

## РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

## СПЕЦИФІКА ФУНКЦІОНУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА МЕТОДОЛОГІЮ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: БЕЗПЕКОВИЙ АСПЕКТ

### SPECIFICITY OF FUNCTIONING OF AGRARIAN ENTERPRISES AND THEIR INFLUENCE ON ACCOUNTING METHODOLOGY: SECURITY ASPECT

УДК 657.1:338.30

DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.46-39>**Василишин С.І.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту  
Харківський національний аграрний  
університет імені В.В. Докучаєва

**Vasylishyn Stanislav**

Kharkiv National Agrarian University  
named after V.V. Dokuchaiev

Проаналізовано погляди науковців на специфіку функціонування аграрних підприємств та її вплив на методологію бухгалтерського обліку з метою зміцнення їхньої економічної безпеки. Охарактеризовано та згруповано головні особливості бухгалтерського обліку аграрних підприємств. З'ясовано, що в процесі обліково-аналітичного забезпечення управління аграрними підприємствами важливо врахувати особливості, які визначають характер участі оборотних засобів у кругообороті капіталу. Установлено передумови впливу обліково-аналітичного забезпечення на економічну безпеку аграрних підприємств і визначено його функції. Проаналізовано традиційні функції обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства і ризик-менеджменту. Систематизовано напрями вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою аграрних підприємств. Доведено необхідність удосконалення методології бухгалтерського обліку на аграрних підприємствах для зміцнення їхньої економічної безпеки.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, економічна безпека, аграрні підприємства, обліково-аналітичне забезпечення, сільське господарство.

Проаналізовані взгляды ученых на специфику функционирования аграрных

предприятий и ее влияние на методологию бухгалтерского учета с целью укрепления их экономической безопасности. Охарактеризованы и сгруппированы главные особенности бухгалтерского учета аграрных предприятий. Выяснено, что в процессе учетно-аналитического обеспечения управления аграрными предприятиями важно учесть особенности, которые определяют характер участия оборотных средств в кругообороте капитала. Установлены предпосылки влияния учетно-аналитического обеспечения на экономическую безопасность аграрных предприятий и определены его функции. Проанализированы традиционные функции учетно-аналитического обеспечения экономической безопасности предприятия и риск-менеджмента. Систематизированы направления совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления экономической безопасностью аграрных предприятий. Доказана необходимость совершенствования методологии бухгалтерского учета на аграрных предприятиях для укрепления их экономической безопасности.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, экономическая безопасность, аграрные предприятия, учетно-аналитическое обеспечение, сельское хозяйство.

*The views of scientists on the specifics of functioning of agricultural enterprises and its impact on accounting methodology are analyzed to strengthen their economic security. It is ascertained that accounting has specific features in agrarian enterprises that are inherent in the industry, which causes a somewhat different hierarchy of information that needs protection in the system of strengthening the economic security of economic entities. The analysis of scientists' views on the specifics of agricultural enterprises and their impact on accounting methodology showed that certain features should be taken into account when collecting and processing information, which will guarantee the establishment of an effective security system, will counteract the risks and threats from the environment in which the enterprise operates, will promote competitive positions etc. The prerequisites of the influence of accounting and analytical support on the economic security at agricultural enterprises have been determined and its functions have been defined. The traditional functions of accounting and analytical support of the enterprise economic security and risk management are analyzed. It is proved that the progressive effective development of agrarian enterprises, and as a consequence of the agrarian sector, is possible only if the improvement of accounting and analytical support in management processes according to national and international standards in the context of the development of institutional theory in accounting, which will allow to make effective managerial decisions and all other management decisions in agrarian business. The basic directions to improve the accounting and analytical support of management in economic security at agrarian enterprises are offered, among them the development of specific approaches to accounting policy in terms of recognition, evaluation and reflection on accounts of transactions related to the economic security of the enterprise; disclosure of economic security information in management reporting; continuous monitoring of safety level and forecasting of its development on the basis of econometric modeling and factor analysis. The necessity of improving the methodology of accounting at agricultural enterprises to strengthen their economic security has been proved.*

