

## АГЛЯД СІСТЭМ КІРАЎНІЧАГА ЎЛІКУ ПА СПАСАБЕ ГРУПОЎКІ ЗАТРАТ У ПТУШКАГАДОЎЧЫХ АРГАНІЗАЦЫЯХ АГРАПРАМЫСЛОВАГА КОМПЛЕКСУ

### К. І. КРАЎЧАНКА

РНУП «Інстытут сістэмных даследаванняў у АПК НАН Беларусі»,  
г. Мінск, Рэспубліка Беларусь, 220108, e-mail: brat\_xxi@mail.ru

(Паступіла ў рэдакцыю 16.10.2023)

Ва ўмовах рынку прадпрыемства мала ўплывае на ўзровень цен і канкурэнцыі. У той жа час фінансавы вынік працы прадпрыемства, які вызначаецца ў агульным выпадку як розніца паміж выручкай і выдаткамі на вытворчасць, імат у чым можа быць палепшаны за кошт рацыянальнага кіравання сабекоштам прадукцыі. Для кіравання выдаткамі на прадпрыемстве павінна быць пабудавана адпаведная сістэма, якая дазваляе аператыўна кантраляваць узровень затрат і расходаў арганізацыі, што дазваляе аптымізаваць дзейнасць структурных падраздзяленняў і вытворчых працэсаў.

У сусветнай практыцы шырокае распаўсюджванне знайшлі метады кіравання сабекоштам прадукцыі на поўным і ўсечаным затратам. Кожны з названых метадаў валодае добрымі якасцямі і недахопамі ў рамках арганізацыі ўліку затрат у цэлым на прадпрыемстве і аднясенню затрат на сабекошт канкрэтных відаў прадукцыі. У артыкуле распрацаваны схемы аднясення затрат на вытворчасць прадукцыі прымяняльна да вытворчых прадпрыемстваў пры калькуляванні прадукцыі. Цэнтральнае месца пры выкарыстанні абодвух метадаў затрат займае падзел затрат на ўмоўна-пастаянныя і ўмоўна-пераменныя. У той жа час аднясенне канкрэтных затрат да пастаянных або пераменных часта з'яўляецца цяжкім.

У артыкуле паказана, што незалежна ад аднясення затрат да ўмоўна пастаянных або пераменных, гэта мае значэнне толькі для калькулявання сабекошту адзінкі прадукцыі і наступнага прыняцця рашэння аб выпуску таго ці іншага віду прадукцыі, а таксама спыненні выпуску. У той жа час пры ацэнцы фінансавага выніку што атрымліваецца прадпрыемствам, гэта значыць велічыні прыбытку або страт, на працягу доўгага перыяду часу, метады калькулявання ўплыву не аказвае.

**Ключавыя словы:** сабекошт прадукцыі, затраты на вытворчасць і на рэалізацыю, ўмоўна-зменныя і ўмоўна-пастаянныя затраты, сістэма кіраўніцкага ўліку, поўны сабекошт, усечаны сабекошт.

*Under market conditions, the enterprise has little influence on the level of prices and competition. At the same time, the financial result of the company's work, which is generally defined as the difference between revenue and production costs, can be improved in many ways due to rational management of the cost of production. In order to manage costs at the enterprise, an appropriate system should be built, which allows you to quickly control the level of costs and expenses of the organization, which allows you to optimize the activity of structural divisions and production processes.*

*In global practice, the methods of managing the cost of products based on full and reduced costs have become widespread. Each of the mentioned methods has good qualities and shortcomings in the framework of the organization of cost accounting in general for the enterprise and the attribution of costs to the cost price of specific types of products. In the article, schemes of attribution of costs for production of products are developed, applicable to production enterprises when calculating products. The central place in the use of both methods of costs is the division of costs into contingently fixed and contingently variable. At the same time, classifying specific costs as fixed or variable is often difficult.*

*The article shows that regardless of whether the costs are classified as conditionally constant or variable, it is important only for calculating the cost of production of a unit and subsequent decision-making on the production of this or that type of product, as well as the cessation of production. At the same time, when evaluating the financial result obtained by the enterprise, that is, the amount of profit or loss, over a long period of time, the calculation method has no influence.*

**Key words:** product cost, production and sales costs, conditional variable and conditional fixed costs, management accounting system, full cost, truncated cost.

