

УДК 338.439.636

М. В. Жук,
д. е. н., професор, професор кафедри менеджменту, публічного управління
та адміністрування, Подільський державний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7742-6523>
О. В. Пацарнюк,
асистент кафедри обліку, оподаткування та технологій електронного бізнесу,
Подільський державний університет
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0005-9287-2643>

DOI: 10.32702/2306-6814.2023.16.25

ВИКОРИСТАННЯ ІНСТРУМЕНТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ АГРАРНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ В УМОВАХ РИЗИКІВ ТА НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

М. Zhuk,
Doctor of Economic Sciences, Professor,
Professor of the Department of Management, Public Administration and Management, Podilskyi State University
O. Patsarniuk,
Assistant of the Department of Accounting, Taxation and E-Business Technologies, Podilskyi State University

THE USE OF ACCOUNTING AND INTERNAL CONTROL TOOLS IN THE MANAGEMENT
OF AGRICULTURAL ENTERPRISES UNDER CONDITIONS OF RISKS AND UNCERTAINTY

Управління розвитком аграрних підприємств в умовах ризиків та загроз війни, чинників невизначеності під її впливом значно ускладнюється. Воно вимагає достовірної неупередженої інформації як про оточуюче зовнішнє середовище господарювання, так і про внутрішні господарські явища і процеси. Тому є практична необхідність доповнення існуючої системи обліку постійним внутрішньогосподарським контролем, який би використовував і облікові дані, і фактичні спостереження. Тим більше це актуально для забезпечення інновацій, довіри інвесторів, впевненості працівників і власників у доброчесності, набуття високого ділового іміджу й репутації, дотримання і виробничих, і соціальних і етичних норм. У статті з цією метою визначено зміст обліку і контролю для забезпечення синергії їх використання в управлінні; уточнення мети, завдань і принципів та функцій. Встановлено, що бухгалтерський облік тільки спільно з внутрішньогосподарським контролем дозволяє власникам та менеджменту аграрних підприємств реалізувати тактичні й стратегічні цілі ефективного господарювання, конкурентоспроможного стійкого розвитку шляхом інформаційного забезпечення.

Martial law in Ukraine due to the unprovoked war of the neighboring aggressor country, mobilization of the entire population to defend their homeland, all available resources for the Victory on the one hand, and increased risks and uncertainty of management on the other, require a significant increase

in the role of information, innovation, technology, methodological and organizational support for the management of agricultural enterprises. After all, they determine both national and global food security. In this regard, there is a growing need to improve accounting and control functions in management systems. Accounting and control provide business entities with the necessary information to make optimal decisions and achieve their goals. After all, accounting and control tools operate within enterprises, between them, between management bodies, i.e. in all subsystems of economic activity, at all links of reproduction processes. Managing the development of agricultural enterprises in the face of risks and threats of war and uncertainty factors under its influence is becoming increasingly difficult. It requires reliable, unbiased information about both the external business environment and internal business phenomena and processes. Therefore, there is a practical need to supplement the existing accounting system with ongoing internal control that would use both accounting data and actual observations. This is all the more important for ensuring innovation, investor confidence, employee and owner confidence in integrity, acquiring a high business image and reputation, and compliance with production, social and ethical standards. For this purpose, the article defines the content of accounting and control to ensure synergy of their use in management; clarifies the purpose, tasks, principles and functions. The activities of modern agricultural enterprises are characterized by innovation and the presence of a relatively large number of specialists who are not managers, but who, through delegation of authority, have to make important decisions. However, even if accounting fulfills its main task of reflecting actual activities within the scope of its competence, it does not solve the problems of comprehensive control and, therefore, does not meet the needs of system or process management. It is established that accounting only in conjunction with internal economic control allows owners and management of agricultural enterprises to realize the tactical and strategic goals of effective economic management.

Ключові слова: аграрні підприємства, бухгалтерський облік, внутрішньогосподарський контроль, ризики, невизначеність, господарювання, управління, розвиток.

Key words: agrarian enterprises, accounting, internal control, risks, uncertainty, management, development.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Воєнний стан в Україні через неспровоковану війну сусідської країни-агресора, мобілізація всього населення на захист своєї Батьківщини, всіх наявних ресурсів для Перемоги з однієї сторони та посилення ризиків і невизначеності господарювання з іншої потребують суттєвого підвищення ролі інформаційного, інноваційно-технологічного, методологічно-організаційного забезпечення управління аграрними підприємствами. Адже саме вони визначають і національну, і глобальну продовольчу безпеку.

