

Облік і оподаткування

УДК 657.47:633/655

Савчук Василь Кирилович

*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри статистики та економічного аналізу
Національний університет біоресурсів і природокористування України*

Savchuk Vasyl

*Doctor of Economics, Professor,
Professor of the Department of Statistics and Economic Analysis
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine*

ORCID: 0000-0002-4261-3329

**МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО
ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА
METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF ACCOUNTING COSTS FOR
THE PRODUCTION OF CROP PRODUCTS**

***Анотація.** У статті розглянуто класифікацію методів обліку витрат на виробництво продукції рослинництва: за об'єктом обліку витрат (замовлення, процес, цикл, фаза виробництва); за ступенем включення витрат (повна/комерційна та скорочена/виробнича собівартість); за повнотою планування витрат (фактичні, нормативні, очікувані витрати); за способом управління витратами (зарубіжна практика обліку витрат). Встановлено, що в Україні сільськогосподарські підприємства здебільшого використовують вітчизняні методи обліку витрат, а саме попроцесний, попередільний, позамовний і нормативний. Проведено системну оцінку вітчизняних і зарубіжних методів обліку витрат на виробництво продукції рослинництва з метою застосування оптимального методу або поєднання декількох для підвищення корисності*

облікової інформації. Наголошено, що головним призначенням використання методів обліку витрат є не арифметичний розрахунок, а саме визначення величини і причин зміни цих витрат у процесі виробництва з метою управління ними для отримання оптимального рівня собівартості зі збереженням обсягу і якості продукції рослинництва. У ході дослідження встановлено, що будь-який із методів має переваги і недоліки, тому не може бути механічно запроваджений в облікову практику сільськогосподарського підприємства. У зв'язку з цим необхідно враховувати технологічні особливості аграрного виробництва, організацію облікового процесу та специфіку об'єктів обліку галузі рослинництва. Доведено, що застосування попроцесного методу найточніше відображає витрати у процесі виробництва. Адже в його основі лежить формування витрат за кожною технологічною операцією. Цьому сприятиме обов'язкове формування технологічних карт для визначення планових витрат на виконання кожної операції, передбаченої технологічним процесом, що підвищує управлінську цінність результатів порівняння фактичних витрат з плановими оскільки деталізує за вартістю і якістю виконання всього комплексу робіт, пов'язаних з виробництвом продукції рослинництва. Звернуто увагу науковців і практиків, що корисність методів обліку витрат на виробництво продукції рослинництва можна підвищити шляхом використання інформації, отриманої із застосуванням технічних засобів.

Ключові слова: витрати, собівартість, методи обліку витрат, контроль, продукція рослинництва, сільськогосподарські підприємства.

Summary. *The article discusses the methodological principles of cost accounting for the production of plant products. The classification of cost accounting methods for the production of plant products is revealed: by cost accounting object (order, process, cycle, production phase); by the degree of cost*

inclusion (full/commercial and reduced/production cost); according to the completeness of cost planning (actual, normative, expected costs); according to the method of cost management (foreign cost accounting practice). It has been established that agricultural enterprises in Ukraine mostly use domestic methods of cost accounting, namely process-by-process, pre-partition, non-contractual and normative. A systematic evaluation of domestic and foreign methods of accounting for plant production costs was carried out with the aim of using the optimal method or combining several to increase the usefulness of accounting information. It is emphasized that the main purpose of using cost accounting methods is not arithmetic calculation, but rather the determination of the value and reasons for changes in these costs in the production process in order to manage them to obtain the optimal level of cost while maintaining the volume and quality of crop production. In the course of the research, it was established that any of the methods has advantages and disadvantages, therefore it cannot be mechanically introduced into the accounting practice of an agricultural enterprise. In this regard, it is necessary to take into account the technological features of agricultural production, the organization of the accounting process, and the specifics of accounting objects in the field of crop production. It has been proven that the application of the process-by-process method most accurately reflects costs in the production process. After all, it is based on the formation of costs for each technological operation. This will be facilitated by the mandatory formation of technological maps to determine the planned costs for the execution of each operation provided for by the technological process, which increases the managerial value of the results of comparing actual costs with planned costs, as it details the cost and quality of the entire set of works related to the production of plant products. The attention of scientists and practitioners was drawn to the fact that the usefulness of cost accounting methods for the production of plant products can be increased by using information obtained with the use of technical means.

