

УДК 657.6:004

JEL Classification: M40, M41, D24

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9\(42\).173-185](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.9(42).173-185)

Д.О. Мінаєв, асп.

*Львівський національний університет ім. Івана Франка, м. Львів, Україна*

## Вплив галузевих особливостей агродіяльності на діджиталізацію обліку

Аграрна галузь економіки характеризується індивідуальними особливостями, що обумовлені внутрішніми та зовнішніми умовами агродіяльності. Специфічні характеристики ідентифікують та відрізняють агробізнес від інших галузей економіки. Галузеві особливості агродіяльності впливають на бухгалтерський облік, який є основним інформаційним генератором в управлінні агропідприємствами. В умовах формування цифрової економіки відбувається діджиталізація усіх обліково-контрольних процесів в агродіяльності. Необхідність дослідження перспектив оптимізації і діджиталізації бухгалтерського обліку в умовах прояву галузевих характеристик агросектору економіки актуалізує тему статті та дає змогу сформулювати її мету. Мета статті полягає в ідентифікації галузевих особливостей агробізнесу і дослідженні їх впливу на удосконалення та діджиталізацію методики й організації бухгалтерського обліку.

У статті обґрунтовано важливість дослідження впливу галузевих особливостей агродіяльності на організацію та методику бухгалтерського обліку. Ідентифіковано та досліджено основні галузеві характеристики агробізнесу, на які необхідно звертати увагу при удосконаленні бухгалтерського обліку на підприємствах аграрної сфери економіки: «Земля – особливий засіб агродіяльності», «Дистанційність агродіяльності», «Біологічні перетворення», «Сезонність агродіяльності», «Залежність від природних умов», «Децентралізація», «Інтеграція», «Варіативність агротехніки», «Циклічність операційних витрат і доходів», «Множинність калькуляційних об'єктів», «Управління матеріальними агроресурсами». Систематизовано вплив становлення цифрової економіки на галузеві характеристики агробізнесу у частині діджиталізації обліку у напрямку: децентралізованого збору первинних даних в місцях їх виникнення, інформаційної інтеграції в глобальні інформаційні середовища, дистанціювання у виконанні обліковими фахівцями посадових обов'язків, автоматизації обчислення облікових показників.

Доведено важливість стратифікації і класифікації галузевих особливостей агробізнесу за критеріями: ступенем контролю (екзогенні, ендегенні), участю людського чинника (природні, антропогенні), важливістю (важливі, менш важливі), технологічністю (технологічні, нетехнологічні). Наведена систематизація надає змогу максимально адаптувати методику та організацію бухгалтерського обліку агродіяльності до внутрішніх та зовнішніх умов агросфери на етапі становлення цифрової економіки. Визначено, що усі галузеві передумови агродіяльності доцільно відносити до технологічних унаслідок впливу цифрової економіки на діджиталізацію облікових процесів агропідприємств.

**облік, аграрна галузь економіки, галузеві особливості, внутрішні за зовнішні умови функціонування, діджиталізація обліку**

**Постановка проблеми.** Кожна галузь економіки характеризується внутрішніми та зовнішніми умовами функціонування. Певні організаційні передумови є спільними для напрямів господарської діяльності, що об'єднують їх у підгалузі та галузі. Натомість, різні характеристики відрізняють одні галузі від інших та ідентифікують їх організаційно-економічні особливості. Ці особливості визначають: перелік предметів та засобів праці, інструменти і порядок їх використання у перетворенні виробничих ресурсів у готову продукцію (роботи, послуги), компетентності персоналу у певній сфері, залежність від внутрішніх і зовнішніх чинників, можливість кооперації з іншими галузями, вплив на ринкову рівновагу тощо.

Врахування галузевих особливостей кожної галузі має визначальний вплив на організацію та методику бухгалтерського обліку. Залежно від галузі економічної діяльності адаптуються усі складові методу бухгалтерського обліку. Перш за все

видозмінюється процес документування фінансово-господарських подій і явищ, особливості інвентаризації й оцінки та, особливо, порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Іншими для кожної сфери економічної діяльності можуть бути й інформаційно-комунікаційні технології та способи їх застосування для обробки облікової інформації. У деяких галузях економіки використання інноваційних технологій призводить до повної діджиталізації обліково-контрольних процесів, в інших – ці технологічні тенденції є лише частковими та епізодичними. Галузеві відмінності незалежно від ступеня діджиталізації бухгалтерського обліку фіксуються в обліковій політиці підприємства. Під впливом використання інформаційно-комунікаційних технологій зазнає змін як структура управління підприємства, так і його обліково-контрольна компонента. Галузь, в якій функціонує підприємство, впливає на функції й повноваження облікового персоналу, організаційну будову облікового підрозділу підприємства, порядок організації кругообігу інформації та її використання стейкхолдерами на внутрішньому та зовнішньому рівнях. Ще більшій трансформації й діджиталізації піддається управлінський облік під впливом прояву галузевих особливостей, який максимально адаптується до внутрішніх та зовнішніх умов функціонування з метою інформування внутрішніх користувачів щодо оперативного та стратегічного рівня діяльності суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Найбільш диференційованою галуззю економіки, що за кількістю індивідуальних галузевих характеристик перевищує інші сфери господарської діяльності, є аграрна діяльність. Аграрна сфера економіки наділена переліком організаційних особливостей, що не повторюються в інших економічних галузях, а тому є цікавим предметним напрямом досліджень у контексті удосконалення обліку й контролю. Вплив галузевих особливостей агробізнесу на організацію та методику бухгалтерського обліку досліджується вітчизняними та зарубіжними науковцями.

