

УДК 657.21:657.471

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2021-4-14>**Костякова А.А.***кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів, обліку і оподаткування
Таврійського державного агротехнологічного
університету імені Дмитра Моторного***Kostyakova Anna***PhD in Economics, Associate Professor
Dmytro Motornyi Tavria State Agrotechnological University*

ЦІЛЬОВИЙ ПІДХІД ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ В ГАЛУЗІ РОСЛИННИЦТВА: ПЛАНУВАННЯ, УПРАВЛІННЯ ТА КОНТРОЛЬ

TARGETED APPROACH TO COST CLASSIFICATION IN THE CROP INDUSTRY: PLANNING, MANAGEMENT AND CONTROL

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена дослідженню цільового (функціонального) підходу до класифікації витрат виробництва, зокрема в аспекті планування, управління, контролю та регулювання, з урахуванням особливостей вирощування продукції рослинництва. Досліджено залежність та вплив технологічних особливостей вирощування продукції рослинництва на розмір та поведінку витрат під час групування на змінні та постійні. Доведено важливість врахування концепції «центрів відповідальності» під час контролю та регулювання витрат, важливість відокремлення цього поняття від поняття місця виникнення витрат у межах цілей, охоплення та відповідальності. Наведено приклади розмежування між місцями виникнення витрат і центрами відповідальності в галузі рослинництва. Розглянуто доцільність процесу бюджетування та його роль під час групування витрат на планові та позапланові. Запропоновано важливість обліку та групування витрат на продуктивні та непродуктивні витрати в рослинництві.

Ключові слова: витрати, класифікація витрат, облік, рослинництво, планування, контроль.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию целевого (функционального) подхода к классификации издержек производства, в частности в аспекте планирования, управления, контроля и регулирования, с учетом особенностей выращивания продукции растениеводства. Исследованы зависимость и влияние технологических особенностей выращивания продукции растениеводства на размер и поведение затрат при группировке на переменные и постоянные. Доказаны важность учета концепции «центров ответственности» при контроле и регулировании расходов, важность отделения этого понятия от понятия места возникновения затрат в пределах целей, охвата и ответственности. Приведены примеры разграничения между местами возникновения затрат и центрами ответственности в области растениеводства. Рассмотрены целесообразность процесса бюджетирования и его роль при группировке затрат на плановые и внеплановые. Предложено важность учета и группировки затрат на производительные и непроизводительные затраты в растениеводстве.

Ключевые слова: затраты, классификация расходов, учет, растениеводство, планирование, контроль.

ANNOTATION

One of the most important management aspects of cost accounting is their classification. It is for the correct organization of cost accounting production in accordance with their features, composition and value in production process, as well as for the needs of control, analysis, calculation cost and cost management are divided into groups on the basis of which are determined by

the purpose of classification or the target approach. The issue of classification of production costs in economics has long been given considerable attention. However, a single classification of costs that would satisfy all researchers and practitioners has not yet been developed. Most domestic and foreign scientists consider the classification of costs, taking into account the economic processes of industrial enterprises, ignoring agriculture, which has specific features. The article is devoted to the study of the target (functional) approach to the classification of production costs, in particular in the aspect of planning, management, control and regulation, taking into account the peculiarities of growing crop products. The dependence and influence of technological features of crop production on the size and behavior of costs when grouped into variables and constants are studied. The study concluded that, taking into account the technological features of growing crop products, costs during the growing season of crop production are determined by the cultivated area under a particular crop, and during harvesting and primary processing – the volume of production of a particular product. The importance of taking into account the concept of “responsibility centers” in the control and regulation of costs, the importance of separating this concept from the concept of the place of origin of costs within the objectives, coverage and responsibility. Examples of the distinction between cost centers and centers of responsibility in the field of crop production are given. The expediency of the budgeting process and its role in grouping costs into planned and unscheduled are considered. The importance of accounting and grouping of costs for productive and unproductive costs in crop production is proposed.

Key words: costs, classification of costs, accounting, crop production, planning, control.

