

УДК 657.47:631.11:338.512

О. А. Подолянчук,

к. е. н., доцент, завідувачка кафедри обліку і оподаткування,

Вінницький національний аграрний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0234-8943>**С. В. Зеленко,**

к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,

Луцький національний технічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6074-1749>

DOI: 10.32702/2306-6792.2026.9.334

ВИТРАТИ В ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО БІЗНЕСУ: НОРМАТИВНІ ТА НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ЗМІСТУ, КЛАСИФІКАЦІЇ ТА ОБЛІКУ

O. Podolianchuk,

PhD in Economics, Associate Professor,

Head of the Department of Accounting and Taxation, Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia

S. Zelenko,

PhD in Economics, Associate Professor, Lutsk National Technical University, Lutsk

COSTS IN THE ACTIVITIES OF AGRIBUSINESS ENTITIES: REGULATORY AND SCIENTIFIC APPROACHES TO CONTENT, CLASSIFICATION AND ACCOUNTING

В статті досліджено еволюцію теорій про витрати та проведено оцінку нормативно-правової бази термінологічного апарату. Відзначено про науковий дискурс сутності категорії "витрати" та її розмежування і зіставлення з дефініціями "затрати", "собівартість" та "втрати". Обґрунтовано узагальнену класифікацію витрат суб'єктів аграрного бізнесу та сформовано матрицю SWOT-аналізу факторів впливу на них. Зазначено про необхідність врахування принципів організації обліку витрат на виробництво продукції задля підвищення його якості, релевантності і придатності для управлінських цілей. Відзначено про специфічні особливості аграрного виробництва, що впливають на бухгалтерський облік. Окреслено та охарактеризовано сукупність рахунків, які призначено для обліку витрат. Відзначено про актуальність досліджень в частині витрат, пов'язаних з операціями надзвичайних подій, а також витрат на екологічні ініціативи, соціальні заходи та інші складові корпоративної відповідальності.

The article examines the evolution of cost theories, including the classical theory of the three factors, the neoclassical theory of value, the theory of scientific management, and the socially oriented theory. An assessment of the regulatory framework governing cost terminology is conducted. Special attention is paid to the academic discourse on the essence of the category "costs" and its differentiation and correlation with the concepts of "expenditures", "production cost", and "losses". A comparative characterization of the studied categories is provided, demonstrating that they reflect different stages and outcomes of resource utilization within an enterprise. The term "expenditures" refers to resources consumed in the production process (asset formation); "costs" are recognized at the moment of product realization or within the period to which they relate (recognition in the statement of financial results); "production cost" is a comprehensive indicator reflecting the totality of costs directly associated with production and sales, used to assess enterprise performance efficiency; "losses" are considered a specific category of costs that do not generate future economic benefits for the entity (such as losses from spoilage or extraordinary events). An economic interpretation of the interrelationship between expenditures, production cost, costs, and losses is presented. A generalized classification of costs for agribusiness



entities is proposed, and a SWOT analysis matrix of influencing factors is developed. It is confirmed that the accounting system serves as the informational basis for SWOT analysis and managerial decision-making needs. The necessity of adhering to the principles of cost accounting organization is emphasized to enhance its quality, relevance, and suitability for managerial purposes. The specific features of agricultural production affecting accounting practices are identified. The set of accounts designated for cost accounting is outlined and characterized. The relevance of further research on costs related to extraordinary events, as well as expenditures on environmental initiatives, social programs, and other components of corporate responsibility, is highlighted.

Ключові слова: витрати, затрати, собівартість, втрати, суб'єкти аграрного бізнесу, облік.
Key words: costs, expenditures, production cost, losses, agribusiness entities, accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРИКЛАДНИМИ ЗАВДАННЯМИ

У сучасних умовах господарювання діяльність суб'єктів підприємницької діяльності відбувається в середовищі підвищеної турбулентності та непередбачуваності. Повномасштабна війна в Україні докорінно змінила архітектуру бізнес-процесів, змусивши підприємства адаптуватися до критичних викликів: руйнування логістичних ланцюгів, енергетичної нестабільності та постійного ризику втрати активів. За таких обставин категорія "витрати" виходить за межі суто облікового поняття, стаючи ключовим інструментом виживання бізнесу. Поняття "витрати" є фундаментальною категорією економічної науки, проте його зміст залишається предметом постійних дискусій через розбіжності між нормативно-правовим регулюванням та теоретичними напрацюваннями вчених. Необхідність переосмислення підходів до класифікації та обліку витрат зумовлена потребою в отриманні релевантної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень в умовах невизначеності. У даній статті досліджується генезис наукових поглядів на природу витрат та проводиться порівняльний аналіз чинних нормативних актів із сучасними концепціями обліку, що дозволяє виявити шляхи оптимізації облікового процесу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання економічної сутності витрат, їх класифікації та організації обліку є предметом дослідження широкого кола науковців. Зокрема, в працях О. Андросенка [1], Н. Педченко, А. Тітенко, А. Мільки, О. Артюх-Пасюти, Ю Тітенко [7] розкрито теоретичні аспекти формування витрат і їх ролі в управлінні

підприємством. В дослідженнях Н. Бондаренко [2] та Т. Назаренко, І. Франчук, С. Вітер. [5] висвітлено методичні підходи до обліку та класифікації витрат. О. Мошковська [4] приділяє увагу особливостям калькулювання собівартості продукції в аграрному секторі. Окремий напрям наукових досліджень пов'язаний із впливом надзвичайних ситуацій та зовнішніх факторів на фінансові результати діяльності підприємств аграрного бізнесу висвітлено у роботі автора О. Подолячук та Л. Коваль [7].

