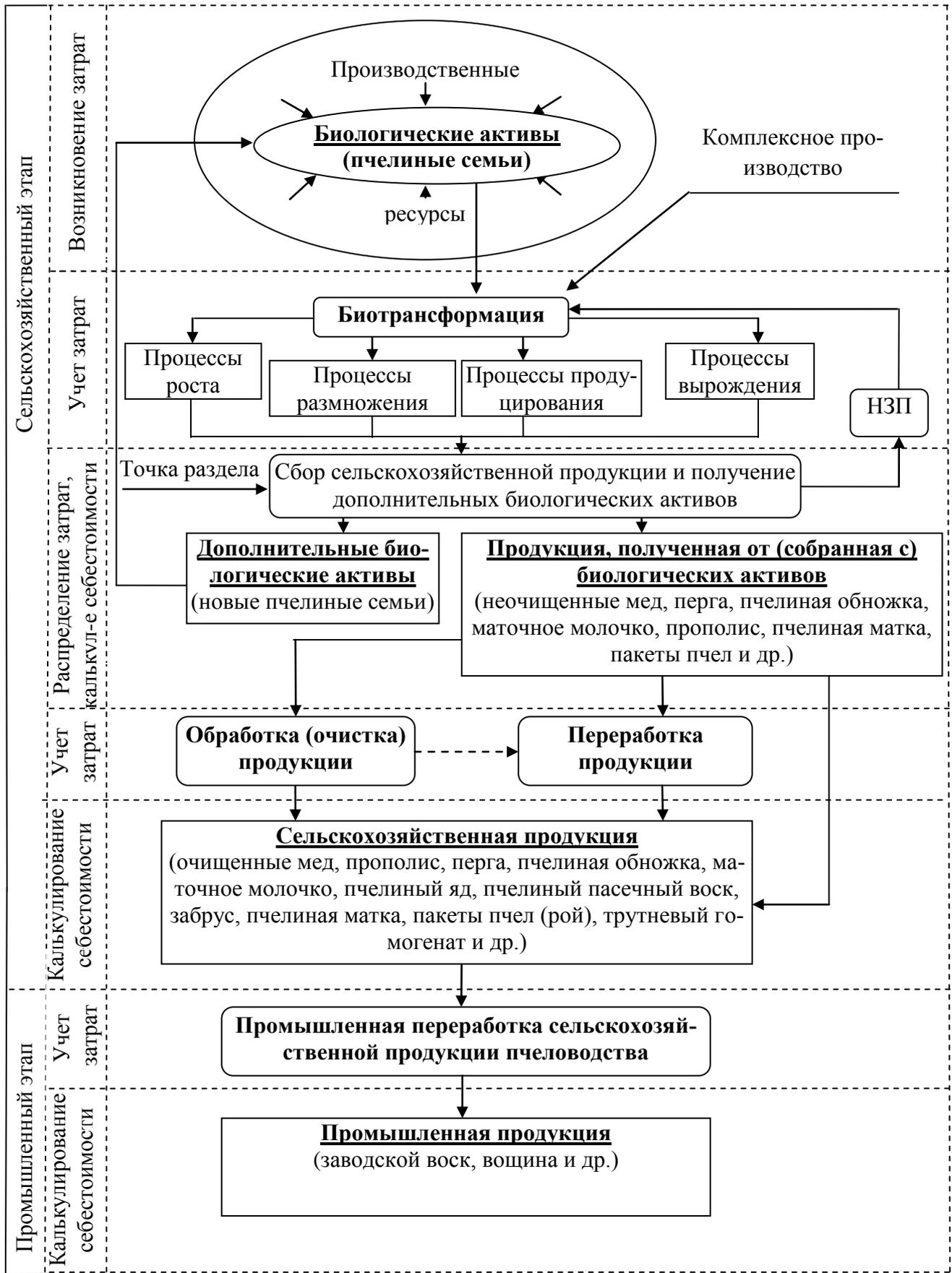


Рисунок 1. — Схема поэтапного формирования фактической себестоимости продукции в пчеловодстве

Изучив технологию и организацию процесса производства продукции пчеловодства, автором уточнены и выделены уникальные особенности, влияющие на методику учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, а также разработаны новые: уровень организации пчеловодческого хозяйства (пасека, пчелоферма, пчелокомплекс); наличие нескольких производственных специализаций (товарное, опылительное, разведенческое, прогрессивное); выделение основных и вспомогательных производственных подразделений; деление процесса производства на сельскохозяйственный и промышленный этапы; наличие технологических процессов; комплексный характер процесса содержания пчелосемей; расхождение временных рамок производственного цикла и отчетного периода; взаимовыгодное сотрудничество пчеловодства и растениеводства при опылении сельскохозяйственных культур.

На основании особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции пчеловодства разработаны новые признаки группировки затрат: по внутрипроизводственной специализации, уровню организации хозяйств, стадиям процесса производства, технологическим процессам, носителям затрат, которые являются теоретическим основанием формирования учетно-аналитической информации в пчеловодстве.

Базируясь на выделении в процессе производства в пчеловодстве технологических процессов содержания пчелосемей, обработки (переработки) продукции и их особенностях, усовершенствован перечень калькуляционных статей затрат, входящих в себестоимость изъятой из ульев сельскохозяйственной и промышленной продукции. Номенклатура статей затрат на содержание пчелосемей дополнена статьей «материалы», на которой следует учитывать стоимость используемых рамок для сот, вошины, сена, соломы для утепления ульев. В составе затрат на обработку (переработку) выделена в самостоятельную позицию статья «сырье для обработки (переработки)», включающая стоимость продукции пчеловодства, требующей обработки (переработки), и статья «материалы», учитывающая стоимость материалов в процессе обработки (переработки). Усовершенствованная номенклатура калькуляционных статей приведет к формированию прозрачной и оперативной информации о себестоимости продукции пчеловодства, полученной на всех этапах производства, выявлению эффективности функционирования производственных и обрабатывающих (перерабатывающих) подразделений.