Постановка проблеми. У процесі виробничо-фінансової діяльності між суб'єктом та об'єктом управління реалізуються функціональні зв'язки, які виражаються в потоках інформації між керуючою і керованою системами. Дієва інформація формується на підставі правильної організації обліку витрат відповідно до особливостей, складу та значення в процесі виробництва з урахуванням цілей контролю, аналізу, обчислення собівартості продукції тощо, тобто для досягнення цих установок та управління витратами загалом доцільно розподіляти (класифікувати) витрати за ознаками, які регламентує саме західний цільовий (функціональний) підхід [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню групування витрат та їх класифікації

за різницями ознаками протягом тривалого часу приділялася значна увага, але серед учених та практиків досі так і не сформувалася спільна позиція щодо класифікації витрат задля використання даних за ознаками «планування і прийняття управлінських рішень» та «контроль виконання і регулювання». Ця проблема є предметом досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, таких як П.Й. Атамас, Т.В. Давидюк, В.Б. Івашкевич, В.Б. Моссаковський, К. Друрі, Ч. Хорнгрэн.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте окремі питання потребують подальшого вдосконалення та уточнення з урахуванням того, що у вітчизняному обліку на практиці переважає калькуляційний підхід, націлений, зокрема, на обчислення собівартості продукції (робіт, послуг), а ніяк не на планування, управління та контроль.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є обґрунтування класифікації витрат за функціональним підходом для правильного розуміння призначення витрат у процесі планування, управління та контролю, яка орієнтована на галузеві особливості вирощування продукції рослинництва.

Виклад основного матеріалу дослідження. Цей матеріал є продовженням опублікованого надбання наукової праці [2] і має на меті розглянути більш детально класифікаційні ознаки групування витрат для планування, прийняття управлінських рішень, контролю та регулювання витрат у галузі рослинництва. Нами буде зроблено акцент на групи витрат, які реагують на вплив галузевих особливостей вирощування продукції рослинництва під час відношення до класифікаційних ознак в ході групування витрат за напрямками планування, прийняття управлінських рішень у процесі виробництва, контролю та регулювання.

Враховуючи галузеві особливості галузі рослинництва, вважаємо, що під час групування витрат за ознакою планування та прийняття рішень доцільно приділяти увагу показнику, що впливає на поведінку та розмір витрат, а саме обсягу виробництва. В економічній літературі майже всі автори дотримуються думки про поділ витрат на змінні та постійні. Як правило, змінними є такі витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва. Постійні витрати – це витрати, загальна величина яких залишається незмінною за зміни обсягу діяльності [3, с. 156, 158].

Оскільки в сільському господарстві виробничий цикл для більшості продукції становить один рік, то доцільно розглядати саме цей період для визначення того, які з витрат правомірно відносити до постійних, а які – до змінних.

Треба відзначити, що розподіл витрат на постійні та змінні не зовсім поширений на вітчизняній практиці. Якщо розглянути міжнародну

практику бухгалтерського обліку, то розподіл витрат на постійні та змінні обумовлений поведінкою витрат, тобто витрати по-різному реагують на зміни обсягу виробництва. Так, одні витрати змінюються прямо пропорційно обсягу виробництва, другі – стрибкоподібно, а треті не істотно залежать від обсягу виробництва, залишаючись іноді незмінними або змінюючись незначно. За інших рівних умов змінні витрати змінюються відносно зміни обсягу отриманої продукції або виконаних робіт. Частка постійних витрат у цій ситуації в загальному обсязі витрат виробництва тим менше, чим більше отримано продукції у звітному періоді, і навпаки. Отже, розподіл витрат на постійні та змінні в сезонних галузях сільського господарства має велике значення, що пов'язано з можливістю визначити динамічність і залежність витрат від різних факторів, здійснювати оперативний аналіз та контроль за витратами підрозділів господарства, виявляти роль та місце окремих видів витрат у процесі виробництва, а також застосовувати обґрунтовані управлінські рішення щодо зниження собівартості продукції (робіт, послуг).

