

УДК 657.1:664.1

Садовська Ірина,  
доктор економічних наук, професор,  
Волинський національний університет імені Лесі Українки,  
кафедра обліку і оподаткування,  
м. Луцьк; ORCID ID: 0000-0002-7081-8524,  
e-mail: Sadovska.Iryna@vnu.edu.ua

Нагірська Катерина,  
кандидат економічних наук, доцент,  
Луцький національний технічний університет,  
кафедра обліку і аудиту,  
м. Луцьк; ORCID ID: 0000-0002-2792-8162  
e-mail: katya\_nagirska@ukr.net

<https://doi.org/10.29038/2786-4618-2022-04-51-61>

## ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА : АСПЕКТ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ

**Анотація.** Сучасні реалії ведення агробізнесу потребують перегляду методики і організації обліку витрат на вирощування продукції рослинництва. Традиційні методики організації обліку, які були адаптовані до сталої системи оподаткування і єдиних підходів до набору статей витрат, рекомендованих методичними рекомендаціями для сільськогосподарської галузі, сьогодні можна розглядати як генезу. Особливі корективи в організацію обліку витрат вносяться умовами воєнного стану. Це стосується економічних суб'єктів агробізнесу, які знаходяться на тимчасово окупованих територіях, на звільнених від окупації територіях, на таких, що знаходяться поблизу бойових дій, і таких, які знаходяться на вільних і деокупованих територіях нашої країни. Особливі умови воєнного стану спричинили потребу у перерозподілі витрат щодо енергоносіїв, людських ресурсів, технічного забезпечення технологічних процесів, процесів страхування посівів, формування трансфертних цін та відображення в обліку інших специфічних витрат і втрат. Запропоновані в статті методи організації обліку стосуються уточнення положень облікової політики щодо переліку статей витрат, щодо розподілу загальновиборничих витрат, щодо закриття рахунків допоміжних виробництв і визначення повної собівартості продукції рослинництва для цілей управлінського обліку. Результати дослідження є актуальними для агробізнесу з огляду впливу організації обліку витрат продукції рослинництва на формування показників поточної діяльності, і показників, як результату від процесу реалізації даної продукції. Від обраної методики організації обліку витрат будуть залежати показники, які є базовими в процесі прийняття управлінських рішень.

Значний вплив на вибір методики обліку витрат здійснюється в аспекті професійного судження бухгалтера. Власний підхід щодо етапів розвитку методології обліку витрат базується саме на професійному судженні як пріоритетному в підготовці і обґрунтуванні інформаційного джерела для прийняття управлінських рішень. Від обліку витрат як бази розрахунку собівартості продукції до управління витратами з урахуванням парадигми сталого розвитку та інституційної економіки. Всі етапи посилювали роль професійного судження в підготовці облікової інформації та формуванні облікової політики. В публікації також розглядаються питання розвитку теорії професійного судження в контексті міждисциплінарного зв'язку, зокрема, економіки, менеджменту, психології.

Глобальні принципи управлінського обліку розроблені з метою уніфікації інтегрального мислення для посилення системи управління ефективністю. На наш погляд, стандартизація та уніфікація не є пріоритетними для методології управлінського обліку. Глобальні принципи можуть слугувати певними рекомендаціями для компаній, які прагнуть до розвитку. Це буде актуально для наших вітчизняних підприємств і організацій, які вже працюють над розробкою стратегій розбудови країни у післявоєнний період.

**Ключові слова:** організація обліку, глобальні принципи управлінського обліку, управлінський облік витрат, калькулювання собівартості, професійне судження, продукція рослинництва.

Sadovska Iryna,  
Doctor of Economics, Professor,  
Lesya Ukrainka Volyn National University,

Department of Accounting and Taxation,  
Lutsk

Nahirska Kateryna  
PhD (Economics), Associate Professor,  
The Department of Accounting and Audit,  
Lutsk National Technical University  
Lutsk

## **ORGANIZATION OF ADMINISTRATIVE ACCOUNTING OF COSTS FOR GROWING CROP PRODUCTS: THE ASPECT OF PROFESSIONAL JUDGMENT**

**Abstract.** Modern realities of conducting agribusiness require a review of the methodology and organization of accounting for the costs of growing plant products. Traditional methods of accounting organization, which were adapted to a stable taxation system and uniform approaches to a set of expenditure items recommended by methodical recommendations for the agricultural industry, can today be considered as a genesis. Special adjustments to the organization of cost accounting are made under the conditions of martial law. This applies to economic subjects of agribusiness located in temporarily occupied territories, in territories liberated from occupation, in those located near hostilities, and those located in the free territories of our country. The special conditions of the martial law caused the redistribution of costs related to energy carriers, human resources, technical support of technological processes, crop insurance processes, the formation of transfer prices and the reflection in accounting of other specific costs and losses. The methods of accounting organization proposed in the article relate to the clarification of the provisions of the accounting policy regarding the list of cost items, the distribution of general production costs, the closing of the accounts of auxiliary productions and the determination of the full cost of crop production for the purposes of management accounting. The results of the study are relevant for agribusiness in view of the influence of the organization of plant production cost accounting on the formation of indicators of current activity, and indicators as a result of the process of selling these products. Indicators that are basic in the process of making managerial decisions will depend on the chosen method of organization of cost accounting.

