

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

«До захисту допущено»
В.о. завідувача кафедри к.е.н., доцент
_____ Марина КАЛЮЖНА
«___» _____ 2025 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти
Освітньої програми «Облік і оподаткування»
За спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ЗЕРНА У ФГ «АГРО-КЛАС» ПЕРВОМАЙСЬКОГО РАЙОНУ МИКОЛАЇВСЬКОЇ ОБЛАСТІ

Науковий керівник: д.е.н., професор
_____ Ірина КРЮКОВА

Рецензент: д.е.н., професор

Виконав здобувач денної форми навчання
Дмитро ДОЛИНСЬКИЙ

*Засвідчую, що кваліфікаційна робота містить
результати власних досліджень. Використання
ідей і текстів інших авторів має посилання
на відповідне джерело.*

_____ **Дмитро ДОЛИНСЬКИЙ**

ЗМІСТ

	стр
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО - МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ У РОСЛИННИЦТВІ.....	7
1.1. Економічна сутність витрат у сучасному агроменеджменті	7
1.2. Науково-методичні засади обліку витрат на біологічні перетворення активів у рослинництві	16
1.3. Методичні основи аналізу витрат та собівартості продукції зернових культур.....	24
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР У ФГ «АГРО-КЛАС»	34
2.1. Організаційно-економічна характеристика ФГ «Агро-Клас».	34
2.2. Первинний, синтетичний і аналітичний облік витрат на біологічні перетворення зернових культур у господарстві	45
2.3. Аналіз витрат на біологічні перетворення зернових культур у господарстві.....	54
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ЗЕРНА У ФГ «АГРО-КЛАС».....	63
3.1. Шляхи удосконалення обліку витрат на виробництво зернових культур у ФГ «Агро-Клас».....	63
3.2. Напрями оптимізації витрат на виробництво зерна у фермерському господарстві на перспективний період.....	80
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	93
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	97
ДОДАТКИ.....	106

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Облік витрат на виробництво зерна є фундаментальним інструментом управління сучасними аграрними підприємствами, оскільки від точності та системності збору інформації про витрати залежить ефективність виробничих і фінансових рішень. У сучасних умовах українського аграрного сектору, що характеризується високою волатильністю цін на ресурси, впливом зовнішніх економічних і кліматичних факторів, детальний аналіз витрат дозволяє підприємствам своєчасно реагувати на зміни в економічному середовищі та оптимізувати структуру виробництва.

Особливу значимість своєчасний, релевантний і прозорий бухгалтерський облік витрат набуває в контексті забезпечення сталого розвитку сільського господарства, оскільки дозволяє не лише контролювати фінансові результати, а й оцінювати раціональність використання земельних, енергетичних та матеріальних ресурсів. Такий підхід сприяє зниженню собівартості продукції без зниження якості, підвищенню рентабельності, а також зменшенню негативного впливу на навколишнє середовище. Раціональний облік і аналіз витрат на виробництво зерна виступає ключовим чинником прийняття стратегічних та оперативних управлінських рішень, що забезпечують економічну стійкість, конкурентоспроможність та соціально-екологічну відповідальність аграрних бізнес-суб'єктів України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Виключна важливість зернової продукції для економіки України, забезпечення її продовольчої безпеки та продовольчої безпеки країн ЄС, зумовили значний інтерес наукової спільноти до організації бухгалтерського обліку витрат у зерновому господарстві. Вагомий внесок у розвиток теорії, методології і практики обліку і аналізу витрат аграрної сфери зробили такі відомі вчені, як Бутинець Ф.Ф., Василішин С.І., Дерій В.А. Жук В.М., Гончаренко Н., Лахтіонова Л.А., Маренич Т.Г., Моссаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Осадяча Г.Г., Плаксієнко В.Я., Подолянчук

О. А. Свиноус І.В. та інші. Поряд з вагомими розробками, постійна зміна чинників та умов виробничої діяльності українських агрокомпаній актуалізує подальші наукові напрацювання у даному напрямку.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і оподаткування «Перспективи розвитку обліку, контролю і оподаткування в умовах трансформації економічних процесів» (номер державної реєстрації 0121U110384).

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування пропозицій щодо удосконалення обліку і аналізу витрат на виробництво зерна у сільськогосподарському підприємстві.

В контексті визначеної мети наукового дослідження, основними завданнями кваліфікаційної роботи є:

- дослідження науково-теоретичних аспектів обліку витрат на перетворення біологічних активів у рослинництві;
- аналіз методичних засад обліку витрат та калькулювання собівартості продукції зернових культур;
- дослідження діючої системи обліку витрат на біологічні перетворення зернових культур у суб'єкті дослідження;
- проведення економічного аналізу витрат та фактичного рівня собівартості виробництва зерна у господарстві;
- розробка комплексу заходів з удосконалення обліку витрат на біологічні перетворення зернових культур на підприємстві;
- обґрунтування заходів щодо оптимізації витрат і рівня собівартості продукції зернових культур в суб'єкті дослідження на перспективу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у удосконаленні і подальшому розвитку теоретично-методичного базису управління витратами на виробництво зернових культур у рослинництві, що полягає у наступному:

удосконалено:

- методичні засади до формування облікової політики аграрних бізнес-

суб'єктів у частині відображення витрат на вирощування біологічних активів рослинництва з урахуванням сучасних трендів поширення засад сталого розвитку у системі агроменеджмента;

дістало подальшого розвитку:

- система принципів управління та обліку витратами у агробізнесі на основі визначення пріоритетних ознаки управління та обліку витрат за умов переходу до концепцій сталого розвитку та «Green Deal».

Суб'єктом дослідження у кваліфікаційній роботі є фермерське господарство «Агро-Клас» Первомайському районі Миколаївської області.

Об'єктом дослідження виступають процеси бухгалтерського обліку і аналізу витрат на виробництво зерна.

Предметом дослідження у кваліфікаційній роботі є комплекс теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку і аналізу витрат на виробництво зерна.

Період дослідження в дипломній роботі включає 2022-2024рр.

Інформаційною базою дослідження є річна фінансова звітність ФГ «Агро-Клас» Первомайському районі Миколаївської області за 2022-2024 роки, дані первинного, синтетичного та аналітичного обліку витрат на підприємстві, статистичні збірники, законодавчі та нормативно-правові акти України, матеріали досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених економістів – аграрників, опубліковані в періодичних виданнях.

Методи дослідження. При проведенні наукових досліджень застосовувались такі методи дослідження: економічно-статистичний (при аналізі сучасного стану економічного розвитку фермерського господарства); монографічний (при дослідженні системи обліку витрат на біологічну трансформацію зернових культур); розрахунково-конструктивний (при обґрунтуванні перспективи виробництва зерна в господарстві); абстрактно-логічний (при узагальненні тенденцій розвитку суб'єкта дослідження, формулюванні висновків та пропозицій); балансовий.

Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні

практичних положень і прикладних рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку витрат на біологічні перетворення та обґрунтування проекту виробництва зерна в суб'єкті дослідження на перспективний період.

Апробація результатів дослідження. Теоретичні положення і практичні результати кваліфікаційного дослідження оприлюднені на IV Міжнародної науково-практичної конференції «Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації» (м. Суми, Сумський національний аграрний університет, 18 листопада 2025р.).

Публікації. За темою кваліфікаційної роботи опубліковано одна наукова праця загальним обсягом 0,2 ум. друк. арк. (публікація у матеріалах науково-практичних конференцій).

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел з 81 найменувань, додатків. Загальний обсяг роботи складає 106 сторінок друкованого тексту, містить 25 таблиць, додатки.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО - МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ У РОСЛИННИЦТВІ

1.1. Економічна сутність витрат у сучасному агроменеджменті

За сучасних реалій розвитку аграрного сектору України питання обліку, аналізу та управління витратами посідає центральне місце в системі агроменеджменту. Висока волатильність ринкових цін, подорожчання ресурсів, логістичні ризики та підвищена невизначеність зовнішнього середовища обумовлюють необхідність формування достовірної, систематизованої й оперативної облікової інформації про витрати та собівартість продукції. Саме бухгалтерський облік виступає базовим інструментом, що забезпечує аграрних менеджерів інформацією, необхідною для ухвалення ефективних управлінських рішень. Коректне відображення витрат у бухгалтерському обліку є основою для точного визначення фінансових результатів, обґрунтованої цінової політики та оцінки точки беззбитковості, що особливо важливо в умовах загострення конкурентної боротьби на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Категорія «витрати» має тривалу історію розвитку, що відображає еволюцію економічної думки та зміну господарських форм. Її трактування поступово трансформувалося від простого розуміння як фізичного вибуття ресурсів до складної багатовимірної системи обліку, аналізу та управління сучасними економічними процесами.

У сучасних умовах категорія «витрати» розглядається комплексно - як економічна, облікова та управлінська величина, що охоплює матеріальні, трудові, фінансові та альтернативні ресурси. Її зміст включає не лише прямі витрати виробництва, але й непрямі, трансакційні, логістичні та екологічні компоненти [38]. Для аграрного сектору України, який функціонує в умовах високої ризиковості, волатильності ринку та воєнних викликів, розуміння природи витрат та їх еволюції є необхідною передумовою формування

ефективних механізмів управління собівартістю та ресурсами.

Досліджуючи сутність, зміст та природу характеру управління витратами, Варченко О.М., Свиноус І.В. і Іванова Л.С. відокремлюють у науково-методичні площині декілька основних концепцій витрат [4, с. 124]:

1) класична концепція (найбільш відомими представниками якої є А. Сміт, Д. Рікардо, Дж. Мілль, що трактує витрати як сукупність ресурсів, необхідних для виробництва товару. У цій концепції витрати мають об'єктивний характер і відображають реальність виробничих процесів. Саме вона заклала підґрунтя для формування понять собівартості та виробничої вартості.

2) Маржиналістська концепція (К. Менгер, А. Маршалл, Ф. Візер) змістила акцент з абсолютних витрат на граничні витрати - тобто зміни витрат при незначному збільшенні обсягу виробництва. Витрати розглядаються не лише як фактично понесені, а як втрачені можливості використання ресурсів.

3) Інституціональна концепція витрат – розширює розуміння витрат, включивши до їх складу трансакційні витрати, пов'язані з укладанням і забезпеченням контрактів, контролем, пошуком інформації, ризиками поведінки контрагентів. Для сучасного аграрного сектору (логістика, доступ до ринків, організація кооперації) ця концепція є особливо важливою.

4) Облікова концепція витрат - розглядає витрати як грошове вираження використаних ресурсів, віднесених до певного періоду чи виду продукції [2,9,19,40].

5) Управлінська концепція витрат - сучасний управлінський облік інтерпретує витрати як інформацію для прийняття рішень, планування та контролю [8, с. 41; 57,с . 52].

6) Системна (інтегральна) концепція - и поєднує економічні, соціальні, екологічні та управлінські аспекти. Витрати трактуються як: економічні (грошові), альтернативні, екологічні (вплив на довкілля), соціальні (вплив на громади та ринок праці).

Національний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [39] визначає витрати як зменшення економічних вигод у

вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Відповідно до П(С) БО 16 [48] витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань; визнаються як зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до змін у власному капіталі; визнаються одночасно із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Петров В. М. і Токар А.В. характеризуються витрати з позицій використаних у процесі виробництва різних речовин і сили природи на виготовлення нового продукту праці [45, с.54].

Н.М. Сіренко зазначає, що витрати – це «спожиті ресурси чи витрачені кошти для одержання бажаного результату» [59, с. 209]. Лахтіонова Л.А. відзначає, що затрати є синонімом поняття «ресурси». А ресурси є факторами виробництва – благами, необхідними для виробництва інших благ, тобто це капітал, праця, природні ресурси, а витрати – це вартість, що кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів [31, с. 70].

Систематизація наукової літератури дозволила визначити, що у сучасній економічній науці та практиці господарювання категорія «витрати» розглядається через різні теоретико-методологічні підходи. Найбільш поширеними серед них є бухгалтерський, економічний та управлінський, які, попри певну спільність, суттєво відрізняються за змістом, завданнями та методами вимірювання (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристика витрат за найбільш поширеними науково-методичними підходами

Ключові ознака	Бухгалтерський підхід	Економічний підхід	Управлінський підхід
Основний зміст	Фактичні	Фактичні та альтернативні	Релевантні, прогнозні, поведінкові витрати
Призначення	Фінансова звітність, контроль	Оцінка ефективності, економічний аналіз, пошук резервів	Прийняття рішень, планування, пошук резервів конкурентоспроможності

		оптимізації	
Регламентация	Висока	Відсутня	Відсутня
Часовий аспект	Минулий період	Потенційні та фактичні витрати	Майбутні та релевантні витрати
Форми витрат	Документально підтверджені	Фактичні, умовні витрати	Будь-які витрати, що впливають на управлінські рішення
Масштаб	Підприємство як система обліку	Вид діяльності, економіка підприємства, галузь, країни	Конкретні процеси та центри відповідальності

Джерело: сформовано автором за даними: [2,9,29,40, 368]

Дослідження показали, що всі ці підходи не є протилежними, а доповнюють одного та зміцнюють загальний методичний базис управління витратами. Так, бухгалтерський підхід забезпечує точність і законодавчу відповідність, економічний підхід розкриває глибину економічної сутності витрат, управлінський підхід дозволяє використовувати інформацію про витрати як інструмент для оперативних і стратегічних рішень. У комплексі ці підходи формують цілісне уявлення про витрати як ключовий елемент системи управління аграрним підприємством у сучасних умовах.

Центральне місце за будь-якої концепції і підходу до управління витратами, займає собівартість. Як зауважує Угодова Я.В., собівартість відображає сукупність виробничих витрат у грошовому вираженні та є основою фінансової та управлінської інформації [68, с. 215]. Радченко К.М. доповнює, що собівартість продукції забезпечує зв'язок між обліком, аналізом і плануванням та забезпечує інтеграцію економічного змісту витрат із їх практичним вимірюванням. [56, с. 350]. На думку Задорожного З., собівартість продукції слугує ключовим критерієм оцінки економічної ефективності господарської діяльності та дієвості бізнесу [20, с. 169].

Разом з тим, виходячи зі змісту та особливостей трьох базових концепцій визначення змісту витрат, також мають місце окремі відмінності у трактуванні економічно природи собівартості, як центрального об'єкту управлінської уваги (рис. 1.1).

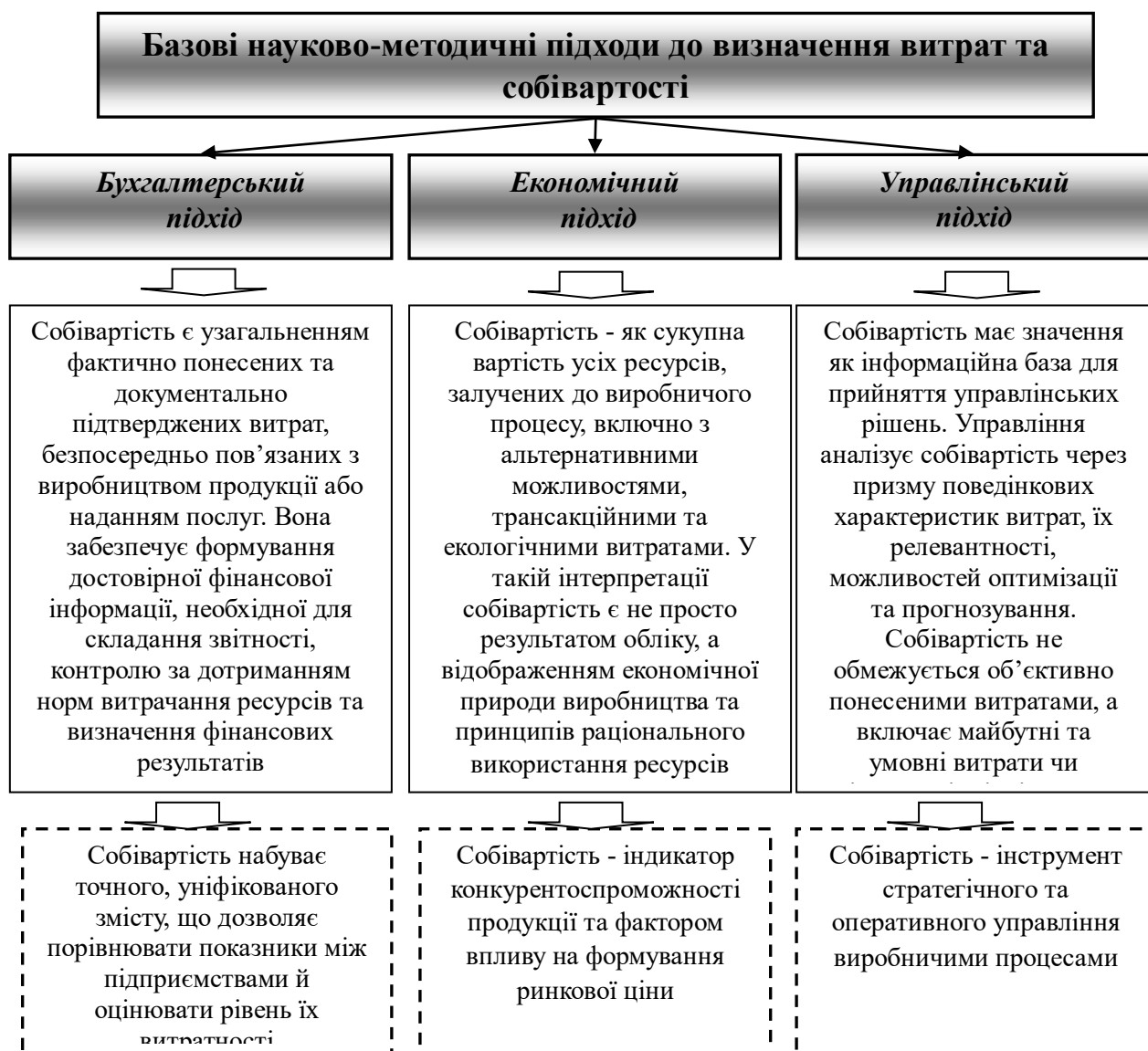


Рис. 1.1. Сутність собівартості у розрізі основних науково-методичних підходів до управління

Джерело: сформовано автором за даними: [2, 19, 31, 40, 56, 78]

Розуміння собівартості як інтегральної, системоутворювальної категорії неможливе без глибокого аналізу структури витрат, що формують її економічний зміст. Як визначає Шутько Т.І., саме витрати виступають первинними елементами витратного механізму підприємства, а їх раціональна систематизація забезпечує прозорість, аналітичність і керованість процесів формування собівартості. У бухгалтерському обліку вони є інформаційною основою для визначення фінансових результатів, у управлінському обліку - фундаментом для планування та контролю [78, с. 75], в менеджменті - базою

для оцінки альтернативної вартості ресурсів і оптимальності їх використання []. Як справедливо зауважує Склярук І.П., класифікація витрат є не просто технічним інструментом, а методологічною умовою точності облікових процедур та обґрунтованості управлінських рішень [60].

В основу класифікації витрат науковці та нормативно-правові положення покладають різні принципи та ознаки. За інтегральним підходом всі витрати поділяють на: прямі і непрямі, вичерпні та невичерпні, основні та накладні, постійні і змінні, контрольовані і неконтрольовані, релевантні та нерелевантні. Поділ витрат за найбільш поширеними у практиці класифікаційним ознаками наведений у Додатку А. З метою визначення фінансового результату в Україні використовується інша класифікація витрат у відповідності із НП(С) БО 16[40]. Доходи, витрати, прибутки і збитки у звіті про фінансові результати поділяються за видами діяльності, функціями та елементами операційних витрат.

Згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати [30]. Такий поділ витрат є найбільш поширеним та практично значимим за всіма науково-методичними підходами до сучасного управління.

У сільському господарстві формування витрат і собівартості аграрної продукції має низку принципових особливостей, що обумовлені біологічною природою виробництва, сезонністю, залежністю від природно-кліматичних умов та високим рівнем ресурсної мінливості. Ці чинники формують унікальний витратний профіль аграрних підприємств, який потребує спеціалізованих підходів до обліку, контролю та управління. Серед ключових специфічних ознак виникнення витрат і формування собівартості, які вимагають підвищеної уваги з боку агроменеджменту, Демчук О.М. виділяє наступні: біологічний характер виробничих процесів, висока сезонність

виробництва та нерівномірність формування витрат; залежність від природно-кліматичних умов; ресурсоємність і технологічна складність аграрного виробництва, тривалість виробничого та, відповідно, фінансового циклів; складність у визначенні прямих і непрямих витрат; вплив біологічних активів на структуру витрат і собівартості [12]. Сухоносенко І. і Гринь В. до сукупності цих факторів додають значну частку ризиків і невизначеності та виняткову важливість точного обліку та аналітики для управлінських рішень [65].

Український та світовий агробізнес у сучасних реаліях проходять складні процеси трансформації концепцій управління та методичних підходів до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, які викликані вимогами і трендами сталого розвитку та євроінтеграції України до порядку денного «Green Deal». Такі вимоги і стратегічні орієнтири формують новий контекст для структури витрат і механізмів формування собівартості сільськогосподарської продукції. Зміна технологічних підходів, екологічні обмеження, посилення стандартів якості та слідування за вуглецевим слідом зумовлюють появу специфічних витрат, які потребують комплексного обліку та переосмислення традиційних методик калькулювання. Ці тренди віддзеркалюються у нових принципах управління та обліку витратами у агробізнесі (рис. 1.2).

Перехід українських агровиробників на принципи сталого розвитку та вимоги Європейської Зеленої угоди суттєво трансформують структуру витрат і механізми формування собівартості сільськогосподарської продукції. У цьому контексті виникають специфічні витрати, пов'язані з екологізацією технологій, модернізацією матеріально-технічної бази, впровадженням систем моніторингу, сертифікації та цифровізації процесів, а також декарбонізацією виробництва. Ці витрати мають інвестиційний та превентивний характер, впливають на довгострокову ефективність і конкурентоспроможність підприємств.



Рис. 1.2. Пріоритетні ознаки управління та обліку витрат у агробізнесі за умов переходу до концепцій сталого розвитку та «Green Deal»

Джерело: авторська розробка

Собівартість продукції сільського господарства за умов сталого розвитку доцільно трактувати як сукупність усіх витрат підприємства, пов'язаних із виробництвом продукції, що враховує не лише фактичні матеріальні, трудові та фінансові ресурси, а й альтернативні, екологічні та соціальні витрати, а також інвестиції у «зелені» технології та превентивні заходи для забезпечення економічної, екологічної та соціальної ефективності виробництва.

У сучасних умовах трансформації аграрного сектору України в напрямку сталого розвитку та імплементації положень Європейської Зеленої угоди стає

очевидною необхідністю застосування нових, інтегрованих методів управління витратами [3, с. 15]. Українські агрокомпанії дедалі більше орієнтуються на підходи, що поєднують точне планування ресурсів із прогнозуванням ризиків та оцінкою економічної, екологічної та соціальної ефективності. Особливу увагу приділяється впровадженню систем калькулювання собівартості, які враховують поведінку витрат у довгостроковій перспективі, зокрема змінних і постійних витрат у різні сезони виробництва, а також витрат, пов'язаних із екологічними і соціальними зобов'язаннями. За таких пріоритетів перевага в управлінні витратами має надаватись методам управлінського обліку, таким як activity-based costing (ABC), які дозволяють більш точно співвідносити витрати з конкретними технологічними процесами, продуктами або центрами відповідальності, а також директ-костингу, що підвищує гнучкість у прийнятті оперативних рішень [81, с. 44].