Враховуючи значний науковий доробок у сфері обліку витрат, слід зазначити, що сучасні умови господарювання, зокрема воєнні дії, нестабільність економічного середовища, зростання ризиків, сучасні глобальні орієнтири сталого розвитку зумовлюють необхідність подальшого вдосконалення теоретичних і методичних підходів до їх класифікації та облікового відображення.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Мета наукової публікації полягає в узагальненні та критичному аналізі нормативних і наукових підходів до трактування, класифікації та обліку витрат у діяльності суб'єктів аграрного бізнесу, з урахуванням галузевих особливостей сільськогосподарського виробництва, сучасних умов господарювання та викликів воєнного стану.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Проблематика витрат формувалася та розвивалася протягом тривалого історичного періоду в межах економічної науки. Починаючи з найдавніших часів і до сьогодення, дослідження сутності витрат залишалося важливим елементом господарської практики та наукових пошуків. Узагальнення напрацювань науковців

Таблиця 1. Систематизація теорій про витрати

Назва теорії	Засновники теорії	Характеристика теорії
1. Теорія трьох факторів виробництва	Ж.Б. Сей і Ф. Бастіа	При виробництві товарів і формуванні вартості беруть рівноправну участь праця, капітал і земля: праця створює заробітну плату, капітал – прибуток (процент), земля – ренту
2. Неокласична теорія вартості	А. Маршалл	Ціна товару визначається попитом і пропозицією, при цьому в короткостроковому періоді попит формує ціну на основі граничної корисності, а пропозиція – на основі витрат виробництва
3. Теорія наукового менеджменту	Ф.У. Тейлор	Витрати виробництва розглянуто виходячи з потреб підвищення продуктивності праці (зростання ефективності) за умови обмеженості ресурсів та неможливості їх альтернативного використання
4. Соціально орієнтована теорія	О.О. Андросенко	Людина виступає в центрі будь-якої діяльності, при цьому відносини робітника і підприємця все більше набувають характеру співробітництва. Витрати на оплату праці слід розглядати не як витрати, а як капітал, а водночас людина є людським капіталом для підприємства

Джерело: [1, с. 123].

дозволяє виокремити низку основних етапів еволюції уявлень про витрати, що відображають послідовне формування та поглиблення наукових підходів до їх розуміння (табл. 1).

Дані таблиці 1 демонструють еволюцію наукових підходів до розуміння сутності витрат — від класичних до більш сучасних концепцій, що враховують соціальні та управлінські аспекти. У межах класичної теорії трьох факторів виробництва витрати розглядаються через призму участі праці, капіталу та землі у створенні вартості, де кожен фактор формує відповідний дохід. Неокласична теорія доповнює це бачення, акцентуючи увагу на ринкових механізмах формування витрат через попит і пропозицію, а також взаємозв'язку з ціноутворенням. Теорія наукового менеджменту переносить акцент на внутрішньовиробничі процеси, розглядаючи витрати як інструмент підвищення ефективності через оптимізацію праці та ресурсів. У свою чергу, соціально орієнтований підхід розширює трактування витрат, підкреслюючи значення людського фактора та розглядаючи витрати на працю не лише як витрати, а як інвестиції в людський капітал.

Отже, можна зробити висновок, що розвиток теорій витрат відбувався у напрямі їх поступового ускладнення та розширення змісту: від суто ресурсного підходу до комплексного бачення, яке поєднує економічні, управлінські та соціальні аспекти. Це свідчить про трансформацію ролі витрат — від простого елемента виробництва до важливого інструменту управління ефективністю та розвитку підприємства.

Аналіз чинної нормативно-правової бази свідчить про високу ступінь уніфікації термінологічного апарату в частині визначення сутності витрат. На сьогодні дефініції цієї категорії в українському законодавстві є фактично ідентичними, що забезпечує єдність методологічних підходів до їх визначення. Зокрема, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Національне по-

ложення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та профільне НП(С)БО 16 "Витрати" трактують витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком його розподілу між власниками) [9, с. 183]. Важливо підкреслити, що такий підхід повністю корелює з Концептуальною основою фінансової звітності, що підтверджує успішну гармонізацію національних стандартів із міжнародними вимогами та забезпечує зіставність показників звітності суб'єктів господарювання на глобальному рівні.

Дослідження еволюції поглядів на економічну природу витрат дозволяє стверджувати, що в сучасній науковій думці сформувалося кілька концептуальних підходів до трактування цієї категорії.

Перший підхід базується на ресурсному аспекті, де витрати розглядаються як процес споживання або використання різних видів ресурсів у господарській діяльності. Зокрема, В.Я. Кудлак та А.В. Мессарош визначають витрати як спожиті у грошовому вимірі ресурси (трудові, матеріальні, нематеріальні та фінансові) для досягнення певної мети підприємства. Схожої думки дотримуються В.І. Гринчуцький, Е.Т. Карапетян та Б.В. Погріщук, які акцентують увагу на грошовій оцінці вартості широкого спектра ресурсів, включаючи природні та інформаційні, за певний період. У свою чергу, Ф.Ф. Бутинець та О.О. Андросенко уточнюють цей підхід, пов'язуючи вартість використаних ресурсів безпосередньо з процесом виготовлення готової продукції та застосуванням найбільш економічно вигідних методів виробництва [2, с. 298].

Другий підхід характеризується як вартісно-результативний, де основний акцент робиться на вартісному вираженні застосованих ресурсів для досягнення цілей підприємства.

Так, А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук та А.А. Турило розглядають витрати як вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності. О.П. Півнюк доповнює це бачення, трактуючи витрати як економічну категорію, що відображає використання грошово-матеріальних ресурсів за умови застосування найбільш ефективного варіанта їх експлуатації [2, с. 298].