Key words: *expenses, cost price, cost accounting methods, control, crop production, agricultural enterprises.*

Постановка проблеми. Дослідження методів обліку витрат у сільському господарстві стало предметом наукових пошуків ще у 80-х рр. минулого століття. Проте, через свою складність, багатогранність і важливість проблема обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах привертає увагу вчених і надалі. Більшість наукових досліджень спрямовуються на вибір і розробку оптимальних методів обліку витрат продукції рослинництва, які б не тільки враховували специфіку діяльності галузі, а й задовольняли інформаційні потреби для прийняття ефективних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням питання застосування методів обліку витрат на виробництво продукції займалися багато науковців, зокрема Бутинець Ф.Ф., Вдовенко Н.М., Дерій В.А., Жук В.М., Задорожний З.-М.В., Іваницька Т.Є., Іщенко Я.П., Калюга Є.В., Кірейцев Г.Г., Костякова А.А., Огійчук М.Ф., Олійник О.В., Пархоменко В.М., Садовська І.Б., Скрипник М.І., Сопко В.В., Сук Л.К., Цап В.Д. та інші дослідники. Не зменшуючи значення результатів проведених досліджень, варто зауважити, що актуальним залишається формування методологічних засад обліку витрат на виробництво продукції рослинництва з урахуванням особливостей і специфіки галузі та сьогоденних умов.

Формулювання цілей статті. Метою статті є параметричний аналіз та визначення оптимальних методів обліку витрат на виробництво продукції рослинництва для ефективного застосування у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для організації ефективного облікового процесу виробництва сільськогосподарської продукції необхідно приділити особливу увагу вибору методів обліку

витрат у рослинництві, які визначаються галузевими особливостями: наявністю біологічних перетворень, тривалим виробничим циклом і сезонним характером виробництва. Аналіз наукових напрацювань з даної проблематики і нормативно-правового середовища діяльності сільськогосподарських підприємств дозволяє констатувати відсутність загальноприйнятої та законодавчо закріпленої класифікації методів обліку витрат. Проте, більшість провідних науковців виділяють ознаки, за якими можна розподілити застосовані на практиці методи (рис. 1):

- за об'єктом обліку витрат (замовлення, процес, цикл, фаза виробництва);
- за ступенем включення витрат (повна/комерційна та скорочена/виробнича собівартість);
- за повнотою планування витрат (фактичні, нормативні, очікувані);
- за способом управління витратами (зарубіжна практика).



Рис. 1. Класифікація методів обліку витрат на виробництво продукції рослинництва

Джерело: узагальнено автором на підставі [1, с. 131; 2, с. 81; 3, с. 214]

Результати дослідження щодо застосування методів обліку витрат у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств, зокрема галузі рослинництва, у відсотковому співвідношенні представлено нижче (рис. 2).