Зокрема, Панченко О. Д. ідентифікував групи внутрішніх (організаційні, економічні, виробничі, соціальні) та зовнішніх організаційних чинників (політичні, економічні, природні, соціальні), які здійснюють вплив на управлінський облік аграрної діяльності [7, с. 276]. До облікових особливостей діяльності аграрних підприємств Моссаковський В.Б. зараховує: наявність внутрішньої та зовнішньої звітності про собівартість продукції; наявність великої кількості статей прямих витрат; періодичність проведення витрат протягом звітного періоду; особливості щодо групування витрат; методику розподілу непрямих витрат; потреби відображення в обліку біологічних активів [6]. Доцільно зауважити, що науковці виділяють внутрішні та зовнішні умови функціонування та особливості бухгалтерського обліку в агросфері. Проте, галузеві характеристики агродіяльності залишилися поза увагою вчених.

Інші науковці досліджують вплив галузевих характеристик агробізнесу на дотичні до бухгалтерського обліку сфери економічної діяльності. Наприклад, Мискін Ю.І. визначив галузеві особливості аграрної діяльності, що забезпечують переваги вітчизняної агропродукції на міжнародних ринках, у контексті впливу на аналітичне забезпечення управління агробізнесом [5, с. 318-320]. Аналогічне дослідження, але у контексті аудиторської діяльності, провели Лисенко А.М., Акімов С.С., які з'ясували вплив галузевих особливостей на аудит агропідприємств [4, с. 129]. У сфері трансформації обліку й оподаткування під впливом галузевих особливостей агродіяльності провели дослідження Шевченко Л.Я. та Куліш А.В. [8]. Натомість Василішин С. І. пояснив вплив специфіки функціонування аграрних підприємств на їх фінансову безпеку в інформаційному взаємозв'язку зі системою бухгалтерського обліку

[2, с. 103]. Також Alrawad Anas та інші визначили ключові чинники розвитку аграрної сфери економіки, що впливають на бухгалтерський облік, у частині сталого розвитку агробізнесу [9].

Кадирус І. Г., Донських А. С. та Якубенко Ю. Л. пояснюють такі економічні особливості та відмінні характеристики агробізнесу щодо збутової діяльності та її обліку, як: купівельна спроможність населення; обсяги вітчизняного виробництва агропродукції; економічний і технологічний потенціал агропромислового комплексу й суміжних галузей промисловості; ступінь розвитку ринкової інфраструктури та організаційної структури просування продукції до кінцевого споживача [3, с.106]. Продовжив дослідження науковець Бірюк О.Г., який окремо позиціонує організаційні, технологічні та галузеві особливості агродіяльності при дослідженні перспектив оптимізації документування реалізації агропродукції [1, с. 21]. Додатково Ноа, N.V. та інші визначають такі організаційні чинники, як: навчені людські ресурси, сприйняття інноваціям і технологіям, врахування міжнародних стандартів при дослідженні перспектив удосконалення обліку й аудиту агродіяльності [11]. Цими науковцями поряд з іншими галузевими чинниками, що справляють вплив на бухгалтерський облік, виокремлюються технологічні передумови агробізнесу.

Узагальнення наукових позицій авторів дає змогу виокремити основні тренди у сфері пояснення впливу галузевих особливостей агробізнесу на бухгалтерський облік й контроль. По-перше, більшість науковців ототожнює внутрішні та зовнішні чинники функціонування з галузевими особливостями агробізнесу. По-друге, не викликає сумніву визначальна важливість бухгалтерського обліку як міжпредметного інформаційного інтегратора в аграрній галузі економіки, враховуючи її індивідуальні особливості. Однак, перспективи діджиталізації бухгалтерського обліку агродіяльності в умовах становлення цифрової економіки упускаються науковцями. Зокрема, недостатня увага приділяється технологічному впливу визначальних галузевих характеристик агробізнесу на діджиталізацію обліку агродіяльності, що дає змогу сформулювати мету та гіпотезу наукового дослідження.

Постановка завдання. Мета – ідентифікація галузевих особливостей агробізнесу і дослідження їх впливу на удосконалення та діджиталізацію методики й організації бухгалтерського обліку.

Гіпотеза дослідження полягає у визначальному впливі галузевих особливостей агродіяльності на діджиталізацію усіх обліково-контрольних процесів підприємств аграрної сфери в умовах цифрової економіки.

Виклад основного матеріалу. Аграрна сфера економіки характеризується певними організаційними передумовами, які відрізняють агробізнес від інших галузей економіки. Серед найбільш важливих галузевих особливостей агродіяльності доцільно виокремити один чинник – землю, яка є водночас предметом і засобом аграрної діяльності.

Земля – особливий засіб агродіяльності. Основним засобом виробництва у агробізнесі є земля. Земельні ділянки – єдиний актив підприємства, що не підлягає зносу, відповідно, щодо неї не нараховується амортизація в бухгалтерському обліку. Проте, залежно від місця розташування, агрономічних та фізичних властивостей земля може характеризуватися різною родючістю. В бухгалтерському обліку важливим є достовірне обчислення витрат, понесених на підвищення родючості землі, цінних для агродіяльності. Вирощування на земельній ділянці декількох видів агропродукції потребує використання дієвих методик розподілу операційних витрат у процесі калькулювання собівартості. Для сепаратного та достовірного обліку витрат

агродіяльності у розрізі земельних ділянок доцільним є використання геоінформаційних технологій. Геоінформаційні системи забезпечують систематизацію різноманітної інформації за відокремленими земельними ділянками [10]. Унаслідок територіальної розпорошеності земельних ділянок проявляється інша властивість агродіяльності – дистанційність.