The accountant's professional judgment has a significant impact on the choice of cost accounting methodology. Our own approach to the stages of development of the cost accounting methodology is based precisely on professional judgment as a priority in the preparation and justification of the information source for making management decisions. From cost accounting as a basis for calculating the cost of production to cost management taking into account the paradigm of sustainable development and institutional economics. All stages strengthened the role of professional judgment in the preparation of accounting information and the formation of accounting policy. The publication also considers the development of the theory of professional judgment in the context of interdisciplinary communication, in particular, economics, management, psychology.

The global principles of management accounting are designed to unify integral thinking to strengthen the performance management system. In our opinion, standardization and unification are not priorities for management accounting methodology. Global principles can serve as certain recommendations for companies seeking development. This will be relevant for our domestic enterprises and organizations, which are already working on the development of strategies for the development of the country in the post-war period.

**Key words:** organization of accounting, global principles of management accounting, management cost accounting, cost calculation, professional judgment, crop production.

**Постановка проблеми та її значення.** Проблема організації управлінського обліку витрат продукції рослинництва не є новою. Проте, стрімкі зміни економічного середовища і його прагнення до сталого розвитку, сприяють пошуку обліковою наукою інноваційних методів, інструментів та науково-практичних підходів щодо вирішення питання інформаційного забезпечення менеджменту в умовах невизначеності, світових криз та нестійкого мислення в прийнятті управлінських рішень. Традиційні методики організації обліку, які були адаптовані до сталої системи оподаткування і єдиних підходів до набору статей витрат, рекомендованих методичними рекомендаціями для сільськогосподарської галузі, сьогодні можна розглядати як генезу. Особливі корективи в організацію обліку витрат вносяться умовами воєнного стану. Це стосується економічних суб'єктів агробізнесу, які знаходяться на тимчасово окупованих територіях, на звільнених від окупації

територіях, на таких, що знаходяться поблизу бойових дій, і таких, які знаходяться на вільних і деокупованих територіях нашої країни. Особливі умови воєнного стану спричинили потребу у перерозподілі витрат щодо енергоносіїв, людських ресурсів, технічного забезпечення технологічних процесів, процесів страхування посівів, формування трансфертних цін та відображення в обліку інших специфічних витрат і втрат.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Управлінський облік витрат започаткований давно. Нам не відомі буквально його витoki. Спираючись на офіційні джерела, можемо констатувати зародження його елементів ще з часів Луки Пачолі.

В цей період (1521 р.) Г. Грамматеус (відомий як Heinrich Schreiber) в книзі «Коротка книга з мистецтва і знання всіх випадків комерційної практики» [24] здійснює спробу обґрунтування та застосування на практиці розподілу витрат на виробничі та невиробничі.

Сьогодні наука досить насичена публікаціями з досліджень обліку витрат, і продукції рослинництва, зокрема. Інтерес до таких досліджень спровокувала світова тенденція до запровадження технологій органічного виробництва, що забезпечує людство від споживання не якісних продуктів харчування. Нові технології вирощування продукції рослинництва є зазвичай досить витратними, і тому, пошук альтернативних шляхів оптимізації витрат при збереженні відповідної якості продукції стає темою наукових досліджень і практичних апробувань. Щодо найбільш вдалих і значимих публікацій з огляду теорії і практики обліку витрат на вирощування продукції рослинництва, важливо відзначити, що актуальний вклад в розвиток методології витрат зробили такі вчені: Безверхий К.В. [1], Брик М.М. [2], Дерій В.А. [5], Жук В.М. [6], Кірейцев Г.Г. [7], Коцупатрий М.М. [8], Охріменко І. В. [15], Проданчук М.А. [16], Сук П.Л. [18; 19], Томілова Н. О. [20], Цап В. Д. [21] та інші. Проте, наукові надбання зазначених вчених мають тенденцію до вирішення певних окреслених завдань і формування напрямів для продовження досліджень. В умовах сьогодення наука про витрати і про облік витрат набула міждисциплінарного значення.

Так, американські вчені зазначали, що те, до чого прагнув управлінський облік, містилося в споріднених науках, таких як: економіка, математика, статистика, психологія, технологія, інженерія тощо. Вчені висловили думку про те, що управлінський облік повинен був запозичувати дещо від кожної з них [22]. Цей перелік можна доповнити іншими економічними науками: економічна кібернетика, фінанси, маркетинг, право. Отже, цим підкреслюється міждисциплінарний зв'язок між різними науками, що сприяє їх взаємному збагаченню і розвитку в умовах інституційних змін і впливів на бізнес-середовище.

Оцінка нормативного забезпечення обліку витрат на вирощування і калькулювання собівартості продукції рослинництва врегульована низкою нормативно-правових актів [9 - 13]. Слід зауважити, що застосування вказаних нормативно-правових актів потребує детального опрацювання з огляду індивідуальних особливостей організації виробничого процесу і технологій (обробітку ґрунту, посівного матеріалу, механізмів для посіву і обробітку, методів та інструментів агротехніки і агрохімії тощо).

Отже, в контексті міждисциплінарних комунікацій і викликів сучасності, що спричинені воєнним станом в Україні, а також з урахування глобальних принципів управлінського обліку, будуть сформовані мета публікації і висловлені власні бачення щодо вирішення проблем організації обліку витрат на вирощування продукції рослинництва.

**Мета і завдання статті.** З урахуванням описаних вище проблем, автори поставили за мету провести дослідження теоретичного надбання і сучасних практик щодо організації обліку витрат на вирощування продукції рослинництва в контексті професійного судження бухгалтера, на основі чого запропонувати власні підходи щодо удосконалення в умовах інституційних впливів і невизначеності, в аспекті глобальних принципів управлінського обліку.

