

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 ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

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

Рецензент: д.е.н., професор

Виконав здобувач заочної форми навчання
Анастасія КОРСАК

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

_____ **Анастасія КОРСАК**

ЗМІСТ

СТР

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ БІЗНЕС-СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ.....	7
1.1. Концептуальні положення трактування фінансових результатів аграрних формувань за умов сталого розвитку	7
1.2. Методологічні засади аналізу фінансових результатів аграрних підприємств.....	16
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У ТОВ «АЙСБЕРГ».....	32
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Айсберг».....	32
2.2. Порядок організації бухгалтерського обліку та облік фінансових результатів на підприємстві	44
2.3. Аналіз фінансових результатів товариства	54
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У ТОВ «АЙСБЕРГ».....	64
3.1. Напрями удосконалення обліку фінансових результатів у агроформуванні за умов сталого розвитку	64
3.2. Удосконалення аналітичної складової управління фінансовими результатами агропідприємств	74
3.3. Перспектива формування фінансових результатів в товаристві на перспективу	81
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	95
ДОДАТКИ.....	102

ВСТУП

Актуальність теми. Облік фінансових результатів діяльності бізнес-суб'єктів традиційно постає однією з основних ділянок облікової роботи, підсумки якої формують дані, необхідні для задоволення інформаційних запитів всіх стейкхолдерів. Особливої уваги облік фінансових результатів аграрних підприємств України набуває за умов сучасних трансформацій національної економіки та глобального переходу на засади сталого розвитку. Достовірна, прозора і своєчасна інформація про фінансові результати є основою для оцінки ефективності господарювання, формування інвестиційної привабливості та прийняття стратегічних управлінських рішень. Для аграрного сектору, який характеризується високою залежністю від природно-кліматичних чинників, коливань кон'юнктури ринку та вимог екологічної безпеки, належно організований облік фінансових результатів виступає важливим інструментом забезпечення економічної стійкості та конкурентоспроможності. У контексті впровадження принципів сталого розвитку облік має не лише відображати прибутковість діяльності, а й враховувати екологічні та соціальні аспекти господарювання, забезпечуючи комплексне бачення результативності. Таким чином, удосконалення системи обліку фінансових результатів аграрних підприємств є необхідною передумовою їх адаптації до викликів сучасного економічного середовища та досягнення цілей сталого розвитку України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Науково-теоретичним і методичним аспектам бухгалтерського обліку фінансових результатів приділяється значна увага з боку відомих українських і зарубіжних вчених. Видатний вклад у вирішення даних питань зробили такі науковці, як: Р.Ф. Бруханський, Ф.Ф. Бутинець, М.Я., Н.Ю. Мардус, О.В. Назаренко, А.І. Орєхова, М.Ф. Огійчук, А.М. Поддєрьогін, В.Я. Плаксієнко, Н.Л. Правдюк, П. Л. Сук, та ін. Проте, постійні зміни у факторах зовнішнього і внутрішнього середовища аграрних бізнес-суб'єктів постійно змінюють запити на інформацію, що необхідна для прийняття дієвих ефективних рішень. Виключним викликом, що

визначає стратегічну трансформацію обліково-аналітичного забезпечення сучасного агроменеджменту, постають засади сталого розвитку і системних змін у контексті «Зеленого курсу». Все це актуалізує проведення подальших наукових розробок у напрямку удосконалення обліку фінансових результатів аграрних формувань.

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. Мета кваліфікаційної роботи полягає у розробці заходів, спрямованих на удосконалення обліку фінансових результатів в аграрному підприємстві.

Відповідно до поставленої мети, основними завданнями кваліфікаційної роботи було окреслено:

- дослідження науково-методичних основ обліку фінансових результатів бізнес-суб'єктів аграрного сектору;
- дослідження сучасного стану обліку фінансових результатів в обраному аграрному підприємстві;
- проведення комплексного аналізу господарської діяльності та фінансових результатів підприємства;
- обґрунтування напрямів подальшого удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів в агроформуванні у контексті цінностей сталого розвитку;
- розробка пропозицій щодо шляхів покращення фінансових результатів діяльності аграрного бізнес-суб'єкта на перспективу.

Суб'єктом дослідження у кваліфікаційній роботі є ТОВ «Айсберг» Великомихайлівського району Одеської області.

Об'єктом дослідження є процес формування фінансових результатів та його відображення в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства.

Предметом дослідження у кваліфікаційній роботі є комплекс теоретичних, методичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку фінансових результатів агроформування.

Період дослідження становить 2022-2024 рр.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети у кваліфікаційній роботі використовувались наступні методи наукових досліджень: монографічний (при опрацюванні науково-методичних засад обліку фінансових результатів, дослідженні системи бухгалтерського обліку фінансових результатів), економіко – статистичний (при здійсненні економічного аналізу діяльності господарства, аналізу формування та використання фінансових результатів), абстрактно-логічний (при формулюванні висновків в пропозицій), розрахунково-конструктивний та інші.

Інформаційною базою дослідження є річні фінансові звіти та фінансові документи сільськогосподарського підприємства за 2022-2024 роки, дані первинного, синтетичного та аналітичного обліку фінансових результатів ТОВ «Айсберг», законодавчі та нормативно-правові акти України, матеріали досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених, опубліковані в періодичних виданнях.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вирішенні важливого практичного завдання удосконалення організації бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності аграрного бізнес-суб'єкта. Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

- дістало подальшого розвитку методичні засади удосконалення облікової політики агропідприємства у контексті поступового переходу до концепції сталого розвитку;

- доповнення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань госоперацій підприємств і організацій у частині деталізації

субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» на основі відображення доходів, пов'язаних із реалізацією сталих соціальних і екологічних проектів агроформування.

Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні прикладних положень і практичних рекомендацій з удосконалення обліку фінансових результатів та напрямів їх покращення для сільськогосподарського підприємства.

Апробація матеріалів 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 результатами кваліфікаційного дослідження автором опубліковано 1 наукова праця загальним обсягом 0,2 ум. друк. арк. (публікація у матеріалах науково-практичних конференцій).

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 102 сторінки друкованого тексту, містить 20 таблиць, додатки.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ БІЗНЕС-СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

1.1. Концептуальні положення трактування фінансових результатів аграрних формувань за умов сталого розвитку

Зміна концепцій, цінностей і пріоритетів сучасного бізнесу об'єктивно зумовлює трансформацію основних облікових процесів, що відображають результати діяльності бізнес-суб'єктів. За активного поширення глобальної концепції сталого розвитку виникла необхідність комплексного оцінювання ефективності господарювання не лише з позицій прибутковості, а й з урахуванням екологічних, соціальних та управлінських аспектів. В умовах переходу до моделі сталого розвитку фінансові результати стають інтегральним показником, що відображає здатність підприємства забезпечувати економічну стабільність, раціональне використання ресурсів і соціальну відповідальність. Система бухгалтерського обліку при цьому має трансформуватися у напрямі розкриття інформації про вплив господарських рішень на довкілля та суспільство, забезпечуючи прозорість і підзвітність бізнесу перед зацікавленими сторонами. Такий підхід підвищує довіру інвесторів, сприяє формуванню стійкої репутації підприємства та інтеграції у глобальні ринки, орієнтовані на принципи ESG-звітності.

Фінансові результати та їх складові є центральним елементом у системі економічних відносин та облікових систем управління, яким приділялась підвищена увага за часів всіх трансформацій, концепцій та підходів до управління.

Систематизація наукової літератури показала, що за останні сторіччя виникли та доказали свою зрілість декілька основних концепцій трактування змісту фінансових результатів діяльності бізнес-суб'єктів. Ці концепції відображають різні підходи до оцінювання ефективності діяльності підприємства. Так, класична концепція розглядає фінансовий результат як

різницю між доходами і витратами, тобто як показник прибутковості, що характеризує здатність підприємства генерувати економічні вигоди [22; 35, с.22]. Економічна концепція трактує фінансовий результат дещо ширше - як приріст вартості капіталу або добробуту власників підприємства, враховуючи не лише фактичні, а й потенційні зміни у вартості активів. Інституційна концепція акцентує на впливі нормативного середовища, регуляторних вимог і стандартів обліку, які визначають порядок формування та відображення фінансових результатів у звітності [53, с. 91]. Соціально-екологічна концепція, що формується в умовах сталого розвитку, розглядає фінансовий результат як багатовимірну категорію, яка поєднує економічну, соціальну й екологічну ефективність діяльності підприємства [42, с. 9; 59, с. 341]. Таким чином, еволюція наукових підходів до визначення фінансових результатів відображає перехід від вузько економічного до комплексного розуміння їх сутності у контексті сталого розвитку.

У зарубіжних наукових дослідженнях фінансові результати зазвичай визначаються як показник прибутку або збитку, приріст чи зменшення капіталу підприємства (власників бізнесу), а також як зміна величини його чистих активів [61, с. 238].

Як стверджують Тредіт В.Є. і Ковальова О.В., фінансові результати є відображенням доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності [54, с. 987]. Таку ж позицію підтримує і Ф.Ф. Бутинець та пропонує під прибутком розуміти різницю між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення [4, с. 513]. Лаконічно і повною мірою характеризує категорію «фінансові результати» визначення, сформульоване М.В. Патарідзе-Вишинською: «прибуток – це чистий дохід, який виражений у грошовій формі, суб'єкта господарської діяльності, і характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та являє собою різницю між усіма доходом і пов'язаними з ними витратами» [42, с. 6]. Деякі автори трактують фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, у тому числі сільськогосподарського підприємства, як зміну капіталу або грошових потоків,

що відповідає економічному підходу до його розуміння [13, с. 26]. Вибір конкретного підходу зумовлює різницю у тлумаченні сутності фінансових результатів. Найпоширеніші наукові підходи до їх визначення узагальнено у додатку А.

Незважаючи на багато спільних характеристик, засад та положень відносно трактування змісту фінансових результатів бізнес-структур у розрізі різних концепцій управління, їх оцінка, аналіз та облік мають специфічні ознаки у межах існуючих методичних підходів. Вивчення наукових джерел дозволили визначити основні з них та представити на рис. 1.1. Сукупність цих підходів забезпечує комплексне розуміння фінансових результатів як багатогранної економічної категорії.



Рис. 1.1. Основні методичні підходи до визначення, оцінки та обліку фінансових результатів

Джерело: складено автором за даними: [1,11,22,25, 36,41]

В останні роки Україна рухається у напрямку активізації процесів уніфікації та гармонізації національних стандартів бухгалтерського, фінансової та іншої звітності та їх міжнародних аналогів. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначають фінансові результати як підсумковий показник ефективності діяльності підприємства за певний період, що відображає зміну власного капіталу, не пов'язану з операціями з його власниками. Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності МСФЗ, фінансовий результат формується на основі доходів і витрат, визнаних протягом звітного періоду, та представлений у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід [13, с. 26].

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансових звітів», прибуток або збиток є різницею між доходами та витратами, а сукупний дохід охоплює також статті, які не визнаються у прибутку чи збитку, але впливають на зміну капіталу (наприклад, переоцінка активів або курсові різниці) [32]. Таким чином, у межах міжнародних стандартів фінансовий результат трактується як інтегральна характеристика фінансової діяльності підприємства, що поєднує показники поточної прибутковості та інші елементи зміни економічних вигід, забезпечуючи повніше відображення фінансового стану суб'єкта господарювання. Незважаючи на схожість та загальні наукові і концептуальні засади, у міжнародній та українській практиці визначення фінансових результатів є певні відмінності (табл. 1.1.)

Таблиця 1.1

Відмінності між визначення фінансових результатів за міжнародними та українськими стандартами бухгалтерського обліку та звітності

Критерії порівняння	Міжнародні стандарти (МСФЗ)	Національні стандарти (ПСБО)
Підхід до визначення фінансового результату	Фінансовий результат розглядається як зміна власного капіталу, що виникає внаслідок господарської діяльності (крім операцій із власниками)	Фінансовий результат визначається як прибуток або збиток, тобто різниця між доходами і витратами звітного періоду

Структура відображення у звітності	Розрізняють прибуток (збиток) і інший сукупний дохід; разом вони формують сукупний фінансовий результат	Основний акцент робиться на прибутку (збитку); поняття іншого сукупного доходу застосовується обмежено
Принцип визнання доходів і витрат	Базується на принципі превалювання сутності над формою; доходи та витрати визнаються при виникненні економічних вигід	Орієнтація на документальне підтвердження операцій; визнаються лише фактично здійснені доходи та витрати
Оцінка активів і зобов'язань	Передбачає переоцінку активів і зобов'язань, результати якої впливають на інший сукупний дохід і фінансовий результат у широкому розумінні	Передбачає переоцінку активів і зобов'язань, результати якої впливають на інший сукупний дохід і фінансовий результат у широкому розумінні
Аналітичність та інформативність звітності	Забезпечує комплексне, прозоре відображення фінансових результатів, орієнтоване на міжнародних користувачів	Забезпечує комплексне, прозоре відображення фінансових результатів, орієнтоване на міжнародних користувачів
Концептуальний підхід	Фінансовий результат - інтегральна економічна категорія, що поєднує показники прибутковості та інші елементи зміни капіталу	Фінансовий результат - інтегральна економічна категорія, що поєднує показники прибутковості та інші елементи зміни капіталу

Джерело: складено автором за даними: [25,32, 44,45,46]

Узагальнюючи порівняння, можна зазначити, що міжнародні стандарти фінансової звітності забезпечують більш широке й аналітичне трактування фінансових результатів, розглядаючи їх як комплексний показник зміни економічних вигід підприємства. Натомість національні НП(С)БО України зберігають традиційно бухгалтерський підхід, зосереджений переважно на визначенні прибутку або збитку за звітний період. Така різниця зумовлює необхідність подальшої гармонізації вітчизняної системи обліку з вимогами МСФЗ для забезпечення прозорості, зіставності та підвищення довіри до

фінансової інформації українських підприємств у міжнародному економічному середовищі.

Центральною економічною категорією у складі фінансових результатів є дохід. МСБО 18 “Дохід” [29] трактує дохід як “валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу”. Практичне таке ж саме визначення доходу надає й НП(С)БО 15 «Дохід» [45].

Кінцевим чистим фінансовим результатом діяльності бізнес-суб’єктів є прибуток/збиток. Прибуток відображає кінцевий фінансовий результат господарської діяльності підприємства, що характеризує перевищення доходів над витратами, пов’язаними з їх отриманням. У ширшому розумінні прибуток є формою реалізації доданої вартості, створеної у процесі виробництва, та основним джерелом розширеного відтворення капіталу.

Як економічна категорія, прибуток виконує низку ключових функцій - оцінювальну (відображає ефективність використання ресурсів), стимулюючу (є основою матеріального заохочення та інвестиційної активності), розподільчу (забезпечує формування доходів власників, держави й інших учасників економічних відносин) та контрольну (дозволяє оцінити результати управлінських рішень) [35, с. 21]. Степаненко О.І. прибуток розглядає як інтегральний показник економічної ефективності, який поєднує виробничі, фінансові та соціально-економічні аспекти діяльності підприємства [53, с. 91].

За умов класичних (традиційних) підходів до управління бізнесом, за яких головною метою є наросування прибутку, а основними цінностями постають цінності комерційного характеру, чистий прибуток показує ефективність використання ресурсів підприємства та здатність генерувати економічну вигоду. Концепція сталого розвитку підкреслює баланс економічної ефективності, соціальної відповідальності та екологічної стійкості [7, с. 117].

За умов домінування у бізнес-управлінні цінностей сталого розвитку (ESG-практики) економічний зміст прибутку проявляється не тільки як кінцевий

фінансовий результат, а як показник здатності підприємства забезпечувати довгострокову стійкість [60]. Прибуток проявляє себе як стимул не тільки для акціонерів, а й для суспільства та довкілля. Крім того, прибуток перетворюється на інструмент стратегічного управління: підприємство інвестує в інновації, соціальні проєкти, енергоефективні рішення, що з часом підвищує стійкість та конкурентоспроможність.

За умов імплементації концепту сталого розвитку у практичну діяльність бізнес-суб'єктів, прибуток можна розглядати як інтегральний показник ефективності, який враховує:

1) економічну складову (як традиційний/класичний фінансовий прибуток) - надходження від продажів мінус витрати. Прибуток демонструє фінансову стійкість та здатність підприємства розвиватися;

2) соціальну складову - прибуток оцінюється через користь для суспільства: створення робочих місць, розвиток компетенцій персоналу, дотримання трудових прав, внесок у розвиток місцевих територій і громад. Таким чином формується концепція «соціально відповідального прибутку».

3) Екологічну складову - включає вплив діяльності на довкілля: скорочення викидів, ефективне використання ресурсів, інвестиції у «зелені» технології. Виникає категорія «екологічно чистий прибуток», який враховує довгострокові витрати на природні ресурси та екологічні ризики.

Прибуток, як частина фінансових результатів та їх кінцевий показник також визначає ключові відмінності фінансових результатів діяльності підприємств за класичної комерційної концепції управління та концепції сталого розвитку (табл. 1.2).

Фінансові результати діяльності бізнес-суб'єкта у контексті концепції сталого розвитку відображають комплексний ефект його господарської діяльності, який виходить за межі традиційного визначення прибутку.

Таблиця 1.2

**Порівняння фінансових результатів за класичної концепцією управління
бізнесом та концепцією сталого розвитку**

Ознаки/ характеристики	Фінансові результати у традиційній концепції	Фінансові результати у концепції сталого розвитку
Мета управління	Максимізація прибутку власників бізнесу	Баланс економічної ефективності, соціальної відповідальності та екологічної стійкості
Часова орієнтація управління	Короткострокові результати	Довгострокова стійкість і стабільне зростання
Набір показників та індикаторів оцінки	Традиційні фінансові показники (дохід, витрати, прибуток)	Нефінансові показники, економічні, соціальні та екологічні ефекти
Вплив зовнішніх факторів	Мінімальний (тільки через ринкові умови)	Врахування зовнішніх та нематеріальних ефектів (суспільство, довкілля)
Соціальна відповідальність бізнесу	Зазвичай не враховується	Частина фінансового результату спрямовується на соціальні ініціативи
Ризики	Фінансові та ринкові ризики	Комплексна оцінка економічних, соціальних та екологічних ризиків
Інноваційність та ефективність ресурсів	Орієнтована на збільшення прибутку	Включає ефективне використання ресурсів та впровадження інноваційних «зелених» технологій
Прозорість, відкритість та звітність	Традиційна фінансова звітність	Додаткові форми звітності. Відповідність ESG-стандартам та інтегрований звітності

Джерело: авторська розробка

На відміну від класичного підходу, де головним показником є чистий прибуток та короткострокова економічна ефективність, фінансові результати сталого розвитку інтегрують економічні, соціальні та екологічні аспекти, враховують довгострокові ризики та нематеріальні ефекти, спрямовані на покращення якості життя суспільства та збереження довкілля [21, с. 3].

Такий підхід формує нові ключові характеристики фінансових результатів: орієнтація на довгострокову стійкість, інтеграція соціальної відповідальності та екологічної ефективності, прозорість і звітність за міжнародними стандартами ESG, а також стимулювання інновацій і ефективного використання ресурсів. У результаті фінансові показники підприємства стають індикатором його здатності не лише генерувати економічну вигоду, а й забезпечувати соціальну користь та екологічну стабільність, що відповідає принципам сталого розвитку та підвищує довіру всіх зацікавлених сторін. Завдяки такому підходу фінансові результати бізнесу безпосередньо впливають на реалізацію Цілей сталого розвитку України, оскільки вони формують економічну основу для досягнення соціальних та екологічних пріоритетів держави.

У економічній площині стійкі фінансові результати бізнес-структур забезпечують економічну стабільність підприємств, зростання ВВП та формування податкових надходжень, що підтримує державні програми сталого розвитку [61, с. 225]. Прибуток інвестується в модернізацію виробництва, розвиток інфраструктури та інновації, що сприяє довгостроковому економічному зростанню (ЦСР 8 - «Гідна праця та економічне зростання») [55].

У соціальній площині концепту сталого розвитку бізнес, який формує фінансові результати з урахуванням соціальної відповідальності, сприяє покращенню якості життя населення: створенню робочих місць, розвитку освіти та охорони здоров'я (ЦСР 3 «Міцне здоров'я», ЦСР 4 «Якісна освіта»). Соціально орієнтовані інвестиції бізнесу підтримують скорочення нерівності та підвищення добробуту громади (ЦСР 10 «Зменшення нерівності»).

У екологічній площині - включення екологічних ефектів у фінансові результати мотивує підприємства до збереження природних ресурсів, впровадження «зелених» технологій та скорочення викидів (ЦСР 7 «Доступна та чиста енергія», 12 «Відповідальна споживання», 13 «Боротьба зі зміною клімату») [55]. Екологічно відповідальний прибуток стимулює інвестиції у відновлювану енергетику, ресурсоефективні рішення та кругову економіку.

Важливим аспектом прояву фінансових результатів за умов сталого розвитку Назарова Г.Б., Кононенко Л.В., Калашнікова А.К. вважають підвищення рівня прозорості бізнесу, зростання ступеня аналітичності звітності та поява її нових форм, що відповідають інтересам суспільства, та відповідність міжнародним стандартам [36, с. 209]. Підприємства, що звітують за ESG-стандартами, підвищують довіру інвесторів та суспільства, що сприяє реалізації національних стратегій сталого розвитку.

Таким чином, фінансові результати бізнесу стають одним із ключових інструментів реалізації Цілей сталого розвитку України, оскільки вони забезпечують економічні ресурси, підтримують соціальні ініціативи та стимулюють екологічну відповідальність, інтегруючи бізнес у загальнонаціональну стратегію сталого розвитку.

1.2. Роль і місце обліку фінансових результатів у системі інформаційно-аналітичного забезпечення агроменеджменту

Облікова підсистема є ключовим елементом системи управління фінансовими результатами підприємства, оскільки саме вона забезпечує точне, своєчасне та комплексне відображення фінансових потоків і результатів діяльності. Ефективна обліково-аналітична підтримка дозволяє керівництву підприємства формувати достовірну інформаційну базу для управлінських рішень, оцінювати ефективність господарської діяльності, контролювати виконання фінансових планів та нормативів, підвищувати прозорість та довіру зацікавлених сторін.