#### Увядзенне

Улік затрат на вытворчасць павінен забяспечыць атрыманне ўсіх неабходных паказчыкаў вытворчай дзейнасці: своечасовае, поўнае адлюстраванне фактычных затрат на вытворчасць; падлік (калькуляванне) фактычнага сабекошту асобных відаў і ўсёй прадукцыі (работ, паслуг); кантроль за эканомным і рацыянальным выкарыстаннем матэрыяльных, працоўных і фінансавых рэсурсаў. У сувязі з гэтым, даследаванне сістэм кіраўніцкага ўліку па спосабам груповы затрат набывае асаблівую актуальнасць, так як дазваляе ў наступным кіраваць сабекоштам, а такім чынам, павышаць эфектыўнасць вытворча-гаспадарчай дзейнасці суб'ектаў аграпрамысловага комплексу.

Аб'ектам даследавання ў артыкуле выступаюць сістэмы кіраўніцкага ўліку па спосабе груповы затрат, прадметам – кіраванне затратамі на аснове поўнага і скарачанага сабекошту [1], удзел пастаянных і зменных затрат у фарміраванні сабекошту продажаў. Пры правядзенні даследавання выкарыстоўваліся прыёмы абстрактна-лагічнага, манаграфічнага і інш. метадаў.

#### Асноўная частка

У сучаснай літаратуры вылучаецца каля 20 спосабаў груповы затрат для мэтай кіраўніцкага ўліку. Яны адрозніваюцца паміж сабой парадкам уключэння ў сабекошт гатовага прадукту размеркавальных прамых і ўскосных затрат, а таксама размеркаваннем затрат і затрат на ўзроўні прадпрыемства ў цэлым. Следствам гэтага з'яўляецца розная адзнака сабекошту гатовай прадукцыі, наяўных у запасах арганізацыі, і адпаведна ацэнкай фінансавага выніку дзейнасці прадпрыемства. У доўгатэрміновым перыядзе за кошт нівеліравання ваганняў рэшткаў гатовай прадукцыі і ўключэння ў фінансавы вынік усіх затрат і затрат панесеных арганізацыі, дадзены ўплыў сціраецца.

У адпаведнасці з беларускім заканадаўствам, асноўнымі затратнымі рахункамі ў птушкагадоўчых арганізацыях аграпрамысловага комплексу з'яўляюцца рахункі 20 «Асноўная вытворчасць», на якім улічваюцца затраты і выхад прадукцыі птушкагадоўлі, а таксама затраты па вырошчванні маладняку птушкі, незавершаная вытворчасць (затраты па інкубацыі яек і пераходзячыя па цыкле выходзячы куранят на наступныя справаздачныя перыяды); 23 «Даламожная вытворчасць», на якім улічваюцца затраты рамонтных майстэрняў, аўтатранспарту і г.д.; 25 «Агульнавытворчыя затраты» і 26 «Агульнагаспадарчыя затраты», прызначаныя для ўліку затрат звязаных з абслугоўваннем вытворчасці і кіраваннем арганізацыі; 44 «Затраты на рэалізацыю» [2].

Кіраванне затратамі на вытворчасць прадукцыі на прадпрыемстве заключаецца ў прагназаванні і планаванні, нарміраванні ўзроўню затрат прадпрыемства, іх уліку і вылічэння сабекошту прадукцыі, аналіз, паўсюдны кантроль і рэгуляванне дзейнасці па ходзе яе ажыццяўлення. У айчынай сусветнай практыцы склаліся дзве асноўныя сістэмы ўліку і кіравання затратамі на вытворчасць: па поўнаму сабекошту і па скарачонаму (таксама сустракаецца назва «усечаны» сабекошт).