#### **Викладення основного матеріалу та обґрунтування отриманих результатів дослідження.**

Коротко розглянувши етапи розвитку теорії обліку витрат, можна констатувати очевидний процес перевтілення методів та інструментів обліку в унісон потреб домінуючого владного менеджменту. В історичному ракурсі перш початково облік витрат виконував функцію контролю за збереженням фізичного майна, для розрахунків за виконані роботи, для оцінки власності і повноти нарахування та сплати податків.

З часом виникла потреба у калькулюванні собівартості продукції з метою встановлення ціни і максимізації прибутку. Французькі вчені надавали пріоритетність калькулюванню серед інших методів бухгалтерського обліку. Тому теорії калькулювання історично беруть початок з французької бухгалтерської школи. Калькулювання є складним процесом з огляду на різноманіття інструментарію в обліку витрат. Проте, найбільш химерною є методологія класифікації витрат за різними ознаками і їх розподілу на об'єкти калькулювання. Різноманіття методів розподілу непрямих витрат науковці обґрунтовують технологічними особливостями галузей, що дійсно має деякий сенс. З іншої сторони, на даному етапі максимізації прибутку, технологічні особливості стають інструментом маніпулювання і причиною перекручування показників у фінансових звітах.

З переміщенням акценту на менеджера як центральної фігури управління економічними суб'єктами, удосконалюється методологія обліку витрат, набуваючи пріоритетності в організації облікового процесу та формуванні облікової політики. В часі це відбувається паралельно з формуванням інституту аудиту для незалежної перевірки фінансових звітів, та із створенням у 1973 році Міжнародної федерації бухгалтерів. Дослідник в галузі обліку витрат того часу неоднозначно висловлювались щодо калькулювання, яке на їх думку втратило будь-який сенс. Оскільки ціну формує попит і пропозиція, а не величина витрат на виробництво певного продукту (роботи чи послуги). Дискусії щодо цього питання тривають дотепер. Проте, мінімізація витрат з урахуванням стандартів якості (ISO 9000 та інших) і принципів сталого розвитку, є і буде актуальною в будь-яких економічних системах. Отже, калькулювання є актуальним. Але безупинно удосконалюються методи калькулювання. Витрати розширюють свою номенклатуру. Наприклад, розвиток транснаціональних компаній сприяє появі і зростанню частки трансакційних витрат, про які заявив у 1933 році Рональд Коуз, і які світова економічна спільнота сприйняла лише у 80-х роках минулого століття. Важливо зауважити факт захисту дисертацій з тематики трансакційних витрат в Україні. Дослідження базувалися на прикладі сільськогосподарської галузі.

Офіційний поділ бухгалтерського обліку на підвиди управлінського і фінансового окреслив два чітких підходи до обліку витрат: 1) для фінансового обліку витрати поділяються на операційні та витрати періоду; 2) для управлінського обліку витрати є предметною областю і розглядаються в частині управління витратами для цілей ефективного менеджменту. Саме на цьому етапі виокремлюється роль професійного судження бухгалтера. Від професійної підготовки бухгалтера, його етичних поглядів і менталітету залежить якість підготовленого інформаційного ресурсу, як продукту, який виготовлений в обліковому процесі, аналогічно процесу виробництва. Питання щодо інформаційного ресурсу як облікового продукту доведені у докторській дисертації професора Проданчука М.А. (2013 р.) [16].

Традиційна система бухгалтерського обліку в умовах воєнного стану не спроможна задовільнити інформаційні потреби менеджменту через ускладнені інформаційні потоки. Саме тому, суб'єкти господарювання аграрного сектору економіки є найбільш вразливими з точки зору їх конкурентоздатності. Заслуговують на увагу Методичні рекомендації з фіксування прямої шкоди, завданої сільськогосподарським підприємствам внаслідок збройної агресії російської федерації, затверджені Вченою Радою ННЦ «Інститут аграрної економіки» [9], в яких розроблений порядок обліку в умовах воєнного стану.

Рекомендований порядок базується на алгоритмі фіксації завданої прямої матеріальної шкоди на відповідних державних ресурсах. Серед таких: проєкт «Росія заплатить», розроблений KSE Institute спільно з Офісом Президента України та Міністерством економіки України (<https://damaged.in.ua/>); ресурс для належного документування воєнних злочинів та злочинів проти людяності, створений Офісом Генерального прокурора разом з українськими та міжнародними партнерами (<https://warcrimes.gov.ua/>); спеціальний чат-бот Tribunal.ua (<https://bit.ly/3hPpezs>); ресурс «Опора» (<https://russiancrime.org/>); об'єднаний майданчик для збору доказів воєнних злочинів (<https://dokaz.gov.ua/>); єдиний національний портал збору фактів порушення прав людини (<https://cutt.ly/YFvIjdE>) та ін. [9, с. 4-5].

Відповідно до п. 1.4 Методичних рекомендацій [9, с. 5], знищеним (зруйнованим, вкладеним) майном вважається майно, яке втрачене внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією російської федерації, та відновлення якого, зокрема шляхом

повернення, ремонту чи реконструкції, не є можливим або є економічно недоцільним; пошкодженим майном вважається майно, яке пошкоджено внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією російської федерації, та може бути відновлене, зокрема шляхом ремонту чи реконструкції.

