

Методи обліку витрат у рослинництві

Метою статті є визначення оптимальних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва на основі врахування організаційно-технологічних особливостей даного процесу. Розглянуто питання співвідношення та класифікації методів обліку витрат і методів калькулювання, зокрема перший метод фіксує (накопичує, узагальнює) дані про витрати за певним об'єктом обліку, а другий – використовує відповідні дані задля обрахування собівартості продукції. Визначено перелік методів обліку витрат, їх зв'язок та залежність від типу виробництва та його технології, від принципів організації та рівня механізації, асортименту та складності виробництва продукції. Запропоновано теоретико-методологічне обґрунтування вибору методів обліку витрат у рослинництві, а саме: 1) позамовний та попередільний методи обліку витрат є найбільш розповсюдженими та прийнятними до використання у галузі рослинництва. При цьому важливу роль відіграє вірне відокремлення об'єкта обліку витрат та об'єкта калькуляції; 2) нормативний метод доцільно розглядати, як метод управління витратами виробництва й використовувати в комплексі з будь-яким методом або частково (окремі його елементи); 3) особливої уваги набувають нові прогресивні методи обліку витрат та їх пристосування на практиці відповідно організаційно-технологічних аспектів вирощування продукції рослинництва.

Ключові слова: витрати, собівартість, методи обліку витрат, методи калькулювання, продукція рослинництва.

А.А. КОСТЯКОВА

(Таврический государственный агротехнологический университет, г. Мелитополь, Украина)

Методы учета затрат в растениеводстве

Целью статьи является определение оптимальных методов учета затрат и калькуляции себестоимости продукции растениеводства, на основе учета организационно-технологических особенностей данного процесса. Рассмотрены вопросы соотношения и классификации методов учета затрат и методов калькуляции, в частности первый метод - фиксирует (накапливает, обобщает) данные о расходах за определенным объектом учета, а второй - использует соответствующие данные для расчета себестоимости продукции. Определен перечень методов учета затрат, их связь и зависимость от типа производства и его технологии, от принципов организации и уровня механизации, ассортимента и сложности производства продукции. Предложено теоретико-методологическое обоснование выбора методов учета затрат в растениеводстве, а именно: 1) позаказный и попередельный (попроцессный) методы учета затрат являются наиболее распространенными и приемлемыми для использования в отрасли растениеводства. При этом важную роль играет правильное определение объекта учета затрат и объекта калькуляции; 2) нормативный метод целесообразно рассматривать как метод управления затратами производства и использовать в комплексе с любым методом или частично (отдельные его элементы), 3) особого внимания приобретают новые прогрессивные методы учета затрат и их применение на практике с учётом организационно-технологических аспектов выращивания продукции растениеводства.

Ключевые слова: затраты, себестоимость, методы учета затрат, методы калькуляции, продукция растениеводства.

A.A. KOSTIAKOVA

(Taurian State Agrotechnical University, Melitopol, Ukraine)

Methods of Accounting Expenses in Plant Growing

The article defines the best methods of accounting the expenses and calculating the cost price of plant growing products with due account for organizational and technological specific features of this process. The issue of correlation and classification of the methods of accounting expenses and the methods of calculation is under consideration, particularly, the first one fixes (accumulates, sums up) the data relating to the expenses for a specific

* Костякова Анна Анатоліївна, доцент кафедри обліку і оподаткування Таврійського державного агротехнологічного університету (м. Мелітополь), кандидат економічних наук, доцент.

accounting item, the other one - using appropriate data to calculate the products cost price. The methods of accounting expenses have been itemized along with their relation with and dependence on the type of production and its technologies, the principles of organization and level of mechanization and the range and complexity of production. Theoretical and methodological reasons for selecting the methods of accounting expenses in plant growing have been suggested, and namely: 1) order- and share-based methods of accounting the expenses are most common and acceptable to be applied in plant growing. In this respect the precise separation of the accounting and the calculation items are important. 2) normative method should be regarded as the method of management of production expenses and used together with any other method or partly (single elements thereof); 3) new advanced methods of calculating expenses and their practical application in line with the organizational and technological aspects of growing horticulture products gain special attention.

Keywords: expenses, cost, methods of accounting expenses, calculation methods, produce of plant growing.

Постановка проблеми. Ефективність виробництва сільськогосподарської продукції напряму пов'язана із раціональним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. В зв'язку з цим важливе значення набуває правильна організація обліку та контролю витрат на виробництво продукції рослинництва, що повинна будуватися на науково обґрунтованому підході до вибору та оптимізації найбільш прогресивних та забезпечуючих інформаційні потреби управління методах бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах господарювання проблему обліку витрат та формування собівартості продукції вітчизняного аграрного сектору необхідно розглядати у контексті приєднання України до Світової організації торгівлі (СОТ). Концепцією ціноутворення визначено, що виробництво сільськогосподарської продукції має бути прибутковим, тому визначальною передумовою формування прибутку товаровиробників виступає собівартість продукції, яка є грошовим виразом витрат на виробництво. Неприятливі макро- та мікроекономічні умови формування собівартості продукції можуть завдавати шкоди перспективам розвитку виробництва, як на рівні окремих суб'єктів господарювання, так і на рівні галузі в цілому [12, с. 3-20].