В умовах високої волатильності цін на ресурси та необхідності інвестування в «зелені» технології пріоритетними стають методи аналізу релевантних витрат і оцінки економічної ефективності альтернативних сценаріїв виробництва, що дозволяють виявляти резерви зниження собівартості та оптимізувати виробничі процеси. Крім того, інтеграція цифрових платформ та систем моніторингу витрат забезпечує оперативний контроль, своєчасну аналітику і планування з урахуванням екологічних обмежень, що робить управління витратами більш стратегічно орієнтованим і адаптованим до умов сталого розвитку [80]. Таким чином, сучасні українські агропідприємства формують комплексний підхід до управління витратами, який дозволяє забезпечити економічну стабільність, відповідність міжнародним екологічним стандартам і підвищення конкурентоспроможності на національному та міжнародному ринках.

1.2 Науково-методичні засади обліку витрат на біологічні перетворення активів у рослинництві

В умовах сучасного аграрного менеджменту ефективне управління виробництвом неможливе без точного і всебічного обліку витрат, пов'язаних із перетворенням біологічних активів. Біологічні активи характеризуються специфічними особливостями: тривалими виробничими циклами, високою залежністю від природно-кліматичних факторів, нерівномірним формуванням витрат та результатів, а також значним ризиком втрат через хвороби, шкідників чи несприятливі погодні умови. Правильний і прозорий облік таких витрат дозволяє точно відображати фактичні ресурси, що були використані на утворення продукції, та економічну вартість біологічних перетворень, включаючи витрати на догляд, захист, годівлю, інвестиції у модернізацію і адаптаційні заходи. Це забезпечує достовірність інформації про собівартість продукції, необхідну для планування виробничих процесів, оцінки ефективності технологій та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Облік витрат на вирощування біологічних активів у рослинництві, (зокрема у зерновому господарстві) у сучасних агробізнес-структурах виконує ключову роль у забезпеченні прозорості фінансової інформації, ефективного управління ресурсами та стратегічного розвитку підприємства. Більшість агроформувань України сьогодні спеціалізуються на виробництві зерна, мають зерновий напрям спеціалізації операційної діяльності та забезпечують своє функціонування та розвиток завдяки зерновому господарству. У зв'язку з цим, нормативно-правова регламентація обліку витрат має принципове значення для всіх українських агрокомпаній. Серед основних завдань обліку витрат (як бухгалтерського, так і управлінського) науковці виділяють наступні [4, 29, 40,57]:

- фіксація та систематизація витрат – створення повного і детального облікового масиву, який охоплює всі ресурси, витрачені на вирощування зернових культур, від насіння і добрив до роботи техніки та людських ресурсів;

- контроль і аналіз ефективності використання ресурсів – виявлення вузьких місць у виробничому процесі, оцінка продуктивності праці та матеріальних витрат, а також визначення потенційних резервів економії;

- визначення собівартості одиниці продукції;

- підтримка стратегічного планування та прогнозування – формування аналітичної бази для бюджетування, моделювання варіантів виробництва та оцінки економічних наслідків прийняття різних управлінських рішень;

- забезпечення прозорості та достовірності фінансової інформації – створення облікової системи, яка відповідає законодавчим і внутрішньогосподарським стандартам, а також дозволяє інтегрувати дані з управлінським і бухгалтерським обліком.

- оцінка впливу технологічних і екологічних заходів – врахування витрат на впровадження сучасних технологій, екологічно чистих добрив, систем економії води та енергії, що дозволяє поєднувати економічну ефективність із принципами сталого розвитку.

Таким чином, облік витрат на біологічні трансформації (виробництво) зернових культур у агроформуваннях є не просто інструментом фінансового контролю, а й комплексним механізмом управлінської підтримки, що забезпечує ефективність ресурсів, прозорість даних і прийняття стратегічно важливих рішень у сучасних умовах розвитку аграрного сектора.

У рослинництві центральним об'єктом обліку витрат є процес перетворення живих рослин у готову для реалізацію сільськогосподарську продукції та продовольчі товари продукцію [10, с. 43].

Основними нормативними актами, що визначають порядок обліку надходження і вибуття біологічних активів у сільському господарстві, є НП(С)БО 30 “Біологічні активи” [49] та МСБО 41 “Сільське господарство” [37].

Облік біологічних активів у рослинництві в українських агроформуваннях здійснюється не лише на підставі загальнодержавних стандартів бухгалтерського обліку, а й у межах внутрішньогосподарських нормативно-правових документів, які конкретизують організацію, методику та процедури

обліку на рівні підприємства. До таких документів Калюга Є.В. і Шендерієвська Ю.Л. відносять: внутрішньогосподарські положення та інструкції з бухгалтерського обліку бізнес-суб'єктів, локальні положення з інвентаризації та контролю біологічних активів, внутрішні акти з оцінки ризиків і страхування врожаю, положення щодо інтеграції управлінського та бухгалтерського обліку тощо [22, с. 46].

За НП(С)БО 30 біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигод [49]. Виходячи з даного положення, трактує зміст біологічних активів більша кількість українських дослідників (рис. 1.3).

У європейській та міжнародній практиці (через МСФЗ / IAS) біологічні активи рослинництва визначаються як живі рослини, що піддаються біологічній трансформації, і підлягають обліку за справедливою вартістю з коригуванням на витрати продажу [32, с. 210]. Такий підхід (заснований на принципах «fair value»), дає змогу більш точно відобразити економічні наслідки росту, розвитку і деградації рослин, а також коливання ринкових цін на продукцію. Крім того, стандарт МСБО 41 «Сільське господарство» зобов'язує підприємства відкривати детальну інформацію про активи, їх класифікацію, припущення оцінки, що підвищує прозорість фінансової звітності [37].

Нормативно-правовий базис бухгалтерського обліку біологічних активів в Україні формує Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [52], НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [49], НП(С)БО 16 «Витрати» [48], Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [35]. На сучасному етапі розвитку методології і практики бухгалтерського обліку біологічних активів в Україні та у світі існує значна кількість відмінностей та неузгодженостей.



Рис. 1.3. Сутність біологічних активів як обліково-аналітичної категорії

Джерело: Складено автором за [23, 37,490,30,40]

В обліку біологічних активів рослинництва українські ПСБО зосереджуються переважно на собівартості вирощування та накопиченні витрат до моменту отримання продукції, з акцентом на фактичні матеріальні та трудові ресурси. Класифікація активів здійснюється за ознакою споживності та виробничого призначення, а багаторічні насадження враховуються як основні засоби. Відображення змін у вартості активів обмежене, а розкриття інформації - переважно кількісне (площа, врожайність, обсяг виробництва).

Міжнародна практика (IAS 41 / IFRS) орієнтована на оцінку біологічних активів за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, причому зміни вартості визнаються у звіті про прибутки та збитки. Акцент робиться на прозорості, деталізації об'єктів обліку та методів оцінки. Класифікація поділяє активи на споживні та носії продукції, а носії обліковуються за стандартами основних засобів (IAS 16). Такий підхід забезпечує більш точне відображення

економічної ефективності та управлінських результатів у сільському господарстві. Огляд основних методичних положень бухгалтерського обліку біологічних активів за національною та міжнародною практикою наведена у Додатку Б.

Облік виробничих витрат рослинництва у національній практиці ведеться за дебетом синтетичного рахунка 23 «Виробництво», субрахунку 231 «Рослинництво». За кредитом рахунка 23 відображається вихід сільськогосподарської продукції, поточних біологічних активів та додаткових біологічних активів, вироблених на підприємстві [40, с. 311].

Оприбуткування поточних біологічних активів (сільськогосподарських культур) відбувається по дебету рахунка 21 «Поточні біологічні активи», субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Сучасний бухгалтерський та управлінський облік біологічних активів зернових культур в Україні, що ведеться за національними НП(С)БО, має ряд суттєвих обмежень, які впливають на прозорість фінансової інформації та ефективність управлінських рішень. Як відмічає Василішин С.І., облік базується переважно на накопиченні витрат за собівартістю вирощування, без належного відображення змін ринкової вартості активів на звітну дату. Це ускладнює оцінку економічного ефекту росту та розвитку рослин і робить фінансові показники менш релевантними для оперативного управління [5, с. 69].

Демчук О. звертає увагу на суттєву проблему відсутності системного підходу до оцінки біологічних трансформацій, зокрема, росту, деградації та плодоношення. Все це значно обмежує точність калькулювання собівартості продукції. Витрати на догляд, захист, підживлення і технологічні заходи часто агрегуються у загальні статті без деталізації за фазами росту чи окремими культурами, що знижує можливості для аналізу ефективності управлінських рішень [13].

До переліку цих проблемних питань Коваль С. додає обмеженість у

класифікації активів і відсутність методики оцінки ризиків, пов'язаних із погодними умовами, шкідниками чи хворобами, не дозволяє адекватно прогнозувати фінансові результати і планувати резерви для стабільності виробництва [25]. З ним, у цілому, погоджують інші науковці, які зазначають, що розкриття інформації у фінансовій звітності українських агрокомпаній часто є мінімальним, обмежуючись кількісними показниками площі посівів, очікуваної врожайності або обсягом виробництва. Відсутність прозорого відображення витрат на управління, модернізацію технологій та екологічні заходи ускладнює аналіз фінансової стабільності та конкурентоспроможності підприємств [33, с. 28]. Отримані результати дозволили підсумувати, що сучасний облік біологічних активів зернових культур в Україні (який ведеться за національними положеннями) має ряд суттєвих обмежень, які впливають на прозорість фінансової інформації та ефективність управлінських рішень. По-перше, облік базується переважно на накопиченні витрат за собівартістю вирощування, без належного відображення змін ринкової вартості активів на звітну дату. Це ускладнює оцінку економічного ефекту росту та розвитку рослин і робить фінансові показники менш релевантними для оперативного агроменеджменту.

Вивчення вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності дозволили обґрунтувати певні напрями, у межах яких можливо забезпечити поступову адаптацію методики обліку біологічних активів рослинництва для українських агрокомпаній з урахуванням сталого розвитку та принципів «зеленої» трансформації (табл. 1.2).

Одним з ключових проблемних аспектів у методичній площині оцінки біологічних активів у сільському господарстві, зокрема, у рослинництві, протягом багатьох років залишається практика визначення справедливої вартості активів. Ми погоджуємось із висновками Качмар О.В., який звертає увагу на обмежену доступність достовірних ринкових цін на окремі види зернових культур у різних регіонах, що значно ускладнює визначення справедливої вартості на кожну звітну дату.

Таблиця 1.2

Адаптована до принципів сталого розвитку методика обліку біологічних активів рослинництва для українських агрокомпаній

Основні параметри	Адаптована методика для українських агрокомпаній (сталий розвиток, “зелена” трансформація)
Об’єкт обліку	Біологічні активи, що підлягають біологічній трансформації, та продукція, вирощена з урахуванням екологічних, соціальних та економічних критеріїв; акцент на прозорому контролі всіх витрат
Класифікація	поживні біологічні активи (для продажу) та носії продукції (bearer plants); додатково виділяються активи з високим екологічним або соціальним ефектом
Оцінка на первинному етапі	Поєднання собівартості вирощування та справедливої вартості для витрат на екологічні технології та інвестиції у “зелену” інфраструктуру
Оцінка на звітну дату	Справедлива вартість мінус витрати на продаж із включенням коригувань на вплив екологічних та соціальних факторів; дозволяє відобразити реальну економічну ефективність сталого виробництва
Відображення змін у вартості	Зміни вартості відображаються у звіті про прибутки та збитки; додатково проводиться аналіз впливу «зелених» інвестицій та заходів з декарбонізації
Облік витрат на догляд та вирощування зернових культур	Включає прямі, непрямі та екологічно обумовлені витрати (біопрепарати, органічні добрива, системи економії води та енергії), із деталізацією для управлінських рішень
Державні гранти та субсидії	Облік витрат на догляд та вирощування
Розкриття інформації	Розширене розкриття: кількість, площа, етапи росту, вплив екологічних заходів, зміни справедливої вартості, витрати на стале виробництво, соціальні та економічні ефекти
Фокус управлінського аналізу	Орієнтація на прозорість витрат, оцінку ефективності «зелених» технологій, контроль ресурсів, прогнозування фінансових та екологічних результатів, прийняття стратегічних рішень для сталого розвитку та підвищення конкурентоспроможності

Джерело: удосконалено автором за даними: [32,80,81,5]

Коливання ринкових цін, сезонні фактори та нестабільність попиту створюють значну невизначеність у розрахунках, що підвищує ризик суб’єктивного коригування вартості активів [23, с. 335].

Схожої думки дотримується й Грищук Г.В., яка зауважує, що у сільському господарстві України й досі практично відсутні стандартизовані методики оцінки та інструментів для розрахунку справедливої вартості біологічних активів рослинництва, що призводить до використання різних підходів різними підприємствами, що ускладнює порівнянність фінансової інформації і її

аналітичну цінність [11, с. 56].

Крім того, біологічна специфіка зернових культур, пов'язана із їх нерівномірним ростом, впливом погодних умов, ризиками захворювань або втрат врожаю, створюють додаткові труднощі для точного прогнозування майбутньої економічної вигоди від активів і, відповідно, для визначення їх справедливої вартості. Недостатній рівень цифровізації та автоматизації облікових процесів у багатьох агропідприємствах також ускладнюють оперативне оновлення даних та контроль за витратами, що також впливає на достовірність оцінки [69]. У зв'язку з цим, застосування принципу справедливої вартості в українських умовах потребує не лише вдосконалення нормативної бази та методичних рекомендацій, а й розвитку інформаційних систем, стандартизації ринкових даних та інтеграції управлінських практик, що дозволить забезпечити прозору, порівняльну та економічно обґрунтовану оцінку біологічних активів рослинництва.

За таких умов зростає вагомість та актуальність переходу українських агровиробників на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, імплементація яких створить передумови для усунення (мінімізації) зазначених проблемних питань.

Впровадження міжнародних стандартів обліку біологічних активів, зокрема IAS 41 «Сільське господарство» [37], надає українським агрокомпаніям суттєві переваги у контексті сталого розвитку. Використання оцінки за справедливою вартістю дозволяє більш точно відображати економічний ефект біологічної трансформації рослин та враховувати коливання ринкових цін на продукцію. Деталізована класифікація активів і прозоре розкриття інформації підвищують аналітичну цінність фінансових даних, сприяють ефективному управлінню ризиками та ресурсами, а також забезпечують відповідність екологічним і соціальним стандартам. Такий підхід формує основу для стратегічного планування, оптимізації витрат і прийняття управлінських рішень, орієнтованих на екологічну, економічну та соціальну ефективність. Відповідно, інтеграція принципів міжнародного обліку біологічних активів стає

важливим інструментом для українських агропідприємств у процесі «зеленої» трансформації та впровадження практик сталого виробництва.

1.3. Методичні основи аналізу витрат та собівартості продукції зернових культур

За сучасних реалій розвитку аграрного сектору України ефективне управління виробництвом зернових культур неможливе без системного аналізу витрат та собівартості продукції. Як зауважує Відомська З.О., такий аналіз дозволяє виявляти резерви економії та оптимізувати використання ресурсів, що особливо важливо для українських агрокомпаній, які працюють у середовищі високої волатильності цін на зернові та нестабільності кліматичних умов [6, с. 165].

На думку Долгих Я.В., дослідження собівартості забезпечує точне визначення економічної ефективності окремих технологічних процесів і культур, що дає змогу агроменеджерам приймати обґрунтовані рішення щодо розподілу площ, модернізації техніки, впровадження сучасних агротехнологій та інноваційних підходів до виробництва [17, с. 61].

Задорожний З. аналіз витрат і собівартості вважає інструментом стратегічного планування та бюджетування, який дозволяє прогнозувати фінансові результати, моделювати альтернативні сценарії виробництва та обґрунтовувати цінову політику на ринку [20, с. 166]. Це особливо актуально для українських агрокомпаній, які прагнуть підвищити конкурентоспроможність і забезпечити стабільність доходів у довгостроковій перспективі.

Науковці погоджуються, що детальний облік і аналіз витрат сприяє підвищенню прозорості управлінської та фінансової інформації, що підвищує довіру інвесторів, банків і партнерів, а також забезпечує відповідність

внутрішніх систем контролю і зовнішніх нормативних вимог [26].

У контексті сталого розвитку та «зеленої» трансформації агросектору України, аналіз витрат і собівартості дозволяє враховувати ефект екологічних та енергоощадних заходів, інтегрувати витрати на екологічні технології та соціальні ініціативи у фінансове планування, що підвищує економічну, екологічну та соціальну ефективність виробництва.

Таким чином, аналіз витрат та собівартості виробництва зернових культур виступає ключовим інструментом сучасного агроменеджменту, який забезпечує ефективне управління ресурсами, фінансову прозорість та стратегічну стійкість українських агрокомпаній.

Інформативний і результативний аналіз витрат і собівартості зернової продукції вимагає від бухгалтерського обліку створення комплексного інформаційно-аналітичного базису, який охоплює різні джерела даних. Інформаційно-аналітичний базис формується через поєднання бухгалтерських, управлінських, ринкових, нормативних та технологічних даних, що дозволяє отримувати достовірну, своєчасну і комплексну інформацію для прийняття стратегічних та оперативних рішень у сучасному агроменеджменті. Основними джерелами інформації для здійснення аналізу постають: 1) бухгалтерська інформація (дані про прямі і непрямі витрати на виробництво); 2) управлінська та виробнича інформація (внутрішні звіти про виконання планів робіт у полі, витрат матеріально-технічних ресурсів і праці); 3) маркетингова і ринкова інформація (дані про поточні та прогнозні ринкові ціни на зернові культури, коливання попиту і пропозиції, інформація про контрагентів і ціни збут); 4) нормативно-правова інформація; 5) інформація про технології та агротехнічні заходи; 5) інформаційні системи та цифрові ресурси – автоматизовані облікові та ERP-системи, бази даних із виробничою, фінансовою та ринковою інформацією [45, с. 57].

Для отримання максимально точних та інформативних даних аналіз витрат і оцінка собівартості продукції сільського господарства має орієнтувати на дотримання таких ключових принципів: повнота та комплексність, врахування

галузевої специфічності, зіставності, принципу причинно-наслідкової обумовленості, економічної доцільності, наукової обґрунтованості та системності [50, с. 201].

Важливість здійснення аналізу та формування аналітичних даних щодо витрат і собівартості для потреб управління витратами, зокрема, у агроменеджменті, зумовили появу багатьох концепцій та методичних підходів до оцінки собівартості продукції. Більшість з них є придатними для сфери сільського господарства та дозволяють формувати комплексну, системну та оперативну інформацію для управлінського обліку і прийняття управлінських рішень.

Опрацювання основних методичних положень існуючих підходів у частині аналізу витрат і собівартості дозволили викласти їх у наступній редакції (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Основні науково-аналітичних концепції аналізу витрат у агросекторі

Назва концепції	Основний акцент для зернового господарства	Основне призначення результатів аналізу і оцінки
Класична виробничо-функціональна концепція	Витрати аналізуються через взаємозв'язок ресурсів, обсягу виробництва та ефективності. Акценти: продуктивність використаних факторів (праці, землі, капіталу), закон спадної віддачі, оптимізація структури ресурсів. У зерновому виробництві: аналіз впливу норм добрив, густоти посіву, техніки на вихід і собівартість.	Дас підґрунтя для моделювання витрат і прогнозування
Концепція маржинального та інкрементного аналізу	Базується на поділі витрат на змінні й постійні та аналізі граничних величин. Рішення ґрунтується на «внеску» виробництва у покриття постійних витрат і прибуток. Ключові інструменти: contribution margin, break-even, marginal cost. У зерновому секторі: аналіз доцільності додаткових обробітків, збільшення норми добрив, розширення площ.	Придатний для управлінських рішень у мінливих умовах агоринку
Інституціональна концепція аналізу витрат	Витрати формуються не лише технологією, а й інституційним середовищем. Елементи оцінки: трансакційні витрати, організаційні механізми, розміри ризиків, контракти, роль кооперативів. В агросекторі: висока частка логістичних, страхових і трансакційних витрат, залежність від воєнних ризиків	Пояснює, чому однакові технології дають різні витрати у різних регіонах/структурах.
Концепція	Витрати - це не лише виробництво, а й обмін:	Дозволяє включити

трансакційних витрат	переговори, контролювання, логістика, ризики. Для зернового виробництва: витрати на продаж через посередників, витрати на страхування, логістика, пошук контрагентів	до аналізу приховані та «непрямі» витрати, дуже актуальні у воєнний час.
Технологічно-інноваційна концепція витрат	Витрати є функцією технологій, інновацій, цифровізації, точного землеробства, біологізації. У зерновому секторі: точні норми внесення ЗЗР, диференційоване внесення добрив, GPS-моніторинг техніки, сортооновлення	дозволяє оцінювати ефект від інновацій та інвестицій у техніку/ІТ, враховує довгостроковий вплив
Енергетично-ресурсна (еколого-економічна) концепція	Витрати оцінюють не тільки у грошовій формі, а й через ресурсну та енергетичну ефективність. Показники: енергомісткість продукції, ресурсна ефективність (NPK на 1 т), екологічні витрати й екстерналії (ерозія, деградація ґрунтів).	Дає багатовимірний аналіз витрат: економічний та екологічний.
Ризик-орієнтована концепція витрат	Витрати і їхні коливання оцінюються з урахуванням: цінової волатильності зерна, кліматичних ризиків, воєнних, логістичних, кредитних ризиків. Інструменти: сценарний аналіз, чутливість (sensitivity), stress-testing.	Надає реалістичну картину собівартості у нестабільних умовах.
Концепція сталого (sustainable) витратного аналізу	Витрати формуються й аналізуються на основі даних IoT, супутникових знімків, агромоніторингу, ERP-систем. У зерновому виробництві: картограми врожайності, диференційована економіка ділянок, аналіз продуктивності техніки.	Дає можливості здійснення найбільш точного локального аналізу витрат (на рівні поля, ділянки)

Джерело: сформовано автором за даними: [45, 73, 27,15]

У сучасній практиці аналітичної роботи застосовуються різноманітні способи та методи здійснення аналізу витрат у сільськогосподарському виробництві, які в цілому можна поділити на дві групи: традиційні та сучасні аналітичні.

Як показує огляд літературних джерел, вітчизняна практика аналітичних робіт здебільшого орієнтована на традиційні методи бухгалтерського аналізу, такі, як:

- порівняння фактичних і нормативних витрат (дозволяє виявляти відхилення від планових показників і оцінювати ефективність використання ресурсів);

- калькулювання собівартості (обчислення витрат на одиницю продукції з урахуванням прямих і непрямих витрат);

- групування витрат за елементами і статтями (аналіз матеріальних, трудових, енергетичних та інших ресурсів, що дозволяє контролювати основні витратні центри);

- використання внутрішньогосподарської звітності та облікових реєстрів (дає змогу проводити аналітичну оцінку витрат на рівні полів, ділянок чи культур) [15, с. 20].

У зарубіжній практиці, застосовуються більш системні та комплексні методи управлінського обліку та аналітики, зокрема: Activity-Based Costing (ABC) – розподіл витрат за видами діяльності, що дозволяє точно визначати собівартість окремих операцій і продукції; Standard Costing та Variance Analysis – встановлення стандартних витрат на виробничі операції і детальний аналіз відхилень від стандарту; Life-Cycle Costing (LCC) – оцінка витрат на продукцію протягом усього циклу її вирощування, включаючи догляд, зберігання і транспортування; системи управлінської аналітики (ERP, Farm Management Systems) – інтеграція виробничих, фінансових та ринкових даних для оперативного аналізу, прогнозування та прийняття стратегічних рішень; врахування екологічних і соціальних витрат – оцінка впливу сталих технологій, використання ресурсозберігаючих технологій та відповідності стандартам ESG [60]. Міжнародні методи дозволяють оцінювати економічну ефективність виробництва в реальному часі та враховують вплив технологічних, ринкових і екологічних факторів, тоді як українські підходи частіше фіксують витрати після завершення виробничого циклу.