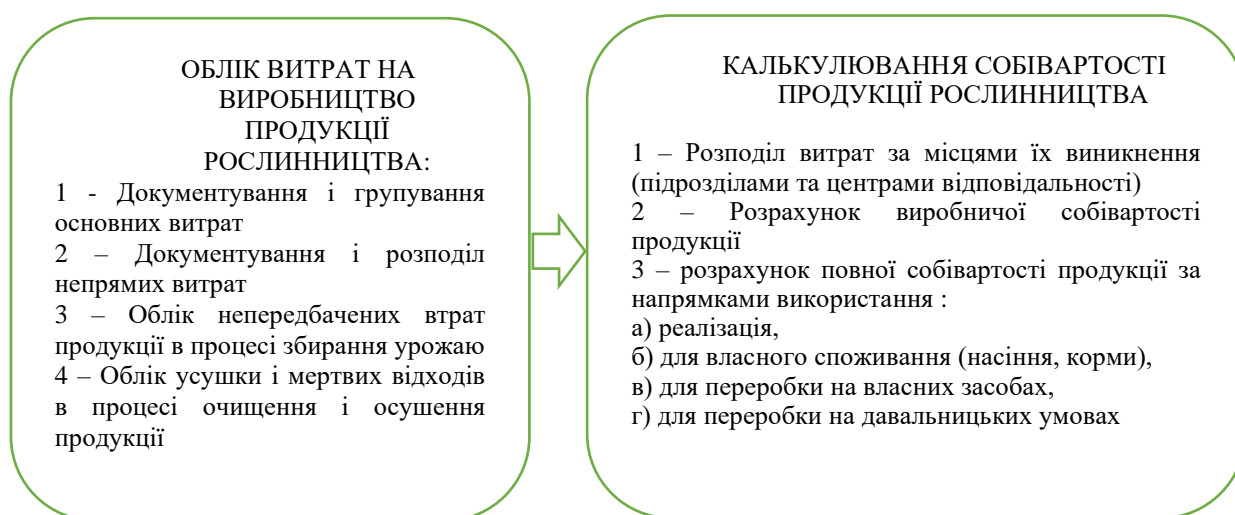
У практиці суб'єктів аграрного бізнесу спостерігається низький рівень організації управлінського обліку операцій, пов'язаних із земельними ділянками, власними чи орендованими. Наукового обґрунтування і практичного апробування потребують питання розподілу між сільськогосподарськими галузями і видами продукції витрат на придбання чи поліпшення земель сільськогосподарського призначення. Вирішення цієї проблеми в обліково-аналітичній системі аграрних підприємств дозволить формувати об'єктивну інформацію для ефективного управління земельними ресурсами аграрних формувань.

Організація управлінського обліку трудових ресурсів, задіяних на постійних і сезонних роботах в аграрному секторі економіки також потребує нових підходів на етапі планування, фактичного оформлення трудових відносин і вибору системи оподаткування. Враховуючи різноманітні системи документального забезпечення трудових витрат, акцент рекомендуємо робити не лише на кількісних, а й на якісних показниках. Враховуючи галузеву специфіку, фахівці аграрного бізнесу повинні володіти знаннями і розуміннями нормативно-правової бази з обліку оплати праці і пов'язаних розрахунків, котрі не завжди відносяться до однієї галузі, а тому їх здатність до навчання й самоосвіти, вміння оперативного і якісного оцінювання завдань та їх виконання, підвищить рівень професійного судження у прийнятті управлінських рішень.

Питання удосконалення обліку витрат досить детально розглянуті у монографії Організація управлінського обліку і контролю вирощування зернових культур [14]. Запропоновано нові підходи до оцінки сільськогосподарської продукції, що поєднує досвід минулого та вимоги Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Розроблено спеціальні документи для узагальнення і розподілу загальновиробничих витрат, обчислення собівартості продукції, списання калькуляційних різниць, що дозволило сформувати цілісну систему документування операцій від обробки ґрунту до реалізації зерна і супутньої продукції.

Враховуючи сучасний рівень розвитку автоматизації облікових процесів, авторами монографії розроблено алгоритм відображення в обліку операцій з вирощування зернових культур для налаштування відповідної конфігурації в бухгалтерській програмі, що пришвидшать процес обробки і введення даних та прийняття управлінських рішень.

Процес обліку витрат і калькулювання продукції рослинництва умовно поділяється на два етапи (рис. 1).



**Рис. 1.1.** Послідовність етапів обліку витрат і калькулювання продукції рослинництва

Загально визнаними і такими, що мають практичне застосування сільськогосподарськими підприємствами, є такі види собівартості, як планова і фактична, рідше – нормативна. Крім видів собівартості існують форми собівартості, а саме: повна собівартість, яка характеризує рівень усіх витрат на виробництво (змінних і постійних), і неповна – характеризує лише змінні витрати.

Такий вид собівартості, як планова, визначається на основі даних минулого року (планових витрат і обсягу виробництва) та служить для відображення планових витрат і виявлення причин їх відхилень від фактичних витрат. Протягом звітного періоду вироблена продукція обліковується за плановою собівартістю. Після визначення фактичної собівартості і відображення на рахунках бухгалтерського обліку калькуляційної різниці (між плановою та фактичною собівартістю) продукція оцінюється за фактичною собівартістю.

На сьогодні не існує затверджених форм таких документів, а тому всі калькуляційні розрахунки в сільському господарстві проводяться кожним підприємством у довільній формі (виробничих звітах, книгах обліку витрат, звичайних аркушах).