**Key words:** accounting, economic security, agrarian enterprises, accounting and analytical support, agriculture.

**Постановка проблеми.** Аграрний сектор економіки є важливою бюджетоутворювальною ланкою, що дає змогу визначити ефективність функціонування економіки країни, рівень продовольчої безпеки і добробут кожного громадянина. Сучасні трансформаційні процеси, що відбуваються в економічному середовищі, вимагають від аграрних товаровиробників організації ефективної системи

бухгалтерського обліку з метою забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів достовірною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень. Методологія бухгалтерського обліку повинна враховувати специфіку функціонування аграрних підприємств і важливість забезпечення економічної безпеки, що потребує поглиблених ґрунтовних наукових досліджень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Специфіку діяльності аграрних підприємств та її вплив на методологію бухгалтерського обліку розглянуто в працях багатьох науковців: В.Г. Андрійчука, Ф.Ф. Бутинця, П.І. Гайдуцького, С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.Ф. Кропивка, Ю.Я. Лузана, Ю.О. Лупенка, М.Й. Маліка, В.Я. Месель-Веселяка, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, В.М. Пархоменка, Б.Й. Пасхавера, М.С. Пушкаря, П.Т. Саблука, О.Г. Шпикуляка. Наукові праці вчених становлять потужну теоретичну та практичну базу, що свідчить про велику актуальність досліджуваного питання. Проте специфіку ведення обліку в аграрних підприємствах вивчено недостатньо, зокрема слід акцентувати увагу на неоднозначному характері феномена економічної безпеки на рівні аграрних підприємств.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є обґрунтування особливостей функціонування аграрних підприємств та їхній вплив на методологію бухгалтерського обліку, при цьому особливу увагу варто приділити аспекту безпеки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аграрний сектор економіки відіграє важливу роль у процесі економічного розвитку, визначає ефективність функціонування країни та її регіонів. Академік НААН України П.Т. Саблук підкреслює, що аграрний сектор має потенціал потужного локомотива національної економіки, значення якого посилюється в умовах збільшення суспільної та економічної цінності продовольства і, відповідно, має великі перспективи зростання [1].

Водночас, на думку Ю.О. Лупенка, низка соціально-економічних проблем впливає на розвиток сільського господарства, проте навіть за несприятливих умов аграрний сектор продовжує демонструвати прийнятні темпи розвитку, але сучасні виклики вимагають швидкої адаптації до нових умов господарювання [2].

Поділяючи погляди згаданих науковців, вважаємо, що для підвищення конкурентоспроможних позицій аграрного сектору треба визначити специфіку діяльності цієї галузі економіки та її вплив на методологію бухгалтерського обліку.

Як зазначає академік В.М. Жук, головними ланками в інформаційному забезпеченні управління (на рівні держави, галузей, певних ринків та конкретних підприємств) були і будуть бухгалтерський облік та бухгалтерська (нині фінансова) звітність [3].

Значущість проблеми організації бухгалтерського обліку тісно переплітається з формуванням системи економічної безпеки аграрних підприємств, що дасть змогу приймати ефективні управлінські рішення і забезпечити захист від негативного впливу з боку зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Науковці М.З. Пізенгольц та О.П. Варава визначили, що бухгалтерський облік не просто здійснює

реєстрацію подій та фактів, а всі зміни, що відбуваються в процесі здійснення господарської діяльності, реєструються в бухгалтерському обліку з метою подальшого впливу на поліпшення роботи підприємства [4].

Професор Ф.Ф. Бутинець вважає, що метою ведення бухгалтерського обліку є одержання узагальнювальної інформації про стан господарювання, зміни, які відбуваються, стан взаємозв'язків підприємства та його взаємовідносин з іншими підприємствами і на цій підставі – визначення результатів господарювання [5].

Вивчаючи специфіку діяльності аграрних підприємств, потрібно взяти до уваги дослідження відомого економіста В.Г. Андрійчука, який до особливостей сільського господарства й агропромислового виробництва, що здійснюють вплив на економіку підприємств агропромислового комплексу, відносить такі [6]:

- відносна іммобільність ресурсів, що є бар'єром на шляху перерозподілу їх із сільського господарства в промисловість та інші галузі;
- на відміну від промисловості до сільськогосподарського виробництва залучено не три, а чотири ресурси: основний і оборотний капітал, жива праця і земля (головний засіб виробництва);
- залежність діяльності аграрних підприємств від природного чинника і непередбачуваних несприятливих змін у зовнішньому середовищі;
- виробництво здійснюється в різних ґрунтово-кліматичних умовах: добрих, середніх і поганих;
- робочий період (час безпосереднього використання живої уречевленої праці) не збігається з періодом виробництва (час від початку виробництва до одержання готової продукції), через що виникає сезонність виробництва;
- сільське господарство – це кредитомістка галузь, яка не може нормально розвиватися без залучення з боку (банків, інших кредитних установ) додаткових фінансових ресурсів;
- вичерпання кадрового потенціалу села є негативною особливістю діяльності сільськогосподарських підприємств, що в подальшому може призвести до занепаду сільських територій;
- порівняно з іншими галузями національного господарства сільське господарство є інвестиційно непривабливою галуззю;
- у структурі витрат на виробництво більшості видів сільськогосподарської продукції переважають постійні витрати. Крім того, витрати є інерційними, тобто їх важко або ж неможливо скоригувати відповідно до змін обсягу виробництва продукції, викликаних дією природного чинника.

Аграрний сектор відрізняється від інших галузей економіки специфічними відносинами власності, оподаткуванням, державною підтримкою, формуванням та використанням нематеріальних активів, визначенням фінансових результатів гос-

подарської діяльності, приватизацією майна та землі, формуванням людського капіталу, соціальної інфраструктури села тощо [7].

Наведені особливості визначають методологію сільськогосподарського обліку, його відмінність від обліку в інших сферах національного господарства, що відображено на рис. 1.

До облікових особливостей діяльності аграрних підприємств В.Б. Моссаковський зараховує такі [9]: наявність внутрішньої та зовнішньої звітності про собівартість продукції; наявність великої кількості статей прямих витрат; періодичність проведення витрат протягом звітного періоду; особливості щодо групування витрат; методика розподілу непрямих витрат; потреба відображення в обліку біологічних активів.

У процесі обліково-аналітичного забезпечення управління аграрними підприємства важливо врахувати особливості, які визначають характер участі оборотних засобів у кругообороті капіталу. Найпершою з них є зумовлена впливом кліматичних та біологічних чинників сезонність сільськогосподарського виробництва, яка призводить до того, що потреба в оборотних засобах у різні часові періоди протягом року нерівномірна. Також до головних особливостей аграрних підприємств належить взаємозалежність і взаємодоповнюваність галузей та підгалузей виробництва.

Ще однією особливістю кругообігу засобів у сільськогосподарському виробництві є висока частка виробничого циклу в кругообороті, що найбільш чітко простежуємо в рослинницькій галузі.

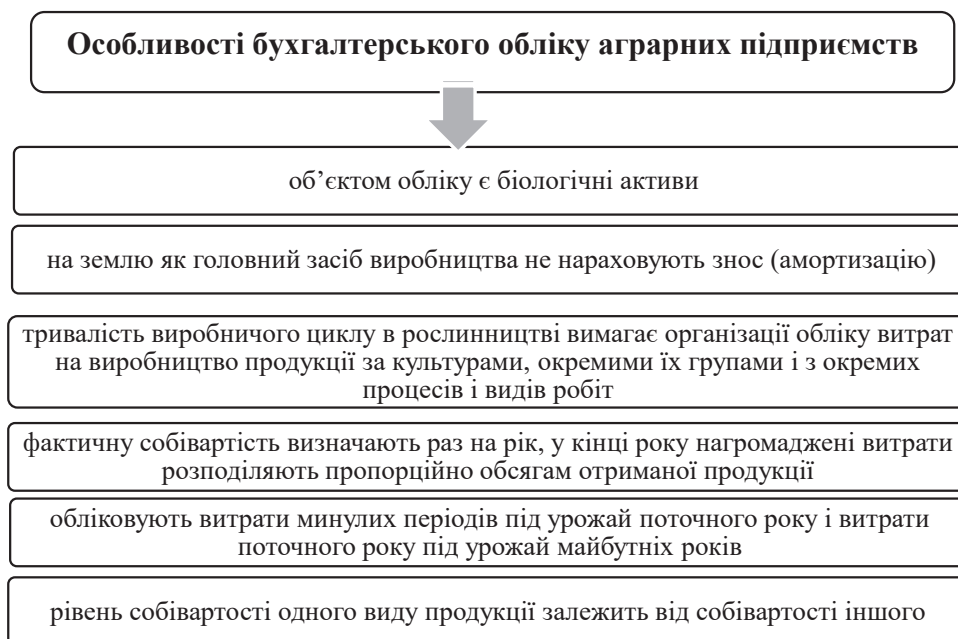
Також суттєва особливість кругообороту оборотних засобів аграрних підприємств виражена