Сістэма кіравання па поўнаму сабекошту (англ. absorption costing) [3] грунтуецца на разліку сабекошту прадукцыі шляхам аднясення ўсіх бягучых затрат аналізаванага перыяду на выпушчаную ў гэтым жа перыядзе прадукцыю.

Асноўныя перавагі сістэмы кіравання па поўнаму сабекошту [4, 5]: прастата арганізацыі разліку сабекошту прадукцыі на прадпрыемстве дазваляе пазбегнуць неабходнасці падзелу затрат на зменныя і пастаянныя; адказвае ўсім патрабаванням дзеючых нарматыўных актаў па ўліку і падаткаабкладанню; дае магчымасць разлічыць сабекошт і рэнтабельнасць асобных відаў прадукцыі; дае магчымасць разлічыць поўны сабекошт гатовай прадукцыі, запасаў гатовай прадукцыі на складзе і незавершанай вытворчасці; сістэма кіравання па поўнаму сабекошту гарантуе, што ў сабекошт прадукцыі будуць уключаны ўсе затраты і кошт іх пакрые; дае магчымасць абгрунтаваць кошт заказу пры паказаным метады.

Але ёсць і недахопы сістэмы кіравання па поўнаму сабекошту:

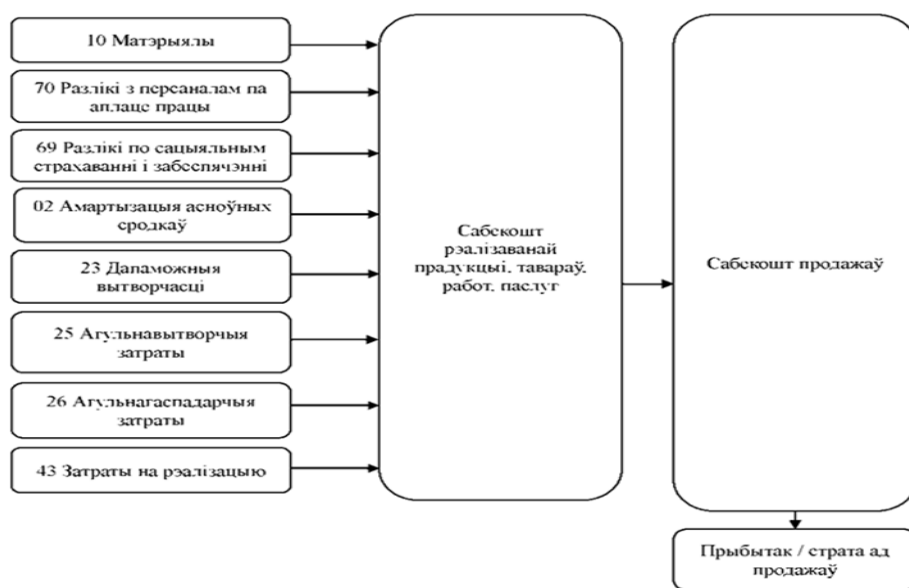
- можа скажаць рэальную велічыню сабекошту і весці да ўсталявання неабгрунтаваных коштаў, бо існуе верагоднасць выбару некарэктнай базы размеркавання ўскосных затрат пры складанай арганізацыйнай структуры і вялікім асартыменце прадукцыі;

- можна супаставіць поўны сабекошт аднолькавых тавараў розных вытворцаў, але немагчыма правесці якасны аналіз структуры сабекошту, ацаніць уплыў долі пастаянных затрат на велічыню сабекошту;

- затраты, непасрэдна незвязаныя з яе вытворчасцю, ўключаюцца ў сабекошт прадукцыі, у выніку адбываецца скажэнне рэнтабельнасці асобных відаў прадукцыі;

- капіталізацыя пастаянных ўскосных затрат у запасах гатовай прадукцыі на складзе, калі попыт на прадукцыю памяншаецца;

- без размеркавання поўных затрат на вытворчасць і рэалізацыю прадукцыі на пастаянныя і зменныя немагчыма эфектыўна кантраляваць, планаваць, аналізаваць і прымаць кіраўнічыя рашэнні. Спосаб групойкі затрат па поўнаму сабекошту ў рамках сістэм кіраўніцкага ўліку прадстаўлены на мал. 1.