Відтак виникає нагальна потреба у розробці нових прогресивних та вдосконалених існуючих методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва, що відповідали б вимогам підвищення оперативності у формуванні окремих економічних показників діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В економічній літературі вітчизняними вченими-економістами приділена велика увага методам обліку витрат та калькулювання собівартості продукції [1; 2; 22; 23], але в основному для застосування в різних галузях промисловості. У цих дослідженнях фактично не враховуються особливості сільськогосподарського виробництва, зокрема:

- тривалість виробничого циклу;
- особливості технології та організації виробництва;
- кількісні та якісні характеристики продукції;
- можливість розмежування витрат за елементами [11, с. 191];
- спеціалізація виробництва [29, с. 422].

Метою статті є визначення оптимальних методів обліку витрат в рослинництві для ефективного їх

застосування на практиці.

Методика дослідження. Дослідження методів обліку витрат та їх значення для обчислення результатів діяльності підприємств здійснювалося на основі діалектичного підходу, з використанням методів індукції та дедукції.

Виклад основних результатів дослідження. Питання співвідношення і класифікації методів обліку витрат та методів калькулювання є об'єктом дискусій серед науковців [19]. Як наслідок, залишається не вирішеним питання, чи повинні методи обліку витрат і калькуляції класифікуватися як єдине ціле, чи вони підлягають окремим класифікаціям.

В.Ф. Палій вважає, що методи обліку витрат і калькуляції – це «різні методи, що виконують зовсім різні функції» [20, с. 196]. Дану точку зору підтримує також А.Ш. Маргулис [10].

Метод обліку виробничих витрат та метод калькуляції собівартості продукції – це два самостійно діючих, але тісно взаємопов'язаних аспектів організації та реалізації методології бухгалтерського обліку [29, с. 411]. Дану точку зору підтримують інші вчені [13, с. 4].

Методом обліку витрат є процес відображення господарських фактів в первинних документах з метою фіксації оцінки, групування та зведення даних для послідуного контролю та аналізу, а метод калькуляції – порядок обчислення собівартості окремих видів продукції на підставі відображених у обліку даних за допомогою відповідних прийомів та способів. Метод калькуляції собівартості продукції дає можливість обчислювати собівартість продукції (робіт, послуг), оцінювати незавершене виробництво, брак у виробництві, втрати, нестачі, надлишки продукції (робіт, послуг).

Метод обліку витрат передбачає відображення даних про витрати у повній відповідності до технологічних та організаційних особливостей діяльності конкретного підприємства. Так як спостерігається багато подібних моментів, то методи обліку поділяються на окремі види. Базою для виділення окремих методів обліку витрат є:

- характер відображення витрат за об'єктами їх обліку;
- повнота включення витрат у собівартість;
- ступінь нормованості витрат [21, с. 70].

За характером відображення витрат за об'єктами їх обліку розрізняють методи: попередільний,

Бухгалтерський облік

попроцесний (простий), позамовний (повирібний), пофазний (за періодами виробництва), котловий, а також система нормативного обліку виробничих витрат.

За повнотою включення витрат в собівартість пропонується метод обліку всіх витрат, що формують повну собівартість, і метод обліку виробничих витрат, що формують виробничу (неповну) собівартість.

За ступенем нормованості витрат розрізняють метод обліку фактичних витрат, що формують фактичну собівартість, і метод обліку нормативних витрат, що формують нормативну собівартість, передбачену в процесі бюджетування.

Більшість вітчизняних вчених виділяють лише наступні методи обліку витрат: позамовний, попередільний, нормативний [22].

Сутність позамовного методу полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями. Яскравим прикладом ведення обліку витрат позамовним методом слід вважати облік витрат у ремонтній майстерні чи в ательє, коли облік

витрат ведуть з деталізацією на кожне замовлення (ремонтуючий об'єкт, виконану роботу чи певний виріб). На нашу думку, подібний метод має застосовуватися у рослинництві, якщо розглядати завдання підрозділу як замовлення, яке видають на заздалегідь визначену кількість сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів. Непрямі витрати обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої на підприємстві бази їх розподілу.

Позамовний метод обліку витрат в рослинництві припускає, що об'єктами обліку витрат (окремими замовленнями) виступають види чи групи сільськогосподарських культур, а об'єктами калькуляції – види основної, побічної та супутньої продукції. Її фактична собівартість визначається після виконання замовлення. До повного виконання замовлення всі витрати, які стосуються конкретного об'єкту витрат, вважаються незавершеним виробництвом. Цей метод у сільському господарстві є основним і найбільш розповсюдженим (рис. 1).