Во второй главе **«Развитие методик учета затрат и калькулирования себестоимости продукции пчеловодства: проблемы и направления совершенствования»** разработана методика бухгалтерского учета затрат по аналитическим объектам и уточнена методика калькулирования себестоимости продукции пчеловодства и незавершенного производства.

Действующая методика учета затрат в пчеловодстве отражает производственные затраты в целом по пасакам, не детализируя учетную информацию в необходимых разрезах для текущего и стратегического управления затратами. Одним из важных аспектов механизма управления затратами является организация их учета не только в целом по субъекту хозяйствования, но и по местам их формирования внутри хозяйства, которая способна обеспечить действенный контроль за потреблением ресурсов, повысить точность калькулирования путем прямого отнесения затрат подразделений на себестоимость полученной продукции. Базируясь на классификационных признаках группировки затрат, были предложены места их возникновения, на основании которых разработана методика учета затрат основного и вспомогательного производства в пчеловодстве по объектам, выделенным в соответствии с технологическими этапами производства, внутрипроизводственными специализациями, технологическими процессами, элементами затрат и калькуляционными статьями в разрезе уровней организации субъектов хозяйствования в пчеловодстве (рисунок 2).

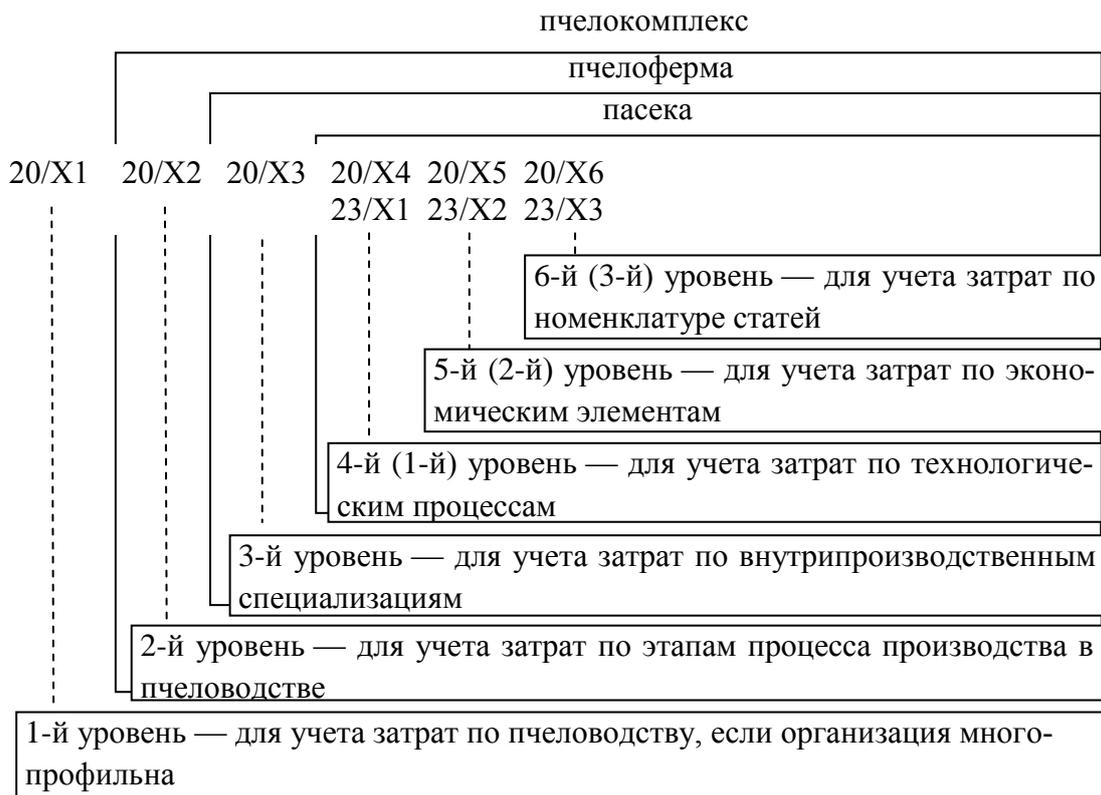


Рисунок 2. — Рекомендуемая система аналитического учета по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство» в пчеловодстве

Предлагаемая методика учета затрат в пчеловодстве по субсчетам и аналитическим счетам позволяет вместо учета затрат котловым методом формировать многоуровневую учетно-аналитическую информацию для грамотного управления структурными подразделениями, организовать обособленный учет

затрат на содержание пчелосемей и на обработку и переработку продукции, создать достоверную информационную базу для калькулирования себестоимости сельскохозяйственной и промышленной продукции пчеловодства, работ по опылению культур.

Основная проблема калькулирования себестоимости продукции пчеловодства заключается в выборе объективной базы распределения затрат на содержание пчелосемей между пчеловодством и растениеводством, а также между сопряженными видами продукции пчеловодства, которая на текущий момент не регламентирована законодательством и научно не обоснована, что обуславливает искажение фактической себестоимости продукции пчеловодства и работ по опылению культур.

Целевое опыление сельскохозяйственных культур является выгодным приемом как для пчеловодства, обеспечивая пчел нектаром и пыльцой, так и для растениеводства, увеличивая урожайность культур, однако доход от опыления для пчеловодства и растениеводства является неравнозначным и определяется видом энтомофильного растения. В связи с этим автором предлагается распределять затраты на содержание пчелосемей пропорционально коэффициентам, рассчитанным путем соотношения доходов растениеводства и пчеловодства, полученных ими при опылении культуры. Доходы пчеловодства от опыления культуры складываются из объема меда, произведенного пчелами из собранного нектара в стоимостном выражении; доходы растениеводства определяются объемом дополнительно полученного от опыления урожая в стоимостном выражении.