Дистанційність агродіяльності. Значна територіальна віддаленість земельних ділянок призводить до необхідності перманентного транспортування агротехніки та операційних працівників. Переміщення засобів праці призводить до значного зростання транспортних витрат, які необхідно ефективно розподіляти у бухгалтерському обліку між об'єктами калькулювання (земельні ділянки, види агропродукції, об'єкти замовлених агроробіт тощо). Частка таких витрат може бути досить значною в умовах оренди земельних паїв, які розташовані у різних районах чи областях. Перед бухгалтерським обліком та контролем постають важливі завдання щодо мінімізації транспортних витрат, що може досягатися через ефективне планування порядковості проведення земельних робіт, концентрацію використовуваних земельних ділянок у межах одних територіально-громадських одиниць, використання енергоефективної агротехніки тощо. З цією метою важливим є автоматизований моніторинг місця перебування транспортних засобів, техніки обробітку землі та збору врожаю, що дає змогу отримувати комплекс даних про пересування рухомого складу агропідприємств. На основі використання облікових даних щодо територіального позиціонування агротехніки можливе ефективне автоматизоване планування її переміщення в операційному просторі та часі з оптимізацією транспортних витрат й ефективним їх розподілом між відповідними обліковими об'єктами. З дистанційністю агродіяльності також пов'язана децентралізація обробки облікової інформації.

Децентралізація. Оскільки більшість господарських подій в агробізнесі відбуваються на значній територіальній віддаленості від підприємств аграрної сфери, обробка облікової інформації відбувається не у єдиних центрах, якими є облікові та управлінські підрозділи. Збір та первинна обробка облікових даних здійснюється децентралізовано у місцях проведення аграрних робіт чи надання послуг. Тобто, більшість процесів документування та оцінки щодо операційної діяльності агропідприємств мають місце безпосередньо на земельних ділянках, садах, теплицях тощо, що знаходяться поза територіальними межами підприємств. Аналогічна ситуація і з орендованими паями, які територіально можуть розміщуватися в інших областях, відмінних від розміщення виробничих баз, складів, парків агротехніки та адміністративних приміщень.

А тому, децентралізовано зібрані технічними пристроями облікові дані передаються до місць їх подальшої обробки з використанням електронних комунікаційних каналів. Через мережу Інтернет відбувається оперативне та своєчасне інформування управлінців про технічні та економічні параметри діяльності агротехніки та персоналу у процесі реалізації операційної діяльності підприємств. У менеджменту агропідприємств з'являється ефективний механізм оперативного регулювання агродіяльності, не очікуючи завершення звітного періоду, коли облікові дані можуть втрати актуальність. Процес збору облікової інформації та реакції на неї контролерів та менеджерів в умовах діджиталізації обліку перетворюється на одномоментний перманентний процес, у якому усі інформаційні процеси, незважаючи на децентралізацію, зазнають значного рівня інтеграційних трансформацій.

Інтеграція. Сучасні інформаційно-комунікаційні технології інтегровані в усі сфери агродіяльності, що є основою формування концепції управління «точного

землеробства». На основі зібраних даних про агродіяльність відбувається інтегрована обробка у різних підсистемах бухгалтерського обліку щодо аграрної діяльності підприємств. Ідентифікація технічних та економічних параметрів агродіяльності за допомогою різноманітних інформаційно-комунікаційних технологій дає змогу використовувати інтегровані інформаційні ресурси як для фінансового і управлінського обліку, податкових і статистичних розрахунків, так і для контролю, аналізу та менеджменту агропідприємств [12]. Широке використання єдиних електронних баз облікових даних формує інтеграційні передумови для формування усталеного інформаційного середовища агропідприємств. Інтегрований електронний інформаційний простір про аграрну діяльність створює інформаційне підґрунтя системного управління всіма сферами функціонування агропідприємств. В умовах діджиталізації обліку і контролю повністю враховуються усі аспекти функціонування підприємств аграрної сфери, що забезпечує ефективне та комплексне управління агродіяльністю.

Варіативність агротехніки. У агродіяльності використовується значна кількість різноманітної агротехніки. Кожний вид автотранспорту, технічних засобів обробки землі чи збору урожаю характеризується відмінними техніко-експлуатаційними характеристиками, що потребують врахування в обліку й управлінні агродіяльністю. Зокрема, витрати паливо-енергетичних ресурсів, можливість цілодобового використання, задіявання різної кількості обслуговуючого персоналу, вік й технічний стан значно впливають на облікове відображення експлуатаційного процесу. Бухгалтерський облік на середніх й великих агропідприємствах зі значним парком технічних засобів є аналітичним та різностороннім. Діджиталізація обліку зменшує трудомісткість обробки значних обсягів різноаспектної облікової інформації. Але, процес інсталяції й вибір програмно-технічних засобів автоматизації агродіяльності може значно відрізнятись залежно від виду використовуваної агротехніки, що призводить до значної варіативності обліку. Обліковим фахівцям необхідне зведення зібраних первинних даних до єдиного формату з метою їх акумуляції та подальшої обробки, що зазнає оптимізаційних змін в умовах діджиталізації обліку й контролю.

Біологічні перетворення. Аграрна діяльність пов'язана з біологічними змінами у життєдіяльності живих організмів (тварин і рослин). Незалежно від виду агропродукції: рослинництва чи тваринництва відбуваються позитивні трансформації, які призводять до поступового приросту додаткових благ аграрних підприємств. Відповідно, бухгалтерський облік покликаний ідентифікувати та оцінити результати біологічних перетворень. Для цього необхідно є організація перманентного облікового спостереження, що потребує використання новітніх інформаційно-комунікаційних технологій. З допомогою технологій обробки облікової інформації можна своєчасно фіксувати усі зміни з біологічними активами у процесі їх розвитку. Особливо важливим є виявлення та облікова параметризація аграрної продукції, яку можна відділити від біологічного активу. Поява аграрної продукції визначає виникнення доходів аграрних підприємств. Також, біологічні активи унаслідок біологічних перетворень можуть: припинити існування, надавати додаткові біологічні активи, бути законсервованими тощо. Оперування біологічними активами та аграрною продукцією є ключовою характеристикою, яка кардинально відрізняє аграрну сферу економіки від інших економічних галузей.