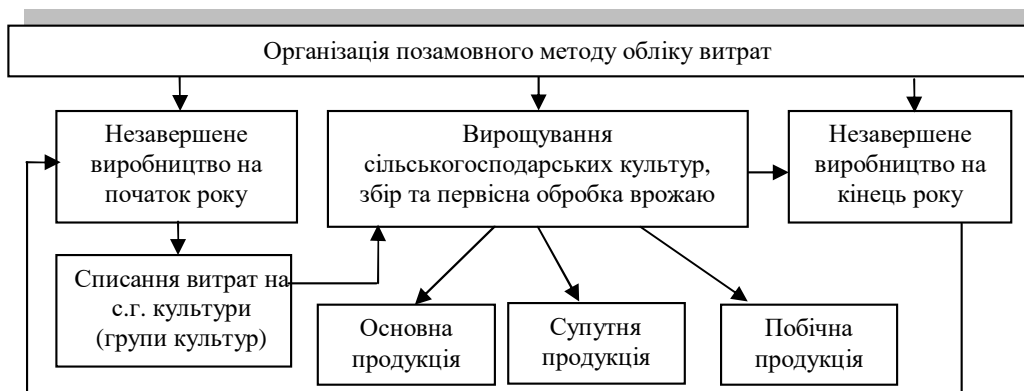


Рис. 1. Організація позамовного методу обліку витрат в рослинництві

Джерело: узагальнено автором за даними [29, с. 422].

Однак слід визнати, що така система обліку витрат пристосована для контролю за виконанням планових показників господарства та підрозділу, але її аналітичні можливості щодо контролю обмежені.

Тривалість технології виробничого процесу в рослинництві вимагає здійснення оперативного контролю за операціями або періодами (циклами) виробництва, зокрема щодо їх обсягу та понесених витрат.

Згідно організації обліку витрат за попроцесним методом, об'єктами обліку витрат виступають технологічні процеси за сільськогосподарською культурою (групою культур), а об'єктами калькуляції – конкретні види робіт та продукції. Такий варіант визначення об'єктів обліку витрат дозволяє в якісній мірі ліквідувати недоліки першого варіанту. Попроцесний метод надає можливість контролювати та аналізувати витрати за процесами та циклами (періодами) виробництва. Однак, даний варіант системи обліку не враховує дублювання записів в бухгалтерському обліку, що, як відомо, знижує оперативність, корисність для управління та

достовірність інформації. Головним недоліком даного варіанту є трудомісткість та невиправдана громіздкість обліку [29, с. 423].

Біологічні перетворення довгострокових та поточних біологічних активів рослинництва передбачають проведення багатьох технологічних операцій, які мають виконуватися згідно технологічних карт.

Технологічна карта дає можливість визначити обсяг та основні витрати на виконання кожної роботи та її якість, що передбачено технологією виробництва по кожному центру витрат і відповідальності.

У рослинництві фіксація даних про витрати за видами робіт та їх обсягом може здійснюватися двома шляхами: а) при виконанні технологічних операцій під урожай наступного року облік ведуть лише по роботах; б) при вирощуванні культур під урожай поточного року витрати групуються вже по культурам, а для контролю за витратами ще і за видами робіт (періодами). Якщо у першому випадку контроль за роботами досить простий, то у другому випадку задана деталізація витрат досить складна, що

передбачає документування господарських операцій, їх накопичення і систематизацію в реєстрі бухгалтерського обліку в розрізі окремих робіт та культур за статтями витрат, передбачених технологічною картою виробничих процесів.

Таким чином, сутність попроцесного методу обліку витрат і обчислення собівартості полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за культурами, а при потребі і за окремими технологічними операціями та за центрами відповідальності, в окремих випадках і за об'єктами калькулювання (сільськогосподарська продукція та/або додаткові біологічні активи, що отримані в результаті біологічних перетворень).

Попередільний метод обліку витрат використовується у виробництвах, які мають кілька послідовних переділів (процесів), після закінчення кожного з них отримують продукцію, яка використовується у наступному виробничому переділі. Облік витрат може вестися двома способами з оприбуткуванням напівфабрикату (продукції) після кожного переділу і його послідуємого включення до витрат наступного переділу (цей метод називають попередільним напівфабрикатним методом) або без оприбуткування напівфабрикату, а простим приєднанням (включенням) витрат першого переділу до витрат другого переділу і т.д. (цей метод називають попередільним безнапівфабрикатним) [14, с. 17-18].