Класична теорія управління фінансовими результатами у бізнесі орієнтована на забезпечення його економічної ефективності та прибутковості. Відповідно до цих ключових критеріїв основними завданнями обліку фінансових результатів визначають: визначення прибутку чи збитку підприємства; контроль

відповідності доходів і витрат, формування чистого фінансового результату; оцінка ефективності діяльності підприємства; аналіз рентабельності, продуктивності використання ресурсів, фінансової стабільності; інформаційне забезпечення управлінських рішень; надання даних для стратегічного та тактичного планування, інвестиційних рішень та оптимізації витрат; розподіл фінансових результатів; формування резервів, виплата дивідендів, реінвестування прибутку; контроль податкових зобов'язань; забезпечення правильного розрахунку податків на прибуток та інших платежів до бюджету [4, 14, 39].

За умов впровадження концепції сталого розвитку у систему управління діяльністю завдання обліку фінансових результатів розширюються, оскільки підприємство враховує економічну, соціальну та екологічну ефективність. До вже існуючих завдань Скорнякова Ю. Б. і Мордвинов К. О. додають нові, зокрема: облік соціальної відповідальності бізнесу; фіксація витрат на соціальні програми, підтримку персоналу, громади та партнерів; облік екологічних ефектів; вимірювання та відображення у фінансових результатах витрат на збереження довкілля, скорочення викидів та використання «зелених» технологій; інтеграція нефінансових показників; включення у звітність показників ESG, оцінка нематеріальних активів, репутаційних ризиків та інноваційних досягнень; аналіз довгострокових ризиків та стійкості; визначення впливу соціальних та екологічних ризиків на майбутні фінансові результати; інформаційна підтримка стратегічного сталого розвитку; надання даних для прийняття рішень, які забезпечують одночасно економічну вигоду та досягнення цілей сталого розвитку країни (ЦСР) [52].

Облік фінансових результатів структурно включає облік доходів та витрат, а також визначення чистого кінцевого результату діяльності.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку згідно з вимогами НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 30 «Біологічні активи та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [44,45,47].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», фінансовий результат підприємства (прибуток або збиток) визначається та відображається у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності з дотриманням принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Згідно з цим принципом, для розрахунку фінансового результату звітного періоду доходи необхідно співставляти з витратами, понесеними для їх отримання. При цьому доходи і витрати визнаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від факту надходження або сплати грошових коштів. Таким чином, коли доходи перевищують відповідні витрати, підприємство формує позитивний фінансовий результат (прибуток), а у разі, коли витрати більші за доходи - відображається негативний фінансовий результат (збиток) [48].

Для обліку фінансових результатів у національній практиці бухгалтери використовують рахунки 79 «Фінансові результати», які є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» на кінець звітного періоду закривається (сальдо немає), то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі. На рахунку 79 «Фінансові результати» обліковуються на окремих субрахунках результати основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності, надзвичайних подій [39, с. 585]. Загальна послідовність обліку фінансових результатів представлена на рис. 1.2.

Правильна, логічно обґрунтована послідовність операцій в обліку фінансових результатів агропідприємств має виключне значення, забезпечує комплексний контроль над доходами і витратами, достовірну оцінку прибутку чи збитку, а також інтеграцію екологічних, соціальних і економічних аспектів у фінансову аналітику.

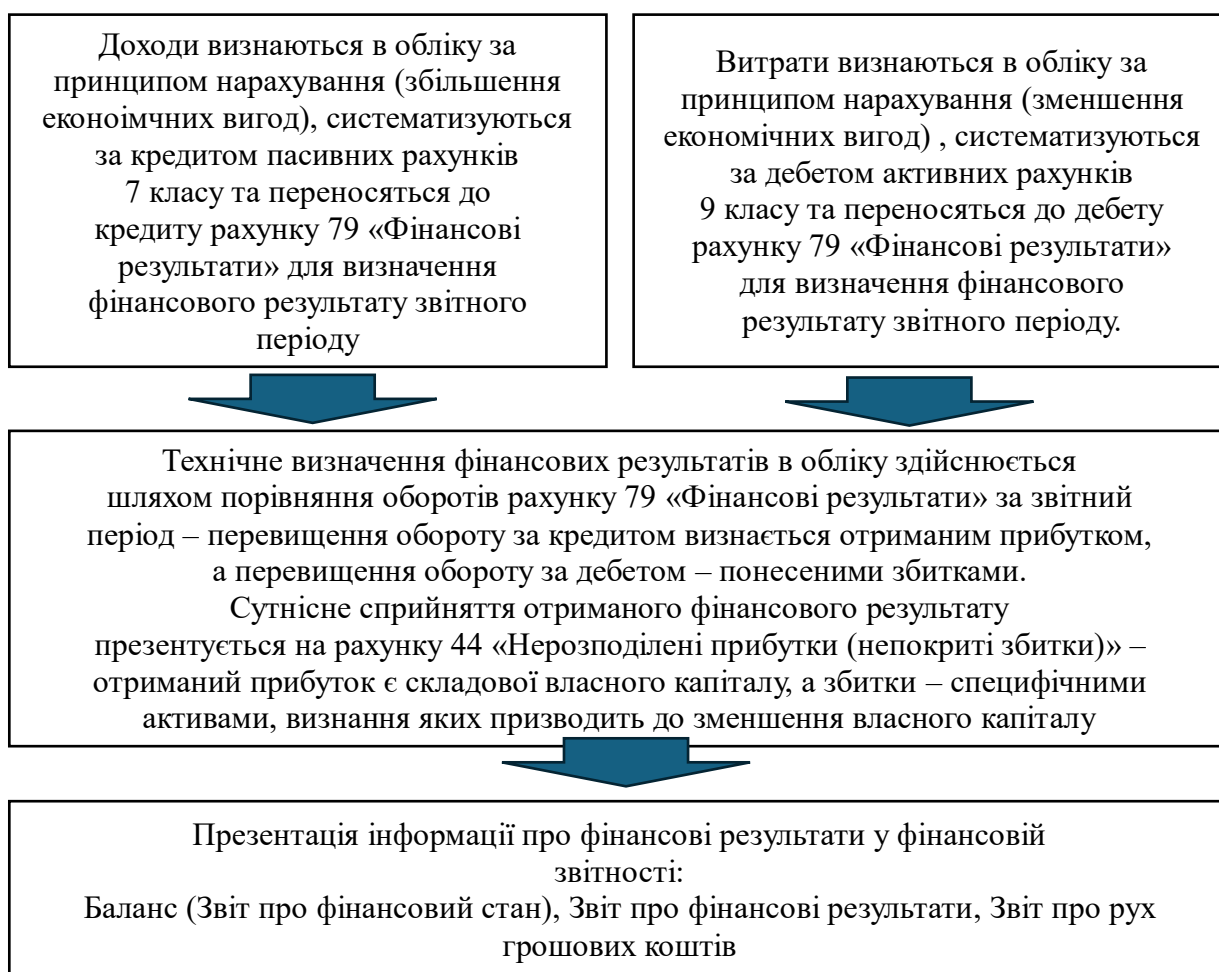


Рис. 1.2. Структура відображення в обліку фінансових результатів діяльності бізнес-суб'єктів

Джерело: складено автором за даними: [52]

Облік фінансових результатів агропідприємств здійснюється через послідовну систему операцій і процедур, що забезпечує достовірне відображення прибутків і збитків та інтегрує економічні, соціальні і екологічні аспекти діяльності. На початковому етапі фіксуються всі господарські операції, пов'язані з доходами та витратами, включаючи як грошові, так і негрошові операції, наприклад, використання продукції для власних потреб. На наступному етапі здійснюється класифікація та групування операцій за видами діяльності, такими як рослинництво, тваринництво або переробка продукції, а також формуються аналітичні рахунки для контролю витрат за конкретними статтями, включаючи насіння, добрива, корми, оплату праці та амортизацію. Визначається собівартість

продукції, що передбачає розрахунок повних витрат одиниці продукції з урахуванням прямих і непрямих витрат, а також витрат на екологічні та соціальні програми, які впливають на фінансовий результат. Наступним етапом є розрахунок доходів та витрат звітного періоду шляхом їх співставлення відповідно до принципу нарахування, з обов'язковим врахуванням субсидій, грантів та державної підтримки як окремих статей доходів. Фінансовий результат визначається як різниця між доходами та витратами, при цьому формуються проміжні показники, такі як валовий, операційний та чистий прибуток. Далі проводяться необхідні коригування, пов'язані з резервами, амортизацією та оцінкою ризиків, наприклад, несприятливих погодних умов або зменшення врожаю, із перевіркою достовірності результатів та їх відповідності принципам сталого розвитку. Завершальним етапом є формування фінансової звітності, у якій відображаються результати діяльності підприємства, що використовується для управлінського аналізу та прийняття стратегічних рішень щодо забезпечення ефективності, економічної стабільності та соціально-екологічної відповідальності агропідприємства [40, с. 142].

Така послідовність облікових операцій і процедур у визначенні фінансових результатів агропідприємств безпосередньо корелює із системою обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами, оскільки саме вона забезпечує методологічну, організаційну та інформаційну основу для здійснення всіх етапів обліку [36, с. 207]. Кожен етап послідовності, від фіксації господарських операцій до формування фінансової звітності, відображає функціональні компоненти системи: збір і реєстрація даних відповідає обліковій підсистемі; класифікація, групування та визначення собівартості продукції забезпечується аналітичною підсистемою; розрахунок доходів, витрат і фінансового результату інтегрується із системою управлінської аналітики для оцінки ефективності діяльності; коригування та оцінка ризиків реалізують контрольну та прогностичну функції системи; формування фінансової звітності забезпечує інформаційну функцію для внутрішніх і зовнішніх користувачів. Таким чином, система обліково-аналітичного забезпечення виступає каркасом,

який організовує, стандартизує та інтегрує всі послідовні операції обліку фінансових результатів, забезпечуючи їх достовірність, своєчасність і аналітичну придатність для прийняття управлінських рішень та стратегічного планування агропідприємства.

Систему обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності бізнес-суб'єктів Гайдучок Т., Вітер С., Гданська, Ю. трактують як комплекс взаємопов'язаних методів, процедур та інформаційних інструментів, що забезпечує збір, обробку, узагальнення та аналітичне осмислення даних про фінансові операції підприємства з метою формування достовірної інформації для планування, контролю та прийняття управлінських рішень щодо досягнення оптимальних фінансових результатів [8].

Систематизація поглядів науковців на сутність, зміст та архітектуру системи обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємств дозволили представити їх у наступній конфігурації (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Система обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами бізнес-суб'єктів

Джерело: складено автором за даними: [8,16, 41]

Аграрна сфера має виключні особливості, які здійснюють вплив на облік фінансових результатів та склад системи обліково-аналітичного забезпечення агроменеджменту. Специфіка агробізнесу зумовлює необхідність спеціалізованого, багаторівневого та гнучкого обліку фінансових результатів. Це проявляється у впровадженні методів розподілу витрат за періодами, оцінки ризиків, аналітики за видами продукції та врахування державної підтримки, що забезпечує достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Особливості сільськогосподарського виробництва також формують свої вимоги до системи обліково-аналітичного забезпечення: вона має бути гнучкою, багаторівневою, здатною враховувати сезонні коливання, довгострокові цикли та ризики природного походження, що робить її відмінною від систем для промислових чи сервісних підприємств.

Засади сталого розвитку змінюють традиційний облік фінансових результатів агропідприємств, роблячи його більш комплексним, багаторівневим і орієнтованим не лише на фінансову, а й на соціально-екологічну ефективність діяльності. Засади сталого розвитку змінюють традиційний облік фінансових результатів агропідприємств, роблячи його більш комплексним, багаторівневим і орієнтованим не лише на фінансову, а й на соціально-екологічну ефективність діяльності (рис. 1.4).

Облік фінансових результатів агропідприємств за умов сталого розвитку виконує ряд специфічних функцій, що виходять за межі традиційного фінансового обліку та інтегрують економічні, екологічні й соціальні аспекти [19,20]. Серед них можна виділити наступні:

- 1) контрольна функція - забезпечує моніторинг доходів і витрат, включаючи витрати на екологічні програми, енергоефективні технології та соціальні інвестиції, дозволяє оцінити ефективність використання ресурсів та дотримання принципів сталого розвитку.

- 2) Аналітична функція - формує інформацію для оцінки рентабельності різних видів продукції та підрозділів підприємства з урахуванням екологічних і

соціальних витрат, дозволяє прогнозувати фінансові результати, оцінювати економічну стійкість та вплив ESG-факторів.



Рис. 1.4. Основні засади сучасного обліку фінансових результатів агроформувань

Джерело: авторська розробка

3) регулююча (управлінська) функція - підтримує прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат, інвестицій у сталий розвиток та планування

ресурсів, допомагає формувати стратегію підприємства, орієнтовану на довгострокову фінансову та соціально-екологічну ефективність.

4) Прогностична функція – бухгалтерський облік фінансових результатів дозволяє моделювати майбутні фінансові результати з урахуванням сезонності, ризиків природного середовища та впровадження «зелених» технологій, формує дані для планування довгострокових інвестицій у сталий розвиток.

5) Інформаційна функція – облік фінансових результатів за умов сталого розвитку агробізнесу забезпечує формування достовірної інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів: керівництва, інвесторів, державних органів, партнерів, відображає не лише фінансові, а й соціально-екологічні результати діяльності.

6) Контрольно-аналітична функція щодо управління ризикам сталого агробізнесу – облік виявляє фінансові, екологічні та соціальні ризики, які можуть вплинути на прибутковість, дозволяє розробляти механізми їх мінімізації та формувати резерви.

Таким чином, облік фінансових результатів агропідприємств за умов сталого розвитку виконує комплексну функцію, інтегруючи традиційний фінансовий облік з оцінкою екологічних та соціальних аспектів. Це забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень, прогнозування результатів і підтримку довгострокової фінансової та соціально-екологічної стійкості підприємства.

Формування системи обліку аграрних підприємств в Україні відбувається в умовах посилення вимог до прозорості, екологічної відповідальності та соціальної звітності бізнесу. Проте існує низка проблемних аспектів, що ускладнюють реалізацію принципів сталого розвитку у сфері бухгалтерського обліку, зокрема, на ділянці обліку фінансових результатів. Як відмічає Гринчук В.В., облікова система аграрних підприємств орієнтована переважно на фінансові результати діяльності, тоді як екологічні та соціальні ефекти залишаються поза межами традиційних облікових процедур. Відсутність належних методик оцінки впливу господарської діяльності на довкілля та

соціальне середовище значно обмежує можливості формування інтегрованої звітності [11, с. 365].

Як зауважують Ганусич В.О. і Шімон В. суттєвою проблемою також залишається невідповідність національних стандартів обліку міжнародним підходам до відображення сталих аспектів діяльності, зокрема вимогам МСФЗ щодо розкриття нефінансової інформації. Недостатня розвиненість нормативно-правового поля у сфері екологічного обліку також не сприяє створенню єдиних підходів до ідентифікації, оцінки та обліку природних ресурсів, біологічних активів і «зелених» інвестицій [9, с. 31].

Грановська В. Г., Кононенко Л.В., Савченко В.М. звертають увагу на недостатній рівень цифровізації облікових процесів агроструктур, зокрема, середнього та малого розміру, що ускладнює збір і систематизацію даних щодо сталих аспектів діяльності. Значна частина аграрних підприємств, особливо малого та середнього бізнесу, не має достатніх ресурсів для впровадження сучасних інформаційних технологій і аналітичних систем, здатних інтегрувати фінансові, екологічні та соціальні показники [10].

Не менш важливим є кадровий аспект - обмежена кількість фахівців, підготовлених до ведення обліку з урахуванням концепції сталого розвитку. Недостатня обізнаність бухгалтерів і управлінців щодо сучасних підходів до екологічного та соціального обліку призводить до формального підходу у розкритті нефінансової інформації у звітності [24, с. 35].

Проблемою сучасного агроменеджменту значної кількості агроформувань залишається домінування короткострокових комерційних цінностей бізнесу над стратегічними пріоритетами, що несуть засади сталого розвитку. Це уповільнює процеси реалізації сталих ініціатив, екологічних і соціальних проектів, а також звітування за їхніми результатами [20, с. 81].

Таким чином, основними проблемними аспектами обліку аграрних підприємств в умовах сталого розвитку є: нормативна неврегульованість екологічного та соціального обліку, відсутність методичних підходів до оцінки сталих результатів, низький рівень цифровізації облікової системи, кадрові

обмеження та інтереси власників агробізнесу. Подолання цих проблем потребує системної інтеграції принципів сталого розвитку у національні стандарти обліку, підвищення кваліфікації фахівців і формування сучасної інформаційно-аналітичної інфраструктури аграрного сектору.

Для успішного подолання цих проблем та розширення практики складання звітності зі сталого розвитку Ганусич В.О. і Шімон В. пропонують затвердження Стратегії запровадження підприємствами звітності зі сталого розвитку на період 2024–2030 років. [9, с. 31].

У контексті реалізації принципів сталого розвитку особливої актуальності набуває формування звітності, яка комплексно відображає фінансові результати, а також детально розкриває інші економічні, екологічні та соціальні результати діяльності аграрних підприємств. Складання звітності за результатами роботи бізнес-суб'єкта, одночасно, є і головною метою і основним результатом всіх видів обліку. На сучасному етапі процес упровадження такої звітності в Україні стикається з низкою проблем, що мають системний характер і безпосередньо пов'язані з недосконалістю існуючої облікової практики.

Як відмічають Крюкова І.О. і Попова Л.М., на більшості аграрних підприємств облікова система залишається зорієнтованою на традиційну фінансову звітність, тоді як інформація нефінансового характеру (екологічні витрати, викиди, управління природними ресурсами, соціальні ініціативи) не має належного методичного забезпечення. Відсутність єдиних стандартів підготовки звітності зі сталого розвитку, узгоджених із міжнародними підходами (GRI Standards, Європейська директива CSRD, вимоги EFRAG), призводить до фрагментарності та непорівнянності наданих даних [17, с. 227].

Сучасна практика відображення фінансових результатів діяльності підприємств, які реалізують проекти і програми сталого розвитку в аграрному секторі характеризується низьким рівнем поширеності: її впроваджують переважно великі корпорації та холдингові структури, орієнтовані на експорт і міжнародні інвестиції. Для більшості малих і середніх агровиробників підготовка нефінансових звітів є економічно та організаційно складним

процесом через відсутність нормативних вимог, методичних рекомендацій і кваліфікованих кадрів.

Також проблемним є питання достовірності та верифікації даних, що відображають сталі аспекти діяльності. Наразі в Україні відсутня розвинена інституційна інфраструктура незалежної перевірки звітів зі сталого розвитку, що знижує довіру до оприлюднених показників. Крім того, цифровізація обліку в аграрному секторі перебуває на початковому етапі, що ускладнює системний збір та обробку екологічних і соціальних даних.

Окрему проблему становить відсутність методичних підходів до кількісної оцінки екологічних наслідків сільськогосподарського виробництва, наприклад, у частині викидів парникових газів, деградації ґрунтів чи використання водних ресурсів [58, с. 227]. Це унеможливляє повноцінне відображення таких показників у структурі інтегрованої або нефінансової звітності.

Отже, сучасний стан обліку фінансових результатів та звітності у контексті сталого розвитку бізнес-суб'єктів агросектора України характеризується недостатньою нормативною регламентацією, низьким рівнем методичного, технологічного та кадрового забезпечення. З метою подолання цих проблемних аспектів та мотивації підприємницьких структур до переходу на цінності сталого розвитку і ESG практики, у 2025 році урядом України були прийняті зміни до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», які поступово вводять обов'язкову практику звітування за результатами господарської діяльності підприємств та відображення, як така діяльність відображається на екологічному середовищі та людях. Нова звітність зі сталого розвитку, яка стане частиною фінансової звітності. Вона стане обов'язковою для окремих категорій підприємств, починаючи з 2028 року, і міститиме інформацію про вплив компанії на довкілля, соціальну сферу, трудові відносини, права людини та антикорупційну діяльність. Такі зміни є частиною імплементації вимог Європейського Союзу, зокрема Директиви ЄС (ЄС) 2022/2464 (CSRD). Удосконалення обліку і звітності бізнес-компаній України за засадами сталого

розвитку стане ще одним кроком у напрямку подальшої уніфікації та гармонізації обліку і звітності України та ЄС.

Ядром управлінської інформації є економічна інформація, яка формує каркас даних для прийняття управлінських рішень. Облік у даному контексті виконує провідну роль, оскільки саме він забезпечує систематизацію, накопичення та обробку необхідної інформації. Фінансова інформація (дані про фінансові результати та фінансово-економічний стан) є ключовою для системи аналітичної підтримки сучасного агроменеджменту. У свою чергу, дані, що систематизує бухгалтерський облік фінансових результатів використовується керівниками для прийняття управлінських рішень щодо їх подальшого покращення.

Як показали проведені дослідження, сучасний стан аналітичного забезпечення агроменеджменту в Україні характеризується низкою проблем, що істотно обмежують його інформативність та практичну цінність. Передусім, як визначає Чухліб А.В., аналітична підсистема управління фінансовими результатами часто має формальний характер. У більшості аграрних підприємств фінансовий аналіз обмежується розрахунком традиційних показників прибутковості, рентабельності та ліквідності без належного урахування галузевої специфіки, сезонності виробництва, впливу природно-кліматичних факторів і державної підтримки [57, с. 5]. Відсутність комплексного підходу до оцінки фінансових результатів у динаміці призводить до недостатньої глибини управлінських висновків.

Значною проблемою а думку Серединської В.М. і Загородньої О.М. також вважає обмеженість якісної аналітичної інформації. Дані бухгалтерського обліку не завжди відображають реальний економічний результат діяльності аграрних підприємств через високий рівень дотацій, податкових пільг і субсидій, що спотворюють структуру доходів та витрат [51, с. 114]. Крім того, значна частина малих агровиробників веде спрощений облік, що унеможливорює застосування сучасних методів фінансового аналізу та планування [410, с. 144].

Пеняк Ю. С. і Гороховацька Н. В. зауважують на недостатньому рівні автоматизації й цифровізації аналітичних процесів [43, с. 99]. Більшість аграрних

підприємств не використовують сучасні програмно-аналітичні інструменти для моніторингу фінансових результатів, що знижує оперативність і точність управлінських рішень. Відсутність єдиних цифрових платформ обліково-аналітичного забезпечення ускладнює інтеграцію фінансових, виробничих та ринкових показників у єдину інформаційну систему агроменеджменту.