Вплив кліматичних, природних та біологічних умов функціонування агропідприємств призводить до періодичних проявів трансформацій та, відповідно, сезонності аграрної діяльності.

Сезонність агродіяльності. Агробізнес характеризується сезонністю операційної діяльності. Агротехніка, значні людські ресурси, додаткове фінансування задіюються у сезон проведення польових робіт та збору урожаю. Як правило, у зимовий період часу агродіяльність обмежується підготовчими роботами, що не призводять до виникнення операційних витрат. Сезонність є причиною нерівномірного використання матеріальних та інформаційних ресурсів. На короткі періоди часу діяльність агропідприємств призупиняється та може бути навіть законсервована. Відповідно, агропідприємства зацікавлені в геоінформаційних ресурсах тільки при здійсненні операційної діяльності. В іншому випадку у менеджменту підприємств, задіяних в агробізнесі, з'являються завдання щодо оптимізації бюджету на використання та обслуговування не тільки агротехніки, але й інформаційно-комунікаційних технологій, які не використовуються у несезонні періоди року. На бухгалтерський облік покладається функція планування видатків на різні періоди часу з врахуванням сезонності агродіяльності. Облікові фахівці також задіяні в обчисленні розміру резерву, його формуванні та використанні у період позаопераційної діяльності.

Циклічність операційних витрат і доходів. Сезонність агробізнесу також визначає циклічність у понесенні операційних витрат і отриманні операційних доходів. Витрати на вирощування продукції рослинництва асоціюють з етапами агродіяльності. Оскільки аграрна діяльність пов'язана з певними циклами обробітку землі, вирощування та збору урожаю, агропідприємства несуть операційні витрати нерівномірно. Такі витрати можуть виникати ще й в різні календарні роки в межах одного аграрного циклу. Тому операційні витрати попередніх періодів враховують при калькулюванні собівартості урожаю поточного періоду. Натомість, операційні витрати поточного періоду будуть враховані під урожай наступних періодів. У той же час, операційні доходи завжди циклічно пов'язані зі збором і реалізацією урожаю у той самий період в календарному році. Незважаючи на необхідність врахування аграрного циклу в бухгалтерському обліку, калькулювання собівартості агропродукції проводиться у кінці календарного року.

Значний часовий розрив між виникненням операційних витрат і доходів зумовлює необхідність віднесення понесених витрат на агродіяльність до фактичної собівартості, а оцінку отриманої агропродукції проводити за плановою собівартістю. В кінці звітного періоду необхідним є зрівноваження фактичної та планової собівартості агропродукції в бухгалтерському обліку, що є достатньо трудомістким процесом. Використання новітніх інформаційно-комунікаційних технологій дає змогу збирати дані про операційні витрати в автоматичному режимі, що мінімізує участь облікових працівників в обчислювальному процесі. В кінці року коригування планової собівартості до фактичної також можуть проводитися автоматично, що значно знижує імовірність випадкових помилок чи зловмисних махінацій.

Множинність калькуляційних об'єктів. Діджиталізація обліку операційних витрат також забезпечує ефективне калькулювання собівартості агропродукції в умовах великої кількості калькуляційних об'єктів в агробізнесі. В аграрній діяльності об'єктами калькулювання можуть бути земельні ділянки, окремі агрокультури, основні біологічні активи, відокремлені біологічні активи унаслідок біологічних перетворень, основна і побічна аграрна продукції, транспортні послуги, агрономічні роботи, функціонування агротехніки і так далі. Досить часто обчислення кінцевої собівартості потребує визначення собівартості агропродукції, що одночасно є виробничим ресурсом і споживається в операційній діяльності.

З використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій можливий ідентифікований облік операційних витрат у розрізі найменших калькуляційних одиниць. В умовах деталізованого обліку операційних витрат в автоматизованому режимі можливою є повне врахування усіх виробничих ресурсів, що беруть участь у формуванні собівартості. Тобто, усі витрати, що формують виробничу собівартість, можуть бути ефективно виявлені та обліковані. Непрямі витрати, що акумулюються не за ідентифікованими калькуляційними одиницями, можуть бути автоматично стратифіковані відповідно до визначених баз розподілу. В умовах управлінського обліку додатково можливий розподіл й адміністративних, збутових й інших операційних витрат, що є підґрунтям для повного калькулювання собівартості агропродукції для цілей ефективного управління агробізнесом.

Залежність від природніх умов. Аграрна діяльність найбільше серед інших галузей економіки залежна від зміни природніх чинників. Погодні умови визначають родючість землі, урожайність аграрних культур, вчасність збору врожаю, можливість функціонування агротехніки тощо. Погодні умови перманентно змінюються, що впливає і на обсяг операційних витрат і доходів аграрних підприємств. Фахівці бухгалтерського обліку і контролю можуть брати участь у плануванні витратної політики агропідприємств. На кожний випадок прояву природніх чинників у обліково-управлінського підрозділу працівника необхідна наявність плану дій, у якому закладений прогноз операційних витрат і доходів. Додаткові витрати можуть знадобитися для компенсації чи адаптації агробізнесу до природніх умов. Одночасно зі зміною природніх чинників доцільно прогнозувати дохідність агропідприємств з метою забезпечення безперервного та стабільного їх функціонування.

З метою попередження та вчасної реакції на зміни природніх умов доцільним є використання геоінформаційних технологій прогнозування погоди, зміни клімату, настання природніх катаклізмів тощо. Дієвим методом мінімізації негативного впливу природніх чинників на фінансовий стан агропідприємств є страхування. Бухгалтерський облік бере участь у визначенні та обчисленні розміру страхових внесків та страхової суми залежно від потенційного впливу природніх чинників з використанням геоінформаційних технологій. Високий рівень імовірності прояву негативних природніх чинників збільшує вартість страхового полісу для аграрних підприємств. За схожим принципом визначається розмір витрат на природоохоронну діяльність.