Научно обосновав расчет коэффициента распределения затрат между пчеловодством и растениеводством, разработан следующий алгоритм для межотраслевого распределения затрат на содержание пчелосемей:

1. Определить затраты на содержание одной пчелиной семьи как частное от деления затрат на содержание всех пчелосемей на их количество.
2. Рассчитать затраты на содержание пчелиных семей, участвующих в опылении, путем произведения затрат на содержание одной пчелиной семьи и фактического количества пчелосемей, задействованных в опылении культуры j -го вида.
3. Определить затраты, подлежащие включению в себестоимость продукции растениеводства j -го вида, как произведение затрат на содержание пчелиных семей, участвующих в опылении культуры j -го вида, и коэффициента, рассчитанного как удельный вес дохода растениеводства, полученного от опыления j -й культуры, в общем доходе растениеводства и пчеловодства, полученном от опыления j -го культуры.

Предлагаемая методика распределения затрат между пчеловодством и растениеводством в отличие от применяемого на практике списания затрат на себестоимость продукции растениеводства в долях, определяемых только показа-

телями прироста урожайности, обеспечивает объективное включение затрат на содержание пчелосемей (без учета затрат на обработку и переработку продукции) в себестоимость как продукции пчеловодства, так и продукции растениеводства, обоснованное величиной доходов, полученных от опыления сельскохозяйственной культуры.

Результаты исследования современных теорий стоимости показывают, что поскольку при производственном использовании рабочая сила и средства труда содержат энергию, предметы труда также несут в себе энергию, то производственные затраты и произведенную продукцию можно измерять в единицах энергии. Вместе с тем в пчеловодстве прямым источником энергии пчел выступает корм, который в процессе обмена веществ при расщеплении под воздействием ферментов преобразуется в тепловую, механическую и другие виды энергии; другие затраты энергии живого и овеществленного труда лишь создают благоприятные условия для протекания естественных процессов жизнедеятельности пчелиных семей и корректируют количество потребленного пчелосемьей корма. В связи с этим предложено использовать в качестве базы распределения затрат на содержание пчелосемей между сопряженной продукцией, изъятой из ульев, относительный показатель энергоемкости продукции, определяемый отношением входящей в процесс производства обменной энергии кормов к выходной энергии продукции в разрезе ее видов.

Расчеты обменной энергии корма (меда, перги и сахарного сиропа), используемого в пчеловодстве, производятся пчеловодческими организациями по предложенной автором формуле расчета энергетического потенциала пчелосемей исходя из обменной энергии единицы i -го вида потребленного корма и его количества, исчисленных по данным бухгалтерского учета. Энергосодержание продукции пчеловодства i -го вида определено энергией, выделенной при сгорании продукции в соответствии с ее химическим составом на основании данных экспериментальных исследований известных ученых-пчеловодов (Г. Ф. Таранов, А. Н. Гареев, С. А. Розов).

Использование энергоемкости как базы распределения затрат комплексного производства в отличие от действующей практики распределения затрат пропорционально ценам реализации при отсутствии активного рынка для части продукции пчеловодства (пчелиные семьи, пчеломатки, пчелиный яд и др.) позволит объективно распределить затраты между сопряженной продукцией пчеловодства с учетом действительного вклада ресурсов в производство отдельного вида, повысить достоверность фактической себестоимости сельскохозяйственной и промышленной продукции, необходимой для планирования производства и принятия управленческих решений.

В методике калькулирования себестоимости продукции пчеловодства одним из актуальных вопросов является четкое обоснование объектов калькули-

рования и калькуляционных единиц, которые на текущий момент не соответствуют видовому разнообразию получаемой на пасеках продукции пчеловодства. На основании анализа данных статистического классификатора «Сельскохозяйственная продукция», межгосударственного стандарта «Пчеловодство. Термины и определения», программ развития пчеловодства, законодательства о пчеловодстве различных стран, мнений авторов о видовом разнообразии продукции пчеловодства расширен (добавлен «мед в сотах», «восковое сырье», «трутневый гомогенат», др.) и уточнен перечень объектов калькулирования и калькуляционных единиц в соответствии с увеличением видового разнообразия продукции пчеловодства, который сформирован в разрезе технологических процессов производства и включает продукцию, изъятую из ульев, обработанную (переработанную) на пасеке и в промышленном производстве. С учетом расширенного перечня объектов калькулирования разработаны аналитические счета к субсчету 43/Х «Результаты продуцирования в пчеловодстве», которые формируют информацию о стоимости готовой продукции, полученной по завершении каждого из технологических процессов в разрезе видов, новые пчелиные семьи предложено учитывать на субсчете 11/Х «Текущие биологические активы (пчелиные семьи)», мед, перга, оставленные на корм пчелам, приходятся на счет 10 «Материалы» на отдельных субсчетах.

Результаты использования предлагаемых методик учета затрат по местам возникновения и калькулирования себестоимости продукции пчеловодства нашли отражение в разработанных формах управленческой отчетности по структурным подразделениям процесса производства в пчеловодстве («Отчет о затратах и продукции пасеки», «Отчет о затратах и продукции пчелофермы (пчелокомплекса)»), которые позволят располагать оперативными данными о затраченных ресурсах и полученных объемах производства сегментарно в разрезе мест возникновения затрат для усиления информативности вышестоящих специалистов и улучшения механизма контроля и управления затратами.

В третьей главе **«Совершенствование методик анализа затрат на производство и себестоимости продукции пчеловодства»** усовершенствованы методики анализа затрат и себестоимости продукции пчеловодства с учетом особенностей процесса производства.