Як зауважують Сухоносенко І. та Гринь В., національна методика аналізу витрат і собівартості продукції сільськогосподарського виробництва акцентує увагу на бухгалтерському обліку та нормативній калькуляції витрат, тоді як міжнародна практика орієнтована на управлінський аналіз, прозорість і інтеграцію даних. Зарубіжні підходи забезпечують більшу деталізацію за видами діяльності та стадіями виробництва, тоді як українська практика здебільшого агрегує витрати за елементами [65].

Витрати на вирощування біологічних активів рослинництва (виробництво

зернових культур) досить тісно корелюють та віддзеркалюються у показниках кінцевих результатів та результативної частини виробничих процесів (ефективності). Вихідними при визначенні економічної ефективності сільськогосподарського виробництва є натуральні показники виходу продукції з урахуванням її якості є. Так, величина витрат на виробництво визначає рівень врожайності сільськогосподарських (зернових) культур. Також одержаний результат (ефект) часто зіставляється з витратами засобів виробництва і живої праці. Витратна та результативна частина аналізу нерозривно пов'язана з інтенсивністю споживання ресурсів та проявляється як витрати на інтенсифікацію виробництва (на практиці – через статті витрат, такі як: добрива, засоби захисту рослин тощо). Величина цих витраті дані показники формують підстави для подальшого аналізу собівартості готової продукції (зернових культур).

Як показують результати ознайомлення з існуючими методичними підходами, найбільш розповсюдженими показниками аналізу витрат і собівартості у сільському господарстві є такі показники, як розмір виробничих витрат у розрахунку на 1 ц виробленої продукції; на 1 га посівної площі, зібраної площі; окупність витрат, розмір витрат на збут готової продукції [76, с. 92]. Непрямий вплив мають також витрати, які не входять до складу собівартості виробленої продукції, наприклад, адміністративні витрати та витрати на реалізацію, які визначають маркетинговий і управлінський потенціал, та також формують загальну величину витрат агропідприємств [72, с. 81].

Систематизація методичних підходів дозволила згрупувати комплекс економічних показників, за допомогою яких можна проводити аналіз витрат і собівартості продукції зернових культур (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Комплексна система індикаторів для аналізу витрат і собівартості
виробництва зернових культур в агроформуваннях**

Групи індикаторів	Вартість насіння, добрив, засобів захисту рослин, паливо-мастильні матеріали, заробітна плата обслуговуючого персоналу	Призначення / аналітична цінність
Абсолютний вартісний розмір прямих виробничих витрат	Вартість насіння, добрив, засобів захисту рослин, паливо-мастильні матеріали, заробітна плата обслуговуючого персоналу	Визначення безпосереднього впливу ресурсів на собівартість продукції, контроль ефективності використання матеріалів і праці
Абсолютний вартісний розмір непрямих виробничих витрат	Амортизація сільськогосподарської техніки, енергія, обслуговування обладнання, загальні адміністративні витрати	Оцінка додаткових ресурсів, що підтримують виробничий процес, і контроль накладних витрат
Абсолютний вартісний витрат на управління та логістику	Планування посівів, управління персоналом, внутрішня логістика, зберігання і транспортування зерна	Аналіз ефективності управлінських процесів та оптимізації внутрішніх потоків ресурсів
Абсолютна вартісна величина витрат на технологічний та екологічний розвиток	Інвестиції в сучасні технології, системи зрошення, біопрепарати, енергоощадні рішення	Оцінка ефекту від впровадження інноваційних і сталих технологій на собівартість і довгострокову ефективність виробництва
Загальний економічний ефект	Собівартість на 1 тону зерна, собівартість на гектар, питомі витрати на робочу силу та матеріали	Формування бази для порівняння ефективності різних культур та полів, аналіз рентабельності виробництва
Відхилення та резерви	Відхилення фактичних витрат від нормативних, резерви економії пального, добрив, робочого часу	Виявлення слабких місць у використанні ресурсів, оптимізація виробничих процесів
Ринково-фінансові індикатори	Ціна реалізації зерна, маржинальний дохід, співвідношення витрат і доходів	Оцінка економічної доцільності виробництва, прийняття рішень щодо ціноутворення та збутової політики
Прогнозні та управлінські показники	Прогноз витрат на наступний сезон, очікувана собівартість за сценаріями, ефект від застосування нових технологій	Стратегічне планування, моделювання сценаріїв, підтримка управлінських рішень у реальному часі

Джерело: сформовано автором за даним: [6,15,17,45,68]

Аналіз динаміки витрат виробництва та собівартості зерна в агроформуваннях України продемонстрували сталу тенденцію їх постійного зростання (рис. 1.4).

Із початком 2022 року та винятковими умовами аграрного бізнес-середовища, розмір виробничих витрат у зерновому господарстві щорічно стрімко зростає. Як свідчать дані досліджень ефективності розвитку зернового господарства, наведені Долгих Я.В., середній розмір витрат на 1 га посіву зернових культур у агропідприємствах України становить 400-500 га [17, с. 62]. Таке зростання зумовлено не лише рівнем інтенсифікації зернового виробництва, але, у першу чергу, активним впливом інфляційного чинника у національній економіці.



Рис. 1.4. Динаміка витрат агропідприємств України на виробництво зернових культур, млн грн

Джерело: побудовано автором за даними [14]

Складні тенденції у цінах та витратах на виробництво і реалізацію продукції сільського господарства зумовлюють необхідність постійного моніторингу та ретельного оперативного аналізу зміни економічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств. Разом з тим, як обґрунтовано зауважують Варченко О.М., Свиноус І.В., Іванова Л.С., аналітична робота на даний час в українських агроформуваннях є слабкою ланкою агроменеджменту. Зокрема, це характерно для малих та мікро аграрних бізнес-суб'єктів [4, с. 125]. Разом з тим, такі реалії значно звужують можливості подальшої оптимізації виробничих та інших витрат у зерновому господарстві та зниження рівня собівартості зернової продукції для підвищення рівня когкurentоспроможності на внутрішньому та світовому ринках. Активізація аналітичної роботи на

підприємстві потребує одночасного розвитку кадрового потенціалу, впровадження сучасних облікових систем, цифровізації даних, нормативного регламентування процесів та створення внутрішньої культури системного аналізу. Ці передумови є ключовими для підвищення ефективності управління витратами, оптимізації ресурсів і забезпечення конкурентоспроможності агропідприємств України. На думку Черемісіної С., ключовими напрямками такої активізації мають стати: формування команди аналітиків або фінансово-економічних спеціалістів, здатних працювати з бухгалтерськими, управлінськими та ринковими даними; формування достовірної і порівняльної інформації для аналізу за стандартами у всіх агропідприємствах; подальша цифровізація та автоматизація облікових процесів; впровадження внутрішньогосподарських нормативно-правових положень; підвищення мотивації та культура аналітичної роботи; інтеграція фінансової, виробничої та ринкової інформації; регулярність та системність аналітичної роботи [72, с. 82].

Сучасна практика аналізу витрат і собівартості продукції сільського господарства в Україні потребує трансформації у кількох взаємопов'язаних напрямках, що забезпечать її гармонізацію з міжнародними підходами та формування комплексної системи обліково-аналітичного управління. Насамперед необхідним є узгодження вітчизняних методик із вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема IAS 41 «Сільське господарство» та суміжних IFRS, що дозволить забезпечити коректну оцінку біологічних активів, підвищити прозорість інформації про витрати та зробити показники порівнюваними на міжнародному рівні. Паралельно має відбутися уніфікація методичних основ визначення собівартості через розроблення національного стандарту з аналізу витрат на сільськогосподарське виробництво, узгодженого з рекомендаціями FAO та підходами FADN, що забезпечить єдину структуру витрат, порівнюваність даних і можливість формування репрезентативної аналітики.

Важливою умовою є перехід від спрощеного елементного калькулювання до багатовимірних аналітичних моделей, таких як калькулювання за видами

діяльності, технологічно-операційне бюджетування, аналіз у розрізі полів, культур та технологічних карт. Це дозволить значно точніше визначати реальну собівартість і підвищувати обґрунтованість управлінських рішень. Ключову роль відіграє цифровізація - інтеграція ERP-систем, телеметрії, супутникових даних і систем управління ресурсами, що забезпечують оперативність, автоматизацію та достовірність первинної інформації, необхідної для сучасного аналізу витрат.

Подальша трансформація має включати системне впровадження ризик-орієнтованих підходів та сценарного аналізу, що враховує нестабільність агровиробництва та дає змогу формувати діапазонні оцінки собівартості залежно від зміни цін, врожайності та логістичних умов. Важливим елементом гармонізації зі світовою практикою стає також поступове включення екологічних і енергетичних компонентів витрат відповідно до міжнародних ESG-підходів, що визначають конкурентоздатність продукції на глобальних ринках. Завершальним аспектом є реформування кадрової, освітньої та аудиторської інфраструктури, а також узгодження податкових правил із аналітичними методиками, що забезпечить практичну реалізацію модернізованих підходів.

Узгоджена реалізація цих напрямів дозволить Україні перейти від фрагментарної системи обліку та аналізу витрат до інтегрованої обліково-аналітичної платформи, сумісної зі світовими стандартами, здатної забезпечувати об'єктивну оцінку ефективності, підтримувати стратегічні рішення та формувати конкурентні переваги аграрного сектору на глобальному ринку.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР У ФГ «АГРО-КЛАС»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ФГ «Агро-Клас»

Фермерське господарство «Агро-Клас» було засноване в травні 2022р. Досліджуване підприємство розташоване у Первомайському районі Миколаївської області, смт. Врадіївка, яке територіально знаходиться на відстані 40 км від районного центру м. Первомайська та 62 км від обласного центру – м. Миколаїв.

Економічне середовище ведення аграрного бізнесу у Первомайському районі визначається структурною спеціалізацією сільського господарства, наявністю значної кількості середніх і малих фермерських господарств, а також підприємств із переробки продукції рослинництва та тваринництва. Основними чинниками, що впливають на діяльність агропідприємств, є доступність земельних ресурсів, розвиток логістичної інфраструктури, рівень капіталовкладень та наявність кредитно-фінансових ресурсів.

Клімат району переважно теплий і посушливий. Середньорічна температура коливається до $+11,19^{\circ}\text{C}$. Серед ґрунтів Первомайського району переважають родючі чорноземні ґрунти – основа для ведення сільського господарства. Серед них найбільше розповсюдження отримали: чорноземи звичайні та південні, сірі та сіроземи опідзолені, лучно-болотні та дерново-болотні ґрунти (займають меншу частку площі та використовуються, переважно, під пасовища та виробництво кормових культур).

Природо-кліматичні умови сприятливі для вирощування більшості сільськогосподарських культур - озимої пшениці, кукурудзи, ячменю, проса, соняшнику, ріпаку. Кількість опадів становить близько приблизно 350-400 мм на рік. Незначна кількість річних опадів, більша частина яких випадає у вигляді злив, знижує господарську цінність і ступінь використання вологи біологічними активами.

Директором та власником ФГ «Агро-Клас» є одноосібно Шевчук О.І. На даному підприємстві працює 5 найманих осіб. Основними видами діяльності фермерського господарства, зазначеними у його статуті, є: вирощування сільськогосподарських культур (зернові, олійні), розведення свиней, допоміжна діяльність у рослинництві; оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин.

Для забезпечення господарської діяльності засновником підприємства було створено статутний фонд у розмірі 50 тис. грн. Основною метою діяльності фермерського господарства є отримання прибутку шляхом виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції. Також предметом господарської діяльності аграрного формування є надання послуг, виконання робіт та інші види діяльності, що надаються з метою задоволення потреб споживачів аграрного ринку.

Фермерське господарство є суб'єктом мікропідприємництва. Загальна площа сільськогосподарських угідь ФГ «Агро-Клас» становить 100 га, з них рілля займає 100%. Сільськогосподарську діяльність аграрного підприємства забезпечує 5 середньорічних осіб.

Економічні показники, які свідчать про розміри суб'єкта дослідження, представлені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Розміри ФГ «Агро-Клас»

Показники	Роки			2024р. до 2022р.	
	2022 р.	2023р.	2024 р.	(+,-)	(%)
Наявність с.-г. угідь (ріллі), га	100	100	100	0,0	100,0
Середньорічна кількість працівників, осіб	5	5	5	0,0	100,0
Вартість необоротних активів, тис. грн.	100	110	121	21,0	121,0
Вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	80	88	96,8	16,8	121,0

Вартість оборотних активів, тис. грн.	90	99	108,9	18,9	121,0
Авансований капітал, тис. грн.	190	209	229,9	39,9	121,0
Власний капітал, тис. грн.	70	77	84,7	14,7	121,0
Залучений капітал, тис. грн.	120	132	145,2	25,2	121,0
Чистий дохід, тис. грн.	160	176	193,6	33,6	121,0
Чистий прибуток, тис. грн.	40	44	48,4	8,4	121,0
Виробничі витрати, тис. грн.	100	110	121	21,0	121,0
Обсяги виробництва, ц, зерна	3230	3662	3520	290,0	109,0

За період дослідження на 21% збільшується у господарстві вартість сукупних активів, які забезпечують процес операційної діяльності, – у 2024 році вона дорівнює 229,9 тис грн. Таке зростання було забезпечено як збільшенням вартості основних виробничих засобів (до 96,8 тис грн), так і оборотних активів – до 109 тис грн. Основним джерелом фінансування активів у ФГ «Агро-Клас» є залучений капітал, частка якого становить 63,1%, а загальна вартість у 2024 році – 145,2 тис грн.

Спостерігається стабільне зростання фінансових результатів: чистий дохід та чистий прибуток щорічно зростали на 21%. У 2024 році прибуток склав 48.4 тис. грн, що на 8.4 тис. грн більше, ніж у 2022 році. Це свідчить про ефективну діяльність та вміння керівництва фермерського господарства підвищувати прибутковість бізнесу.

Кінцеві результати аграрного бізнесу залежать від рівня забезпеченості ресурсним потенціалом та ефективності і його використання. Рівень забезпеченості та ефективності використання виробничих ресурсів безпосередньо впливає на результативність діяльності агропідприємств. Високий рівень ресурсного забезпечення створює передумови для стабільного виробництва, підвищення продуктивності праці, раціонального використання земельних угідь та технічного потенціалу. Ефективне використання наявних

ресурсів сприяє зниженню витрат виробництва, підвищенню конкурентоспроможності продукції та забезпеченню фінансової стійкості підприємств. Натомість дефіцит або нераціональне використання ресурсів обмежує можливості розвитку, погіршує економічні результати та знижує інвестиційну привабливість аграрного сектору. Для аналізу рівня забезпеченості виробничими ресурсами суб'єкта дослідження наведемо показники таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Рівень забезпеченості виробничими ресурсам ФГ «АГРО-КЛАС»

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. до 2022р.	
				(+,-)	%
Розмір чистого доходу на 100 га ріллі, тис. грн.	160,0	176,0	193,6	33,6	121,0
Розмір чистого прибутку на 100 га ріллі, тис. грн.	40,0	44,0	48,4	8,4	121,0
Виробництво продукції в натуральному виразі на 100 га відповідних угідь, ц:					
зерна	3230	3662	3520	290,0	109,0
Капіталовіддача, грн.	2,0	2,0	2,0	0,0	100,0
Капіталомісткість, грн.	0,5	0,5	0,5	0,0	100,0
Коефіцієнт обороту оборотного капіталу	1,8	1,8	1,8	0,0	100,0
Коефіцієнт завантаженості	0,6	0,6	0,6	0,0	100,0
Термін обороту оборотного капіталу	205,3	205,3	205,3	0,0	100,0
Рівень рентабельності активів, %	21,1	21,1	10,5	-10,5	x
Отримано чистого доходу на одного середньорічного працівника, тис. грн.	32,0	35,2	38,7	6,7	120,9
Рівень рентабельності, %	40,0	40,0	40,0	0,0	x

Аналіз таблиці 2.2 свідчить про те, що основним джерелом зростання підприємства є інтенсифікація виробництва та підвищення ефективності використання наявних ресурсів, оскільки земельні та трудові ресурси залишалися незмінними. Спостерігається значне підвищення економічної

ефективності ріллі: чистий дохід та чистий прибуток у розрахунку на 100 га ріллі збільшуються на 21% - до 193,6 тис грн та 48,4 тис грн відповідно.

Стабільними протягом 2022-2024 років залишаються показники оборотності оборотного капіталу та рівня ефективності використання основних виробничих засобів. Так, коефіцієнт капіталовіддачі на підприємстві дорівнює 2,0 грн., термін обороту оборотних активів становить 205 днів. Позитивною тенденцією зростання визначається досягнутий рівень продуктивності праці персоналу ФГ «Агро-Клас» - розмір чистого доходу у розрахунку на одного працівника підвищився на 21% і склав 38,7 тис грн.

Стабільним залишається рівень рентабельності всієї господарської діяльності фермерського господарства – за три роки він дорівнює 40%.

Ефективність використання ресурсів є важливою передумовою забезпечення фінансової стабільності підприємства, підтримки рівня їх конкурентоспроможності, формування достатніх ресурсів для подальшого розвитку й отримання прибутку. Покращення кінцевих фінансових результатів є ключовою умовою сталого розвитку агропідприємств. Високий рівень прибутковості забезпечує можливість оновлення матеріально-технічної бази, впровадження інноваційних технологій, розширення виробництва та зміцнення конкурентних позицій на аграрному ринку. Зростання фінансових результатів підвищує інвестиційну привабливість підприємства, сприяє формуванню внутрішніх джерел фінансування та створює передумови для соціально-економічного розвитку сільських територій. Водночас стабільні фінансові показники виступають гарантією платоспроможності й фінансової стійкості, що особливо важливо за умов економічної невизначеності та підвищених ризиків у сільськогосподарському виробництві. Для аналізу основних показників фінансових результатів діяльності ФГ «Агро-Клас» у динаміці представлено дані таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Фінансові результати діяльності ФГ «Агро-Клас», тис грн

Показники	Роки			2024р. до 2022р.	
	2022 р.	2023р.	2024 р.	(+,-)	(%)
Чистий дохід від реалізації продукції, робіт, послуг	160	176	193,6	33,6	121,0
Собівартість реалізації продукції, робіт, послуг	100	110	121	21,0	121,0
Валовий прибуток	60	66	72,6	12,6	121,0
Адміністративні витрати	10,0	10,8	12,1	2,1	121,0
Витрати на збут	4,0	4,3	4,8	0,8	120,0
Інші доходи	2,0	2,2	2,4	0,4	120,0
Фінансовий результат до оподаткування	48,0	52,8	48,4	0,4	100,8
Податок на прибуток	8,0	8,8	9,7	1,7	121,2
Чистий прибуток, тис. грн	40	44	48,4	8,4	121,0

Як показують дані таблиці 2.3, кінцеві фінансові результати господарської діяльності ФГ «Агро-Клас» за 2022-2024 роки покращуються. Так, обсяг чистого доходу від реалізації продукції зріс на 33,6 тис. грн (21 %) та склав 193,6 тис грн за звітний період, що, у свою чергу, свідчить про поступове розширення ринків збуту та підвищення ефективності бізнесу. Пропорційними темпами також зростає розмір собівартості реалізованої продукції фермерського господарства, що у абсолютному виразі проявилось у зростанні фактичної величини валового прибутку ФГ «Агро-Клас» у 2024 році до 72,6 тис грн. Зростає також на підприємстві розмір інших витрат – на збут та управління, що пояснюється загальними трендами розвитку інфляційних процесів у аграрному секторі та національній економіці у цілому.

ФГ «Агро-Клас» знаходиться на загальній системі оподаткування та сплачує податок на прибуток, розмір якого у 2024 році дорівнює 9680 грн. Господарство протягом останніх років функціонує на рентабельній основі – кінцевим фінансовим результатом його діяльності є чистий прибуток у сумі

48,4 тис грн за 2024 рік. У цілому, за підсумками аналізованого періоду ФГ «Агро-Клас» демонструє поступове покращення фінансових результатів, стабільну фінансову основу розвитку, ефективне використання виробничих ресурсів та здатність забезпечувати зростання прибутковості за умов збереження контрольованого рівня витрат.

Ключовими індикаторами оцінки економічної діяльності агропідприємств є показники фінансового стану, оскільки вони відображають рівень їхньої платоспроможності, ліквідності, фінансової стійкості та ділової активності. Аналіз цих показників дозволяє оцінити здатність підприємства ефективно використовувати власні й залучені ресурси, своєчасно виконувати зобов'язання перед контрагентами та забезпечувати відтворення виробничого потенціалу.

Комплексна оцінка фінансового стану сільськогосподарських бізнес-суб'єктів дає змогу виявити внутрішні резерви підвищення прибутковості, визначити оптимальну структуру капіталу та рівень ризиків у фінансово-господарській діяльності. Для аграрного сектору, що функціонує за умов сезонності виробництва та підвищеної залежності від природно-кліматичних факторів, систематичний аналіз фінансових показників має особливе значення. Він є основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, забезпечення стабільності функціонування підприємства й підвищення його конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі. Основні індикатори оцінки рівня фактичного фінансового стану ФГ «Агро-Клас» наведені у таблиці 2.4.

Аналіз показників фінансового стану ФГ «Агро-Клас» за 2022-2024 рр. свідчить про суттєве покращення фінансової стійкості та збереження високого рівня ліквідності підприємства. Так, коефіцієнт автономії зріс із 0,37 до 0,58, перевищивши нормативне значення, що свідчить про збільшення частки власного капіталу у структурі фінансування та зниження залежності від позикових джерел. Водночас коефіцієнт заборгованості знизився з 0,63 до 0,42, що підтверджує зменшення фінансового ризику та підвищення платоспроможності підприємства.

Таблиця 2.4

**Показники оцінки фінансового стану ФГ «Агро-Клас»
(станом на кінець року)**

Показники	Нормативне значення	2022 р.	2023 р	2024 р	2024 р. до 2022р. (+,-)
Показники оцінки фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	$\geq 0,5$	0,37	0,34	0,58	0,22
Коефіцієнт заборгованості	$\leq 0,5$	0,63	0,66	0,42	-0,22
Коефіцієнт фінансової стабільності	$\geq 0,8$	0,58	0,55	1,00	0,42
Коефіцієнт фінансового ризику	Чим нижче, тим краще	1,71	1,83	1,00	-0,72
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\geq 0,5$	-0,43	-0,46	-0,43	0,00
Показники оцінки платоспроможності					
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$> 0,2$	1,00	1,00	1,00	0,00
Коефіцієнт проміжної ліквідності	0,8-1,0	2,5	2,5	2,5	0,00
Коефіцієнт поточної ліквідності	≥ 2	4,50	4,50	4,50	0,00
Коефіцієнт критичної ліквідності	0,7-0,8	2,50	2,47	2,51	0,01

Коефіцієнт фінансової стабільності досяг нормативного рівня 1,0, а коефіцієнт фінансового ризику знизився з 1,71 до 1,0, що демонструє стабілізацію фінансової структури та зменшення ймовірності банкрутства. Показник маневреності власного капіталу залишився від'ємним (-0,43), що вказує на недостатню мобільність власних коштів для фінансування оборотних активів, що може бути пов'язано з високою часткою вкладень у необоротні активи.

Показники ліквідності залишаються на стабільно високому рівні: абсолютна, проміжна та поточна ліквідність перевищують нормативні значення, що забезпечує здатність підприємства своєчасно виконувати

короткострокові зобов'язання. Незначна зміна коефіцієнта критичної ліквідності (+0,01) свідчить про стабільність фінансових потоків та ефективне управління оборотними коштами.

