

УДК 657.1:631.11

Я. Я. Кріль,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3421-8094>
О. С. Лемішовська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет "Львівська політехніка"
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5695-0924>

DOI: 10.32702/2306-6792.2026.6.159

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ СЕЗОННОСТІ ВИРОБНИЦТВА

Ya. Kril,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing,
Ivan Franko National University of Lviv
O. Lemishovska,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of
Accounting and Analysis, Lviv Polytechnic National University

ORGANIZATION OF ACCOUNTING FOR THE ACTIVITIES OF AGRICULTURAL ENTERPRISES UNDER CONDITIONS OF SEASONAL PRODUCTION

У статті досліджено сутність категорії сезонності аграрного виробництва як системоутворюючого чинника організації бухгалтерського обліку. Сезонність розглянуто не лише як економічну умову функціонування підприємства, а як характерну особливість виробничого процесу, що зумовлює часову асиметрію між витратами і доходами, нерівномірність використання ресурсів та циклічність грошових потоків. Обґрунтовано, що сезонність виступає специфічним методологічним контекстом облікового відображення, впливаючи на порядок визнання та розподілу витрат між звітними періодами, оцінку біологічних активів, формування собівартості продукції та організацію внутрішнього контролю. Доведено необхідність адаптації облікової політики, аналітичного обліку та контрольних процедур до фаз аграрного виробничого циклу з метою забезпечення достовірності фінансової звітності та підвищення ефективності управління.

The article examines the essence of the category of seasonality of agricultural production as a system-forming factor in the organization of accounting. Seasonality is interpreted not merely as an external economic condition of enterprise operations, but as an inherent characteristic of the agricultural production process that determines the temporal asymmetry between expenses and revenues, uneven utilization of labor and material resources, and cyclical fluctuations in cash flows. The study substantiates that seasonality acts as a specific methodological context for accounting treatment, significantly influencing the recognition and allocation of costs between reporting periods, the valuation of biological assets in accordance with national accounting standards and IAS 41 Agriculture, the calculation of production cost, and the organization of internal control procedures. Particular attention is paid to the interperiod allocation of expenses in situations where the production cycle does not coincide with the calendar year, which is especially characteristic of crop production. The article argues that traditional accounting approaches require adaptation in order to ensure compliance with the accrual and matching principles in a seasonally uneven production environment. It is demonstrated that seasonality becomes an object of accounting consideration through its influence on work in progress, depreciation methods for agricultural machinery, and the structure of management reporting. The study also identifies several methodological

and regulatory gaps related to the absence of unified criteria for allocating production costs between reporting periods and the insufficient adaptation of internal control procedures to the seasonal phases of agricultural activity. In this context, practical directions for improving accounting organization at agricultural enterprises are proposed, including the analytical structuring of work-in-progress accounting by crop types and production stages, the application of the units-of-production depreciation method for agricultural machinery, and the use of rolling cash-flow forecasts to manage seasonal liquidity gaps. The necessity of developing seasonally adapted accounting policies and internal control mechanisms aimed at improving the reliability of financial reporting and strengthening managerial decision-making in agricultural enterprises is substantiated.

Ключові слова: аграрні підприємства, біологічні активи, бухгалтерський облік, витрати, внутрішній контроль, незавершене виробництво, облікова політика, сезонність, сільське господарство, собівартість.

Key words: accounting, accounting policy, agricultural enterprises, agriculture, biological assets, costs, cost of production, internal control, seasonality, work in progress.

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

У сучасних умовах розвитку економіки підвищуються вимоги до якості інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємств, що зумовлює необхідність удосконалення систем бухгалтерського обліку та контролю. Особливого значення ці питання набувають в аграрній сфері, адже сільськогосподарське виробництво характеризується вираженою сезонною циклічністю, в основі якої лежить залежність виробничої активності від природно-кліматичних умов. Змінюються пори року, що задає біологічний ритм розвитку рослин і тварин, визначаючи послідовність та тривалість відповідних фізіологічних фаз. Унаслідок цього строки проведення посіву, дозрівання і збирання сільськогосподарських культур, а також фази розмноження, лактації та відгодівлі худоби є жорстко детермінованими сукупністю біологічних і кліматичних чинників. Відхилення від оптимальних параметрів проходження цих фаз закономірно негативно позначаються на врожайності, продуктивності тваринництва та фінансових результатах підприємства, що робить урахування біологічного календаря невід'ємною складовою виробничого планування.

Поєднання сезонної нерівномірності технологічних операцій, суттєвої залежності від природного середовища та необхідності безперервного відтворення виробничих ресурсів формує принципову специфіку організації аграрного виробництва. У галузі рослинництва виробниче навантаження концентрується у відносно ко-

роткі проміжки часу, насамперед у сівозмінні та жнивний періоди, тоді як решта виробничого року характеризується значно нижчою інтенсивністю господарської діяльності. Тваринництво, в свою чергу, підпорядковане репродуктивним і лактаційним циклам та сезонним коливанням забезпеченості кормовою базою. Сукупна дія зазначених чинників зумовлює особливу, циклічно структуровану, логіку організації та управління виробничими процесами в аграрному секторі, яка принципово відрізняє його від більшості інших галузей економіки.