Одночасно поділ витрат відносно обсягу виробництва на змінні та постійні є умовним. Так, пряма пропорційність змінних витрат прослідковується не завжди, наприклад, за перевитрат насіння, добрив, засобів захисту рослин витрати зростають швидше, ніж обсяг продукції. В іншій ситуації, навпаки, за економічного витрачання засобів під час інтенсивного господарювання ці ж витрати можуть проявити себе як регресивні, тобто вони відстають від росту обсягу виробництва. Деякі витрати будуть змінюватися стрибкоподібно. Крім того, в сільському господарстві обсяги виробництва продукції інколи відомі лише тільки після збирання врожаю, тобто використання зазначеної класифікації витрат у кінці виробничого циклу приносить мало користі для прийняття управлінських рішень. У рослинницьких галузях часто збір урожаю не залежить від обсягу виконаних робіт, тобто під час вирощування сільськогосподарських культур сума одних витрат визначається обсягом робіт, а сума інших – виходом продукції [4, с. 43–44]. Розробки вітчизняних та зарубіжних практиків дають змогу дійти висновку, що з огляду на технологічні особливості вирощування продукції рослинництва витрати протягом вегетаційного періоду виробництва продукції рослинництва визначаються обробленою площею посіву під конкретну культуру, а в період збирання врожаю та первинної обробки продукції – обсягом виробництва конкретної продукції [4, с. 43–44; 5, с. 397–398].

Отже, вважаємо, що витрати відносно обсягу виробництва в галузі рослинництва на першому етапі (до визначення валової продукції) визначаються обробленою площею під культурою, а на другому етапі (після визначення або встановлення валового виробництва продукції) – обся-

гом виробленої продукції. Всі інші витрати є постійними, тому витрати рослинництва залежно від обсягу виробництва доцільно групувати на змінні, умовно змінні, постійні.

У п. 3.5 Методичних рекомендацій № 132 [6] ці групи названі дещо по-іншому, а саме: «змінні витрати діляться на пропорційні, величина яких визначається обсягом одержаної продукції, та непропорційні, величина яких залежить від обсягу виконаних робіт чи поголів'я тварин; до постійних належать витрати, величина яких не залежить ні від кількості продукції, ні від поголів'я чи обсягу виконаних робіт». Отже, наведений поділ витрат давно використовується на практиці під час складання технологічних карт та розроблення планових завдань структурним підрозділам у рослинництві.

Уточнимо назви цих витрат, враховуючи вищенаведене:

– змінні витрати – це витрати на виробництво продукції рослинництва, що змінюються загалом та прямо пропорційно функціональним змінам діяльності, тобто безпосередньо залежать від кількості одержаної продукції, зокрема оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи, що нарахована працівникам за вироблену продукцію (зарплата комбайнера за зібраний урожай); вартість робіт автотранспорту на перевезення врожаю; оплата праці робітників, що обслуговують основні засоби вузькоспеціалізованого призначення, а також частина робіт і послуг, пов'язаних із транспортуванням врожаю в період збирання, а також витрати на первинну його обробку; ці витрати пропорційні кількості виробленої продукції;

– умовно змінні витрати – це витрати на виробництво продукції рослинництва, що визначаються посівною площею певної сільськогосподарської культури, зокрема оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи, нарахована працівникам за обсяги виконаних робіт; витрати на насіння та посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин, пально-мастильні матеріали; частина робіт вантажного автотранспорту, транспортних робіт тракторів, гужового транспорту в розрахунку на обсяги виконаних робіт; водопостачання, тобто величина таких витрат залежить від обсягу виконаних робіт у рослинництві, а саме площі посіву;

– постійні витрати – це витрати на виробництво продукції рослинництва, що залишаються незмінними загалом разом із функціональними

змінами в діяльності виробництва; до них можна віднести оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи бригадирів; амортизацію та орендну плату за основні засоби виробництва; витрати на ремонт основних засобів.