Загальна оцінка фінансового стану ФГ «Агро-Клас» свідчить про покращення фінансової стійкості та платоспроможності, водночас зберігається потреба у підвищенні маневреності власного капіталу для оптимізації структури оборотних активів.

Важливим елементом комплексного аналізу стану економічного розвитку агроформувань є оцінка показників досягнутого рівня їхньої ділової активності. Сукупність цих індикаторів відображає ефективність використання ресурсів і виробничих потужностей. Вони дозволяють оцінити оборотність активів, швидкість реалізації продукції, інтенсивність виробничих процесів та здатність підприємства генерувати прибуток за наявних ресурсів. Крім того, аналіз ділової активності дає змогу виявити внутрішні резерви підвищення продуктивності, визначити вузькі місця у виробничих і комерційних процесах та оцінити динаміку розвитку підприємства у порівнянні з попередніми періодами або галузевими нормативами. Для аграрного сектору, що характеризується високою сезонністю виробництва та значною залежністю від кліматичних і ринкових факторів, такі показники особливо важливі для прогнозування фінансових результатів і прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Оцінка ділової активності забезпечує більш повне уявлення про економічний стан ФГ «Агро-Клас» (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Показники рівня ділової активності ФГ «Агро-Клас»

Показники	Нормативне значення	2022 р	2023 р	2024 р	2024 р. до 2022р. (+,-)
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	Зростання	1,78	1,78	1,78	0,00
Коефіцієнт оборотності запасів	Зростання	4,00	3,95	4,00	0,00

Коефіцієнт оборотності сукупних активів	Зростання	0,84	0,84	0,42	-0,42
Термін обороту запасів, днів	Зменшення	91,25	92,49	91,25	0,00
Термін обороту оборотних активів, днів	Зменшення	433,44	433,44	865,37	431,9
Тривалість операційного циклу, днів	Зменшення	96,58	97,93	96,58	0,00
Тривалість фінансового циклу, днів	Зменшення	50,96	52,30	50,96	0,00

Аналіз показників ділової активності суб'єкта дослідження за 2022–2024 рр. свідчить про часткову стабільність та наявність певних дисбалансів в управлінні оборотними та сукупними активами. Коефіцієнт оборотності оборотних активів і запасів залишився стабільним - 1,78 та 4,00 відповідно, що вказує на ефективне використання наявних ресурсів для реалізації продукції та підтримання нормального рівня запасів. Незначні коливання терміну обороту запасів і тривалості операційного та фінансового циклів також свідчать про стабільність виробничо-комерційних процесів.

Разом із тим, коефіцієнт оборотності сукупних активів знизився з 0,84 до 0,42, а термін обороту оборотних активів подвоївся - з 433 до 865 днів, що сигналізує про зниження загальної ефективності використання активів підприємства та можливу надмірну інвестицію в необоротні або малоактивні ресурси. Це може призводити до зменшення фінансової гнучкості та обмежувати швидкість реагування на ринкові зміни.

У цілому, оцінка фактичного рівня ділової активності ФГ «Агро-Клас» показує збереження стабільності у використанні оборотних ресурсів, водночас потребу в оптимізації структури сукупних активів для підвищення ефективності їхнього використання та скорочення тривалості обороту.

Всі результати аграрного бізнесу, його ефективність та досягнутий стан використання виробничо-ресурсного потенціалу відображаються у кінцевих індикаторах рентабельності операційної та всієї господарської діяльності. Ці показники є вагомими для оцінки агробізнесу, його інвестиційної привабливості, перспективності у сфері партнерства та для оцінки ступеня

задоволеності інтересів власників бізнесу. Для аналізу даних індикаторів у ФГ «Агро-Клас» представлені показники таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Результативність діяльності ФГ «Агро-Клас»

Показники	Роки			2024р. до 2022р.	
	2022 р.	2023р.	2024 р.	(+,-)	(%)
Чистий дохід, тис. грн.	160,0	176,0	193,6	33,6	121,0
в т. ч. на 1 га ріллі, грн.	1600,0	1760,0	1936,0	336,0	121,0
на 1 грн. валюти балансу, грн	0,8	0,8	0,4	-0,4	50,1
на 1-го працівника, тис грн.	32,0	35,2	38,7	6,7	121,0
Валовий прибуток, тис. грн.	60,0	66,0	72,6	12,6	121,0
в т.ч. на - 1 га ріллі, грн.	600,0	660,0	726,0	126,0	121,0
на 1 грн. валюти балансу, грн	0,3	0,3	0,2	-0,2	50,1
- на 1-го працівника, тис грн.	12,0	13,2	14,5	2,5	121,0
Чистий прибуток, тис. грн	40,0	44,0	48,4	8,4	121,0
в т.ч. на: - 1 га ріллі, грн.	400,0	440,0	484,0	84,0	121,0
на 1 грн. валюти балансу, грн	0,2	0,2	0,1	-0,1	50,1
- 1 працівника, тис грн.	8,0	8,8	9,7	1,7	121,0

Аналіз показників загальної результативності діяльності ФГ «Агро-Клас» за 2022–2024 роки демонструє позитивну динаміку доходності та прибутковості підприємства. Так, чистий дохід зріс на 33,6 тис. грн або на 21,0%, що відображає ефективне використання земельного фонду та поступове збільшення обсягів реалізації продукції. Аналогічно, валовий та чистий прибуток збільшилися до 72,6 тис грн і 48,4 тис грн (21,0%), що свідчить про стабільність фінансових результатів і підвищення рентабельності діяльності.

Показники результативності господарської діяльності агроформування на одиницю виробничих ресурсів демонструють неоднорідну динаміку. Так, прибутковість і валовий прибуток на 1 га ріллі зросли пропорційно загальному доходу, що свідчить про ефективне використання земельних ресурсів. Водночас показники на 1 грн. валюти балансу знизилися майже вдвічі - до 0,4 грн для чистого доходу та 0,2 грн для валового прибутку, що вказує на збільшення обсягу активів без відповідного зростання прибутковості, і може свідчити про

менш ефективне використання капіталу підприємства. Показники на одного працівника зросли на 21 %, підтверджуючи підвищення продуктивності праці та ефективності використання трудових ресурсів.

Загальна оцінка результативності діяльності ФГ «Агро-Клас» показує стійке зростання доходності та прибутковості, та, водночас, вимагає оптимізації використання капіталу для підвищення економічної ефективності активів.

2.2 Первинний, синтетичний і аналітичний облік витрат на біологічні перетворення зернових культур у господарстві

ФГ «Агро-Клас» є суб'єктом мікробізнесу, що постає основною причиною малої чисельності найманого персоналу господарстві та обмеженої кількості його структурних підрозділів. Обліковий відділ, як структурний підрозділ у складі організаційної структури управління фермерського господарства не відокремлений.

Бухгалтерський облік у фермерському господарстві організовано відповідно до основних положень Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших методичних та інструктивних матеріалів, які відповідно до прийнятих у міжнародній практиці принципів та стандартів регулюють правові засади методології та організації бухгалтерського обліку. Згідно даних законодавчих і методичних положень, а також на основі Наказу Про облікову політику (від 02.01.2022р.) у ФГ «Агро-Клас» будується облікова політика. Відповідно до даного Наказу, основним методом нарахування амортизації на об'єкти основних засобів є прямолінійний метод. Оцінка виробничих запасів при їх вибутті на виробничі потреби відбувається із застосуванням методу середньозваженої собівартості. Згідно до Наказу «Про облікову політику» щорічно передбачена інвентаризація активів і майна фермерського підприємства – за планом

вона відбувається у листопаді періоду, що передує складанню річної фінансової звітності.

Внаслідок малих масштабів і розмірів аграрного бізнесу відділ бухгалтерського обліку, як окремих структурний підрозділ у господарстві відсутній. Функції виконання облікових завдань і складання всіх форм звітності (бухгалтерської, податкової, фінансової) на підприємстві виконує його голова Шевчук О.І.

Формою організації та ведення бухгалтерського обліку у ФГ «Агро-клас» є автоматизована форма (застосовується спеціалізована програма «Master. Бухгалтерія» – уніфікована версія для сільськогосподарських підприємств). Основним стандартом бухгалтерського обліку, на підставі якого відбувається облік витрат на біологічні перетворення зернових культур, у ФГ «Агро-Клас», є НП(С)БО 16 «Витрати». НП(С)БО 30 «Біологічні активи» у практиці облікової роботи господарства не використовується внаслідок складності його ключових методичних положень.

Облік витрат на біологічні перетворення біологічні перетворення зернових культур у ФГ «Агро-Клас» ведеться на активному балансовому операційному калькуляційному рахунку 23 «Виробництво» субрахунку 231 «Рослинництво». За дебетом даного рахунку відображаються всі витрати на вирощування та біологічні трансформації зернових культур.

Рахунок 23 «Виробництво» є одним з основних для агровиробників для формування фактичної собівартості продукції рослинництва, план-факторного аналізу, контролю ефективності витрат та управлінського обліку аграрних підприємств.

За дебетом рахунку 231 «Виробництво (рослинництво)» відображаються прямі виробничі витрати на вирощування продукції (у ФГ «Агро-Клас» - зерна) за статтями: насіння, добрива, засоби захисту рослин, паливо, запасні частини; оплата праці виробничого персоналу з відрахуваннями; амортизація основних засобів, які використовуються у виробництві; інші витрати, безпосередньо пов'язані з процесом вирощування культур.

За кредитом рахунку 231 «Виробництво» відображається наступна інформація: списання витрат після завершення виробничого циклу на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 закривається; оприбуткування готової продукції (зерна, насіння, овочів тощо) на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Основними статтями витрат на виробництво зерна і біологічні трансформації зернових культур у ФГ «Агро-Клас», є: насіння, добрива, ПММ, засоби захисту рослин, послуги сторонніх організацій, амортизація, витрати на оплату праці, ЄСВ, загальновиробничі витрати.

Облік витрат у конфігурації «MASTER. Бухгалтерія» ведеться на рахунках бухгалтерського обліку 2311- вікно у програмі «Меню – Головне – Виробництво». У горизонтальній вкладці бухгалтер обирає сервісне вікно «План рахунків бухгалтерського обліку – Витрати поточного року», 2312 – Витрати майбутнього року». Додаткові витрати обліковуються на відповідних рахунках у даному сервісному вікні 233, 234 «Допоміжні (обслуговуючі) виробництва». Загально виробничі витрати, які мають місце у зерновому виробництві, обліковуються на рахунку 911 «Загальновиробничі витрати у рослинництві. Для обліку виготовленої продукції (після збору врожаю та позбавлення рослин статусу «біологічні активи») у діалоговому вікні передбачені рахунки 26 «Готова продукція», 271 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Для кожного з рахунків, які використовуються для обліку витрат на виробництво зерна у програмі «MASTER. БУХГАЛТЕРІЯ» передбачені види субконто - вид деталізації інформації усередині певного бухгалтерського рахунку. Для вибору відповідного субконто головний бухгалтер використовує довідники, які представлені у програмі. По субконто 1 «Підрозділи» обліковуються поля, на яких понесені витрати та з яких збирається урожай зернових культур. Вікно «Довідники» знаходиться на головному сервісному меню програми. У обліку ФГ «Агро-Клас» у довіднику зазначено два основних поля (поле № 1 – 40 га, поле № 2 – 60 га ріллі). Кількість полів (за площею посівів) бухгалтер вносить у довідник програми самостійно залежно від потреби.

Субконто 2 передбачений для групування витрат на виробництво зерна. У сервісному вікні «Довідник» існує діалогове вікно «номенклатурні групи», які дають можливість визначити групи зернових культур за їх видами (озима пшениця, озимий ячмінь, кукурудза на зерно тощо). За субконто 2 у ФГ «Агро-Клас» створено 2 групи: озима пшениця та озимий ячмінь 2024. У кожній картці номенклатурної групи вказується найменування культури, а також податкове полу призначення (ПДВ), яке потім автоматично дублює інформацію у первинні документи і господарські проведення з виробництва продукції. У разі відсутності інформації за ПДВ, дані з виробничих витрат у програмі будуть відображатись некоректно, що призведе до труднощів та помилок при складанні підсумкової звітності. Такі номенклатурні групи створюються щорічно під кожний операційний (виробничий) календарний цикл. У довіднику «Номенклатура» за субконто 2 також є можливість створення карток для оприбуткування готової продукції зернових культур, наприклад, «озима пшениця». Такі картки сформуються бухгалтером кожного року під новий врожай.

Для створення субконто 3 використовуються окремі статті витрат на виробництво зерна. Основними статтями витрат з виробництва зерна є: насіння, добрива, запасні частини, засоби захисту рослин, амортизація, витрати на послуги сторонніх організацій, оплата праці, витрати на соціальні заходи, МШП, інші витрати. Сукупність цих статей представлена у довіднику програми «MASTER. БУХГАЛТЕРІЯ». Деталізація витрат у довіднику відповідає передвіку статей витрат, які відображаються у ф. 50 с.-г. статистичної звітності сільськогосподарських підприємств. Довідник дає можливість деталізувати, які саме витрати були понесені господарством при виробництві зерна у поточному періоді. У складі переліку груп у даному діалоговому вікні також присутні вкладки «Зерновідходи».

У іншому сервісному вікні обліковуються загальновиробничі витрати зернового господарства: Головне горизонтальне меню – Статті витрат – Загальновиробничі витрати (електроенергія, податки, матеріали, інші). Для рахунку 911 «Загальновиробничі витрати» у програмі передбачено два види

субконто: підрозділи та статті витрат. Номенклатурні групи для деталізації даного рахунку не використовуються. Розподіл загальногосподарських витрат за видами виробництва (продукції) відбувається за допомогою окремої сервісної вкладки «Витрати організації».

Всі документи, які відображають фактично понесені господарством витрати на біологічні перетворення зернових культур, створюються у меню «Виробництво» на головній панелі програми «MASTER. БУХГАЛТЕРІЯ», підрозділ «Управління витратами». Дане вікно має вкладки: вимоги-накладні, лімітно-забірні картки, інші витрати, коригування витрат. Так, за допомогою даного сервісу бухгалтер формує первинний документ «Вимога-накладна». За допомогою даного первинного документу у виробництві списуються такі витрати, як запасні частини, МШП тощо. У документу вказується дата, вид використаних матеріалів, їх кількість, бухгалтерський рахунок, вартість, у т. ч. ПДВ. У розрізі номенклатурних груп є можливість вказати номер поля та виробничий підрозділ. Одночасно у програмі формується аналітичний звіт за видах списаних на виробництво матеріалах.

За аналогічним алгоритмом у меню «Виробництво - Управління витратами» бухгалтером формують лімітно-забірні картки на списання витрат на насіння і добрива. Лімітно-забірна картка має додаткові поля, інформація яких є необхідною для деталізації витрат та ведення аналітичного обліку витрат на біологічні перетворення зернових культур. У вікні 2311 «Рахунок витрат» обирається субконто за полем, субконто за видом зернових культур, субконто 3 – за відповідною статтею витрат. Також у окремого вікні є можливість вказати норму витрат матеріалів (насіння) на 1 га. У вкладці «Додатково» бухгалтер може заповнити інформацію для друку первинного документу. Після внесення всієї необхідної інформації бухгалтер «проводить» документ. Одночасно у автоматичному режимі формуються всі господарстві проведення зі списання витрат на виробництва зерна. Дебетується рахунок 2311 «Виробництво у рослинництві - зерно». Усі дані, які списуються на витрати з біологічних перетворень зернових культур у програмі, одночасно відображаються у бухгалтерському та палатковому

обліку (автоматично формують господарські проведення та накопичують витрати за відповідним рахунками).

Для друку первинних документів у програмі передбачено декілька видів друкованих форм (що відповідають затвердженим формам первинних документів в Україні): акти про витрати насіння, бланк лімітно-забірної картки, стисла форма лімітно-забірної картки).

Відображення витрат по заробітній платі у програмі «MASTER. БУХГАЛТЕРІЯ» проводиться у розділі сервісного меню «Кадри» та «Кадрове переміщення». Бухгалтер обирає спосіб накопичення і відображення цих витрат з налаштуваннями на рахунках витрат – 2311 «Виробництво. Рослинництво» (або 911 «Загальновиробничі витрати». У даній вкладці також існує можливість заповнення аналітичних даних по витратах на заробітну плату – структурний підрозділ, у якому працює найманий працівник, номенклатурна група за видом продукції (озима пшениця), стаття витрат, а також одночасно дані з податкового обліку (ЄСВ). Дана інформація автоматично формує документи з нарахування заробітної платі персоналу господарства (відомості з нарахування заробітної плати). У разі, якщо найманий працівник працює не на постійній основі, а за відрядною системою оплати праці, то рахунки виробничих витрат вказуються безпосередньо у документах з відображення такого заробітку: відрядний наряд, бригадний наряд тощо (у ФГ «Агро-Клас» - відрядний наряд).

У сервісному меню «Закупівлі – Надходження товарі і послуг» відображаються витрати на послуги сторонніх організацій, які надаються під час виробництва зерна у господарстві. Формується документ «Надходження товарів і послуг» із всіма необхідним реквізитами (дата, назва контрагента, вид операції, кількість, вартість, ПДВ). У підрозділі субконто» вказується стаття витрат (наприклад, електроенергія). Ці витрати списуються на рахунок 911 «Загальногосподарські витрати».

Витрати палива та ПММ у конфігурації «MASTER. БУХГАЛТЕРІЯ» списуються за допомогою документів подорожній лист (подорожній лист сільськогосподарської техніки та подорожній лист автомобіля). Одночасно у

даному діалоговому вікні є налаштування для обрання виду основного засобу та виду технологічної операції. Алгоритми відображення витрат за цими документами є однаковими.

У подорожньому листі сільськогосподарської техніки на вкладці «роботи» бухгалтер обирає відповідний агрегат та вказується рахунок витрат – 2311 із відповідною аналітикою за субkonto (полк, номенклатурна група, стаття витрат). Вартість використаних ПММ включається у склад прямих витрат на виробництво зерна. Якщо у програмі відсутні налаштування для створення документу подорожній лист, то витрати палива обліковуються за допомогою створення вимоги-накладної.

Облік амортизаційних відрахувань у програмі «MASTER. БУХГАЛТЕРІЯ» здійснюється після введення в експлуатацію об'єкта основних засобів. У програмі вказується плановий період амортизації об'єкту основних засобів (як за податковим обліком, так і за бухгалтерським). Нарахування амортизації можливо за двома способами: 1) відбувається наприкінці звітного періоду (місяць). Для цього у програмі у головному меню передбачено вкладка «Операції» - закриття місяця; 2) використовується вкладка головного меню «Основні засоби і НМА», у якій існує окреме діалогове вікно «Амортизація основних засобів». У ФГ «Агро-Клас» для обліку амортизаційних відрахувань на виробництві продукції рослинництва (зерна) бухгалтером використовується другий варіант нарахування. У даній вкладці також позначається меню «Закриття місяця». При цьому програма автоматично розраховує величину амортизаційних відрахувань за всіма основними засобами та показує їх у відповідних бухгалтерських проводках. У довідниках на головному меню також присутня вкладка «Способи відображення витрат за амортизацією» (ОЗ і НМА), у якій бухгалтер вносить основні рахунки, на яких обліковуються витрати з амортизації – 92, 231 тощо). За субkonto показуються основні підрозділи, у розрізі яких нараховується амортизації на об'єкти основних засобів. У документі також обирається метод нарахування амортизації на об'єкти основних засобів (у ФГ «Агро-клас» - прямолінійний метод). Дана вкладка відображає загальну дебетову суму витрат при нарахуванні амортизаційних відрахувань за всіма видами діяльності

у господарстві. Спосіб відображення витрат за амортизацією автоматично також відображається у розділі головного меню «Основні засоби і НМА».

Нарахування амортизаційних відрахувань відбувається безпосередньо у вкладці «Операції» (головне меню програми) у документі «Закриття періоду (місяця)» за вкладкою «Нарахування амортизації» окремо у розрізі об'єктів основних засобів та НМА (за бухгалтерським та/або податковим обліком).

Всі витрати за статтями на виробництво зерна автоматично накопичуються та відображаються у звіті «Оборотно-сальдова відомість» за рахунком 2311. Звіт формується за допомогою головного сервісного меню – вкладка «Звіти», у якому обирається відповідний період, рахунок, у налаштуваннях обираються всі вкладки (податкове призначення, підрозділ, номер поля, статті витрат). У звіті автоматично вказуються всі витрати за рахунком 2311 «Виробництво» за відповідним полем. Також у автоматичному режимі програма формує звіт (оборотно-сальдову відомість) за 911 рахунком.

Програма «Master. Бухгалтерія. Бухгалтерія» має зручні налаштування для створення набору агрегованих звітів, які формуються на основі аналітики по підрозділах, культурах, полях, видах робіт, статтях витрат і номенклатурі використаних ресурсів. Основними формами звітів є оборотно-сальдові відомості та Звіти з виробничих витрати (за видами сільськогосподарських культур) на вкладці головного меню «Звіти - Виробництво -Виробничі витрати за культурами». Крім того, програма надає сервісні можливості також формувати додаткові звіти з рослинництва: за статтями витрат, звіт з руху матеріалів, звіт з розміру витрат на одиницю площі (за наявності додаткових відповідних сервісних налаштувань програми).

Як показали дослідження, У ФГ «Агро-Клас» облік витрат на виробництво зерна ведеться на основі положень і вимог ПСБО 16 «Витрати». С(П)БО 30 «Біологічні активи» у обліковій практиці не використовується. Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат на виробництво зерна озимої пшениці у фермерському господарстві наведені у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат на біологічні перетворення
озимої пшениці у ФГ «Агро-Клас» (2024 рік)**

Зміст господарських операцій	Кореспондуючі розрахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Списана вартість насіння, що використане на біологічні перетворення озимої пшениці	231.1	208	5648,60
Списана вартість мінеральних добрив, що використане на біологічні перетворення оз. пшениці	231.1	208	37595,60
Віднесена вартість паливно-мастильних матеріалів на витрати з біологічних перетворень	231.1	203	14353,0
Віднесена вартість послуг і робіт сторонніх організацій	231.1	631	1944,60
Віднесена вартість інших матеріалів на біологічні перетворення озимої пшениці	231.1	208	13334,40
Нарахована оплата праці робітникам, зайнятим на вирощуванні озимої пшениці	231.1	661	1944,6
Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників, що зайняті на виробництві зерна озимої пшениці	231.1	651	427,8
Списано загальновиробничі витрати на витрати з біологічних перетворень озимої пшениці	231.1	91	10684,2
Нарахована амортизація на основні засоби, які використовувались в процесі біологічних перетворень	231.1	13	8611,8
Всього витрат	231.1		92600
За діючої на підприємстві методикою			
Оприбуткована продукція за плановою собівартістю	271.1	231.1	85192,0
Відображено списання в кінці року калькуляційних різниць з виробництва зерна озимої пшениці	901	231.1	7408,0
За методикою у відповідності до ПСБО 30			
Оприбутковано зерно озимої пшениці за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу:	271.1	231	-
Відображено дохід від первісного визнання зерна озимої пшениці	231.1	710	-

Калькулювання собівартості продукції зернового виробництва у фермерському господарстві відбувається згідно з Методичними рекомендаціям

з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 2001р.

Оприбуткування зерна в господарстві здійснюється за плановою собівартістю, яка в кінці року доводиться до фактичної, а калькуляційні різниці між плановою і фактичною собівартістю списуються на собівартість готової продукції (табл. 2.8). Як свідчать наведені дані, у 2024 році по зерну озимої пшениці фактичні витрати виявились більшими, ніж планові. У зв'язку з цим, сума витрат, яка склала 7408,0 грн., була списана методом «додаткового запису».