Такі особливості визначають сезонність виробництва як ключовий чинник, що безпосередньо впливає на організацію облікових процедур, побудову аналітичних показників та ефективність контрольних заходів. У зв'язку з цим виникає потреба в поглибленні теоретичних засад та розробленні практичних рекомендацій щодо організації ефективної системи обліку аграрних підприємств, здатної адекватно відображати результати їх діяльності в умовах сезонності виробництва та забезпечувати інформаційну підтримку управлінських рішень.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Автори Добрунік Т.П. [1], Масюк Ю. [2] розглядають проблематику формування фінансових результатів аграрних підприємств під впливом зовнішніх факторів, зокрема державної підтримки, податкової політики, кредитного забезпечення та природно-кліматичних умов. Обґрунтовують, що саме зовнішнє середовище значною мірою визначає динаміку доходів, витрат і кінцевих фінансових результатів сільськогосподарських підприємств та потре-

бує адаптації системи управління до мінливих умов господарювання.

Автор Царук В. Ю. [3] зазначає, що система обліково-інформаційного забезпечення стратегічного управління сільськогосподарського підприємства має бути орієнтована передусім на використання інформації про зовнішнє середовище функціонування.

Питання формування та реалізації облікової політики підприємств досліджували Винниченко Н. В. та Лінська А. С. [4], які обґрунтовували її значення як інструменту впливу на фінансові результати та інформаційне забезпечення управління. Також вагомий внесок у розроблення теоретико-методичних аспектів облікової політики здійснила Качмар О. В. [5], зосереджуючи увагу на особливостях її формування в аграрних підприємствах. Окремі організаційні та практичні аспекти побудови облікової політики висвітлено у працях Чебан Ю. Ю. та Пташник О. П. [6], які акцентують на її ролі у забезпеченні достовірності облікової інформації та підвищенні ефективності управлінських рішень.

Шепель І. В. [7] досліджує особливості організації обліку роботи машинно-тракторного парку в умовах сезонності сільськогосподарського виробництва. Автор акцентує на специфіці накопичення витрат, амортизаційних відрахувань і витрат на ремонт із подальшим їх річним розподілом пропорційно виконаним умовним еталонним гектарам, а також на визначенні фактичної собівартості продукції один раз на рік. Обґрунтовано, що сезонна нерівномірність потреби в матеріальних і трудових ресурсах може бути зменшена шляхом раціональної організації праці, мінімізації простоїв техніки та впровадження економічних заходів на основі внутрішнього аналізу резервів підприємства.

Мошковська О. [8] досліджує специфіку формування витрат в умовах тривалого виробничого циклу та обґрунтовує необхідність обліку витрат не лише за об'єктами калькулювання, а й за періодами їх здійснення (витрати минулих років під урожай поточного року, витрати звітного року під урожай поточного та майбутніх років). Також акцентовано на нерівномірності надходження продукції та коливанні обсягу облікових робіт упродовж року внаслідок сезонності виробництва.

Здирко Н. та Іщенко Я. [9] досліджують організаційні основи побудови системи обліку витрат у фермерських господарствах. Вони обґрунтовують необхідність формування документального забезпечення, адаптованого до

бізнес-процесів конкретного господарства, а також структуру робочого плану рахунків та номенклатури статей обліку витрат з урахуванням специфічних витрат, які не визначені нормативно.

Овчарова Н., Кравченко О. та Бобошко Р. [10] акцентують на необхідності накопичення інформації по рівнях витрат за етапами технологічного процесу та деталізованого розподілу витрат за полями, культурами та сівоzmінами. Такий підхід дозволяє планувати, аналізувати та приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо ефективності використання ресурсів і доцільності вирощування конкретних культур.

Автори Ніценко В., Присяжнюк Н. та інші [11] найбільш ґрунтовно на нашу думку розглядали питання впливу сезонності та біологічної циклічності на управління аграрними підприємствами, зокрема їхній вплив на використання трудових, матеріально-технічних і фінансових ресурсів. Вони обґрунтували необхідність поєднання природно-біологічних закономірностей із економічними та організаційними інструментами управління, зокрема завчасного планування грошових потоків, раціонального розподілу техніки й робочої сили та оперативного коригування виробничих рішень.