Управління матеріальними агроресурсами. Аграрна діяльність є унікальною сферою економіки з позиції використання рахунків бухгалтерського обліку. У Плані рахунків бухгалтерського обліку присутній специфічний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», який використовується винятково у агробізнесі. Значна увага до обліку агропродукції пояснюється специфічними характеристиками такої готової продукції та важливістю її логістичного переміщення до місць зберігання чи обробки. Майже завжди агропідприємства використовують самостійно створену аграрну продукцію в подальшому операційному процесі. Іншими словами, продукція аграрного виробництва може бути посівним матеріалом, кормом для вигодовування тварин, удобренням для стимуляції росту рослин тощо, тобто застосовуватися у подальшій аграрній діяльності підприємств.

Окрім того, з метою забезпечення ритмічного виробничого процесу необхідна своєчасна доставка матеріалів агровиробничого призначення до місць їх споживання, що виставляє вимоги ефективності логістичної системи агропідприємств. Зібраний урожай у зв'язку з обмеженим терміном зберігання потребує своєчасного

транспортування до передбачених операційним циклом аграрної діяльності місць. Тому значною статтею собівартості агропродукції є витрати на функціонування автотранспортного і технічного парку. У випадку відсутності необхідного рухомого складу агропідприємств у сезони збору урожаю можливим є залучення сторонніх транспортних підприємств. Підприємства з надання транспортних послуг можуть забезпечити доставку агропродукції до місць її зберігання та обробки. Залучення сторонніх транспортних компаній є вигідним варіантом мінімізації щорічних витрат агробізнесу та логістику.

Схожа ситуація зі складським господарством. Для зберігання агропродукції потрібні належні умови та складські площі. Функціонування великих складських систем зумовлює необхідність у значних експлуатаційних витратах. Необхідність складування агропродукції призводить до її подорожчання через врахування витрат на зберігання й складування. Тому перед бухгалтерським обліком та управлінням стоїть важливе завдання щодо з'ясування доцільності використання власних транспортних та складських систем чи залучення послуг аутсорсингу.

Ефективне управління агропідприємствами на основі облікової інформації потребує комплексного врахування усіх галузевих особливостей агродіяльності. Через максимальну адаптацію бухгалтерського обліку до особливостей функціонування підприємств аграрної сфери економіки можна отримувати достовірний та повний інформаційний ресурс для дієвого агроменеджменту. У випадку нехтування певними галузевими характеристиками агробізнесу неможливо організувати ефективне інформаційне середовище аграрних підприємств. Стейкхолдери не можуть у повній мірі інтерпретувати інформацію про діяльність підприємств аграрної галузі.

Для максимізації корисного ефекту від комплексного врахування усіх галузевих особливостей агродіяльності в удосконаленні бухгалтерського обліку доцільно здійснити їх систематизацію за класифікаційними ознаками (рис. 1).

Першим важливим класифікаційним критерієм групування галузевих особливостей, що мають вплив на організацію та методичку обліку, є ступінь контролю за відношенням до внутрішнього та зовнішнього середовища агропідприємств. За ступенем контролю виокремлюють екзогенні та ендогенні чинники.

До екзогенних факторів доцільно відносити: «Земля – особливий засіб агродіяльності», «Дистанційність агродіяльності», «Біологічні перетворення», «Сезонність агродіяльності», «Залежність від природних умов». Натомість, до ендогенних – «Децентралізація», «Інтеграція», «Варіативність агротехніки», «Циклічність операційних витрат і доходів», «Множинність калькуляційних об'єктів», «Управління матеріальними агроресурсами». Екзогенні чинники менеджмент агропідприємств не здатний контролювати, вони відбуваються з логічною послідовністю, на них відсутній вплив облікових та управлінських фахівців. Проте, ендогенні чинники є коригованими та контрольованими. Тобто, в персоналу агропідприємств є можливість вибору тих чи інших варіантів дій у межах внутрішніх особливостей аграрної галузі економіки.