своєрідністю вивільнення авансованих засобів. Незважаючи на розриви між окремими актами авансування, їх вивільнення з обороту відбувається майже одночасно. Ця особливість, найбільш чітко виражена в рослинництві, досить істотно впливає на фінансову діяльність підприємств. Оскільки необхідним є постійне вкладання засобів протягом тривалого часу і ці засоби розміщуються на виробничій стадії кругообороту, то потрібна первісна їх акумуляція у більших розмірах [10].

І останньою суттєвою особливістю, яка має вплив на функціонування оборотних засобів, є нерівномірність надходження виручки за реалізовану продукцію від покупців та замовників. Зумовлено це, на нашу думку, нестабільністю кон'юнктури ринку сільськогосподарської продукції, передусім на продукцію рослинництва, адже кожен виробник намагається зберігати продукцію на складах, доки ціни на ринку не підвищаться. Також це викликано існуванням специфічної форми взаємовідносин між контрагентами в сільському господарстві – товарного (комерційного) кредиту, за яким кошти за відвантажену продукцію надходять не в момент її відвантаження, а набагато пізніше.

Останнім часом економічна безпека все частіше стає об'єктом наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних економістів, оскільки є індикатором рівня захищеності підприємства, галузі чи економіки країни у цілому від ризиків, які особливо загострюються в період економічних криз.

Саме бухгалтерський облік, аналіз і контроль забезпечують методологічну основу управління складними процесами операційної діяльності,



**Рис. 1. Особливості бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах**

Джерело: побудовано на основі [8]

надають користувачам достовірну та неупереджену інформацію про факти господарського життя, здатні вплинути на рівень економічної безпеки і ступінь загроз від ризиків різних видів діяльності.

Традиційні функції обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства і ризик-менеджменту є такими:

1) інформаційна функція, тобто надання інформації про рівень економічної безпеки, вплив ключових загроз і ризиків внутрішніх та зовнішніх суб'єктів безпеки;

2) бухгалтерська функція, яка передбачає реєстрацію всіх фактів господарської діяльності;

3) функція контролю, що дає змогу перевіряти первинну інформацію обліку, контролювати ефективність суб'єктів безпеки;

4) аналітична функція, що дає змогу проводити ретроспективний, поточний і стратегічний аналіз на основі первинної облікової інформації [11].

Саме тому в системі обліково-аналітичного забезпечення управління підприємствами важливо аналізувати взаємозв'язок між видами ризиків та об'єктами обліку, на які вони впливають, і статтями фінансової звітності, які такі об'єкти репрезентують.

Уважаємо, що основними напрямками вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою підприємств мають стати: розроблення специфічних підходів до облікової політики в частині визнання, оцінки та відображення на рахунках обліку операцій, пов'язаних з економічною безпекою підприємства; розкриття інформації щодо економічної безпеки в управлінській звітності; постійний моніторинг рівня безпеки та прогнозування її розвитку на основі економічного моделювання і факторного аналізу тощо.

**Висновки з проведеного дослідження.** Дослідженнями встановлено, що бухгалтерський облік на аграрних підприємствах має свої особливості, притаманні галузі. Це зумовлює дещо іншу ієрархію інформації, яка потребує захисту в системі зміцнення економічної безпеки господарюючих суб'єктів.

Проведений аналіз поглядів науковців на специфіку діяльності аграрних підприємств та її вплив на методологію бухгалтерського обліку показав, що визначені особливості варто враховувати в процесі збирання та оброблення інформації, що стане запорукою побудови ефективної системи безпеки, дасть змогу протидіяти ризикам і загрозам із боку середовища, у якому функціонує підприємство, сприятиме підвищенню конкурентних позицій.

Установлено, що тільки чітка та послідовна організація обліку, аналізу і контролю на всіх стадіях виробничого процесу допоможе сформувати належний стан економічної безпеки та нівелювати загрози для середовища функціонування підприємства і його інформаційної оболонки.