Незважаючи на наявність ґрунтовних досліджень, присвячених формуванню фінансових результатів аграрних підприємств, удосконаленню облікової політики, організації обліку витрат і калькулюванню собівартості, а також впливу біологічної циклічності на управління ресурсами, сезонність здебільшого розглядається як економічна умова діяльності або фактор варіативності показників. Таким чином, існує об'єктивна необхідність поглибленого дослідження впливу сезонності саме на організацію бухгалтерського обліку як цілісної системи.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Актуальність такого дослідження зумовлена потребою формування методично обґрунтованих підходів до побудови облікової системи, здатної адекватно відображати циклічність аграрного виробництва під впливом сезонності та забезпечувати інформаційну підтримку ефективного управління підприємством. Метою статті є обґрунтування концептуальних підходів до такої адаптації через розкриття економічної сутності сезонності як об'єкта облікового відображення, аналіз її впливу на форму-

вання витрат, доходів і фінансових результатів та визначення напрямів удосконалення системи внутрішнього контролю в аграрних підприємствах. Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких завдань: дослідження економічної природи сезонності та її облікової інтерпретації; оцінка відповідності чинного нормативного регулювання потребам сезонно-адаптованого обліку; розробка пропозицій щодо організації обліково-контрольних процедур з урахуванням сезонної специфіки аграрного виробництва.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

У теоретико-методологічному аспекті організація бухгалтерського обліку розглядається як цілісна система побудови облікового процесу, що охоплює визначення облікової політики, структурування об'єктів обліку, розроблення внутрішніх регламентів документообігу, вибір методів оцінки та калькулювання, а також формування інформаційних потоків для потреб управління [5, 6]. В умовах сезонності всі зазначені елементи набувають специфічного змістового наповнення, оскільки повинні забезпечити відображення нерівномірних, але закономірно повторюваних економічних процесів.

Організація бухгалтерського обліку в означених умовах має забезпечувати не тільки дотримання фундаментальних принципів нарахування, безперервності діяльності та превалювання економічної сутності над юридичною формою, а й формувати дієві механізми внутрішнього узгодження виробничого, фінансового та календарного циклів підприємства. Коректність побудови облікової політики безпосередньо визначає достовірність відображення фінансового стану суб'єкта господарювання у проміжній та річній звітності, передусім у міжсезонні періоди акумулювання витрат, адже економічна вигода формується поступово протягом біологічної трансформації активів, а її грошове вираження реалізується лише на завершальному етапі виробничого циклу [4, 11].

У такому випадку бухгалтерський облік виконує функцію часової координації економічних подій, трансформуючи безперервний біологічний процес у систему дискретних звітних показників. Методологічні засади відображення специфіки аграрної діяльності закріплені, зокрема, у НП(С)БО 30 "Біологічні активи" [12] та МСБО 41 "Сільське господарство" [13], які передбачають оцінку біологічних активів за справедливою вартістю та визнають приріст

економічних вигід у процесі біологічної трансформації. Такий підхід концептуально змінює логіку організації обліку, оскільки потребує систематичного моніторингу стану активів протягом усього виробничого циклу, а не лише на момент реалізації продукції.

Відповідно дослідження сезонності як економічної категорії є необхідною передумовою обґрунтування особливостей організації бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах, оскільки саме вона визначає структурні параметри облікової системи та механізми формування фінансових результатів.

У загальноекономічному розумінні сезонність являє собою закономірну, циклічно повторювану нерівномірність економічних процесів, зумовлену природно-кліматичними чинниками та їх взаємодією з організаційно-технологічними особливостями виробництва [14]. На відміну від випадкових коливань ділової активності, сезонність характеризується відносною передбачуваністю, стійкою ритмічністю та прив'язаністю до певних часових інтервалів у межах виробничого або календарного року. В аграрному секторі сезонність слід розглядати не як зовнішнє середовище функціонування суб'єкта господарювання, а як органічно притаманну, структурно зумовлену характеристику виробничого процесу. З економічної позиції сезонність у сільськогосподарському виробництві виявляється у трьох взаємопов'язаних площинах.

По-перше, у часовому аспекті через розрив між періодом понесення витрат і моментом отримання доходів, що формує специфічну траєкторію руху капіталу підприємства протягом календарного року.

По-друге, у ресурсному вимірі у вигляді нерівномірності використання виробничих ресурсів (трудових, технічних, матеріальних), яка характеризується чергуванням періодів максимального навантаження та відносного простоя.

По-третє, у фінансовому аспекті через циклічні коливання грошових потоків, зміну потреби в оборотному капіталі та варіативність показників фінансового стану залежно від стадії виробничого циклу.

Відповідно зважаючи на це, сезонність у цьому контексті виступає не лише характеристикою виробничої діяльності, а системним фактором трансформації облікових процедур. Вона впливає на:

- порядок визнання та розподілу витрат між звітними періодами;
- методику оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції;

— формування собівартості в умовах три-
валого виробничого циклу;

— структуру внутрішньої управлінської
звітності;

— організацію внутрішнього контролю за
використанням ресурсів у пікові та міжсезонні
періоди.

Перетворення сезонності з економічного
явища на об'єкт облікового відображення
відбувається тоді, коли її прояви починають
чинити суттєвий вплив на процедури визнання,
оцінки та розкриття інформації у фінансовій
звітності. Відповідно до концептуальних засад
фінансової звітності, бухгалтерський облік
покликаний формувати достовірне уявлення
про фінансовий стан і результати діяльності
підприємства, що в умовах сезонного вироб-
ництва вимагає спеціальних методологічних
підходів [4,5].