В настоящее время отсутствуют системные научные исследования, определяющие порядок анализа затрат по местам возникновения в пчеловодстве, поскольку в хозяйствах не формируется информационная база для анализа затрат по структурным подразделениям. Для целей создания информационной базы о затратах и себестоимости продукции в пчеловодстве уточнены объекты анализа затрат по местам возникновения в пчеловодстве и соответствующие им объекты анализа себестоимости продукции, которые отвечают особенностям

технологической структуры и расширению видового разнообразия получаемой продукции пчеловодства.

Разработана структурно-логическая схема факторного анализа, отражающая причинно-следственные связи между себестоимостью первичной (изъятая из ульев), вторичной (обработанной, переработанной) продукции, работами по опылению сельскохозяйственных культур и специфическими для пчеловодства показателями (коэффициент воспроизводства пчелосемей, коэффициент прироста живой массы одной пчелосемьи, выход пчеломаток и трутневого расплода на одну пчелосемью, продуктивность пчел по нетрадиционным видам продукции, площадь опыления культуры, количество пчелиных семей, участвующих в опылении и др.) (рисунок 3).

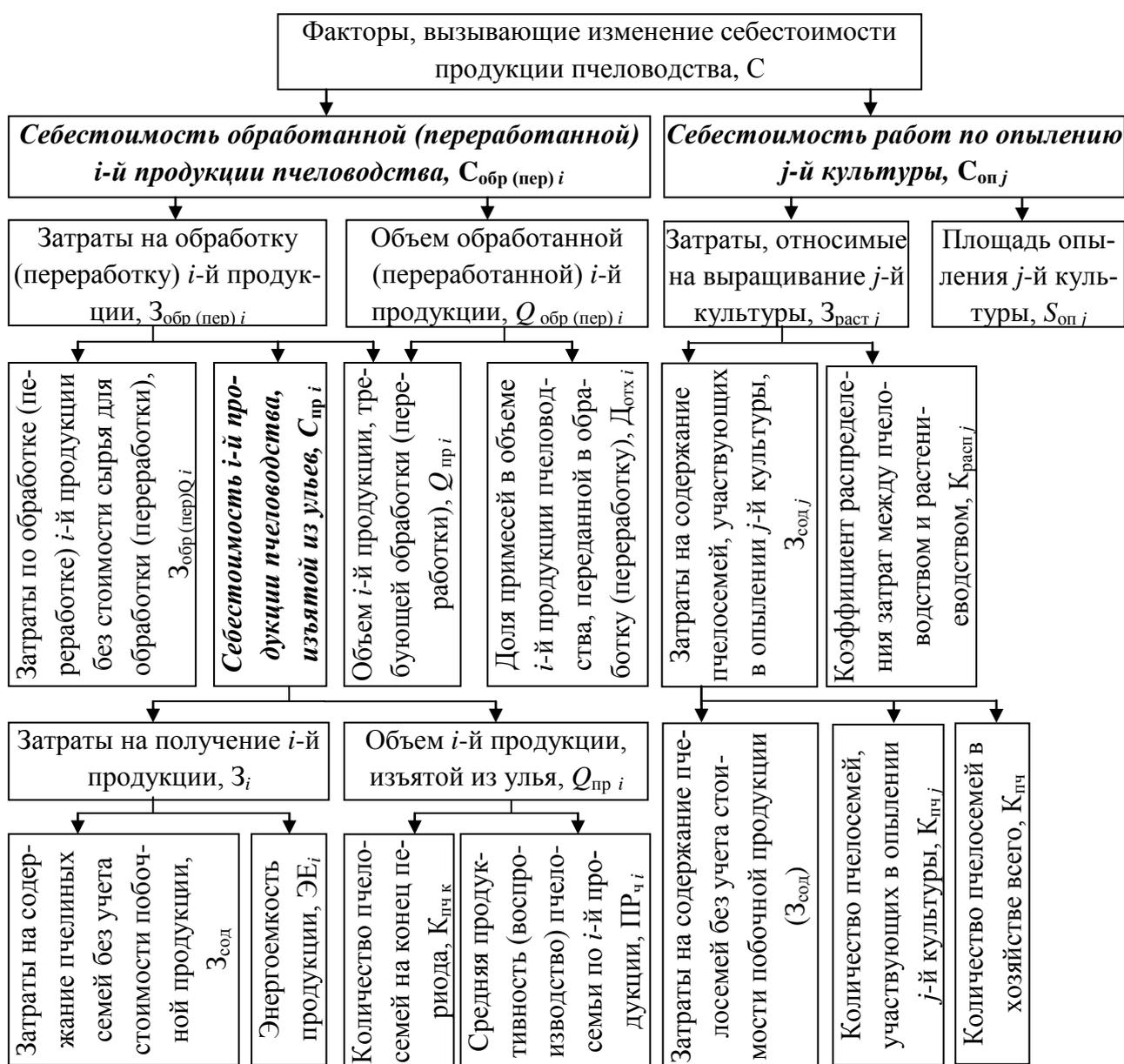


Рисунок 3. — Структурно-логическая схема анализа влияния факторов на себестоимость первичной и вторичной продукции пчеловодства

На основании структурно-логической схемы анализа влияния факторов разработаны факторные модели себестоимости продукции, изъятой из ульев, обработанной и переработанной, работ по опылению сельскохозяйственных культур, которые позволят рассчитать влияние показателей, уникальных для пчеловодства, выявить причинно-следственные связи изменения себестоимости продукции пчеловодства.