Таблиця 2.8

**Списання калькуляційних різниць у зерновому виробництві у
ФГ «Агро-Клас»**

Види продукції	Маса після доробки, ц	Собівартість продукції, грн.		Калькуляційна різниця, грн.	
		фактична	планова	на всю продукцію	на 1ц
Оз. пшениця	3520	92600	85192	7408	2,1
Кореспондуючі рахунки	х	х	х	К-т 2311	х

2.3. Аналіз витрат на біологічні перетворення зернових культур у господарстві

ФГ «Агро-Клас» є мікросубєктом аграрного бізнесу, єдиним видом сільськогосподарської продукції якого є зерно. Фермерське господарство має невелику площу ріллі, яка на 100% використовується як площа посіву під озиму пшеницю. У зв'язку з цим, практично весь обсяг доходу, який отримує господарство, формується за рахунок виробництва і реалізації зернової продукції. Зернове господарство протягом всього періоду функціонування ФГ

«Агро-Клас» залишається єдиним видом операційної діяльності. Для визначення ролі і значення зернового господарства для суб'єкта дослідження наведена таблиця 2.9.

Таблиця 2.9

Роль і місце зернової галузі в економіці ФГ «Агро-Клас»

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024 до 2022р. (+,-)	В середньо му за три роки
Загальна посівна площа, га	100	100	100	0,0	100,0
Площа посіву зернових культур, %	100	100	100	0,0	100,0
Чистий дохід - всього, тис. грн.	160	176	193,6	33,6	176,53
Чистий дохід від реалізації зерна, тис. грн.	158,0	173,8	191,2	33,2	174,33
Частка доходу від реалізації зерна у структурі сукупного доходу, %	98,7	98,7	98,8	0,1	98,73
Витрати на виробництво зерна, тис. грн.	78,0	88,0	92,6	14,6	86,2
Питома вага витрат на виробництво зерна у структурі сукупних витрат, %	68,4	70,3	67,1	-1,3	68,6
Прибуток від реалізації зерна, тис. грн.	50,5	54,9	59,1	8,6	54,8

Загальна посівна площа зернових культур ФГ «Агро-Клас» становить 100 га (всі 100% ріллі у господарстві) та протягом останні роки залишається незмінною. Дохід, який формує виробництво і реалізація зернової продукції, є основним для даного агропідприємства та займає близько 99% у його загальній структурі – у 2024 році розмір виручки від збуту зерна фермерського господарства дорівнював 191,2 тис грн. Максимальну частку також займають витрати на зернове виробництво у структурі сукупних витрат агроформування – їх частка становить 67,1%. Як свідчать дослідження, розмір прибутку від виробництва і реалізації зернової продукції у господарстві має тренд збільшення та за підсумками звітного періоду складає 59,1 тис грн.

Економічну ефективність виробництва продукції сільського господарства характеризує система вартісних та натуральних показників. Одним з найважливіших натуральних показників є досягнутий рівень урожайності сільськогосподарських культур. Динаміка урожайності зернових культур та валових зборів зерна за період дослідження у ФГ «Агро-Клас» представлена в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

**Динаміка урожайності та валових зборів зерна
у ФГ «Агро-Клас»**

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. до 2022р.	
				(+,-)	%
Озима пшениця					
Посівна площа, га	100	100	100	0,0	100,0
Урожайність, ц/га	32,3	36,6	35,2	2,9	108,9
Валовий збір, ц	3230	3662	3520	290,0	109,0

Як показали результати наукових досліджень, серед всіх зернових культур у ФГ «Агро-Клас» вирощується лише озима пшениця. За 2022-2024 роки господарство сіяло сорт озимої пшениці «Одеська 267». Даний сорт є одним з найбільш популярних у Південному регіоні та, за умов сприятливих природно-кліматичних умов, має потенціал забезпечення сталих врожаїв. Одним з найбільших ризиків для агробізнесу при використанні даного сорту є посуха та дефіцит водних ресурсів.

Аналіз динаміки показників вирощування озимої пшениці у ФГ «Агро-Клас» свідчить про позитивну тенденцію підвищення ефективності виробництва. За незмінної посівної площі у 100 га господарству вдалося збільшити урожайність культури на 8,9% - до 35,2ц/га. Це, у свою чергу, забезпечило приріст валового збору на 9% - до 3520 га. Разом з тим, фактично досягнутий рівень врожайності озимої пшениці є невисоким для сільського господарства та має значний потенціал подальшого зростання.

Найбільш вагомий прогрес відбувся у 2023 році, у якому врожайність зросла до 36,6 ц/га, а валовий збір - до 3662 ц. У 2024 році спостерігається

незначне зниження врожайності порівняно з попереднім роком, однак показники залишаються вищими за рівень 2022 року. Це свідчить про стабілізацію виробничих результатів та достатню адаптацію господарства до умов вирощування озимої пшениці.

Виключне важливе місце при здійсненні аналізу ефективності зернового виробництва є оцінка розміру та динаміки витрат. Саме ці показники дозволяють комплексно визначити економічну результативність використання земельних ресурсів та технологічних рішень. Вивчення витрат у розрахунку на гектар дає можливість виявити структуру та рівень ресурсомісткості виробництва, оцінити раціональність використання матеріально-технічних ресурсів, трудових і фінансових вкладень. Показник собівартості, у свою чергу, відображає загальні витрати на одиницю продукції та дає змогу визначити прибутковість виробництва, порівняти ефективність різних технологій або культур, а також своєчасно реагувати на зміни цінового середовища. Таким чином, аналіз витрат на 1 га та собівартості продукції є важливою основою для ухвалення управлінських рішень, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності та фінансової стійкості зернового виробництва. Оцінку динаміки даних показників у зерновому господарстві ФГ «Агро-Клас» проведемо на підставі даних таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

**Динаміка виробничої собівартості 1 ц зерна у
ФГ «Агро-Клас» грн. /ц**

Види продукції	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. до 2022р.	
				(+,-)	%
Виробнича собівартість 1 ц, грн	21,4	24,03	26,3	4,9	122,9
Виробничі витрати на 1 га, грн	780,0	880,0	926,0	146,0	118,7

Аналіз показників динаміки виробничої собівартості та витрат на 1 га у ФГ «Агро-Клас» за 2022-2024 роки свідчить про зростаючу ресурсомісткість виробництва зерна. За досліджуваний період собівартість 1 ц продукції

підвищилася на 22,9% і становила 26,3ц/га що є результатом як загального подорожчання матеріально-технічних ресурсів, так і впливу інфляційних та ринкових чинників. Поряд з цим, необхідно відмітити, що її рівень є значно нижчим, ніж у більшості аналогічних агроформувань.

Виробничі витрати на 1 га зросли на 18,7% - до 926 грн, що відображає тенденцію до поступового підвищення вартості технологічних операцій, засобів захисту рослин, мінеральних добрив та пального. Збільшення витратового навантаження на гектар безпосередньо трансформується у зростання собівартості одиниці продукції, визначаючи необхідність пошуку шляхів оптимізації витрат і підвищення продуктивності. У цілому, динаміка свідчить про ускладнення економічних умов виробництва, що вимагає від даного підприємства точного контролю за структурою витрат і впровадження більш ефективних технологічних рішень для забезпечення стабільної прибутковості.

Пошук резервів подальшої оптимізації витрат зернового господарства та підвищення ефективності його виробництва неможливої без деталізованої оцінки статей витрат. Такий аналіз є невід'ємним інструментом сучасного агроменеджменту, оскільки дає змогу комплексно оцінити структуру та економічну логіку використання ресурсів у технологічному процесі. Вивчення кожної складової витрат дозволяє виявити найбільш затратні елементи, визначити пропорції між матеріальними, трудовими, енергетичними та іншими ресурсами, а також сформувані обґрунтовані управлінські рішення щодо оптимізації виробництва. Такий аналіз забезпечує можливість оцінити ефективність застосовуваних технологій, своєчасно реагувати на цінові коливання на ринку ресурсів і визначати резерви зниження собівартості продукції. Крім того, структурований підхід до аналізу витрат підвищує прозорість фінансового управління, сприяє стратегічному плануванню та формуванню конкурентних переваг підприємства в умовах зростаючої вартості ресурсів та нестабільного ринкового середовища. Для більш поглибленого вивчення рівня виробничих витрат на біологічні перетворення зерна озимої пшениці у ФГ «Агро-Клас» проаналізуємо показники таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

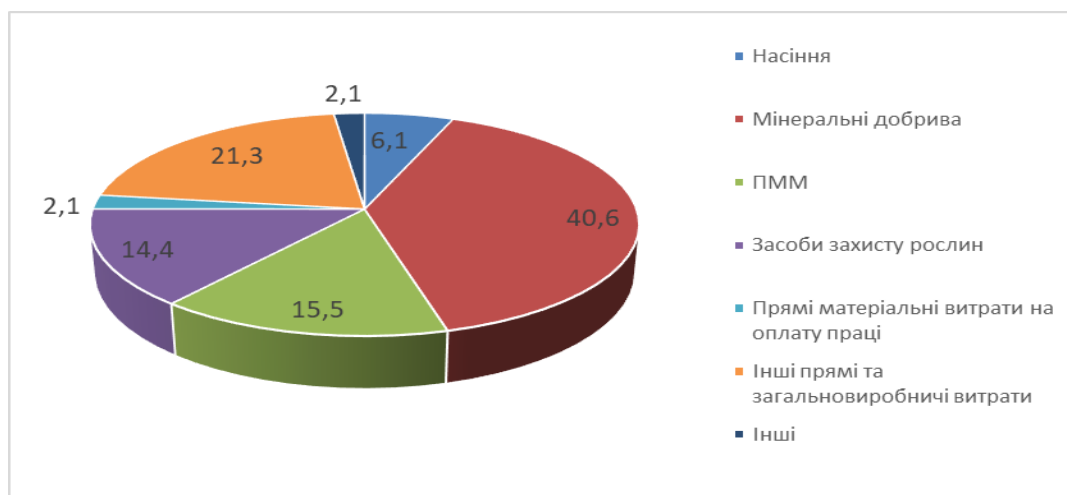
**Структура витрат на виробництво зерна
у ФГ «Агро-Клас» (2024р.)**

Статті витрат	Озима пшениця	
	грн.	%
Прямі матеріальні витрати	70931,60	76,6
з них: насіння	5648,60	6,1
мінеральні добрива	37595,60	40,6
ПММ	14353,0	15,5
інші матеріальні витрати	13334,40	14,4
Прямі матеріальні витрати на оплату праці	1944,6	2,1
Інші прямі та загальновиробничі витрати	19723,8	21,3
з них:		
амортизація	8611,8	9,3
відрахування на соціальні заходи	427,8	0,5
інші	1944,60	2,1
Всього	92600,0	100,0

Структура витрат на виробництво озимої пшениці у ФГ «Агро-Клас» у 2024 році свідчить про високу частку матеріаломісткості технологічного процесу. Прямі матеріальні витрати формують домінуючу частину собівартості - 76,6%, що характерно для інтенсивних технологій зерновиробництва. Найвагомим елементом у їх складі є мінеральні добрива, питома вага яких займає 40,6%, що підкреслює ключову роль системи живлення у забезпеченні стабільної врожайності. Значною є також частка паливно-мастильних матеріалів - 15,5%, яка відображає витратність механізованих операцій у польових роботах. Інші матеріальні ресурси становлять 14,4%, демонструючи багатокomпонентність технологічних потреб. Ці витрати за своїм характером та способом віднесення на собівартість виробленої продукції є прямими та формують її основу (рис. 2.1.).

Стабільну низьку частку у структурі витрат сучасних агроформувань займають витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи (ЄСВ). У ФГ «Агро-Клас» їхня частка у сукупності становить 2,6% (або 2372,4 грн). Це є наслідком високого рівня механізації виробничих процесів, а також свідчить

про необхідність зростання розміру оплати праці персоналу, займаного у зерновому господарстві сучасних аграрних бізнес-структур. Інші прямі та загальновиробничі витрати займають 21,3% загальної суми витрат, серед яких провідним елементом є амортизація (9,3%), що свідчить про значний рівень забезпеченості технічними засобами та їх активну експлуатацію.



**Рис. 2.1. Структура собівартості зерна озимої пшениці у
ФГ «Агро-Клас». % (2024р.)**

Джерело: побудовано автором

У цілому, фактична структура витрат демонструє ресурсну інтенсивність виробництва озимої пшениці та високу залежність економічного результату від цін на матеріально-технічні ресурси. Такий розподіл витрат вказує на необхідність раціонального управління ресурсами, оптимізації норм внесення добрив, підвищення енергоефективності та ефективності використання техніки з метою забезпечення конкурентоспроможності продукції та стійкості виробництва.

Серед основних резервів подальшої оптимізації собівартості виробництва зерна озимої пшениці у фермерському господарстві можна визначити економію матеріальних ресурсів, використання науково-обґрунтованих норм і нормативів їх витрачання у розрахунку на 1 га посівної площі. Доцільним є також скорочення інших витрат зернового господарства (розмір яких у 2024 році становить 1945 грн.).

Заключним етапом комплексного аналізу витрат та собівартості виробництва сільськогосподарської продукції є оцінка досягнутого рівня економічної ефективності. Такий підхід дозволяє комплексно визначити, наскільки раціонально використовуються ресурси, чи забезпечує виробництво достатній рівень прибутковості та які фактори впливають на формування фінансового результату. Порівняння показників урожайності, витрат, собівартості, цін реалізації та рівня рентабельності дає можливість встановити реальну ефективність виробничого процесу та оцінити економічну стійкість господарства. Саме тому, результати аналізу економічної ефективності є основою для прийняття подальших управлінських рішень та формування стратегічних напрямів розвитку зернового виробництва у ФГ «Агро-Клас» (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

**Економічна ефективність виробництва і реалізації зерна
озимої пшениці у ФГ «Агро-Клас»**

Показники	Роки			Відхилення 2024р. від 2022р.	
	2022	2023	2024	(+,-)	%
Рівень товарності, %	75,6	79,6	81,2	5,6	x
Обсяг реалізованої продукції, ц	2442	2915	2825,2	383,2	115,7
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	158,0	173,8	191,2	33,2	121,0
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	103,8	112,2	118,6	14,8	114,3
Прибуток від реалізації, тис. грн.	52,4	61,6	70,1	17,7	133,8
Прибуток на 1га, грн.	524,0	1122,0	1186,0	662,0	226,3
Прибуток на 1ц, грн.	21,4	21,1	24,8	3,4	115,9
Рівень рентабельності, %	50,5	54,9	59,1	8,6	x

Отримані розрахунки фактичного рівня економічної ефективності виробництва та реалізації озимої пшениці у ФГ «Агро-Клас» свідчать про його стабільне зростання та підвищення прибутковості зернового господарства. На підприємстві досить високий рівень товарності зерна озимої пшениці – у звітному році 81,2% всього зерна було реалізовано. Збільшення обсягів

реалізації є основним чинником зростання розміру доходу агроформування – у 2024 році його величина зросла на 21% і склала 191,2 тис грн.

Покращуються також відносні показники ефективності розвитку зернового виробництва у фермерському господарстві. У 2,3 рази (до 1186 грн) збільшився розмір чистого прибутку у розрахунку на 1га посіву озимої пшениці. Відповідно, розмір прибутку на 1 ц реалізованого зерна підвищився до 24,8 грн. Рівень рентабельності, як інтегральний індикатор ефективності виробництва продукції, має позитивний тренд зростання та у 2024 році склав 59,1%. Загалом, динаміка показників свідчить про середній рівень ефективності виробництва та реалізації озимої пшениці, що є достатнім для забезпечення фінансової стабільності та створення умови для подальшого розвитку ФГ «Агро-Клас».

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ЗЕРНА У ФГ «АГРО-КЛАС»

3.1. Шляхи удосконалення обліку витрат на виробництво зернових культур у ФГ «Агро-Клас»

Наукові дослідження, проведені у другому розділі кваліфікаційної роботи показали, що фермерське господарство «Агро-клас є суб'єктом мікро аграрного бізнесу. Як наслідок, відокремлений бухгалтерський відділ у агроформуванні не створений. Проте, як засвідчили результати, бухгалтерський облік на підприємстві організований та ведеться належним чином і у повній мірі відповідає вимогам діючого в Україні законодавства. Облік у господарстві організований на основі використання сучасних автоматизованих програмних продуктів – бухгалтер ФГ «Агро-клас» Шевчук О.І. використовує спеціалізовану для агробізнесу програму «Master. Бухгалтерія».

На підприємстві і розроблений і затверджений Наказ «Про облікову політику», який у цілому, регламентує основні аспекти бухгалтерського обліку та виконання облікових завдань. Проте, у даному внутрішньому нормативно-правовому документі відсутні положення, які визначають засади ведення бухгалтерського обліку у частині витрат і калькулювання собівартості продукції. Вважаємо це суттєвим недоліком організаційної політики фермерського господарства, що потребує відповідних заходів з його усунення.

ФГ «Агро-Клас», як і більшість аграрних формувань України, у своїй практичній діяльності не використовує НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Облік витрат на виробництво продукції рослинництва (продукція тваринництва на підприємстві на виробляється), зокрема, зернових культур, відбувається на основі методичних засад НП(С)БО 16 «Витрати». Калькулювання собівартості продукції зернових культур (основної та побічної) здійснюється на основі планового розміру виробничих витрат, величина яких у кінці звітного року

корегується згідно фактичних даних.

Сучасна практика аграрного менеджменту потребує підвищення інформаційної прозорості витрат на окремі культури, поля та технологічні операції. Відсутність у наказі про облікову політику положень щодо переліку прямих і загальновиробничих витрат, методів їх розподілу та документального забезпечення ускладнює проведення внутрішнього контролю, аналізу рентабельності культур та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Удосконалення облікової політики сприятиме більш ефективному плануванню використання землі, техніки, пально-мастильних матеріалів та інших ресурсів.

Рослинництво, як галузь агровиробництва, характеризується тривалим виробничим циклом, сезонністю, залежністю витрат від технологічних фаз та значною часткою незавершеного виробництва. За умов застосування НП(С)БО 16 «Витрати», без використання НП(С)БО 30 «Біологічні активи», підприємство повинно забезпечити повноту та правильність віднесення витрат до відповідних культур і періодів. За відсутності чітко визначених правил класифікації витрат, принципів їх розподілу та підходів до оцінки незавершеного виробництва зростає ризик викривлення собівартості та фінансових результатів.

Доповнення наказу «Про облікову політику» фермерського господарства методичними положеннями щодо обліку витрат на польові роботи, списання матеріальних ресурсів та формування вартості незавершеного виробництва забезпечить відповідність облікової системи принципам нарахування та системності. Це дозволить уникнути суб'єктивності у формуванні собівартості продукції та забезпечити порівнюваність даних між звітними періодами. Крім того, деталізація правил документування технологічних операцій підвищить достовірність первинної інформації та посилить контроль за використанням матеріальних ресурсів.

Доповнення змісту наказу про облікову політику у частині обліку витрат на виробництво продукції рослинництва є необхідною умовою удосконалення системи бухгалтерського обліку досліджуваного фермерського господарства.

Воно забезпечить комплексність підходу до формування собівартості, сприятиме підвищенню точності облікових показників, зміцнить аналітичну базу управління, а також дозволить підприємству адаптувати облікову систему до сучасних вимог аграрного сектору та кращих практик менеджменту витрат. Для подальшого удосконалення змісту Наказу «Про облікову політику» ФГ «Агро-Клас», зокрема, доповнення його основних положень, які регламентують порядок обліку та відображення у звітності процесів формування витрат на виробництво продукції рослинництва представлено таблицю 3.1.

Таблиця 3.1

Пропозиції з доповнення Наказу «Про облікову політику» ФГ «Агро-Клас»

Мет одичне положення, яке слід закріпити	Наукове та методичне обґрунтування	Запропоновані формулювання для внесення до наказу
1.Визначення об'єктів витрат	Забезпечує коректне віднесення витрат за культурами та полями, зменшує ризик усереднення собівартості	«Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі культури та поля (ділянки), відповідно до яких ведеться аналітичний облік витрат і формування собівартості»
2. Перелік прямих витрат	Уніфікація складу прямих витрат підвищує точність калькуляції та порівнюваність даних	«До прямих витрат відносити: насіння, мінеральні добрива, засоби захисту рослин, ПММ на технологічні операції, оплату праці працівників, амортизацію техніки, що безпосередньо працює на відповідній культурі»
3.Склад загальновиробничих витрат	Дозволяє уникнути необґрунтованого включення або виключення витрат із собівартості	«До загальновиробничих витрат включати: амортизацію виробничих будівель та техніки, витрати на ремонт, енергоносії, утримання МТП, оплату праці допоміжного персоналу, орендну плату за землю (за рішенням підприємства)»
4. Метод розподілу загальновиробничих витрат	Вибір адекватної бази забезпечує пропорційність та точність калькулювання.	«Розподіл загальновиробничих витрат здійснювати пропорційно сумі прямих витрат по кожній культурі (або пропорційно площі посівів; або машино-годинам - залежно від вибору)»
5. Порядок документування польових робіт	Гарантує достовірність первинних даних, дає можливість контролювати ресурси.	«Підставою для списання матеріалів та нарахування витрат є: наряди на виконання польових робіт, листки тракториста-машиніста, акти внесення добрив і засобів захисту рослин, акти списання ТМЦ»
6. Формування незавершеного	Важливо для коректного визначення собівартості	«Незавершеним виробництвом у рослинництві вважати витрати на озимі

виробництва	та активів на кінець року	культури та багаторічні насадження, понесені до завершення технологічного циклу. Оцінка НВ здійснюється за фактичними витратами»
7. Оцінка готової продукції	Забезпечує єдність підходів до визначення собівартості та фінансових результатів	«Готовою продукцією вважати зерно, зібране та доведене до базових кондицій. Оцінювати за фактичною виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати»
8. Списання витрат майбутніх періодів	Запобігає викривленню собівартості культур різних сезонів.	«Витрати на осінній обробіток ґрунту, внесення добрив та інші роботи, що стосуються врожаю наступного року, відносити до витрат майбутніх періодів з подальшим розподілом на відповідні культури»
9. Облік роботи техніки та ПММ	Забезпечує контроль енергоємності виробництва та точність витрат.	«Витрати ПММ списувати на підставі норм та актів виконаних робіт. Амортизацію техніки розподіляти між культурами пропорційно машино-годинам або обсягу виконаних робіт»
10. Облік орендної плати за землю	У структурі собівартості рослинництва оренда є суттєвою частиною	«Орендну плату за земельні ділянки включати до загальновиробничих витрат з подальшим розподілом пропорційно площам культур»
11. Використання технологічних карт і планових показників	Забезпечує внутрішній контроль, оцінку ефективності та планування витрат	«Для кожної культури застосовуються технологічні карти, що містять нормативи ресурсів. Порівняння фактичних витрат з нормативними здійснюється для внутрішнього аналізу»
12. Калькуляційні статті собівартості	Забезпечує структурованість витрат та можливість ретельного аналізу	«Собівартість продукції формувати за статтями: насіння, добрива, засоби захисту рослин, ПММ, оплата праці, соціальні внески, амортизація, ремонт, додаткові виробничі витрати, загальновиробничі витрати»

Джерело: авторська розробка

Запропоновані положення у повній мірі відповідають нормам НП(С)БО 16 «Витрати», а також враховують технологічні, сезонні та ресурсні особливості рослинництва. Їх включення до наказу «Про облікову політику» ФГ «Агро-Клас» дозволить забезпечити: достовірність та повноту обліку витрат, об'єктивне формування собівартості продукції, можливість економічного аналізу й управління витратами, порівнюваність звітності в часі та між культурами, підвищення прозорості та контрольованості виробництва.