Сезонність як об'єкт облікового відобра-
ження має кілька сутнісних характеристик, що
відрізняють її від інших об'єктів обліку.

По-перше, вона не має самостійного суб-
станційного виразу, тобто не є активом, зоб-
ов'язанням чи доходом у прямому ро-
зумінні, а виступає як системна властивість
виробничого процесу, що модифікує порядок
відображення всіх інших об'єктів обліку: вит-
рат, запасів, біологічних активів, фінансових
результатів [11]. У цьому полягає її методо-
логічна складність: сезонність не "обліко-
вується" безпосередньо, а проявляється че-
рез специфіку облікових процедур щодо
інших об'єктів.

По-друге, сезонність породжує принципо-
ву проблему часової невідповідності між мо-
ментом здійснення витрат і моментом визна-
ння доходів. Ця невідповідність є структурною,
а не випадковою, що відрізняє її від звичайної
дебіторської заборгованості чи авансових пла-
тежів. Витрати на підготовку ґрунту, придбан-
ня насіння та проведення сівби здійснюються
за кілька місяців до моменту отримання вро-
жаю й відповідного доходу, причому цей роз-
рив є технологічно неминучим [8, 15]. Відобра-
ження такої невідповідності в обліку вимагає
застосування принципу нарахування у його
найбільш суворій інтерпретації та розвинених
механізмів розмежування витрат між звітними
періодами.

По-третє, сезонність у сільськогосподарсь-
кому виробництві пов'язана з якісною транс-
формацією облікових об'єктів у часі. Біологіч-
ний актив (наприклад, посів) протягом вироб-
ничого циклу змінює свої якісні та кількісні
характеристики, що ускладнює застосування

традиційних підходів до оцінки і потребує спе-
ціального інструментарію, передбаченого
НП(С)БО 30 [12] та МСБО 41 "Сільське госпо-
дарство" [13].

Виокремимо проблеми відображення се-
зонності аграрного виробництва у вітчизняно-
му нормативному полі:

1. Одним із ключових методологічних не-
доліків чинного нормативного регулювання є
відсутність уніфікованих критеріїв розподілу
витрат між суміжними звітними періодами в
умовах виробничого циклу, що не збігається з
календарним роком. Методичні рекомендації з
планування, обліку та калькулювання собівар-
тості продукції (робіт, послуг) сільськогоспо-
дарських підприємств, затверджені наказом
Міністерство аграрної політики та продоволь-
ства України № 132 [16] передбачають акуму-
лювання витрат під урожай майбутнього року
у складі незавершеного виробництва, однак не
регламентують порядку розподілу загальнови-
робничих і накладних витрат між звітними
кварталами за умов нерівномірного їх виник-
нення. Окремої уваги заслуговує питання ква-
ліфікації витрат на підготовчі агротехнічні за-
ходи: оранку під майбутній сезон, меліорацію,
передпосівну підготовку ґрунту. За своєю еко-
номічною суттю зазначені витрати мають озна-
ки витрат майбутніх періодів, оскільки форму-
ють умови отримання доходу в наступному ви-
робничому циклі. Разом із тим їх нормативна
кваліфікація залишається недостатньо визна-
ченою, що породжує неоднорідність підходів
на рівні окремих підприємств [15].

2. Істотною вадою вітчизняного норматив-
ного регулювання є відсутність методологічної
узгодженості між НП(С)БО 30 "Біологічні ак-
тиви" та Методичними рекомендаціями № 132.
Зазначені документи розроблялися незалежно
й регулюють різні аспекти відображення аграр-
ної діяльності: перший зосереджений на оцінці
біологічних активів та визнанні сільськогоспо-
дарської продукції в момент збору врожаю,
тоді як другий визначає методику калькулю-
вання собівартості, зокрема, у ситуаціях, коли
зміна справедливої вартості біологічного акти-
ву відповідно до НП(С)БО 30 [12] відбувається
в іншому звітному періоді, ніж акумулювання
пов'язаних витрат згідно з Методичними реко-
мендаціями № 132 [16]. Відсутність норматив-
но закріплених механізмів узгодження між
цими підходами ускладнює формування ціліс-
ної та достовірної картини фінансового стану
підприємства протягом виробничого року, а
також знижує аналітичну цінність звітності для
зовнішніх користувачів.

3. Окремою і практично не дослідженою у вітчизняному нормативному просторі є проблема організації внутрішнього контролю з урахуванням сезонного характеру аграрного виробництва. Чинні нормативні акти, що регулюють облік у сільськогосподарських підприємствах, не містять жодних положень щодо побудови контрольних процедур у прив'язці до агровиробничого календаря, незважаючи на те, що профіль ризиків підприємства суттєво трансформується залежно від фази виробничого циклу.