Для узагальненого відображення розрахунку фактичної собівартості продукції пропонуємо форму Калькуляційної картки-розрахунку виробничої собівартості продукції, яка є окремим листом Журналів калькуляції собівартості продукції рослинництва (14, с. 213-214), в якій систематизована інформація про склад виробничих витрат (за статтями), обсяги виробництва продукції, кореспондуючі рахунки, розрахунок виробничої собівартості калькуляційної одиниці продукції; калькуляційна різниця. Картку-розрахунок слід заповнювати на основі даних Виробничих звітів та інших бухгалтерських документів. Картка є індивідуальним документом для кожного виду продукції та має обліково-аналітичне значення і єдиною інформаційну базу для потреб планування.

При визначенні фактичної собівартості сільськогосподарської продукції проводиться закриття рахунків та списання калькуляційних різниць на відповідні рахунки пропорційно до обсягу використаної (спожитої) продукції. На суму перевищення фактичної собівартості над плановою (виробничою) проводять додатковий запис. Якщо фактична собівартість нижча за планову, то калькуляційну різницю списують методом «червоного сторно» і навпаки. Після списання калькуляційних різниць на субрахунках до рахунку 23 «Виробництво» можуть залишатися лише витрати у незавершеному виробництві.

Списання калькуляційних різниць пропонуємо відображати у Відомості списання калькуляційної різниці між фактичною та плановою (розрахунково-фактичною) собівартістю продукції рослинництва (тваринництва), в якій наводиться фактична і планова (розрахунково-фактична) собівартість кожного виду продукції, калькуляційна різниця та рахунки, на які вона списується в рівних пропорціях до маси використаної (спожитої) продукції рослинництва.

Сучасні реалії довели потребу перегляду існуючих підходів до розуміння ролі облікової науки у посиленні довіри суспільства до інформаційного ресурсу про стан і перспективи розвитку світової економіки. Глобалізація економічного простору породила глобальні принципи управлінського обліку.

Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) визначені концепції управлінського обліку через його завдання і функції. Загалом, концепції визначають принципи управлінського обліку. Концепції по змісту є комплексним представленням мети, функцій, якісних характеристик і принципів управлінського обліку. Дві найбільші і найавторитетніші світові Організації у сфері управлінського обліку CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) та фінансового обліку AICPA (American Institute of CPAs), спільними діями за участі керівників компаній, фінансових директорів, науковців, регуляторів та інших фахівців у 20 країнах на 5 континентах, презентувати світовій спільноті статус привілейованого міжнародного спеціаліста у сфері управлінського обліку з метою підвищення престижу і широкого визнання управлінського обліку як фаху. Відповідно, у 2015 році, презентовано напрацьований документ, який визначає принципи управлінського обліку на глобальному рівні [3].

Управлінський облік вперше за історію свого існування набув стандартизованих підходів. Нам відомо, що до цього часу ведення цього виду обліку базувалося на використанні досвіду і кращих практик провідних компаній світу. Глобальні принципи управлінського обліку є своєрідними стандартами управлінського обліку і призначені для системи управління ефективністю. Глобальні принципи управлінського обліку мають рекомендаційний характер, проте, цільове їх застосування свідчить про орієнтацію компаній на сталий розвиток. Інституціональний аспект управлінського обліку, який має характерні ознаки неформального прийняття правил життєдіяльності та співіснування людини і природи у світовому середовищі, все впевненіше привертає до себе увагу [7].

Визначення поняття управлінського обліку у виданні «Глобальні принципи управлінського обліку» [3] трактується як «пошук, аналіз, передача і використання фінансової і нефінансової інформації, що пов'язана з прийняттям рішень, з метою створення і збереження вартості для організації». Отже, створення і збереження вартості для організації. На наш погляд, суттєвим і таким що варте уваги, є поняття сталої цінності організації. Цінність, як філософське поняття, не має обмеження у параметрах і проявляється залежно від обставин і ситуації, що склалася. Про пріоритетність цінності над вартістю неодноразово заявлялося вітчизняними науковцями (проф. Кірейцевим Г.Г. [7], Жуком В.М. [6]). Гармонійний розвиток економіки може базуватися на пріоритетності цінності. Особливо це стало очевидним в умовах воєнного часу, коли за короткий проміжок відбулася переоцінка цінностей на ментальному рівні, на рівні неформальних інституцій. Критична маса неформальних правил є джерелом до їх формалізованого окреслення.

Глобальні принципи управлінського обліку розроблені з метою уніфікації інтегрального мислення для посилення системи управління ефективністю. На наш погляд, стандартизація та уніфікація не є пріоритетними для методології управлінського обліку. Глобальні принципи можуть слугувати певними рекомендаціями для компаній, які прагнуть до розвитку. Це буде актуально для наших вітчизняних підприємств і організацій, які вже працюють над розробкою стратегій розбудови країни у після воєнний період.

Кожен з чотирьох глобальних принципів характеризується конкретною ціллю. Перший принцип – вплив, розглядають як комунікацію, що породжує інформацію, яка має вплив. Цінною є не будь-яка інформація, а лише така, яка має найбільш суттєвий рівень впливу на прийняття ефективних рішень. Очевидно, що не можна стандартизувати перелік такої інформації. Тільки певна ситуація, певні інституціональні чинники поставлять чіткі запитання щодо набору показників і їх параметрів. Диктувати умови щодо якісних характеристик інформації будуть формальні і неформальні інститути впливу на прийняття рішень. Досвід показує, що здебільшого управлінський персонал, який приймає рішення, попадає під вплив обліково-аналітичного персоналу. Рівень професійної підготовки обліково-аналітичного персоналу компанії є запорукою високого рівня ефективності прийняття рішень.

