

■ ДУМКА МОЛОДОГО ВЧЕНОГО

УДК 657.47:631.162

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ©

К.В. БУРКО,
асистент кафедри бухгалтерського
обліку,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті розкрито питання оцінки ролі облікової політики в процесі управління підприємством. Визначено складові елементи облікової політики щодо обліку витрат. Розглянуто різні підходи дослідників щодо сутності методів обліку витрат та їх класифікації. Встановлено, що класифікація методів обліку виробничих витрат є об'єктом наукових дискусій і загальноприйнятої класифікації методів на даний час не вироблено. Автором узагальнено особливості діяльності сільськогосподарських підприємств, які мають значний вплив на процес прийняття управлінських рішень та визначають побудову безпосередньо обліку витрат. Визначено, що методи обліку витрат є важливим елементом облікової політики сільськогосподарських підприємств. Здійснено систематизацію галузевих та організаційних факторів, що впливають на вибір методів обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах. Запропоновано використання комбінованих методів обліку витрат, що зумовлено галузевими особливостями діяльності сільськогосподарських підприємств та формуванням їх облікової політики щодо обліку витрат.

Ключові слова: витрати, облік витрат, собівартість, калькулювання, методи обліку витрат, облікова політика, елементи облікової політики.

Табл.: 1. Рис.: 3. Літ.: 26.

METHODS OF COST ACCOUNTING IN THE ACCOUNTING POLICIES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES

BURKO Kateryna,
Lecturer of the Accounting Department,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)

The article reveals the question of assessing the role of accounting policies in the process of enterprise management. The constituent elements of accounting policies regarding cost accounting have been determined. Different approaches of researchers regarding the essence of cost accounting methods and their classification are considered. It has been established that the classification of accounting methods for production expenses is an object of scientific discussions and the generally accepted classification of

© К.В. БУРКО, 2019

methods has not been worked out at this time. The author summarizes the features of the activities of agricultural enterprises, which have a significant impact on the management decision-making process and determine the construction of cost accounting directly. It has been determined that cost accounting methods are an important element of the accounting policies of agricultural enterprises. The systematization of sectoral and organizational factors that influence the choice of cost accounting methods in agricultural enterprises has been carried out. It was proposed to use combined methods of cost accounting, what is caused by the sectoral peculiarities of the activities of agricultural enterprises and formation of their accounting policies regarding cost accounting.

Key words: expenses, cost accounting, cost, calculation, cost accounting methods, accounting policies, elements of accounting policies.

Tabl.: 1. Fig.: 3. Lit.: 26.

МЕТОДЫ УЧЁТА РАСХОДОВ В УЧЁТНОЙ ПОЛИТИКЕ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

**БУРКО Екатерина Владимировна,
ассистент кафедры бухгалтерского учёта,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)**

В статье раскрыт вопрос оценки роли учётной политики в процессе управления предприятием. Определены составные элементы учётной политики относительно учёта расходов. Рассмотрены разные подходы исследователей относительно сущности методов учёта расходов и их классификации. Установлено, что классификация методов учёта производственных расходов является объектом научных дискуссий и общепринятой классификации методов на данное время не выработано. Автором обобщены особенности деятельности сельскохозяйственных предприятий, которые имеют значительное влияние на процесс принятия управленческих решений и определяют построение непосредственно учёта расходов. Определено, что методы учёта расходов являются важным элементом учётной политики сельскохозяйственных предприятий. Осуществлена систематизация отраслевых и организационных факторов, которые влияют на выбор методов учёта расходов в сельскохозяйственных предприятиях. Предложено использование комбинированных методов учёта расходов, что обусловлено отраслевыми особенностями деятельности сельскохозяйственных предприятий и формированием их учётной политики относительно учёта расходов.

Ключевые слова: расходы, учёт расходов, себестоимость, калькуляция, методы учёта расходов, учётная политика, элементы учётной политики.

Табл.: 1. Рис.: 3. Лит.: 26.

Постановка проблемы. Сучасне управління виробничою діяльністю підприємства є складним, трудомістким та багатограничним процесом, яке ставить нові вимоги до організації обліку витрат та потребує розширення контролю за формуванням виробничої собівартості за галузями виробництва, центрами витрат, технологічними розмежуваннями, видами продукції (роботами, послугами). Також виникає необхідність визначення впливу витрат на впровадження новітніх технологій, на підвищення якості продукції та розширення її асортименту тощо.

Важливими елементами облікової політики підприємства є методи обліку витрат, оскільки їх правильний вибір та використання сприяють швидкій оцінці щодо доцільності здійснення витрат. Наразі законодавством України не закріплено конкретної методики застосування тих чи інших методів обліку витрат, а недосконалість сучасних вітчизняних методів обліку витрат створюють певні складності у їх виборі для вирішення поставлених завдань на підприємстві. На сучасному етапі актуальним є пошук сучасних методів обліку витрат сільськогосподарських підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції досліджували і продовжують досліджувати багато вчених, зокрема: Бутинець [15], С.Ф. Голов, В.А. Дерій [13], О.О. Довжик [14], Я.П. Іщенко [19], Г.Г. Кірейцев, І.А. Ламикін, В.Г. Лінник, Ю.Я. Литвин, Т. Маренич, В.Б. Моссаковський, Л.В. Нападовська [4], М.Ф. Огіччук, В.Ф. Палій, Н.Л. Правдюк [19], С.В. Скрипник [2], Я.В. Соколов, Н.В. Тлущкевич [5], М.Г. Чумаченко [3] та ін. У своїх працях науковці розкривають суть методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, їхні класифікаційні ознаки та можливості застосування на підприємствах різних галузей виробництва.