Імплементація у практичну діяльність українських аграрних підприємств принципів Стратегії розвитку сільського господарства та сільських територій в

Україні на період до 2030 року вимагає переосмислення підходів до організації виробничих процесів, управління ресурсами та системи бухгалтерського обліку. Традиційна методика обліку витрат, орієнтована переважно на фінансовий результат і калькуляцію собівартості, уже не забезпечує повноцінної інформаційної підтримки управлінських рішень, пов'язаних із екологізацією технологій, відновленням природних ресурсів та соціально відповідальною діяльністю.

У виробництві продукції рослинництва зростає роль таких чинників, як раціональне використання земельних ресурсів, оптимізація енерговитрат, мінімізація впливу на довкілля, контроль якості агрохімічного навантаження та врахування зовнішніх екологічних ефектів. Відповідно, облікова система має фіксувати не лише традиційні економічні витрати, а й ті параметри, що характеризують екологічну та ресурсну ефективність технологічних процесів.

Удосконалення облікової політики досліджуваного фермерського господарства в цьому напрямі є необхідним для: забезпечення прозорості виробничих витрат з урахуванням екологічних аспектів; формування достатньої інформаційної бази для прийняття рішень щодо сталого використання земель, ресурсів, техніки та матеріалів; підвищення точності калькулювання собівартості з урахуванням реальних ресурсних потоків; обґрунтування ефективності технологічних змін (зменшення пестицидного навантаження, впровадження точного землеробства, енергоощадних практик тощо); підготовки підприємства до інтеграції у сучасні ринки, де екологічні критерії та вимоги до сталості виробництва стають важливим елементом конкурентоспроможності. Таким чином, доповнення облікової політики положеннями, що відображають специфіку сталого агровиробництва, є не лише логічним етапом еволюції управлінського обліку в Україні, але й практично необхідною умовою для ефективного стратегічного розвитку господарства, реалізації євроінтеграційної політики розвитку національної економіки та її сільського господарства.

Для ФГ «Агро-Клас» у контексті його поступового переходу на орієнтири

сталого розвитку рекомендується виділити деякі окремі положення облікової політики та надати їм контексту інформаційного забезпечення соціально- та екологічно орієнтованих практик господарської діяльності. Такими рекомендованими змінами у частині обліку витрат на виробництво продукції рослинництва можуть стати наступні:

1) впровадження обліку екологічно значущих витрат. Метою таких доповнень є окреме відображення витрат, що впливають на стан довкілля, ґрунтів, водних ресурсів і біорізноманіття. До складу облікової політики доцільно додати: виділення окремої групи «екологічних» прямих та загальновиробничих витрат; облік витрат на управління ґрунтовою родючістю, покривні культури, органічні добрива, сидерацію; практику фіксації витрат на утилізацію тари засобів захисту рослин, поводження з відходами, очищення територій.

2) Відокремлення витрат, пов'язаних зі зниженням агрохімічного навантаження. Мета - відображення зусиль господарства щодо зменшення використання пестицидів і мінеральних добрив. Включає: облік витрат на біопрепарати, мікробіологічні добрива, інноваційні альтернативи засобів захисту рослин; окремий облік витрат, пов'язаних з інтегрованою системою захисту рослин; визначення методів розподілу цих витрат між культурами.

3) Облік витрат на моніторинг стану ґрунтів та агросистем – має забезпечувати систематичний збір та аналіз даних для забезпечення сталого агророзвитку. Включає: витрати на агрохімічний аналіз ґрунту; витрати на супутниковий або дрон-моніторинг посівів; витрати на визначення показників ерозійної небезпеки та вмісту гумусу; порядок включення цих витрат у собівартість культур або до витрат майбутніх періодів.

3) Розширення складу витрат майбутніх періодів - витрати на відновлення ґрунту після інтенсивного використання; витрати на запровадження сівозмін, сидератів, меліорацію; порядок поетапного списання таких витрат.

4) Окремий облік витрат на сучасні технології точного землеробства - витрати на програмне забезпечення, сенсори, карти врожайності,

агромоніторинг; витрати на навчання персоналу; правила капіталізації або списання таких витрат. Крім того, доцільно також передбачити облік соціальних витрат, пов'язаних зі сталим виробництвом (витрати на підвищення кваліфікації працівників у сфері безпечного землеробства; витрати на забезпечення безпеки праці, екологічні тренінги; можливість їх включення до собівартості або адміністративних витрат).

5) Формування нефінансової внутрішньої звітності всередині ФГ «Агро-клас», що відповідає провідній практиці звітування агрокомпаній ЄС. У наказ про облікову політику слід включити порядок та періодичність складання звітів зі сталого розвитку (екологічних, соціальних або інших форм інтегрованої звітності).

Враховуючи той факт, що ФГ «Агро-Клас» облік витрат на виробництво зернових культур здійснює на основі застосування НП(С)БО 16 «Витрати» вважаємо доцільним запропонувати додаткову аналітичну деталізацію для врахування в обліку екологічних витрат для кожної культури у рахунку 231.1.х, що дозволить зберегти існуючий порядок синтетичного обліку, але виділити витрати сталого розвитку. Пропонована структура рахунку 231 «Рослинництво» із субрахунком сталого розвитку для ФГ «Агро-Клас» наведена у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Пропозиції з удосконалення аналітичного обліку ФГ «Агро-Клас»

Синтетичний рахунок	Призначення	Примітка (аналітика)
231.1 - Зернові культури	Основний синтетичний рахунок	Зберігає чинну структуру
231.1.1 – Озима пшениця	Прямий облік витрат на культуру	Використовуються звичні аналітичні субрахунки за технологічними операціями
231.1.1.Е – Екологічні витрати озимої пшениці	Витрати на заходи сталого розвитку	Напрямки обліку витрат: біопрепарати, органічні добрива, сидерати, мінімальний обробіток, моніторинг ґрунтів, енергоощадні технології
231.1.2 – Озимий ячмінь	Прямий облік витрат на культуру	У аналогічному порядку
231.1.2.Е – Екологічні витрати ячменю	Витрати на заходи сталого розвитку	У аналогічному порядку
.....		

Джерело: авторська розробка

У запропонованому порядку відображення витрат у майбутній діяльності ФГ «Агро-Клас» обліку у діяльності екологічний субрахунок «Е» використовується лише для аналітичного обліку, формує управлінську інформацію. Для фінансової звітності, складеної за даними, що обліковуються на основі НП(С)БО 16 «Витрати», витрати відображаються за основними субрахунками 231.1.x.

У складі основних напрямків витрат у субрахунку «Е», які рекомендовані ФГ «Агро-Клас», можуть поставати: біологічні засоби захисту рослин (біопрепарати, біофунгіциди, бактерії для ґрунту), органічні та мікробіологічні добрива (азотні бактерії, компост, перегній, біогумус), сидерація та покривні культури (витрати на посів і догляд), мінімальний (нульовий) обробіток ґрунту (додаткові технологічні заходи та контроль), моніторинг стану ґрунтів і рослин (витрати на аналізи ґрунту, супутниковий моніторинг, дрони), витрати на використання енергоефективних технологій (GPS-навігація, контроль секцій, диференційоване внесення), заходи зі зменшення викидів CO₂ (оптимізація сільськогосподарської техніки, планування маршруту обробітку) та інші.

Серед методів облік витрат, що по'язані з вирощуванням зернових культур на принципах сталого розвитку, для господарства можна порекомендувати наступні: 1) метод прямого віднесення витрат на культуру (насіння БЗР, добрива, сидерати; 2) пропорційний розподіл загальновиробничих екологічних витрат (витрати на супутниковий моніторинг або енергоефективну техніку); 3) внутрішній контроль – зіставлення фактичних витрат з плановими показниками сталого розвитку (енерговитрати, кількість внесених біопрепаратів тощо). У разі впровадження даних пропозицій у практичну діяльність ФГ «Агро-Клас» ці методи необхідно також відобразити у наказі господарства Про облікову політику».

3.2. Напрями удосконалення аналітичного забезпечення вирощування зернових культур у господарстві

Своєчасне, повне та прозоре аналітичне забезпечення управління витратами бізнес-суб'єктів сільського господарства відіграє виняткову роль у підвищенні ефективності виробництва та удосконалення основних бізнес-процесів.

Як показали проведені наукові дослідження, у ФГ «Агро-Клас», як і в більшості сільськогосподарських формувань малого розміру, аналізу витрат та іншим елементами системи аналітичного забезпечення управління витратами не приділяється достатньої уваги. Такі недоліки управління зумовлені поєднанням організаційних, кадрових, інформаційних та економічних факторів, які формують стійкі бар'єри до впровадження аналітичних процедур у діяльність малих агробізнес-структур.

Ключовою причиною обмеженості (практичної відсутності) аналітичної роботи є обмеженість управлінських ресурсів. У ФГ «Агро-Клас» всі функції управління та облікового забезпечення зосереджені у власника та керівника даного господарства - Шевчука О.І. Це зумовлює домінування оперативних завдань агроменеджменту і виробництва над стратегічними. За умов високої сезонності і дефіциту часу пріоритет віддається виконанню технологічних процесів, тоді як аналітична робота сприймається як другорядна.

Вагомим стримувальним фактором є недостатній рівень спеціальних знань у сфері управлінського обліку та економічного аналізу. У малих агроформуваннях рідко працюють фахівці, які володіють методиками аналізу витрат, маржинального доходу, рентабельності культур або оцінки ефективності збутових стратегій. Фактична чисельність персоналу ФГ «Агро-Клас» становить 5 осіб. Обмеженість (відсутність) кваліфікованих кадрів агроформувань фактично робить аналітичну діяльність недосяжною без зовнішньої підтримки.

Значну роль також відіграє і технічна та інформаційна неозброєність господарств. Більшість малих фермерів не використовують спеціалізовані програми для управлінського обліку, автоматизованого формування калькуляцій або моніторингу виробничих показників. Облік ведеться у спрощеній формі, що не дозволяє акумулювати повний обсяг даних, необхідних для аналітики. У результаті господарства просто фізично не мають масиву достовірної інформації, яку можна було б системно опрацьовувати. Крім того, на прийняття рішень впливає нестабільність ринкових та інституційних умов, що характерна для агросектору України. Часті зміни державної політики, податкових правил, вартості ресурсів та логістики формують у фермерів схильність орієнтуватися на короткострокові рішення, а не на глибоку економічну аналітику. За таких обставин аналіз ефективності виробництва часто вважається малоефективним або навіть зайвим.

Не менш важливою є культура управління, що традиційно ґрунтується на виробничому досвіді та інтуїтивних оцінках. У ФГ «Агро-Клас» сформувалася практика прийняття управлінських рішень керівником господарства одноосібно, на основі попередніх сезонів, усталених технологічних підходів та загальних ринкових тенденцій без застосування аналітичних інструментів. Це призводить до того, що потреба в аналізі не усвідомлюється як необхідна управлінська функція.

У сукупності вплив даних чинників сформував ситуацію, коли аналіз результативності виробництва і реалізації зерна у суб'єктів дослідження не здійснюється, що, у свою чергу, обмежує можливості агроформування щодо оптимізації витрат, підвищення прибутковості, зниження ризиків та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Результати досліджено засвідчили, що на даний час у практиці діяльності ФГ «Агро-Клас» НП(С)БО 30 «Біологічні активи» не використовується. Облік витрат здійснюється на основі НП(С)БО 16 «Витрати». Цей методичний базис обліку витрат у зерновому господарстві вважаємо доцільним також покласти у створення інформаційно-аналітичного базису для здійснення аналізу і оцінки

витрат у зерновому господарстві.

Методична послідовність етапів аналізу витрат на виробництво зерна у ФГ «Агро-Клас» розпочинається з формування та накопичення інформації про характер, величину та динаміку витрат у зерновому господарстві.

На першому етапі відбувається збір даних бухгалтерського обліку відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», групування витрат за економічними елементами, визначення складу прямих і загальновиробничих витрат агроформування, виокремлення об'єктів калькулювання (за зерновими культурами і полями), ідентифікація змінних і постійних витрат. Результатом першого етапу аналізу має стати створення узгодженої системи вихідних даних для аналітичних розрахунків.

На другому етапі запропонованої методики аналізу витрат на виробництво зерна у ФГ «Агро-Клас» необхідно провести аналіз структури та динаміки витрат зокрема у частині: оцінки питомої ваги елементів витрат, визначення статей із найбільшим впливом на собівартість, аналізу змін у рівні витрат за періодами, виявлення сезонних та інфляційних коливань. Загальним результатом аналітичних дій має стати визначення ключових напрямів формування витрат у зерновому господарстві агроформування.

На третьому етапі аналізу мають здійснюватися наступні види аналітичних робіт: розрахунок собівартості продукції, визначення витрат на 1 га посівів, розрахунок виробничої собівартості 1 т зерна, оцінка повної собівартості з урахуванням адміністративних і збутових витрат, порівняння фактичної собівартості з плановою (за наявності). Сукупним результатом даного етапу є отримання базових калькуляційних показників ефективності. Дані види аналітичних робіт на даний час у ФГ «Агро-Клас» виконуються.

Четвертий етап аналітичної оцінки витрат у зерновому господарстві передбачає комплексну оцінку ефективності використання ресурсів на підприємстві: аналіз витрат на 1 га та 1 т зернової продукції, визначення прибутку і рентабельності виробництва, розрахунок маржинального доходу та покриття постійних витрат, оцінку окупності матеріальних ресурсів.

Очікуваним результатом є визначення економічної результативності галузі та виробничої діяльності.

Результатом наступного (п'ятого) етапу аналізу витрат є виявлення внутрішніх резервів підвищення продуктивності та зниження витрат на виробництво зерна. Підґрунтям є порівняльний аналіз: співставлення витрат між зерновими культурами, порівняння ефективності різних земельних ділянок, аналіз відхилень фактичних показників від нормативних чи середньогалузових, оцінка ефективності технологічних рішень.

Важливе місце у методиці аналізу витрат зернового господарства займає факторний аналіз формування собівартості, зокрема: оцінка впливу урожайності, аналіз зміни цін на ресурси, визначення ролі технологічної дисципліни та ресурсної забезпеченості, оцінка впливу обсягів орендної плати, механізації, логістики. Очікуваним результатом для адміністрації фермерського господарства є встановлення першопричин змін собівартості зернової продукції.

Для всіх агропідприємств є важливим аналіз витрат, пов'язаних із реалізацією виготовленої продукції (для ФГ «Агро-Клас» - зерна). Такий аналіз передбачає: дослідження логістичних і збутових витрат, визначення чистої виручки та маржинальності продажу, аналіз ринкових факторів формування ціни, оцінку економічної доцільності варіантів реалізації (відразу, зберігання, контракування). Результат: оцінка прибутковості збутових процесів.

На завершальному етапі мають бути обґрунтовані управлінські рекомендації для подальшої оптимізації витрат та підвищення ефективності розвитку зернового господарства агропідприємства. Важливим на даному етапі є: визначення напрямів оптимізації витрат, обґрунтування необхідних технологічних змін у виробництві, рекомендації щодо підвищення рентабельності виробництва зернової продукції, розробка пропозицій щодо стратегії реалізації продукції на перспективний період. На завершення даного етапу аналітичної роботи результатам є обґрунтування рішень щодо зменшення собівартості та підвищення результативності виробництва зерна.

Ефективне управління витратами на виробництво зерна у фермерському господарстві неможливе без цілісної системи інформаційно-аналітичного забезпечення, яка інтегрує облік, контроль, моніторинг і аналітичні процедури. За умов динамічних змін ринкового середовища, коливань вартості матеріально-технічних ресурсів та технологічної мінливості, роль такої системи суттєво зростає. Вона покликана забезпечити безперервне отримання достовірної інформації про витрати, відстеження їхнього формування на різних етапах технологічного процесу та своєчасне виявлення відхилень, що впливають на собівартість продукції.

Облік витрат, побудований відповідно до вимог НП(С)БО 16 «Витрати», формує базовий масив даних про структуру та величину витрат, їх економічний зміст і належність до конкретних об'єктів калькулювання. На цій інформаційній основі здійснюється аналітична обробка, спрямована на визначення собівартості виробництва зерна, оцінку ефективності використання ресурсів і встановлення факторів, що зумовлюють зміну ключових показників. Аналітичний блок системи забезпечує глибоке розкриття причинно-наслідкових зв'язків, що лежать в основі управлінських рішень.

Контрольна підсистема виконує функцію перевірки дотримання встановлених норм витрачання ресурсів, технологічної дисципліни та відповідності фактичних витрат запланованим. Вона дозволяє оперативно виявляти порушення, нераціональні операції та внутрішні резерви оптимізації. Доповненням до контролю є система моніторингу, що передбачає систематичне спостереження за зміною витрат, урожайності, ринкової кон'юнктури та інших параметрів, які впливають на економічний результат. Моніторинг забезпечує швидку реакцію на відхилення й інтегрує короткострокову інформацію в загальну логіку управлінського циклу.

Таким чином, взаємодія обліку, контролю, моніторингу та аналізу утворює комплексну систему інформаційно-аналітичної підтримки, у межах якої формуються стандартизовані й оперативні дані для прийняття обґрунтованих рішень щодо зниження собівартості, підвищення ефективності ресурсного

забезпечення та покращення результативності виробництва зерна. Представлена для ФГ «Агро-Клас» схема відображає логічну структуру цієї системи та механізми взаємозв'язку її елементів (рис. 3.1).

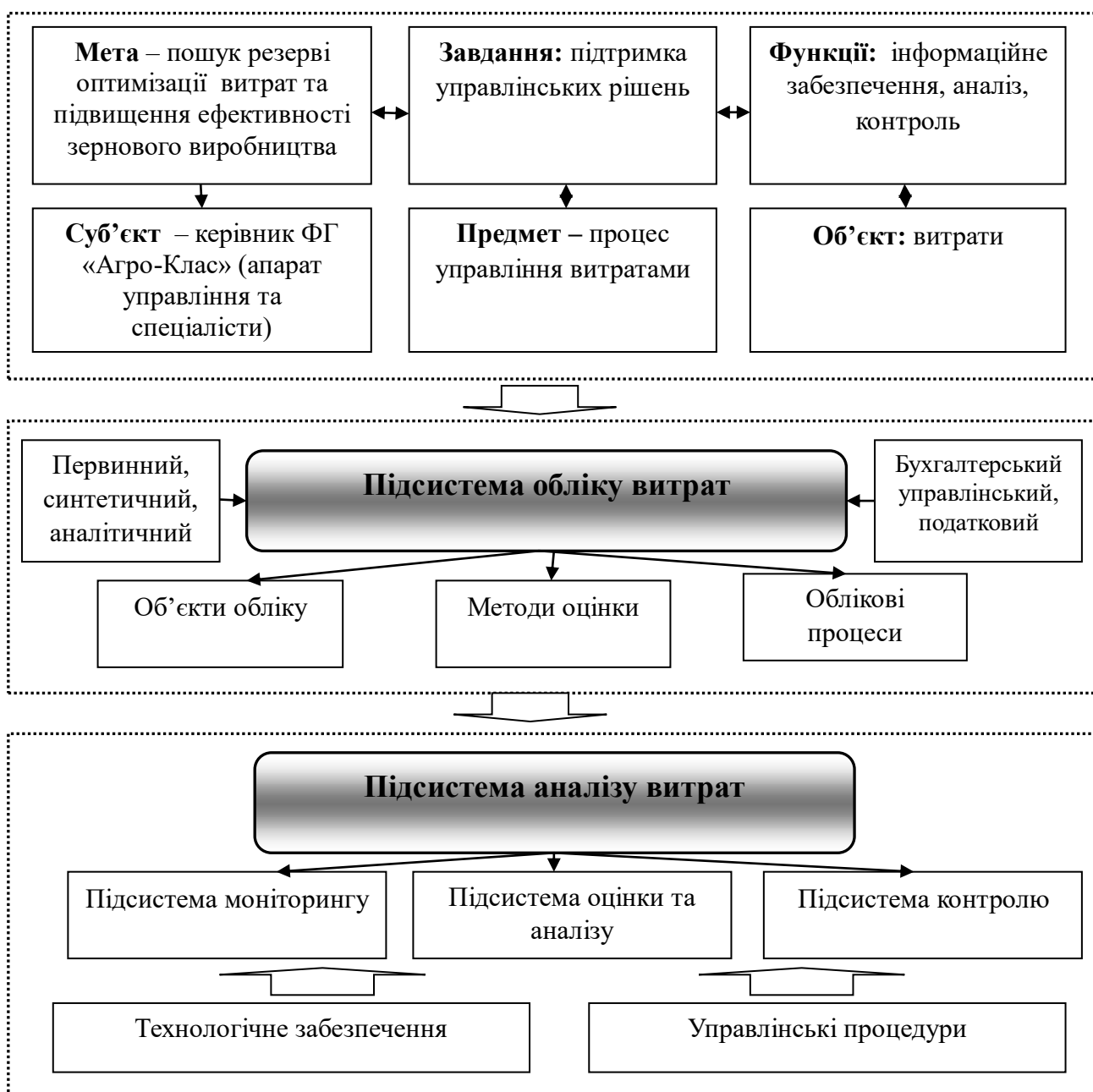


Рис. 3.1. Запропонована система інформаційно-аналітичної підтримки управління витратами у зерновому виробництві для ФГ «Агро-Клас»

Джерело: авторська розробка

Сучасні умови функціонування аграрного сектору України вимагають переходу до більш гнучких, прозорих і результативних підходів в управлінні витратами та формуванні собівартості продукції. Інтеграція України до європейського економічного простору, орієнтація на експортний ринок,

зростання конкуренції та потреби у підтвердженні відповідності продукції міжнародним стандартам зумовлюють необхідність адаптації вітчизняної методики аналізу витрат до сучасних європейських практик. Європейські підходи ґрунтуються на прецизійному обліку, цифровізації виробничих процесів, застосуванні систем калькулювання за видами діяльності, управлінському контролінгу, екологічно орієнтованому аналізу витрат і моделюванні економічної ефективності з урахуванням ризиків.

Це дозволяє агропідприємствам оперативно реагувати на зміни ринкової кон'юнктури, підвищувати економічну стійкість, виявляти неефективні ділянки виробництва та формувати прозору систему витрат, що відповідає вимогам міжнародних аудиторських та сертифікаційних стандартів. Для українських агроформувань, зокрема, ФГ «Агро-Клас» імплементація таких практик є важливою умовою зміцнення конкурентоспроможності, підвищення рентабельності та забезпечення інтеграції в європейський ринок продовольства.

Нові стійкі способи і практики сільськогосподарської діяльності (виробництва зерна) вимагають коригування існуючої системи аналізу витрат і результативності виробництва через призму принципів сталого розвитку і Європейських пріоритетів «Зелено угоди». Це зумовлює доповнення сукупності індикаторів аналізу витрат новими, які пропонуються до імплементації у практичній діяльності аналітичної роботи ФГ «Агро-Клас».