Зокрема, в період сівби та збирання врожаю різко зростають ризики, пов'язані з документальним оформленням руху матеріальних цінностей, достовірністю обліку виходу продукції та збереженням запасів. У міжсезонний період актуалізуються ризики знецінення або псування біологічних активів, а також ризики невірної оцінки незавершеного виробництва. Відсутність нормативно закріплених вимог щодо диференціації контрольних процедур відповідно до сезонного ритму діяльності фактично унеможливує формування ефективної системи внутрішнього контролю на галузевій основі та перекладає відповідальність за її побудову виключно на рівень окремого підприємства без методологічного орієнту [11, 15].

Отже, чинне нормативне забезпечення створює загальну методологічну рамку обліку аграрної діяльності, проте потребує подальшого розвитку в частині регламентації механізмів міжперіодного розподілу витрат та формування адаптивної системи внутрішнього контролю, що враховує циклічність і ризиковість аграрного виробництва.

Слід також зауважити, що сезонність аграрного виробництва перебуває у безпосередньому методологічному зв'язку з ключовими принципами організації бухгалтерського обліку, трансформуючи їх практичне застосування.

Принцип нарахування в умовах сезонності набуває особливої складності, оскільки вимагає розмежування витрат, що відносяться до поточного виробничого циклу, витрат майбутніх виробничих циклів та витрат, що мають бути розподілені між кількома циклами пропорційно до отриманих результатів. Принцип відповідності доходів і витрат є центральним з точки зору облікового відображення сезонності, оскільки саме він регулює часове зіставлення понесених витрат і отриманих доходів. В умовах аграрного виробництва реалізація цього принципу ускладнюється тим, що витрати

здійснюються рівномірно або концентровано протягом виробничого циклу, тоді як дохід виникає дискретно у момент збору та реалізації врожаю [15].

Принцип безперервності у контексті сезонності набуває значення методологічного обґрунтування для відображення незавершеного виробництва: перехідні залишки витрат між звітними роками є не аномалією, а закономірним наслідком безперервності господарської діяльності підприємства, виробничий цикл якого виходить за межі календарного року.

Принцип обачності в умовах сезонного виробництва передбачає необхідність формування резервів під можливі втрати біологічних активів та незавершеного виробництва, оскільки ризики, пов'язані з природно-кліматичними чинниками, є об'єктивно вищими порівняно з більшістю інших галузей.

Розглянуті принципи організації обліку в умовах сезонності формують методологічне підґрунтя для побудови системи калькулювання собівартості. Адже саме сезонна нерівномірність витрат, тривалість виробничого циклу та часовий розрив між понесенням витрат і отриманням результату зумовлюють необхідність спеціального підходу до групування, розподілу й віднесення витрат на об'єкти обліку. У цьому контексті калькулювання собівартості набуває не лише розрахункового, а й аналітичного значення, оскільки повинно відображати фазовість виробничого процесу, багатостадійність технології та сезонну концентрацію ресурсів [8, 9]. Відтак виникає потреба у систематизації підходів до калькулювання з урахуванням сезонного чинника.

У вітчизняному нормативному полі сезонний характер аграрного виробництва враховується насамперед у Методичних рекомендаціях № 132 [16], а також у НП(С)БО 30 "Біологічні активи" [12], яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та сільськогосподарську продукцію. Це частково враховує сезонність через трансформацію біологічних активів у процесі біологічних перетворень, однак не деталізує процедур розподілу витрат між звітними періодами в умовах нерівномірного надходження доходів.

Запропонована сезонно-орієнтована класифікація калькулювання собівартості дозволяє систематизувати вплив часових, фазових та розподільчих чинників на формування витрат в аграрних підприємствах та створює методич-

Таблиця. 1. Калькулювання собівартості в умовах сезонності: системна класифікація

Класифікаційна ознака	Виділені елементи	Обліково-методичне значення	Контрольний аспект
1. За об'єктом калькулювання	Культури; види продукції; стадії виробництва; супутня продукція	Забезпечує точність формування індивідуальної собівартості; враховує біологічну специфіку	Контроль рентабельності окремих культур і напрямів
2. За тривалістю виробничого циклу	Короткострокові (до року); перехідні (озимі); довгострокові (багаторічні насадження)	Визначає порядок міжперіодного розподілу витрат	Контроль незавершеного виробництва
3. За фазами виробничого процесу	Підготовча; посівна; вегетаційна; збиральна; післязбиральна	Дозволяє застосувати фазову калькуляцію	Оперативний контроль перевищення нормативів
4. За характером сезонного навантаження витрат	Пікові; рівномірні; міжсезонні	Дає можливість коригувати бази розподілу загальновиробничих витрат	Контроль концентрації витрат у пікові періоди
5. За способом розподілу загальновиробничих витрат	За площею; машино-годинами; трудовитратами; нормативними коефіцієнтами сезонності	Формує адекватну структуру собівартості	Запобігання спотворенню фінансового результату
6. За типом сезонних коливань собівартості	Календарні; фазові; цінові; ризикові	Визначає варіативність показника собівартості	Контроль відхилень від планових параметрів

Джерело: сформовано на основі [8, 10, 11].