Значна кількість публікацій присвячена взаємозв'язку методів обліку витрат та обчисленню собівартості продукції. Так питання співвідношення обліку витрат на виробництво та калькулювання розглядав проф. В.Б. Івашкевич [1]. М. І. Скрипник, досліджуючи поняття процесу калькулювання, робить висновок про те, що облік витрат і калькулювання, як єдиний процес, складається з двох взаємопов'язаних етапів: I етап – організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; II етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції [2]. М. Чумаченко запропонував класифікацію методів обліку виробничих витрат і способів калькулювання собівартості продукції [3], яка була використана Л.В. Нападовською в підручнику з управлінського обліку [4]. Н.В. Тлущкевич розглядала питання методики обліку витрат і калькулювання собівартості за змінними витратами в сільському господарстві [5].

Незважаючи на вагомість наукових напрацювань, недостатньо розкритим та дискусійним залишається питання закріплення методів обліку витрат в обліковій політиці підприємств.

Формулювання цілей статті. Метою статті є розкриття сутності методів обліку витрат та визначення найбільш ефективних з них для закріплення в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. З розвитком ринкових відносин в Україні суттєво зріс рівень ризику господарської діяльності. При цьому забезпечення фінансової стійкості визначається як одне з головних завдань функціонування підприємства. В умовах упровадження ринкових засад господарювання облік витрат набуває стратегічного значення, оскільки розмір витрат впливає на собівартість продукції, на розмір загального доходу підприємства і, відповідно, на суму податку, що підлягає сплаті до бюджету, на рентабельність і самоокупність підприємства та на зміцнення його конкурентоспроможності. Шляхом належної організації обліку витрат та їх детального аналізу можна забезпечити високий рівень економічного управління підприємством, а також, через зіставлення з доходами, достовірно оцінити результати діяльності підприємства з подальшим виявленням резервів їх поліпшення.

Досвід країн із розвиненими ринковими відносинами свідчить про те, що важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємств є вміло сформована облікова політика відносно тих господарських операцій та подій, які мають місце в його діяльності або плануються в найближчому майбутньому.

У практиці господарювання вітчизняних сільськогосподарських підприємств постійно відбувається адаптація до умов роботи з використанням національних стандартів бухгалтерського обліку. При цьому особливо актуальним є питання оцінки ролі облікової політики в процесі управління підприємством. Одним із недоліків організації облікового процесу вітчизняних сільськогосподарських підприємств є саме невідпрацьованість облікової політики щодо обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

На думку М.С. Пушкар, під обліковою політикою слід розуміти конституцію підприємства, в якій передбачається система обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів. Сутність облікової політики полягає в усвідомленні людьми моделі системи обліку, яка адекватно описує і відбиває в інформаційному просторі явища і процеси господарської діяльності підприємства [6].

П.Є. Житній стверджує, що облікова політика визначає ідеологію економічно-господарської діяльності підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, сприяє зниженню економічного ризику і досягненню успіхів у конкурентній боротьбі [7, с. 6].

В умовах жорсткої ринкової конкуренції та потреби оперативного реагування на зміни впливу зовнішнього середовища на діяльність підприємства важливим є формування його облікової політики в частині обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Витрати є складним синтетичним об'єктом обліку, що містить цілу низку складових: витрати запасів; витрати на оплату праці (разом з витратами на соціальне страхування); амортизаційні витрати необоротних активів; інші витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, робіт та послуг. Кожна з цих складових повинна бути розглянута в обліковій політиці [8].

Управлінські рішення керівництва підприємства націлені, насамперед, на оптимізацію рівня витрат і максимізацію прибутку, тому розглядати зміст облікової політики необхідно в обов'язковому контексті впливу на фінансовий результат діяльності підприємства [9, с. 148].

На думку О.В. Пеньової [10] визначення складових облікової політики в частині обліку витрат дозволяє охоплювати різноманітність способів підходу до організації ведення обліку витрат.

Одним із ключових питань при формуванні облікової політики є визначення її структурних елементів.

До елементів облікової політики щодо обліку витрат підприємства часто відносять: розподіл виробництв на основне, допоміжне та обслуговуюче; спосіб розподілу накладних витрат; оцінка незавершеного виробництва та готової продукції; спосіб групування і списання витрат на виробництво; вибір калькуляційного періоду та періоду визначення фінансового результату, а також безпосередньо варіант обліку витрат [11, с. 52]. А.А. Єфремова до цього переліку включає спосіб калькулювання одиниці продукції та спосіб зведеного обліку витрат на виробництво [12].

В обліковій політиці підприємства повинні знайти відображення лише ті методичні аспекти, для яких існує альтернатива, або ті, для яких необхідно розробити методику обліку самостійно. Так Я.П. Пастернак [9] виділяє цілий ряд елементів облікової політики в частині організації бухгалтерського обліку витрат, за якими можливі альтернативні варіанти. У їх складі прописані і такі, як:

- склад витрат, які формують собівартість виробництва та реалізації продукції (встановлюється підприємством);
- перелік статей калькуляції (встановлюється підприємством);
- методи калькулювання собівартості продукції (позамовний; попередільний; нормативний);
- методи розподілу витрат виробництва продукції в незавершеному виробництві (встановлюється підприємством);
- перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат (встановлюється підприємством);
- метод розподілу загальновиробничих витрат (години роботи, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати);
- перелік об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць (види продукції, підрозділи підприємства, центри відповідальності, види діяльності).

Досліджуючи зміст та особливості формування облікової політики щодо витрат виробництва у практичній та науковій площині, В.Д. Кубік робить висновок, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством з метою ефективно організації облікового процесу певних об'єктів (у тому числі і витрат та собівартості виробництва) у межах чинної нормативно-правової бази із врахуванням специфіки діяльності [8].

В економічній літературі виділяється широкий спектр факторів, що впливають на формування облікової політики в частині організації бухгалтерського обліку витрат (рис.1).