У рослинництві така методика формування витрат теж застосовується, зокрема при виробництві силосу чи сінажу, коли після закінчення вирощування зеленої маси, її оприбутковують за плановою собівартістю, а потім списують (включають) у витрати по силосуванню (виготовлення сінажу), а після закінчення процесу приготування силосу і сінажу оприбутковуються (ця продукція вважається продукцією рослинницької бригади) і передається тваринницьким підрозділам. При цьому контроль за витратами має теж здійснюватися за роботами. Аналогічний процес може спостерігатися і при підготовці концентрованих кормів, коли розпилюється зерно на дерть, але цей процес виконується не працівниками рослинницьких бригад, а промисловими виробництвами (працівниками кормоцехів, які можуть підпорядковуватися керівництву ферми).

Таким чином, при обліку виробництва рослинницької продукції можуть застосовуватися позамовний та попередільний методи обліку витрат. Правда, окремі автори, називають у цьому випадку позамовний метод у рослинництві простим методом, але це не впливає на порядок формування витрат та виходу продукції та/або додаткових біологічних активів, а також на систему контролю виробничих процесів у досліджуваній галузі.

Протягом тривалого періоду у вітчизняній економічній науці найбільш прогресивним вважався нормативний метод обліку витрат. Окремі вчені навіть вважали, що існує два основних методи обліку витрат – нормативний і ненормативний [20, с. 3].

Нормативний метод виконує дві взаємопов'язані функції: функцію обліку витрат і виходу продукції та її калькулювання на загальних підставах та функцію контролю за витратами в процесі виробництва [14, с. 34].

Слід відмітити, що вивчення рівня витрат та вплив на нього є одним із принципів виробничого менеджменту, що був запропонований Ф. Тейлором та іншими інженерами свого часу. Прихильники виробничого менеджменту застосовували нормативи з метою виявити «єдиний найкращий шлях» використання праці та матеріальних ресурсів. Однак вони не розглядали нормативи як засіб контролю за фінансовими витратами.

Принципом нормативного методу обліку витрат є облік витрат на виробництво за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм з прив'язкою до місць виникнення витрат. Нормативний метод обліку витрат лежить в основі нормативної системи управління витратами, що представляє сукупність процедур з нормування, планування, контролю, економічного аналізу, калькулювання собівартості продукції, складання внутрішньої звітності.

Так, Ю.Я. Литвин та В.М. Олійник [14] вважають застосування нормативного методу в сільському господарстві більш доцільним: «При тривалому калькуляційному періоді особливо важливо знати вже в ході виробництва відхилення від норм, їх причини та винуватців. Застосування нормативного методу дозволяє економічній службі підприємства одержувати точні відомості про збої на виробництві і разом з керівником та відповідальними спеціалістами приймати необхідні заходи по їх усуненню».

Однак, незважаючи на певні переваги, цей метод не завжди можна використовувати в окремих галузях сільського господарства, зокрема в рослинництві. Так, у рослинницьких підрозділах витрати починають здійснюватися з початком осінньо-польових робіт і закінчуються в році, коли одержано урожай, тобто витрати можуть бути понесені в одному звітному періоді, а вихід продукції – у наступному, причому велика частина відображених у собівартості продукції витрат припадає на кінець звітного періоду. Тобто, мета нормативного обліку втрачається, бо норматив витрат у розрахунку на одиницю продукції може бути проконтрольований лише раз наприкінці року, коли оприбутковується продукція [17, с. 213-214].

Таким чином, якщо позамовний чи попередільний методи обліку пов'язані із об'єктом обліку витрат, із технологічними особливостями виробництва, то нормативний метод не може застосовуватися відокремлено від якого-небудь з них.

На основі цього, проф. І.І. Поклад для удосконалення методів обліку витрат на виробництво запропонував шляхом об'єднання основних положень нормативного методу з характерними рисами інших методів розробити принципи однопередільно-нормативного, попередільно-нормативного і позамовно-нормативного методів [24].

В зарубіжній практиці американські вчені Ч.Т. Хорнгрен та Дж. Фостер також зазначають, що

бухгалтерська література по обліку часто помилково розділяє бухгалтерські системи калькулювання на три взаємовиключаючих методи (позамовний, попередільний і нормативний). Така класифікація, на їх думку, некоректна, бо нормативний облік може бути використаний в широкому спектрі організацій і умов в поєднанні з іншими методами виробничого обліку, позамовним або будь-яким іншим [28, с. 154].

Сам по собі нормативний метод не має особливих, притаманних тільки йому об'єктів обліку, що характеризує його як метод управління витратами виробництва, тобто значення його ширше, ніж як тільки способу обліку витрат. Його можна застосовувати, як в комплексі всіх елементів, так і частково, тобто використовувати окремі його елементи.