У зв'язку з цим зростає потреба в удосконаленні функцій бухгалтерського обліку та контролю в системах управління. Облік і контроль забезпечують господарюючі суб'єкти необхідною інформацією для прийняття оптимальних рішень і досягнення поставлених завдань. Адже інструменти обліку та контролю діють всередині підприємств, між ними, між органами управління, тобто в усіх підсистемах економічної діяльності, на всіх ланках відтворювальних процесів. Тому їх по-

дальше вивчення та узагальнення й обґрунтування напрямів розвитку та удосконалення є актуальним, теоретично та практично значимим.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Значний внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів функціонування й удосконалення бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю зробили українські вчені: Н.М. Бондаренко, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.М. Жук, М.В. Жук, С.Я. Зубілевич, М.М. Ігнатенко, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Л.О. Марміль, Т.І. Маренич, Л.К. Сук, Ю.К. Шачаніна та ін. Серед зарубіжних авторів відзначаються Дж.К. Лоббек, Дж.К. Робертсон, В.П. Суїц, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрес та ін.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є виявлення особливостей організації обліку і контролю в аграрних підприємствах та обґрун-

тування напрямів їх розвитку як джерел своєчасної та об'єктивної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень в умовах ризиків та невизначеності господарювання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Всебічне використання внутрішньогосподарського контролю в управлінні діяльністю та розвитком аграрних підприємств має ґрунтуватися на встановленні його змісту, завдань та функцій, а також ролі в організації господарювання. Насамперед, необхідно зазначити, що основою для його здійснення є дані бухгалтерського обліку про господарські операції і процеси аграрних підприємств. Загалом, вони відіграють інтегруючу роль у процесі системного управління аграрними підприємствами.

З однієї сторони, облік є передумовою здійснення контрольних дій, оскільки облікові дані формують релевантну для них нормативну та фактичну інформацію. В свою чергу, контрольні дії є передумовою функцій аналізу й управління, здійснення яких дозволяє досліджувати причини знайдених відхилень. Тобто, контрольні дії слід розглядати як наслідок прогнозування та планування, обліку та статистики, а наслідком контрольних дій, у свою чергу, вважати аналіз і управління" [1—2]. Таким чином, економічний зміст та особливості контролю не можуть бути ґрунтовно розкриті у відриві від сфери управлінської діяльності, яку він обслуговує.

Методологічні засади контролю формувалися тривалий час та безпосередньо пов'язані з виникненням, становленням і розвитком бухгалтерського обліку. Проте їх функції не є тотожними. Подібною точки зору дотримуються І.В. Замула, М.М. Танасієва. Вони вважають, "що контроль як функція управління здійснюється не тільки за допомогою прийомів облікової праці і реалізується не тільки в системі діяльності облікових працівників. В той же час, компетенція обліку в системі управління виробництвом не вичерпується реалізацією функції контролю. Тому не слід допускати методологічну помилку в оцінці функцій, що виконує облік, і підміняти в судженні ціле його частиною" [3, с. 135].

Подоланчук О.А. характеризує економічний контроль як "ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням; складову частину господарського управління, його функцію, метод реалізації управлінських рішень; джерело інформації про позитивні та негативні явища на всіх ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети" [4, с. 121].

Залежно від контролерів або бенефіціарів, виділяються такі види економічного контролю: державний позавідомчий, державний відомчий, незалежний фінансовий контроль (аудит), внутрішньогосподарський, громадський. Внутрішньогосподарський контроль називається також контролем власника. Його визначальною рисою є те, що суб'єкти здійснення контролю та об'єкти, на які він направлений, знаходяться в межах одного аграрного підприємства. На відміну від інших видів контролю, внутрішньогосподарський має мати постійний, перманентний та послідовний характер, як і облік. Без

них в сучасному динамічному економічному середовищі ефективне управління підприємницькою, та й будь-якою діяльністю, є практично неможливим. Отже, до збереження значимості й розвитку внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств призводять наступні чинники:

1. Нестабільність зовнішніх впливів (наявність конкуренції, нестабільна цінова політика, пошук ринків збуту, війна, політична ситуація та ін.) та внутрішніх складників діяльності (спеціалізація й обсяги виробництва; інвестиції, капітал і прибутки або збитки; ресурсна забезпеченість; впровадження інновацій та ін.) спричиняють додаткові вимоги до системи управління виробництвом. У зв'язку з цим виникає необхідність удосконалення контролю як елемента організації та управління, які забезпечували б гнучкість і конкурентоспроможність аграрних підприємств.