Мал. 1. Групоўка затрат па поўнаму сабекошту ў рамках сістэм кіраўніцкага ўліку

Сістэма кіравання па скарачанаму сабекошту (direct-costing) грунтуецца на выдзяленні зменных, пастаянных затрат і разліку маржынальнага прыбытку або сум пакрыцця.

Да сістэмы кіравання затратамі па скарачанаму сабекошту адносяць наступныя перавагі:

- прастата і аб'ектыўнасць калькулявання частковага сабекошту, так як непатрэбна ўмоўнае размеркаванне пастаянных затрат;

- сабекошт розных перыядаў магчыма параўноўваць па зменным выдаткам, а таксама па адносным і абсалютным маржам. Такім чынам, ні змена структуры прадпрыемства, ні сувязанныя з гэтым змены пастаянных выдаткаў не маюць уплыву на сабекошт вырабаў;

- ёсць магчымасць акцэнтаваць увагу кіраўніцтва на змене маржынальнага даходу, як на ўсім прадпрыемстве, так і па асобным відам вытворчасці; а таксама выявіць вырабы з найбольшай рэнтабельнасцю [5];

- інфармацыя, якая атрымліваецца ў сістэме ўліку затрат па скарачанаму сабекошту, дазваляе праводзіць эфектыўную палітыку цэн;

- магчымасць правядзення аналізу ва ўмовах абмежаванага рэсурсу, што важна для планавання вытворчасці пры наяўнасці абмяжаваных фактараў;

- прынцыпы сістэмы ўліку затрат па скарачанаму сабекошту могуць быць выкарыстаны ў спалучэнні з іншымі сістэмамі кіраўніцкага ўліку.

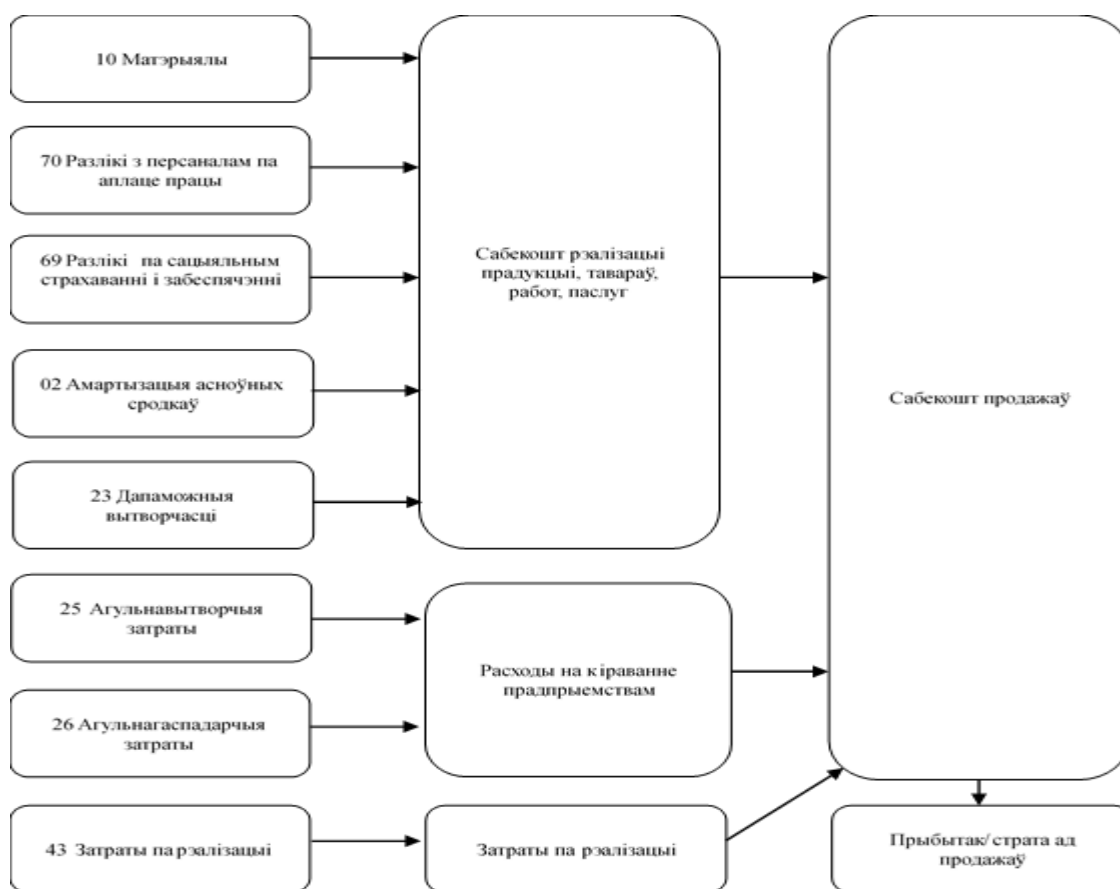
Агульныя недахопы сістэмы ўліку затрат па скарачанаму сабекошту:

- цяжкасці ў падзеле затрат на пастаянныя і зменныя. Значная частка змешаных затрат можа быць кваліфікавана па-рознаму, а гэта будзе адбівацца на выніках;

- неабходнасць для большасці кампаній наяўнасці інфармацыі аб велічыні поўных затрат, перш за ўсё для вызначэння цаны вырабаў, так як у цэнах у доўгатэрміновым плане неабходна забяспечваць пакрыццё ўсіх затрат прадпрыемства. Пры адсутнасці дадзеных аб поўным сабекошце вялікая рызыка невыканання гэтай умовы;

- наяўнасць некаторых цяжкасцяў пры фарміраванні знешняй справядчаснасці.

Спосаб груповы выдаткаў па скарачанаму сабекошту ў рамках сістэм кіраўніцкага ўліку прадстаўлены на мал. 2.



Мал. 2. Групоўка выдаткаў па скарачанай сабекошту ў рамках сістэм кіраўніцкага ўліку

Неабходна разумець, што дадатковыя грошы зарабіць за кошт розных метадаў разліку выдаткаў немагчыма, выніковыя паказчыкі прымаюць аднолькавыя значэння. Пры вылічэнні фінансавых паказчыкаў па поўнаму сабекошту, прыбытак ад рэалізацыі – гэта рознасць паміж выручкай ад рэалізацыі і поўнаму сабекошту, па скарачанаму сабекошту, прыбытак ад рэалізацыі – гэта рознасць паміж маржынальным прыбыткам і сталымі затратамі.

На мал. 3 паказаны схемы фарміравання прыбытку ад рэалізацыі пры розных сістэмах кіравання затратамі.

Кіраванне затратамі па поўнаму сабекошту	Кіраванне затратамі па скарачанаму сабекошту
1. Выручка ад рэалізацыі – Поўны сабекошт рэалізаванай прадукцыі = Прыбытак ад рэалізацыі	1. Выручка ад рэалізацыі – Умоўна-зменныя затраты = маржынальны даход; 2. Маржынальны даход – Умоўна-пастаянныя затраты = Прыбытак ад рэалізацыі

Мал. 3. Схема фарміравання прыбытку пры розных сістэмах кіравання затратамі

У сусветнай практыцы атрымалі развіццё таксама мадыфікацыі названых сістэм: сістэмы кіравання па поўнаму сабекошту ў разрэзе відаў дзейнасці activity based costing і інш. І сістэмы кіравання па скарачанаму сабекошту: сістэма ўліку затрат і калькулявання сабекошту standart-costing; нарматыўны метады ўліку затрат і калькулявання сабекошту прадукцыі і інш. Кароткая інфармацыя пра іх, а таксама вартасця і недахопах сістэм прадстаўлена ў табл. 1.