П.М. Гарасим та інші [5, с. 183] вважають, що нормативний метод обліку має право на існування на рівні з іншими методами обліку, але не більше. Тому його не слід переоцінювати, тим паче, що в країнах ринкової економіки застосовуються досконаліші методи (стандарт-кост, директ-костинг, таргет-костинг, абзорпшен-костинг), в основі яких лежать ті ж підходи, тобто нормування витрат, облік відхилень від них [18; 30].

Виникнення системи «стандарт-кост», як інструменту контролю та управління витратами, пов'язують із Г. Емерсоном, який виділяв три принципи: належність, повноваження, баланс [31, с. 207]. Термін «стандарт-кост» (standard cost) дослівно означає стандартні вартості: «стандарт» – кількість необхідних стандартних витрат (матеріальних і трудових) для виготовлення одиниці продукції або заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції або надання послуг; «кост» – це грошовий вираз виробничих витрат, які припадають на одиницю продукції [14, с. 131]. Головне в цій системі – ще до початку виробництва визначити стандартні витрати, на основі яких, у процесі здійснення обліку витрат за методом «стандарт-кост», встановлюються відхилення від заданих параметрів. Інша назва цього методу «абзорпшен – кастинг», хоч і точніша, оскільки є синонімом методу повного розподілу чи повного поглинання затрат, чим, власне, характеризується «стандарт-кост», у вітчизняній літературі поки-що не застосовується [11, с. 50], крім сільськогосподарських підприємств України, коли вони розраховують повну собівартість продукції, згідно форми № 50 с.-г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» [9].

Ряд відомих науковців [4; 11; 27] зазначають, що нормативний облік хоча й виник як копія методу «стандарт-кост», але має як ряд спільних ознак, так і свої особливості. На думку В.Б. Моссаковського відмінності між стандарт-кост і нормативним методом полягають у порядку збирання та опрацювання даних [16, с. 30]. Методологічні відмінності між названими методами стосуються складу витрат (що підлягають контролю), порядку їх планування та подальшого виявлення відхилень, ступеня деталізації даних про

причини відхилень від планового рівня та подальшого групування цих даних у розрізі осіб, з вини яких сталися ці відхилення [16, с. 30].

Отже, аналіз основних положень нормативного методу показав, що виокремлення його в самостійний метод обліку витрат не зовсім коректно. Різні методи обліку витрат та калькулювання собівартості визначаються об'єктом обліку. Нормативний метод обліку використовується тільки у сполученні з іншими методами обліку витрат та калькулювання відносно типів виробництва із стабільним виходом продукції, що не характерно для рослинництва. Тому цей метод витрат не використовується у сільськогосподарських підприємствах.

З метою налагодження контролю за витратами багато авторів пропонують здійснювати облік та контроль витрат у розрізі змінних або прямих (включаючи змінні) статей витрат та постійних (нерозподілених) витрат.

Так від стандарт-кост поступово перейшли на директ-костинг, тобто організацію роздільного обліку змінних і постійних витрат і використання даних переваг з метою підвищення ефективності керування. Дану систему обліку змінних витрат часто називають variable costing – облік змінних витрат (постійні витрати не розподіляються, а списуються на рахунок реалізації).

Суттєвим питанням, на яке серед різних науковців немає одностайної думки, є те, які саме витрати повинні включатися до складу змінних і постійних витрат. Так, М.А. Вахрушина вважає, що правильно буде включати до витрат за методом «директ-костинг» лише ті з них, які відносяться до виробничої собівартості, тобто прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Адміністративні і маркетингові витрати є витратами періоду, а тому розподілу не підлягають і списуються на фінансові результати [4, с. 154; 6, с. 9]. С.А. Ніколаєва при поділі витрат на змінні і постійні визначає, що до складу цих груп мають входити адміністративні витрати, так і витрати на збут [18, с. 59], адже останні, як правило, залежать від кількості реалізованої продукції.

Незважаючи на простоту розрахунків, незначну кількість чинників, що впливають на собівартість продукції, використання директ-костингу потребує ще належного вивчення, через особливості технологічного процесу в рослинництві, адже, як відмічає В.Б. Моссаковський [16, с. 32], витрати діляться залежно від виробничих факторів (кількості виходу продукції, площі посіву) не на дві групи, як це передбачається згідно директ-костингу, а на три, зокрема: змінні, які безпосередньо визначаються виходом продукції; умовно-змінні – площею посіву та постійні.

Відтак твердження про універсальність застосування нормативного методу, стандарт-косту, директ-костингу відносно групування, зведення та контролю витрат рослинництва є спірним.

Узагальнюючи вищевказане, можна зробити

висновок, що вибір об'єктів обліку та методів обліку витрат має зв'язок та залежить від типу виробництва та його технології, від принципів організації, рівня механізації, асортименту та складності виробництва продукції тощо.

Тривалий операційний цикл вирощування продукції рослинництва нерозривно пов'язаний із застосуванням сільськогосподарської техніки та механізмів, що впливає на виникнення непрямих (постійних) витрат й на побудову оперативного обліку та контролю даних видів витрат.