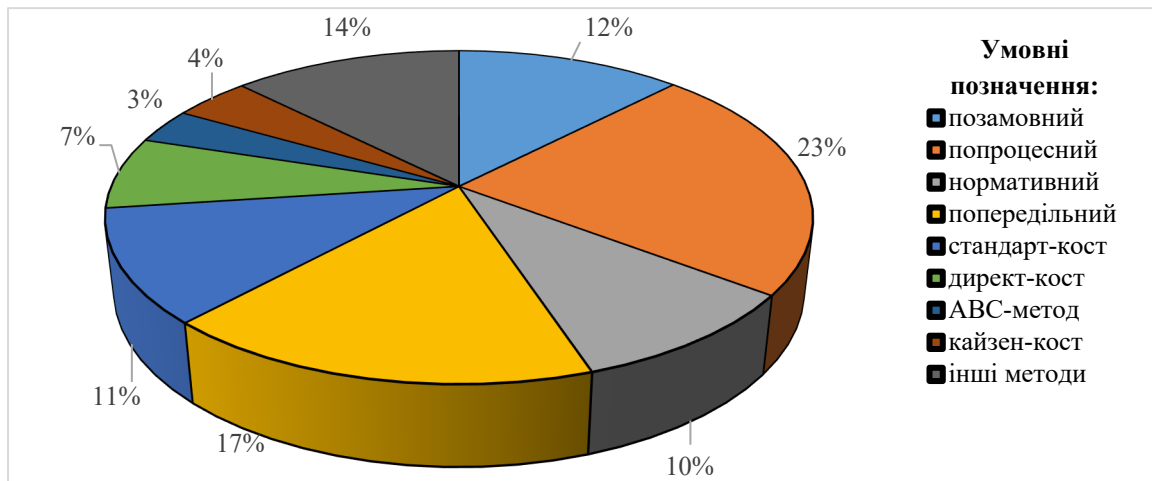


Рис. 2. Застосування на практиці методів обліку витрат на виробництво продукції рослинництва

Джерело: узагальнено автором на підставі експертних досліджень

Більшість вітчизняних вчених при обліку витрат у галузі рослинництва виокремлюють наступні методи обліку витрат на виробництво продукції рослинництва: попроцесний (23 %), попередільний (17 %), позамовний (12 %), стандарт-кост (11 %) і нормативний (10 %).

У сільському господарстві застосування позамовного методу передбачає облік усіх прямих витрат на виробництво продукції рослинництва за статтями калькуляції згідно індивідуальних виробничих замовлень (наприклад, при селекції сільськогосподарських культур). Відносно непрямих витрат, то їх обліковують за місцями виникнення (цехи, бригади, ділянки, центри відповідальності) та включають до собівартості згідно бази розподілу непрямих витрат, прийнятої на сільськогосподарському підприємстві. Позамовний метод передбачає, що об'єктами обліку витрат є види або групи сільськогосподарських культур. Варто відзначити, що до виконання окремого замовлення всі витрати є незавершеним виробництвом, а вже після виконання замовлення розраховується фактична собівартість продукції. Даний метод може застосовуватись у рослинництві за умови, якщо виводиться нові сорти або гібриди сільськогосподарських культур. У такому випадку на підприємстві

відкривають аналітичні рахунки, на яких нагромаджуються прямі витрати та розподіляються загально-виробничі. Проте, на наш погляд, цей метод необхідно використовувати лише у фермерському господарстві (при невеликій номенклатурі виробництва продукції рослинництва) або при селекції рослин.

Сутність попроцесного методу полягає у тому, що облік витрат на біологічні трансформації та відтворення відбувається у розрізі технологічних операцій (внесення добрив, передпосівна підготовка ґрунту, посів, підживлення, догляд за посівами, збирання врожаю), які на стадії планування витрат на виробництво продукції рослинництва формуються шляхом складання технологічних карт. Останні являють собою документ, який містить інформацію про наявні/необхідні трудові та матеріально-технічні ресурси, технологічні вимоги, потрібну кількість і вартість сировини та матеріалів для здійснення операцій з вирощування певного виду сільськогосподарської продукції [8, с. 21]. У рослинництві технологічну карту складають для кожного виду основної продукції рослинництва у межах певної земельної ділянки, відведеної для виробництва продукції. В Україні відсутнє нормативно-правове регулювання щодо обов'язковості складання технологічних карт, немає визначення цього поняття і затвердженої їх форми. У Методичних рекомендаціях № 132 лише зазначено, що основою для визначення планової собівартості продукції сільськогосподарських культур є технологічні карти, де за статтями витрат на підставі переліку передбачених технологією робіт, ґрунтово-кліматичних умов, встановлених норм виробітку, нормативів витрат праці, матеріальних та інших ресурсів і з урахуванням раціонального використання землі, основних засобів, застосування прогресивних агрозоотехнічних і організаційних заходів визначається загальна сума витрат виробництва, а також наведений перелік статей цих витрат для складання технологічних карт і калькулювання собівартості продукції

рослинництва [5]. Це є підставою вважати, що витрати, відображені у технологічних картах є статтями калькуляції собівартості продукції рослинництва. На сьогоднішній день значна кількість малих і середніх сільськогосподарських підприємств при вирощуванні продукції рослинництва не складає технологічних карт. Це є проблемою, що призвела до викривлення величини фактичної собівартості виробництва продукції, застосування неефективних методів обліку витрат, калькулювання собівартості та планування цих витрат на стадії бюджетування.