не підґрунтя для побудови адаптивної системи обліку та контролю (табл. 1).

Специфіка аграрного виробництва зумовлює багатокомпонентність об'єктів калькулювання: окрема культура може виступати одночасно як носій прямих витрат, об'єкт незавершеного виробництва та джерело супутньої продукції. Сезонність посилює проблему співвіднесення витрат із доходами, що потребує чіткої аналітичної деталізації. У рослинництві значна частина витрат формується в одному календарному періоді, тоді як дохід визнається в наступному. Така асиметрія породжує потребу в обґрунтованому механізмі міжперіодного розподілу витрат та оцінки незавершеного виробництва. Багатофазність технологічного процесу дозволяє розглядати калькулювання як послідовність накопичення витрат за стадіями виробництва [11, 15]. Запровадження фазової калькуляції підвищує аналітичність облікових даних і створює передумови для оперативного внутрішнього контролю.

Сезонна концентрація витрат (паливо, ремонт, оплата праці в період збирання) ускладнює традиційний механізм розподілу загально-

виробничих витрат. Використання усереднених річних баз розподілу може спотворювати фактичну собівартість окремих культур. Доцільним є застосування коефіцієнтів сезонного навантаження або фазових баз розподілу.

Собівартість у сільському господарстві має змінний характер під впливом: природно-кліматичних факторів, інових коливань на матеріальні ресурси, урожайності, рівня технологічної дисципліни. Отже, її доцільно розглядати не як статичний підсумковий показник, а як динамічну економічну категорію, що трансформується протягом виробничого циклу.

Однією з найбільш складних проблем обліку в аграрних підприємствах є правильне відображення незавершеного виробництва (НЗВ) в рослинництві. На відміну від промислового виробництва, де НЗВ, як правило, перебуває в одному звітному році, виробничий цикл у рослинництві охоплює два звітні роки. Витрати під урожай озимих культур формуються восени поточного року і є складовою НЗВ, яке обліковується на рахунку 231 "Рослинництво" і лише у наступному році трансформується в готову продукцію.

Таблиця 2. Особливості обліку НЗВ за стадіями виробничого циклу в рослинництві

Стадія виробництва	Склад витрат	Рахунок обліку	Проблема оцінки	Рекомендований підхід
Підготовка ґрунту (осінь)	ПММ, оплата праці, амортизація техніки	231 «Рослинництво»	Витрати не можна відокремити від майбутнього врожаю	Накопичення на субрахунок «Витрати під урожай наст. року»
Посів (осінь/весна)	Насіння, добрива, ЗЗР	231 (аналіт. «Озимі культури» / «Ярі культури»)	Перехідні витрати між двома роками	Розподіл між звітними роками пропорційно до зібраної площі
Веgetація (весна–літо)	Догляд, захист рослин, зрошення	231	Невідомий кінцевий обсяг виробництва	Облік фактичних витрат; планова собівартість як контрольний орієнтир
Збирання врожаю	Послуги підрядників, паливо, тара	231 → 27 «Продукція сільгоспвиробництва»	Визнання готової продукції та закриття НЗВ	Закриття 231 на собівартість врожаю за фактичними витратами

Джерело: сформовано на основі [16, 17].

Проблема ускладнюється тим, що на момент складання річної фінансової звітності значна частина виробничих витрат уже здійснена, але готова продукція ще не отримана. За таких умов балансова стаття "Незавершене виробництво" значно зростає, що може ввести в оману зовнішніх користувачів звітності щодо реального фінансового стану підприємства. Відповідно до НП(С)БО 9 "Запаси" [17], НЗВ оцінюється за виробничою собівартістю, проте в умовах аграрного виробництва повна виробнича собівартість невідома до моменту збирання врожаю. Систематизацію стадій виробничого процесу та відповідних облікових підходів подано у Таблиці 2.

Доцільним є виокремити проблематику використання сільськогосподарської техніки (комбайнів, тракторів, сівалок), адже вона використовується нерівномірно протягом року: інтенсивно в сезон польових робіт і майже не задіяна поза ним. Застосування стандартного прямолінійного методу нарахування амортизації в цьому разі призводить до спотворення собівартості продукції: у "гарячий" сезон реальні витрати на одиницю площі будуть занижені (оскільки техніка дійсно зношується більше), а поза сезоном завищені [7]. Для об'єктивного відображення реального зносу техніки рекомендується застосовувати метод нарахування амортизації, що ґрунтується на обсязі виробленої продукції (метод виробничої функції), або, в разі технічних обмежень, кумулятивний метод. Облікова політика підприємства повинна містити обґрунтований вибір методу амортизації для сільськогосподарської техніки із зазначенням критерію корисності: мотогодини роботи або оброблена площа (га).