2. Внутрішньогосподарський контроль дозволяє оперативно дізнатися, які напрямки діяльності підприємства є ефективнішими та перспективними, й у відповідності до цього скоригувати дії керівництва, спрямувавши їх на використання сприятливих можливостей.

3. Сучасні підприємства вирізняються складністю структури, а керівники середніх ланок управління — достатньо високим рівнем кваліфікації. Тому власнику та/або керівнику підприємства не завжди доцільно вникати у деталі та проблеми, делегуючи їх вирішення своїм підлеглим. Ефективність таких рішень і забезпечує система внутрішньогосподарського контролю.

4. Цифрова економіка, суттєві зміни в організації та методології системи інформаційного забезпечення в зв'язку з процесами тотальної комп'ютеризації, автоматизації й цифровізації також зумовлюють необхідність існування оперативного й ефективного внутрішньогосподарського контролю.

Тому мета внутрішньогосподарського контролю може бути розкрита з позицій управління аграрним підприємством. Так, Меліхова Т.О., Федоров І.О. зазначають, що "внутрішній контроль повинен бути спрямований на виявлення об'єктивних та суб'єктивних причин і відхилень, передбачати розроблення заходів для їх усунення та мотивації щодо їх недопущення" [5].

Відповідно до мети внутрішньогосподарський контроль вирішує цілий ряд завдань. Це надання, поряд з бухгалтерським обліком, достовірної інформації про господарські операції і процеси, що відбуваються; виявлення зловживань і ризиків, помилок, надання допомоги в прийнятті найбільш доцільних управлінських рішень; оцінка правильності прийнятих рішень, своєчасність та результативність їх виконання; коригування напрямів діяльності суб'єктів господарювання і його структурних підрозділів".

Це і "завдання попередження виникнення небажаних відхилень; виявлення та діагностика проблем в організаційній структурі підприємства при зміні зовнішнього і внутрішнього середовища господарювання; розробка та реалізація тактичних цілей; оцінка якості здійснення планування, організації, аналізу, стимулювання, мотивації тощо" [6—8]. Також це експертна оцінка стратегічних напрямків розвитку підприємств; контроль за виконанням функціональних обов'язків посадових осіб та ін.

Бухгалтерський облік в аграрних підприємствах також має мету і підпорядковані їй досягненню завдання. Вони чітко прописані у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (1999 р.); Національних положеннях (стандартах) з бухгалтерського обліку. Вони, як і мета та завдання внутрішньогосподарського контролю, направлені на досягнення загальної мети й завдань аграрного підприємства, здійснення його місії. Проте ототожнювати їх було б методологічно не вірно й не доцільно.

Так, Л.В. Гуцаленко, намагаючись відокремити завдання контролю від завдань обліку, виділяє наступні: раціональне використання всіх видів ресурсів; правильна постановка бухгалтерського обліку; погоджена робота економічних і технічних служб по здійсненню внутрішньогосподарського контролю; попередження фактів приписок, безгосподарності, марнотратства й інших недоліків; виявлення внутрішніх резервів і своєчасне приведення їх у дію" [9, с. 257]. Погоджуючись з авторитетною думкою автора, дозволимо зауважити, що правильна постановка бухгалтерського обліку відноситься все ж до завдань загального управління аграрним підприємством. Очевидно, що рамки можливостей контролю значно звужують її.

Для досягнення мети та вирішення завдань внутрішньогосподарський контроль потрібно здійснювати за певними принципами або правилами. Їх доцільно поділити на загальнонаукові та спеціальні. До першої групи слід віднести принципи: доцільності, системності, послідовності, неупередженості, своєчасності, ефективності, синергії. Спеціальними є документальне облікове забезпечення; фаховості, інноваційності, нормативності, відповідності.

Принципи внутрішньогосподарського контролю, аналогічно його меті та завданням, мають здатність змінюватися і розвиватися у відповідності з розвитком наукових, економічних, політичних (як об'єктивних, так і суб'єктивних) чинників [10—13]. Існування тих чи інших принципів зумовлене різними етапами розвитку суспільства та економіки, різними господарськими структурами, різними суб'єктами управління, різними стадіями циклів розвитку аграрних підприємств.

Використання вказаних та інших зазначених принципів внутрішньогосподарського контролю проявляється через виконання ним певних функцій. Насамперед, це інформаційна й дорадча функція для управління; мобілізуюча; інструктивна; інвестиційна; морально-психологічна, коригуюча в тактиці й стратегії розвитку підприємства.