Исходя из выделенных основных источников снижения себестоимости продукции пчеловодства (увеличение объема производства за счет роста количества и продуктивности пчелиных семей, сокращение затрат на производство продукции) автором разработана система индексов, характеризующих соответствие фактического значения факторов максимально или минимально возможному уровню согласно условиям производства и нормативам, расчет которых укажет направление резервов снижения себестоимости продукции пчеловодства.

Вместе с тем методика анализа затрат и себестоимости продукции с использованием только стоимостных показателей является несовершенной, поскольку учитывает ценовой фактор, подверженный рыночным колебаниям, который не позволяет оценить действительный вклад ресурсов в процесс производства. В связи с этим для повышения эффективности пчеловодства предложено дополнить анализ сопоставлением затрат производственных ресурсов, выраженных в энергоединицах, между собой для выявления их перерасхода и с результатом производства — энергосодержанием полученного продукта, что позволит определить эффективность технологий производства с позиции полезной отдачи ресурсов, а не их стоимости.

Развитие методики анализа производственных затрат в энергоединицах заключается в разработке перечня статей энергозатрат и уточнении формул их расчета в разрезе процессов содержания пчелосемей, обработки (переработки) продукции, а также в разработке новых показателей эффективности производственной деятельности пчеловодческой организации в целом и по технологическим процессам, определяемых как отношение совокупных энергозатрат к энергосодержанию полученной продукции. На основании изучения нормативных правовых актов по энергоемкости и энергоэффективности производства Республики Беларусь, Российской Федерации, Республики Казахстан, научно-исследовательской литературы предложено для определения степени полезного использования ресурсов рассчитывать показатели эффективности технологий с учетом полных энергозатрат как в целом по хозяйству, так и по каждому технологическому процессу производства, которые показывают полезный выход энергии, аккумулированной в продукции, к совокупным затратам энергии и позволяют выявить процессы с низкой эффективностью независимо от рыночных условий.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основные научные результаты диссертации.

Результаты исследования позволили обосновать следующие выводы и сформулировать предложения по развитию методик бухгалтерского учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства, обеспечивающие получение необходимой информации, использование которой позволит улучшить управление деятельностью пчеловодческих организаций.

1. Современное неустойчивое финансовое состояние пчеловодческих организаций во многом обусловлено отсутствием научно обоснованных методик учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства. В результате изучения процесса производства в пчеловодстве с технологической позиции, конкретизации сущности базовых элементов производства в пчеловодстве (пчелиные семьи, технологическая среда, продукция пчеловодства) и их унификации с понятийным аппаратом МСФО научно обоснована экономическая сущность понятия «процесс производства в пчеловодстве» как учетной категории, отражающей процесс формирования себестоимости продукции пчеловодства, что позволило выделить новые объекты бухгалтерского учета затрат на производство продукции — технологические процессы, обосновать применение попроцессного метода учета затрат и комбинированного способа калькулирования себестоимости продукции [1, 2, 9–13, 17, 22].

2. В связи с отсутствием специализированного нормативного документа, регламентирующего состав и классификацию затрат в пчеловодстве Республики Беларусь уточнены признаки классификации затрат на производство продукции пчеловодства для целей бухгалтерского учета исходя из специфики пчеловодства. Выделены новые признаки группировки затрат на производство: уровень организации пчеловодческого хозяйства, внутрипроизводственная специализация, стадии производства, технологические процессы, носители затрат.

Наличие технологических процессов производства продукции, различающихся использованием производственных ресурсов, технологическими операциями и полученными результатами, а следовательно, и составом затрат, вызвало необходимость разработки номенклатуры статей затрат для процессов содержания пчелосемей и обработки (переработки) продукции. Номенклатура статей затрат на содержание пчелосемей дополнена статьей «материалы», на которой следует учитывать стоимость используемых рамок для сот, вошины, сена, соломы для утепления ульев. В составе затрат на обработку (переработку) продукции пчеловодства выделена в самостоятельную позицию статья «сырье для обработки (переработки)», включающая стоимость продукции пчеловодства, изъятой из ульев, требующей обработки или переработки, и статья «мате-

риалы», учитывающая стоимость материалов, используемых в процессе обработки или переработки [8, 14, 16, 21].

3. В настоящее время учет производственных затрат в пчеловодстве не регламентирован и ведется по пасекам в целом. Это приводит к низкой эффективности управления затратами, которая непосредственно зависит от достоверности и прозрачности учетной информации, формируемой в системе аналитических счетов, что вызывает необходимость совершенствования действующих методик учета затрат в соответствии с целями управления пчеловодством. Учитывая технологическую структуру производства в пчеловодстве и широкое видовое разнообразие получаемой продукции, разработана методика учета затрат по местам возникновения, элементам затрат и статьям калькуляции, в основу которой положены уточненные в соответствии со спецификой производства группировки затрат.

Суть и новизна методики учета затрат на производство продукции пчеловодства заключаются в разработанной системе счетов аналитического учета затрат. К счету 20 «Основное производство» предложено открывать субсчета и аналитические счета 1–6-го порядков: затраты на пчеловодство при многопрофильности хозяйства; затраты по этапам процесса производства; затраты по производственным специализациям; затраты по технологическим процессам, по элементам затрат, по номенклатуре статей затрат. По счету 23 «Вспомогательное производство» рекомендовано вести учет по следующим аналитическим объектам: затраты по технологическим процессам; элементам затрат; номенклатуре статей затрат. Для учета по структурным подразделениям организаций пчеловодства в диссертации разработаны новые формы управленческой отчетности («Отчет о затратах и продукции пасеки», «Отчет о затратах и продукции пчелофермы (пчелокомплекса)»), которые позволят получать оперативную информацию о затраченных ресурсах и полученных объемах продукции в разрезе мест возникновения затрат [3, 15].