Третій підхід ґрунтується на теорії альтернативної вартості, що є характерним для праць зарубіжних та деяких вітчизняних економістів. Хел Р. Веріан визначає витрати через ринкову ціну факторів виробництва, що використовуються фірмою. Більш розширене тлумачення пропонують К.Р. Макконелл та С.Л. Брю, які розуміють під витратами виплати або доходи, необхідні для відволікання ресурсів від альтернативних способів використання. Цю ідею підтримують Г.І. Філіна, а також А.Г. Мельник, О.І. Карінцева та О.В. Кубатко, розглядаючи витрати як "витрати втрачених можливостей" або упущену вигоду, необхідну для утримання ресурсів у межах певного напрямку діяльності [2, с. 298].

Четвертий підхід пов'язаний з обліково-фінансовою методологією, де витрати аналізуються через зміну активів та зобов'язань підприємства. А.А. Міхненко визначає витрати як зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу. В.А. Дерій розширює цей підхід, зазначаючи, що витратами доцільно вважати не лише використані активи (запаси, ресурси), а й будь-яке зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими контрагентами [2, с. 298].

Таким чином, багатовекторність визначень свідчить про складність категорії "витрати", яка одночасно є інструментом оцінки спожитих ресурсів, показником ефективності виробництва та важливим елементом фінансового стану суб'єкта господарювання.

Також можна відзначити, що основна лінія наукової полеміки проходить крізь розмежування та зіставлення дефініцій "витрати", "затрати", "собівартість" та "втрати", які в практичній діяльності часто вживаються як синоніми, проте в теорії обліку мають суттєві смислові відмінності. Така множинність поглядів у науковій літературі вказує на те, що на відміну від уніфікованого нормативного підходу, наукова думка прагне глибшої деталізації економічної сутності цих процесів для потреб управління.

Аналізуючи погляди вчених до змісту визначених категорій [6, с. 30—31], можна відзначити, що еволюцію термінів "затрати", "витрати", "собівартість" і "втрати" доцільно розглядати як взаємопов'язаний процес уточнення економічного змісту ресурсів і результатів діяльності підприємства.

Історично первинним є поняття "затрати", яке відображає факт споживання ресурсів у процесі господарської діяльності. На ранніх етапах розвитку обліку затрати ототожнювалися з будь-якими ресурсними вкладеннями — матеріальними, трудовими чи фінансовими — незалежно від моменту їх визнання або зв'язку з отриманням доходу.

З розвитком бухгалтерського обліку та формуванням принципу нарахування виникає більш уточнене поняття "витрати". Воно відображає не просто здійснені затрати, а лише ту їх частину, яка визнана у звітному періоді та безпосередньо пов'язана з отриманням доходу. Тобто витрати є трансформованими затратами, що набули економічного змісту у системі фінансових результатів.

На основі витрат формується категорія "собівартість", яка узагальнює витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, робіт або послуг. Собівартість є результатом групування та систематизації витрат за певними об'єктами обліку і виступає ключовим показником ефективності діяльності підприємства.

Окремо в цій системі виділяються "втрати", які не створюють економічної вигоди та не включаються до собівартості (за винятком нормованих). Втрати відображають неефективне або понаднормове використання ресурсів (брак, псування, простої, витрати при форс-мажорних обставинах чи надзвичайних подій тощо) і є індикатором недоліків у господарській діяльності.

Таким чином, термін "затрати" характеризує ресурси, спожиті у процесі виробництва (формування активу), а "витрати" визнаються лише в момент реалізації продукції або настання періоду, до якого вони належать (визнання витрат у звіті про фінансові результати). Собівартість, у свою чергу, є узагальнюючим показником, що відображає сукупність витрат, безпосередньо пов'язаних із виробництвом і реалізацією продукції, та використовується для оцінки ефективності діяльності підприємства. Втрати розглядаються як особлива категорія витрат, що не приносять підприємству майбутніх економічних вигод (наприклад, збитки від псування цінностей або наслідки надзвичайних подій).

Вважаємо, що розуміння механізму формування фінансових результатів підприємства вимагає чіткого розмежування базових економічних категорій, які часто помилково вживаються як синоніми. Еволюція підходів до управління ресурсами зумовила необхідність диференціації понять за ознаками їхньої ролі у виробничому циклі, впливу на власний капітал та здатності генерувати майбутні економічні вигоди. Систематизація відмінностей між затратами, витратами, собівартістю та втратами дозволяє глибше зрозуміти трансформацію вартості від моменту залучення ресурсів до отримання кінцевого прибутку (табл. 2).

Підсумовуючи наведені дані, можна стверджувати, що ці категорії відображають різні стадії та результативність руху ресурсів підприємства. Затрати виступають початковим етапом використання активів, які згодом трансформуються або у собівартість (корисне споживання), або у втрати непродуктивного споживання). Ключовим моментом є визнання витрат у звітному періоді, що безпосередньо впливає на фінансовий результат. Таким чином, ефективне управління підприємством полягає у максимізації частки витрат, що формують собівартість продукції, та мінімізації втрат, які безповоротно зменшують капітал власників, не створюючи при цьому споживчої вартості.

Отже, затрати є вихідною категорією, витрати — їх обліковою інтерпретацією у часі, собівартість — узагальненням витрат за об'єктами калькулювання, а втрати — це витрати "без створення вартості", які не принесли і не можуть принести дохід, вони виникають в результаті надзвичайних подій (рис. 1).