Другий принцип – релевантність, вимагає актуальності інформації, яку представляє обліково-аналітичний персонал для прийняття рішень. Очевидним є розуміння актуальності і її інституційна залежність від формальних і неформальних факторів. З огляду сучасних реалій, якими і умови воєнного стану, актуалізація інформації дещо змінилася, а в окремих випадках зміна актуальності пооглядається в протилежному напрямку в порівнянні з довоєнним часом.

Аналізується вплив на вартість. Управлінський облік ув'язує стратегію організації з її бізнес-моделлю, яка забезпечує розуміння варіантів для прийняття рішень. Цей Принцип допомагає організаціям опрацьовувати різні сценарії з метою розуміння їхнього впливу на створення та збереження вартості [3, с. 5]. З нашої точки зору, акцент потрібно зосереджувати на технології, які є базовими в організації облікового процесу і формуванні облікової політики. Також рекомендуємо уточнення : аналізується вплив на цінність.

Четвертий принцип – довіра, стосується поведінкових норм фахівців з управлінського обліку. Розумне керування вибудовує довіру, яка реалізується через : підзвітність і надійність, сталий розвиток, професійну добропорядність і етику. На наш погляд, принцип довіри трактується як



посилення ролі обліку у формуванні у суспільстві стереотипів довіри до бізнесу. Неформальні інститути довіри суспільства до бізнесу. Таку довіру не можна нав'язати суспільству законами. Таку довіру можна здобути шляхом прикладів доброчесності, етики, високої моралі та професіоналізму, які повинні бути притаманні персоналу управлінського обліку.

Ефективний управлінський облік має забезпечити тривалий успіх організації та ґрунтується на компетентних кадрах, чітких принципах, належному управлінню результатом і міцній практиці.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Організація управлінського обліку витрат на вирощування продукції рослинництва є актуальним питанням з огляду ймовірності багато варіативності професійних суджень. Типи, інструменти та методики обліку управлінського витрат залежать від впливу інституційних чинників і цілей бізнесу. Якщо бізнес спрямований на сталий розвиток і дотримується обраної траєкторії, рекомендовані традиційні методи та інструменти працюють ефективно і сприяють постійному розвитку. У випадку не дотримання принципів сталого розвитку з причини спрямування цілей на максимізацію прибутків і часткове нівелювання екологічної і соціальної складової, інструменти і методики на практиці є модифікованими і не завжди вписуються у чинне правове поле. Крім того, як показує статистика, ефективність соціальної і екологічної політики таких суб'єктів господарювання не є високою, більше того, такі суб'єкти не є корисними для суспільства.

Важливим документом для внутрішнього використання і регулювання питань управлінського обліку витрат на вирощування продукції рослинництва є облікова політика, яка може бути представлена у вигляді наказу, розпорядження чи положення, затвердженого керівником підприємства. В цьому документі регламентуються правила і підходи професійного судження щодо організації обліку. Індивідуальність таких підходів обумовлена професійними компетенціями і рівнем особистої відповідальності посадових осіб, які безпосередньо є відповідальними за обліковий процес на підприємстві.

Перспективи подальших досліджень вбачаються в пошуках наукових підходів і оцінки кращих практик щодо удосконалення організації управлінського обліку витрат на вирощування продукції рослинництва. Потребує досконалого дослідження рівень впливу професійного судження на процеси формування положень облікової політики в аспекті дотримання принципів сталого розвитку економіки і принципів глобального управлінського обліку.

#### Джерела та література:

1. Безверхий К.В., Ковач С.І. Облік та оцінка біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Випуск 1 (21). С. 229–239. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/3838/Bezverhiy.pdf?sequence=1> (дата звернення 20.10.2022 р.)
2. Брик М.М. Облік і аналіз формування біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіль. нац. екон. ун-т. Тернопіль, 2019. 195 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/35374/1/%d0%94%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f.pdf> (дата звернення 20.10.2022 р.)
3. Глобальні принципи управлінського обліку. Американський інститут сертифікованих публічних бухгалтерів; Інститут привілейованих управлінських бухгалтерів. URL : <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukrainian-full-gmaps-document.pdf> (дата звернення 03.10.2022 р.)
4. Горбач Т. О. Теоретичні основи дослідження якості облікової інформації в бухгалтерській (фінансовій звітності): *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics»*. 2017. №6. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/6-2017/UKR/horbach.pdf>.
5. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль: ТНЕУ. Економічна думка. 2009. 272 с.
6. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с. URL : [https://magazine.faaf.org.ua/images/stories/juk/monograf\\_2018/Zhuk\\_monografy\\_2018.pdf](https://magazine.faaf.org.ua/images/stories/juk/monograf_2018/Zhuk_monografy_2018.pdf) (дата звернення 23.09.2022 р.)