Під час класифікації витрат слід виходити з їхньої поведінки, тобто реагування на зміни в процесі діяльності певного центру відповідальності. Водночас одні витрати мають об'єктивний характер, тобто не залежать від рішень менеджерів, а інші піддаються їхньому впливу. З огляду на це витрати поділяються на релевантні, на величину яких можуть впливати рішення менеджерів, та нерелевантні, на які менеджери відповідного центру відповідальності впливати не можуть [7, с. 156].

Розгляд різних варіантів альтернативних рішень вимагає врахування не лише дійсних (реальних), але й можливих затрат (втрат).

Дійсні витрати – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах за ступенем їх виникнення [3, с. 154].

Можливі (альтернативні) затрати (втрати) – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напряму дії вимагає відмовлення від альтернативного рішення. Можливі затрати не відображаються в облікових регістрах, їх беруть до уваги тільки в разі використання обмежених ресурсів, тобто ці витрати мають велике значення під час прийняття управлінського рішення щодо прибутковості виробництва за наявності альтернативного рішення [3, с. 154].

Наприклад, підприємство розглядає альтернативу використання вільних коштів: покласти їх у банк на депозит, придбати цінні папери або комбайн та здати його в оренду (табл. 1).

Наступний аспект класифікації витрат має на меті контроль виконання і регулювання, а також відіграє вирішальне значення для управління витратами щодо узгодження організаційної структури підприємства загалом та надання окремим підрозділам повноважень щодо контролю та регулювання за результатами діяльності зокрема, тобто подальшою тенденцією розвитку теорії обліку витрат та їх класифікації стало розроблення систем, що допомагали не лише визначати витрати, але й більш повно контролювати та регулювати використання ресурсів. До неї слід віднести концепцію «центрів відповідальності», сформульовану Ч. Хорнгреном [8]. Їх склад залежить від цілей і завдань, поставле-

Таблиця 1

Аналіз варіантів альтернативних рішень

Види витрат	Варіант 1 <i>Покласти кошти на депозит</i>	Варіант 2 <i>Придбати акції</i>	Варіант 3 <i>Придбати комбайн і здати його в оренду</i>
Дійсні	Плата за відкриття депозиту	Вартість акцій	Вартість комбайна
Альтернативні (можливі, уявні)	Втрата доходу від здачі комбайна в оренду або втрата доходу від дивідендів	Втрата доходу від здачі комбайна в оренду або втрата доходу від відсотків	Втрата доходу від дивідендів або втрата доходу від відсотків

Джерело: авторська розробка

них керівником задля контролю за витратами та їх регулюванням, а рівень відповідальності керівника залежить від розміру центру відповідальності.

За цих умов реалізується одна з основних функцій обліку, а саме контрольна, тобто «фінансово-економічна стійкість підприємства визначається тим, що результативність використання витрат виробництва оцінюється з позицій відповідності планам, нормам, стандартам, котрі регламентують стан даних витрат і характер їх зміни» [9, с. 35].

Для налагодження контролю діяльності та оцінювання роботи керівників центрів відповідальності вирішальне значення має поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані.

Контрольовані – це витрати, які менеджер може контролювати або чинити певний вплив безпосередньо на місцях їх виникнення, а неконтрольовані – це витрати, які не входять у компетенцію менеджера на місцях їх виникнення, або він не може впливати на їх величину, тобто практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні й ті самі витрати можуть бути контрольованими керівником відділення підприємства та неконтрольованими з боку керівника підрозділу того ж відділення.