За результатами вивчення законодавчої бази та поглядів вчених, а також досліджень авторів [9, с 200], можна зазначити, що витрати — це виражені в грошовому вимірнику ресурси, затрачені на виробництво продукції та управління.

Глибоке розуміння економічної природи витрат та забезпечення їхнього адекватного відображення в системі обліку неможливе без детального вивчення їхньої класифікації. Оскільки витрати є багатогранною категорією, що охоплює різні аспекти господарської діяльності — від технологічного споживання ресурсів до виконання адміністративних функцій, — їхнє групування за певними ознаками стає важливим завданням системи обліку.

Класифікація виступає не просто технічним прийомом упорядкування даних, а фундаментальною методичною основою, яка дозволяє:

— трансформувати розрізнені облікові дані у стратегічно важливу інформацію для SWOT-аналізу.

— диференціювати корисне споживання ресурсів від їхнього ірраціонального вичерпання.

— встановити чіткий взаємозв'язок між витратним капіталом та отриманим економічним ефектом.

У науковій літературі та практичній діяльності застосовується широкий спектр підходів до класифікації витрат, які формуються залежно від інформаційних потреб користувачів (внутрішніх чи зовнішніх), поставлених цілей та особливостей функціонування систем планування, обліку, аналізу й контролю витрат. Саме багатовекторний підхід до класифікації дозволяє системі управління не лише констатувати факт понесених затрат, а й здійснювати превентивний контроль за формуванням собівартості та визнанням витрат, що є критично важливим в умовах мінливого зовнішнього і внутрішнього середовища.

Як відзначають науковці, найбільш поширеним є поділ витрат підприємства за трьома основними напрямками:

1. Для прийняття управлінських рішень і планування діяльності на перспективу — витрати групують залежно від їх поведінки та значущості для вибору альтернатив: постійні і змінні, граничні (маржинальні) та середні, релевантні й нерелевантні тощо.

Таблиця 2. Порівняльна характеристика досліджуваних категорій

Категорія	Ключова характеристика	Чи приносить дохід?
Затрати	Факт споживання ресурсу	Потенційно так, в майбутньому в процесі звичайної діяльності
Витрати	Визнане зменшення капіталу за період	Так (через співставлення з доходом)
Собівартість	Акумуляція витрат у продукті	Так (після продажу)
Втрати	Екстраординарне вибуття активів внаслідок дії непереборної сили або непродуктивного використання	Ні, ніколи. Можлива лише компенсація понесених втрат

Джерело: обґрунтовано авторами.

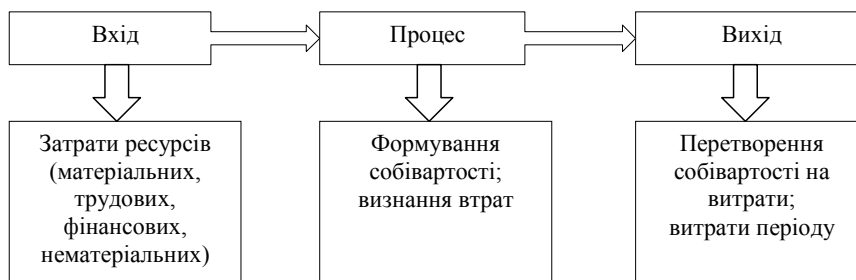


Рис. 1. Економічна інтерпретація взаємозв'язку затрат, собівартості, витрат і втрат

Джерело: обґрунтовано авторами.

2. Для формування собівартості продукції та відображення витрат в обліку — застосовується класифікація за економічними елементами та статтями калькуляції, а також за іншими ознаками: прямі і непрямі, витрати на продукцію та витрати періоду, прості (одноразові) і складні (комплексні) тощо.

3. Для контролю та регулювання витрат — витрати поділяють залежно від можливості впливу на них і відповідності встановленим параметрам: регульовані й нерегульовані, нормовані та ненормовані, у межах норм і понаднормові, заплановані та незаплановані тощо [2, с. 300].

Класифікація витрат суб'єктів аграрного бізнесу має враховувати як загальні підходи обліку, так і галузеву специфіку (сезонність, біологічні активи, залежність від природно-кліматичних умов).

Опрацювання наукових підходів до класифікації витрат [2, с. 301; 6, с.33] дозволяє сформувати власне бачення їх систематизації сільськогосподарськими підприємствами (табл. 3).

Таблиця 3. Узагальнена класифікація витрат суб'єктів аграрного бізнесу

Ознака класифікації	Види витрат	Характеристика / приклади для сільськогосподарського підприємства
За економічним змістом (елементами)	матеріальні витрати; на оплату праці; на соціальні відрахування; амортизація; інші витрати	Насіння, корми, добрива, ЗЗР, паливо; зарплата; ЄСВ; знос техніки
За статтями калькуляції	прямі матеріальні витрати; прямі на оплату праці; інші прямі; загальновиробничі; адміністративні; збутові	Формують собівартість продукції (культур, продукції тваринництва)
За способом віднесення	прямі; непрямі	Прямі — на конкретну культуру/групу тварин; непрямі — розподіляються (МТП, енергія)
За поведінкою	змінні; постійні; умовно-змінні	Змінні — насіння, корми; постійні — оренда землі; умовно-змінні — ремонт
За видами діяльності	операційні; інвестиційні; фінансові; надзвичайні витрати	операційні — витрати на вирощування культур, утримання тварин, продаж продукції; інвестиційні — витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів, біологічних активів довгострокового використання; фінансові — залучення кредитів, емісія капіталу, виплата дивідендів; надзвичайні — втрати які мають разовий, непередбачуваний характер і не пов'язані з нормальною господарською діяльністю підприємства, тому не включаються до собівартості продукції, а відображаються окремо у складі витрат періоду
За галузями	рослинництво; тваринництво; допоміжні; підсобні	Вирощування культур; утримання худоби; ремонтні роботи, транспорт
За періодом	поточного періоду; майбутніх періодів; сезонні	Витрати посівної, збирання; витрати, що розподіляються між періодами
За доцільністю	продуктивні; непродуктивні	Продуктивні формують собівартість; непродуктивні — втрати (брак, псування, екстраординарне вибуття активів внаслідок дії непереборної сили або непродуктивного використання)
За ступенем контролю	контрольовані; неконтрольовані	Контрольовані — витрати підрозділу; неконтрольовані — вплив природно-кліматичних умов
За біологічними активами	на біоперетворення; на утримання; на збирання	Вирощування рослин, відгодівля тварин, збір врожаю
За функціональним призначенням	виробничі; адміністративні; збутові; інші операційні	Управління, реалізація продукції, інші витрати діяльності