Вирішення даних питань можливе за допомогою використання методу обліку витрат за видами діяльності (ABC-метод) [25; 32]. На думку вчених Ф.Ф. Бутинця, Л.В. Чижевської та Н.В. Герасимчук: «калькулювання на основі діяльності – це метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції» [3, с. 253]. Метод калькулювання на основі діяльності побудований за принципом, що «... продукція виготовляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси» і орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва [3, с. 254].

Основна мета ABC-методу стосується підвищення точності калькулювання за рахунок встановлення більш точного взаємозв'язку між накладними витратами та продукцією та здійснення ефективного управління витратами [7, с. 115]. ABC-метод також раціонально використовувати для підвищення точності калькулювання собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) з метою більш точного формування трансфертних цін та визначення результатів діяльності окремих структурних підрозділів, що актуально для сільськогосподарських підприємств.

Згідно ABC-методу продукція не є причиною виникнення витрат, а є причиною операцій (діяльності підприємства), в результаті яких і виникають витрати. ABC-метод – це метод обліку витрат, в основі якого знаходиться поняття діяльності, що споживає ресурси [7, с. 118]. Під діяльністю в галузі рослинництва слід розуміти регулярне здійснення технологічних процесів, операцій, направлених на виконання конкретних дій за визначений період часу, а під ресурсами – економічні елементи за допомогою яких відбувається виконання даного виду діяльності.

На думку проф. В.Б. Івашкевича, «ABC характеризує функції людей, машин та устаткування та відображає рівень споживання ресурсів функціями, а також причини їх зміни» [8, с. 479]. Під функціями в галузі рослинництва слід розуміти здійснення технологічних процесів та операцій за допомогою основних працівників, машин та устаткування.

Проведене дослідження довело, що застосування традиційних методів обліку витрат в рослинництві є недоцільним, оскільки кожен окремо взятий метод обліку не завжди враховує організаційно-

технологічні особливості процесу вирощування продукції рослинництва.

Висновки. Жоден з методів обліку витрат не може бути механічно запроваджений, адже це повинен бути глибоко продуманим захід, що враховує всі специфічні умови підприємства, предмет, мету та задачі детального пізнання об'єктів обліку витрат в умовах ринкових відносин. При цьому це не означає незмінності застосування одного із вибраних методів протягом будь-якого тривалого періоду виробничої діяльності суб'єктів господарювання.

Дослідженням встановлено, що характерною особливістю методу обліку витрат є не констатація їхнього обсягу, а дослідження зміни величини витрат залежно від конкретної ситуації. Методи обліку витрат вийшли за межі методів виробничого обліку завдяки інтеграції складових методів, за допомогою яких реалізуються функції управління, чим створено можливості одержання оптимального результату не лише протягом поточного періоду, але і на перспективу. При виборі методів обліку витрат у рослинництві необхідно враховувати організаційні та технологічні аспекти практичної діяльності суб'єктів господарювання.

4 Список використаних джерел

1. *Басманов, И. А.* Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции [Текст] / И. А. Басманов. – М. : Финансы, 1970. – 167 с.
2. *Білоусова, І.* Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит.– 2006.– № 9. – С. 3-5.
3. *Бутинець, Ф. Ф.* Бухгалтерський управлінський облік навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 «Облік і аудит» [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
4. *Вахрушина, М. А.* Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие [Текст] / М. А. Вахрушина ; ВЗФЭИ. – М. : Финстатинформ, 1999. – 359 с.
5. *Гарасим, П. М.* Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) [Текст] : монографія / Укладачі : П. М. Гарасим, І. Є. Давидович, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 270 с.
6. *Голованов, А. А.* Учет коммерческих расходов [Текст] / А. А. Голованов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1993. – № 4. – С. 8-10.
7. *Ермакова, Н. А.* Контрольно-информационные системы управленческого учета [Текст] / Н. А. Ермакова. – М. : Экономистъ, 2005. – 296 с.
8. *Івашкевич, В. Б.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов [Текст] / В. Б. Івашкевич. – М. : Экономистъ, 2006. – 618 с.
9. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»: наказ Держкомстату України від 06.11.2007 р. № 403 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.balance.ua/download/blanks/26.01.12.50.doc>

10. Калькуляция себестоимости в промышленности: учебник [Текст] / Под ред. А. Ш. Маргулиса. – М. : Финансы, 1980. – 288 с.

11. Карпова, Т. П. Управленческий учет [Текст] / Т. П. Карпова. – М. : Аудит. – ЮНИТИ, 1998. – 350 с.

12. Концепція ціноутворення на сільськогосподарську продукцію [Текст] // Економіка АПК. – 2008. – № 1. – С. 3-20.