Гринчук В.В. акцентує увагу на існуючих методологічних обмеженнях: у практиці аграрних підприємств переважають традиційні підходи до аналізу, засновані на ретроспективних даних. Недостатньо застосовуються інструменти прогностного, сценарного та факторного аналізу, що знижує адаптивність управлінських рішень в умовах ринкової волатильності та кліматичних ризиків [11, с. 366].

Кадровий аспект також є важливою проблемою. Багато аграрних підприємств не мають у штаті кваліфікованих аналітиків або економістів, здатних забезпечити глибокий аналіз фінансових результатів із використанням сучасних методів моделювання й оцінки ефективності. Це призводить до того, що аналітична функція обмежується технічним узагальненням даних без стратегічного змісту [5, с. 215]. Подолання цих проблем вимагає розвитку інтелектуальних аналітичних систем, удосконалення методичного інструментарію аналізу фінансових результатів і формування нової культури управління на основі даних (data-driven management) у вітчизняному агросекторі.

Поступовий перехід аграрних підприємств України до моделі сталого розвитку вимагає глибокої трансформації системи обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами. Традиційна орієнтація лише на економічні показники вже не відповідає новим вимогам господарювання, що поєднує ефективність виробництва з екологічною та соціальною відповідальністю. У цьому контексті ключовим завданням стає формування інтегрованої інформаційно-аналітичної системи, здатної відображати вплив усіх складових сталого розвитку на фінансові результати діяльності підприємства.

Подальше удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами аграрних підприємств має базуватися на цифровізації процесів, методологічній інтеграції фінансового, екологічного та соціального аналізу, гармонізації облікових стандартів і розвитку кадрового потенціалу. Реалізація цих напрямів створить передумови для переходу українського аграрного сектору до сталого розвитку на засадах прозорості, ефективності та інноваційності управління.

Першим стратегічним напрямом удосконалення обліку та системи аналітичної підтримки управління фінансовими результатами має стати інституційне та нормативно-методичне забезпечення обліку. Необхідно гармонізувати національні стандарти бухгалтерського обліку із вимогами міжнародних стандартів звітності зі сталого розвитку (GRI, CSRD, IFRS S1/S2). Це передбачає розроблення методичних рекомендацій щодо ідентифікації, оцінки та обліку екологічних витрат, «зелених» активів, біоресурсів, соціальних програм і ефектів від екологізації виробництва, що мають вплив на кінцеві фінансові результати.

Другим важливим напрямом виступає інтеграція облікової та аналітичної підсистем у межах єдиного інформаційного простору підприємства. Це передбачає впровадження сучасних цифрових технологій, автоматизацію збору та обробки даних, використання програмних рішень для побудови дашбордів і прогнозних моделей, які дозволяють аналізувати не лише фінансові показники, а й нефінансові фактори (ресурсоемність, викиди, енергоефективність, соціальні індикатори). Такий підхід створює основу для формування інтегрованої управлінської аналітики, орієнтованої на довгострокову ефективність і сталість розвитку.

Третім напрямом є удосконалення методичного інструментарію аналізу фінансових результатів. Потребує розвитку застосування системного, факторного, сценарного та ESG-орієнтованого аналізу, що дозволяє оцінювати вплив екологічних і соціальних аспектів на прибутковість. Доцільним є використання моделей оцінки економічної доданої вартості (EVA), екологічної

рентабельності, індексів сталості, що комплексно відображають результативність діяльності аграрного підприємства з урахуванням принципів сталого розвитку.

Четвертий напрям пов'язаний із розвитком кадрового потенціалу. Необхідним є підвищення кваліфікації бухгалтерів, економістів та аналітиків у сфері сталого обліку, фінансової аналітики та екологічного менеджменту. Формування професійної компетентності фахівців нового покоління передбачає поєднання знань у галузі фінансів, аграрної економіки, екології та інформаційних технологій.

П'ятий напрям має стосуватись подальшого розвитку системи звітності зі сталого розвитку як логічного продовження обліково-аналітичного процесу. Вона має забезпечувати прозоре розкриття інформації про економічні, екологічні та соціальні результати діяльності, підвищуючи довіру інвесторів, партнерів і суспільства. Впровадження інтегрованої звітності сприятиме підвищенню інвестиційної привабливості аграрного сектору та гармонізації його з європейськими вимогами.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У ТОВ «АЙСБЕРГ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Айсберг»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Айсберг» Великомихайлівського району Одеської області було засноване у 2004 році Кравцовим В.В. Місцем знаходження господарства є с. Гребеники Великомихайлівського району. Згідно статуту головною метою діяльності товариства є здійснення сільськогосподарської діяльності, спрямованої на одержання прибутку. Основними видами господарської діяльності на підприємстві законодавчо закріплені: вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур; розведення великої рогатої худоби молочних порід; розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів; здійснення допоміжної діяльності у рослинництві.

Місце розташування ТОВ «Айсберг» є економічно вигідним - Великомихайлівський район розташований у центральній частині Одеської області, а господарство має зручні логістичні виходи на аграрні ринки м. Одеси, а також р. Молдова.

Кліматичні умови визначаються як, у цілому, сприятливі для здійснення сільськогосподарської діяльності. Клімат є помірно-континентальним, з тенденціями до посушливості. Середня температура липня є високою, що створює сприятливі умови для теплолюбних культур - $+23...+27$ °С. Середня температура січня близько $-3...-6$ °С. Середня багаторічна кількість опадів у Великомихайлівському районі складає близько 466 мм/рік. Вегетаційний період достатньо тривалий, що дозволяє вирощувати озимі й ярові культури з високою продуктивністю, за умов забезпечення достатнього рівня зволоження. Склад ґрантів – переважно чорноземи та інші родючі типи, характерні для степової і

передстепової зони Одеської області, які добре тримають вологу, але можуть бути вразливі до ерозії в умовах сильних дощів чи поривів вітру.

Власником і керівником товариства є Кравцов В.В. Товариство є сімейним бізнесом. Він також виконує обов'язки і функції керівника даного аграрного формування. Підприємство функціонує на підставі механізму оренди земельних ділянок землі селян с. Гребеники. На підприємстві сформований статутний капітал у розмірі 20,5 тис грн.

ТОВ «Айсберг» є малим агропідприємством. Загальна площа сільськогосподарських угідь ТОВ «Айсберг» становить 1367 га. Кількість зайнятих працівників у 2024 році становила 12 осіб. Основні показники, що характеризують розміри даного сільськогосподарського підприємства, представлені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Розміри ТОВ «Айсберг»

Показники	Роки			2024р. до 2022р.	
	2022 р.	2023 р.	2024 р.	(+,-)	(%)
Площа с.-г. угідь, га	1367,4	1367,4	1367,4	0,0	100,0
у т.ч. рілля, га	1367,4	1367,4	1367,4	0,0	100,0
Чисельність персоналу, осіб	12	12	12	0,0	100,0
Середньорічна вартість необоротних активів, тис. грн.	1623	16772	16114	14491,0	992,9
в т.ч. основних засобів, тис. грн.	16235	16772	16114	-121,0	99,3
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	14548	14111	16926	2378,0	116,3
Авансований капітал, тис. грн.	30784	30822	33040	2256,0	107,3
Власний капітал, тис. грн.	28831	28779	31850	3019,0	110,5
Залучений капітал, тис. грн.	1953	2043	1190	-763,0	60,9
Розмір чистого доходу, тис. грн.	17799	22765,5	26691	8892,0	150,0
Чистий прибуток, тис. грн.	960,2	1169	7208	6247,8	750,7
Виробничі витрати, тис. грн.	15951	21066,9	18806	2855,0	28,0

Аналіз динаміки основних показників діяльності ТОВ «Айсберг» свідчить про відносну стабільність розміру земельних ресурсів та про суттєві структурні зрушення у стані фінансово-економічному розвитку підприємства. Площа сільськогосподарських угідь протягом досліджуваного періоду залишалася незмінною - 1367,4 га, що свідчить про сталість земельного потенціалу та відсутність розширення виробничої бази. Частка ріллі також не змінилася, що може вказувати на завершеність процесів землевпорядкування і стабільну структуру посівних площ.

Кількість середньорічних працюючих у товаристві осіб також виявилась незмінною і склала 12 чоловік.

Товариство у достатній мірі забезпечено виробничим активами. Вартість авансованих коштів дорівнює 33040 тис грн та за останні три роки збільшується на 7,3%. Це відбулось, в основному, за рахунок зростання вартості оборотних активів, яка збільшилась на 16,3% та склала у звітному 2024 році 16926 тис грн. Відповідно, за досліджуваний період зростає також й розмір власного капіталу – на 10,5% до рівня 31850 тис грн.

Позитивна динаміка нарощування виробничих активів зумовила зростання обсягів виробництва сільськогосподарської продукції та, як наслідок значне покращення кінцевих результативних показників діяльності ТОВ «Айсберг». Так, чистий дохід від реалізації за три останні роки збільшився на 50% - до 26,7 млн грн, а розмір чистого прибутку – до 7,2 млн грн (у сім з половиною раз).

Отже, узагальнюючи результати аналізу, можна констатувати, що ТОВ «Айсберг» демонструє стабільний розвиток за рахунок підвищення ефективності використання оборотних ресурсів і зростання прибутковості виробництва, незважаючи на зниження вартості основних засобів і власного капіталу. У перспективі подальше зміцнення фінансової стабільності підприємства потребує оновлення матеріально-технічної бази, збалансування структури капіталу та розширення аналітичного контролю за динамікою витрат у контексті сталого розвитку агробізнесу.

Одержання таких результативних показників неможливе без відповідного ресурсного забезпечення аграрного бізнесу. До складу ресурсного потенціалу аграрних формувань входять такі види виробничих ресурсів: земельні ресурси, основний та оборотний капітал, персонал та фінансові активи. Земля в сільському господарстві є основним засобом виробництва та одночасно виступає в якості предмета праці. Основні показники, що характеризують рівень забезпеченості ТОВ «Айсберг» виробничим ресурсами, представлено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Рівень забезпеченості виробничими ресурсам в ТОВ «Айсберг»

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. до 2022р.	
				(+,-)	%
Розмір чистого доходу на 100 га ріллі, тис. грн.	1301,7	1664,9	1952,0	650,3	150,0
Розмір чистого прибутку на 100 га ріллі, тис. грн.	70,2	85,5	527,1	456,9	750,7
Виробництво продукції в натуральному виразі на 100 га відповідних угідь, ц:					
зерна	1760,9	1546,7	1953,3	192,5	110,9
насіння соняшнику	256,2	276,0	312,3	56,2	121,9
Капіталовіддача, грн.	1,1	1,4	1,7	0,6	151,1
Капіталомісткість, грн.	0,9	0,7	0,6	-0,3	66,2
Коефіцієнт обороту оборотного капіталу	0,6	1,6	1,6	1,0	272,7
Коефіцієнт завантаженості	1,7	0,6	0,6	-1,1	36,7
Термін обороту оборотного капіталу	631,3	226,2	231,5	-399,8	36,7
Рівень рентабельності активів, %	3,1	3,8	21,8	18,7	x
Отримано чистого доходу на одного середньорічного працівника, тис. грн.	1483,3	1897,1	2224,3	741,0	150,0
Рівень рентабельності, %	6,6	5,7	39,3	32,7	x

Аналіз показників рівня забезпеченості виробничими ресурсами підприємства свідчить про підвищення ефективності використання земельного, трудового та фінансового потенціалу ТОВ «Айсберг» у 2024 році порівняно з

2022 роком. Розмір чистого доходу на 100 га ріллі зріс на 50 % та досяг 1952,0 тис. грн, що відображає підвищення продуктивності земель та ефективне управління посівними площами. Зростання чистого прибутку на 100 га ріллі у 7,5 разу (до 527,1 тис. грн) демонструє суттєве підвищення прибутковості діяльності, що пов'язано з оптимізацією структури витрат та підвищенням продуктивності праці.

Обсяги виробництва продукції в натуральному виразі на 100 га ріллі та насіння соняшнику збільшилися на 10,9 % та 21,9 % відповідно, що свідчить про ефективне використання сільськогосподарських угідь і впровадження високопродуктивних агротехнологій. Позитивна динаміка капіталовіддачі (з 1,1 грн до 1,7 грн) та одночасне зменшення капіталомісткості (з 0,9 грн до 0,6 грн) свідчать про підвищення продуктивності капітальних вкладень та оптимізацію структури активів.

Коефіцієнт обороту оборотного капіталу зріс у 2,7 рази, а термін його обороту скоротився з 631,3 до 231,5 днів, що свідчить про підвищення ліквідності та прискорення обороту ресурсів, забезпечуючи більш ефективне фінансове управління. Зниження коефіцієнта завантаженості (до 0,6) вказує на зміну структури використання ресурсів та можливу концентрацію виробничих процесів на найбільш продуктивних ділянках.

Рівень рентабельності активів зріс до 21,8 %, а рентабельність виробництва - до 39,3 %, що свідчить про значне підвищення ефективності капіталовкладень та економічної результативності підприємства. Показник чистого доходу на одного середньорічного працівника зріс на 50 % і становить 2224,3 тис. грн, що відображає підвищення продуктивності праці та ефективності використання трудового потенціалу.

У сучасних умовах ведення аграрного бізнесу в Україні ефективне планування і оцінка обсягів виробництва сільськогосподарської продукції є ключовим елементом забезпечення фінансової стабільності та конкурентоспроможності підприємств. Сільськогосподарські виробники стикаються з низкою викликів, серед яких коливання кліматичних умов,

нестабільність ринкових цін, зростання вартості матеріальних ресурсів та необхідність адаптації до принципів сталого розвитку. У цьому контексті аналіз динаміки виробництва за окремими видами продукції дозволяє виявити ефективність використання земельного потенціалу, оптимізацію посівних площ та вплив технологічних і організаційних рішень на рівень продуктивності та прибутковості. Наведені на рисунку 2.1 дані відображають обсяги виробництва зерна та насіння соняшнику в натуральному виразі в ТОВВ «Айсберг» та слугують основою для оцінки результативності агровиробництва та планування подальшого розвитку підприємства.

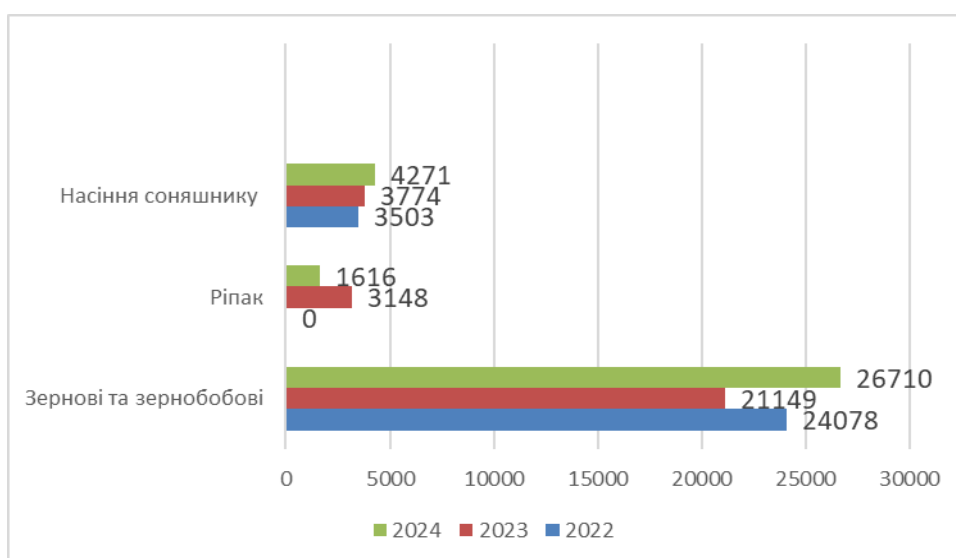


Рис. 2.1. Динаміка обсягів виробництва основних видів сільськогосподарської продукції в ТОВ «Айсберг», ц

Джерело: побудовано автором за даними додатків

Як показують результати проведеного аналізу, зростання розміру і вартості ресурсів у ТОВ «Айсберг» за період 2022-2024 років призвели до нарощування виробничого потенціалу та, відповідно, обсягів виробництва основних видів сільськогосподарської продукції агропідприємства. ТОВ «Айсберг» виробляє лише продукцію рослинництва, галузь тваринництва у господарстві не розвивається. Основними видами продукції рослинництва в товаристві є зерно (озимі пшениця та ячмінь, кукурудза на зерно, горох), продукція технічних культур – насіння соняшнику, насіння ріпаку, соя (за окремими роками). Аналіз

показав, що виробництво зернової продукції (по всієї її групі) за три останні роки збільшилось на 10,9% і склало 2671 т. Обсяги виробництва насіння соняшнику зросли на 21,9% - до 427 т. при відносно постійному розмірі посівних площ таке зростання обсягів виробництва стало результатом поступового переходу товариства на інноваційні засади агровиробництва, використання ефективних засобів захисту рослин, добрив та технологічно обґрунтованих технологічних рішень. Результатом стало підвищення рівня врожайності сільськогосподарських культур та зростання обсягів виробництва.

Крім оцінки динаміки ресурсів та обсягів виробництва, виключне значення як для власників агробізнесу, так для його ключових стейкхолдерів має комплексна оцінка фінансово-господарського стану підприємств. Така оцінка, яка охоплює показники фінансової стійкості, ділової активності, рентабельності, ліквідності, має істотне значення для всіх зацікавлених сторін. Для інвесторів і кредиторів вона є основою прийняття рішень щодо надання фінансування, визначення ризиків неплатоспроможності та прогнозування доходності інвестицій. Для керівництва і власників бізнесу вона дозволяє виявляти слабкі місця у структурі капіталу, ефективності використання ресурсів та операційній діяльності, що сприяє обґрунтованому управлінському плануванню і підвищенню продуктивності. Для державних органів і регуляторів комплексний аналіз фінансового стану агроформувань забезпечує можливість оцінки економічної стабільності агросектору, планування підтримки та моніторингу виконання політики сталого розвитку. Системне використання результатів оцінки фінансово-господарського стану сприяє підвищенню прозорості діяльності агропідприємств, зменшенню ризиків і зміцненню довіри всіх груп стейкхолдерів. Основні результати оцінки фінансово-господарської діяльності ТОВ «Айсберг» представлені у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**Показники оцінки фінансового стану
ТОВ «Айсберг» (станом на кінець року)**

Показники	Нормативне значення	2022 р.	2023р	2024р	2024 р. до 2022 р. (+,-)
Показники оцінки фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	$\geq 0,5$	0,91	0,95	0,97	0,06
Коефіцієнт заборгованості ї	$\leq 0,5$	0,09	0,05	0,03	-0,06
Коефіцієнт фінансової стабільності	$\geq 0,4$	10,39	20,00	37,11	26,72
Коефіцієнт фінансового ризику	$\leq 0,6$	0,10	0,05	0,03	-0,07
Показники оцінки рівня ділової активності					
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	Зростання	1,2	1,6	1,6	0,4
Коефіцієнт оборотності запасів	Зростання	1,4	1,8	1,4	0,1
Коефіцієнт оборотності сукупних активів	Зростання	267,3	198,4	253,2	-14,1
Термін обороту запасів, днів	Зменшення	298,3	226,2	231,5	-66,9
Термін обороту оборотних активів, днів	Зменшення	475,9	20,9	47,8	-428,1
Термін обороту сукупних активів, днів	Зменшення	6,4	33,1	34,3	27,9

Аналіз показників фінансового стану ТОВ «Айсберг» за період 2022-2024 років свідчить про високий рівень фінансової стабільності та стійкості підприємства. Коефіцієнт автономії зростає від 0,91 до 0,97, що перевищує нормативне значення $\geq 0,5$, та свідчить про домінування власного капіталу у структурі фінансування і низьку залежність від залучених джерел. Показник коефіцієнта заборгованості знизився до 0,03, а коефіцієнт фінансового ризику - до 0,03, що відображає зменшення фінансового навантаження та ризику неплатоспроможності. Значення коефіцієнта фінансової стабільності зросло до

37,11, що свідчить про покращення забезпеченості активів власними джерелами фінансування і підвищення економічної надійності підприємства.

Показники ділової активності характеризують ефективність використання ресурсів. Коефіцієнт оборотності оборотних активів стабільно утримується на рівні 1,6, що свідчить про оптимальну ліквідність і швидкість обертання оборотних коштів. Коефіцієнт оборотності запасів коливався від 1,4 до 1,8, а термін обороту запасів скоротився з 298 до 231 днів, що відображає покращення ефективності управління матеріальними ресурсами та зменшення тривалості виробничого циклу. Термін обороту оборотних активів та сукупних активів також демонструє тенденцію до оптимізації, що сприяє швидшому відновленню ресурсів та підвищенню ділової активності підприємства.

Аналіз показників фінансового стану ТОВ «Айсберг» за 2022–2024 рр. свідчить про високу фінансову стійкість підприємства та ефективне управління власним і залученим капіталом. Значення коефіцієнтів автономії, фінансової стабільності та фінансового ризику підтверджують домінування власних джерел фінансування та низький рівень ризику неплатоспроможності. Показники ділової активності демонструють оптимальне використання оборотних і сукупних активів, скорочення термінів їх обороту та підвищення продуктивності ресурсів. У цілому, динаміка розрахованих індикаторів відображає стабільне і ефективне функціонування підприємства, що забезпечує підґрунтя для подальшого розвитку та підвищення рентабельності агровиробництва. Таким чином, тренди показників фінансової стійкості та ділової активності свідчать про збалансоване управління капіталом, ефективне використання ресурсів та високу економічну надійність ТОВ «Айсберг», що створює підґрунтя для подальшого розвитку та підвищення рентабельності агропідприємства в умовах сучасних викликів аграрного сектору України.