Джерело: обгрунтовано авторами.

Запропонований підхід, на нашу думку, сприятиме підвищенню точності формування собівартості продукції, удосконаленню обліково-аналітичного забезпечення та прийняттю більш обґрунтованих управлінських рішень.

Отже, формування витрат в аграрному секторі має специфічний характер, зумовлений залежністю від природно-кліматичних умов та біологічних процесів. Наукова думка з цього приводу зводиться до того, що витрати сільськогосподарських підприємств є результатом складної взаємодії багатовекторних чинників, дослідження яких можливе з використанням матриці SWOT-аналізу (табл. 4).

Комплексна оцінка чинників формування витрат аграрних підприємств дозволяє стверджувати, що ефективність трансформації ресурсів у додану вартість визначається рівнем адаптивності суб'єкта господарювання до екзогенних (зовнішніх) та ендогенних (внутрішніх) впливів. Оцінка результатів SWOT-аналізу свідчить, що в аграрній сфері існує специфічна залежність між технологічною готовністю підприємства та мінімізацією непродуктивного використання активів або їх екстраординарного вибуття внаслідок дії непереборної сили.

Використання внутрішніх сильних сторін, зокрема впровадження інноваційних засобів виробництва та оптимізація логістичних процесів, створює підґрунтя для капіталізації затрат у конкурентоспроможну собівартість. Це

дозволяє підприємству ефективно реалізовувати зовнішні можливості, навіть за умов нестабільної ринкової кон'юнктури.

Найбільшу загрозу фінансовій стабільності становлять екстраординарні втрати, зумовлені дією непереборної сили (форс-мажорні явища). Поєднання зовнішніх загроз із внутрішньою технологічною вразливістю (застаріла база, порушення агротехнічних термінів) призводить до неконтрольованого зростання витрат, які не мають здатності до окупності через реалізацію продукції.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що управління витратами в аграрному секторі повинно ґрунтуватися на превентивному моніторингу зовнішніх загроз та зміцненні внутрішнього ресурсного потенціалу. Тільки такий підхід забезпечує перетворення первинної фази використання ресурсів на цільовий результат, мінімізуючи частку аномальних витрат, що безповоротно поглинають власний капітал підприємства.

Проведені дослідження підтверджують, що фундаментальною інформаційною базою для SWOT-аналізу та потреб управління виступає система бухгалтерського обліку. Тому її належна організація, достовірність і аналітичність є визначальними умовами формування обґрунтованих управлінських рішень, своєчасного виявлення сильних і слабких сторін підприємства, а також оцінки зовнішніх можливостей і загроз. Водно-

Таблиця 4. SWOT-аналіз факторів впливу на витрати суб'єктів аграрного бізнесу

Strengths (Сильні сторони)	Weaknesses (Слабкі сторони)
<i>Внутрішні фактори, що знижують витрати</i>	<i>Внутрішні фактори, що підвищують витрати</i>
1. Впровадження технологій точного землеробства. 2. Власна кормова база та насіннєвий фонд. 3. Оптиміальна сівоzmіна та висока якість ґрунтів. 4. Ефективна логістична інфраструктура (власні елеватори, техніка).	1. Високий рівень зносу матеріально-технічної бази. 2. Значна частка ручної праці та низька енергоефективність. 3. Порушення технологічних карт виробництва. 4. Висока питома вага умовно-постійних витрат через сезонність.
Opportunities (Можливості)	Threats (Загрози)
<i>Зовнішні фактори, що сприяють оптимізації</i>	<i>Зовнішні фактори, що зумовлюють зростання витрат</i>
1. Доступ до програм державного субсидування. 2. Розширення ринків збуту та ефект масштабу. 3. Поява інноваційних гібридів та добрив на ринку. 4. Можливість залучення дешевих кредитних ресурсів.	1. Форс-мажорні природно-кліматичні явища (посухи, повені). 2. Непередбачуване зростання цін на енергоносії, засоби захисту рослин і тварин, інші виробничі запаси. 3. Нестабільність валютного курсу (імпортна складова витрат). 4. Посилення екологічних вимог та податкового тиску.

Джерело: обґрунтовано авторами.

час розширення аналітичних можливостей обліку та його інтеграція з управлінськими інструментами сприяють підвищенню ефективності стратегічного планування і контролю діяльності підприємства.

У зв'язку з цим облік витрат має будуватися на чітко визначених принципах, що забезпечують його якість, релевантність і придатність для управлінських цілей. До таких принципів доцільно віднести обґрунтованість і повноту відображення витрат, їх своєчасність, достовірність, послідовність, а також аналітичність і адаптивність до інформаційних потреб управління (рис. 2).