Технологічні карти складають для впорядкування проведення сільськогосподарських робіт та визначення планових витрат на виробництво продукції рослинництва. При виконанні технологічних операцій здійснюється фіксація фактичних витрат, що є передумовою оперативного контролю величини витрат, виявлення відхилень від встановлених норм/нормативів за статтями калькуляції і центрами відповідальності, що дає можливість оцінити доцільність витрат в порівнянні з обсягом, якістю і термінами виконання таких робіт. Отже, попроцесний метод обліку витрат на виробництво продукції рослинництва передбачає документування господарських операцій, їх систематизацію в регістрах бухгалтерського обліку в розрізі окремих робіт та культур за статтями витрат, передбачених технологічною картою. Зауважимо, що попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості біологічних активів рослинництва враховує специфіку галузі та ряд особливостей, пов'язаних з біологічними перетвореннями, тривалістю виробничого процесу і сезонним характером виробництва.

Щодо попередільного методу, який є різновидом попроцесного, специфіка якого полягає в тому, що витрати формуються за кожним переділом (етапом, процесом, циклом) і поступово нагромаджуються в міру завершеності виробництва продукції рослинництва [4, с. 17–18]. Прикладом застосування зазначеної методики формування витрат у галузі

рослинництва може бути виробництво сінажу або силосу, коли оприбутковують вирощену зелену масу за плановою собівартістю, а наступним кроком – цю планову собівартість (окремою статтею) включають у витрати на виготовлення сінажу/силосу. За цим методом обраховують витрати, які йдуть на переробку власної продукції рослинництва. Останнім етапом є оприбуткування виготовленої кінцевої продукції та передача її на подальше виробниче споживання чи на реалізацію вже з врахуванням всіх витрат, понесених на переділах. У рослинництві також використовується власна готова продукція (наприклад, зерно на посів) для отримання нового врожаю в наступному році. Проте, це обумовлює розмежування витрат за різними звітними періодами і дозволяє показувати їх у вигляді матеріальних витрат. При попередільному методі як і при попроцесному контрольні заходи треба здійснювати за проведеними сільськогосподарськими роботами, що обумовлені біологічними законами росту рослин, що дозволяє виявити першопричини відхилення результатів виробництва, а отже забезпечити високоефективне управління їх формуванням.

За повнотою планування витрат розрізняють «стандарт-кост», метод обліку фактичних витрат, основою якого є фактична собівартість, і нормативний метод обліку витрат, що формують нормативну собівартість на етапі бюджетування.

Сутність методу обліку фактичних витрат полягає у накопиченні інформації про виробничі витрати без відображення відхилень від норм для визначення фактичної собівартості продукції рослинництва. У кінці господарського циклу після оприбуткування вирощеної продукції здійснюється розрахунок її собівартості, для якого необхідна інформація про виробничі витрати, витрати на збут та інші витрати. У рослинництві такі дані можна отримати після збору і реалізації врожаю. Даний метод є досить розповсюдженим у застосуванні на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах. Але, з нашого погляду, він має певні недоліки: відсутність

контрольних заходів щодо порушення технологічного процесу, використання ресурсів, оперативного регулювання та організації виробничого процесу.

Нормативний метод передбачає облік витрат на виробництво продукції рослинництва відповідно зі встановленими нормами/нормативами, виявленням відхилень від цих норм із зазначенням місць (центрів) виникнення витрат. Даний метод є основою нормативної системи управління витратами, яка являє собою сукупність процедур з нормування, планування, аналізу, контролю, калькуляції собівартості продукції та формування внутрішньої звітності. В основі системи нормативного обліку лежать наступні найважливіші принципи: попереднє нормування витрат та обчислення нормативної собівартості одиниці продукції; систематичний і своєчасний облік дотримання норм/нормативів (у міру впровадження науково-технічних та організаційних заходів) і визначення впливу цих змін на собівартість продукції; попередній контроль витрат на основі первинних документів і фіксація відхилень від норм/нормативів в момент їх виникнення з одночасним виявленням об'єктивних/суб'єктивних причин; щоденна інформація про відхилення від норм [6, с. 27]. Даний метод тісно пов'язаний з плануванням й організацією виробничого процесу, адже передбачає нормування прямих витрат на оплату праці та матеріальні ресурси у виробничому процесі та оперативний документально обґрунтований облік відхилень від норм/нормативів у ході виробництва. Застосування нормативного методу дає можливість отримувати достовірну інформацію про зміни у виробничому процесі, а отже своєчасно вживати дії щодо їх усунення. При тривалому виробничому циклі у рослинництві важливо мати систематичну інформацію щодо відхилення показників від норм/нормативів, причин із встановленням їх характеру. У рослинництві нормативний метод обліку витрат є дієвим за певних умов: економічно обґрунтовані норми, що відображають потреби виробництва при