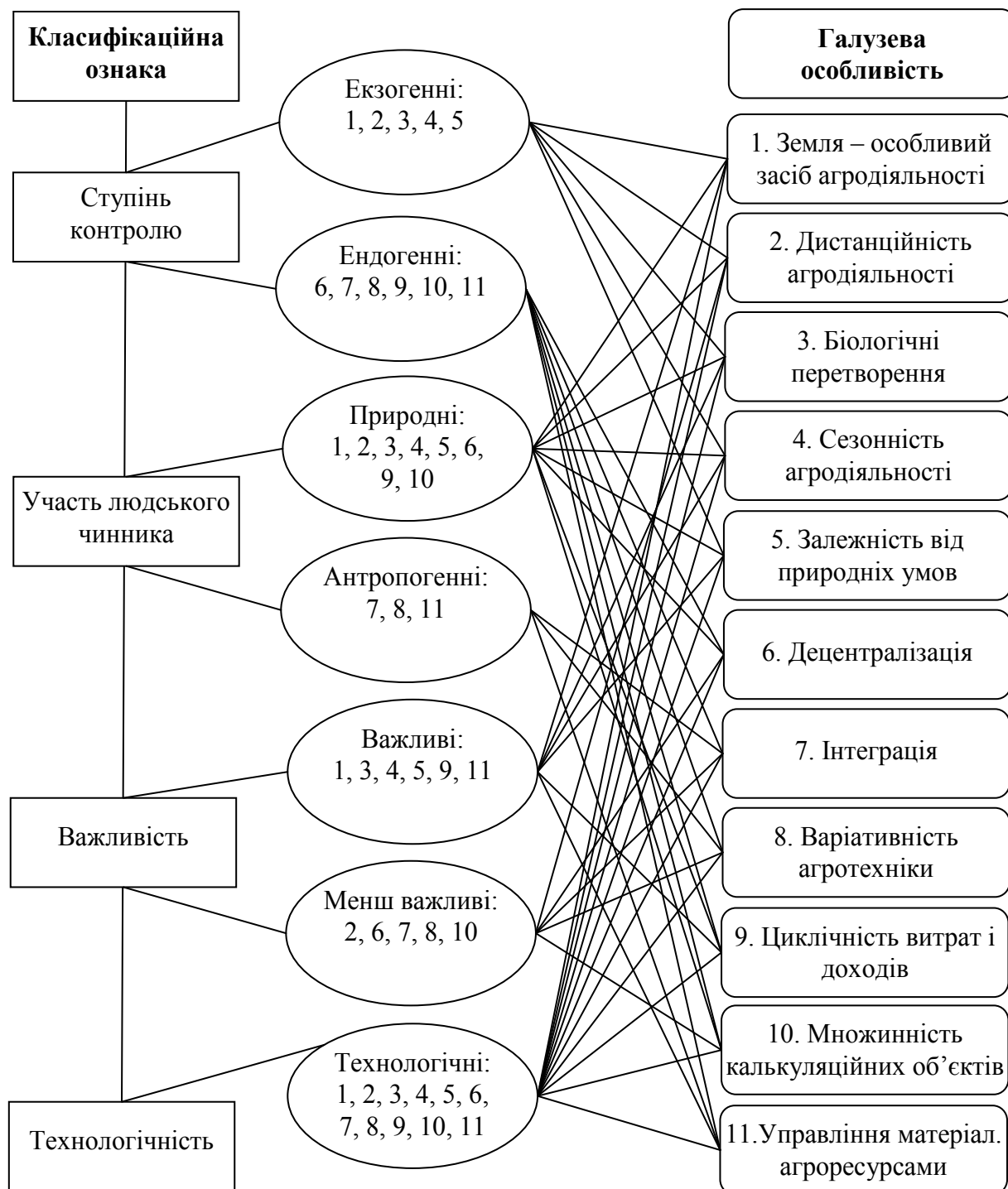


Рисунок 1 – Класифікація галузевих особливостей агродіяльності, що впливають на діджиталізацію бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано автором

Іншим критерієм поділу галузевих характеристик агробізнесу, який контекстно пов'язаний з попереднім критерієм, є участь людського чинника в агродіяльності. За цим критерієм галузеві особливості аграрної сфери економіки поділяються на природні та антропогенні. Природніми чинниками є: «Земля – особливий засіб агродіяльності», «Дистанційність агродіяльності», «Біологічні перетворення», «Децентралізація», «Сезонність агродіяльності», «Залежність від природних умов», «Циклічність операційних витрат і доходів», «Множинність калькуляційних об'єктів». Антропогенні чинники це: «Інтеграція», «Варіативність агротехніки», «Управління матеріальними агроресурсами». Більшість галузевих характеристик агробізнесу, що впливають на облік й контроль, є природного походження, що значно відрізняє аграрну галузь економіки від інших сфер господарювання. Тобто, система управління агропідприємствами змушена адаптуватися до значної кількості природних чинників, що складно піддаються контролю та прогнозуванню.

Для врахування ступеня впливу галузевих особливостей агробізнесу на організацію та методіку обліку доцільно виокремлювати важливі та менш важливі організаційні чинники. Важливими організаційними передумовами не слід нехтувати у процесі удосконалення обліку і контролю. До важливих галузевих особливостей агродіяльності доцільно віднести: «Земля – особливий засіб агродіяльності», «Біологічні перетворення», «Сезонність агродіяльності», «Залежність від природних умов», «Циклічність операційних витрат і доходів», «Управління матеріальними агроресурсами». Відповідно, інші організаційні передумови відносяться до менш важливих, що означає можливість їх необов'язкового врахування у процесі реорганізації підприємства й трансформації бухгалтерського обліку й контролю. Неврахування таких галузевих особливостей агробізнесу не завдає значної економічної шкоди підприємствам аграрної сфери економіки, але й не дає змоги найбільш ефективно адаптувати їх діяльність до змін внутрішнього та зовнішнього середовища.

Також, важливим критерієм класифікації організаційних чинників є технологічність, тобто піддатливість змінам під впливом використання сучасних інформаційно-комунікаційних технологій. Усі галузеві характеристики агродіяльності можна віднести до технологічних. Аграрна сфера економіки в сучасних умовах господарювання не залишається осторонь новітніх трендів становлення цифрової економіки. Разом з технологічно активними галузями економіки агробізнес зазнає позитивних трансформацій в умовах використання сучасних технологій обробки інформації. Віднесення усіх організаційних передумов до групи технологічних доводить гіпотезу проведеного дослідження, яка позиціонує наявність прямого впливу галузевих особливостей агродіяльності на трансформацію методіки та організації бухгалтерського обліку у напрямі їх діджиталізації. Іншими словами, дослідження у сфері удосконалення обліку й контролю діяльності підприємств аграрної сфери повинні проводитися у взаємозв'язку з розвитком інформаційно-комунікаційних технологій в умовах становлення цифрової економіки.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Аграрна сфера економіки наділена специфічними галузевими характеристиками. Галузеві особливості ідентифікують та відрізняють агродіяльність від інших галузей економіки. Прояв галузевих передумов агробізнесу здійснює первинний вплив на бухгалтерський облік, який є основним генератором та інтегратором інформаційних процесів на підприємстві. Трансформація бухгалтерського обліку має відбуватися з врахуванням галузевих особливостей агробізнесу, до яких відносяться: «Земля – особливий засіб агродіяльності», «Дистанційність агродіяльності», «Біологічні перетворення»,

«Сезонність агродіяльності», «Залежність від природних умов», «Децентралізація», «Інтеграція», «Варіативність агротехніки», «Циклічність операційних витрат і доходів», «Множинність калькуляційних об'єктів», «Управління матеріальними агресурсами». Становлення цифрової економіки трансформує усі галузеві характеристики агробізнесу у частині діджиталізації обліку у напрямку: децентралізованого збору первинних даних в місцях їх виникнення, інформаційної інтеграції в глобальні інформаційні середовища, дистанціювання у виконанні обліковими фахівцями посадових обов'язків, автоматизації обчислення облікових показників.