Дотримання зазначених принципів є необхідним передусім для формування об'єктивної інформаційної бази, яка дозволяє адекватно оцінювати витратну складову діяльності підприємства, визначати резерви зниження собівартості та підвищення ефективності використання ресурсів. Крім того, організація обліку витрат за визначеними принципами забезпечує зіставність показників у часі й просторі, що є важливим для проведення аналітичних процедур, прогнозування та контролю. Водночас системний

підхід до побудови обліку витрат сприяє підвищенню прозорості господарських процесів, мінімізації інформаційних ризиків та посиленню обґрунтованості управлінських рішень як на оперативному, так і на стратегічному рівнях. Це, у свою чергу, створює передумови для ефективного функціонування підприємства в умовах невизначеності та динамічних змін зовнішнього середовища.

Як зазначають науковці, в умовах воєнного стану та спричиненої ним економічної нестабільності спостерігаються збої у функціонуванні логістичних систем, підвищення вартості ресурсів і ускладнення доступу до фінансових ресурсів. Сукупний вплив цих факторів формує нові виклики для розвитку аграрного сектору. За таких обставин особливої актуальності набуває необхідність нарощування обсягів виробництва на сільськогосподарських підприємствах одночасно зі зменшенням витрат на виготовлення продукції, що є передумовою забезпечення її конкурентоспроможності як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Реалізація цього завдання потребує формування ефективно організованої системи обліку

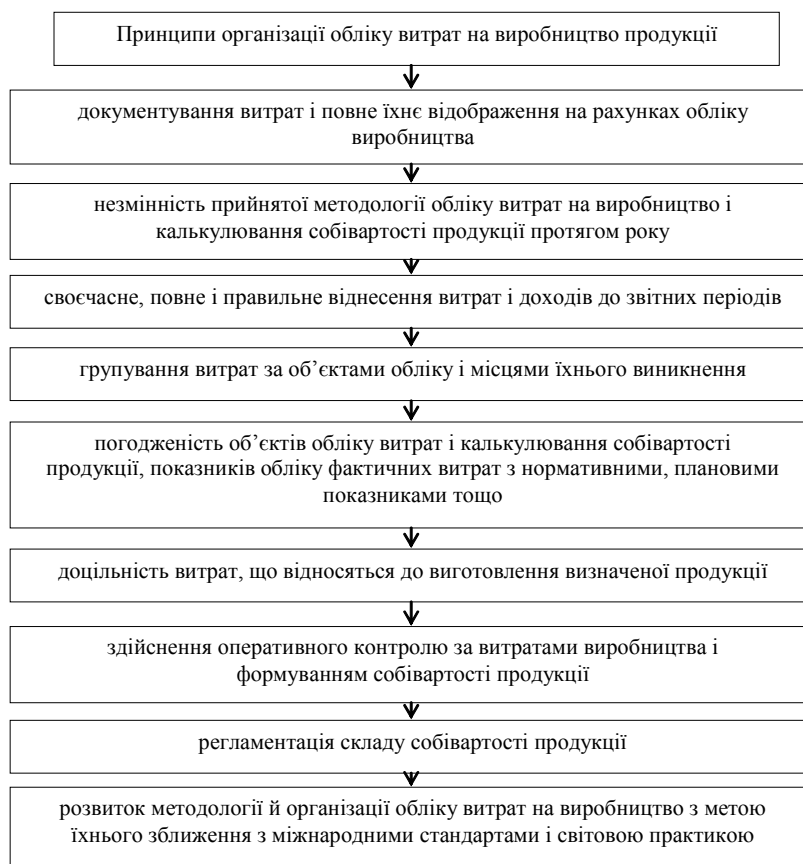


Рис. 2. Принципи організації обліку витрат на виробництво продукції

Джерело: [5, с. 86].

витрат в аграрній сфері, яка, з позицій бухгалтерського обліку, характеризується низкою специфічних особливостей (рис. 3).

У системі бухгалтерського обліку витрати узагальнюються на рахунках класу 9, кожен з яких має своє функціональне призначення та забезпечує деталізацію інформації для управління й аналізу.

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" призначений для узагальнення інформації про виробничу собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг [3].

Рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" використовується для обліку витрат на організацію та управління виробничим процесом, які підлягають розподілу між об'єктами калькулювання [3].

Рахунок 92 "Адміністративні витрати" відображає загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням підприємством у цілому [3].

Рахунок 93 "Витрати на збут" узагальнює витрати, пов'язані з реалізацією продукції: витрати на пакування, транспортування, рекламу, утримання підрозділів збуту [3].

Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" призначений для обліку витрат, що виникають у процесі операційної діяльності, але не належать до виробничих, адміністративних чи збутових [3].

Рахунок 95 "Фінансові витрати" використовується для відображення витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу [3].

Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" узагальнює інформацію про збитки, що виникають у результаті інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі [3].

Рахунок 97 "Інші витрати" призначений для обліку витрат, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю [3].

Рахунок 98 "Податок на прибуток" використовується

для узагальнення інформації про нарахований податок на прибуток від звичайної діяльності підприємства [3].

Окремо важливе місце займає рахунок 23 "Виробництво", який призначений для обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг). На ньому накопичуються прямі витрати та розподілені загальновиробничі витрати з подальшим формуванням виробничої собівартості [3].