додержанні певної техніки, технології та її організації; суворе дотримання технологічного процесу; своєчасне та точне відображення відхилень від норм/нормативів. Економічно обґрунтовані норми/нормативи, їх впровадження у виробничий процес та відхилення від них вимагають систематизації та нагромадження даних для аналізу з метою управління виробничим процесом, усунення негативних відхилень (перевитрат), нормалізації технології та організації виробництва. Широке впровадження нормативного методу у рослинництві вимагає його подальшого дослідження та удосконалення, в першу чергу, обґрунтування величини норм/нормативів в умовах впливу об'єктивних чинників.

Таким чином, позамовний, попроцесний або попередільний методи обліку витрат пов'язані з об'єктом обліку витрат на виробництво продукції рослинництва, із технологічними особливостями вирощування продукції рослинництва, то ефективність нормативного методу значно підвищується при їх комплексному застосуванні.

Вивчення зарубіжної облікової практики показує, що вона застосовує дві системи калькуляції собівартості: з повним розподілом всіх витрат і з врахуванням тільки змінних витрат. Перша система калькуляції собівартості має назву «стандарт-кост» та є аналогом вітчизняного нормативного методу, який зародився дещо пізніше на постулатах системи «стандарт-кост». Результати порівняльного аналізу обліково-економічних наукових праць щодо сутності цих двох методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дає підставу вважати, що між ними є як спільні, так і відмінні риси. Методологічні відмінності між цими методами полягають у порядку збирання та опрацювання даних, а саме стосуються складу витрат, що підлягають контролю, порядку їх планування та подальшого виявлення відхилень, ступеня деталізації даних про причини відхилень від запланованого рівня та подальшого групування цих даних у розрізі осіб, з вини яких сталися ці відхилення [6, с. 30]. Головним в системі

«стандарт-кост» є визначення стандартних витрат або передбачення їх у кошторисі сільськогосподарського підприємства, на основі яких будуть встановлені відхилення від заданих показників для аналізу причин їх виникнення й усунення. Варто відмітити, що витрати, які перевищують встановлені стандарти, не включають до виробничої собівартості продукції рослинництва, а відносять на результати діяльності сільськогосподарського підприємства.

Для налагодження контролю за виробничими витратами у рослинництві провідні науковці пропонують вести облік у розрізі змінних та постійних витрат. Для вирішення цього питання застосовують систему «директ-кост», основна ідея якої полягає у розрахунку собівартості продукції рослинництва на основі лише прямих (змінних) виробничих витрат. При цьому постійні витрати є поточними витратами звітного періоду, які списуються на фінансовий результат сільськогосподарського підприємства. Основним результативним показником при застосуванні даного методу є маржинальний дохід (різниця між доходом та змінними витратами). Цей метод обліку витрат дозволяє виявляти рентабельні види продукції рослинництва. Але при цьому залишається відкритим питання, на яке немає одностайної відповіді науковців, щодо поділу загальновиробничих витрат на змінні та постійні. На нашу думку, цей метод недоцільно застосовувати при обліку витрат, тому що облік на основі змінних витрат, які залежать від технологічного процесу й організації виробництва, не дає змогу проводити аналітичні розрахунки та визначати повну/комерційну собівартість продукції рослинництва.

Що ж стосується четвертої групи методів за способом управління витратами (рис. 1), то до них віднесено зарубіжні методи (ABC-метод, таргет-кост, кайзен-кост та інші), які ще не знайшли широкого застосування у вітчизняній обліковій практиці.