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Сільськогосподарське виробництво вирізняється специфікою виробничого циклу, харак-

терною тривалістю операційного циклу, який залежить від біологічного процесу створення продукції, часовою розірваністю між витратною та дохідною фазами, нерівномірністю залучення виробничих ресурсів і особливим механізмом формування фінансових результатів та оборотного капіталу, що принципово відрізняє аграрні підприємства від суб'єктів господарювання у промисловості, торгівлі та сфері послуг. Це зумовлює необхідність адаптації як методологічних, так і організаційних елементів облікової системи до специфіки аграрного виробничого циклу. Проведений аналіз засвідчує, що вітчизняне нормативне поле відображає сезонність аграрного виробництва лише на рівні окремих технічних рішень, не формуючи цілісної методологічної системи, здатної забезпечити достовірне відображення господарської діяльності в умовах нерівномірного виробничого циклу.

Сезонність не є самостійним об'єктом обліку у традиційному розумінні, однак виступає визначальним методологічним контекстом, що модифікує порядок відображення витрат, активів і фінансових результатів сільськогосподарського підприємства. Ігнорування цього контексту або його недостатнє врахування у нормативному регулюванні неминує призводити до зниження якості облікової інформації та послаблення системи внутрішнього контролю. Сезонність є системоутворюючим чинником для бухгалтерського обліку та контролю аграрних підприємств, що впливає на методику обліку НЗВ, розподіл витрат між звітними періодами, нарахування амортизації та організацію внутрішнього контролю. Облік незавершеного виробництва в рослинництві потребує організації аналітичного обліку в розрізі окремих сільськогосподарських культур та виробничих циклів для забезпечення достовірної оцінки НЗВ на кожну звітну дату. Для адекватного відображення зносу сільськогосподарської техніки рекомендується застосовува-

ти виробничий метод амортизації або, як мінімум, забезпечити облік мотогодин роботи для кожного об'єкта. Сезонний календар контрольних заходів, адаптований до фаз аграрного виробничого циклу, дозволяє підвищити ефективність внутрішнього контролю шляхом концентрації ресурсів у найбільш ризикові періоди — сівбу та збирання врожаю.

Перспективою подальших досліджень є розробка інтегрованої моделі управлінського обліку аграрного підприємства, що враховує сезонну динаміку ключових показників ефективності та практичні прояви сезонності, якими є виникнення касових розривів, оскільки аграрне підприємство у першому та другому кварталах несе значні витрати (придбання насіння, добрив, пального, оплата праці сезонних працівників), тоді як основний грошовий потік від реалізації продукції формується переважно у третьому і четвертому кварталах.

Література:

1. Добрунік Т.П. Особливості управління фінансовими результатами аграрних підприємств. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2016. № 5 (1). С. 76—83. URL: https://e-visnyk.dniprondise.in.ua/journals/5-05-2016_1/18.pdf
2. Масюк Ю. В., Боюн В. Ю. Управління фінансовими результатами діяльності сільськогосподарського підприємства. Економіка та держава, 2021. № 10. С. 93—96. DOI: 10.32702/2306-6806.2021.10.93
3. Царук В. Ю. Бухгалтерський облік у системі стратегічного управління аграрним підприємством. Економічний аналіз: зб. наук. праць. Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярошук (голов. ред.) та ін. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2017. Том 27. № 1. С. 280—285. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/1285/1041>
4. Винниченко Н.В., Лінська А.С. Проблеми оптимізації облікового процесу на сільськогосподарських підприємствах. Ефективна економіка, 2017. № 12. URL: <http://www.economy-nauka.com.ua/?op=1&z=5987>
5. Качмар О. В. Формування облікової політики аграрних підприємств. Агросвіт, 2014. № 16. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/16_2014/7.pdf
6. Чебан Ю.Ю., Пташник О.П. Особливості формування облікової політики у сільськогосподарських підприємствах. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського, 2015. № 7. URL: <http://global-national.in.ua/archive/7-2015/188.pdf>
7. Шепель І.В. Актуальні аспекти організації бухгалтерського обліку і аналізу використання машинно-тракторного парку аграрних підприємств. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка, 2018. № 1 (51). С. 468—474. URL: <http://visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/article/view/130543/126173>
8. Мошківська О. Особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в сільському господарстві. Grail of Science, 2025. № 55, 280—288. DOI: <https://doi.org/10.36074/grail-of-science.22.08.2025.030>
9. Здирко Н., Іщенко Я. Організаційні основи побудови системи обліку витрат виробництва фермерських господарств. Економіка та суспільство, 2023. № 50. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-86>
10. Овчарова Н., Кравченко О., Бобошко Р. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами сільськогосподарських підприємств. Економіка та суспільство, 2021. № 30. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-30-45>
11. Ніценко В., Присяжнюк Н., Федорук Ю., Павліченко А., Федорук Н. Вплив сезонності та біологічних циклів на управління виробничими процесами сільськогосподарських підприємств. Економічний аналіз. 2025. Том 35. № 4. С. 259—267. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.04.259>
12. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи": Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 "Сільське господарство". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text
14. Quarterly National Accounts Manual: Concepts, Data Sources and Compilation. Seasonal Adjustment. URL: https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/display/book/9781475589870/ch007.pdf?utm_source=chatgpt.com
15. Єдинак Т.С., Омельницька Ю.Е. Особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва сільськогосподарськими підприємствами. Економіка і суспільство, 2018. № 19. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/188.pdf
16. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