Методи обліку у системі обліку витрат на виробництво відіграють одну із провідних ролей, тому під час обґрунтування елементів облікової політики є необхідним прийняття зважених рішень щодо їх вибору.

На думку В.А. Дерія, під методами обліку витрат на виробництво варто розуміти сукупність прийомів і способів, які дають змогу ефективно та якісно виконувати облікові завдання щодо цих витрат. За його ж переконанням традиційні методи обліку витрат на виробництво найбільш точно відобразив В.Ф. Палій, який виокремив два основних: метод обліку фактичних витрат (ненормативний) і нормативний метод обліку [13, с. 417].

О.О. Довжик методи обліку витрат розглядає як сукупність засобів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. На практиці можуть застосовуватись різні методи обліку витрат на виробництво, які повинні бути гнучкими, простими у використанні і дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію [14, с. 26].

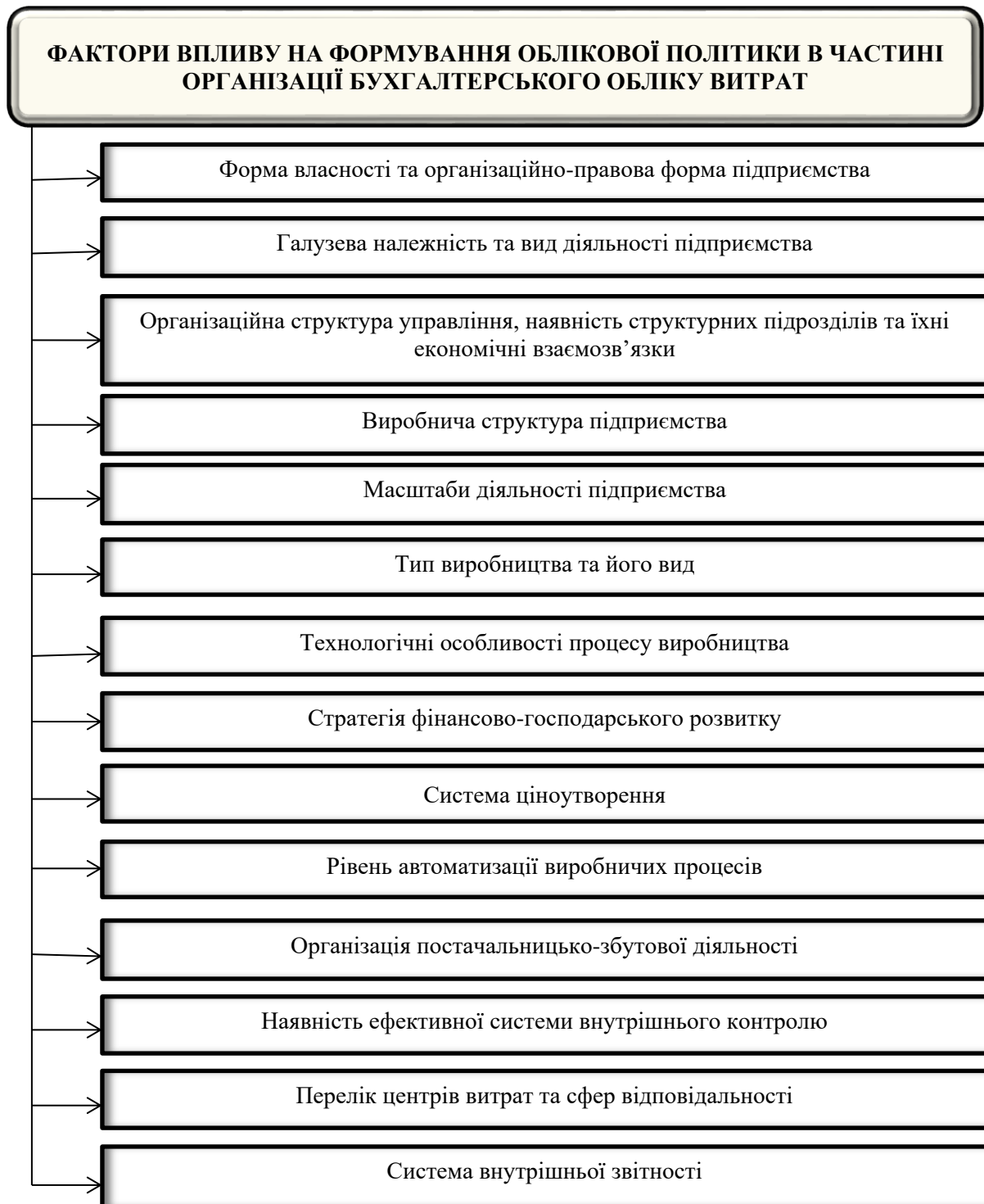


Рис. 1. Фактори, що впливають на формування облікової політики в частині організації бухгалтерського обліку витрат

Джерело: сформовано на основі [9]

Ми підтримуємо думку тих авторів, які під методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції розуміють сукупність прийомів документування і відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на

одиницю продукції. Іншими словами, це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво по калькуляційних об'єктах і прийомів розрахунку калькуляційних одиниць [15, с. 110; 16, с. 107].

Потрібно зазначити, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі не наведено класифікації методів обліку витрат і методів калькулювання, які рекомендуються для використання підприємствами різних галузей, в тому числі і в сільськогосподарських.

Загальноприйнятої класифікації методів обліку витрат на даний час не вироблено. Це питання є об'єктом наукових дискусій.

Л. Германенко, систематизує підходи дослідників у тлумаченні методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції за чотирма напрямками:

- 1) методи обліку витрат, методи калькулювання;
- 2) методи обліку витрат і калькулювання;
- 3) методи калькулювання;
- 4) методи обліку витрат [17, с. 135].