АВС-метод – метод калькулювання передбачає групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції рослинництва, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції [7, с. 93]. Даний метод ґрунтується на тому, що продукція рослинництва не є причиною виникнення витрат, а є причиною робіт, у результаті яких виникають ці витрати. Основною метою АВС-методу є підвищення достовірності калькуляції собівартості за рахунок встановлення більш точного взаємозв'язку між накладними витратами та продукцією, на відміну від інших методів, а також здійснення ефективного управління витратами. В основі методу АВС-аналізу лежить принцип Паретто «20 на 80». Суть його полягає в тому, що якщо 80 % витрат припадає на 20 % видів виробничих запасів, то саме цим видам необхідно приділити увагу в процесі управління запасами [7, с.100]. Цей принцип використовується і для розподілу статей за значимістю для калькулювання собівартості продукції рослинництва. Це означає, що витрати в залежності від їх питомої ваги поділяються на три групи (А, В, С). До групи А відносять витрати, питома вага яких наростаючим підсумком досягає 80 %, до групи В – 15 %, всі інші витрати – до групи С. Статті витрат, які належать до групи А, необхідно забезпечити щомісячний (а в необхідних випадках і подекадний) оперативний контроль і аналіз; контроль витрат, які відносять до групи В можна проводити щоквартально, ґрунтуючись на нормах/нормативах, які встановлені у межах сільськогосподарського підприємства; контроль витрат групи С можна проводити один раз на рік після збору врожаю й оприбуткування продукції рослинництва. АВС-метод калькулювання собівартості продукції рослинництва акцентує увагу на веденні постійного обліку і контролю витрат групи А оскільки вони мають визначальний вплив на рівень собівартості продукції. Інші статті, які мають невелику питому вагу у загальній структурі витрат і несуттєво впливають на

результати виробництва, можуть обліковуватися за потребою в оперативній інформації про такі витрати.

Сутність методу таргет-кост полягає у дослідженні планового рівня собівартості нових видів продукції, зокрема й рослинницької, що дає змогу оцінити доцільність такого виробництва, визначити очікувану ціну за одиницю такої продукції й можливу величину прибутку, що є вихідним алгоритмом розрахунку величини планової собівартості, яка відповідно до системи таргет-кост є різницею між ціною та прибутком.

Кайзен-кост – це система управління витратами, що є продовженням таргет-косту, адже вони мають спільну мету, а саме досягнення рівня цільової собівартості продукції. Проте, ця мета досягається на різних етапах: у системі таргет-кост – на етапі розробки/впровадження нової продукції, а у системі кайзен-кост – на етапі її виробництва. Ці методи використовують для вибору найбільш економічно вигідного напрямку діяльності сільськогосподарського підприємства чи окремої його галузі. Відмітимо, що їх застосування для управління виробництвом продукції рослинництва має суттєвий недолік, а саме складність прогнозування рівня цін на продукцію рослинництва за рахунок впливу об'єктивних чинників, в першу чергу природно-кліматичних умов від яких залежить урожайність сільськогосподарських культур. Ці умови не дають змоги визначитися і з оптимальною нормою внесення добрив під плановий рівень урожайності, а отже і розрахувати витрати на них в собівартості продукції рослинництва, яка виробляється в незахищеному ґрунті, а отже важко об'єктивно оцінити доцільність такого виробництва. Варто відзначити, що у рослинництві елементи систем таргет-кост перспективно використовувати при проєктуванні нових видів продукції рослинництва, а кайзен-кост – при виробництві цих видів продукції з метою досягнення оптимального рівня собівартості із заданою якістю продукції та бажаним рівнем рентабельності.