Таблиця 3.3

Індикатори аналізу витрат на виробництво зерна, рекомендовані до впровадження

Категорії індикаторів	Методика розрахунку	Одиниці виміру
Впровадження заходів зі скорочення вуглецевого сліду	Вартість технологій та процесів, що зменшують CO ₂ -еквівалент на 1 т зерна	грн/т
Водозберігаючі технології	Вартість впровадження і підтримки систем економного використання води	грн/т, грн/га
Біорізноманіття та сівозміни	Витрати на створення буферних зон, захисних смуг, підтримку природних екосистем	грн/га

Органічні та біорозкладні добрива	Додаткові витрати на придбання та застосування екологічно безпечних добрив	грн/т, грн/га
Використання відновлюваної енергії	Інвестиції та витрати на електроенергію/паливо з відновлюваних джерел	грн/т, грн/га
Підвищення енергоефективності	Витрати на модернізацію обладнання, економію пального та електроенергії	грн/т, грн/га
Навчання персоналу з безпеки та сталого виробництва	Витрати на тренінги, сертифікацію, підвищення кваліфікації	грн/особу
Безпечні умови праці	Інвестиції у засоби захисту та охорону праці	грн/особу, грн/т
Зменшення витрат добрив і ЗЗР через точне землеробство	Вартість технологій точного внесення добрив/ЗЗР	грн/т, грн/га
Управління агровідходами та рециркуляція	Витрати на утилізацію або повторне використання відходів	грн/т, % від загальних витрат
Впровадження кліматостійких агротехнік	Витрати на мульчування, ерозійно-захисні роботи, зрошення	грн/га
Технології для посухостійкості / вологостійкості	Вартість адаптаційних заходів для захисту врожаю	грн/га

Джерело: авторська розробка

На даний час практика аналізу витрат у аграрному бізнесі європейських країн посідає важливе місце у системі менеджменту. У частині аналізу та оцінки витрат корисною для українських агровиробників можуть стати практичні засади застосування таких аналітичних інструментів, як:

1) Farm Management Information Systems (FMIS) та цифрові платформи - використання цифрових облікових систем і датчиків для збору даних про витрати, врожайність, стан ґрунтів, паливно-енергетичні витрати. Аналітика дозволяє оптимізувати ресурси та скоротити непотрібні витрати (цифрові сервіс-продукти AgriDigital, Granular, Trimble Ag Software тощо).

2) Benchmarking (порівняльний аналіз). Порівняння показників витрат та продуктивності між фермерськими господарствами того ж типу, регіону або країни. Дозволяє визначати ефективні практики та вузькі місця виробництва.

3) Scenario Analysis та ризик-орієнтоване планування - моделювання витрат та ефективності за різних цінових, кліматичних та технологічних сценаріїв. Використовується для управління ризиками: посуха, коливання ринкових цін, зміни норм екологічного законодавства.

4) Аналітика Sustainable (Green Accounting) - включення витрат на екологічні заходи, відновлювані джерела енергії, збереження біорізноманіття у систему управлінського обліку. У країнах ЄС часто інтегрується з звітністю за стандартами ESG.

5) Policy & Subsidy Analysis - у ЄС активно враховують державні субсидії, гранти та програми підтримки сталого розвитку у фінансовому аналізі витрат. Показники ефективності оцінюють з урахуванням отриманої підтримки, що дозволяє порівнювати реальні витрати фермерів та інші.

Сучасна практика управління витратами та їх результатами в сільському господарстві країн ЄС демонструє, що економічний успіх підприємств дедалі більше залежить не лише від класичного контролю виробничих витрат, а й від комплексного підходу, який включає цифровізацію, управління ризиками, екологічну відповідальність і соціальні аспекти. Для українських аграрних підприємств це означає необхідність трансформації системи аналітичної роботи з фокусом на розподіл витрат за процесами та видами діяльності, врахування додаткових «зелених» витрат, використання цифрових систем управління та аналітики, а також аналіз ризиків і сценарне планування. Врахування та впровадження таких нових інструментів аналітичної роботи дозволяє знизити виробничі витрати, підвищити рентабельність і конкурентоспроможність, поліпшити екологічний профіль виробництва та відповідність міжнародним стандартам, підвищити інвестиційну привабливість і стійкість до ризиків, пов'язаних з кліматичними змінами та коливаннями ринку. Трансформація аналітичної системи українських аграрних підприємств не лише відповідає провідній світовій практиці, а й створює реальні економічні, екологічні та стратегічні переваги для їх сталого розвитку.

3.3. Напрями оптимізації витрат на виробництво зерна у фермерському господарстві на перспективний період

Оптимізація розміру виробничих витрат на виробництво зерна є надзвичайно актуальною для всіх агроформувань України, зокрема, у контексті відновлення втрачених внаслідок війни конкурентних позицій, а також інших економічних і кліматичних викликів. Високі витрати на насіння, добрива, засоби захисту рослин, ПММ, техніку та робочу силу значною мірою визначають собівартість продукції і, відповідно, фінансову стійкість господарств. В умовах нестабільності ринкових цін на зерно та збільшення витрат на енергоресурси надмірні або неефективно розподілені витрати можуть призвести до зниження рентабельності та зменшення конкурентоспроможності агроформувань. Раціональне управління витратами дозволяє забезпечити баланс між економічною ефективністю та якістю виробництва, підвищити продуктивність ресурсів і мінімізувати втрати на всіх етапах технологічного циклу. Оптимізація витрат створює передумови для впровадження сталих та кліматично стійких технологій, що дозволяє одночасно підвищувати економічну віддачу і зменшувати негативний вплив на довкілля. У сучасних реаліях господарювання така стратегія є ключовою для підвищення фінансової стабільності, конкурентоспроможності і довгострокової стійкості українських фермерських підприємств.

Результати проведеного аналізу величини та динаміки витрат на виробництво зерна у ФГ «Агро-Клас» показали, що фактичний рівень собівартості зернової продукції у суб'єктів дослідження є досить помірним, та значно нижчим від середніх значень по області та агросектору у цілому. Поряд з цим, необґрунтована економія витрат у зерновому господарстві значно стримує потенціал покращення кінцевих результатів виробництва. У першу чергу, це стосується низької врожайності зернових культур, зростання якої є ключовим фактором оптимізації рівня собівартості продукції та досягнення конкурентами цінових переваг агрокомпаній на аграрному ринку.

Ключові напрями оптимізації витрат на виробництво зерна в сучасних фермерських господарствах України ґрунтуються на поєднанні технологічної модернізації, раціонального використання ресурсів та підвищення керованості виробничих процесів. Одним із стратегічних векторів є впровадження ресурсозберігаючих агротехнологій, які дозволяють зменшити витрати пального, добрив та засобів захисту рослин за рахунок точнішого внесення та адаптації операцій до агрокліматичних умов конкретного поля. Значний потенціал має цифровізація процесів виробництва: використання систем моніторингу стану ґрунтів, аналізу врожайності, обліку операцій і витрат у режимі реального часу забезпечує більш точне планування ресурсів та дає змогу усувати неефективні або дублюючі операції.

В умовах цінової волатильності та зростання виробничих ризиків особливо важливим напрямом є вдосконалення фінансово-організаційного механізму управління виробництвом: централізація закупівель матеріальних ресурсів, оптимізація логістичних процесів, запровадження контрактних або кооперативних форм взаємодії для зниження трансакційних витрат. Не менш значущим є підвищення кваліфікації персоналу, адже ефективність використання технічних та технологічних інновацій залежить від рівня професійної підготовки працівників.

Узгоджена реалізація цих напрямів створює комплексний ефект, який виявляється не лише у прямому скороченні собівартості продукції, але й у зростанні продуктивності ресурсів, підвищенні адаптивності виробництва до кліматичних і ринкових коливань, а також у формуванні довгострокової економічної стійкості фермерських господарств.

Важливою складовою оптимізації є реструктуризація матеріальних витрат - зокрема, перегляд норм застосування добрив і засобів захисту рослин, з урахуванням фактичної потреби культури, біологічного стану ґрунтів та агрохімічного аналізу. Оптимізаційного ефекту також можна досягти шляхом удосконалення технічної політики господарства: оновлення машинно-тракторного парку на енергоощадні моделі, грамотна організація ремонтного

обслуговування та підвищення коефіцієнта завантаження техніки дозволяють суттєво зменшити експлуатаційні витрати. Окремого значення набуває оптимізація структури посівних площ, що передбачає вибір сортів і гібридів із підвищеною стійкістю до стресових факторів та кращим співвідношенням «витрати–продуктивність», а також побудову раціональних сівозмін для зменшення потреби в зовнішніх ресурсах.

Серед ключових напрямів оптимізації величини витрат на виробництво зерна у ФГ «Агро-Клас» вважаємо доцільним відділити заходи внутрішньогосподарського та зовнішнього характеру (рис. 3.2).

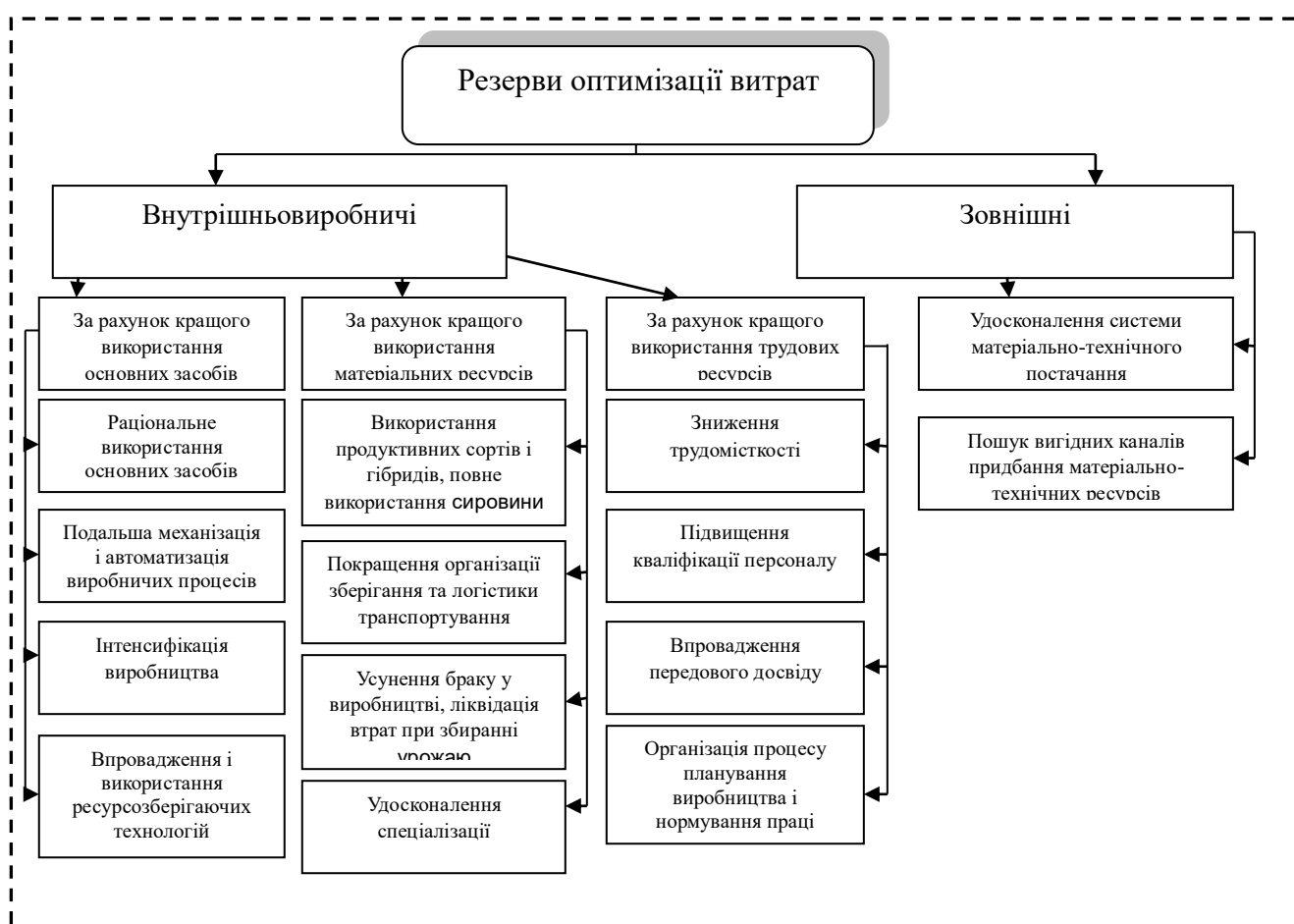


Рис. 3.2. Резерви оптимізації витрат на виробництво зерна у ФГ «Агро-Клас» на перспективу

Джерело: узагальнено автором на основі за [117,20,32,73,3]

Серед основних резервів підвищення ефективності зернового виробництва ФГ «Агро-Клас» слід віднести боротьбу з втратами продукції при зборі врожаю. Зменшення втрат потребує комплексного підходу, що поєднує

технічні, технологічні та організаційні рішення. Передусім у господарстві важливо забезпечити належний технічний стан комбайнів і налаштування жнивного обладнання відповідно до культури, вологості та стану стеблостою, адже своєчасне регулювання висоти зрізу, швидкості руху, параметрів молотильного й очищувального апаратів суттєво впливає на кінцеві втрати. Не менш значущим є впровадження сучасних технологій точного землеробства, таких як моніторинг урожайності, автоматичне керування робочими органами комбайна, системи контролю фактичних втрат у реальному часі. Це дозволяє оперативно коригувати процес збирання та мінімізувати втрати, спричинені людським фактором.

Організаційна складова також відіграє важливу роль: оптимізація логістики руху техніки по полю, раціональне планування маршрутів, підвищення кваліфікації операторів та застосування чітких регламентів збирання дають змогу попередити перевантаження техніки, простої та неоптимальні проходи. Додатковий ефект забезпечує використання якісних жниварок та подрібнювачів, що зменшують осипання зерна й втрати на краях поля. У сукупності ці заходи не лише зменшують обсяги незворотних втрат, а й сприяють підвищенню економічної віддачі кожного гектара, покращенню конкурентоспроможності фермерського господарства та формуванню більш стійкої виробничої системи за умов ринкової невизначеності.

Для майбутніх посівів озимої пшениці рекомендуємо ФГ «Агро-Клас» сорт «Місія Одеська» першої репродукції, для посіву озимого ячменя - сорт «Дев'ятий вал» першої репродукції.

«Місія Одеська» є сортом, який добре адаптований до умов Півдня України завдяки поєднанню високої посухостійкості, стійкого формування врожаю та відмінної якості зерна. Для Степової зони сорт вважається одним із найнадійніших у роки з дефіцитом вологи. Середня врожайність у посушливих умовах становить близько 6,5–7,0 т/га, а за нормального зволоження може досягати 10 т/га і більше. Сорт відзначається високою жаростійкістю та здатністю формувати повноцінне зерно навіть у періоди спеки, що є важливим

для Одеської та Миколаївської областей. Має хорошу зимостійкість, стійкість до вилягання та збереження зерна від осипання. За якістю належить до групи сильних пшениць, що підвищує цінову привабливість урожаю для ринку.

Озимий ячмінь «Дев'ятий вал» також добре зарекомендував себе у фермерських господарствах Південного регіону завдяки високій врожайності та дуже добрій адаптивності до стресових умов. Середній рівень урожайності становить 4,6–6,4 т/га, що для озимого ячменю в умовах Степу є високим показником. Сорт характеризується стійкістю до основних хвороб (борошниста роса, гельмінтоспоріози), високою стійкістю до посухи та добрим кущенням навіть за пізнього посіву. Відзначається також високою зимостійкістю — важливою властивістю в умовах нестабільних зим Півдня України. Сорт формує вирівняне, щільне зерно з достатнім вмістом білка, що забезпечує його універсальність для кормового використання.

Обидва сорти є доцільним та науково обґрунтованим вибором для фермерських господарств південного регіону, оскільки поєднують високу адаптивність до посушливого клімату, стабільну врожайність і стійкість до критичних стресів. «Місія Одеська» забезпечить високоякісне продовольче зерно навіть у складних умовах, тоді як «Дев'ятий вал» дозволить отримати надійні врожаї озимого ячменю з високою екологічною й технологічною пластичністю.

Планування урожайності запропонованих культур у ФГ «Агро-Клас» на перспективний період (у якості якого було обрано 2026 рік) відбувалась на основі ретроспективного аналізу попередніх даних за 2022-2024 роки. Сорти озимого ячменю «Дев'ятий вал» та «Місія Одеська» озимої пшениці для реалізації власного генетичного потенціалу потребують чіткого дотримання ключових технологічних операцій, виняткове значення серед яких є внесення добрив, використання засобів захисту біологічних активів рослинництва, удосконалення технологій посіву та збирання врожаю. Всі ці фактори сприятимуть підвищенню досягнутого у ФГ «Агро-Клас» рівня урожайності зернових культур, що має стати економічним підґрунтям подальшої оптимізації

розміру виробничих витрат і собівартості зернової продукції.

Протягом 2022-2024 років фермерське господарство займалось виробництвом зерна лише озимої пшениці. У перспективному періоді планується розширити асортимент продукції рослинництва та вирощувати також озимий ячмінь. Планові показники розрахунку урожайності зернових культур у фермерському господарстві на перспективу наведені у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

**Розрахунок планової урожайності зернових культур
в ФГ «Агро-Клас» на перспективу (2026р.)**

Зернові культури	Фактична урожайність за 2024р. ц/га	В середньому за 2022 – 2024 рр. з 1 га, ц	Приріст за рахунок факторів, ц				Проект на 2026 р. з 1 га, ц
			Використання добрив	Поліпшення насіниництва	Використання засобів захисту рослин	Удосконалення технології вирощування	
Зернові – в середньому			х	х	х	х	49,7
в т. ч. озима пшениця	35,2	34,7	2,5	5,0	2,2	2,0	46,4
озимий ячмінь (середній генетичний потенціал)	-	36,4	2,0	3,5	1,8	1,5	45,2

Прогнозні розрахунки свідчать, що плановий рівень урожайності озимої пшениці (новий заборонований для фермерського господарства сорт) становитиме 46,4 ц/га, урожайність озимого ячменя дорівнюватиме 45,2ц/га. Середній рівень урожайності складатиме 49,7ц/га. Такий рівень урожайності має потенціал подальшого нарощування (відповідно до генетичного потенціалу обраних сортів зернових культур) за умови дотримання всіх необхідних організаційних та техніко-технологічних заходів з виробництва зерна.

Важливого значення при складанні планів виробництва продукції рослинництва має обґрунтування розміру та структури посівних площ. За

період 2022-2024 років хапальний розміру посівної площі під зерновими культурами (озима пшениця) у ФГ «Агро-Клас» становив 100 га. Під посів було відведено всі 100% наявної у розпорядженні фермерського господарства ріллі. У плановому періоді передбачені організаційно-технологічні зміни, які орієнтовані на розширення асортименту виробляємої продукції. Структура майбутніх посівів має відповідати технологічному і ресурсному потенціалу господарства. Доступність техніки, її продуктивність, рівень механізації та можливість виконання агротехнічних операцій у визначені строки впливають на максимальний обсяг площ, які можна обробити без втрати якості виконання робіт.

Окрему увагу слід приділяти системі сівозмін і довгостроковому відтворенню родючості ґрунтів. Зернові культури мають здатність взаємодоповнювати одна одну, забезпечуючи баланс поживних елементів, зниження фітосанітарних ризиків і покращення структури ґрунту. Вплив структури посівних площ на екологічну стабільність господарства стає особливо важливим в умовах кліматичних змін, тому вибір культур має враховувати їх стійкість до посухи, теплових стресів та екстремальних явищ. Баланс між економічною вигодою, агротехнологічною обґрунтованістю та екологічною стабільністю визначає здатність фермерського підприємства забезпечити стійке виробництво, мінімізувати ризики і підтримувати конкурентоспроможність у довгостроковій перспективі. З урахуванням комплексу зазначених чинників, плановий розмір посівних площ озимої пшениці та озимого ячменя на 2026 рік дорівнюватиме по 50 га. Прогнозні показники рівня урожайності зернових культур та розміру їх посівної площі дають підстави для визначення планової величини валового збору зернової продукції. Відповідні розрахунки для ФГ «Агро-Клас» наведені у таблиці 3.5.

**План виробництва зерна у ФГ «Агро-Клас»
на перспективу (2026р.)**

Зернові культури	Площа, га	Урожайність, ц / га	Валовий збір основної продукції, ц	
			у початковооприбуткованій вазі	у вазі після доробки, всього
Зернові – в середньому	100	49,7	4971	4872
в т.ч. озима пшениця	50	47,2	2360	2313
озимий ячмінь	50	46,2	2310	2264

Як свідчать розрахунки, плановий розмір валового збору зернових культур у ФГ «Агро-Клас» на прогнозний період дорівнюватиме 4971 у початково оприбуткованої вазі та 4872 ц у вазі після доробки.

Ключовою передумовою для формування реалістичних і економічно стійких планових показників виробництва сільськогосподарської продукції має обґрунтування розміру виробничих витрат. Економічна доцільність вирощування зернових культур формується не лише під впливом прогнозованого рівня врожайності та цін реалізації, а насамперед через співвідношення очікуваних витрат і потенційної виручки. Тому коректна оцінка витрат створює базу для визначення оптимальних площ, вибору технологічних рішень і прийняття інвестиційних рішень у виробничий процес. Важливість обґрунтування витрат посилюється необхідністю забезпечення ресурсної збалансованості виробництва. Вартість насіння, добрив, засобів захисту рослин, пального, амортизації техніки та трудових ресурсів формує основний фінансовий каркас майбутньої собівартості, а тому її прогнозування дозволяє уникнути дефіциту матеріальних ресурсів у критичні періоди виробничого циклу. Прогнозування витрат також має стратегічне значення для управління ризиками. Водночас прогнозна величина витрат визначають можливість залучення інвестицій і кредитних ресурсів для реалізації виробничих програм.

Обґрунтування планового розміру витрат у зерновому господарстві ФГ

«Агро-Клас» проведено за допомогою показників таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

**Розрахунок прямих витрат на виробництво зерна в
ФГ «Агро-Клас» на перспективу (2026р.)**

Зернові та зернобобові культури	Норматив прямих витрат	Площа, га	Загальна сума прямих витрат, тис. грн.	Витрати на організацію і управління, тис. грн.	Всього виробничих витрат, тис. грн.	Виробнича собівартість 1ц, грн.
Озима пшениця	20000	50	1000,0	100,0	1100,0	442,56
озимий ячмінь	18000	50	900,0	450,0	1350,0	554,90
Зернові - всього	х	100	2740,0	583,6	3323,6	х

Як демонструють планові показники, загальний розмір виробничих витрат у зерновому господарстві суб'єкта дослідження на 2026 рік дорівнюватиме 3323,6 тис грн., у т. ч. на виробництво зерна озимої пшениці – 1100 тис грн, на виробництво зерна озимого ячменя – 1350 тис грн. При реалізації запланованих заходів собівартість 1 ц зерна озимої пшениці дорівнюватиме 442,56 грн, й 1 зерна озимого ячменя – 554,90 грн. Такий розмір планових витрат суттєво перевищує фактичні показники підприємства за 2022-2024 рік. У першу чергу, збільшення виробничих витрат зумовлено запровадженням у виробничий процес нових сортів зернових культур та виконанням сукупності агротехнологічних заходів, які є необхідними для реалізації потенціалу їх урожайності. Проте, зростання розміру виробничих витрат є доцільним з економічної точки зору та, як планується, має забезпечити зростання валових зборів, доходу і прибутку від реалізації зернової продукції у 2026 році.

Окупність виробничих витрат в агробізнесі можлива виключно за рахунок пошуку вигідних цін реалізації продукції, які надають змогу виробникам не тільки повністю відшкодувати всі свої витрати, але й отримувати чистий прибуток у вигляді кінцевого фінансового результату діяльності.

При обґрунтування планових цін реалізації зерна агровиробники мають

орієнтуватися на комплекс економічних, ринкових, логістичних та регуляторних параметрів, які формують цінову динаміку. Ціни на зерно не можуть бути розраховані лише за історичними трендами: вони є результатом взаємодії попиту, пропозиції, глобальних ринкових очікувань та внутрішніх виробничих умов. Саме тому планове ціноутворення повинно ґрунтуватися на поєднанні макроекономічних показників, прогнозів аграрних бірж, власної собівартості виробництва та очікуваних технологічних і кліматичних ризиків.