Т. Карпова відзначає, що діючі системи обліку виробничих витрат можна класифікувати за: об'єктами групування (позамовна і попроцесна); ступенем нормування (фактичних і нормативних витрат); повнотою охоплення процесами (напівфабрикатний і безнапівфабрикатний); кількістю продуктів (одно- і багатопродуктовий); місцем виникнення (часткова участь у випуску продукції, виконанні робіт і послуг і попереднє узагальнення витрат і їх подальший розподіл за носіями); способом розподілу непрямих витрат (одно- і багатокоефіцієнтний); видом організації (місця виникнення витрат і центри відповідальності), часом складання (планові і звітні) [18, с. 150-151].

В.А. Дерій вважає, що сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна поділити на дві групи: 1) традиційні, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці протягом десятиліть; 2) запозичені, тобто сформовані та розвинуті в інших країнах світу, оскільки в Україні для широкої громадськості вони стали відомими лише на початку 1990-х рр. і нині використовуються у підприємствах, діяльність яких зорієнтована на європейські стандарти, експорт, співпрацю із зарубіжними партнерами або на іноземних інвесторів [13, с. 418].

Л. Германенко припускає, що найбільш інформативними і, ймовірно, тому широко застосованими на практиці є класифікації методів обліку витрат за трьома ознаками:

- 1) за повнотою включення у виробничу собівартість (метод повного поглинання, метод часткового поглинання);
- 2) за тимчасовою спрямованістю обчислення витрат (обчислення фактичних (минулих, історичних) затрат, обчислення стандартних (планових, нормативних) затрат);
- 3) за технологією виробництва (попроцесний метод, позаказний метод) [17, с. 136].

Ефективне управління витратами залежить від якісного інформаційного забезпечення функції управління. Одним із важливих чинників отримання об'єктивної, релевантної інформації про витрати виробництва є обґрунтований вибір методу обліку витрат. На застосування того чи іншого методу обліку витрат суттєвий вплив мають особливості технологічного процесу [19, с. 155].

Кожній галузі притаманні особливості організації облікового процесу як з метою фінансового, регламентованого законодавством, обліку, так і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, який формується з потреб та особливостей виробничого процесу [8].

До особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств, які мають значний вплив на процес прийняття управлінських рішень та визначають побудову безпосередньо обліку витрат, ми відносимо:

- виділення головних (рослинництво, тваринництво), допоміжних (ремонтно-механічні майстерні, вантажний автотранспорт, жива тяглова сила, машинно-тракторний парк, електро-, тепло-, водопостачання) та підсобних (промислові та обслуговуючі виробництва) галузей;
- нерівномірність проведення витрат протягом виробничого періоду;
- наявність великої кількості комплексних статей витрат, які вважаються непрямыми витратами і потребують розподілу відповідно до обраної бази;
- можливість отримання інформації про фактичну собівартість продукції лише раз в кінці року, коли будуть зібрані понесені за весь виробничий період витрати та розподілені між усіма видами виробленої продукції;
- використання у виробничих процесах продукції власного виробництва та надання послуг допоміжних виробництв один одному, що потребує дотримання певної послідовності при визначенні фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) і закритті рахунків [20].

Фактори, що впливають на вибір методів обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах, пропонуємо об'єднати у дві основні групи: галузеві та організаційні (рис. 2).

У сучасній практиці обліку використовується значна кількість методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Нині дискусія точиться навколо проблеми, які з існуючих методів застосовувати далі, а які потрібно змінити, доповнити або зовсім не застосовувати. Успішне вирішення цієї проблеми має суттєвий вплив як на ефективність системи обліку на підприємствах України загалом, так і на ефективність системи обліку витрат зокрема.

Наразі в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств застосовуються такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, як: позамовний, попередільний і нормативний. Однак найпоширенішим залишається традиційний метод – фактичної собівартості, суть якого полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами. Значним недоліком зазначеного методу вважають обмеженість в оперативному виявленні та усуненні зайвих витрат. Л. Германенко взагалі не вбачає подальшої доцільності застосування цього методу у зв'язку із втратою його актуальності [17, с. 138].

Потреба у вирішенні завдань оптимізації рівня витрат і забезпечення їх стійкої позитивної тенденції призвела до виникнення у світовій практиці різноманітних новітніх методів обліку витрат, а саме: директ-костинг, стандарт-кост, таргет-костинг, кайдзен-костинг, CVP-аналіз, кост-кілінг, LCC-аналіз тощо.

Метод ABC-калькулювання розглядають як один з найперспективніших методів управління витратами. Метод калькулювання кайдзен-костинг виник у Японії й набуває дедалі більшого поширення на підприємствах США та Європи. Його використовують як механізм зниження й управління витратами. Він передбачає

вдосконалення витрат, в якому мають брати участь усі без винятку працівники – менеджери і робітники. Цей підхід дає змогу кожному працівникові, пов’язаному з процесом виробництва, зробити свій внесок у скорочення витрат [21, с. 59].



Рис. 2. Групи факторів, що визначають вибір методів обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах

Джерело: сформовано на основі [17]

Таргет-костинг – система обліку витрат на основі цільової ціни. Цільовою вважають ціну, котру споживачі можуть заплатити. Процес такого калькулювання полягає в тому, що спочатку визначають найбільш прийнятні для споживачів дизайн продукту та ціну, а потім розробляють виріб [21, с. 59].

Метод (система) “Just-in-Time” (“Точно в строк”) зводиться до виробництва малими партіями, практично поштучного, з урахуванням використання наявних ресурсів і жорсткої конкуренції на вироблену продукцію (товари, послуги). Система орієнтована на “гарантований” попит за принципом: виробляти продукцію тільки тоді, коли її потребують і тільки в тій кількості, яка потрібна покупцеві. Цей метод можна порівняти з позазовним методом калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), тільки замовником у цьому випадкові виступає не конкретний покупець, а попит на продукцію [21, с. 59].