Зауважимо, що незалежно від методу обліку витрат на виробництво продукції рослинництва незахищеного ґрунту, серед чисельних об'єктивних чинників, які впливають на результати виробництва, зокрема собівартість як окремих видів продукції рослинництва, так і галузі в цілому (кон'юнктура ринку, ґрунтові умови, культура землеробства, технологія виробництва та ін.), вплив на результати виробництва природно-кліматичних умов прогнозується досить складно. Тому, поточний контроль за формуванням витрат/собівартості, в основі якого лежить визначення фізіологічного стану рослини є досить вагомим чинником об'єктивної оцінки результатів виробництва продукції рослинництва. Для оперативного визначення стану рослин є багато способів, зокрема застосування ГІС-технологій, використання безпілотних літальних апаратів, візуальне спостереження. Проте, їх застосування досить затратне, а якість даних не завжди адекватна реальній ситуації. Тому, треба звернути увагу, що останнім часом все більшого застосування набуває біосенсорний підхід, який ґрунтується на вивченні молекулярних засад селективності біорецепторної взаємодії, що уможлиблює створення біо- та імунносенсорів для індивідуального і специфічного визначення біологічно активних сполук [9], а отже дає змогу оперативно реагувати на фізіологічний стан рослини. Крім того, біосенсорний підхід є основою розробки нових методів високопродуктивного хімічного аналізу для створення систем екологічного моніторингу, контролю наявності шкідливих речовин в ґрунті, атмосферному повітрі, у воді, яку використовують рослини, що дає можливість оцінювати їх вплив не тільки на стан рослин, а й на їх продуктивність та якість продукції. Це значно підвищує цінність облікових даних, одержуваних з використанням вищерозглянутих методів, розширює управлінські можливості оптимізації витрат виробництва і підвищення їх окупності, що є надзвичайно важливим в сьгоднішніх умовах, коли значно

зменшилась можливість належного фінансування сільськогосподарського виробництва.

Висновки та перспективи. Проведений аналіз вітчизняних і зарубіжних методів обліку витрат показав, що основним їх завданням є не арифметичний підрахунок витрат, а дослідження зміни цих витрат у процесі виробництва з метою управління ними для отримання найбільш економічно вигідного результату зі збереженням обсягу виробництва і якісних характеристик продукції рослинництва та отримання запланованого прибутку і рівня рентабельності від здійснення виробничої діяльності у звітному періоді та на перспективу.

Щодо вибору методів обліку витрат на виробництво продукції рослинництва, то треба враховувати, що будь-який з перерахованих вище методів має як переваги, так і недоліки, а отже не може бути механічно запроваджений у процес обліку на сільськогосподарському підприємстві. Тому необхідно врахувати технологічні особливості виробництва, організацію облікового процесу та специфіку об'єктів обліку та калькулювання собівартості продукції рослинництва. На нашу думку, найприйнятнішим при обліку витрат на виробництво продукції рослинництва є попроцесний метод, в основі якого лежить формування витрат за кожним технологічним процесом і визначення повної/комерційної собівартості, що найповніше відображає витрати виробництва і збуту продукції. Тому необхідним є складання технологічних карт, що конкретизує визначення планових витрат на виконання кожної операції, передбаченої технологічним процесом, а отже підвищує якість порівняльного аналізу планових і фактичних витрат за їх структурою, статтями калькуляції та центрами відповідальності з врахуванням вартості й якості виконання технологічних робіт і у кінцевому результаті – визначення реальної собівартості продукції рослинництва.

На нашу думку, з метою визначення рентабельних напрямів виробництва та значимості витрат у складі собівартості необхідно поряд із попроцесним методом використовувати АВС-метод. При проектуванні нового виду продукції доцільно застосовувати систему управління витратами таргет-кост, що забезпечує оцінку доцільності виробництва певного виду продукції при отриманні бажаного результату, а саме планової величини прибутку. Для оцінки визначальних чинників формування маржинального доходу з використанням внутрішньої управлінської звітності можна застосовувати систему калькуляції собівартості за змінними витратами.

Проте, незалежно від застосування вітчизняної чи зарубіжної практики обліку витрат на виробництво продукції рослинництва, його ефективність значною мірою визначатиметься тим наскільки реальною і своєчасною буде інформація про хід і якість виробничого процесу, яку можна отримати використовуючи технічні способи, зокрема ГІС-технології, дрони, біосенсорні засоби. Тому дослідження в цьому напрямі є найперспективнішим.

Література

1. Іваницька Т.Є. Аналіз методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції будівельного підприємства. *Східна Європа: Економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 1 (01). С. 129–134. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/1_2016/22.pdf
2. Костякова А.А. Управлінські аспекти обліку накладних витрат. *Науково-теоретичний журнал «Наука й економіка» Хмельницького економічного університету*. 2009. Вип. 2(14). С. 80–85. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/159845276.pdf>
3. Курган Н.В. Обґрунтування вибору промисловими підприємствами методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості

продукції. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 9, ч. 7. С. 211–215. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_09/373.pdf