Проте, воєнні дії спричинили виникнення численних непередбачуваних ситуацій, зокрема руйнування виробничої та складської інфраструктури, порушення логістичних маршрутів, втрату активів і врожаю, нестачу трудових ресурсів, перебої з енергопостачанням, мінування сільськогосподарських угідь, а також обмежений доступ до фінансових ресурсів і ринків збуту. Сукупний вплив цих

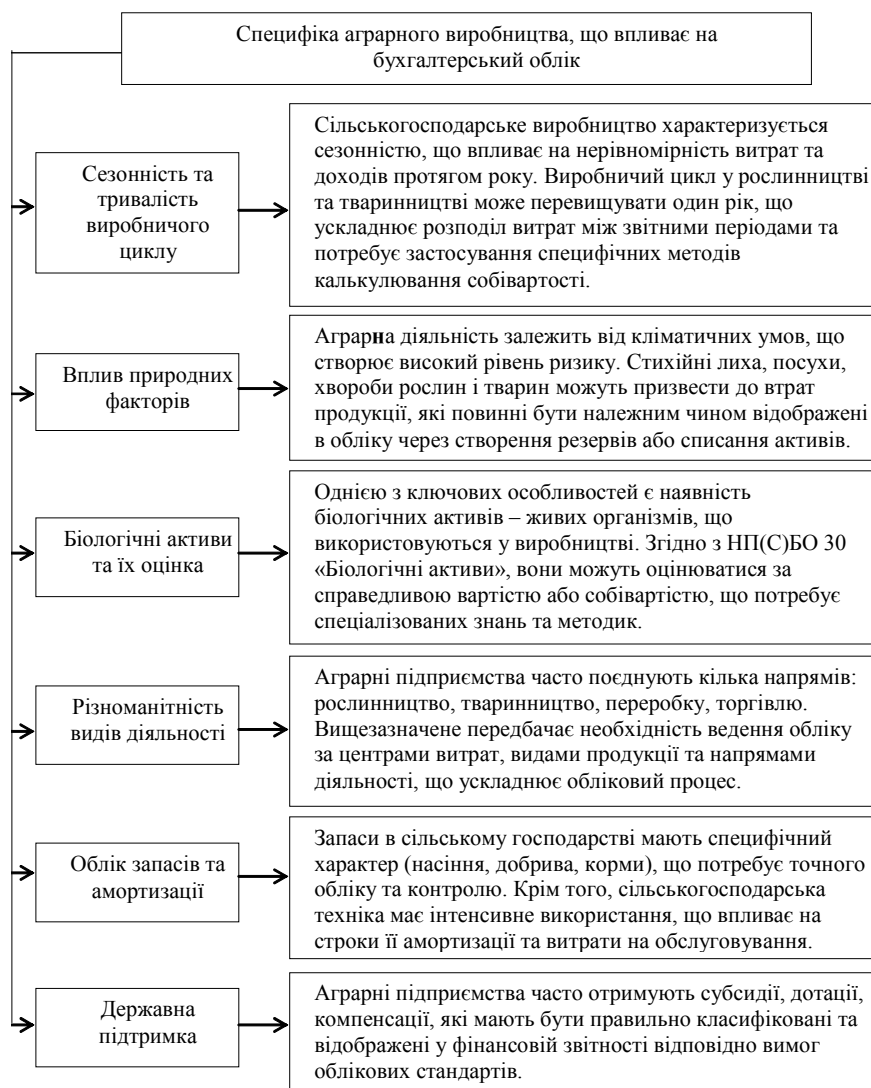


Рис. 3. Специфіка аграрного виробництва, що впливає на бухгалтерський облік

Джерело: [4, с. 282].

факторів суттєво ускладнює ведення господарської діяльності та негативно позначається на результатах діяльності суб'єктів господарювання, в тому числі і аграрних підприємств.

Водночас на тлі кліматичних змін, геополітичної напруженості та глобальних економічних потрясінь значення ризиків і надзвичайних подій постійно зростає. За таких умов перед системою бухгалтерського обліку постають нові вимоги, пов'язані з необхідністю повного та достовірного відображення понесених втрат, оцінювання рівня ризиків і формування релевантної фінансової звітності, що адекватно відображає реальний фінансово-майновий стан суб'єктів агробізнесу.

Отже, особливої актуальності набувають наукові дослідження, спрямовані на вдосконалення облікового відображення операцій надзвичайних подій та визначення їх впливу на фінансові результати діяльності підприємств аграрного бізнесу [7, с. 16].

З цього приводу варто відзначити, що у проєкті нового Міжнародного стандарту фінансової звітності ED/2019/7 "Загальна презентація та розкриття фінансової звітності", оприлюдненому Радою МСФЗ, вперше запропоновано підхід до визначення незвичайних доходів і витрат як таких, що мають обмежену прогностичну цінність для користувачів фінансової звітності. Відповідно до положень проєкту, зазначені елементи не виділяються як окремі статті у звіті про фінансові результати, а рекомендуються до розкриття у примітках до фінансової звітності з метою забезпечення більшої прозорості та зрозумілості інформації [8]. Такий підхід спрямований на підвищення аналітичної цінності фінансової звітності, оскільки дозволяє відокремити разові або нетипові операції від результатів звичайної діяльності підприємства. Це, у свою чергу, сприятиме формуванню більш об'єктивної оцінки фінансового стану та результатів діяльності суб'єктів господарювання, а також підвищить якість інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Узагальнення наведеного матеріалу свідчить про те, що сучасна система обліку витрат у сільському господарстві потребує подальшого вдосконалення, що зумовлено різними чинниками, зокрема і різноманітністю організаційно-правових форм і масштабів діяльності аграрних підприємств, кожне з яких має власні особливості ведення господарства. У зв'язку з цим уніфіковані підхо-