Водночас слід відзначити, що сутність поняття «центри відповідальності» слід відокремлювати від поняття «місце виникнення (формування) витрат» внаслідок їхньої подібності [8, с. 68–69]. Окремі автори не бачать різниці між центрами відповідальності та місцями виникнення витрат [10, с. 20]. Інші стверджують, що «місце витрат» та «центр відповідальності» – це різні поняття [11; 12]. Центр відповідальності, як правило, охоплює декілька місць витрат та завжди припускає необхідність обліку не тільки витрат, але й обсягу виробничої діяльності [11, с. 85], тобто необхідно враховувати різницю цілей, які ставляться перед місцями виникнення витрат та центрами відповідальності: «в першому випадку основна мета – забезпечення калькулювання <...> в другому – контроль за собівартістю» [12, с. 132]. В.Ф. Палій щодо цього зазначає, що «структура місць виникнення витрат стала основою для формування інформаційної та організаційної моделі будь-якого підприємства, але зараз це питання вирішується по-іншому: через так звані центри відповідальності. Центр відповідальності – це не структурний підрозділ, у якому виникають які-небудь витрати або доходи тощо, а структурна одиниця, яка виникає як результат децентралізації та делегування відповідальності від вищих рівнів управління до нижчих. Якщо вищий менеджмент не делегує свої функції і частину відповідальності і, відповідно, прав на більш низькі рівні управління, то в принципі виділити центр відповідальності неможливо» [12, с. 52, 53].

В.Б Івашкевич визначає місце виникнення витрат таким чином: «виробнича ланка (відокремлений підрозділ) підприємства, яка здійснює виробничі витрати згідно з технологічною схемою виготовлення продукції. Місцем витрат є ті робочі місця, на яких виконуються відповідні технологічні операції, а також виробничі бригади. Найбільш ефективним є місце витрат, яке відповідає виконанню пов'язаних із ним технологічних, обслуговуючих, управлінських операцій з виробництва конкретної продукції. Аналітичний облік за місцями виникнення витрат відбувається в рамках чинної ієрархічної підлеглості (цех – дільниця – бригада)» [13, с. 56, 57].

Місця виникнення витрат підрозділяються на виробничі, обслуговуючі та умовні [14, с. 85]. До виробничих місць у рослинництві, можна віднести поля, теплиці, що призначені для вирощування сільськогосподарських культур, ремонтні майстерні, насосні станції; до обслуговуючих – склади, лабораторії та служби управління; до умовних – витрати, що не пов'язані з конкретними структурними підрозділами (адміністративно-управлінські витрати цеха рослинництва) (рис. 1).

Досвід зарубіжних підприємств свідчить про те, що центри відповідальності також можуть класифікуватися за обсягом повноважень (центри витрат, доходів, прибутку, інвестицій) та обов'язків відповідних менеджерів, а також за функціями, що виконує кожен центр (основні та обслуговуючі) [13, с. 56]. У сільськогосподарських підприємствах за обсягом повноважень, як правило, можуть застосовуватися перші три види центрів [15, с. 242], відносно галузі рослинництва – центр витрат і центр прибутку (рис. 2).

В основних місцях виникнення витрат облік витрат здійснюється за об'єктами обліку та калькулювання собівартості продукції рослинництва, в допоміжних та обслуговуючих – за статтями витрат.

Кожен центр відповідальності може включати декілька місць формування (виникнення) витрат, а також контролювати витрати, що здійснюються поза місця формування [13, с. 57], тобто центри відповідальності охоплюють усі витрати структурного підрозділу та місця формування (виникнення) витрат стосовно тільки прямих витрат, а для обчислення собівартості до нього відносять частину загальновиробничих або інших витрат, що підлягають розподілу.

Вирішальне значення для формування управлінської інформації про рівень витрат рослинництва має методика їх групування на підставі даних первинного обліку. Методика цього процесу залежить від рівня управління, мети, з якою здійснюється групування даних, та технічних можливостей використання отриманої інформації. Першим рівнем управління витратами є місце формування (виникнення) витрат, другим рівнем – центр відповідальності за ці витрати, тобто в першому випадку йдеться про те, де дій-