Наразі, аграрні підприємства з ефективно діючою системою бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю є більш привабливими для потенційних інвесторів, акціонерів, пайовиків й інших зацікавлених осіб [14]. Це пояснюється більшим ступенем довіри до звітності та фінансових показників їх діяльності й сприяє залученню необхідних коштів або формуванню і розширенню власного капіталу. Крім того, внутрішньогосподарський контроль виступає гарантією збереження та ефективного використання інвестованих коштів.

З цього приводу треба зазначити також, що тільки в узгодженій роботі менеджменту аграрних підприємств, фахівців його бухгалтерії, керівників структурних підрозділів та спеціалістів функціональних служб

криється успіх реалізації функцій внутрішньогосподарського контролю.

Адже сама по собі служба бухгалтерського обліку часто не має інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, оскільки бухгалтерська інформація вимагає оцінки, аналізу й опрацювання та узагальнення. Керівники структурних підрозділів, по-перше, зайняті основною або допоміжною чи супутньою виробничою діяльністю, а по-друге, не володіють відповідними знаннями і досвідом у сфері управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

Діяльність сучасних аграрних підприємств відрізняється інноваційністю та наявністю порівняно великої кількості спеціалістів, які не є керівниками, однак, через делегування їм повноважень, мають приймати важливі рішення. Та навіть виконання бухгалтерією свого основного завдання — відображення фактичної діяльності в межах наданої компетенції не вирішує проблем всебічного контролю, отже, й не забезпечує запитів системного або процесного управління. Це спонукає до висновку, що бухгалтерський облік тільки спільно з внутрішньогосподарським контролем дозволяє власникам та менеджменту аграрних підприємств реалізувати тактичні й стратегічні цілі ефективного господарювання, конкурентоспроможного стійкого розвитку шляхом інформаційного забезпечення.

Література:

1. Бондаренко Н.М., Шачаніна Ю.К. Організація внутрішньогосподарського контролю використання основних засобів на вітчизняних підприємствах та шляхи його вдосконалення. Науковий вісник Херсонського державного університету (Серія Економічні науки). Вип. 23. Ч. 3. 2017. С. 119—122.
2. Мармуль Л.О., Величко Т.Г., Рогатіна Л.П. Стратегічне управління фінансово-економічною безпекою аграрних та харчових підприємств. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2016. № 2 (34). С. 49.
3. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль: навч. посіб. Чернівці: Технодрук, 2021. 336 с.
4. Подолянчук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2015. № 1. С. 117—126.
5. Меліхова Т. О., Федоров І. О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз у системі управління фінансовою безпекою підприємства. Агросвіт. №2. 2018 С. 63—70.
6. Ігнатенко М.М., Леваєва Л.Ю., Романюк І.А. Інформаційне забезпечення організаційно-економічних пріоритетів розвитку фермерських господарств і сільськогосподарських підприємств. Ефективна економіка. 2020. № 5. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7854> (дата звернення: 05.08.2023).
7. Коблянська І.О., Сіренко А.А., Коблянська Г.Ю. Методика і організація обліку та внутрішнього контролю запасів підприємства в системі управління активами. Modern Economics. 2018. № 7. С. 85—97.
8. Мандич О.В., Науменко І.В., Романюк І.А. Формування політики товаророзподілу в інтегрованих структурах. Актуальні проблеми інноваційної економіки, 2019. Вип. 4. С. 83—87.

9. Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Київ: "Центр учбової літератури". 2014. 496 с.

10. Ігнатенко М. Здійснення автоматизації бухгалтерського обліку аграрних підприємств на засадах впровадження нових програмних продуктів і моделей. Аграрна економіка. 2019. № 42. URL: <https://economicbulletin.com/index.php/journal/article/view/555/580> (дата звернення: 05.08.2023).

11. Пальчук О.В., Савченко В.М., Рузмайкіна І.В. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства: монографія. Кропивницький: ПП "Ексклюзив-Систем", 2017. 248 с.

12. Мармунь Л.О., Федорчук О.М. Ефективність використання основних засобів аграрних підприємств: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2007. 208 с.

13. Бутинець Ф.Ф., Драбаніч А.В. Інтегрований облік як засіб управління підприємством. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2016. № 2. С. 12—24.

14. Marmul L., Marchenko O., Pylypenko K., Velychko T., Hranovska V. Financial And Taxation Aspects Of Tourism Activities Development. International Journal of Management (IJM), 11 (3), 2020, pp. 287—293.