Винятково важливою ділянкою комплексної оцінки фінансово-господарського стану агропідприємства є оцінка рівня його платоспроможності і ліквідності. Така оцінка дозволяє оцінити здатність підприємства своєчасно виконувати короткострокові та довгострокові фінансові зобов'язання. Для

аграрного бізнесу, який характеризується сезонністю виробництва, високою залежністю від погодних умов та коливанням ринкових цін на продукцію, контроль ліквідності забезпечує своєчасне фінансування виробничих циклів, закупівлі матеріалів та розрахунки з постачальниками. Аналіз платоспроможності дає змогу оцінити фінансову стійкість підприємства та ризики неплатоспроможності, що є критично важливим для залучення інвестицій, отримання кредитних ресурсів та стратегічного планування. Таким чином, систематичне вивчення ліквідності і платоспроможності сприяє підвищенню ефективності управління фінансовими ресурсами, стабільності функціонування та конкурентоспроможності аграрного підприємства. Оцінка рівня ліквідності суб'єкта дослідження – ТОВ «Айсберг», проведемо на прикладі показників таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Показники оцінки ліквідності
ТОВ «Айсберг» (станом на кінець року)

Показники	Нормативне значення	2022р.	2023р.	2024 р.	2024 р. до 2022 р. (+,-)
Розмір грошових коштів, тис грн	-	1078	607,3	706,5	-371,5
Розмір грошових коштів на 1 га ріллі, грн	-	788,4	444,1	516,7	-271,7
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,39	0,88	0,91	0,52
Коефіцієнт проміжної ліквідності	0,8-1,0	0,4	2,5	1,6	1,22
Коефіцієнт поточної ліквідності	>=2	5,11	20,46	25,45	20,34
Коефіцієнт критичної ліквідності	<=0,7-0,8	0,4	2,5	1,6	-0,1

Проведені розрахунки свідчать про суттєве покращення фінансової стійкості ТОВ «Айсберг» за період 2022–2024 рр. Незважаючи на зменшення

абсолютного розміру грошових коштів на 371,5 тис. грн та зниження показника грошових коштів на 1 га ріллі, коефіцієнти ліквідності демонструють значне перевищення нормативних значень: абсолютна ліквідність зросла з 0,39 до 0,91, поточна ліквідність – з 5,11 до 25,45, а проміжна ліквідність залишилася в межах оптимальних значень - 1,6 у 2024 році. Підвищення цих коефіцієнтів свідчить про високу спроможність підприємства виконувати короткострокові зобов'язання та ефективно управляти оборотними активами, що особливо важливо для аграрного бізнесу з його сезонним циклом виробництва. Водночас, керівнику товариства необхідно звернути увагу на дисбаланс між грошовими коштами та зростанням коефіцієнтів ліквідності, що може свідчити про накопичення дебіторської заборгованості або недостатнє використання коштів у виробничій діяльності. Загалом, фінансова позиція ТОВ «Айсберг» характеризується високою ліквідністю та платоспроможністю, що забезпечує стабільність операційної діяльності та знижує ризики неплатоспроможності.

Основні результати проведених досліджень показали, що ТОВ «Айсберг» є малим агроформуванням за розмірами і масштабами агробізнесу. Разом з тим, воно у достатній мірі забезпечено виробничими ресурсами, нарощує свій виробничий потенціал та фактичні обсяги виробництва сільськогосподарської продукції. Підприємство має високий рівень фінансової незалежності та досить високий рівень ліквідності. Такі позитивні тренди віддзеркалюються у кінцевих результативних показниках діяльності даного агроформування. Розмір чистого доходу і прибутку від реалізації продукції за три останніх роки зростає, що формує економічне підґрунтя для подальшого розвитку товариства, зокрема, у контексті досягнення цілей сталого розвитку. Кінцеві результативні показники функціонування ТОВ «Айсберг» наведені у таблиці 2.5.

За період 2022-2024 років ТОВ «Айсберг» продемонструвало винятково високу динаміку економічного зростання, перейшовши від стабільної роботи до отримання надзвичайно високих прибутків.

Таблиця 2.5

Результативність діяльності ТОВ «Айсберг»

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024 р. до 2022 р.	
				(+,-)	%
Чистий дохід, тис. грн.	17799,0	22765,5	26691,0	8892,0	150,0
в т. ч. на 1 га с.-г. угідь, грн.	13016,7	16648,7	19519,5	6502,9	150,0
на 1 грн. авансованого капіталу	0,6	0,7	0,8	0,2	139,7
на 1-го працівника, тис грн.	1483,3	1897,1	2224,3	741,0	150,0
Валовий прибуток, тис. грн.	3247,9	2409,1	8364,9	5117,0	257,5
в т.ч. на - 1 га с.-г. угідь, грн.	2375,2	1761,8	6117,4	3742,1	257,5
- 1 грн. авансованого капіталу, грн.	0,1	0,1	0,3	0,1	240,0
- на 1-го працівника, тис грн.	270,7	200,8	697,1	426,4	257,5
Чистий прибуток, тис. грн	960,2	1169,0	7208,0	6247,8	750,7
в т.ч. на: - 1 га с.-г. угідь, грн.	702,2	854,9	5271,3	4569,1	750,7
- 1 грн. авансованого капіталу, грн.	0,0	0,0	0,2	0,2	699,4
- 1 працівника, тис грн.	80,0	97,4	600,7	520,7	750,7

Зростання мало інтенсивний характер і було досягнуте шляхом різкого підвищення ефективності використання всіх ресурсів. Чистий дохід на 1 га зріс на 50%, а чистий прибуток - у 7,5 разів. Це означає, що кожен гектар землі став генерувати більше доданої вартості та прибутку.

Віддача від кожної гривні авансованого капіталу зросла на 39,7% для доходу і майже в 7 разів (699,4%) для чистого прибутку. Це свідчить про дуже ефективне управління капіталом. Компанія не просто збільшила обсяги продажів, а стала значно прибутковішою за рахунок ефективного управління собівартістю та адміністративними витратами. Отриманий чистий прибуток у розмірі 7208 тис. грн створює потужну основу для подальшого інвестування в розвиток, зокрема,

для реалізації інвестиційних програм, впровадження ресурсоефективних технологій, підтримки соціально відповідальних ініціатив соціально-екологічної відповідальності і сталого розвитку ТОВ «Айсберг».

2.2. Порядок організації бухгалтерського обліку та облік фінансових результатів на підприємстві

Оцінка організаційно-економічних умов ТОВ «Айсберг» Великомихайлівського району Одеської області показала, що дане аграрне формування є суб'єктом малого бізнесу. Організаційна структура товариства представлена одним виробничим підрозділом (тракторно-рільничою бригадою). Обліковий відділ, як відокремлений підрозділ у складі організаційно-виробничої структури управління відсутній. Всі обов'язки, пов'язані з обліком, складанням і поданням всіх форм звітності, а також погашення обов'язкових платежів, виконує головний бухгалтер товариства Раташнюк К.М.

Основою організації і ведення бухгалтерського обліку у господарстві є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», основним стандартом, за яким складається і подається звітність НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». ТОВ «Айсберг» складає і подає фінансову звітність у спрощеному форматі.

У ТОВ «Айсберг» затверджений і діє Наказ «Про облікову політику на підприємстві» (від 14.03.2004р.). Відповідно до положень даного внутрішньокорпоративного облікового документу основним методом оцінки виробничих запасів на підприємстві при їх вибутті є метод середньозваженої вартості, методом нарахування амортизації – прямолінійний. Основним методом визнання доходів у товаристві визначений метод нарахування. Щороку передбачено проведення контрольних заходів щодо перевірки стану та

використання активів і майна (шляхом інвентаризації) – у період до 30 листопада поточного року.

В ТОВ «Айсберг» використовується автоматизована форма організації бухгалтерського обліку за допомогою спеціалізованої програми «MASTER:Бухгалтерія».

Попередні результати проведеного аналізу показали, що товариство є прибутковим та за період 2022-2024 років значно покращило показники фінансових результатів своєї господарської діяльності. Основним джерелом отримання доходів є реалізації продукції рослинницької галузі. Виробництво продукції рослинництва, відповідно, формує й основну частину витрат даного агропідприємства.

Програмний продукт «MASTER Бухгалтерія» є сучасним інструментом автоматизації обліково-аналітичних процесів на аграрних підприємствах, який забезпечує комплексне ведення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку з урахуванням галузевої специфіки сільського господарства. Система дозволяє відображати всі етапи виробничого циклу - від обліку біологічних активів, насіння, добрив і пально-мастильних матеріалів до формування фінансових результатів діяльності підприємства.

У програмному середовищі «MASTER Бухгалтерія» реалізовано комплексну методику ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності аграрних підприємств відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Система забезпечує автоматизацію процесів формування доходів, витрат і визначення кінцевого фінансового результату за рахунок інтеграції операцій виробничого, адміністративного та збутового обліку.

У межах обліку фінансових результатів дана спеціалізована програма забезпечує автоматичне формування доходів і витрат за видами діяльності, визначення собівартості продукції рослинництва та тваринництва, облік фінансових результатів за центрами відповідальності та напрямками діяльності. Функціональні можливості «MASTER Бухгалтерія» передбачають ведення аналітичного обліку за статтями витрат, підрозділами, полями, культурами, що

сприяє підвищенню точності формування прибутку та рентабельності окремих видів продукції.

Інтеграція з модулем управлінського обліку дає змогу здійснювати аналіз динаміки фінансових показників, прогнозувати економічні результати та формувати звітність відповідно до національних і міжнародних стандартів. Використання даної програми забезпечує підвищення оперативності прийняття управлінських рішень, прозорість фінансових потоків і достовірність визначення фінансових результатів аграрного підприємства.

Первинним етапом є облік готової продукції, яка оприбутковується після збору врожаю на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Програма дозволяє вести аналітику за культурами, полями, періодами збору врожаю та місцями зберігання. Для кожної культури формується виробнича собівартість, розрахована на основі даних про витрати, накопичені на рахунку 23 «Виробництво».

Формування доходів у системі здійснюється на основі даних про реалізацію сільськогосподарської продукції, робіт і послуг, що автоматично відображаються на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності». Витрати обліковуються відповідно до їх економічного змісту за елементами та статтями витрат із подальшим накопиченням на рахунках виробництва (23, 91, 92, 93). Програма забезпечує можливість аналітичного розподілу витрат за культурами, видами тварин, підрозділами, полями та центрами відповідальності, що дозволяє деталізувати собівартість і забезпечити точність формування результатів діяльності.

У програмі облік доходів аграрного підприємства побудовано з урахуванням галузевих особливостей сільськогосподарського виробництва, сезонності та специфіки обліку готової продукції рослинництва. Система забезпечує автоматизоване формування доходів за результатами реалізації продукції, робіт і послуг, а також відображення пов'язаних із цим фінансових операцій. Реалізація продукції рослинництва у MASTER здійснюється за допомогою діалогового вінка

та документа «Реалізація товарів і послуг». На його підставі автоматично формуються бухгалтерські проведення:

Дт 361 «Розрахунки з покупцями» - Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції» (на суму вартості реалізованої продукції без ПДВ);

Дт 701 - Кт 641/ПДВ – на суму податкового зобов’язання;

Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» - Кт 271 – на суму собівартості реалізованої продукції.

Під час проведення документа бухгалтер у програмі одночасно відображає суму податкових зобов’язань з ПДВ (рахунок 643) та розрахунки з покупцями (рахунок 361). У випадку реалізації продукції на внутрішньому ринку доходи формуються у національній валюті, а для зовнішньоекономічних операцій — із застосуванням валютного обліку. Таким чином, програма автоматично формує валовий дохід підприємства, зіставляючи обсяг доходів із собівартістю реалізації.

Облік витрат у програмі «MASTER Бухгалтерія» відбувається з урахуванням вимог галузевої специфіки сільського господарства та структури Плану рахунків бухгалтерського обліку. ТОВ «Айсберг» використовує 9-й клас рахунків «Витрати діяльності», що дозволяє визначити повну собівартість продукції й кінцевий фінансовий результат.

Програма дозволяє вести аналітичний облік витрат за полями, культурами, та статтями витрат. За підрозділами або та центрами відповідальності аналітичний облік в ТОВ «Айсберг» не здійснюється.

Облік витрат на виробництво продукції рослинництва здійснюється на рахунку 23 «Виробництво» із подальшим закриттям на рахунок 901 після реалізації продукції. Для кожної культури програма автоматично формує картку аналітичного обліку, у якій відображаються витрати за статтями - насіння, добрива, засоби захисту рослин, паливо, оплата праці, амортизація тощо..

Програмний продукт «MASTER Бухгалтерія» також забезпечує комплексне відображення витрат діяльності аграрного підприємства, їх аналітичний розподіл за напрямками виробництва та інтеграцію з процесом визначення фінансових результатів. Це сприяє підвищенню прозорості управління витратами,

достовірності фінансової звітності та ефективності прийняття управлінських рішень у сфері сільськогосподарського виробництва.

Під час виконання регламентних операцій «Закриття місяця» програма проводить розподіл непрямих витрат (загальновиробничих, адміністративних і витрат на збут) між культурами та об'єктами обліку відповідно до заданих головним бухгалтером баз розподілу (за обсягом виробництва, площею посівів, сумою прямих витрат). Після завершення розподілу програма формує записи з віднесення витрат на рахунок 79 «Фінансові результати», що дозволяє визначити чистий прибуток або збиток підприємства.

Базовим елементом формування фінансового результату є рахунок 79 «Фінансові результати», на якому узагальнюються дані з рахунків доходів (клас 7) і витрат (клас 9). Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться щодо результатів від кожного виду діяльності, для яких відкривається відповідний субрахунок.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності»; 792 «Результат фінансових операцій»; 793 «Результат іншої діяльності».

Під час закриття періоду програма виконує автоматичне списання: кредитових оборотів рахунків 701-703, 711, 712 - у дебет рахунку 79; дебетових оборотів рахунків 901-949 - у кредит рахунку 79.

У результаті порівняння сум доходів і витрат формується чистий фінансовий результат - прибуток або збиток підприємства. Програма автоматично генерує відповідні бухгалтерські проведення (Дт 79 - Кт 44 при прибутку, або Дт 44 - Кт 79 при збитку) і переносить підсумкові показники до фінансової звітності.

Особливістю «MASTER Бухгалтерія» є можливість розрахунку фінансового результату в аналітичному розрізі - за культурами, підрозділами, центрами прибутку чи напрямками діяльності (зернове виробництво, технічні культури, допоміжні операції тощо). Це дозволяє визначати не лише загальний фінансовий результат, а й ефективність окремих виробничих сегментів.

Визначення фінансового результату від реалізації продукції здійснюється автоматично під час виконання регламентних операцій «Закриття місяця». На цьому етапі доходи з рахунку 701 списуються на рахунок 79 «Фінансові результати», де відбувається зіставлення з витратами виробництва. Такий підхід забезпечує повну автоматизацію розрахунку прибутку за видами продукції, що сприяє підвищенню достовірності даних обліку та ефективності управління доходами підприємства.

Аналітичний облік доходів у «MASTER Бухгалтерія» ведеться у розрізі культур - у ТОВ «Айсберг» (зернові, технічні), контрагентів, договорів і напрямів діяльності, що дозволяє визначати ефективність реалізації окремих видів продукції. Крім того, система підтримує облік доходів майбутніх періодів (зокрема, за попередньою оплатою або відвантаженням без фактичного надходження коштів), забезпечуючи відповідність принципу нарахування.

Конфігурація та функції програми «MASTER Бухгалтерія» дозволяють сформувати кінцевий фінансовий звіт. Формується він за допомогою головного меню – підрозділу «Звіти». При відкритті даного діалогового вікна бухгалтер одночасно бачить також допоміжні супутні вікна: «Інформація», «Фінансовий результат», «Реалізація товарів і послуг». За допомогою функції «Сформувати» бухгалтер обирає період, за який необхідно визначити чистий фінансовий результат та сформувати фінансовий звіт. У вікні відображаються всі статті витрат, які несло підприємство за даний звітний період. Витрати групуються за відповідними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація, інші витрати.

У вікні «Реалізація товарів та послуг», у якому безпосередньо відображаються доходи підприємства, бухгалтер може обрати будь-яку статтю витрат і статтю доходів. Вони призначаються у номенклатурі діалогового вікна (із можливістю відображення відповідних господарських проведення) та автоматично відображаються у створених документах, пов'язаними з фінансовими результатами діяльності. Всі дані про доходи товариства за відповідний період часу накопичуються у вкладці «»Реалізація товарів та послуг».

Крім того, аналогічна інформація може також паралельно накопичуватися та відображатись у розділі головного меню «Виробництво».

Вкладка діалогового вікна «Виробництво» також дає змогу визначати фінансові результати діяльності підприємства. Вона містить сервісні вікна: «Випуск продукції», «Переробка», «Звіти», «Сервіс». У розділі «Випуск продукції» накопичуються всі доходи та їх суми за періодом і статтями їх формування (із вказанням детальної інформації про характер господарських операцій та контрагентів).

Для відображення витрат, які також впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, на головному меню програми «MASTER Бухгалтерія» передбачені сервісні вікна «Зарплата і кадри», «Основні засоби і НМА», «Амортизація».

Звіт про фінансові результати (чистий фінансовий результат) у даній програмі формується на підставі даних бухгалтерського обліку. У формі електронного документу (у діалоговому вікні) відокремлюються дві основні частини» доходи та витрати. Одночасно у програмі відображаються номенклатурні групи формування доходів та витрат (за видами діяльності та операціями, які їх формують). Такі номенклатурні групи виступають як додаткова аналітика для бухгалтера та менеджменту підприємства. У разі відсутності номенклатурної групи за даними колонкам відображаються загальні витрати і доходи бізнес-суб'єкта (які не мають цільового призначення та чіткої класифікації). За підсумком даного документу (в останній стрічці) визначається чистий фінансовий результат діяльності за звітний період (календарний рік).

Аналітичну інформацію по доходах і витратах у «MASTER Бухгалтерія» бухгалтер ТОВ «Айсберг» бачить по бухгалтерських рахунках.

Після завершення закриття періоду програма формує звітність, що включає «Звіт про фінансові результати», «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», а також внутрішні аналітичні звіти, які відображають структуру доходів і витрат.

Враховуючи специфіку ведення бухгалтерського обліку у ТОВ «Айсберг» було складено основні господарські операції з обліку фінансових результатів діяльності підприємства за 2023 та 2024 роки (табл. 2.6.).

Таблиця 2.6

Основні господарські операції з обліку формування фінансових результатів ТОВ «Айсберг»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		2023р.	2024р.
	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.	
Списано на фінансовий результат доходи від діяльності:				
- чистий дохід від реалізації готової продукції	701	791	22765,5	26691,4
- інші доходи	746	791	25,6	40,0
Списано на фінансовий результат витрати від діяльності:				
- собівартість реалізованої продукції	791	901	20356,4	18326,1
- інші операційні витрати	791	949	480,3	710,5
- інші витрати	791	977	555,5	717,1
Визначено фінансовий результат від діяльності (прибуток)	79	441	1169,0	7207,9

Зіставлення доходів і витрат від конкретних подій дають можливість визначити фінансовий результат від визначеної події. Основними товарними видами продукції рослинництва, які формують фінансові результати діяльності ТОВ «Айсберг», є зерно, насіння соняшнику та ріпаку. Господарські операції з обліку реалізації насіння соняшнику за період дослідження представлені в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

**Господарські операції з обліку реалізації зерна кукурудзи
в ТОВ «Айсберг» за серпень 2024р.**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Реалізація зерна озимої пшениці за умови попередньої оплати				
1	Відображено передоплату за реалізоване насіння соняшнику	311	681	426198,00
2.	Відображено податкове зобов'язання	643	641	71033,00
3.	Відвантажена продукція покупцю	361	701	426198,00
4.	Відображено податкове зобов'язання	701	643	71033,00
5.	Відображено собівартість реалізованого насіння соняшнику	901	271/1	203050,00
6.	Проведено взаємозалік заборгованостей	681	361	426198,00
7.	Списано собівартість реалізованого насіння соняшнику на фінансовий результат	791	901	203050,00
8.	Списано дохід від реалізації насіння соняшнику на фінансовий результат	701	791	355165,00

Первинними документами, що підтверджують надходження доходів від реалізації в товаристві є: рахунок-фактура; товарно-транспортна накладна. Автоматизована програма «MASTER Бухгалтерія» формує ці документи автоматично в електронному варіанті, після чого головний бухгалтер може їх роздрукувати для використання та подальшого зберігання. Також у автоматичному режимі формуються всі первинні документи, що супроводжують виникнення витрат даного підприємства.

Автоматизація обліку фінансових результатів у спеціалізованому програмному середовищі «MASTER Бухгалтерія», яка використовується в обліку ТОВ «Айсберг» створює низку системних передумов для сталого розвитку даного агропідприємства, поєднуючи точність фінансового обліку з виробничою аналітикою та управлінськими інструментами. Ключовими механізмами впливу автоматизованих інструментів обліку та звітності на забезпечення сталого агроменеджменту є:

1) прозорість і достовірність фінансової інформації. Автоматичне відображення доходів і витрат, стандартизовані регламентні операції та централізована база даних знижують ризики помилок і маніпуляцій. Достовірна інформація підвищує якість управлінських рішень щодо інвестицій у сталу практику (наприклад, у зрошення з меншою витратою води, енергоефективну техніку).

2) Оперативність аналізу і швидкість реакції. Миттєвий доступ бухгалтера та керівництва агроформувань до даних про собівартість, рентабельність культур і динаміку витрат дає змогу вчасно коригувати виробничі процеси (зменшити надлишкові внесення добрив, оптимізувати використання ПММ), що економить ресурси й знижує негативний екологічний вплив.

3) Аналітика у розрізі культур, полів і центрів відповідальності. Деталізація витрат і доходів за полями, культурами й підрозділами дозволяє визначати найбільш енерго- та ресурсоефективні практики, планувати ротацію культур, приймати обґрунтовані рішення щодо інтенсивності обробітку земель і впровадження агролісомеліорації.

4) підтримка оцінки довгострокових інвестицій у «зелені» проекти, для реалізації яких у ТОВ «Айсберг» є фінансовий потенціал. Модулі прогнозування й бюджетування дозволяють моделювати фінансові наслідки інвестицій у відновлювальні джерела енергії, технічну модернізацію, зберігання із зниженими втратами тощо підвищує інвестиційну привабливість проектів стійкого розвитку.