Враховуючи необхідність сільськогосподарських товаровиробників у розширенні видів продукції, в освоєнні новітніх технологій її виробництва у відповідності до вимог ринку та тенденції розвитку системи управління витратами в Україні, методи обліку витрат можна об'єднати у дві групи: традиційні та новітні (рис. 3).



Рис. 3. Практичні можливості застосування методів обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств

Джерело: сформовано на основі [13, 21]

Застосування різних методів обліку витрат впливає як на величину собівартості продукції, так і на величину фінансових результатів. При методі обліку повних витрат собівартість реалізованої продукції буде більшою, ніж при методі обліку змінних витрат, тому що в цьому випадку усі виробничі витрати включаються в собівартість виготовленої та реалізованої продукції. Виробничі витрати розподіляються між залишками незавершеного виробництва, готової продукції і собівартістю реалізованої продукції, тоді як при “директ-кості” до собівартості включаються тільки змінні витрати [22].

На думку науковців, інформації нормативного та попередільного методів обліку для прийняття управлінських рішень недостатньо, тому для внутрішньої звітності сільськогосподарським підприємствам доцільно використовувати метод обліку витрат і калькулювання собівартості “директ-костинг”, використання якого дозволить виявляти найбільш рентабельні види продукції та приймати відповідні рішення щодо їх виробництва. З метою планування, обліку і контролю діяльності структурних підрозділів на сільськогосподарських підприємствах, доцільно

використовувати метод обліку за центрами відповідальності (сегментами). Застосування даного методу в практиці управлінського обліку дозволить підвищити точність калькуляційних розрахунків, застосовувати різноманітні методи розподілу непрямих витрат по структурних підрозділах і видах продукції та проводити аналіз і контроль результатів діяльності окремих центрів відповідальності [23].

Використання методу “директ-костинг” можливе за трьома варіантами:

- класичний (простий) “директ-костинг”, який передбачає калькулювання за прямими (тобто усіма змінними) витратами;
- система змінних витрат (розвинутий) – собівартість включає змінні витрати і прямі постійні витрати;
- система обліку витрат залежно від завантаження виробничих потужностей – у калькуляцію включаються всі змінні витрати і змінна частина постійних витрат, визначених з урахуванням коефіцієнта використання виробничої потужності [24].

За умови, коли особливості виробництва окремих видів продукції дозволяють формування собівартості за змінними і за прямими постійними витратами, рекомендовано використовувати розвинутий “директ-костинг”. Якщо такий поділ витрат не можливий, то на сільськогосподарському підприємстві потрібно використовувати методику простого “директ-костингу” [5].

На основі вивчення та аналізу економічної літератури нами узагальнена практична цінність застосування новітніх методів обліку витрат для сільськогосподарських підприємств (табл. 1).

Таблиця 1

Практична цінність застосування новітніх методів обліку витрат для сільськогосподарських підприємств

Метод	Основа методу	Практична цінність застосування методу
1	2	3
Облік за центрами відповідальності	Децентралізація структури управління (поділ підприємства на ланки)	Дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях управління підприємства, оцінювати роботу окремих керівників та підрозділів на основі оперативної взаємопов’язаної звітної інформації, узгоджених планів діяльності та зумовлює запровадження трансфертного ціноутворення між ними. Сприяє застосуванню різноманітних методів розподілу непрямих витрат по структурних підрозділах і видах продукції та підвищенню точності калькуляційних розрахунків.
Директ-костинг	Змінні витрати	Поділ витрат на змінні та постійні залежно від обсягу виробництва дозволяє виявляти найбільш рентабельні види продукції та приймати відповідні рішення щодо їх виробництва.
Стандарт-кост	Нормативна собівартість	Застосовується виключно для тих витрат, які мають періодично повторюваний характер і є основою формування необхідної інформаційної бази аналізу і контролю відображаючи відхилення від плану у процесі їх формування.
Таргет-костинг	Цільова собівартість	За даного методу на основі заданої ціни реалізації продукції та бажаної величини прибутку встановлюється цільова собівартість. Для досягнення

Продовження табл. 1

1	2	3
		<p>цільової собівартості проводиться аналіз продукції з метою виділення ознак, що вимагають удосконалення.</p> <p>Метод є ефективним для сільськогосподарських підприємств, оскільки передбачає контроль витрат від початкового до кінцевого етапу виробничого процесу, що слугує своєчасним попередженням явища перевитрат.</p>
АВС-метод	Витрати за операціями	<p>Метод передбачає функціональний облік витрат (облік витрат за операціями).</p> <p>Головним критерієм оптимізації є максимум корисного ефекту об'єкта на одиницю сукупних витрат ресурсів протягом його життєвого циклу.</p> <p>Крім загального впливу на ефективність господарювання, визначає оптимальність складу елементів об'єкта в розрізі складових корисного ефекту і сукупних витрат.</p> <p>Дозволяє обґрунтувати вибір об'єкта для виконання необхідних функцій з мінімальними витратами протягом його життєвого циклу.</p>
Бенчмаркінг	Порівняння з еталонними підприємствами	<p>Порівняння показників і якісних параметрів свого підприємства чи підрозділів (ферм, бригад) із еталонними підприємствами – лідерами галузі, та використання досвіду і технологій інших підприємств сприяє поступовому поліпшенню управління витратами.</p>
Кайдзен-костинг	Оптимізація витрат	<p>Дозволяє організовано і цілеспрямовано здійснювати політику зниження собівартості, раціонально інвестувати кошти в нову продукцію, координувати дії людей, залучених у виробничий процес, і спільними зусиллями домагатися досягнення поставлених цілей.</p>
Кост-кілінг	Максимальне зниження витрат	<p>Дає змогу швидко скоротити витрати підприємства без шкоди для його діяльності й перспектив розвитку.</p> <p>Є доцільним лише тоді, коли в одному чи кількох періодах підряд темпи збільшення повних витрат і окремих видів витрат перевищують темпи зростання доходів підприємства.</p>

Джерело: сформовано на основі [5, 23, 24, 26, 27]

Ми підтримуємо позицію науковців, які відстоюють мудрі національні традиції та висловлюють думку про те, що вітчизняні методи обліку витрат на виробництво займають належне місце серед методів обліку в сучасних підприємствах України, однак для того, щоб таке підприємство вижило в умовах гіперконкуренції воно зобов'язане поліпшувати (змінювати, доповнювати) ці методи або відмовлятися від окремих із них на користь зарубіжних методів, які пройшли серйозну апробацію в країнах, де вони з'явилися на світ [13, с. 423].