13. Литвин, Ю. Я. Нормативный учет затрат на производство в растениеводстве и животноводстве [Текст] / Ю. Я. Литвин. – Киев, 1969. – 170 с.

14. Литвин, Ю. Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні, зарубіжні) [Текст] / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник. – Тернопіль : Збруч, 1995. – 218 с.

15. Мельничук, Б. В. Удосконалення обліку витрат у рослинництві [Текст] / Б. В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 20-24.

16. Моссаковський, В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов [Текст] / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 29-34.

17. Моссаковський, В. Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні [Текст] : монографія / В. Б. Моссаковський. – К. : Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.

18. Николаева, С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-кост»: теория и практика [Текст] / С. А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 128 с.

19. Олійник, О. В. Проблеми співвідношення і класифікації «методів обліку витрат» і «методів калькулювання» [Текст] / О. В. Олійник, С. В. Бойко // Вісник ЖДТУ. «Економічні науки». – 2003. – № 3(25). – С. 158-168.

20. Палий, В. Ф. Основы калькулирования [Текст] / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

21. Панасюк, В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект [Текст] / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 288 с.

22. Петрова, В. И. Системный анализ себестоимости [Текст] / В. И. Петрова. – М. : Финансы и статистика, 1986. – 175 с.

23. Пизенгольц, М. З. Основные проблемы совершенствования учета затрат в сельскохозяйственных предприятиях [Текст] / М. З. Пизенгольц // Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции. – Воронеж : Коммуна, 1970.

24. Поклад, И. И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции [Текст] / И. И. Поклад. – М. : Финансы, 1966. – 255 с.

25. Савчук, В. ABC. Activity Based Costing – учет затрат [Электронный ресурс] / В. Савчук, И. Троян // Финансовый директор. – 2004. – № 3. – С. 12-17. – Режим доступа : <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/010.asp>

26. Скрипник, М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності [Текст] / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 46-49.

27. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов [Текст] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

28. Хорнгрен, Ч. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

29. Хоружий, Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве [Текст] / Л. И. Хоружий. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

30. Шпичак, О. М. Формування нормативних витрат і доходів та баланси сільськогосподарської продукції в Україні та інших країнах світу / УААН; Інститут аграрної економіки [Текст] / Укладачі : Гапусенко Ю. Я., Камілова С. Р., Ігнатченко Л. У., Демченко Р. Я. / За ред. О. М. Шпичака. – К., 2003. – 484 с.

31. Эмерсон, Г. Двенадцать принципов производительности [Текст] / Г. Эмерсон. – М. : Экономика, 1972. – 520 с.

32. Cokins, G. Activity Based Cost Management: an Executive's Guide [Tekst] / G. Cokins. – John Wiley & Sons, 2001. – 384 p.

4 References

1. Basmanov, I. A. (1970). *Teoreticheskie osnovyi ucheta i kalkulirovaniya sebestoimosti promyshlennoy produktii [Theoretical bases of accounting of the cost price of an industrial output]*. Moskva: Finansy.

2. Bilousova, I. (2006). *Metody obliku vyrobnychkh vytrat i kalkuliuvannia sobivartosti produktii [Methods of accounting for production costs and calculating the cost of production]*. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (9), 3-5.

3. Butynets, F. F., Chyzhevska, L. V., Herasymchuk, N. V. (2000). *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik [Management accounting]*. Zhytomyr: ZhITI.

4. Vahrushina, M. A. (1999). *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet [Management accounting]*. Moskva: Finstatinform.

5. Harasym, P. M., Davydovych, I. Ye., Khomyn, P. Ya. (2001). *Upravlinskyi oblik na pidpriemstvi (metodyka vedennia) [Management accounting at the enterprise (methods of conducting)]*. Ternopil: Ekonomichna dumka.

6. Golovanov, A. A. (1993). *Uchet kommercheskih rashodov [Accounting of commercial expenses]*. *Ekonomika selskohozyaystvennyih i pererabatyvayuschih predpriyatiy*, (4), 8-10.

7. Ermakova, N. A. (2005). *Kontrolno-informatsionnye sistemy upravlencheskogo ucheta [Control and information systems of management accounting]*. Moskva: Ekonomist.

8. Ivashkevich, V. B. (2006). *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet [Management accounting]*. Moskva: Ekonomist.

9. Derzhkomstat Ukrainy. (2007). *Instruktsiia shchodo zapovnennia formy derzhavnogo statystychnoho sposterezhenia # 50-sh «Osnovni ekonomichni pokaznyky roboty silskohospodarskykh pidpriemstv» [Instructions for completing the form of state statistical observation No. 50-sg «Basic economic indicators of work of agricultural enterprises»]*. Retrieved from <http://www.balance.ua/download/blanks/26.01.12.50.doc>

10. Margulis, A. Sh. (ed.) (1980). *Kalkulyatsiya sebestoimosti v promyshlennosti [Costing in industry]*. Moskva: Finansy.