5) Інтеграція показників природно-ресурсного використання. Завдяки можливості вести аналітику за матеріальними витратами (пальне, добрива, ПЗР) та біологічними активами, підприємство отримує інформаційну основу для розрахунку показників ефективності ресурсоспоживання (наприклад, витрати палива на 1 т продукції), що є важливою складовою екологічної звітності.

6) Підвищення відповідності нормативним вимогам і доступ до фінансування. Формалізований і прозорий облік полегшує підготовку звітності для банків, донорів і держпрограм, які часто встановлюють вимоги щодо

екологічних чи соціальних критеріїв (ESG). Це розширює доступ агропідприємств до “зеленого” кредитування й грантів.

7) Контроль ризиків і планування стійкості до шоків за умов нестабільного середовища діяльності аграрних бізнес-суб'єктів. Автоматизовані звіти і сценарні моделі дозволяють оцінювати вплив кліматичних, цінових чи логістичних шоків на фінансовий результат та розробляти стратегії мінімізації ризиків (страхування врожаю, диверсифікація культур).

8) Створення передумов для впровадження циркулярних і ресурсозберігаючих практик у агробізнесі. Облік витрат у розрізі статей дозволяє виявити економічну доцільність використання залишків (відходи переробки, побічна продукція) для внутрішнього перероблення або продажу, що сприяє замкненим ланцюгам виробництва.

9) Формування цільових індикаторів сталого розвитку для менеджменту підприємства. На основі автоматизованих даних легко формалізувати ключові показники (собівартість на 1 га, витрати води/енергії на 1 т продукції, частка «зеленої» енергії), відстеження яких стимулює управлінські заходи на досягнення цілей сталості.

10) Підвищення мотивації персоналу та виконання соціальних зобов'язань з боку керівництва агроформування. Детальна аналітика за підрозділами робить прозорими результати роботи, що дозволяє вводити цільові премії за енергоефективність і економне використання ресурсів - елемент сталого соціально- і екологічно орієнтованого агроменеджменту.

2.3 Аналіз фінансових результатів товариства

Фінансові результати є ключовим показником ефективності діяльності аграрних підприємств, оскільки відображають кінцеві наслідки їх господарювання та визначають рівень конкурентоспроможності у ринковому середовищі. За сучасних умов трансформації аграрного сектору України,

зумовлених впливом воєнних ризиків, коливанням світових ринків і необхідністю переходу до сталого розвитку, фінансові результати набувають стратегічного значення. Вони виступають основою для формування інвестиційного потенціалу, забезпечення фінансової стабільності та розроблення управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання ресурсів і зміцнення економічної стійкості підприємств.

Головною та єдиною товарною галуззю, яка забезпечує ТОВ «Айсберг» формування та отримання фінансових результатів, є рослинництво. Товариство спеціалізується на виробництві зернових і технічних культур, виробництво реалізація яких формують практично 100% доходу (табл. 2.8). За таких умов розмір отриманих доходів даного агроформування визначається масштабами виробництва і реалізації продукції (зерно, насіння соняшнику, ріпак).

Таблиця 2.8

Показники фінансових результатів діяльності

ТОВ «Айсберг» (тис. грн.)

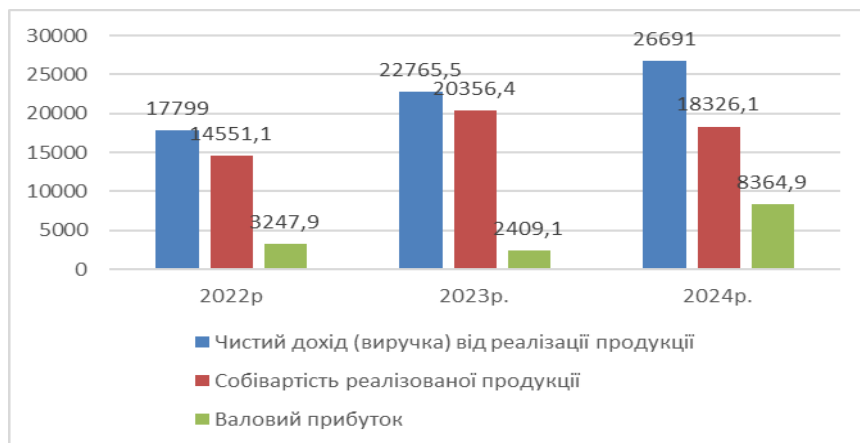
Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. до 2022р.	
				(+,-)	%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	17799	22765,5	26691	8892	150,0
Собівартість реалізованої продукції	14551,1	20356	18326,1	3775	125,9
Валовий прибуток	3247,9	2409,1	8364,9	5117	257,5
Інші доходи	0,0	25,6	40	40	х
Інші операційні витрати	1400,4	710,5	480,3	-920,1	34,3
Інші витрати	887,6	555,2	717,1	-170,5	80,8
Чистий прибуток	960,2	1169	7207,9	6247,7	750,7

Узагальнюючи результати аналізу фінансових показників ТОВ «Айсберг», можна зробити висновок, що підприємство продемонструвало суттєве зростання ефективності діяльності у 2024 році порівняно з 2022 роком. Збільшення чистого доходу (на 50 %) – до 26,7 млн грн також супроводжувалося значним підвищенням валового прибутку (у 2,6 рази) – до 8,4 млн грн. Відповідно, зростає розмір чистого прибутку, отриманого товариством протягом трьох років. У 2024

році його величина склала 7207,9 тис грн., що у 7 разів більше, ніж у 2022 році. Скорочення інших операційних витрат також позитивно вплинуло на кінцевий фінансовий результат. Загалом підприємство забезпечило стійку позитивну динаміку розвитку, підвищивши свою фінансову стабільність і конкурентоспроможність на аграрному ринку.

Рівень та розмір прибутку аграрних підприємств безпосередньо залежить від обсягу витрат і собівартості продукції: із зростанням витрат рентабельність знижується, тоді як ефективне управління собівартістю сприяє підвищенню прибутковості. Оптимізація виробничих і операційних витрат є ключовим чинником формування позитивного фінансового результату та забезпечення стійкого розвитку підприємства.

Оцінка розміру та динаміки формування витрат у ТОВ «Айсберг» (рис. 2.2) показала, що підприємство приділяє увагу заходам з управління та оптимізації витрат. Про це свідчить зниження розміру інших операційних витрат на 65,7% за три останніх роки та певне скорочення величини інших витрат – на 19,2%.



**Рис. 2.2. Динаміка розміру доходу, валового та чистого прибутку
ТОВ «Айсберг, тис грн**

Джерело: побудовано автором за даними додатків

Зростання собівартості реалізованої продукції об'єктивно зумовлено загальним ростом цін на послуги, матеріально-технічні ресурси, які використовують аграрні бізнес-суб'єкти у своїй господарській діяльності. Для забезпечення рентабельності бізнесу темпи зростання витрат мають бути

нижчими, ніж теми зростання розміру доходів, зокрема, доходу від збуту продукції. В ТОВ «Айсберг» спостерігається динаміка більш інтенсивного росту виручки у порівнянні з ростом собівартості, що є основним фактором, який забезпечує товариству прибутковість (рис. 2.3).

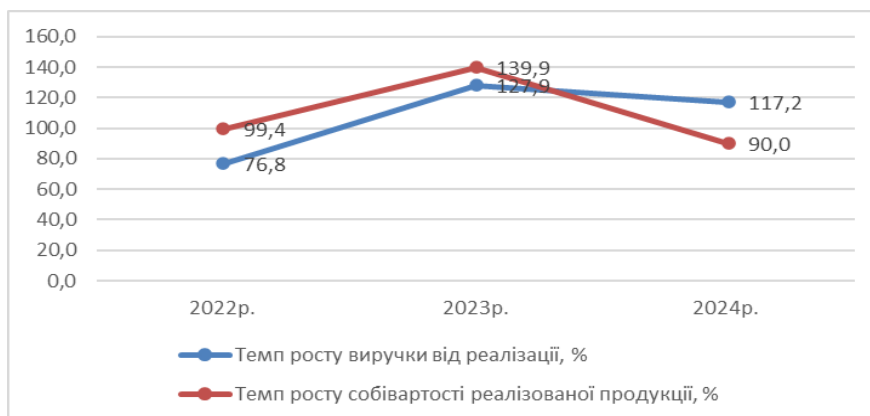


Рис. 2.3. Темпи співвідношення доходів та собівартості реалізованої продукції ТОВ Айсберг»

Джерело: побудовано автором за даними додатків

Формування чистого фінансового результату аграрного підприємства є ключовим етапом оцінки його господарської ефективності та фінансової стабільності. Цей процес відображає взаємозв'язок між доходами, витратами та фінансовими зобов'язаннями, що визначають кінцевий прибуток або збиток підприємства. Для аграрних виробників, діяльність яких характеризується сезонністю, впливом природно-кліматичних факторів і ціновими коливаннями на ринку, особливо важливо забезпечити раціональне співвідношення між доходами та витратами.

На чистий фінансовий результат діяльності агроформувань України за сучасних умов впливає комплекс як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, що зумовлюють динаміку доходів, витрат і прибутковості.

До зовнішніх факторів належать коливання цін на сільськогосподарську продукцію на внутрішньому та зовнішньому ринках, зміни податкового законодавства, рівень державної підтримки агросектору, інфляційні процеси,

воєнні ризики, логістичні обмеження та коливання валютного курсу. Ці чинники впливають на формування виручки, собівартість і фінансові витрати, та на кінцевий прибуток підприємства.

Серед внутрішніх факторів визначальними є ефективність використання виробничих ресурсів, рівень урожайності, структура витрат, технологічна модернізація, кадрова політика та якість управлінських рішень. Саме внутрішні чинники формують потенціал підприємства до адаптації в умовах нестабільного економічного середовища.

Під час аналізу фінансових результатів ці фактори враховуються шляхом оцінки тенденцій зміни доходів, витрат, рентабельності та структури прибутку. Їх комплексне дослідження дає змогу визначити причини відхилень показників, оцінити ефективність фінансово-господарської діяльності та обґрунтувати напрями підвищення прибутковості аграрного підприємства.

Для аналізу порідку формування чистого фінансового результату діяльності ТОВ «Айсберг» представлено дані таблиці 2.9.

Отримані результати аналізу формування чистого фінансового результату ТОВ «Айсберг» свідчать про значне покращення фінансових показників у 2024 році порівняно з 2022-2023 роками. Зокрема, чистий дохід підприємства зріс із 17 799 тис. грн у 2022 р. до 26 691 тис. грн у 2024 р., або на 8 892 тис. грн (149,9 %), що відображає розширення обсягів реалізації та підвищення ринкової активності. При цьому собівартість реалізованої продукції збільшилася на 3 775 тис. грн (125,9 %), але темпи зростання доходів істотно перевищили динаміку витрат.

Позитивним явищем є також скорочення інших операційних витрат із 1 400,4 тис. грн у 2022 р. до 480,3 тис. грн у 2024 р. (зменшення на 920,1 тис. грн, або до 34,3 %), що свідчить про ефективне управління ресурсами. У результаті цього чистий прибуток підприємства зріс із 960,2 тис. грн до 7 207,9 тис. грн, тобто на 6 247,7 тис. грн (750,7 %), що є показником високої фінансової результативності.

Таблиця 2.9

Формування чистого фінансового результату ТОВ «Айсберг»

Показники	2022р.		2023р.		2024р.		Відхилення абсол.(+,-) 2024р до		Відношення 2024р до	
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	2022р	2023	2022р	2023р
							тис.грн.	тис.грн.	%	%
Доходи										
Чистий дохід від реалізації с.г. продукції	17799	100,0	22765,5	99,9	26691	99,8	8892	3925,5	149,9	117,2
Інші доходи	0	0	25,6	0,01	40,0	0,2	40,0	14,4	x	156,2
Всього чистих доходів	17799	100,0	22791,1	100,0	26731,4	100,0	8932,4	3940,3		200,1
Витрати										
Собівартість реалізованої продукції	14551,1	86,4	20356,4	94,1	18326,1	93,9	3775,0	-2030,3	125,9	90,0
Інші операційні витрати	1400,4	8,3	710,5	3,3	480,3	2,5	-920,1	-230,2	34,3	67,6
Інші витрати	887,6	5,3	555,2	2,6	717,1	3,6	-170,5	161,9	80,8	129,2
Всього витрат	16839,1	100,0	21622,1	100,0	19523,5	100,0	2684,4	-2098,6	115,9	115,9
Чистий прибуток	960,2	x	1169	x	7207,9	x	6247,7	6038,9	750,7	642,2

Загалом, динаміка свідчить про суттєве зміцнення фінансової стійкості ТОВ «Айсберг», підвищення рентабельності виробництва та ефективності управління витратами, що створює сприятливі передумови для подальшого розвитку підприємства.

Показники фінансових результатів діяльності аграрних підприємств здійснюють безпосередній вплив на їхній рівень рентабельності. Насамперед на показники прибутковості впливають валовий прибуток, операційний прибуток і чистий прибуток, оскільки саме вони відображають кінцеву результативність господарської діяльності.

Валовий прибуток визначає ефективність основного виробництва та рівень контролю за собівартістю продукції. Операційний прибуток характеризує прибутковість основної діяльності після врахування операційних витрат, а чистий прибуток - кінцевий фінансовий результат після оподаткування, що свідчить про загальну фінансову ефективність підприємства.

Попередні результати досліджень продемонстрували позитивний тренд зростання абсолютної величини чистого прибутку ТОВ «Айсберг». Це формує всі передумови для підвищення рівня рентабельності його діяльності. Для проведення такої оцінки нижче наведені дані таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Показники прибутковості діяльності ТОВ «Айсберг»

Показники	2022р.	2023р.	2024р.	2024 р. до 2022 р.	
				(+,-)	%
Чистий прибуток - всього, тис. грн	960,2	1169,0	7208,0	6247,8	750,7
в т.ч. на: - 1 га ріллі, грн.	702,2	854,9	5271,3	4569,1	750,7
- 1 грн. авансованого капіталу, грн.	31,2	37,9	218,2	187,0	699,4
- на 1 грн власного капіталу, грн	33,3	40,6	226,3	193,0	679,5
- на 1 грн вартості основних засобів, грн	59,1	69,7	447,3	388,2	756,3
- на 1 грн. вартості оборотних активів, грн	66,0	82,8	425,9	359,9	645,2
- 1 працівника, тис грн.	80,0	97,4	600,7	520,7	750,7

Рівень рентабельності операційної діяльності, %	22,3	11,8	45,6	23,3	x
Рівень рентабельності витрат, %	6,6	5,7	39,3	32,7	x
Рівень рентабельності продажу, %	5,4	5,1	27,0	21,6	x

Аналіз показників прибутковості діяльності ТОВ «Айсберг» демонструє суттєве підвищення ефективності використання ресурсів та рентабельності підприємства у 2024 році порівняно з 2022–2023 роками. Чистий прибуток зріс із 960,2 тис. грн у 2022 р. до 7 208 тис. грн у 2024 р. (приріст 6 247,8 тис. грн, або 750,7 %), що свідчить про значне покращення фінансової результативності.

Ефективність використання окремих ресурсів також зросла: прибуток на 1 га ріллі зріс із 702,2 грн до 5 271,3 грн, на 1 грн авансованого капіталу - з 31,2 грн до 218,2 грн, на 1 грн власного капіталу - із 33,3 грн до 226,3 грн, на 1 грн вартості основних засобів - з 59,1 грн до 447,3 грн, на 1 грн оборотних активів - із 66,0 грн до 425,9 грн, а прибуток на 1 працівника зріс із 80 тис. грн до 600,7 тис. грн.

Показники рентабельності відображають позитивні зміни у структурі витрат і доходів: рівень рентабельності операційної діяльності підвищився з 22,3 % до 45,6 %, рентабельність витрат - з 6,6 % до 39,3 %, а рентабельність продажу - з 5,4 % до 27,0 % (рис. 2.4).

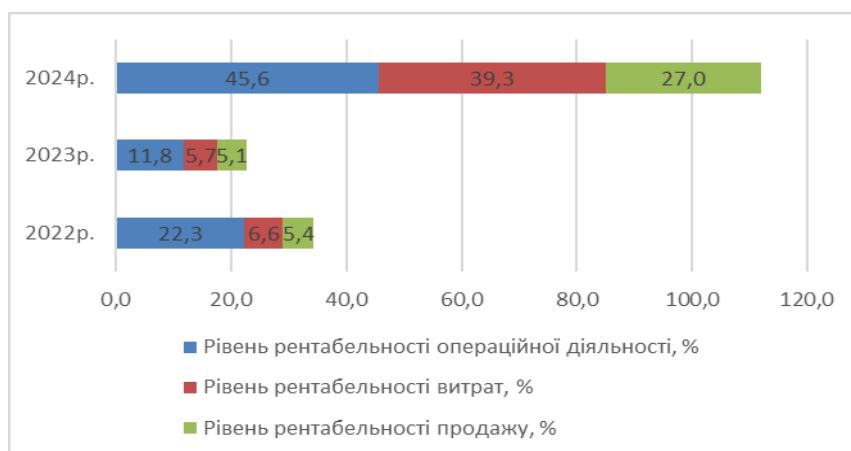


Рис. 2.4. Динаміка показників рентабельності діяльності ТОВ «Айсберг» за 2022-2024 роки, %

Джерело: побудовано автором за даними додатків

У цілому, дані свідчать про значне підвищення ефективності господарської діяльності ТОВ «Айсберг», оптимізацію використання ресурсів і зростання рентабельності, що забезпечує стійкий фінансовий розвиток підприємства та його інвестиційну привабливість. Підприємство демонструє стійку позитивну динаміку фінансових результатів, що відображається у зростанні доходів, прибутку та рентабельності. Ефективне управління витратами, оптимізація використання ресурсів і підвищення продуктивності сприяли значному покращенню фінансової стійкості та конкурентоспроможності підприємства. Отримані результати свідчать про наявність потенціалу для подальшого розвитку та збільшення прибутковості, що створює сприятливі умови для стратегічного планування та прийняття управлінських рішень.

Проведені дослідження показали, що адміністрація ТОВ «Айсберг», зокрема, керівник Кравцов В.В. та головний бухгалтер Раташнюк К.М. знайомі з концепцією сталого розвитку аграрного бізнесу та, у цілому, поділяють її цінності. Проте, масштаб конкретних програм соціальної чи екологічної відповідальності товариства на даний час є досить обмеженим. В основному, напрямками соціальної відповідального бізнесу даного агроформування були відповідальність, чесність та прозорість у сплаті податків і обов'язкових платежів, відповідальна поведінка у відносинах зі своїми стейкхолдерами (постачальниками, покупцями і персоналом).

На основі проведеної оцінки фінансових результатів ТОВ «Айсберг» за 2022-2024 роки можна запропонувати такі заходи для впровадження принципів сталого розвитку аграрного бізнесу у практичну діяльність даного агроформування:

1) реінвестиції частини прибутку в модернізацію виробництва: Використання значної частини чистого прибутку (7 208 тис. грн у 2024 р.) для оновлення техніки, впровадження енергоефективних технологій і автоматизації процесів, що зменшить виробничі витрати та підвищить продуктивність.

2) Впровадження ресурсозберігаючих технологій: інвестиції у зрошувальні системи, оптимізацію використання добрив і пестицидів, відновлення ґрунтів та

заходи щодо збереження біорізноманіття. Це дозволить підтримувати високу врожайність при мінімальному негативному впливі на довкілля.

3) Диверсифікація доходів та екологічних продуктів: частину прибутку спрямувати на розвиток нових видів продукції з доданою екологічною цінністю (біопродукція, органічна продукція), що підвищить конкурентоспроможність та ринкову стійкість ТОВ «Айсберг».

4) Соціальні ініціативи: використання прибутку для покращення умов праці, підвищення кваліфікації персоналу та підтримки місцевих громад. Це забезпечить стабільність трудових ресурсів і сприятиме позитивному соціальному іміджу підприємства.

5) Фінансування інновацій та енергетичної автономії: інвестування у відновлювані джерела енергії (сонячні панелі, біогазові установки) та цифровізацію управлінських процесів для підвищення ефективності та зменшення залежності від зовнішніх ресурсів.

Завдяки високому рівню прибутковості, який підприємство демонструвало у 2022-2024 рр., ТОВ «Айсберг» має фінансову можливість реалізувати ці заходи, забезпечуючи одночасне зростання економічних показників та впровадження принципів сталого розвитку.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У ТОВ «АЙСБЕРГ»

3.1. Напрями удосконалення обліку фінансових результатів у агроформуванні за умов сталого розвитку

Результати проведених наукових досліджень показали, що облік фінансових результатів є однією з найбільш важливих ділянок облікової роботи та інформаційного забезпечення потреб зовнішніх і внутрішніх стейкхолдерів. Оцінка сучасного стану обліку фінансових результатів у ТОВ «Айсберг» виявила, що організація і ведення бухгалтерського обліку, зокрема, обліку фінансових результатів відбувається відповідно до діючих положень законодавства, а також норм внутрішньофірмових документів товариства (наказу «Про облікову політику»).

Бухгалтерський облік у ТОВ «Айсберг» автоматизований за допомогою спеціалізованої програми «MASTER. Бухгалтерія» із версією, яка є максимально придатною для потреб бізнес-суб'єктів аграрного сектору. Накопичення, систематизація, використання облікових даних, формування первинних документів і звітів про кінцевий фінансовий результат на підприємстві також відбувається у автоматизованій формі. Таки чином, у цілому, можна зробити висновок, що за всіма суттєвими критеріями і аспектами, бухгалтерський облік в ТОВ «Айсберг» є сучасним та відповідає необхідними вимогам.

Проте, подальший розвиток аграрних компаній та зміцнення конкурентних позицій у сучасних умовах вже вимагають зміни традиційних концепцій аграрного менеджменту у напрямку імплементації засад і принципів сталого розвитку, екологізації та підвищення рівня соціальної відповідальності аграрного бізнесу. Нові цінності і пріоритети господарської діяльності висувають нові вимоги до системи бухгалтерського обліку на підприємствах, що ґрунтуються на необхідності забезпечення збалансованості економічних, екологічних і

соціальних аспектів діяльності. З урахуванням переходу на моделі «зеленої» економіки та інтеграції України у світовий економічний простір, облікова система має адаптуватися до нових управлінських та інформаційних потреб агроменеджменту.