Табліца 1. Параўнальны аналіз сістэм кіраўніцкага ўліку па спосабе групойцы затрат

Сістэма кіраўніцкага ўліку па спосабе групойцы затрат	Кароткая характарыстыка сістэмы кіраўніцкага ўліку па спосабе групойцы затрат	Перавагі сістэмы кіраўніцкага ўліку	Недахопы сістэмы кіраўніцкага ўліку
Сістэма кіравання затратамі па відах дзейнасці activity based costing	Сістэма калькулявання сабекошту мае на ўвазе групойку ўскосных затрат па відах дзейнасці, а затым іх размеркаванне паміж відамі прадукцыі грунтуючыся на патрэбнасці апошніх у адпаведных відах дзейнасці	Пры выкарыстанні дадзенай сістэмы калькулявання адбываецца размеркаванне затрат звязаных з дадзеным відам дзейнасці на пэўны пералік прадукцыі	Павелічэнне нагрузкі ў працэсе калькулявання гатовай прадукцыі, бо ўзнікае неабходнасць размеркавання прадукцыі на першым этапе па вытворчых цэхах, а затым па відах прадукцыі, гэта значыць у два крокі
Сістэма ўліку затрат і калькулявання сабекошту standart-costing	Сутнасць сістэмы ў тым, што ва ўлік уносіцца тое, што павінна адбыцца, а не тое, што адбылося; асноўная задача - улік страт і адхіленняў у прыбытку прадпрыемства	Для аналізу і кантролю затрат фарміруецца неабходная інфармацыйная база [6, 12], наглядна адлюстраваны адхіленні ад плана ў працэсе фарміравання затрат; мінімізуецца ўліковая праца, звязаная з калькуляваннем сабекошту, своечасовае прадстаўленне інфармацыі аб чаканых затратах на вытворчасць	Ужываецца для перыядычна паўтаральных затрат; поспех ужывання сістэмы залежыць ад складу і якасці нарматыўнай базы; адсутнічае магчымасць устанаўлення норм па асобных відах затрат
Нарматыўны метады ўліку затрат і калькулявання сабекошту прадукцыі	Адмысловы выгляд уліковай падсістэмы, якая характарызуецца наяўнасцю нормаў выкарыстання рэсурсаў і нарматыўных (уліковых) коштаў гэтых рэсурсаў і выкарыстаннем гэтых паказчыкаў для планавання і кантролю	Магчымасць дэталізацыі пры складанні планавых калькуляцый; своечасовае ўстраненне негатывных з'яў у вытворчым працэсе і кіраванні затратамі; стымуляванне кіраўніцтва і супрацоўнікаў да пошуку больш эфектыўных метадаў працы; нарматыўнае калькуляванне можа служыць базай для вызначэння сабекошту прадукцыі і цаны яе рэалізацыі [7, 13]	Складанасць распрацоўкі прымальных нарматываў эфектыўнасці працы; адхіленні выяўляюцца разлікамі за працяглы перыяд, не заўсёды дакументуюцца, вядзецца іх узбудуены ўлік без вызначэння прычын і вінаватых, істотныя сумы няўлічаных адхіленняў ад нормаў і інш.; залежнасць ад вонкавых умоў у перыяды эканамічнай нестабільнасці і высокай інфляцыі [11]

Аналізуючы метады ўліку затрат, прадстаўленыя ў табл. 1, можам зрабіць выснову аб тым, што любая сістэма кіраўніцкага ўліку па групойцы затрат не з'яўляецца ў поўнай меры дасканалай, а таму патрабуе як перагляду арганізацыі ўліковай практыкі, так і пісьменнага прымянення, у тым ліку ў птушкагадоўчых арганізацыях аграпрамысловага комплексу.