Однією із проблем, яка потребує вирішення при застосуванні методів обліку витрат є визначення критеріїв їх оцінки та можливості застосування для конкретного підприємства. На даний час показників ефективності провадження відповідного методу обліку витрат не існує, так, як і не існує чітких критеріїв для об'єднання їх в окремі класифікаційні групи. На наш погляд, в інформаційному забезпеченні системи управління витратами найефективнішим буде той метод обліку витрат, який об'єктивно та найповніше відображає склад і цільове призначення витрат підприємства, а також може бути легко адаптованим до застосування автоматизованої обробки інформації.

Бажання підприємства застосовувати обрані методи обліку витрат мають бути закріплені Наказом про облікову політику підприємства. Також з метою підвищення аналітичності інформації щодо витрат, пропонуємо в даному внутрішньому нормативному документі обов'язково прописувати перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за видами виробництв та перелік і склад непрямих витрат і бази їх розподілу. Зі змістом Наказу про облікову політику потрібно ознайомити не лише бухгалтерів та наблизених до них спеціалістів, але й усіх, хто має вплив на прийняття управлінських рішень щодо витрат.

Висновки. Аналіз положень нормативно-законодавчих актів, публікацій в економічній літературі щодо методів обліку витрат дає можливість стверджувати, що вони є важливим елементом облікової політики, однак не знаходять відображення у Наказі про облікову політику сільськогосподарських підприємств.

В умовах ринкової економіки від того, наскільки точно та своєчасно відображаються в бухгалтерському обліку витрати, залежить точність і достовірність фінансового результату підприємства. Наразі в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств застосовуються значна кількість методів обліку витрат, які ми об'єднали у дві групи – традиційні та новітні. Універсального методу для всіх підприємств не існує. Кожен з методів обліку витрат має цілу низку як переваг, так і недоліків. Тому, обираючи той, який найкраще відповідатиме цілям управління, керівництву необхідно провести детальне їх дослідження.

Підприємства аграрної сфери мають не тільки основне виробництво, а й різні види допоміжних та підсобних виробництв, тому вони не можуть використовувати один метод обліку витрат. Галузеві особливості діяльності таких підприємств потребують використовувати комбінування декількох методів обліку витрат, що обов'язково має знайти відображення в Наказі про облікову політику який є внутрішнім регламентом регулювання організації облікового процесу підприємства.

Список використаних джерел

1. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. / В.Б. Ивашкевич. М. “Финансы”, 1974. 159 с.
2. Скрипник М. І. Процес калькулювання: визначення понять / М. І Скрипник [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http:// pbo.ztu.edu.ua /article/view/66368/61819](http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/66368/61819).
3. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н.Г. Чумаченко. М., 1965. 123 с.
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник / Л.В. Нападовська. К., 2004. 544 с.
5. Тлущкевич Н. В. Застосування методики обліку змінних витрат в сільському господарстві / Н. В. Тлущкевич // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(2). С. 271-276. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(2\)_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(2)_36).

6. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. пос. / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 141 с.
7. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. 2006. №3. С. 3-10.
8. Кубік В. Д. Вплив облікової політики підприємства на формування собівартості виробництва / В. Д. Кубік // Economics, management, law: socio-economic aspects of development: Collection of scientific articles. – Italy: Copyright by Edizioni Magi, 2016. Vol 2. Pp. 27-32. Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7205>.
9. Пастернак Я.П. Облікова політика підприємств у частині організації бухгалтерського обліку витрат / Я. П. Пастернак // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. 2016. Вип. 17(3). С. 146-150. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_17\(3\)_39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_17(3)_39).
10. Пеньова О.В. Особливості формування облікової політики підприємства в частині обліку витрат на виробництво екологічно чистої продукції рослинництва / О.В. Пеньова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). Вип. 17, Ч.2. 2012. С. 73-84.
11. Гаценко-Колумбет О.П. Формування облікової політики підприємства щодо витрат виробництва / О.П. Гаценко-Колумбет, А.З. Кургінян // Економічні науки. Вісник ЖДТУ. 2012. № 4 (62). С.52-54.
12. Єфремова А.А. Облікова політика підприємства: зміст та формування. / А.А. Єфремова. М.: Книжный мир, 2000. 478 с.
13. Дерій В.А. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво: оцінка стану і потенціал застосування / В.А.Дерій // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”. Зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. Вип. 7 (25). Ч. 1. Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. З.В. Герасимчук. Луцьк, 2010. С. 415-424.
14. Довжик О.О. Порівняння методів калькулювання та обліку витрат в сільськогосподарському виробництві / О.О. Довжик // Технологический аудит и резервы производства. 2012. 2 (4). С. 26-32.
15. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050.106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, П.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.
16. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник. 3-е изд., доп. И пер. М. 2004. 576 с.
17. Германенко Л. Обґрунтування використання методів обліку витрат та калькулювання в економічних реаліях / Л. Германенко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2015. Вип. 40(1). С. 134-140. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znrchdtu_2015_40\(1\)_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znrchdtu_2015_40(1)_21).
18. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник / Карпова Т.П. [2-е изд., перераб. и доп.]. М., 2004. 351 с.
19. Правдюк Н. Л. Розвиток методів обліку витрат відповідно до вимог управління виробництвом біопалива / Н.Л. Правдюк, Я.П. Іщенко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. – Вінниця, 2010. – Випуск 42. Т. 1. С. 154-159.
20. Бурко К.В. Сучасна практика застосування методів обліку витрат та обчислення собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах / К.В. Бурко // Матеріали четвертої всеукраїнської науково-практичної Інтернет-