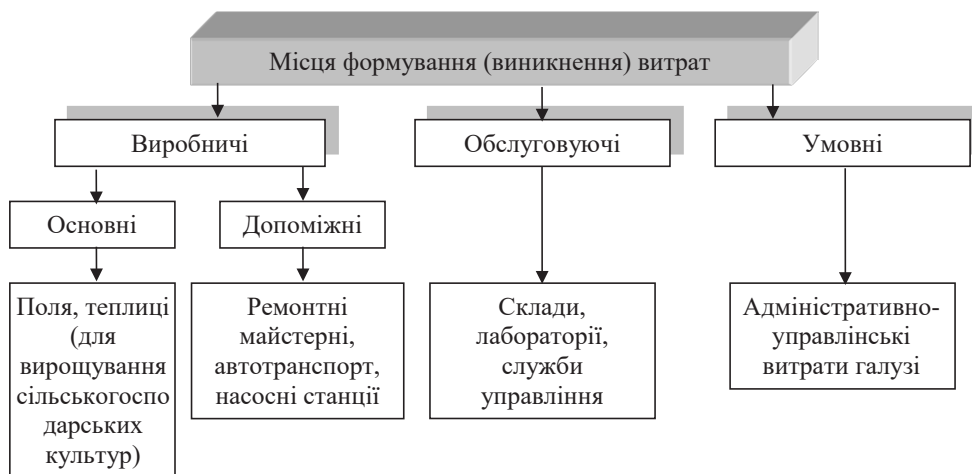


Рис. 1. Організація обліку за місцями формування (виникнення) витрат у рослинництві

Джерело: адаптовано з [12]



Рис. 2. Центри відповідальності сільськогосподарського підприємства з виробництва продукції рослинництва

Джерело: авторська розробка

сно виникають витрати, в другому – хто саме несе за них відповідальність. Облікова інформація повинна групуватися саме за цими рівнями.

Вважаємо за доцільне під місцями формування (виникнення) витрат рослинництва розуміти поля, культури, види робіт та окремі витрати загальнобригадного характеру, а під центром відповідальності – бригаду (теплицю або інший підрозділ), на галузевому рівні та загалом по підприємству – загальновиробничі (адміністративні) витрати, які мають контролюватися керівництвом галузі або підприємства загалом. Таке групування витрат націлене на покращення планування, контролю та аналізу окремих груп та видів витрат і дасть змогу більш достовірно та об'єктивно оцінювати діяльність структурних підрозділів.

Нині задля раціонального функціонування суб'єктів господарювання існує потреба в плануванні (бюджетуванні) господарської виробничої діяльності. В господарствах витрати за цією ознакою доцільно групувати на планові (нормативні) витрати та позапланові, які не були передбачені під час бюджетування. Такий поділ витрат дасть змогу більш детально аналізувати витрати саме за місцями їх виникнення.

Задля поліпшення інформаційного забезпечення контролю витрат, їх аналізу та управління ними матеріальні та трудові витрати в рослинництві доцільно зіставляти з обсягами витрат продукції рослинництва саме в розрізі структурних одиниць. Істотним фактором, що має вплив на собівартість продукції рослинництва, є втрати продукції від часткової загибе-

лі посівів, недобору врожаю, зниження якості продукції та її біологічного псування [16, с. 82; 17, с. 42–43].

Проведені дослідження [2] свідчать про те, що під час побудови обліку витрат і виходу продукції рослинництва необхідно формувати дані про понесені втрати в процесі вирощування, збирання, зберігання та реалізації продукції рослинництва. Такий підхід дасть змогу врахувати не тільки продуктивні витрати, але й непродуктивні та надзвичайні (непередбачувані) витрати (втрати).

Продуктивними витратами виробництва слід вважати витрати, що пов'язані з дотриманням технології вирощування продукції рослинництва, тобто витрати, що приводять до отримання запланованого кількісного обсягу виробництва продукції відповідної якості та обґрунтованого визначення собівартості продукції.

Непродуктивні витрати (втрати в обліку) – це виробничі втрати протягом виробничого процесу, що виникають через недосконалість організації виробництва та недотримання технології вирощування продукції рослинництва (повна або часткова втрата насіння та посівів внаслідок використання старої техніки та неякісної підготовки ґрунту, недобір врожаю, зниження якості продукції, біологічні втрати продукції), тобто витрати, здійснення яких не дає змогу отримати запланований кількісний обсяг виробництва продукції відповідної якості та вимагає визначення розміру відшкодування за рахунок винних осіб (центрів відповідальності).