11. Karpova, T. P. (1998). *Upravlencheskiy uchet [Management accounting]*. Moskva: Audit-YuNITI.

12. *Kontseptsiia tsinoutvorennia na silskohospodarsku produktiiu [Concept of pricing for agricultural products]*. (2008). *Ekonomika APK*, (1), 3-20.

13. Litvin, Yu. Ya. (1969). *Normativnyi uchet zatrat na proizvodstvo v rastenievodstve i zhivotnovodstve [Regulatory accounting of production costs in crop production and livestock production]*. Kiev.
14. 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.
15. Melnychuk, B. V. (2010). Udoskonalennia obliku vytrat u roslynnytstvi [Improvement of cost accounting in crop production]. *Oblik i finansy APK*, (1), 20-24.
16. Mossakovskiy, V. (2002). Systema kontroliu vytrat vyrobnytstva za suchasnykh umov [System of control of production costs in modern conditions]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, (9), 29-34.
17. Mossakovskiy, V. B. (2009). *Stan ta perspektyvy rozvytku bukhhalterskoho obliku v Ukraini [Status and prospects of accounting development in Ukraine]*. Kyiv: Interpres LTD.
18. Nikolaeva, S. A. (1993). *Osobennosti ucheta zatrat v usloviyah ryinka: sistema «direkt-kost»: teoriya i praktika [Features of cost accounting in market conditions: the «direct-bone» system: theory and practice]*. Moskva: Finansy i statistika.
19. Oliinyk, O. V. & Boiko, S. V. (2003). Problemy spivvidnoshennia i klasyfikatsii «metodiv obliku vytrat» i «metodiv kalkuliuvannia» [Problems of correlation and classification of «cost accounting methods» and «calculation methods»]. *Visnyk ZhDTU «Ekonomichni nauky»*, (3(25)), 158-168.
20. Paliy, V. F. (1987). *Osnovy kalkulirovaniya [Basics of Calculation]*. Moskva: Finansy i statistika.
21. Panasiuk, V. M. (2005). *Vytraty vyrobnytstva: upravlinskyi aspekt [Production costs: managerial aspect]*. Ternopil: Aston.
22. Petrova, V. I. (1986). *Sistemnyi analiz sebestoimosti [System analysis of the cost]*. Moskva: Finansy i statistika.
23. Pizengolts, M. Z. (1970). Osnovnyie problemy sovershenstvovaniya ucheta zatrat v selskohozyaystvennyih predpriyatiyah [The main problems of improving the accounting of costs in agricultural enterprises]. In *Sovershenstvovanie ucheta zatrat i kalkulirovaniya sebestoimosti selskohozyaystvennoy produktsii*. Voronezh: Kommuna.
24. Poklad, I. I. (1966). *Uchet, kalkulirovanie i analiz sebestoimosti promyshlennoy produktsii [Accounting, calculating and analyzing the cost of industrial products]*. Moskva: Finansy.
25. Savchuk, V. & Troyan, I. (2004). AVS. Activity Based Costing – uchet zatrat [ABC Activity Based Costing – Cost Accounting]. *Finansovyyi direktor*, (3), 12-17. Retrieved from <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/010.asp>
26. Skrypnyk, M. I. (2011). Orhanizatsiia obliku vytrat u rozrizi tsestriv vytrat ta tsestriv vidpovidalnosti [Organization of cost accounting in terms of cost centers and liability centers]. *Oblik i finansy APK*, (1), 46-49.
27. Sokolov, Ya. V. (1996). *Buhgalterskiy uchet: ot istokov do nashih dney [Accounting: from the origins to our days]*. Moskva: Audit, YuNITI.
28. Horngren, Ch. & Foster, Dzh. (1995). *Buhgalterskiy uchet: upravlencheskiy aspekt [Accounting: Management Aspect]* (Transl. from the English). Moskva: Finansy i statistika.
29. Horuzhiy, L. I. (2004). *Problemy teorii, metodologii, metodiki i organizatsii upravlencheskogo ucheta v selskom hozyaystve [Problems of theory, methodology, methodology and organization of management accounting in agriculture]*. Moskva: Finansy i statistika.
30. Shpychak, O. M. et al. (2003). *Formuvannia normatyvnykh vytrat i dokhodiv ta balansy silskohospodarskoi produktsii v Ukraini ta inshykh krainakh svitu [Formation of normative expenses and income and balances of agricultural products in Ukraine and other countries of the world]*. Kyiv: Instytut ahrarynoi ekonomiky.
31. Emerson, G. (1972). *Dvenadtsat printsipov proizvoditelnosti [Twelve Performance Principles]*. Moskva: Ekonomika.
32. Cokins, G. (2001). *Activity Based Cost Management: an Executives Guide*. John Wiley & Sons.