конференції “Науковий потенціал України”. Частина 1. Київ, 2008. С. 4-5. Режим доступу: <http://intkonf.org/burko-kv-suchasna-praktika-zastosuvannya-metodiv-obliku-vitrat-ta-obchislennya-sobivartosti-produktsiyi-v-silskogospodarskih-pidpriemstvah/>.

21. Свистун Л.А. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки / Л.А. Свистун, Р.М. Левкова // Економіка і регіон. 2017. №4 (65). С. 57-62.

22. Олійник С.О. Особливості обліку та управління витратами на підприємстві / С.О. Олійник// [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/view/1209/1315>.

23. Сук Л. Склад та класифікація витрат на підприємствах / Л. Сук //Бухгалтерія в сільському господарстві. 2007. № 20. С. 46-49.

24. Бабич М.С. Калькулювання собівартості продукції: сучасні українські реалії та світовий досвід / М.С. Бабич, П.Л. Гулько // Наук. вісн. Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки. Луцьк, 2000. № 12. С. 253-261

25. Пилипенко К.А. Оцінка методів обліку витрат і калькулювання собівартості в управлінні виробництвом сільськогосподарської продукції / К.А. Пилипенко // Полтавська державна аграрна академія. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/95.pdf>.

26. Дубініна, М. В. Інституційне забезпечення управління витратами виробництва продукції тваринництва [Текст] / М. Дубініна // Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. 2013. Вип. 34. Ч. 1. С. 138-143.

References

1.Ivashkevich V.B. (1974). *Problemy ucheta i kalkulirovaniya sebestoimosti produktsii [Problems of accounting and calculating the cost of production]*. Moscow: “Finansy”, 159 [in Russian].

2.Skrypnyk M. I. Protses kalkuliuvannya: vyznachennia poniat [Calculation process: definition of concepts]. (n. d.). Retrieved from [http:// ttp://pbo.ztu.edu.ua /article/view/66368/61819](http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/66368/61819) [in Ukrainian].

3.Chumachenko N.G. (1965). *Metody ucheta i kalkulirovaniya sebestoimosti promyshlennoy produktsii [Methods of accounting and calculation of the cost of industrial products]*. Moscow, 123 [in Russian].

4.Napadovska L.V. (2004). *Upravlinskyi oblik: pidruchnyk [Management accounting: a textbook]*. Kyiv, 544 [in Ukrainian].

5.Tluchkevych N.V. (2013). Zastosuvannya metodyky obliku zminnykh vytrat v silskomu hospodarstvi [Application of accounting methods for variable costs in agriculture]. *Ekonomichni nauky. Ser.: Oblik i finansy – Economic Sciences. Ser.: Accounting and Finance*, 10 (2), pp.271-276. Retrieved from: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(2\)_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(2)_36) [in Ukrainian].

6.Pushkar M.S. (2003). *Oblikova polityka i zvitnist [Accounting policies and reporting]*. Ternopil : Kart-blansh, 141 [in Ukrainian].

7.Zhytnyi P. (2006). Orhanizatsiino-metodolohichni zasady formuvannya oblikovoi polityky pidpriemstva [Organizational and methodological principles of formation of enterprise accounting policy]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and auditing*, 3, 3-10 [in Ukrainian].

8.Kubik V.D. (2016). Vplyv oblikovoi polityky pidpriemstva na formuvannya sobivartosti vyrobnytstva [Influence of the accounting policy of the enterprise on the formation of production costs]. *Economics, management, law: socio-economic aspects of development: Collection of scientific articles, Vol 2, pp. 27-32*. Italy: Copyright by Edizioni Magi Retrieved from <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7205> [in Ukrainian].