4. В результате исследования действующего порядка калькулирования себестоимости продукции пчеловодства предложено совершенствование методических аспектов распределения производственных затрат комплексного производства в части выбора новой базы. Предлагаемая методика распределения затрат между пчеловодством и растениеводством при опылении культур основана на определении коэффициентов распределения, рассчитанных по соотношению доходов пчеловодства и растениеводства, полученных ими от опыления, что в отличие от действующей практики, учитывающей при распределении только прирост урожайности культур, позволит обеспечить нормальный уровень рентабельности производства продукции растениеводства и пчеловодства.

Руководствуясь доказательством прямой взаимосвязи энергии ресурсов и стоимости продукции, рекомендовано использовать в качестве базы распреде-

ления затрат комплексного производства между сопряженной продукцией, изъятая из ульев, показатель энергоемкости, определяемый отношением обменной энергии кормов, потребленных пчелосемьями, к выходной энергии продукции.

Увеличение видового разнообразия получаемой на пасеках продукции привело к несоответствию перечня объектов калькулирования современным реалиям. В связи с этим расширен и уточнен перечень объектов калькулирования и калькуляционных единиц, который сформирован в разрезе процессов содержания пчелосемей, обработки (переработки) на пасеке и промышленной переработки продукции и включает полный ассортимент первичной и вторичной продукции пчеловодства. На основании усовершенствованного перечня объектов калькулирования предложены аналитические счета к счету 43/Х «Результаты продуцирования в пчеловодстве» для организации учета сельскохозяйственной и промышленной продукции пчеловодства по видам [4, 5, 18, 19].

5. Отсутствие научных исследований методики анализа затрат и себестоимости продукции пчеловодства с учетом специфики процесса производства в пчеловодстве и технологической структуры организаций вызвало необходимость разработки методики анализа производственных затрат в пчеловодстве и себестоимости продукции, суть и новизна которой заключаются в применении комплексного подхода с использованием показателей, выраженных как в стоимостных, так и в энергетических единицах.

Методика анализа затрат с использованием стоимостных показателей дополнена разработанной структурно-логической схемой анализа влияния факторов на себестоимость первичной и вторичной продукции пчеловодства, которая позволяет установить зависимость себестоимости продукции от изменения специфических показателей пчеловодства (показатель воспроизводства пчелосемей, прирост живой массы одной пчелосемьи, выход пчеломаток и трутневого расплода на одну пчелосемью, продуктивность пчел по нетрадиционным видам продукции, интенсивность опыления и др.) и новой системы индексов, указывающих на резервы снижения себестоимости пчеловодческой продукции, которая позволяет выявить возможность сокращения затрат на производство единицы продукции за счет роста продуктивности пчелосемей, увеличения количества пчелосемей, снижения производственных затрат путем исключения перерасхода ресурсов.

Представление затрат продукции пчеловодства в энергоединицах основано на уточнении формул и перечня статей для определения прямых и овеществленных энергозатрат в пчеловодстве и усовершенствовании показателей энергоэффективности пчеловодческой организации в целом и в разрезе технологических процессов как отношения совокупных энергозатрат к энергосодержанию полученной продукции. Практическое использование методики анализа затрат в энергоединицах обеспечивает объективный расчет эффективности технологии производства продукции в субъектах хозяйствования в пчеловодстве,

исключая фактор стоимости производственных ресурсов, подверженный рыночным колебаниям [6, 7, 20].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Результаты проведенного исследования используются Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, внедрены в учебный процесс Учреждения образования «Полоцкий государственный университет» и практику КУСХП «Полота», ООО «Красный Бор», что подтверждено соответствующими актами и справками о внедрении.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ

Статьи в научных рецензируемых журналах

1. Афанасьева, Е. Ю. Унификация экономической сущности понятия «производственный процесс в пчеловодстве» в соответствии с требованиями международных стандартов бухгалтерского учета / Е. Ю. Афанасьева // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2013. — № 14. — С. 99–104.
2. Афанасьева, Е. Ю. Проблемы трансформации бухгалтерского учета и отчетности в пчеловодстве / Е. Ю. Афанасьева // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2014. — № 14. — С. 198–206.
3. Афанасьева, Е. Ю. Совершенствование методики аналитического учета производственных затрат в системе управления пчеловодческими хозяйствами / Е. Ю. Афанасьева // Бух. учет и анализ. — 2015. — № 3. — С. 37–42.
4. Афанасьева, Е. Ю. Развитие калькулирования себестоимости продукции пчеловодства в Республике Беларусь: теория и практика / Е. Ю. Афанасьева // Учет и финансы. — 2015. — № 2 (68). — С. 8–14.
5. Афанасьева, Е. Ю. Методологические аспекты калькулирования себестоимости продукции пчеловодства: энергоэкономический подход / Е. Ю. Афанасьева // Бух. учет и анализ. — 2016. — № 3. — С. 34–42.
6. Афанасьева, Е. Ю. Методические аспекты развития энергоэкономического анализа затрат на производство продукции в пчеловодстве / Е. Ю. Афанасьева // Аграр. экономика. — 2016. — № 6. — С. 40–46.
7. Афанасьева, Е. Ю. К вопросу развития методики анализа затрат на производство и себестоимости продукции пчеловодства / Е. Ю. Афанасьева // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2016. — № 5. — С. 138–145.
8. Афанасьева, Е. Ю. Совершенствование состава и классификации затрат на производство продукции пчеловодства / Е. Ю. Афанасьева // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2016. — № 6. — С. 162–168.

Статья в сборнике научных трудов

9. Афанасьева, Е. Ю. Теоретическое обоснование метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции пчеловодства / Е. Ю. Афанасьева // Облік, економіка, менеджмент : міжнар. зб. наук. праць / Луц. нац. техн. ун-т ; відпов. ред. І. Б. Садовська. — Луцьк, 2015. — Вип. 3 (7). — С. 21–26.