Внутрішній ринок України залежить від логістичних можливостей, стану портової інфраструктури, тарифів на перевезення, доступності експорту через Чорне море та альтернативні маршрути. Зміни у цих умовах можуть суттєво вплинути на відхилення внутрішніх цін від світових. За умов бізнес реалій українського аграрного сектору, до уваги мають бути прийняті інфляційні ризики та очікуване зростання цін на матеріально-технічні ресурси, що споживаються у агровиробництві. Планова ціна має враховувати також страхові премії до ризиків війни, затримок логістики та витрат на зберігання, які можуть бути суттєвими у високотурбулентних умовах аграрного ринку. У короткострокових прогнозах виробники повинні враховувати також очікування крупних трейдерів і переробників, адже саме вони формують основний попит та визначають цінові інтервали закупівель на наступні сезони.

Прогнозні показники ціни реалізації зерна ФГ «Агро-Клас», обсягів збуту та кінцевих фінансових результатів розвитку зернового господарства суб'єкта дослідження представлені у таблиці 3.7. План збуту зернової продукції також передбачає витрати на реалізацію, частка яких умовно прийнята на рівні 0,15% від загального розміру собівартості.

Як свідчать розрахунки, планова величина доходу від реалізації зерна озимої пшениці та зерна озимого ячменя у 2026 році може становитиме 3744,6 тис грн, розмір собівартості реалізованої продукції у цілому - 2297,4 тис грн, розмір планового прибутку – 1447,2 ти грн.

Таблиця 3.7

Фінансові результати виробництва і реалізації зерна в ФГ «Агро-Клас» на перспективу (2026р.)

Види продукції	Кількість вироблено ї продукції, ц	Кількість реалізованої продукції, ц	Ціна реалізац ії 1 ц, грн.	Виробнича собівартіст ь 1 ц, грн.	Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	Прибуток від реалізації тис. грн.	Рівень рентабел ьності, %
Озима пшениця	2313	2000	950,00	442,56	1900,0	1017,9	882,1	86,7
озимий ячмінь	2264	2005	920,00	554,90	1844,6	1279,5	565,1	50,8
Разом по галузі	х	4005	х	х	3744,6	2297,4	1447,2	63,0

Прогнозні показники розвитку зернового виробництва ФГ «Агро-Клас» значно перевищують фактичні результати, що були досягнуті даним підприємством протягом періоду дослідження (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Економічна ефективність виробництва зерна у ФГ «Агро-Клас»
на перспективу (2026р.)**

Показники	Фактично за 2024р.	Проект на 2026р.	Проект до 2024р., (+,-)
Площа посіву зернових культур, га	100	100	0
Урожайність, ц/га	35,2	49,7	14,5
Валовий збір, ц	3520	4872	1352,0
Реалізовано, ц	2825	4005	1180,0
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	118,6	2297,4	2178,8
Виручка від реалізації, тис. грн.	191,2	3744,6	3553,4
Прибуток від реалізації всього, тис. грн.	70,1	1447,2	1377,1
Прибуток на 1 ц продукції, грн.	24,8	36,1	11,3
Рівень рентабельності, %	59,1	63,0	3,9
Рівень рентабельності продажу, %	36,6	38,6	2,0

Дані таблиці 3.8 показують, що на основі реалізації запропонованих заходів з подальшого розвитку зернового господарства у фермерському господарстві (зокрема, використанню нових сортів і гібридів зернових культур), можливо забезпечити значне підвищення економічної ефективності галузі. Відповідно до плану, розмір чистого прибутку від реалізації зерна у розрахунку на 1 ц може бути збільшений до 36,1 грн, що у цілому становить 1377,1 тис грн. За прогнозними розрахунками збільшення розміру витрат на виробництво і реалізацію зерна повністю окупується та забезпечує рентабельну основу подальшого розвитку зернової галузі та фермерського господарства у цілому.

Так, плановий рівень рентабельності витрат оцінюється у 63%, рівень рентабельності продажу – 38,6%.

Для отримання запланованих показників розвитку зернової галузі у ФГ «Агро-Клас» даному агропідприємству рекомендується:

- провадження ресурсозберігальних технологій і сучасних сталих агротехнічних практик;
- системної модернізації технологічних і управлінських процесів, зокрема, на основі цифровізації виробничих процесів та прийняття управлінських рішень;
- розвиток післязбиральної логістики та інфраструктури зберігання готової зернової продукції;
- диверсифікація каналів реалізації зерна;
- створення умов для подальшого розвитку людського капіталу та використання дієвих драйверів стимулювання роботи персоналу фермерського господарства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Правильний облік витрат на виробництво зерна є критично важливим для сучасних агроформувань України, оскільки саме він забезпечує прозорість собівартості, дозволяє точно визначати рентабельність окремих культур та технологічних операцій, а також оперативно реагувати на зміни ринкових умов. Якісна система обліку є основою для прогнозування грошових потоків, формування обґрунтованих бюджетів, доступу до кредитів і грантових програм та прийняття стратегічних управлінських рішень, що визначає фінансову стійкість агробізнесу в умовах сучасних ризиків.

Проведені дослідження підтвердили, що, незважаючи на створений та дієвий нормативно-правовий базис регулювання обліку в Україні, сучасні нестабільні умови господарської діяльності українських агрокомпаній вимагають поступових змін і трансформації системи обліку і аналізу витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, зокрема, зернових культур.

Зернове виробництво є основною галуззю сільського господарства України та більшості бізнес-суб'єктів аграрного сектору. Для обраного суб'єкта дослідження – ФГ «Агро-Клас» Первомайського району Миколаївської області зернова галузь є єдиною, що забезпечує розвиток даного агроформування.

Фермерське господарство є мікросуб'єктом агробізнесу, має у розпорядженні 100 га ріллі, сільськогосподарську діяльність аграрного підприємства забезпечує 5 середньорічних осіб. Вартість активів агроформування становить 229,9 тис грн. У 2024 році фермерське господарство отримало 194 тис грн виручки та 48,4 тис грн чистого прибутку. Рівень ефективності діяльності у цілому за три останні роки визначається нестабільною тенденцією підвищення. Рівень рентабельності господарської діяльності агроформування дорівнює 40%.

Бухгалтерський облік у фермерському господарстві організовано відповідно до чинній норм у автоматизованій формі за допомогою програми «Master. Бухгалтерія». Обліковий відділ, як структурний підрозділ у складі

організаційної структури управління фермерського господарства відсутній. Всі обов'язки з ведення бухгалтерського обліку і складання звітності виконує його власник Шевчук І.О.

Основним стандартом бухгалтерського обліку, на підставі якого відбувається облік витрат на біологічні перетворення зернових культур, у ФГ «Агро-Клас», є НП(С)БО 16 «Витрати». Облік витрат на виробництво зерна у ФГ «Агро-Клас» ведеться на рахунку 23 «Виробництво» субрахунку 231 «Рослинництво». Для кожного з рахунків, які використовуються для обліку витрат на виробництво зерна у програмі «MASTER. БУХГАЛТЕРІЯ» передбачені відповідні види субконто. Всі документи, які відображають фактично понесені господарством витрати на біологічні перетворення зернових культур, створюються у меню «Виробництво» (лімітно-забірні картки, акти списання насіння, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, вимоги накладні, подорожні листи сільськогосподарської техніки та подорожні листи автомобіля на інші).

Оприбуткування зерна в господарстві здійснюється за плановою собівартістю, яка в кінці року доводиться до фактичної, а калькуляційні різниці між плановою і фактичною собівартістю списуються на собівартість готової продукції.

Фактичний рівень урожайності зернових культур (озимої пшениці) у фермерському господарстві становить 35,2 ц/га, обсяг валового збору – 3520 ц. Обсяги виробництва та урожайності зерна за 2022-2024 роки збільшились у середньому на 9%.

Серед основних статей на виробництво зерна у господарстві максимальну частку займають мінеральні добрива - 40,6%. Значною є частка паливно-мастильних матеріалів (15,5%) та загальновиробничих витрат (21,3%). Розмір собівартості реалізованої продукції зернових культур у звітному періоді склала 118,6 тис грн, розмір чистого прибутку – 70,1 тис грн за відповідного рівня рентабельності витрат 59,1%.

Серед основних недоліків бухгалтерського обліку витрат на виробництво зерна у ФГ «Агро-Клас» було виявлено відсутність окремих положень, які визначають засади ведення бухгалтерського обліку у частині витрат і калькулювання собівартості продукції. У зв'язку з цим господарству було рекомендовано доповнення змісту наказу «Про облікову політику» наступними аспектами: об'єкти витрат, склад прямих витрат, метод розподілу загальновиробничих витрат, порядок документування польових робіт, списання витрат майбутніх періодів.

У контексті його поступового переходу ФГ «Агро-Клас» на орієнтири сталого розвитку рекомендується виділити деякі окремі положення облікової політики та надати їм контексту інформаційного забезпечення соціально- та екологічно орієнтованих практик господарської діяльності. До них були віднесені: впровадження обліку екологічно значущих витрат, відокремлення витрат, пов'язаних зі зниженням агрохімічного навантаження, облік витрат на моніторинг стану ґрунтів та агросистем, окремий облік витрат на сучасні технології точного землеробства, формування нефінансової внутрішньої звітності.

У частині удосконалення аналітичного обліку витрат господарству було запропоновано відображення витрат виробництва на спеціалізованому екологічний субрахунок рахунку 231.1 - Зернові культури.

У частині удосконалення інформаційно-аналітичної складової обліку на виробництво зерна фермерському господарству була запропонована система інформаційно-аналітичної підтримки управління витратами у зерновому виробництві, а також сукупність додаткових індикаторів аналізу витрат, які орієнтовані на стійкі способи зернового виробництва.

З метою оцінки доцільності запропонованих заходів для ФГ «Агро-Клас» був обґрунтований прогноз виробництва зерна на перспективу, який показав, що дане підприємство має значний потенціал підвищення ефективності розвитку зернової галузі. Плановий розмір виручки від реалізації зерна може бути збільшений до 3744,6 тис грн, розмір планового прибутку – до 1447,2 ти грн.

Плановий рівень рентабельності витрат оцінюється у 63%, рівень рентабельності продажу – 38,6%.

Для отримання запланованих показників розвитку зернового виробництва ФГ «Агро-Клас» рекомендується:

- провадження ресурсозберігальних технологій і сучасних сталих агротехнічних практик;
- системної модернізації технологічних і управлінських процесів, зокрема, на основі цифровізації виробничих процесів та прийняття управлінських рішень;
- розвиток післязбиральної логістики та інфраструктури зберігання готової зернової продукції;
- диверсифікація каналів реалізації зерна;
- створення умов для подальшого розвитку людського капіталу та використання дієвих драйверів стимулювання роботи персоналу фермерського господарства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Т.В., Распопова Ю.О. Удосконалення методичного підходу до організації обліку витрат виробництва. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 2(53). С. 107-115.
2. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир: ЖІТІ, 2010. 448 с.
3. Вакуленко В.Л., Мялковський В.А., Юнтао Л. Шляхи підвищення ефективності управління витратами виробництва продукції рослинництва в умовах воєнного стану. *Підприємництво і торгівля*. 2024. № 40. С. 14-19.
4. Варченко О.М., Свиноус І.В., Іванова Л.С. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2020. № 12. С. 121-128.
5. Василішин С.І. Безпековий вимір методології обліку сільськогосподарської діяльності аграрних підприємств України. *Агросвіт*. 2020. № 13–14. С. 66–71.
6. Відомська З.О. Методичні підходи до визначення ефективності виробництва пшениці. *Облік і фінанси*. 2017. № 3(77). С. 163-168.
7. Гаврик О.Ю. Організаційні підходи до формування облікового процесу фермерських господарств. *Агросвіт*. 2024. № 20. С. 66-71.
8. Гловацька С.І. Організаційно-методичні аспекти управлінського обліку витрат підприємства за центрами відповідальності. *Глобальні та національні проблеми розвитку економіки*. 2016. № 10. С. 205-210.
9. Голов С.Ф. Управлінський облік. Київ: Лібра, 2012. 359 с.
10. Гончаренко Н. Визначення справедливої вартості біологічних активів з урахування цін активного ринку: методичні та інформаційні аспекти. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 1. С. 40-45.
11. Грищук Г.В. Облік витрат і контроль собівартості продукції рослинництва: дис. на здобуття наук. ступеня доктора філософії. Спец. 071 «Облік і оподаткування». 2023. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u145/dis_grishchuk.pdf

12. Демчук О.М. Особливості формування собівартості продукції рослинництва в системі управлінського обліку. *Економіка та суспільство*. 20232. Вип. 57. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-85>
13. Демчук О. Особливості формування собівартості продукції рослинництва в системі управлінського обліку. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. (57). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-85>
14. Державна служба статистики в Україні. URL: <https://ukrstat.gov.ua/>
15. Дерій В.А. Економічні показники витрат підприємств і собівартості продукції в обліку, статистиці і аналізі. *Облік і фінанси*. 2015. № 2(68). С. 15-21.
16. Довгопол Н., Нестеренко М. НП(С)БО 16 «Витрати» між фінансовим і управлінським обліком. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 6. С.3-15.
17. Долгих Я.В. Оцінка та аналіз ефективності виробництва зерна та зернобобових культур в Україні методом DEA. *Економіка АПК*. 2019. № 7. С. 56-66.
18. Домбровська Н. Особливості методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств по заготівлі та переробці зерна. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. (28). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-28-30>
19. Жук В.М., Загоруй Г.І., Шоцька І.В. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Київ: ІАЕ, 2011. 529 с.
20. Задорожний З. Інноваційні підходи до структурування витрат з метою ефективного управління бізнесом. *Вісник Економіки*. 2025. № 4. Р. 164-178. URL: <https://doi.org/10.35774/>.
21. Замула І.В., Черевко Л.П. Сутність і класифікація біологічних активів як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технічного університету*. 2012. №1(59). С. 74-76.
22. Калюга Є.В., Шендерієвська Ю.Л. Оцінка біологічних активів як елемент методу бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2017. № 4(78). С. 44-49.
23. Качмар О.В. Сутність біологічних активів як об'єкту обліку і

контролю. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 23. С. 332-339.

24. Клименко О.П. Біологічні активи: поняття та класифікація. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2010 р. Тернопіль: Крок, 2013. С.53-55.

25. Коваль С. Організація обліку та контролю витрат рослинництва у фермерських господарствах. *Ефективна економіка*. 2024. № 4. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.4.53>

26. Коломієць Т., Фурдик О. Напрями стратегічного управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. (62). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-113>

27. Костякова А.А. Методи обліку витрат у рослинництві. *Облік і фінанси*. 2017. № 2(76). С. 13-20.

28. Кравчук Н. І., Менчинський О.О. Зростання економічної ефективності зерновиробництва. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 32. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-21>

29. Кундицький О.О., Горинь М.О., Мисак Г.І. Економічна сутність, класифікація та завдання обліку витрат виробництва у сільському господарстві. *Ефективна економіка*. 2023. № 4. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.4.7>

30. Кучеренко Т.Є. Відображення біологічних активів у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 7. С.46 - 49.

31. Лахтіонова Л.А. Поняття категорії «витрати» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. *Фінанси України*. 2013. № 8. С. 68 – 74.

32. Маргасова В., Вдовенко Н., Марченко І. Базові методичні підходи до обліку і контролю витрат при формуванні біологічних активів рослинництва й тваринництва на агропродовольчому ринку. *Економічний аналіз*. 2022 рік. Том

32. № 4. С. 207-213.

33. Мармуль Л.О., Коваль С.В. Розвиток та удосконалення обліку й аналізу діяльності фермерських господарств. *Агросвіт*. 2025. № 10. С. 25-31.

34. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315. Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ“Ліга”. 2006-2012.

35. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві (затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2008 р. № 132). *Все про бухгалтерський облік*. 2010. № 77 (623). С. 1 – 26.

36. Мірзоєва Т., Томашевський В. Аналіз сучасного стану виробництва нішевих зернових культур. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2023. № (15). С. 99-108.

37. МСБО 41 «Сільське господарство». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text

38. Мовчанюк А. В. Економічна сутність виробничих витрат та їх роль у системі управління діяльністю сільськогосподарських підприємств. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 31. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-5>

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. р. № 7. URL: <http://news.dtkt.ua/ua/accounting/chart-of-account/23423>.

40. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах. Київ: Аграрна освіта, 2013. 605 с.

41. Одношевна О. О. Удосконалення обліку витрат на виробництво продукції рослинництва / О. О. Одношевна, Р. Рудой // Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти: колективна монографія / за заг. ред. І. П. Приходька, О. М. Губарик; Дніпровський держ. аграр.-екон. ун-т. Дніпро : Пороги, 2022. С. 46-59.

42. Осадяча Г.Г. Методи побудови обліку витрат – практичне

застосування. *Глобальні та національні проблеми розвитку економіки*. 2016. № 10. С. 122-128.

43. Педченко Н., Тітенко Л., Мілька А., Артюх-Пасюта О., Тітенко Ю. Сутність та економічний зміст витрат підприємства: сучасний погляд. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки»*. 2023. № 1 (107). С. 29-36.

44. Перевозник Н.В. Біологічні активи як обліково-аналітична та економічна категорія. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2013. № 6 (73). С. 115-118.

45. Петров В. М., Токар А.В. Методичні підходи до формування собівартості сільськогосподарської продукції та її вплив на ефективність виробництва. *Економіка АПК*. 2018. № 1. С. 55 - 59.

46. Побоченко Л., Татаренко Н., Прокоп'єва А. Сучасні тренди розвитку світового ринку зерна в умовах війни в Україні. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 48. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-48-29>.

47. Подоляничук О. А., Коваль Н. І., Гудзенко Н. М. Облік в фермерських господарствах: навчальний посібник. Київ: "Центр учбової літератури", 2019. 374 с.

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1>

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005р. № 790. URL: <http://news.dtki.ua/ua/accounting/chart-of-account/23423>.

50. Помазан Л.М. Теоретичні аспекти формування методики визначення показників ефективності виробництва і реалізації зерна. *Агросвіт*. 2019. № 11. С. 196-204.

51. Потриваєва Н.В., Довгаль О.В. Інноваційні підходи до обліку витрат у сільському господарстві з урахуванням принципів циркулярної економіки. Продовольча безпека України в умовах післявоєнного відновлення: глобальні та національні виміри. Міжнародний форум : доповіді учасників міжнародної

науково-практичної конференції (м. Миколаїв, 28-30 травня 2025 р.) / Міністерство освіти і науки України; Миколаївський національний аграрний університет. Миколаїв : МНАУ, 2025. С. 283-286.

52. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996 – XIV від 16.07.1999р. URL: <http://news.dtki.ua/ua/accounting/chart-of-account/23423>.

53. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 18 травня 2001 року N 132. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN2842>

54. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV. URL: [https:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15#Text)

55. Прокопишин О., Приймак Н., Трушкіна, Н., Коновал М. Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком фермерського господарства: теоретичні аспекти. *Вісник Львівського національного університету природокористування*. Серія Економіка АПК. 2024. № 31.

56. Радченко К.М. Собівартість як економічна категорія, принципи та значення її калькулювання. *Економічні науки*. 2014. Вип. 8 (29). Ч.4. С. 347-352.

57. Садовська І., Нагірська К. Організація управлінського обліку витрат на вирощування продукції рослинництва: аспект професійного судження. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2022. № 4. С. 51-56.

58. Свиноус В.І., Гаврик О.Ю., Іванова Л.С. Економічний зміст витрат виробництва у системі управління сільськогосподарськими підприємствами. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 17. С. 17-21.

59. Сіренко Н. М. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах. Миколаїв : МДАУ, 2010. 439 с.

60. Склярчук І.П. Управління витратами в умовах економічної нестабільності: адаптація облікових підходів. *Економіка та суспільство*. 2025. Вип. 71. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-7>

61. Скрипник С. Адаптація систем управлінського обліку до сучасних викликів. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 2(53). С. 121-126.
62. Стоянова-Коваль С.С., Крюкова І.О., Гоголь М.М. Організація бухгалтерського обліку. Одеса: «Атлант», 2015. 250с.
63. Сук Л.К. Облік поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси*. 2014. № 2(64). С. 71-78.
64. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік виробництва продукції рослинництва. Вісник університету «Україна». 2022. Вип. 6 (33). DOI: 10.36994/2707-4110-2022-6-33-09.
65. Сухоносенко І., Гринь В. Теоретичні аспекти побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 30. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-30-54>.
66. Ткаченко О.С., Саванчук Т. М. Управлінський облік як складова природного виробництва у фермерських господарствах. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 32. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-4>
67. Томчук В., Капула І. Вплив особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств на формування обліково-аналітичної інформації. *Економіка та суспільство*. 2023. № 54. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-54-25>
68. Угодова Я.В. Теоретичні аспекти аналізу витрат підприємства в контексті організації аналітичної роботи підприємства. *Міжнародний науковий журнал «Грааль науки»*. 2025. № 53. С. 213-219.
69. Фесун І.Ю. Облік сільськогосподарської продукції: сучасний стан та шляхи вдосконалення. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 3. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-34-93>
70. Фоміна Т., Пугаченко О., Фомін В. Формування обліково-аналітичної інформації для визначення об'єктів оподаткування в фермерських господарствах. *Економіка та суспільство*. 2024. Вип. 70. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-74>
71. Чебан Ю.Ю. Облік витрат діяльності сільськогосподарських

підприємств: законодавчо-нормативний аспект. *Глобальні та національні проблеми розвитку економіки*. 2016. № 9. С. 87-94.

72. Черемісіна С. Моніторинг ефективності зернового господарства України: фактори впливу та повоєнні перспективи. *ECONOMICS: time realities*. 2024. № 3(73). С. 78-84.

73. Черемісіна С., Россоха В. Ефективність виробництва зернових культур в Україні: аналіз сучасного стану та перспективи підвищення. *Економіка АПК*. 2021. № 6. С. 56-61.

74. Шепель І. Сучасні можливості організації обліку витрат виробництва і готової продукції в умовах комплексної автоматизації. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 55. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-7>

75. Шинкаренко М.С. Удосконалення документального забезпечення облікового процесу у сільськогосподарських виробничих кооперативах. *Облік і фінанси*. 2015. № 4(70). С. 72-78.

76. Шиян Д.В., Ляліна Н.С. Вплив рівня інтенсивності виробництва на формування ефективної структури витрат у рослинництві. *Економіка АПК*. 2020. № 6. С. 89-96.

77. Шмигель О.Є. Управлінський облік та критерії його ефективності на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2020. № 3-4. С. 182-187.

78. Шутько Т.І. Економічна сутність категорії «витрати». *Економіка АПК*. 2016. № 1. С. 73-76.

79. Mukoviz V., Leshchii L., Khodakivska O., Prokopova O., & Kuzub M. Accounting for transactions costs of agricultural producers in the shadow economy. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2022. № 8(2). С. 67–85.

80. Zhuk V., Pugachov M., Shpykuliak O., Bezdushna Y., Popko Y. Application of accounting for the assessment of war losses for agribusiness enterprises of Ukraine. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2023. № 9(3). URL: <https://doi.org/10.51599/are.2023.09.03.09>

81. Potryvaieva, N., Dubinina, M., Cheban, Y., Syrtseva, S., & Luhova, O.

Digitalisation of accounting of agricultural enterprises: National and international experience. *Ukrainian Black Sea Region Agrarian Science*. 2024. № 28(4). P. 41–53.

ДОДАТКИ