Для забезпечення максимальної адаптації управління підприємством до внутрішніх та зовнішніх умов агробізнесу важливою є їхня стратифікація та класифікація. Галузеві особливості аграрної сфери економіки поділяються за класифікаційними критеріями: ступенем контролю (екзогенні, ендогенні), участю людського чинника (природні, антропогенні), важливістю (важливі, менш важливі), технологічністю (технологічні, нетехнологічні). За останньою класифікаційною ознакою усі галузеві особливості агросфери відносяться до технологічних, що доводить гіпотезу дослідження про необхідність діджиталізації бухгалтерського обліку агродіяльності в умовах цифрової економіки. Групування галузевих характеристик агробізнесу сприяє їх оптимальному врахуванню при удосконаленні та діджиталізації методики і організації бухгалтерського обліку кожного підприємства агросфери, яке характеризується унікальним набором організаційних властивостей.

Подальших наукових досліджень потребує ідентифікація впливу організаційних властивостей агропідприємств у контекстному взаємозв'язку з галузевими характеристиками на оптимізацію бухгалтерського обліку.

## Список літератури

1. Бірюк О.Г. Організаційно-технологічні та галузеві особливості діяльності підприємств агробізнесу та їх вплив на документальне оформлення процесу реалізації сільськогосподарської продукції. Науково-методологічні засади обліково-аналітичного та фінансовоінвестиційного забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання: Колективна монографія присвячена 25-річчю кафедри обліку і оподаткування (українською та англійською мовами) / за заг. ред. Сокола О.Г. Мелітополь: ТОВ «Колор Принт», 2020. С. 20-28.
2. Василішин С. І. Специфіка функціонування аграрних підприємств та її вплив на методологію бухгалтерського обліку: безпековий аспект. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Ч. 2. Вип. 46. С. 101–105. DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.46-39>.
3. Кадирус І. Г., Донських А. С., Якубенко Ю. Л. Економічні особливості збутової діяльності аграрних підприємств. *Modern Economics*. 2019. № 15. С. 102-107. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V15\(2019\)-14](https://doi.org/10.31521/modecon.V15(2019)-14).
4. Лисенко А.М., Акімов С.С. Особливості аграрного виробництва як засіб впливу на організацію аудиту сільськогосподарських підприємств. Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством : *Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції*. м. Полтава, 14 – 15 квітня 2022 р. Полтава, 2022. С.129-130.
5. Мискін Ю.І. Галузеві особливості діяльності сільськогосподарських підприємств та їх вплив на аналітичне забезпечення менеджменту. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2011. № 1. С. 316-328.
6. Моссаковський В.Б. Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2013. № 6. С. 40–45.
7. Панченко О. Д. Вплив особливостей сільськогосподарської галузі на ведення управлінського обліку. 2019. *Бізнес Інформ*. № 4 (495). С. 274-279.
8. Шевченко Л.Я., Куліш А.В. Особливості обліку і оподаткування на сільськогосподарських підприємствах. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 11. С. 19-21.

9. Alrawad Anas, Alhasanat Khaled, Sokil Oleh, Halko Serhii, Kucherкова Svitlana. Sustainable transformation of accounting in agriculture. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2022. 8. 5-29. DOI: <https://doi.org/10.51599/are.2022.08.02.01>.
10. Desyatnyuk O., Muravskiy V. and Shevchuk O. Accounting Automation in Agroindustrial Enterprises Using Drones (UAVs). 11th *International Conference on Advanced Computer Information Technologies (ACIT)*. 2021. pp. 337-341. DOI: <https://doi.org/10.1109/ACIT52158.2021.9548424>.
11. Hoa N.V., Duyen N.T.H., Huyen V.N., Quang H.V., Huong, N.V., Tu, N.T.C., Nguyet, B.T.M. Impact of Trained Human Resources, Adoption of Technology and International Standards on the Improvement of Accounting and Auditing Activities in the Agricultural Sector in Viet Nam. *AgBioForum*. 2022. 24. pp. 59-71.
12. Zadorozhnyy Z.-M., Muravskiy V., Semaniuk V., Gumenna-Derij M. Global management accounting principles in the system of providing resource potential of the enterprise. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. 3(44). pp. 63–71. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.44.2022.3765>.