Материалы конференций

10. Афанасьева, Е. Ю. Современное состояние и проблемы развития пчеловодства в Республике Беларусь / Е. Ю. Афанасьева // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 15–16 мая 2013 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В. Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2013. — Т. 1. — С. 326–327.

11. Афанасьева, Е. Ю. Концепция развития отрасли пчеловодства в Республике Беларусь / Е. Ю. Афанасьева // Экономическая наука в XXI веке: проблемы, перспективы, информационное обеспечение : материалы Междунар. науч.-практ. конф. студентов, аспирантов, магистрантов и преподавателей, Краснодар, 15 мая 2013 г. : в 2 ч. / Кубан. гос. аграр. ун-т ; редкол.: Ю. И. Сигидов, М. А. Коровина, А. В. Чухнов. — Краснодар, 2013. — Ч. 1. — С. 78–84.

12. Афанасьева, Е. Ю. Экономическая сущность биологических активов как объектов учета в отраслях сельского хозяйства (на примере пчеловодства) / Е. Ю. Афанасьева // Экономика глазами молодых : материалы IV Междунар. экон. форума молодых ученых, Минск, 21–23 июня 2013 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г. А. Короленок [и др.]. — Минск, 2013. — С. 21–23.

13. Афанасьева, Е. Ю. Развитие методики оценки биологических активов в пчеловодстве / Е. Ю. Афанасьева // Экономическая наука в XXI веке: проблемы, перспективы, информационное обеспечение : материалы III Междунар. науч. конф., Краснодар, 25 фев. 2015 г. / Кубан. гос. аграр. ун-т ; редкол.: Ю. И. Сигидов, Г. Н. Ясменко, В. В. Башкатов. — Краснодар, 2015. — С. 51–56.

14. Афанасьева, Е. Ю. Систематизация производственных затрат пчеловодства в управленческом учете / Е. Ю. Афанасьева // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів IX Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 26 лют. 2015 р. / відпов. за вип. Б. В. Мельничук. — Київ, 2015. — С. 187–190.

15. Афанасьева, Е. Ю. Учетная документация как элемент эффективного управления пчеловодческими хозяйствами: проблемы и направления совершенствования / Е. Ю. Афанасьева // Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного 21 розвитку : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., Луцьк, 27 берез. 2015 р. / Луц. нац. техн. ун-т ; редкол.: В. И. Жук [та ін.]. — Тернопіль, 2015. — С. 128–130.

16. Афанасьева, Е. Ю. Специфические особенности организации бухгалтерского учета производственных затрат в пчеловодстве / Е. Ю. Афанасьева // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., Одеса, 17 квіт. 2015 р. : в 2 ч. / Одес. нац. екон. ун-т ; редкол.: М. І. Зверяков [та ін.]. — Одеса, 2015. — Ч. 1. — С. 19–22.

17. Afanasyeva, E. Development of the estimation of biological assets in beekeeping / E. Afanasyeva // European and national dimension in research : materials of VII junior researchers' conference, Novopolotck, Apr. 29–30 2015 : in 3 pt. / Polotsk State Univ. ; publishing board: D. Lazouski [et al.]. — Novopolotsk, 2015. — Pt. 2. Economics. — P. 89–91.

18. Афанасьева, Е. Ю. Оценка продукции пчеловодства в контексте современной информационно-энергетической теории стоимости / Е. Ю. Афанасьева // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы II науч.-практ. конф., Новополоцк, 4–5 июня 2015 г. / Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Д. А. Панкова, С. Г. Вегера. — Новополоцк, 2015. — С. 75–78.

19. Афанасьева, Е. Ю. Новый подход к распределению затрат комплексного производства в пчеловодстве / Е. Ю. Афанасьева // Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii : conferința științifică internațională : culegere de articole selective, Chișinău, 25–26 sept. 2015 / Acad. de studii economice a Moldovei ; com. red.: G. V. Grigore [et al.]. — Chișinău, 2015. — С. 198–201.

20. Афанасьева, Е. Ю. Развитие методики анализа затрат на производство и себестоимости продукции пчеловодства / Е. Ю. Афанасьева, А. П. Михалкевич // Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., Луцьк, 10 жовт. 2015 р. / Луц. нац. техн. ун-т ; відп. ред. І. Б. Садовська. — Луцьк, 2015. — С. 154–157.

Тезисы докладов конференций

21. Афанасьева, Е. Ю. Классификация затрат на качество продукции пчеловодства в системе концепции экологического управления / Е. Ю. Афанасьева // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнар. наук. конф., Житомир, 24–25 жовт. 2013 р. / Житомир. держ. технол. ун-т ; редкол.: О.В. Олійник [та ін.]. — Житомир, 2013. — С. 243–245.

22. Афанасьева, Е. Ю. Особенности признания и оценки продукции пчеловодства в бухгалтерском учете в соответствии с положениями МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Е. Ю. Афанасьева, А. П. Михалкевич // Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки : тези виступів на XIV Міжнар. наук.-практ. конф., Житомир, 4–5 листоп. 2014 р. / Вінниц. фін.-екон. ун-т ; редкол.: П. Г. Білоконний [та ін.]. — Житомир, 2014. — С.135–138.

РЭЗІЮМЭ

Афанасьева Кацярына Юр'еўна

Методыкі ўліку выдаткаў, калькулявання і аналізу сабекошту прадукцыі пчалярства: стан і шляхі іх удасканалення

Ключавыя словы: пчалярства, працэс вытворчасці ў пчалярстве, выдаткі на вытворчасць, сабекошт, методыка ўліку выдаткаў, методыка калькулявання сабекошту прадукцыі пчалярства, структурна-лагічная мадэль аналізу сабекошту прадукцыі пчалярства, энергазатраты.