9. Pasternak Ya.P. (2016). Oblikova polityka pidpryiemstv u chastyni orhanizatsii bukhhalterskoho obliku vytrat [Accounting policies of enterprises in the organization of cost accounting]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu – Scientific Herald of Kherson State University. Ser.: Ekonomichni nauky*, 17(3), pp. 146-150. Retrieved from: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_17\(3\)_39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_17(3)_39) [in Ukrainian].
10. Penova O.V. (2012). *Osoblyvosti formuvannia oblikovoi polityky pidpryiemstva v chastyni obliku vytrat na vyrobnytstvo ekolohichno chystoi produktsii roslynnytstva* [Features of the formation of accounting policies of the enterprise in terms of accounting for the costs of production of environmentally friendly crop production]. *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky) – Collection of scientific works of the Tavria State Agrotechnological University (economic sciences)*, 17, part 2, pp. 73-84 [in Ukrainian].
11. Hatsenko-Kolumbet O.P. & Kurhinian A.Z. (2012). Formuvannia oblikovoi polityky pidpryiemstva shchodo vytrat vyrobnytstva [Formation of enterprise accounting policy for production costs]. *Ekonomichni nauky. Visnyk ZhDTU – Economic Sciences. Journal of ZHDTU*, 4 (62), 52-54 [in Ukrainian].
12. Yefremova A.A. (2000). *Oblikova polityka pidpryiemstva: zmist ta formuvannia* [Accounting policy of an enterprise: content and formation]. Moscow: Knizhnyj mir, 478 [in Ukrainian].
13. Derii V.A. (2010). Vitchyzniani metody obliku vytrat na vyrobnytstvo: otsinka stanu i potentsial zastosuvannia [Domestic methods of accounting for production costs: assessment of the state and application potential]. *Ekonomichni nauk. Seriiia "Oblik i finansy". Zb. nauk. prats Lutskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu – Economic Sciences. Series "Accounting and Finance". Collection of scientific works of Lutsk National Technical University*, 7 (25), part.1, pp. 415-424 [in Ukrainian].
14. Dovzhyk O.O. (2012). Porivniannia metodiv kalkuliuvannia ta obliku vytrat v silskohospodarskomu vyrobnytstvi [Comparison of methods of calculation and cost accounting in agricultural production]. *Tekhnolohycheskyi audit i rezervy proizvodstva – Technological audit and production reserves*, 2 (4), 26-32 [in Ukrainian].
15. Butynets F.F., Chyzhevskaya P.V., Herasymchuk N.V. (2000). *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik. Navchalnyi posibnyk dlia studentiv spetsialnosti 7.050.106 "Oblik i audyt" [Accounting management accounting. A manual for students of the specialty 7.050.106 "Accounting and Audit"]*. Zhytomyr: ZhITI, 448 [in Ukrainian].
16. Vakhrushina M. A. (2004). *Bukhgaltersky upravlenchesky uchiot [Management accounting]*. Moscow, 576 [in Russian].
17. Hermanenko L. (2015). Obgruntuvannia vykorystannia metodiv obliku vytrat ta kalkuliuvannia v ekonomichnykh realiiakh [Justification of the use of cost accounting and calculation methods in economic realities]. *Zbirnyk naukovykh prats Cherkaskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriiia: Ekonomichni nauky – Collection of scientific works of Cherkasy State Technological University. Series: Economic Sciences*, 40(1), pp. 134-140. Retrieved from: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu_2015_40\(1\)_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu_2015_40(1)_21) [in Ukrainian].
18. Karpova T.P. (2004). *Upravlenchesky uchet: uchebnik [Management Accounting: a textbook]*. Moscow, 351 [in Russian].
19. Pravdiuk N.L., Ishchenko Ya.P. (2010). Rozvytok metodiv obliku vytrat vidpovidno do vymoh upravlinnia vyrobnytstvom biopalyva [Development of cost accounting methods in accordance with the requirements of biofuel production

management]. *Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu – Collection of scientific works of Vinnytsia National Agrarian University*, Issue 42, Vol. 1, pp. 154-159 [in Ukrainian].

20. Burko K.V. (2008). Suchasna praktyka zastosuvannya metodiv obliku vytrat ta obchyslennia sobivartosti produktsii v silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Modern practice of applying cost accounting methods and calculating the cost of production in agricultural enterprises]. *Materialy chetvertoi vseukrainskoi naukovo-praktychnoi Internet-konferentsii "Naukovyi potentsial Ukrainy" – Proceedings of the 4th All-Ukrainian Scientific and Practical Internet Conference "Scientific Potential of Ukraine*, Part 1, pp. 4-5. Retrieved from: <http://intkonf.org/burko-kv-suchasna-praktika-zastosuvannya-metodiv-obliku-vytrat-ta-obchislennya-sobivartosti-produktsiyi-v-silskogospodarskih-pidpriemstvakh/> [in Ukrainian].

21. Svystun L.A. & Levkova R.M. (2017). Udoskonalennia systemy upravlinnia vytratamy pidpriemstva v umovakh nestabilnoi ekonomiky [Improvement of enterprise cost management system in an unstable economy]. *Ekonomika i rehion – Economy and region*, 4 (65), 57-62 [in Ukrainian].

22. Oliinyk S.O. Osoblyvosti obliku ta upravlinnia vytratamy na pidpriemstvi [Features of accounting and cost management at the enterprise] (n. d.). Retrieved from: <http://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/view/1209/1315> [in Ukrainian].

23. Suk L. (2007). Sklad ta klasyfikatsiia vytrat na pidpriemstvakh [Composition and classification of expenses at enterprises]. *Bukhhalteriia v silskomu hospodarstvi – Accounting in agriculture*, 20. 46-49 [in Ukrainian].

24. Babych M.S., P.L. Hulko (2000). Kalkuliuvannya sobivartosti produktsii: suchasni ukraïnski realii ta svitovyi dosvid [Calculation of the cost of production: modern Ukrainian realities and world experience]. *Nauk. visn. Volyn. derzh. un tu im. Lesi Ukrainky – Scientific Herald of Volyn State University named after Lesia Ukrainka*, 12, 253-261 [in Ukrainian].

25. Pylypenko K.A. Otsinka metodiv obliku vytrat i kalkuliuvannya sobivartosti v upravlinni vyrobnytstvom silskohospodarskoi produktsii [Estimation of cost accounting methods and calculation of cost in managing agricultural production] (n. d.). *Poltavska derzhavna ahrarna akademiia*. Retrieved from <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/95.pdf> [in Ukrainian].

26. Dubinina, M. V. (2013). Instytutsiine zabezpechennia upravlinnia vytratamy vyrobnytstva produktsii tvarynnytstva [Institutional support for managing the costs of livestock production]. *Zbirnyk naukovykh prats ChDTU. Serii: Ekonomichni nauky – Collection of scientific works of the ChTTU. Series: Economic Sciences*, Issue 34, Part 1, pp. 138-143 [in Ukrainian].

Відомості про автора

БУРКО Катерина Володимирівна – асистент кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: k.burko@i.ua).

BURKO Kateryna – Lecturer of the Accounting Department of Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3 Soniachna Str., e-mail: k.burko@i.ua).

БУРКО Екатерина Владимировна – ассистент кафедры бухгалтерского учёта, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: k.burko@i.ua).