Нові вимоги до трансформації системи обліку бізнес-суб'єктів, у тому числі аграрної сфери, передбачають:

- прозорість і повноту облікової інформації - забезпечення достовірного відображення не лише фінансових результатів, а й впливу господарської діяльності на природні ресурси, ґрунти, водні та енергетичні ресурси;

- врахування екологічних витрат і зобов'язань аграрних структур - формування у системі бухгалтерського обліку статей, що відображають витрати на охорону довкілля, рекультивацію земель, утилізацію відходів, а також екологічні ризики;

- інтеграція соціальної відповідальності у фінансову звітність - облік витрат, пов'язаних із розвитком сільських територій, підвищенням якості життя працівників, створенням безпечних умов праці та збереженням людського капіталу;

- використання принципів управлінського обліку для оцінки сталості аграрних бізнес-моделей - запровадження аналітичного обліку для вимірювання ефективності ресурсокористування, енергоефективності та економічної віддачі від «зелених» інвестицій.

- узгодженість із міжнародними стандартами звітності з питань сталого розвитку (GRI, ESRS, IFRS S1–S2) - поступова гармонізація національних систем обліку з європейськими вимогами до нефінансової звітності.

Бухгалтерський облік у сільському господарстві має еволюціонувати від традиційного відображення фінансових результатів до комплексної системи сталого обліково-аналітичного забезпечення, що інтегрує економічні, екологічні та соціальні індикатори результативності аграрного бізнесу.

Разом з тим, серед технічних сервісів і елементів програми «MASTER Бухгалтерія», які на даний час головним бухгалтером товариства Раташнюк К.М не використовуються, та можуть бути рекомендовані у майбутній діяльності, можна відмітити:

- налаштування аналітики облікових даних у розрізі окремих полів, сільськогосподарських культур, за умови створення - центрів відповідальності з урахуванням показників ресурсоспоживання (паливо, насіння, добрива);
- встановлення бази розподілу непрямих витрат, які відображають реальні виробничі фактори (площа, тоннаж, машино-години);
- інтегрування даних з полів (розміри виробництва, врожайність) та з сучасних управлінських систем (GPS, облік ПММ) для кращого зіставлення затрат і результатів;
- визначення набору KPI сталого розвитку і впровадити регулярні звіти (щомісяця/квартал) для ради директорів та менеджменту.

Перехід ТОВ «Айсберг» на систему бухгалтерського обліку, зорієнтовану на принципи сталого розвитку, потребує створення належних організаційних і технічних передумов, що забезпечать інтеграцію екологічних, соціальних та економічних параметрів у єдину інформаційно-аналітичну структуру. У сучасних умовах цифровізації облікових процесів особливе значення має використання програмних продуктів, зокрема «MASTER Бухгалтерія», яка дозволяє автоматизувати облік фінансових результатів, ресурсоспоживання та операцій екологічного спрямування.

До організаційних передумов належить, по-перше, розроблення оновленої облікової політики підприємства з урахуванням вимог сталого розвитку. Це передбачає визначення методів оцінки біологічних активів, обліку екологічних витрат, формування резервів під екологічні зобов'язання та встановлення внутрішніх стандартів звітності щодо соціальної відповідальності. По-друге, важливим є формування компетентної обліково-аналітичної служби, здатної забезпечити оброблення розширеного масиву екологічних і соціальних показників. Організаційні зміни також мають охоплювати налагодження

комунікації між бухгалтерією, виробничими підрозділами та управлінським персоналом для забезпечення комплексного збору даних про сталу діяльність.

Технічні передумови включають модернізацію інформаційної інфраструктури підприємства. Зокрема, необхідно адаптувати систему «MASTER Бухгалтерія» шляхом налаштування додаткових аналітичних розрізів обліку для відображення екологічних витрат, енергоспоживання, викидів у довкілля та витрат на соціальні програми. Важливим напрямом є інтеграція облікової системи з модулями управлінського обліку й аналітики (MASTER ERP, MASTER Управління агропідприємством), що дає змогу здійснювати моніторинг сталих показників у режимі реального часу. Крім того, доцільним є впровадження електронного документообігу, що забезпечує оперативність і прозорість облікових процесів.

Внутрішню основу організації та ведення бухгалтерського обліку на будь-якому аграрному підприємстві, є його облікова політика. Побудова бухгалтерського обліку на принципах сталого розвитку господарюючого суб'єкта передбачає відображення у системі обліку не лише фінансових, а й екологічних та соціальних аспектів діяльності підприємства, що відповідає сучасним вимогам сталого аграрного виробництва та євроінтеграційним тенденціям облікової практики.

Серед основних змін, які пропонуються головному бухгалтеру (Раташнюк К.М.) і керівнику ТОВ «Айсберг» (Кравцову В.В.), вважаємо звернути увагу на наступні:

1) доцільно розширити предмет обліку, включивши показники екологічного та соціального характеру. У положеннях облікової політики слід передбачити методику ідентифікації, оцінки та відображення екологічних витрат, пов'язаних із охороною земельних ресурсів, використанням води, енергоносіїв, зменшенням викидів парникових газів і утилізацією відходів. Окремим напрямом має стати облік екологічних зобов'язань, які виникають унаслідок відновлення природних ресурсів чи рекультивації земель після виробничого циклу.

2) Важливим кроком є уточнення методів оцінки біологічних активів і

сільськогосподарської продукції з урахуванням витрат на збереження природної родючості ґрунтів та підвищення біорізноманіття. Це сприятиме більш реалістичному визначенню собівартості продукції та її екологічної ефективності. Також необхідно впровадити облік витрат соціального призначення, зокрема тих, що стосуються підвищення рівня зайнятості у сільській місцевості, забезпечення безпечних умов праці та підтримки соціальної інфраструктури.

3) З метою забезпечення аналітичності даних облікову політику ТОВ «Айсберг» варто доповнити положеннями щодо ведення внутрішньої звітності сталого розвитку. У системі рахунків та аналітичних ознак доцільно передбачити розподіл інформації за видами сталих витрат, джерелами фінансування екологічних заходів і напрямками соціальних інвестицій. Відповідні зміни мають бути інтегровані в налаштування програмного забезпечення «MASTER Бухгалтерія», що забезпечить автоматизацію збору та аналізу таких даних.

Для адаптації діючої системи бухгалтерського обліку і звітності в ТОВ «Айсберг» до нових засад сталого розвитку агробізнесу, керівництву товариства представлений відповідний алгоритм внесення змін у його облікову політику (рис. 3.1). Такий алгоритм забезпечуватиме поступовий і структурований перехід до нової облікової політики, що інтегрує фінансові, екологічні й соціальні аспекти діяльності ТОВ «Айсберг». У свою чергу, це створює передумови для формування сучасної системи сталого обліку, сумісної з міжнародними стандартами корпоративної звітності.

Таким чином, оновлення облікової політики ТОВ «Айсберг» має стати інституційною основою формування системи сталого бухгалтерського обліку, орієнтованого на відображення реальної цінності природного та соціального капіталу підприємства. Це дозволить підвищити рівень прозорості його діяльності, посилити управлінський контроль за ефективністю використання ресурсів і сформувати підґрунтя для підготовки інтегрованої звітності відповідно до міжнародних стандартів сталого розвитку.

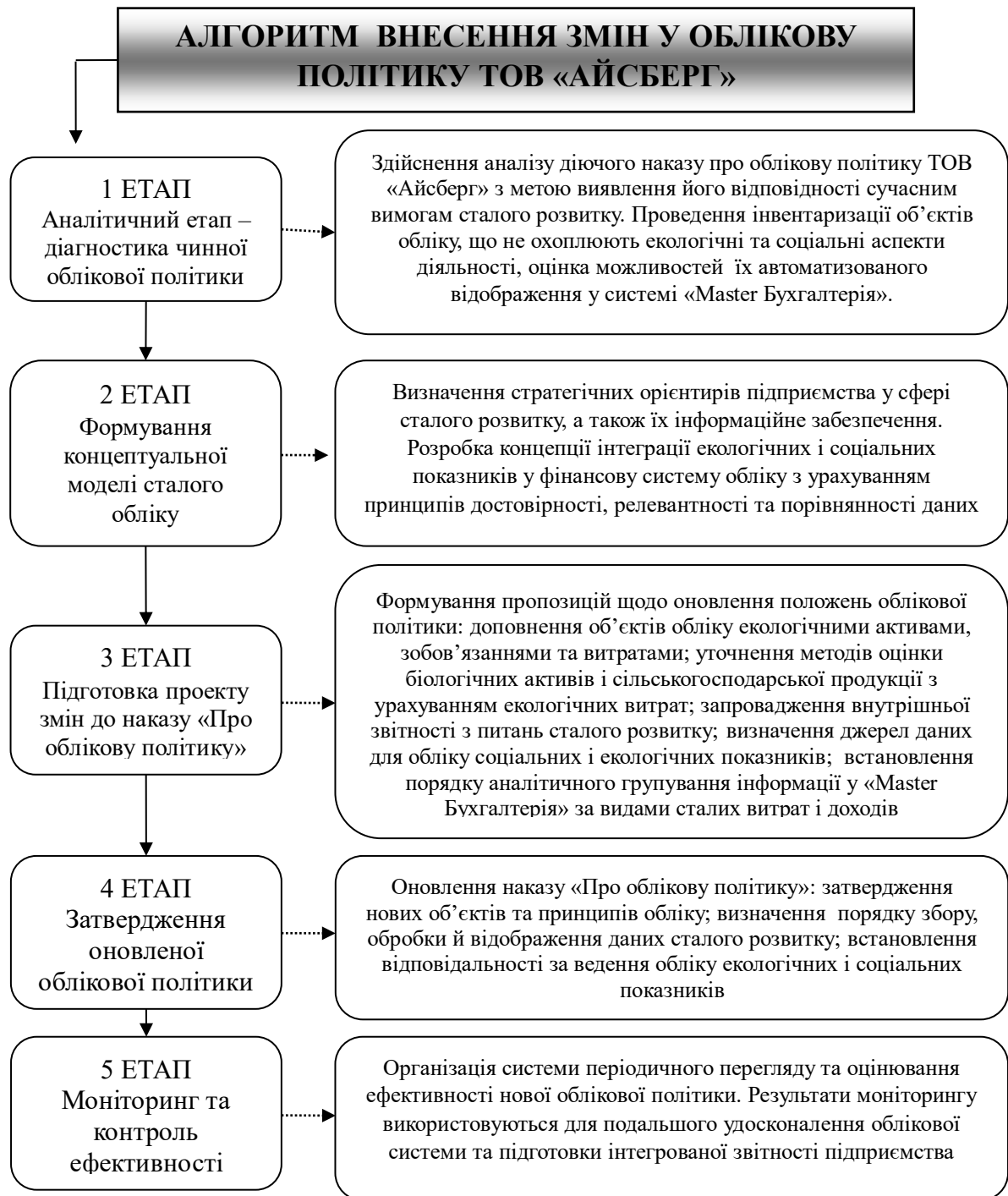


Рис. 3.1. Основні етапи удосконалення облікової політики ТОВ «Айсберг» у контексті концепції сталого розвитку

Джерело: авторська розробка

Для її реалізації пропонуємо комплекс змін до діючого наказу «Про облікову політику» ТОВ «Айсберг» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Рекомендовані зміни до наказу «Про облікову політику» ТОВ «Айсберг»

Предмет зміни облікової політики	Зміни у наказі «Про облікову політику»
Облік активів	Розширити класифікацію активів за рахунок виокремлення екологічних активів, до яких належать земельні ділянки з покращеними характеристиками, енергозберігальне обладнання, системи очищення води й повітря, біогазові установки тощо; передбачити порядок оцінки біологічних активів із урахуванням витрат на підтримання екологічної рівноваги та відновлення родючості ґрунтів; визначити можливість капіталізації витрат на екологічну модернізацію основних засобів, якщо вони забезпечують довгострокове зменшення негативного впливу на довкілля; встановити правила обліку нематеріальних активів сталого характеру (наприклад, екологічні сертифікати, ліцензії на використання «зелених» технологій).
Облік зобов'язань	Запровадити облік екологічних зобов'язань (резервів) за витратами, пов'язаними з рекультивацією земель, утилізацією відходів, відновленням біорізноманіття тощо; визначити порядок створення резервів під соціальні програми, спрямовані на підвищення якості життя працівників і розвиток сільських територій; уточнити процедуру оцінки довгострокових зобов'язань у межах програм корпоративної соціальної відповідальності (зокрема, договірних екологічних обов'язків перед громадами).
Облік витрат і доходів	Доповнити структуру витрат новими статтями, пов'язаними з екологічними заходами (зменшення енергоспоживання, утилізація відходів, впровадження «зелених» технологій); виділити окрему підгрупу соціальних витрат, зокрема на розвиток персоналу, медичне страхування, соціальні проекти для місцевих сільських громад; передбачити порядок визнання екологічних доходів, отриманих від реалізації побічних продуктів, утилізованих матеріалів, відшкодувань за участь у програмах вуглецевої компенсації тощо; уточнити склад адміністративних витрат із метою виділення управлінських витрат, спрямованих на координацію сталих ініціатив товариства.
Принципи обліку	Доповнити перелік принципів облікової політики

на підприємстві	принципом екологічної доцільності, соціальної відповідальності та прозорості; установити порядок проведення екологічної амортизації для активів, що мають подвійний – виробничий і природоохоронний - ефект; запровадити оцінку екологічних ризиків у складі фінансових ризиків підприємства; визначити методику розподілу спільних витрат між традиційною та екологічно орієнтованою діяльністю.
Традиційна та внутрішня звітність	Запровадити систему внутрішньої звітності сталого розвитку, що включає екологічні, соціальні та економічні індикатори результативності; забезпечити налаштування в «MASTER Бухгалтерія» додаткових аналітичних розрізів за видами сталих витрат, напрямками екомодернізації, джерелами фінансування «зелених» проєктів; визначити порядок узгодження фінансової та нефінансової інформації для подальшої підготовки інтегрованої звітності підприємства.
Організація облікового процесу	Внести положення щодо розподілу відповідальності між підрозділами за формування даних сталого обліку (виробництво, бухгалтерія, служба охорони довкілля); запровадити процедуру щорічного перегляду облікової політики у контексті оновлення стратегічних цілей сталого розвитку; передбачити навчання бухгалтерського персоналу із питань відображення екологічних і соціальних операцій у системі обліку.

Джерело: авторська розробка

Внесення запропонованих змін, на думку авторів, забезпечить інституціоналізацію принципів сталого розвитку у фінансово-обліковій системі ТОВ «Айсберг». Це дозволить відображати повну вартість господарської діяльності з урахуванням її екологічного та соціального впливу, сприятиме підвищенню рівня корпоративної прозорості й забезпечить узгодження внутрішнього обліку з міжнародними стандартами звітності сталого розвитку.

Отже, ефективний перехід суб'єкта дослідження на нову систему бухгалтерського обліку в контексті сталого розвитку базується на комплексному поєднанні організаційних і технічних змін, які забезпечують формування інтегрованої обліково-аналітичної платформи. Така трансформація сприятиме

підвищенню прозорості управлінських рішень, зростанню екологічної відповідальності та зміцненню конкурентоспроможності аграрного бізнесу в умовах євроінтеграції України.

Фінансові результати бізнес-суб'єктів включають доходи (виручку) від реалізації, проміжні види прибутку (валовий, операційний прибуток) та чистий фінансовий результат. При формуванні виручки від реалізації (доходу) на підприємстві виникає момент ризику при передачі права володіння і розпорядження реалізованою продукцією покупцеві, а також ризик своєчасного погашення покупцями своїх договірних зобов'язань. Процес розподілу ризиків при здійсненні та оформленні господарської події з реалізації сільськогосподарської продукції у обліку вважається одним з основних та потребує відповідного документального супроводження. Для врахування існуючих ризиків, що супроводжують дану операцію, доцільним є удосконалення внутрішніх первинних форм облікових документів, зокрема, впровадження у практику облікової роботи складання внутрішньогосподарської відомості контролю виконання договірних зобов'язань (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Внутрішньогосподарська відомість виконання договірних зобов'язань
(рекомендована до впровадження у ТОВ «Айсберг»)**

Номер договору	Вартість угоди, грн	Сума заборгованості, грн				Погашення заборгованості		Залишок заборгованості на кінець звітного періоду	
		Дата	Рахунок-фактура	Сума авансу	Д-т 361 рах	Дата	Сума, грн	Д-т 361 рах	Сума, грн
Вид продукції (найменування)									

Фінансові результати діяльності бізнес-суб'єктів аграрного сектора відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарств підприємств і організацій відображаються на рахунку 79 «Фінансові результати». Проте, діючий План рахунків України не враховує специфіку сталого розвитку та за сучасних умов та подальших умов

господарювання, які все у більшій ступені враховують потреби сталого розвитку, потребує деякого удосконалення. Сучасна конфігурація субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» не надає можливостей конкретизації результатів, що пов'язані з сталою діяльністю бізнес-суб'єктів. Облік таких результатів господарської діяльності здійснюється безсистемно, індивідуально за вирішенням бухгалтерів кожного окремого підприємства. У зв'язку з необхідністю є удосконалення засад синтетичного обліку фінансових результатів, що формуються на основі сталого розвитку аграрних підприємств, пропонуємо певну деталізацію рахунку 79 «Фінансові результати» (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Пропозиції з доповнення і деталізація рахунку 79 «Фінансові результати»

Код субрахунку	Назва субрахунку	Призначення
791	Результат операційної діяльності	Облік фінансових результатів від реалізації основної сільськогосподарської продукції (зернові, технічні культури, тваринництво).
7911	Результат традиційної діяльності	Прибутки/збитки від основної діяльності без урахування екологічних чи соціальних інвестицій.
7912	Результат «сталого» агровиробництва	Узагальнення фінансових результатів від екологічно чистої, органічної чи енергоефективної продукції.
792	Результат фінансових операцій	Традиційно — доходи/витрати від фінансової діяльності (депозити, інвестиції, відсотки).
7921	Результат «зелених» інвестицій	Прибутки/збитки від участі в програмах сталого розвитку, «зелених» облігаціях, грантах.
793	Результат іншої діяльності	Узагальнення фінансових результатів від неосновних операцій.
7931	Соціальні ініціативи підприємства	Відображення доходів і витрат, пов'язаних із реалізацією соціальних проектів (розвиток сільських громад, освіта, допомога).
7932	Екологічні ініціативи підприємства	Витрати на утилізацію відходів, рекультивацію земель, енергозбереження; доходи від продажу вторинної сировини чи

		компенсацій за екологічні програми.
795	Консолідований фінансовий результат сталого розвитку	Узагальнений показник сукупного результату економічної, соціальної та екологічної діяльності підприємства.

Джерело: авторська розробка

Облік на субрахунках 7912, 7921, 7931-7932 дозволяє: розмежувати традиційну діяльність і екологічні «зелені» напрями агровиробництва; формувати аналітичну звітність про вплив сталих ініціатив на фінансовий результат; інтегрувати дані у внутрішні звіти зі сталого розвитку.

У автоматизованій програмі «MASTER Бухгалтерія» ці субрахунки можна реалізувати через: 1) створення аналітичних субконто другого рівня у довіднику План рахунків; 2) додавання аналітичної ознаки «Тип діяльності за сталим розвитком» (економічна, соціальна, екологічна); 3) налаштування окремих звітів оборотно-сальдової відомості за субрахунками 79xx для аналітичного контролю.

Сукупність комплексних заходів з оновлення облікової політики, синтетичного обліку та інформаційної системи забезпечуватиме формування інтегрованої бухгалтерської системи сталого розвитку, яка підвищує прозорість діяльності, дозволяє оцінити вплив економічних, соціальних і екологічних факторів на фінансові результати та створює основу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо сталого розвитку ТОВ «Айсберг».

3.2. Удосконалення аналітичної складової управління фінансовими результатами агропідприємств

Удосконалення аналітичної складової управління фінансовими результатами агропідприємств стає критично необхідним у сучасних умовах, коли підприємства змушені поєднувати економічну ефективність із соціальною відповідальністю та екологічною сталістю. Традиційні методи управління

фінансовими результатами зосереджені переважно на контролі доходів, витрат та прибутку без деталізації впливу екологічних та соціальних факторів, що призводить до неповного відображення реальної вартості виробництва та приховує потенційні ризики і втрати для природного та соціального капіталу підприємства.

Аналітична складова управління фінансовими результатами дозволяє систематизувати інформацію за видами діяльності, підрозділами та напрямками витрат, інтегрувати дані про екологічні та соціальні ініціативи, оцінювати їх економічний ефект та вплив на фінансовий результат. Запровадження детальної аналітики на рівні субрахунків, аналітичних розрізів і внутрішніх форм звітності дозволяє проводити оперативний контроль, планування та прогнозування, що підвищує якість управлінських рішень.

Аналітична складова сприяє формуванню інтегрованого фінансового результату сталого розвитку, який враховує економічну ефективність, витрати на екологічні заходи та соціальні програми, а також дозволяє оцінити баланс між прибутковістю і стратегією сталого розвитку. Це підвищує прозорість та довіру до інформації, що використовують керівники та інвестори, і створює основу для впровадження сучасних управлінських та інвестиційних стратегій у аграрному секторі України.

Як показали проведені дослідження, у діяльності ТОВ «Айсберг» на сучасному етапі аналізу фінансових результатів, їх контролю та виявленню тенденцій і факторів, що здійснюють вплив на їх формування, приділяється недостатньо уваги. Основною причиною є мала чисельність персоналу товариства, відсутність окремо сформованого облікового відділу, високий рівень навантаження на головного бухгалтера Раташнюк К.М.

Разом з тим дієва аналітична складова є не лише інструментом підвищення ефективності управління фінансовими результатами, а й ключовим механізмом забезпечення сталого розвитку агропідприємств, який інтегрує економічну, екологічну та соціальну складові в процес прийняття управлінських рішень.

Серед основних функцій аналітичної складової сталого управління фінансовими результатами діяльності сільськогосподарських підприємств слід виділити наступні: деталізація фінансових результатів за напрямками сталого розвитку; оцінка впливу екологічних та соціальних ініціатив на прибуток; моніторинг ефективності управлінських рішень; підготовка інтегрованої управлінської та внутрішньої звітності; підтримка стратегічного планування і прийняття рішень щодо «зелених» інвестицій і соціально відповідальних програм.

Для формування комплексної системи аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності ТОВ «Айсберг» вважаємо доцільним запропонувати схему, представлену на рис. 3.2.