Надзвичайні витрати (непередбачувані втрати) – це виробничі втрати протягом виробничого процесу, що виникають від надзвичайних (непередбачених) подій (стихійні лиха, техногенні аварії тощо) та призводять до недобору продукції, а також які потрібно понести для ліквідації наслідків стихійного лиха та інших подій. Ці втрати відшкодовуються за рахунок інших джерел або не відшкодовуються зовсім.

Висновки. В процесі дослідження дуже чітко та обґрунтовано відображено вплив галузевих особливостей вирощування продукції рослинництва на групування витрат за функціональним підходом. Запропоновано удосконалити класифікацію витрат виробництва у рослинництві, зокрема, шляхом введення до складу традиційних ознак уточнених нових, а саме за відношенням до обсягу виробництва (змінні, умовно змінні та постійні); за ефективністю впливу на виробництво (продуктивні витрати, непродуктивні витрати (втрати), надзвичайні витрати (непередбачувані втрати)); розмежування витрат за центрами відповідальності та місцями їх виникнення. Наведена класифікація витрат і втрат дасть змогу врахувати їх за кожним технологічним циклом вирощування продукції рослинництва та задовольнить інформаційні потреби системи управління та контролю.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Костякова А.А. Класифікація витрат виробництва в рослинництві за цільовим підходом. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки)*. 2017. № 2(9). С. 306–314.
2. Костякова А.А. Економічна природа втрат виробництва продукції рослинництва: сутність, класифікація, види. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки)*. 2011. № 2(14). С. 134–139.
3. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна та ін. Житомир : Рута, 2005. 480 с.
4. Моссаковський В.Б., Томчук О.Ф. Удосконалення обліку та контролю витрат в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 1998. № 3. С. 42–46.
5. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. Москва : Финансы и статистика, 2004. 496 с.
6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. URL: <http://zakon.nau.ua/doc>
7. Гарасим П.М., Давидович І.Є., Хомин П.Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 270 с.
8. Хорнгрен Ч., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Москва : Финансы и статистика, 1995. 415 с.
9. Шим Дж.К., Сигел Дж.Г. Методы управления стоимостью и анализ затрат. Санкт-Петербург : Пергамент, 1998. 496 с.
10. Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. Москва : ГОНТИ, 1939. 371 с.
11. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. Москва : Финансы и статистика, 1982. 185 с.
12. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета. *Бухгалтерский учет*. 2004. № 12. С. 52–55.
13. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 5. С. 56–59.
14. Мишин Ю.А. Организация внутрипроизводственного управленческого учета на предприятии. Краснодар : КубГУ, 2002. 216 с.
15. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія. Київ : Інтерпрес ЛТД, 2009. 326 с.
16. Зиновьев Ф.В., Куценко И.Н., Шевченко В.Н.. Методика оценки потерь в сфере агропромышленного комплекса. Симферополь, 1999. 190 с.
17. Ярмоленко В.П. Об учете производственных потерь. *Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий*. 1993. № 9. С. 42–43.

REFERENCES:

1. Kostjakova A.A. (2017) Klyasyfikacija vytrat vyrobnyctva v roslinnyctvi za ciljovym pidkhdodom [Classification of production costs in crop production according to the target approach]. *Zbirnyk naukovykh pracj Tavrijskoghho derzhavnoghho aghro-tekhnologhichnogho universytetu (Ekonomichni nauky)*, vol. 2(9), pp. 306–314.