ємств: наказ Мінагрополітики від 18.05.2001 № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01>

17. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>

References:

1. Dobrunik T. P. (2016), "Peculiarities of management of financial results of agricultural enterprises", *Ekonomichnyj visnyk Zaporiz'koi derzhavnoi inzhenernoi akademii*, vol. 5 (1), pp. 76—83, available at: https://e-visnyk.dnipron-dise.in.ua/journals/5-05-2016_1/18.pdf (Accessed 25 Feb 2026).

2. Masyuk, Yu. and Boyun, V. (2021), "Management of financial results of agricultural enterprise activity", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 10, pp. 93—96. DOI: 10.32702/2306-6806-2021.10.93

3. Tsaruk, V. (2017), "Accounting in the system of strategic management of an agricultural enterprise", *Ekonomichnyi analiz: zb. nauk. Prats. Ternopil'skyi natsionalnyi ekonomichnyi universytet*, vol. 27 (1), pp. 280—285, available at: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/1285/1041> (Accessed 25 Feb 2026).

4. Vynnychenko, N.V. and Lins'ka, A.S. (2017), "Optimization problems of accounting process at agricultural enterprises", *Efektivna ekonomika*, vol. 12, available at: <http://www.economy-nayka.com.ua/?op=1&z=5987> (Accessed 25 Feb 2026).

5. Kachmar, O. V. (2014), "Formation of accounting policies of agricultural enterprises", *Ahrosvit*, vol. 16, available at: http://www.agrosvit.info/pdf/16_2014/7.pdf (Accessed 25 Feb 2026).

6. Cheban, Yu.Yu. and Ptashnyk, O.P. (2015), "Features of accounting policy formation in agricultural enterprises", *Mykolaivs'kyj natsional'nyi universytet imeni V.O. Sukhomlyns'koho*, vol. 7, available at: <http://global-national.in.ua/archive/7-2015/188.pdf> (Accessed 25 Feb 2026).

7. Shepel', I. V. (2018), "Actual aspects of organization of accounting and analysis of the use of machine and tractor park of agricultural enterprises", *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho universytetu. Serii "Ekonomichni nauky"*, vol. 1 (51), pp. 468—474, available at: <http://visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/article/view/130543/126173> (Accessed 25 Feb 2026).

8. Moshkovs'ka, O. (2025), "Features of cost accounting and cost calculation in agriculture",

Grail of Science, vol. 55, 280—288. DOI: <https://doi.org/10.36074/grail-of-science.22.08.2025.030>

9. Zdyrko, N. and Ishchenko, Ya. (2023), "Organizational foundations of building a system for accounting for farm production costs", *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 50. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-50-86>

10. Ovcharova, N., Kravchenko, O., and Boboshko, R. (2021), "Formation of accounting and analytical support of expenditure management of agricultural enterprises", *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 30. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-30-45>

11. Nitsenko, V., Prysiashniuk, N., Fedoruk, Yu., Pavlichenko, A. and Fedoruk, N. (2025), "The impact of seasonality and biological cycles on the management of production processes of agricultural enterprises", *Ekonomichnyi analiz*, vol. 35, no. 4, pp. 259—267. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.04.259>

12. Ministry of Finance of Ukraine (2005), Order "National Regulation (Standard) of accounting 30 "Biological assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (Accessed 25 Feb 2026).

13. IFRS (2017), "International Accounting Standard 41 Agriculture", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text (Accessed 25 Feb 2026).

14. International Monetary Fund (2017), "Quarterly National Accounts Manual: Concepts, Data Sources and Compilation. Seasonal Adjustment", available at: https://www.elibrary.imf.org/downloadpdf/display/book/9781475589870/ch007.pdf?utm_source=chatgpt.com (Accessed 25 Feb 2026).

15. Yedynak, T.S. and Omel'nyts'ka, Yu.E. (2018), "Features of calculating the cost of crop production by agricultural enterprises", *Ekonomika i suspilstvo*, vol. 19, available at: https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/188.pdf (Accessed 25 Feb 2026).

16. The Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001), Order "Methodical recommendations on planning, accounting and costing of products (works, services) of agricultural enterprises", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (Accessed 25 Feb 2026).

17. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "National accounting regulation (standard) 9 "Inventories", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99> (Accessed 25 Feb 2026).

Отримано редакцією журналу / Received: 06.03.26

Прорецензовано / Revised: 12.03.26

Схвалено до друку / Accepted: 17.03.26