Головному бухгалтеру ТОВ «Айсберг» для створення системи аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності на засадах сталого розвитку доцільно розпочинати роботу з визначення стратегічних цілей товариства у контексті інтеграції економічної, соціальної та екологічної складових. На першому етапі необхідно провести аналіз поточного стану фінансового обліку та управлінської інформації, виявити існуючі інформаційні прогалини та визначити ключові показники ефективності, що відображають не лише фінансові результати, а й соціально-екологічний вплив діяльності. Наступним кроком є розробка концептуальної моделі аналітичної системи, яка забезпечуватиме збір, систематизацію та узагальнення даних за трьома вимірами сталого розвитку: економічним, соціальним та екологічним. Важливим аспектом є інтеграція цієї системи з існуючими автоматизованими бухгалтерськими програмами для підвищення оперативності та достовірності аналітичних даних. Паралельно до цього слід визначити порядок формування внутрішньої звітності та алгоритми прийняття управлінських рішень, що базуються на отриманих комплексних показниках результативності, що забезпечить ефективне стратегічне планування та контроль діяльності підприємства відповідно до принципів сталого розвитку.

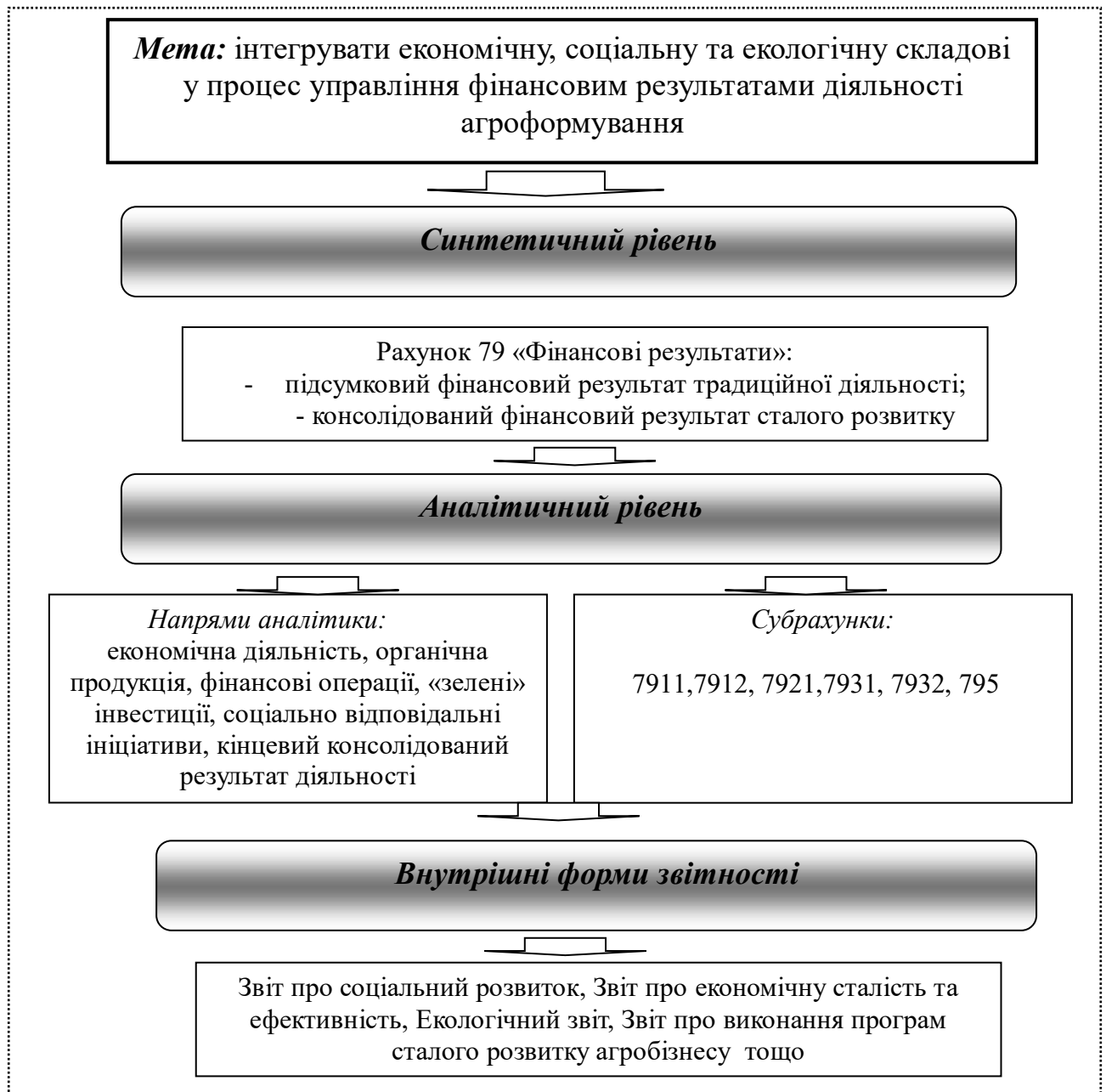


Рис. 3.2. Система аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності ТОВ «Айсберг» на засадах сталого розвитку

Джерело: авторська розробка

Прикладом формування і складання внутрішньої звітності аграрних компаній у частині управління фінансовими результатами на засадах сталого розвитку є практика провідних агрокомпаній України - Kernel, UkrLandFarming, Миронівський хлібопродукт (МХП), Агропросперіс, Астарта-Київ, Continental Farmers Group, Агротон, ІМК, Harveast Holding та Епіцентр Агро та інші. Ознайомлення з офіційними сайтами даних компаній показало, що всі вони (без

виключення) складають і оприлюднюють звітність, що відображає характер розподілу чистого фінансового результату від власної діяльності у програми і проекти сталого розвитку. Агрохолдинги демонструють відданість цілям сталого розвитку та публікують результати реалізації екологічних ініціатив (використання відновлювальних джерел енергії, зменшення споживання води, управління відходами), соціальні проектів розвитку бізнесу (реабілітація та підтримка ветеранів через програму «МХП Поруч», розвиток освітніх ініціатив) та економічної стабільності (забезпечення фінансової стійкості компанії, розвиток інфраструктури та логістики). Практика складання звітів зі сталого розвитку крупними агрохолдингами України є важливим інструментом для: підвищення прозорості (надання зацікавленим сторонам чіткої інформації про діяльність компанії); покращення ділової репутації (демонстрація відповідальності перед суспільством та навколишнім середовищем); відповідності міжнародним стандартам (дотримання принципів GRI та інших стандартів сталого розвитку). Такі приклади є необхідними й для інших агроформувань України, зокрема, середнього та малого бізнесу. Цей досвід може бути корисним для інших аграрних підприємств України, які прагнуть інтегрувати принципи сталого розвитку у свою діяльність.

Внутрішня звітність аграрного підприємства у контексті переходу на принципи сталого розвитку виконує ключову функцію забезпечення управлінських рішень достовірною та своєчасною інформацією щодо економічних, соціальних та екологічних аспектів діяльності. Створення внутрішніх звітів є доцільним, оскільки вони забезпечують систематизацію та узагальнення інформації, необхідної для оцінки фінансових результатів та ефективності ресурсного використання, контролю за впливом підприємства на соціальне середовище та навколишнє середовище, а також планування заходів зі зниження ризиків та підвищення стійкості бізнесу. Формування таких звітів дозволяє інтегрувати аналітичні дані в єдину систему управління, що сприяє своєчасному прийняттю обґрунтованих управлінських рішень, моніторингу досягнення стратегічних цілей сталого розвитку та підвищенню прозорості

діяльності підприємства. Крім того, внутрішні звіти виконують функцію інструменту комунікації між структурними підрозділами та керівництвом, що забезпечує узгодженість дій та оптимізацію процесів управління.

Серед ключових переваг запровадження внутрішніх форм звітності зі сталого розвитку аграрними формуваннями слід виділити: 1) створення єдиного інформаційного простору для аналізу сталого їхнього розвитку; 2) підвищення прозорості діяльності підприємства; 3) полегшення підготовки до майбутнього складання інтегрованої звітності за міжнародними стандартами (GRI, IFRS S1–S2, ESRS); 4) формування обґрунтованої основи для управлінських рішень щодо «зелених» інвестицій і соціальних програм.

Складання внутрішньої звітності зі сталого розвитку є важливим інструментом управління для аграрних підприємств України. Однак, більшість малих та середніх агропідприємств стикаються з низкою перешкод та проблем, що ускладнюють впровадження такої звітності. Ознайомлення з особливостями організації облікової політики та ведення бухгалтерського обліку у ТОВ «Айсберг» дозволили визначити ключові перешкоди до імплементації у практику даного агроформування засад сталого розвитку та формування відповідного аналітичного підґрунтя для управління фінансовими результатами. Серед них: відсутність достатньої кількості підготовлених фахівців у сфері сталого розвитку та нефінансової звітності; відсутність єдиних стандартів та методології в Україні; недостатня увага до нефінансової звітності (керівництво ТОВ «Айсберг» недооцінюють значення нефінансової звітності у формуванні бренду та створенні додаткової вартості товариства); обмежені ресурси та фінансування, а також відсутність стратегічного бачення з боку керівництва щодо важливості сталого розвитку.

У контексті складання внутрішньої звітності зі сталого розвитку ТОВ «Айсберг» рекомендуємо головному бухгалтеру та керівнику впровадження наступних форм звітів:

1) Звіт про екологічну ефективність виробництва. Метою даного звіту є оцінка раціональності використання природних ресурсів та рівня екологічного

навантаження агропідприємства. Основні показники, які доцільно включити у даний звіт: обсяг споживання енергоресурсів (електроенергії, газу, палива) на 1 га угідь або 1 т продукції; використання водних ресурсів і втрати води; кількість утилізованих або повторно використаних відходів; обсяг викидів CO₂, метану, аміаку (у натуральному виразі); частка енергоспоживання з відновлюваних джерел; витрати на природоохоронні заходи. Форма подання може бути обрана щоквартально, у вигляді таблиці з динамікою за 3 роки.

2) Звіт про екологічну ефективність виробництва. Мета - оцінка раціональності використання природних ресурсів та рівня екологічного навантаження підприємства. Основні показники: обсяг споживання енергоресурсів (електроенергії, газу, палива) на 1 га угідь або 1 т продукції; використання водних ресурсів і втрати води; кількість утилізованих або повторно використаних відходів; обсяг викидів CO₂, метану, аміаку (у натуральному виразі); частка енергоспоживання з відновлюваних джерел; витрати на природоохоронні заходи. Форма подання: щоквартально, у вигляді таблиці з динамікою за 3 роки.

3) Звіт про екологічну ефективність виробництва. Мета - оцінка раціональності використання природних ресурсів та рівня екологічного навантаження підприємства. Основні показники: обсяг споживання енергоресурсів (електроенергії, газу, палива) на 1 га угідь або 1 т продукції; використання водних ресурсів і втрати води; кількість утилізованих або повторно використаних відходів; обсяг викидів CO₂, метану, аміаку (у натуральному виразі); частка енергоспоживання з відновлюваних джерел; витрати на природоохоронні заходи. Форма подання: щоквартально, у вигляді таблиці з динамікою за 3 роки.

Формат внутрішні управлінських звітів про сталий розвиток підприємства може бути прийнятий у довільній формі, відповідно до потреб та інформаційних запитів власників аграрного бізнесу та його основних стейкхолдерів. Приклад

формату Звіту про соціальний розвиток і кадровий потенціал для ТОВ «Айсберг» наведено у Додатку Б.

3.2. Перспектива формування фінансових результатів в товаристві на перспективу

За умов невизначеності та волатильності факторів бізнес-оточення зростає необхідність прогнозування результатів діяльності аграрних підприємств на перспективний період. Прогнозування фінансових результатів виступає важливим інструментом стратегічного управління, що забезпечує можливість своєчасного виявлення тенденцій зміни прибутковості, оптимізації витрат і ресурсів, а також формування обґрунтованих управлінських рішень. Прогнозування дозволяє підвищити фінансову стійкість аграрних підприємств, зменшити ризики збитковості та створити передумови для довгострокового розвитку з урахуванням екологічних, соціальних і економічних цілей сталого розвитку.

Як показали результати отриманих наукових досліджень, ТОВ «Айсберг» є прибутковим аграрним підприємством, яке має стабільний і міцний фінансовий стан і високий рівень ліквідності. Крім того, за період 2022-2024 років рівень ефективності діяльності товариства значно підвищився, а кінцеві фінансові результати значно покращились. Розмір чистого прибутку господарства за три роки збільшився у 7,5 разів – до 7208 тис грн. Досягнення таких результатів було забезпечено за рахунок операційної (виробничої) діяльності товариства. Фінансову та інвестиційну діяльність ТОВ «Айсберг» за досліджуваний період не здійснювало. Основними видами сільськогосподарської продукції, виробництво і реалізація яких забезпечили господарству отримання такого прибутку, були зерно, насіння соняшнику та ріпак. У перспективному періоді планується залишити існуючий товарний асортимент агроформування.

План фінансових результатів діяльності аграрного підприємства на перспективу базується на поетапному узгодженні виробничих, ресурсних і фінансових параметрів господарювання з урахуванням прогнозних показників розвитку підприємства та умов зовнішнього середовища.

Першим етапом є обґрунтування розміру посівних площ і прогнозної урожайності, що визначає виробничий потенціал підприємства. Розмір посівних площ формується з урахуванням структури сівозмін, наявності земельних ресурсів, екологічних обмежень, а також планів диверсифікації виробництва. Прогноз урожайності ґрунтується на ретроспективному аналізі динаміки врожайності за попередні роки, оцінці агротехнологічних умов, забезпеченості матеріально-технічними ресурсами, а також враховує кліматичні ризики та очікуваний рівень інноваційної активності у виробництві.

На другому етапі визначаються обсяги виробництва продукції в натуральному вимірі, які перераховуються у вартісні показники відповідно до прогнозних цін реалізації. Далі здійснюється розрахунок витрат на виробництво за статтями калькуляції, що включає прямі матеріальні, трудові, енергетичні витрати та інші операційні витрати.

Третім етапом є визначення прогнозних доходів, собівартості та прибутку. На основі прогнозних обсягів реалізації і витрат формується план прибутків і збитків, який дозволяє оцінити рентабельність діяльності, рівень окупності витрат і потенціал для інвестування у сталий розвиток агропідприємства.

Оцінка плану виробництва сільськогосподарської продукції ТОВ «Айсберг» за 2022-2024 роки показала нераціональний підхід у плануванні розміру та структури посівних площ. Так, всі 100% наявної ріллі у господарстві щороку використовуються як посівна площа, без виділення частини ріллі під чорний пар. Такий підхід не відповідає вимогам раціональної системи землекористування та протирічить засадам сталого розвитку агробізнесу, який орієнтований на збереження та відновлення природно-біологічних ресурсів. З метою усунення даного недоліку у системі планування вважаємо доцільним зменшити загальний розмір посівної площі господарства у прогнозному періоду (2026 рік) за рахунок

виведення 5% ріллі під чорні пари. Таким чином, загальна посівна площа ТОВ «Айсберг» у плановому періоді становитиме 1300 га (67,4 га на даний виробничий рік тимчасового виводяться з господарського обороту).

Планова урожайність сільськогосподарських культур при прогнозуванні фінансових результатів діяльності визначається на основі системного аналізу виробничих, природно-кліматичних, технологічних і економічних чинників, які формують потенціал продуктивності локальної агроєкосистеми. Прогноз урожайності базується на поєднанні ретроспективного аналізу фактичних показників за попередні періоди, оцінки умов поточного року та моделювання можливих сценаріїв розвитку виробничої ситуації. У контексті переходу аграрних підприємств на засади сталого розвитку планова урожайність повинна враховувати не лише максимізацію обсягів виробництва, а й екологічну збалансованість та ресурсну ефективність. Це передбачає впровадження технологій, що мінімізують деградацію ґрунтів, скорочують викиди парникових газів, забезпечують раціональне використання води та збереження біорізноманіття.

Як показали проведені дослідження, за останні три роки рівень фактичної урожайності сільськогосподарських культур у ТОВ «Айсберг» визначався негативним трендом скорочення (за зерновими культурами – на 10-20%, за технічними культурами – у середньому на 15%). Така тенденція викликає необхідність планування нових сортів і гібридів сільськогосподарських культур, а також комплексу технологічних заходів з її підвищення (застосування сучасних добрив, засобів захисту рослин, своєчасне виконання всіх технологічних операцій).

Розрахунок планової урожайності сільськогосподарських культур в ТОВ «Айсберг» на перспективу відбувався на основі середнього досягнутого її рівня, а також фактичних показників виходу продукції з одиниці площі у 2024 року.

Серед рекомендованих сортів сільськогосподарських культур, які пропонуються до виробництва в товаристві, є: «Перспектива Одеська» (озима пшениця), «Дев'ятий вал» (озимий ячмінь), «Еван» (гібрид насіння соняшнику),

«Атрікс» (гібрид насіння ріпаку). Плановий рівень врожайності сільськогосподарських культур в ТОВ «Айсберг» наведений у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

**Розрахунок планової урожайності зернових культур
в ТОВ «Айсберг» на перспективу (2026р.)**

С.-г. культури	Фактична урожайність за 2024р., ц/га	Приріст за рахунок факторів, ц				Проект на 2026 р. з 1 га, ц
		Використан ня добрив	Поліпшення насіництва	Використан ня засобів захисту рослин	Удосконале ння технології	
Зернові – в середньому	24,8	х	х	х	х	32,3
в т.ч. озима пшениця	21,7	3,2	3,5	1,8	1,2	31,4
кукурудза на зерно	18,6	4,2	5,8	2,0	1,4	32,0
озимий ячмінь	31,9	2,1	1,8	1,2	0,8	37,8
горох	24	2,3	1,6	1,1	0,8	29,8
Ріпак	13,1	1,6	1,5	1,3	1,1	18,6
Соняшник	13	1,5	1,2	1,1	1,0	17,8

Прогнозні розрахунки свідчать, що урожайність озимої пшениці у плановому 2026 році в ТОВ «Айсберг» дорівнюватиме 31,4ц/га, кукурудзи на зерно – 32,0 ц/га, озимого ячменя – 37,8 ц/га. Також планується зростання урожайності технічних культур: вихід основної продукції соняшнику з 1 га за планом становитиме 178 ц, ріпаку – 18,6ц.

Після визначення планового рівня урожайності основних сільськогосподарських культур планом передбачається розрахунок обсягів виробництва на перспективу. Для цього необхідним є обґрунтування площі посівів за культурами та сортами - із урахуванням структури сівозмін, спеціалізації господарства, екологічних обмежень і можливостей оптимального використання земельних ресурсів.

Загальна площа ріллі в ТОВ «Айсберг» становить 1367,4 га. 60 га планується відвести під чорний пар. Таким чином, загальна площа посіву на 2026 рік

дорівнюватиме 1300 га. Вона розподілена у розрізі посіву зернових і технічних культур. Частка посівної площі зернових культур становитиме 62,3% (810 га), частка площі посіву технічних культур - 37,6% (490 га). Планові обсяги виробництва продукції рослинництва у господарстві на перспективний період представлені у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

**Планові обсяги виробництва продукції рослинництва
в ТОВ «Айсберг» на перспективу (2026р.)**

С.-г. культури	Площа, га	Урожайність, ц / га	Валовий збір основної продукції, ц	
			у початковоопр ибуткованій вазі	у вазі після доробки, всього
Зернові – всього	810	32,3	26166	25643
в т.ч. озима пшениця	530	31,4	16642	16309
кукурудза на зерно	100	32,0	3200	3136
озимий ячмінь	120	37,8	4536	4445
горох	60	29,8	1788	1752
Соняшник	350	17,8	6230	6105
Ріпак	140	18,6	2604	2422
Всього	1300	х	х	х

Основними товарними видами продукції залишаться озима пшениця – планові обсяги виробництва 25643 ц, кукурудза на зерно – 3136 ц, озимий ячмінь – 4445 ц., горох – 1752 ц у вазі після доробки. Обсяги виробництва насіння соняшнику у плановому 2026 році становитимуть 6105 ц, насіння ріпаку - 2422 ц.

Сучасні умови господарювання - зростання вартості ресурсів, коливання валютного курсу, зміни у податковому та екологічному регулюванні, впровадження принципів сталого розвитку, вимагають точного визначення оптимального рівня витрат, який забезпечує досягнення запланованих обсягів виробництва без перевитрат ресурсів.

Обґрунтування собівартості на етапі планування дає можливість: визначити економічно доцільну структуру посівів і обсяг виробництва з урахуванням рентабельності кожної культури; оцінити фінансові наслідки застосування різних технологій (інтенсивних, ресурсозберігаючих, екологічно орієнтованих); сформувати обґрунтовану цінову політику та прогноз прибутковості виробництва за окремими видами продукції та по підприємству у цілому; забезпечити контроль за ефективністю використання матеріальних, трудових і енергетичних ресурсів; узгодити виробничу програму з вимогами сталого розвитку - мінімізацією втрат, екологічним балансом і підвищенням ресурсної віддачі.

Основним джерелом формування планової собівартості агропідприємств є нормативи витрат ресурсів. Вони встановлюються на основі науково обґрунтованих норм витрат насіння, добрив, засобів захисту рослин, пального, робочого часу тощо. Ці нормативи враховують агротехнічні вимоги та регіональні особливості (грунтово-кліматичні умови, структура посівів, технологічний рівень господарства). Крім того, при плануванні витрат і собівартості виробництва продукції рослинництва в ТОВ «Айсберг» був проведений аналіз фактичних (історичних) даних для порівняння з нормативними показниками, виявлення резервів зниження витрат, підвищення продуктивності праці й ефективності використання ресурсів. У складі витрат на організацію й управління враховувались також коригування вартості матеріальних витрат з урахуванням інфляційних процесів, валютних коливань і змін у постачальницько-збутових ланцюгах. Як загальний результат, планова собівартість основних видів продукції рослинництва в товаристві була сформована на основі поєднання нормативних розрахунків, технологічних карт, фактичних даних та економічного прогнозування (табл. 3.6). Аналіз збутової діяльності сільськогосподарського підприємства за 2022-2024рр. дозволили виділити наступні канали реалізації товарної продукції рослинництва: на ринку та комерційним структурам (зернотрейдерам Одеської області).