2. Kostjakova A.A. (2011) Ekonomichna pryroda vtrat vyrobnytva produkciji roslыnnytva: sutnistj, klasyfikacija, vydy [Economic nature of losses of crop production: essence, classification, types]. *Zbirnyk naukovykh pracj Tavrijskogho derzhavnogho aghrotekhnologhichnogho universytetu (ekonomichni nauky)*, vol. 2(14), pp. 134–139.
3. F.F. Butynecj, T.V. Davydjuk, Z.F. Kanurna (2005) *Bukhghalterskij upravlinskij oblik: pidruchnyk dlja studentiv specialnosti "Oblik i audit" vyshhykh navchalnykh zakladiv* [Management accounting: a textbook for students majoring in "Accounting and Auditing" in higher education]. Zhytomyr: Ruta, p. 480. (in Ukrainian)
4. Mossakovskij V.B., Tomchuk O.F. (1998) Udoskonalennja obliku ta kontrolju vytrat v siljskoghospodarskijkh pidpryjemstvakh [Improving cost accounting and control in agricultural enterprises]. *Ekonomika APK*, vol. 3, pp. 42–46.
5. Khoruzhij L.Y. (2004) *Problemy teoryi, metodologhyy, metodyky y orghanyzacyi upravlencheskogho ucheta v seljskom khozjajstve* [Problems of theory, methodology, methodology and organization of management accounting in agriculture]. Moscow: Fynansy y statystyka, 496 p. (in Russian)
- The decree for the Ministerstva aghrarnoji polityky Ukrajinu no. 132 dated May 18 (2001) *Metodychni rekomendaciji z planuvannja, obliku i kalkuljuvannja sobivartosti produkciji (robit, poslugh) siljskoghospodarskijkh pidpryjemstv* [Methodical recommendations on planning, accounting and calculation of the cost of products (works, services) of agricultural enterprises]. Available at: <http://zakon.nau.ua/doc>
6. Gharasym P.M., Davydovych I.Je., Khomyn P.Ja. (2001) *Upravlinskij oblik na pidpryjemstvi (metodyka vedennja)* [Management accounting at the enterprise (methods of conducting)]: monohrafiya. Ternopilj: Ekonomichna dumka, 270 p.
7. Khorngren Ch., Foster Dzh. (1995) *Bukhghalterskij uchet: upravlencheskij aspekt* [Accounting: management aspect]. Moscow: Fynansy y statystyka, 415 p. (in Russian)
8. Shym Dzh.K., Syghel Dzh.Gh. (1998) *Metody upravlenija stoymostju y analiz zatrat* [Cost management techniques and cost analysis]. SPb.: Perghament, 496 p. (in Russian)
9. Blatov N.A. (1939) *Osnovy promyshlennogho ucheta y kalkuljacyy* [Basics of industrial accounting and costing]. Moscow: GhONTY, 371 p. (in Russian)
10. Yvashkevych V.B. (1982) *Bukhghalterskij uchet v uslovyjakh sovershenstvovanyja khozjajstvennogho mekhanizmu* [Accounting in the context of improving the economic mechanism]. Moscow: Fynansy y statystyka, 185 p. (in Russian)
11. Palyj V.F. (2004) Razvytye metodologhyy upravlencheskogho ucheta [Development of management accounting methodology]. *Bukhghalterskij uchet*, vol. 12, pp. 52–55.
12. Yvashkevych V.B. (2000) Orghanyzacyja upravlencheskogho ucheta po centram otvetstvennosti y mestam formirovanyja [Organization of management accounting by centers of responsibility and places of formation]. *Bukhghalterskij uchet*, vol. 5, pp. 56–59.
13. Myshyn Ju.A. (2002) *Orghanyzacyja vnutryproyvodstvennogho upravlencheskogho ucheta na predpryjatij* [Organization of in-house management accounting at the enterprise]. Krasnodar: KubGhU, 216 p. (in Russian)
14. Mossakovskij V.B. (2009) *Stan ta perspektyvy rozvytku bukhhalterskogho obliku v Ukrajinu* [Status and prospects of accounting development in Ukraine]: monohrafiya. Kyiv: Interpres LTD, 326 p.
15. Zynovijev F.V., Kucenko Y.N., Shevchenko V.N. (1999) *Metodyka ocenky poterj v sfere aghropromyshlennogho kompleksa* [Methodology for assessing losses in the agricultural sector]. Symferopolj, 190 p. (in Ukrainian)
16. Jarmolenko V.P. (1993) Ob uchete proyvodstvennykh poterj [On accounting for production losses]. *Ekonomyka seljskoghozjajstvennykh y pererabatyvajushykh predpryjatij*, vol. 9, pp. 42–43.