References:

1. Bondarenko, N.M. and Shachanina, Yu.K. (2017), "Organization of internal control over the use of fixed assets at domestic enterprises and ways to improve it", *Naukovyy visnyk Khersons'koho derzhavnoho universytetu (Seriya Ekonomichni nauky)*, vol. 23, no. 3, pp. 119—122.

2. Marmul', L.O. Velychko, T.H. and Rohatina, L.P. (2016), "Strategic management of financial and economic security of agrarian and food enterprises", *Visnyk Berdyans'koho universytetu menedzhmentu i biznesu*, vol. 2 (34), pp. 49.

3. Zamula, I.V. and Tanasiyeva, M.M. (2021), *Vnutrishniy kontrol' [Internal control]*. Tekhnodruk, Chernivtsi, Ukraine.

4. Podolyanchuk, O.A. (2015), "Management control as a type of internal control of the enterprise", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannya nauky i praktyky*, vol. 1, pp. 117—126.

5. Melikhova, T.O. and Fedorov, I.O. (2018), "Internal control of production stocks for timely detection of threats in the system of financial security management of the enterprise", *Ahrosvit*, vol. 2, pp. 63—70.

6. Ihnatenko, M.M. Levayeva, L.Yu. and Romaniuk, I.A. (2020), "Information support of organizational and economic priorities for the development of farms and agricultural enterprises", *Efektivna ekonomika*, vol. 5, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7854> (Accessed 05 August 2023).

7. Koblyans'ka, I.O. Sirenko, A.A. and Koblyans'ka, H.Yu. (2018), "Methodology and organization of accounting and internal control of enterprise inventories in the asset management system", *Modern Economics*, vol. 7, pp. 85—97.

8. Mandych, O.V. Naumenko, I.V. and Romaniuk, I.A. (2019), "Formation of the policy of commodity distribution in integrated structures", *Aktual'ni problemy innovatsiynoyi ekonomiky*, vol. 4, pp. 83—87.

9. Hutsalenko, L.V. Kotsupatryy, M.M. and Marchuk, U.O. (2014), *Vnutrishn'ohospodars'kyy kontrol' [Internal economic control]*, Tsentr uchbovoyi literatury, Kyiv, Ukraine.

10. Ihnatenko, M. (2019), "Implementation of automation of accounting of agricultural enterprises on the basis of introduction of new software products and models", *Ahrarna ekonomika*, vol. 42, available at: <https://economicbulletin.com/index.php/journal/article/view/555/580> (Accessed 05 August 2023).

11. Pal'chuk, O.V. Savchenko, V.M. and Ruzmaykina, I.V. (2017), *Rozvytok bukhhalters'koho obliku v umovakh hlobalizatsiyi ta informatyzatsiyi suspil'stva [Development of accounting in the context of globalization and informatization of society]*, PP "Eksklyuzyv-System", Kropyvnyts'kyy, Ukraine.

12. Marmul', L.O. and Fedorchuk, O.M. (2007), *Efektivnist' vykorystannya osnovnykh zasobiv ahrarnykh pidpryyemstv [Efficiency of use of fixed assets of agricultural enterprises]*, NNTS IAE, Kyiv, Ukraine.

13. Butynets', F.F. and Drabanich, A.V. (2016), "Integrated accounting as a means of enterprise management", *Bukhhalters'kyy oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohiyi, orhanizatsiyi*, vol. 2, pp. 12—24.

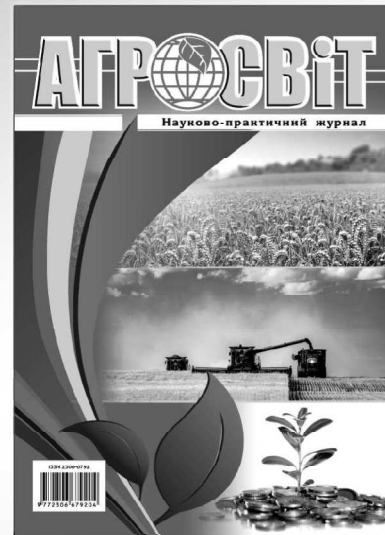
14. Marmul, L. Marchenko, O. Pylypenko, K. Velychko, T. and Hranovska, V. (2020), "Financial And Taxation Aspects Of Tourism Activities Development", *International Journal of Management (IJM)*, vol. 11 (3), pp. 287—293.

Стаття надійшла до редакції 10.08.2023 р.

АГРОСВІТ

<https://nayka.com.ua>

Передплатний індекс: 23847



Виходить 24 рази на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292