## Заклучэнне

Сучасныя сістэмы кіраўніцкага ўліку па спосабе групойкі затрат можна падпадзяліць на тыя, якія выкарыстоўваюць поўны сабекошт, якія ўлічваюць усе затраты, накіраваныя на вытворчасць прадукцыі, і якія выкарыстоўваюць скарачаны сабекошт, гэта значыць базуюцца на зменных затратах на вытворчасць і рэалізацыю прадукцыі. Абедзве сістэмы кіраўніцкага ўліку ў цэлым і іх падвіды маюць свае перавагі і недахопы.

Падводзячы вынік, неабходна адзначыць, што для пэўнага гаспадарчага суб'екта выбар метаду ўліку затрат і калькуляванне сабекошту прадукцыі (работ, паслуг) абумоўліваецца многімі фактарамі. Эфектыўнасць выкарыстання абранага метаду вызначаецца ступенню дасягнення мэтай, пастаўленых на этапе планавання вытворчасці. Ад правільнага выбару варыянту ўліку затрат у канчатковым рахунку залежыць фінансавы вынік дзейнасці арганізацыі.

### ЛІТАРАТУРА

1. Теория и методология управления затратами в сельскохозяйственных организациях Беларуси / Ю. Н. Селюков [и др.]; Ин-т систем. исслед. в АПК Нац. акад. наук Беларуси. – Минск, 2010. – 92 с.
2. Шутова, И. С. Бухгалтерский (управленческий) учет в сельском хозяйстве: учебное пособие / И. С. Шутова, Г. М. Лисович. – М.: Вузовский учебник, 2018. – 64 с.
3. Хоружий, Л. И. Управленческий учет в сельском хозяйстве: учебник / Л. И. Хоружий, И. А. Сергеева, О. И. Костина. – М.: Инфра-М, 2018. – 160 с.
4. Бабаев, Ю. А. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: учеб.-практ. пособие / Ю. А. Бабаев. – 3-е изд., испр. и доп. – Москва: вузовский учебник: ИНФРА-М, 2014. – 188 с.
5. Горина, М. С. Анализ преимуществ и недостатков системы калькулирования затрат директ-костинг / М. С. Горина, Ю. А. Макушева // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2015. – № 9-3. – С. 510–512.
6. Замбжицкая, Е. С. Взаимосвязь методов и способов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг): российский и зарубежный опыт / Е. С. Замбжицкая, Е. Ю. Щепотьева, В. П. Точилкина // Экономика и политика. – 2015. – № 2 (5). – С. 44–48.
7. Илюхина, Н. А. Методика управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции [Электронный ресурс] / Н. А. Илюхина // Науковедение. – 2015. – Т. 7, № 2. – С. 32–45.
8. Керимов, В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учеб. / В. Э. Керимов. – 8-е изд., перераб. и доп. – Москва: Дашков и К°, 2015. – 384 с.
9. Коломеец, Е. А. Оценка эффективности системы управления затратами / Е. А. Коломеец // Наука и производство Урала. – 2015. – № 11. – С. 165–169.
10. Колесникова, Т. Г. Оценка эффективности управления затратами с помощью ABC-метода / Т. Г. Колесникова, А. С. Александрова // Инновационные технологии управления и права. – 2015. – № 1 (11). – С. 48–52.
11. Управление затратами: пособие для реализации содержания образовательных программ высшего образования I ступени и переподготовки руководящих работников и специалистов / авт.-сост.: А. И. Трифунтов, В. И. Маргунова. – Гомель: учреждение образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2017. – 192 с.
12. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г. В. Савицкая. – 2 изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 400 с.
13. Управление затратами на предприятии: учебник / В. Г. Лебедев [и др.]. – 5 изд., перераб. и доп. – Санкт-Петербург: Питер, 2020. – 592 с.