## References

1. Biriuk, O.H. (2020). *Organizational-technological and industry-specific features of agribusiness enterprises and their influence on the documentation of the process of selling agricultural products. Scientific and methodological principles of accounting-analytical and financial-investment support for the sustainable development of economic entities*. O.H. Sokol (Ed.). Melitopol: TOV «Kolor Prynt» [in Ukrainian].
2. Vasylyshyn, S.I. (2019). Spetsyfika funktsionuvannya ahrarnykh pidpryemstv ta yii vplyv na metodolohiiu bukhhalterskoho obliku: bezpekovi aspect [Specificity of the functioning of agricultural enterprises and its influence on accounting methodology: security aspect]. *Prychornomorski ekonomichni studii – Black Sea Economic Studies, Part 2, 46*, 101–105. DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.46-39> [in Ukrainian].
3. Kadyrus, I.H., Donskykh, A.S. & Yakubenko, Yu.L. (2019). Ekonomichni osoblyvosti zbutovoi diialnosti ahrarnykh pidpryemstv [Economic peculiarities of marketing activities of agrarian enterprises]. *Modern Economics, 15*, 102-107. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V15\(2019\)-14](https://doi.org/10.31521/modecon.V15(2019)-14) [in Ukrainian].
4. Lysenko, A.M., & Akimov, S.S. (2022). Osoblyvosti ahrarnoho vyrobnytstva yak zasib vplyvu na orhanizatsiiu audytu silskohospodarskykh pidpryemstv [Peculiarities of agricultural production as a means of influencing the organization of the audit of agricultural enterprises Actual problems and prospects for the development of accounting, analysis and control in a socially-oriented enterprise management system: *V Vseukrainska naukovo-praktychna konferentsia (Poltava, 14 – 15 April 2022) – 5th All-Ukrainian Scientific and Practical Conference* (pp. 129-130). Poltava [in Ukrainian].
5. Myskin, Yu.I. (2011). Haluzevi osoblyvosti diialnosti silskohospodarskykh pidpryemstv ta yikh vplyv na analitychne zabezpechennia menedzhmentu [Sectoral features of agricultural enterprises and their impact on analytical support of management]. *Zbirnyk naukovykh prats Natsionalnoho universytetu derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy – Collection of scientific works of the National University of the State Tax Service of Ukraine, 1*, 316-328 [in Ukrainian].
6. Mossakovskiy, V.B. (2013). Osoblyvosti upravlynskoho obliku v silskohospodarskykh pidpryemstvakh [Peculiarities of management accounting in agricultural enterprises]. *Ekonomika APK – Economy of AIC, 6*, 40–45 [in Ukrainian].
7. Panchenko, O.D. (2019). Vplyv osoblyvostei silskohospodarskoi haluzi na vedennia upravlynskoho obliku [The influence of the characteristics of the agricultural industry on management accounting]. *Biznes Inform – Business Inform, 4 (495)*, 274-279 [in Ukrainian].
8. Shevchenko, L.Ya., & Kulish, A.V. (2022). Osoblyvosti obliku i opodatkuvannya na silskohospodarskykh pidpryemstvakh [Peculiarities of accounting and taxation at agricultural enterprises]. *Ekonomika. Finansy. Pravo – Economy. Finances. Law, 11*, 19-21 [in Ukrainian].
9. Alrawad, A., Alhasanat, K., Sokil, O., Halko, S. & Kucherкова, S. (2022). Sustainable transformation of accounting in agriculture. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal, 8*, 5-29, DOI: <https://doi.org/10.51599/are.2022.08.02.01> [in English].
10. Desyatnyuk, O., Muravskiy, V., & Shevchuk, O. (2021). Accounting Automation in Agroindustrial Enterprises Using Drones (UAVs). *Advanced Computer Information Technologies (ACIT) : 11th International Conference* (pp. 337-341). DOI: <https://doi.org/10.1109/ACIT52158.2021.9548424> [in English].

11. Hoa, N.V., Duyen, N.T.H., Huyen, V.N., Quang, H.V., Huong, N.V., Tu, N.T.C. and Nguyet, B.T.M. (2022). Impact of Trained Human Resources, Adoption of Technology and International Standards on the Improvement of Accounting and Auditing Activities in the Agricultural Sector in Viet Nam. *AgBioForum*, 24, 59-71 [in English].
12. Zadorozhnyy, Z.-M., Muravskiy, V., Semaniuk, V. & Gumenna-Derij, M. (2022). Global management accounting principles in the system of providing resource potential of the enterprise. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 3(44), 63–71. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.44.2022.3765> [in English].

**Minaiev Dmytro**, Graduate student

*Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine*

### **The Impact of Industry-specific Characteristics of Agribusiness on the Digitalization of Accounting**

The agricultural sector of the economy is characterized by unique features that are determined by both internal and external conditions of agribusiness. These specific characteristics identify and differentiate agribusiness from other sectors of the economy. The industry-specific characteristics of agribusiness have an impact on accounting, which serves as the primary information generator in the management of agricultural enterprises. The need to explore the prospects of optimizing accounting in the presence of industry-specific characteristics of the agricultural sector highlights the topic of the article and allows for the formulation of its objective. The objective of the article is to identify the industry-specific characteristics of agribusiness and examine their influence on the improvement and digitalization of accounting methodology and organization.

The article substantiates the importance of studying the impact of industry-specific characteristics of agribusiness on the organization and methodology of accounting. The main industry-specific characteristics of agribusiness are identified and studied, which need to be considered when improving accounting in agricultural enterprises: "Land as a unique factor of agribusiness," "Distance in agribusiness," "Biological transformations," "Seasonality of agribusiness," "Dependency on natural conditions," "Decentralization," "Integration," "Variability of agrotechnics," "Cyclical operational expenses and revenues," "Multiple cost objects for calculations," and "Management of agricultural resources."

The importance of stratifying and classifying the industry-specific characteristics of agribusiness based on criteria such as the degree of control (exogenous, endogenous), human factor involvement (natural, anthropogenic), importance (important, less important), and technological nature (technological, non-technological) is demonstrated. This systematic classification allows for the maximum adaptation of the methodology and organization of accounting in agribusiness to the internal and external conditions of the agricultural sphere during the emergence of the digital economy. It is determined that all industry prerequisites of agribusiness should be attributed to technological consequences of the impact of the digital economy on the digitalization of all accounting processes in agricultural enterprises.

**accounting, agricultural sector, industry-specific characteristics, internal and external operating conditions, digitalization of accounting**

*Одержано (Received) 18.05.2023*

*Прорецензовано (Reviewed) 24.05.2023*

*Прийнято до друку (Approved) 29.05.2023*