7. Кірейцев Г. Г. Вплив зовнішніх чинників на результативність економічних реформ. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7(2). С. 50-58. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2010\\_7\(2\)\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7(2)_7) (дата звернення 20.10.2022 р.)
8. Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств: монографія. Вінниця : ПП «ТД «Едельвейс і К», 2014. 268 с.
9. Методичні рекомендації з фіксування прямої шкоди, завданої сільськогосподарським підприємствам внаслідок збройної агресії російської федерації. Затверджено Вченою Радою ННЦ «Інститут аграрної економіки», протокол № 4 від 15.04.22 р., Вченою Радою Інституту обліку і фінансів, протокол № 3 від 14.04.22 р. URL : [https://drive.google.com/file/d/1AZEClerAE6wNn5ke-CMo9EQzz\\_kIQcaf/view](https://drive.google.com/file/d/1AZEClerAE6wNn5ke-CMo9EQzz_kIQcaf/view) (дата звернення 12.10.2022 р.)
10. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>.
11. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення 20.10.2022 р.)
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020) (дата звернення 20.10.2022 р.)
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027) (дата звернення 20.10.2022 р.)
14. Організація управлінського обліку і контролю вирощування зернових культур: Монографія. За ред. Садовської І.Б. Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2009. 314 с.
15. Охрімченко І. В. Витрати та собівартість в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.04 / Ін-т аграрної економіки Української академії аграрних наук. Київ, 2009. 29 с.
16. Проданчук М.А. Облікова інформація та її якісні характеристики відповідно до облікових стандартів. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/ybOZQMIRWBAuPz2dwybX.pdf>
17. Садовська І.Б., Бляхарчук М.О. Облікова політика в управлінні підприємством: методика і практика: Монографія. 2018. 300 с.
18. Сук П. Л. Облік витрат на виробництво продукції рослинництва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ. 2001. 19 с.
19. Сук П. Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку : методологія і практика. Монографія. Київ : Національний аграрний університет. 2007. 330 с.
20. Томілова Н. О. Внутрішньогосподарський облік виробництва продукції кормових культур : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ. 2012. 19 с.
21. Цап В. Д. Витрати і собівартість продукції в сільськогосподарських підприємствах України та їх формування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ. 2016. 24 с.
22. Growningshield G.R. and Batista G.L. The Accounting revolution Management Accounting. 1996. P. 36.
23. Semenushena N, Khorunzhak N, Sadovska I. Evaluation of the adaptability of scientific theories for the development of accounting institute *Intelektine Ekonomika*. 2020. Vilnius. Том 14. P 113-129. URL: <https://www3.mruni.eu/ojs/intellectual-economics/article/view/5713>
24. Schreiber, Heinrich. Behend vnnnd khunstlich Rechnung nach der Regel vnd welhisch practic mit sambt zueberaitung. Nürnberg. 1521. URL : <https://daten.digitaler-sammlungen.de/~db/ausgaben/zweiseitenansicht.html?ip=193.174.98.30&id=00018235&seite=7> (дата звернення 20.09.2022).
25. Zhuk Valerii, Zamula Iryna, Liudvenko Dmytro, Popko Yevheniya. Development of non-financial reporting of agricultural enterprises of Ukraine. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2020. №6. P. 76-89. URL: <https://ageconsearch.umn.edu/record/308587/>

## References

1. Bezverkhyi K.V., Kovach S.I. Oblik ta otsinka biolohichnykh aktyviv u silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Accounting and evaluation of biological assets in agricultural enterprises] *Finansy, oblik i audit - Finance, accounting and audit* 2013. Vypusk 1 (21). S. 229-239. URL:

<https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/3838/Bezverhiy.pdf?sequence=1> (дата звернення 20.10.2022 р.) [in Ukrainian].

2. Bryk M.M. *Oblik i analiz formuvannia biolohichnykh aktiviv u silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting and analysis of the formation of biological assets in agricultural enterprises] : dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 – bukhholderskyi oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi diialnosti). 2019. 195 s. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/35374/1/%d0%94%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f.pdf> (дата звернення 20.10.2022 р.)

3. Hlobalni pryntsyru upravlinskoho obliku. Amerykanskyi instytut sertyfikovanykh publichnykh bukhhalteriv; Instytut pryvileiovanykh upravlinskykh bukhhalteriv. [Global principles of management accounting. American Institute of Certified Public Accountants; Institute of Chartered Management Accountants] URL : <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukrainian-full-gmaps-document.pdf> (дата звернення 03.10.2022 р.) [in Ukrainian].

4. Horbach T.O. *Teoretychni osnovy doslidzhennia yakosti oblikovoi informatsii v bukhholderskii (finansovii zvitnosti)* [Theoretical bases of research of quality of accounting information in accounting (financial reporting):] : *Elektronne naukove fakhove vydannia z ekonomichnykh nauk «Modern Economics» - Electronic scientific professional edition in economic sciences «Modern Economics»*. 2017. №6. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/6-2017/UKR/horbach.pdf>. [in Ukrainian].

5. Derii V. A. *Vytraty i dokhody pidpriemstv u systemi obliku ta kontroliu* [Expenses and incomes of enterprises in the system of accounting and control]: monohrafiia. Ternopil: TNEU. Ekonomichna dumka. 2009. 272 s.

6. Zhuk V. M. *Rozvytok teorii bukhholderskoho obliku: instytutsionalnyi aspekt* [Development of accounting theory: institutional aspect]: monohrafiia. K.: NNTs «IAE», 2018. 408 s. URL : [https://magazine.faaf.org.ua/images/stories/juk/monograf\\_2018/Zhuk\\_monografy\\_2018.pdf](https://magazine.faaf.org.ua/images/stories/juk/monograf_2018/Zhuk_monografy_2018.pdf) (дата звернення 23.09.2022 р.) [in Ukrainian].

7. Kireitsev H. H. *Vplyv zovnishnykh chynnykiv na rezultatyvnist ekonomichnykh reform* [Influence of external factors on the effectiveness of economic reforms] *Ekonomichni nauky. Seriya : Oblik i finansy - Economic Sciences. Series: Accounting and Finance*. 2010. Vyp. 7(2). S. 50-58. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2010\\_7\(2\)\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7(2)_7) (дата звернення 20.10.2022 р.) [in Ukrainian].