Мэта даследавання: тэарэтычнае абгрунтаванне і распрацоўка практычных рэкамендацый па ўдасканаленні методык уліку выдаткаў, калькулявання і аналізу сабекошту прадукцыі пчалярства, накіраваных на павышэнне эфектыўнасці дзейнасці гаспадарак пчалярства.

Метады даследавання: агульнанавуковы метады пазнання, аналіз, сінтэз, індукцыя, дэдукцыя, навуковая абстракцыя, лагічнае абагульненне, мадэляванне, параўнанне, выснова па аналогіі, сістэмны падыход.

Атрыманыя вынікі і іх навізна: навукова абгрунтаваны і канкрэтызаваны эканамічны змест паняцця «працэс вытворчасці ў пчалярстве» і яго элементаў у адпаведнасці з нормамі міжнародных стандартаў фінансавай справаздачнасці; выдзелены новыя аб'екты ўліку вытворчых выдаткаў; удакладнены склад артыкулаў калькуляцыі па тэхналагічных працэсах і вызначаны новыя прыкметы класіфікацыі выдаткаў на вытворчасць; распрацавана методыка ўліку выдаткаў на вытворчасць прадукцыі пчалярства па аналітычных аб'ектах; удасканалена методыка калькулявання сабекошту прадукцыі пчалярства; распрацавана структурна-лагічная схема аналізу сабекошту прадукцыі пчалярства і сістэма індэксаў пошуку рэзерваў яе зніжэння; а таксама прапанаваны новыя паказчыкі эфектыўнасці вытворчасці ў энергаадзінках.

Ступень выкарыстання: вынікі даследавання выкарыстоўваюцца Міністэрствам сельскай гаспадаркі і харчавання Рэспублікі Беларусь, укаранёны ў навучальны працэс Установы адукацыі «Полацкі дзяржаўны ўніверсітэт», практыку КУСГП «Палата», ТАА «Чырвоны бор».

Вобласць прымянення: арганізацыі Рэспублікі Беларусь, якія займаюцца пчалярствам.

РЕЗЮМЕ

Афанасьева Екатерина Юрьевна

Методики учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства: состояние и пути их совершенствования

Ключевые слова: пчеловодство, процесс производства в пчеловодстве, затраты на производство, себестоимость, методика учета затрат, методика калькулирования себестоимости продукции пчеловодства, структурно-логическая модель анализа себестоимости продукции пчеловодства, энергозатраты.

Цель исследования: теоретическое обоснование и разработка практических рекомендаций по совершенствованию методик учета затрат, калькулирования и анализа себестоимости продукции пчеловодства, направленных на повышение эффективности деятельности пчеловодческих хозяйств.

Методы исследования: общенаучный метод познания, анализ, синтез, индукция, дедукция, научная абстракция, логическое обобщение, моделирование, сравнение, вывод по аналогии, системный подход.

Полученные результаты и их новизна: научно обосновано и конкретизировано экономическое содержание понятия «процесс производства в пчеловодстве» и его элементов в соответствии с нормами международных стандартов финансовой отчетности; выделены новые объекты учета производственных затрат; уточнен состав статей калькуляции по технологическим процессам и определены новые признаки классификации затрат на производство; разработана методика учета затрат на производство продукции пчеловодства по аналитическим объектам; усовершенствована методика калькулирования себестоимости пчеловодческой продукции; разработана структурно-логическая схема анализа себестоимости продукции пчеловодства и система индексов поиска резервов ее снижения, а также предложены новые показатели эффективности производства в энергоединицах.

Степень использования: результаты исследования используются Министерством сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь, внедрены в учебный процесс Учреждения образования «Полоцкий государственный университет», практику КУСХП «Полота», ООО «Красный бор».

Область применения: организации Республики Беларусь, занимающиеся пчеловодством.

SUMMARY

Afanasyeva Ekaterina Yurevna

Techniques of the accounting of costs, calculation and analysis of product cost in beekeeping: state and ways of their improvement

Keywords: beekeeping, production in beekeeping, costs of production, prime cost, a technique of the accounting of costs of production, a technique of calculation of cost of products of beekeeping, structural and logical model of the analysis of cost of products of beekeeping, energy consumption.

Research objective: theoretical justification and development of practical recommendations about improvement of techniques of the accounting of expenses, the analysis and the calculation of cost of products of beekeeping directed on increase of efficiency of activity of beekeeping farms.

Research methods: a general scientific method of knowledge, the analysis, synthesis, induction, deduction, scientific abstraction, logical generalization, modeling, comparison, a conclusion on analogies, system approach.

The received results and their novelty: the economic content of the concept "production in beekeeping" and its elements in compliance with standards of International Financial Reporting Standards is evidence-based and concretized; new objects of the accounting of production expenses are allocated; the structure is specified and new signs of classification of costs of production are defined; the technique of the accounting of costs of production of beekeeping on analytical objects is developed; the technique of calculation of prime cost of beekeeping production is improved; the structural and logical scheme of the analysis of cost of products of beekeeping and indices of search of reserves of its decrease is developed; as well as the proposed new indicators of production efficiency in energoedunitsah.

Extent of use: results of the study used the Ministry of Agriculture and Food of the Republic of Belarus, introduced in the educational process of establishing the Court "Polotsk State University", the practice of "Polota", LLC "Red Forest".

Scope: the organizations of Republic of Belarus which are going in for beekeeping.

Редактор, корректор *Е.Г. Сазончик*
Технический редактор *О.В. Бордашева*
Компьютерный дизайн *О.Н. Белезяк*

Подписано в печать 17.10.2016. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman.
Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,6. Уч.-изд. л. 1,5. Тираж 66 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя
печатных изданий № 1/299 от 22.04.2014.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/210 от 14.04.2014.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.