Уважаємо, що поступальний ефективний розвиток аграрних підприємств і, як наслідок, аграрного сектору можливий лише за умови вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управлінських процесів відповідно до національних та міжнародних стандартів у контексті розвитку інституціональної теорії бухгалтерського обліку, що дасть змогу приймати ефективні управлінські рішення і задовольнити інтереси всіх стейкхолдерів аграрного бізнесу.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Саблук П.Т. Інноваційна модель розвитку аграрного сектору економіки та роль науки в її становленні. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2011. № 2. С. 200–208.
2. Лупенко Ю.О. Розвиток аграрного сектору економіки України: прогнози та перспективи. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2015. Вип. 2(4). С. 30–34.
3. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 3. С. 4–13.
4. Пизенгольц М.З., Варава А.П. Бухгалтерський учет в сільському господарстві. Ч. 1. ; 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Агропромиздат, 1987. 352 с.
5. Організація бухгалтерського обліку : підручник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця ; 3-є вид., доп. і перероб. Житомир : Рута, 2002. 592 с.
6. Андрійчук В.Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник. Київ : КНЕУ, 2013. 779 с.
7. Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. Вип. 2(17). С. 100–105.
8. Задорожний З.В., Ковальчук Є.К., Панасюк В.М. Облік в галузях економіки : навчальний посібник. Тернопіль: Екон. думка, 2010. 245 с.
9. Моссаковський В.Б. Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2013. № 6. С. 40–45.
10. Демьяненко Н.Я. Повышение отдачи оборотных средств колхозов. Киев : Урожай, 1988. 112 с.
11. Tytenko L. Economic security as an element of strategic management system: accounting and analytical aspect. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. № 3. Vol. 4. P. 309–318.

#### REFERENCES:

1. Sabluk P. T. (2011) Innovatsiina model rozvytku ahrarnoho sektoru ekonomiky ta rol nauky v yii stanovlenni [Innovative model of development of agrarian sector of economy and role of science in becoming]. *Problemy innovatsiino-investytsiinoho rozvytku*, no. 2, pp. 200–208.
2. Lupenko Yu. O. (2015) Rozvytok ahrarnoho sektoru ekonomiky Ukrainy: prohnozy ta perspektyvy [Development of the agrarian sector of the Ukrainian economy: forecasts and prospects]. *Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu*, vol. 2(4), pp. 30–34.



3. Zhuk V. M. (2005) Reformuvannia bukhhalterskoho obliku ta zvitnosti: stan ta perspektyvy [Accounting and Reporting Reform: Status and Prospects]. *Oblik i finansy APK*, no. 3, pp. 4–13.

4. Pizengol'ts M. Z., Varava A. P. (ed.) (1987) *Bukhhalterskiy uchet v sel'skom khozyaystve* [Accounting in agriculture] Moscow: Ahropromyzdat. (in Russian)

5. Butynets F. F. (ed.) (2002) *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku* [Organization of accounting] Zhytomyr: PP «Ruta». (in Ukrainian)

6. Andriichuk V. H. (2013) *Ekonomika pidpriemstv ahropromyslovoho kompleksu* [Economy of enterprises of agro-industrial complex]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)

7. Zhuk V. M. (2010) Predmet ta obiekty bukhhalterskoho obliku silskohospodarskoi diialnosti [Object and objects of accounting of agricultural activity]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*: mizhnarod. zb. nauk. prats, vol. 2 (17), pp. 100–105.

8. Zadorozhnyi Z. V., Kovalchuk, Ye. K., Paniuk, V. M. (2010) *Oblik v haluziakh ekonomiky* [Accounting in economic sectors]. Ternopil: Ekonomichna dumka. (in Ukrainian)

9. Mossakovskiy V. B. (2013) Osoblyvosti upravlinskoho obliku v silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Features of management accounting in agricultural enterprises]. *Ekonomika APK*, no. 6, pp. 40–45.

10. Dem'yanenko N. Ya. (1988) *Povyshenie otدachi oborotnykh sredstv kolkhozov* [Increasing the return on working capital of collective farms]. Kiev: Urozhay. (in Russian)

11. Tytenko L. (2018) Economic security as an element of strategic management system: accounting and analytical aspect. *Baltic Journal of Economic Studies*, no. 3, vol. 4, pp. 309–318.