8. Kotsupatryi M. M., Marchuk U. O. *Vnutrishnohospodarskyi kontrol v upravlinni diialnistiu silskohospodarskykh pidpriemstv* [Internal economic control in the management of agricultural enterprises]: monohrafiia. Vinnytsia : PP «TD «Edelveis i K», 2014. 268 s.

9. *Metodychni rekomendatsii z fiksuвання priamoї shkody, zavdanoi silskohospodarskym pidpriemstvam vnaslidok zbroinoї ahresii rosiiskoi federatsii* [Guidelines for recording direct damage caused to agricultural enterprises as a result of the armed aggression of the Russian Federation] URL : [https://drive.google.com/file/d/1AZECIerAE6wNn5ke-CMo9EQzz\\_kIQcaf/view](https://drive.google.com/file/d/1AZECIerAE6wNn5ke-CMo9EQzz_kIQcaf/view) (дата звернення 12.10.2022 р.) [in Ukrainian].

10. *Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpriemstva* [Methodological recommendations on the accounting policy of the enterprise] URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>. [in Ukrainian].

11. *Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv* : [Methodical Recommendations on Planning, Accounting and Calculation of the Cost of Production (Works, Services) of Agricultural Enterprises] URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення 20.10.2022 р.) [in Ukrainian].

12. *Mizhnarodnyi standart bukhholderskoho obliku 8 «Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta pomylyky»*. [International Accounting Standard 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"] URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020) (дата звернення 20.10.2022 р.) [in Ukrainian].

13. *Mizhnarodnyi standart bukhholderskoho obliku 41 «Silske hospodarstvo»*. [International Accounting Standard 41 "Agriculture"] URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027) (дата звернення 20.10.2022 р.) [in Ukrainian].

14. *Orhanizatsiia upravlinskoho obliku i kontroliu vyroshchuvannia zernovykh kultur* [Organization of management accounting and control of grain crops cultivation]: Monohrafiia. Za red. Sadovskoi I.B. Lutsk: Redaktsiino-vydavnychiy viddil LNTU, 2009. 314 s. [in Ukrainian].

15. Okhrimenko I. V. *Vytraty ta sobivartist v rehuliuванні ekonomichnykh vidnosyn silskohospodarskykh pidpriemstv* [Costs and prime cost in the regulation of economic relations of agricultural enterprises] Kyiv, 2009. 29 s. [in Ukrainian].

16. Prodanchuk M.A. *Oblikova informatsiia ta yii yakisni kharakterystyky vidpovidno do oblikovykh standartiv* [Accounting information and its qualitative characteristics in accordance with accounting standards.] *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt. Accounting, analysis and audit*. 2018. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/ybOZQMIRWBAuPz2dwybX.pdf> [in Ukrainian].

17. Sadovska I.B., Bliakharchuk M.O. *Oblikova polityka v upravlinni pidpriemstvom: metodyka i praktyka [Accounting policy in enterprise management: methods and practice]*: Monohrafiia. 2018. 300 s. [in Ukrainian].
18. Suk P. L. *Oblik vytrat na vyrobnytstvo produktsii roslynnytstva [Accounting of costs for the production of crop production]* : avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kand. ek. nauk : spets. 08.06.04 «Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt». Kyiv. 2001. 19 s. [in Ukrainian].
19. Suk P. L. *Oblik vyrobnytstva i realizatsii silskohospodarskoi produktsii v umovakh rynku : metodolohiia i praktyka. [Accounting for the production and sale of agricultural products in market conditions: methodology and practice]* Monohrafiia. Kyiv : Natsionalnyi ahrarnyi universytet. 2007. 330 s. [in Ukrainian].
20. Tomilova N. O. *Vnutrishnohospodarskyi oblik vyrobnytstva produktsii kormovykh kultur [On-farm accounting of fodder crops production]*: avtoref. dys. ... kand. ekon. Nauk : 08.00.09. Natsionalnyi universytet bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy. Kyiv. 2012. 19 s. [in Ukrainian].
21. Tsap V. D. *Vytraty i sobivartist produktsii v silskohospodarskykh pidpriemstvakh Ukrainy ta yikh formuvannia [Costs and prime cost of production in agricultural enterprises of Ukraine and their formation]* : avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.04. Natsionalnyi universytet bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy. Kyiv. 2016. 24 s. [in Ukrainian].
22. Growningshield G.R. and Batista G.L. *The Accounting revolution Management Accounting*. 1996. P. 36. [in English].
23. Semenushena N, Khorunzhak N, Sadovska I. Evaluation of the adaptability of scientific theories for the development of accounting institute *Intelektine Ekonomika*. 2020. Vilnius. Tom 14. P 113-129. URL: <https://www3.mruni.eu/ojs/intellectual-economics/article/view/5713> [in English].
24. Schreiber, Heinrich. *Behend vnnd khunstlich Rechnung nach der Regel vnd welhisch practic mit sambt zueberaitung*. Nürnberg. 1521. URL : <https://daten.digital-sammlungen.de/~db/ausgaben/zweiseitenansicht.html?fip=193.174.98.30&id=00018235&seite=7> (дата звернення 20.09.2022) [in German].
25. Zhuk Valerii, Zamula Iryna, Liudvenko Dmytro, Popko Yevheniya. Development of non-financial reporting of agricultural enterprises of Ukraine. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2020. №6. R. 76-89. URL: <https://ageconsearch.umn.edu/record/308587/> [in English].

Стаття надійшла до редакції 25.12.2022 р.