4. Литвин Ю.Я., Олійник В.М. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні, зарубіжні). Тернопіль : Збруч, 1995. 218 с.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01>
6. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія. Київ : Інтерпрес ЛТД, 2009. 326 с.
7. Хоменко Н.В., Карпенко О.В., Верига Ю.А. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності : монографія. Полтава : ПУСКУ, 2010. 153 с.
8. Цап В.Д. Технологічна карта виробництва як інструмент контролю собівартості. *Журнал «АгроPro» : Господарська діяльність*. 2017. № 12. С. 21–25. URL: <http://elar.tsatu.edu.ua/bitstream/123456789/4544/1/03.pdf>
9. Gaki P., Starodub N.F. The quality of food is a determining factor of human health. Екологія – філософія існування людства : Збірник матеріалів V Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих учених (м. Київ, НУБіП України, 24-26 квітня 2018 року). Київ : УкрДГРІ, 116 с., С. 24-25.

References

1. Ivanitskaya, T.E. (2016). Analiz metodiv obliku vytrat i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii budivelnogo pidpriemstva [Analysis of methods of cost accounting and costing of production of construction enterprise]. *Skhidna Yevropa: Ekonomika, biznes ta upravlinnia*, 1, 131–134. Retrieved

- from: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/1_2016/22.pdf [in Ukraine].
2. Kostiakova, A.A. (2009). Upravliniski aspekty obliku nakladnykh vytrat [Management aspects of overhead cost accounting]. *Naukovo-teoretychnyi zhurnal «Nauka y ekonomika» Khmelnytskoho ekonomichnoho universytetu*, 2 (14), 80–85. Retrieved from: <https://core.ac.uk/download/pdf/159845276.pdf> [in Ukraine].
 3. Kurhan, N.V. (2014). Obgruntuvannia vyboru promyslovymy pidpriemstvamy metodiv obliku vyrobnychyykh vytrat i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii [Justification of the choice by industrial enterprises of methods of accounting for production costs and calculating the cost of production]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu*, 9 (7), 211–215. Retrieved from: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_09/373.pdf [in Ukraine].
 4. Lytvyn, Yu.Ya., Oliinyk, V.M. (1995). Prohresyvni metody obliku vytrat na vyrobnytstvo (vitchyzniani, zarubizhni) [Progressive methods of accounting for production costs (domestic, foreign)]. Ternopil: Zbruch, 218. [in Ukraine].
 5. Ministerstvo aghrarnoji polityky Ukrajinny. Nakaz Pro zatverdzhennja Metodychnyykh rekomendacij z planuvannja, obliku i kalkuljuvannja sobivartosti produkciji (robit, poslugh) sil'skoghospodarskykh pidprijemstv vid 18.05.2001. №132 [Ministry of Agrarian Policy of Ukraine. Orders on approval of the Methodical recommendations on planning, accounting and calculation of the cost of agricultural products (works, services) May 18, 2001 №132]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> [in Ukraine].
 6. Mossakovs'kyj, V.B. (2009). Stan ta perspektyvyrozvytku bukhhalters'koho obliku v Ukraini [Status and prospects of accounting in Ukraine: monograph] : monohrafiia, Interpres LTD, Kyiv, Ukraine, 326. [in Ukraine].

7. Khomenko, N.V., Karpenko A.V., & Veryha J.A. (2010). Tovarni zapasi: problemi obliku, kontrolju ta zvitnosti [Inventories: problems of accounting, control and reporting]. Poltava, Ukraine: RIO Start. [in Ukraine].
8. Tsap, V.D. (2017). Tekhnolohichna karta vyrobnytstva yak instrument kontroliu sobivartosti [Technological map of production as a cost control tool]. *Zhurnal «AhroPro» : Hospodarska diialnist*, 12, 21–25. Retrieved from: <http://elar.tsatu.edu.ua/bitstream/123456789/4544/1/03.pdf> [in Ukraine].
9. Gaki, P., Starodub, N.F. (2018). The quality of food is a determining factor of human health. *Ekolohiia – filosofiiia isnuvannia liudstva : Zbirnyk materialiv V Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii studentiv, aspirantiv ta molodykh uchenykh* (Kyiv, NUBiP Ukrainy, 24-26 kvitnia 2018 roku). Kyiv : UkrDHRI, 116, 24–25 [in Ukraine].