ди до обліку не завжди забезпечують належний рівень аналітичності та управлінської придатності інформації. Крім того, з урахуванням сучасних глобальних орієнтирів сталого розвитку виникає необхідність розширення меж обліку витрат шляхом включення до нього витрат на екологічні ініціативи, соціальні заходи та інші складові корпоративної відповідальності.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Узагальнення результатів проведеного дослідження дозволяє дійти висновку, що категорія витрат в аграрному бізнесі має багатовимірний та дискусійний характер, що зумовлює необхідність її чіткого теоретичного обґрунтування та нормативного закріплення. Аналіз еволюції економічних теорій витрат засвідчив зміну підходів до їх трактування — від класичних концепцій факторного виробництва до сучасних соціально-орієнтованих моделей, що враховують вплив зовнішнього середовища та принципи сталого розвитку. Встановлено, що у науковій площині існує неоднозначність у використанні понять "затрати", "витрати", "собівартість" і "втрати", що потребує їх системного розмежування. Зокрема, затрати відображають процес споживання ресурсів у виробництві, витрати — їх визнання у фінансовому результаті, собівартість виступає узагальнюючим показником витрат на виробництво і реалізацію продукції, а втрати характеризують економічні наслідки, що не формують майбутніх вигід. Запропоноване авторське трактування витрат як грошового вираження ресурсів, використаних у виробничій та управлінській діяльності, дозволяє більш чітко окреслити їх економічну сутність та функціональне призначення. Розроблена узагальнена класифікація витрат і сформована SWOT-матриця підтверджують доцільність використання системного підходу до їх аналізу в управлінні аграрними підприємствами. Доведено, що бухгалтерський облік є ключовою інформаційною базою для проведення SWOT-аналізу та прийняття управлінських рішень, а його ефективність значною мірою залежить від дотримання принципів організації обліку витрат, що забезпечують релевантність, достовірність та аналітичність інформації. Враховуючи специфіку аграрного виробництва, зумовлену біологічними процесами, сезонністю та залежністю від природно-кліматичних

факторів, обґрунтовано необхідність застосування адаптованих облікових підходів і використання спеціалізованих рахунків для відображення витрат. Окремо підкреслено актуальність подальших досліджень у сфері обліку витрат, пов'язаних з надзвичайними подіями, а також витрат на екологічні та соціальні ініціативи як складових корпоративної відповідальності аграрних підприємств, що набуває особливого значення в умовах сучасних глобальних викликів, воєнного стану та цілей сталого розвитку.

Література:

1. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2016. Вип. 15. С. 122—126.

2. Бондаренко Н. Визначення облікової сутності витрат та їх класифікація. Вісник Хмельницького національного університету. 2023. № 2. С. 296—304.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 30.04.2026).

4. Мошківська О.А. Особливості обліку і калькулювання собівартості продукції в сільському господарстві. Грааль науки. 2025. № 55. С. 280—288.

5. Назаренко Т.П., Франчук І.Б., Вітер С.А. Методичні аспекти обліку та управління витратами. Економіка та держава. 2021. № 7. С. 83—89.

6. Педченко Н.С., Тітенко Л.В., Мілька А.І., Артюх-Пасюта О.В., Тітенко Ю.А. Сутність та економічний зміст витрат підприємства: сучасний погляд. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2023. Вип. 1 (107). С. 29—36.

7. Подолянчук О.А., Коваль Л.В. Надзвичайні ситуації та їх вплив на фінансові результати діяльності підприємств агробізнесу: обліковий аспект. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2025. № 2 (72). С. 7—22.

8. Exposure Draft ED/2019/7 — General Presentation and Disclosures. Retrieved from: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/exposure-draft/ed-general-presentation-disclosures.pdf> (дата звернення: 30.04.2026).

9. Podolianchuk O.A. Accounting for cost management of agricultural enterprises. In: Theoretical and practical aspects of science development: Scientific monograph. Part 1. Riga, Latvia: Baltija Publishing, 2023. P. 179—203.

References:

1. Androsenko, O.O. (2016), "Economic essence of production costs and their role in the management system of industrial enterprises", Scientific Bulletin of the International Humanitarian University, vol. 15, pp. 122—126.

2. Bondarenko, N. (2023), "Definition of the accounting essence of costs and their classification", Herald of Khmelnytskyi National University, vol. 2, pp. 296—304.

3. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "Instruction on the application of the Chart of Accounts for accounting of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (Accessed 30 April 2026).

4. Moshkovska, O.A. (2025), "Features of accounting and costing of production in agriculture", Grail of Science, vol. 55, pp. 280—288.

5. Nazarenko, T.P., Franchuk, I.B. and Viter, S.A. (2021), "Methodological aspects of cost accounting and management", Ekonomika ta derzhava, vol. 7, pp. 83—89.

6. Pedchenko, N.S., Titenko, L.V., Milka, A.I., Artiukh-Pasiuta, O.V. and Titenko, Yu.A. (2023), "The essence and economic content of enterprise costs: a modern view", Scientific Bulletin of Poltava University of Economics and Trade, vol. 1 (107), pp. 29—36.

7. Podolianchuk, O.A. and Koval, L.V. (2025), "Emergency situations and their impact on financial results of agribusiness enterprises: accounting aspect", Economics, Finance, Management: Topical Issues of Science and Practical Activity, vol. 2 (72), pp. 7—22.

8. IFRS Foundation (2019), "Exposure Draft ED/2019/7 — General Presentation and Disclosures", available at: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/exposure-draft/ed-general-presentation-disclosures.pdf> (Accessed 30 April 2026).

9. Podolianchuk, O.A. (2023), "Accounting for cost management of agricultural enterprises", in Theoretical and Practical Aspects of Science Development: Scientific Monograph, Part 1, Baltija Publishing, Riga, Latvia, pp. 179—203.

Отримано редакцією журналу / Received: 30.04.26

Процеженовано / Revised: 07.05.26

Дата публікації / Published: 12.05.26