Таблиця 3.6

**План витрат на виробництво продукції рослинництва
в ТОВ «Айсберг» на перспективу (2026р.)**

С.-г. культури	Норматив прямих витрат	Площа, га	Загальна сума прямих витрат, тис.	Витрати на організацію і управління, тис. грн.	Всього виробничих витрат, тис. грн.	Виробнича собівартість 1ц, грн.
Озима пшениця	32000	530	16960,0	1356,8	18316,8	1045,05
Кукурудза на зерно	29000	100	2900,0	232,0	3132,0	929,32
Озимий ячмінь	30000	120	3600,0	288,0	3888,0	813,85
Горох	28000	60	1680,0	134,4	1814,4	973,35
Соняшник	33000	350	11550,0	693,0	12243,0	1985,02
Ріпак	33000	140	4620,0	785,4	5405,4	2151,09
Всього витрат	х	1760	41310,0	3489,6	44799,6	х

Планування цін на реалізацію продукції рослинництва на перспективний період здійснювалось на основі комплексного аналізу ринкової кон'юнктури, економічних прогнозів та галузевої інформації, що дозволяє сформувати реалістичні очікування щодо рівня доходів і рентабельності виробництва. Серед джерел інформації про цінову кон'юнктуру були використані результати моніторингу поточної та прогнозної ринкової кон'юнктури – аналіз динаміки внутрішніх цін на зернові, олійні та бобові культури з урахуванням сезонних коливань, попиту, пропозиції, рівня експорту й імпорту (Одеська область та м. Одеса). Серед інших інформаційних джерел використовувались дані: Державної служби статистики України, Міністерства аграрної політики та продовольства України, АПК-Інформ, ProAgro Group, Latifundist.com, Agravery, Mintec, FAO Market Review. План реалізації сільськогосподарської продукції підприємства на перспективний період (2026р.), а також фінансові результати від збуту продукції рослинництва ТОВ «Айсберг» наведені у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Фінансові результати від реалізації продукції рослинництва в ТОВ «Айсберг» на перспективу, 2026р.

Види продукції	Обсяги виробництва (вазі після доробки), ц	Обсяги реалізації, ц	Ціна реалізації 1 ц, грн.	Собівартість 1 ц, грн.	Дохід (виручка) від реалізації, тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	Прибуток від реалізації, тис. грн.	Рівень рентабельності, %
Озима пшениця	16309	12500	1350,00	1045,05	16875,0	13977,5	2897,5	20,7
Кукурудза на зерно	3136	265	1280,00	929,32	339,2	261,0	78,2	31,7
Озимий ячмінь	4445	3780	1450,00	813,85	5481,0	3291,7	2189,3	71,2
Горох	1752	1570	1300,00	973,35	2041,0	1604,6	436,4	28,6
Насіння соняшнику	6105	5000	2880,00	1985,02	14400,0	10619,9	3780,1	38,1
Ріпак	2422	2000	2950,00	2151,09	5900,0	4603,3	1296,7	30,1
Разом по галузі	х	х	х	х	45036,2	34358,0	10678,2	31,1

Як свідчать прогнознi розрахунки, плановий розмір виручки ТОВ «Айсберг» від реалізації товариства продукції рослинництва складатиме 45036,2 тис. грн. Собівартість реалізованої продукції становитиме 34358 тис. грн. Розмір валового прибутку в цілому буде дорівнювати 10678,2 тис. грн., плановий рівень рентабельності діяльності – 31,1 %.

Прогнознi дані фінансових результатів ТОВ «Айсберг» на 2026 рік свідчать, що за умови реалізації комплексу запропонованих заходів з реалізації виробничої програми розвитку галузі рослинництва та удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів, кінцеві результативні показники підвищяться (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**План фінансових результатів від реалізації продукції рослинництва
у ТОВ «Айсберг» на 2026р.**

Показники	Фактично за 2024р.	Проект на 2026р.	Проект до 2024р. (+,-)
Дохід від реалізації с.-г. продукції, тис. грн.	26691	45036,2	18345,2
Собівартість реалізованої с.-г. продукції, тис. грн.	18326,1	34358,0	16031,9
Валовий прибуток (+), збиток (-), тис. грн.	8364,9	10678,2	2313,3
Приходиться чистого доходу від реалізації с.-г. продукції в розрахунку на:	1952,0	3294,5	1342,5
- 100 га ріллі, тис. грн.	2224,2	3753,0	1528,8
- 1-го працівника, тис. грн.			
Приходиться валового прибутку, тис. грн. в розрахунку на:	611,9	781,1	169,2
- 100 га ріллі	697,1	889,8	192,7
- 1-го працівника			
Рівень рентабельності (+), збитковості (-) за валовим прибутком, %	31,3	31,1	-0,2

Відповідно до прогнозних розрахунків, розмір чистої виручки від реалізації продукції у розрахунку на 100 га ріллі в 2026 році становитиме 3294,5 тис грн, у розрахунку на одного середньорічного працівника - 3753 тис грн. Відповідно, розмір валового прибутку на одиницю основних видів ресурсів дорівнюватиме 781,1 тис грн та 889,8 тис грн. Плановий рівень рентабельності по галузі рослинництва у цілому становитиме 31,1%.

Покращення фінансових показників діяльності ТОВ «Айсберг» передбачає здійснення поступових трансформаційних змін систем управління та виробництва у бік засад сталого розвитку і підвищення його рівня соціальної і екологічної відповідальності.

Серед ключових напрямів подальшого розвитку для керівництва даного товариства вважаємо доцільним порекомендувати:

1) у розрізі економічної складової (підвищення фінансової ефективності) - оптимізація структури посівних площ – перехід до більш маржинальних культур (наприклад, олійних), що мають стабільний попит на зовнішніх ринках; диверсифікація каналів збуту і кооперацію з переробними підприємствами для зниження ризику цінових коливань; впровадження управлінського обліку та контролінгу – системний аналіз витрат за центрами відповідальності (поля, культури, технології) для точного виявлення резервів зниження собівартості; збільшення обсягів інвестицій у точне землеробство та цифрові технології – моніторинг полів (GPS, дрони, NDVI-індекси) дозволяє скоротити витрати на 10–15 % без втрати врожайності.

2) у розрізі екологічної складової (ресурсоефективність і «зелена» економія) - перехід до ресурсозберігаючих технологій – мінімальний або нульовий обробіток ґрунту (No-till, Strip-till), що зменшує споживання пального та витрати праці; використання органічних і біологічних засобів живлення – зменшення залежності від дорогих мінеральних добрив і поліпшення родючості ґрунтів; підвищення рівня енергоефективності виробництва – встановлення сонячних панелей для живлення технічних потреб ферми або зерносушарки, що дає економію електроенергії 15–25 %.

3) У розрізі соціальної складової - підвищення кваліфікації, удосконалення засад внутрішньогосподарської мотиваційної системи, (за фактичними результатами), участь у місцевих громадах, підтримка соціальних проєктів (створює позитивний імідж і полегшує доступ до грантів).

4) Фінансово-інвестиційні інструменти сталого розвитку - залучення “зелених” фінансових ресурсів – кредити під екопроекти (наприклад, програми ЄБРР, USAID, Horizon Europe, фонди IFC, UCF); реінвестування частини прибутку (10–15 %) у технологічну модернізацію або проєкти з підвищення енергоефективності; впровадження системи ESG-звітності – підвищує довіру інвесторів, банків і партнерів, відкриває доступ до пільгового фінансування.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Результати проведених наукових досліджень показали, що повний і прозорий облік фінансових результатів є критично важливим для аграрних підприємств України, особливо в умовах переходу на засади сталого розвитку. Прозорість дозволяє достовірно оцінити ефективність використання ресурсів, виявити резерви підвищення рентабельності та забезпечити відповідальне управління витратами. Крім того, відкритість фінансової інформації зміцнює довіру інвесторів, партнерів і громад, що є ключовим чинником залучення інвестицій у сучасні екологічно орієнтовані агропроекти. Такий облік створює основу для прийняття зважених управлінських рішень і сприяє гармонійному розвитку підприємства в економічному, соціальному та екологічному вимірах.

Практичні засади організації та ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів аграрних бізнес-суб'єктів був поведений на прикладі ТОВ «Айсберг» Великомихайлівського району Одеської області. Як продемонстрували отримані результати, дане агроформування має вигідні природно-кліматичні та економічні умови ведення аграрного виробництва. Товариство має у розпорядженні 1367 га ріллі, 33 млн грн сукупних активів. Чисельність персоналу товариства становить 12 осіб – дане агропідприємство є малим за розмірами суб'єктом господарювання. ТОВ «Айсберг» має зерно-технічний напрям виробничої спеціалізації: обсяги виробництва зерна становлять 2671 т, насіння соняшнику та ріпаку – відповідно 427 т та 162 т. ТОВ «Айсберг» є фінансово автономним та стійким, має високий рівень платоспроможності і ліквідності активів.

В ТОВ «Айсберг» використовується автоматизована форма організації бухгалтерського обліку за допомогою спеціалізованої програми «MASTER. Бухгалтерія». Обліковий відділ, як відокремлений підрозділ у складі організаційно-виробничої структури управління відсутній. Всі обов'язки, пов'язані з обліком, складанням і поданням всіх форм звітності, а також

погашення обов'язкових платежів, виконує головний бухгалтер товариства Раташнюк К.М.

Облік фінансових результатів у господарстві ведеться за допомогою субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Аналітичний облік фінансових результатів ведеться у видів продукції (за видами сільськогосподарських культур), контрагентів, договорів і напрямів діяльності. Первинними документами, що підтверджують надходження доходів від реалізації в товаристві є: рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, прибуткові касові ордери.

Результати аналізу діяльності підприємства продемонстрували суттєве зростання рівня ефективності діяльності товариства за останні три роки. Розмір чистого доходу збільшився на 50% і склав 26,7 млн грн, валового прибутку - 8,4 млн грн. Розмір чистого прибутку збільшився у 7 раз і становив 7,2 млн грн. Основним джерелом отримання доходів є рентабельна операційна діяльність - реалізація продукції рослинницької галузі. Сукупний рівень рентабельності діяльності ТОВ «Айсберг» у 2024 році становив 39,3 %.

Оцінка сучасного стану обліку фінансових результатів у ТОВ «Айсберг» виявила, що організація і ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів відбувається відповідно до діючих положень законодавства.

Разом з тим, серед технічних сервісів і елементів програми «MASTER Бухгалтерія», які на даний час головним бухгалтером товариства Раташнюк К.М не використовуються, та можуть бути рекомендовані у майбутній діяльності, були визначені: 1) налаштування аналітики облікових даних у розрізі окремих полів та сільськогосподарських культур; 2) встановлення бази розподілу непрямих витрат; 3) інтегрування даних з полів (розміри виробництва, врожайність) та з сучасних управлінських систем (GPS, облік ПММ) для кращого зіставлення затрат і результатів; 4) визначення а впровадження у практику використання набору KPI сталого розвитку.

Крім того, за умов поступового переходу товариства на актуальні засади сталого розвитку, йому рекомендується: розширити предмет обліку,

включивши показники екологічного та соціального характеру; доповнити облікову політику положеннями щодо ведення внутрішньої звітності сталого розвитку; впровадження у патику використання внутрішньогосподарської відомість виконання договірних зобов'язань; доповнення і деталізація рахунку 79 «Фінансові результати на основі відображення доходів, пов'язаних із реалізацією сталих соціальних і екологічних проектів ТОВ «Айсберг» у майбутньому; запровадження практики складання внутрішніх звітів зі сталого розвитку (за прикладами провідних агрохолдингів України).

Прогнозні результати виробничої програми розвитку ТОВ «Айсберг» на перспективу показали, що розмір чистого доходу товариства можливо збільшити до 45 млн грн, а розмір валового прибутку – до 6,7 млн грн. Для покращення кінцевих фінансових результатів діяльності ТОВ «Айсберг» рекомендується: перехід до більш маржинальних культур, що мають стабільний попит на зовнішніх ринках; диверсифікація каналів збуту; збільшення обсягів інвестицій у точне землеробство та цифрові технології; перехід до ресурсозберігаючих технологій – мінімальний або нульовий обробіток ґрунту; залучення “зелених” фінансових ресурсів – кредити під майбутні агроєкопроекти.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондаренко О.М., Славінський О.І., Стінковий А.П. Облік формування фінансових результатів та відображення їх у фінансовій звітності. *Economics. Finances. Law*. 2023. № 9. С. 40-45.
2. Борняк О.О., Скаско О.І. Сучасні проблеми бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності будівельних підприємств. *Науковий вісник Ужгородського Університету*. 2024. № 1 (63). С. 258-264.
3. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік: підруч. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 480 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. Житомир: ПП "Рута", 2007. 592с.
5. Вініченко І.І., Булкін С.С. Алгоритм формування беззбитковості сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2020. № 10. С. 212-220.
6. Воляк Л., Лукянчук Я. Accounting of financial results of agricultural enterprises. *Modern Engineering and Innovative Technologies*. 2019. № 2(09-02). Р. 113–116.
7. Гайдучок Т., Вітер С., Гданська Ю. Обліково-інформаційне забезпечення механізму управління фінансовими результатами підприємств в умовах євроінтеграційних процесів. *Молодий вчений*. 2024. № 5 (129). С. 116-122. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2024-5-129-22>
8. Гайдучок Т., Вітер С., Гданська Ю. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення для підвищення ефективності управління фінансовими результатами. *Економіка та суспільство*. 2024. № 65. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-65-85>
9. Ганусич В.О., Шімон В. Стратегія запровадження обліку і звітності зі сталого розвитку в Україні. *Київський економічний науковий журнал*. 2025. № 10. С. 28-34.
10. Грановська В. Г., Кононенко Л.В., Савченко В.М. Звітність малих сільськогосподарських підприємств: сучасний стан, проблеми та перспективи.

Економіка та суспільство. 2024. Вип. 68. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-68-170>

11. Гринчук В.В. Теоретичні основи обліково-аналітичного забезпечення управління фінансами в аграрних підприємствах. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2024. Том 9. № 2. С. 363-367.

12. Губарик О., Іванова Д. Особливості обліку фінансових результатів діяльності малого підприємства та напрями його удосконалення. *Economy and Society*. 2024, № 59. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3513/3442>

13. Гуцаленко Л.В., Музлик Т.О. Адаптація обліку фінансових результатів діяльності аграрних підприємств України до МСФЗ. *Облік і фінанси*. 2015. № 2. С. 24-29.

14. Дзюба О.М. Майстер Л.А. Облікове забезпечення формування фінансових результатів підприємства. *Приазовський економічний вісник*. 2021. Вип. 5. С. 156-160.

15. Іщенко Н. А. Фінансові результати діяльності малих підприємств та особливості їх формування. *Бізнес Інформ*. 2020. № 5. С. 388 –393. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-5_0-pages-388_393.pdf

16. Колеватова А.В., Колеватов А.С. Обліково-аналітичне забезпечення системи управління фінансовими результатами підприємства. *Ефективна економіка*. 2025. № 9. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/7588/7714>

17. Коришко Н. Організація обліку фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності. *Економічний аналіз*. 2016. С. 84 – 87.

18. Крюкова І.О. Удосконалення обліково-аналітичної підтримки управління розвитком бізнес-суб'єктів аграрного сектору. *Удосконалення науково-методичних і практичних засад обліку, аналізу і контролю в умовах євроінтеграційних тенденцій розвитку національної аграрної економіки: кол. монографія*. / І.О. Крюкова. Одеса, 2018. С. 6-29.

19. Крюкова І.О., Попова Л.М. Система обліково-аналітичної підтримки управління прибутком бізнес-суб'єктів аграрного сектору. *Науковий журнал «Український журнал прикладної економіки»*. 2020. Т. 5. № 2. С. 222- 231.
20. Крюкова І.О., Потішняк О.М., Фузицька Д.С. Роль і завдання бухгалтерського обліку у досягненні цілей сталого розвитку. *Economic Bulletin of the Black Sea Littoral*. 2025. Т.7., Вип. 6. С. 76-86.
21. Кузь В.І., Марущак І.В. Удосконалення обліку розподілу прибутку в умовах зміни цілей господарської діяльності та зростання інформаційних інтересів користувачів облікової інформації. *Часопис економічних досліджень*. 2021. № 1. С. 1-5.
22. Мазур Н. Фінансові результати підприємств України: особливості бухгалтерського забезпечення їх формування та управління. *Проблеми сучасних трансформацій*. 2023. № 8. URL: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-8-09-01>
23. Мардус Н.Ю. Теоретичні і методичні підходи до визначення фінансового результату в обліку і аудиті. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 11. С. 202-207.
24. Мармұль Л. О., Новак Н. П., Кучеренко С. Ю. Підвищення ефективності управління підприємствами на засадах удосконалення обліку й адміністрування прибутків. *Вісник Бердянського університету менеджменту та бізнесу*. 2022. № 1(51). С. 33-39.
25. Матусевич О.О., Кошман С.А. Аналіз підходів та методів щодо визначення фінансових результатів. *Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету*. 2018. Вип. 15. С. 53-58.
26. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Мисливка К. А. Удосконалення обліку доходів від реалізації товарів, як інструмент ефективного управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/>
27. Мельник Т., Кошолар Я. Проблеми визнання і відображення в обліку доходів підприємства. *Молодий вчений*. 2020. № 12 (88). С. 150-154.

28. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 390 від 04.06.2009 р. URL: <http://news.dtki.ua/ua/accounting/chart-of-account/23423>.

29. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text

30. Мокляк Т. В. Роль обліково-аналітичного забезпечення у процесі управління фінансовими результатами. *Актуальні питання економічних наук*. 2024. № 6. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14289613>

31. Москалюк Г.О., Чердакоглова М.І. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/147040661.pdf>

32. МСБО 1 «Подання фінансових звітів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

33. Мулик Т.О. Методичні підходи до аналітичного забезпечення управління доходами. *Агросвіт*. 2020. № 6. С. 313-319.

34. Мулик Т.О., Стебловський А.О. Фінансові результати підприємства: сутність та особливості відображення у звітності. *Агросвіт*. 2024. № 5. С. 86-91.

35. Назаренко О.В., Лукаш Р.В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 22. С. 19-25.

36. Назарова Г.Б., Кононенко Л.В., Калашнікова А.К. Облікові процедури формування фінансових результатів: сучасний стан та напрями їх вдосконалення. *Економічний простір*. 2020. № 156. С. 206-212. URL: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/156-38>

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. р. № 73. URL: <http://news.dtki.ua/ua/accounting/chart-of-account/23423>.

38. Норд Г.Л. Апробація механізму формування обліково-аналітичної системи управління фінансовими результатами. *Агросвіт*. 2018. №12. С. 34-41.
39. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Панченко Л.Г. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. Київ: Вища освіта, 2007. 800с.
40. Орехова А.І., Толстошеєва В.С. Організаційні аспекти та проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Держава та регіони*. 2021. № 6 (123). С. 140-145.
41. Пасенко Н.С. Організація обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 854-859. URL: http://globalnational.in.ua/archive/17_2017/172.pdf
42. Патарідзе-Вишинська М. В. Визначення та облік фінансового результату: вітчизняний і зарубіжний досвід. *Економіка. Управління. Інновації*. 2018. № 2. С. 2-18.
43. Пеняк Ю. С., Гороховацька Н. В. Сучасні проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами. *Економічний простір*. 2020. № 159. С. 97-101.
44. Пирець Н. М., Панфілова Я.Б. Особливості обліку фінансових результатів згідно з національними та міжнародними стандартами. *Економічний простір*. 2017. № 3 (72). С. 228 – 234.
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами). *Офіційний вісник України*. 1999. 31 грудня. № 50. С. 42.
46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 зі змінами та доповненнями. URL: <http://news.dtki.ua/ua/accounting/chart-of-account/23423>.

47. 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>

48. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999р. URL: http://www.mns.gov.ua/content/laws_kru_buh.html.

49. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування: Наказ Міністерства аграрної політики України №390 від 04.06. 2009 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html.

50. Пушкар І.В., Ніколаєва Г.А. Напрями удосконалення обліку фінансових результатів на торговельному підприємстві: методичний аспект. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 22. С. 78-82.

51. Серединська В.М., Загородна О.М. Аналітичний інструментарій оцінювання результатів діяльності підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 21. С. 112-119.

52. Скорнякова Ю. Б., Мордвинов К. О. Фінансові результати діяльності підприємства: принципи обліку та облікова політика. *Економіка та суспільство*. 2025. Вип. 71. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-9>

53. Степаненко О.І. Дефініція категорії «прибуток»: науковий аспект. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2021. № 1(87). С. 89-93.

54. Тредіт В.Є., Ковальова О.В. Особливості обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. *Вісник Мукачівського державного університету*. 2016. Вип. 7. С. 984-990.

55. Цілі сталого розвитку та Україна. Урядовий портал. URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/cili-stalogo-rozvitku-ta-ukrayina>

56. Цілі сталого розвитку України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/cili-stalogo-rozvitku-ta-ukrayina>

57. Чухліб А.В. Аналіз в системі інформаційно-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами від операційної діяльності. *SWorldJournal*. 2024. № 22. С. 3-6.

58. Яременко Л.М., Авдалян К.В. Особливості бухгалтерського обліку фінансових результатів об'єднань підприємств *Агросвіт*. 2020. № 8. С. 88-96.

59. An J., Hou W., & Lin C. Epidemic disease and financial development. *Journal of Financial Economics*. 2022. № 143(1). P. 332-358.

60. Christ K., Dijkstra-Silva S., Burritt R., Schaltegger S. Sustainability management accounting – enabling macro-level sustainability transformation towards the United Nations Sustainable Development Goals. *Meditari Accountancy Research*. 2023. URL: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MEDAR-03-2023-1952/full/html>

61. Roffé M., González F. The impact of sustainable practices on the financial performance of companies: *A review of the literature*. 2023. Vol. 28. № 1. P. 221-240.

62. Witt N., Hvarregaard M. Thors, Graversgaard M. ESG reporting meets farmer – implications of the European corporate sustainability reporting directive for the agrifood sector. *British Food Journal*. 2025. № 127 (13). P. 264–283

63. Corporate Sustainability Reporting Directive. URL: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en#legislation

ДОДАТКИ