

УДК 332.3:528.8:629.78

Машкова Т.В.

*здобувач кафедри статистики та економічного аналізу
Національного університету біоресурсів та природокористування України*

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОГО СЕРЕДОВИЩА ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПАРАМЕТРАМИ ЯКОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ УГІДЬ

ENVIRONMENT FORMATION OF ACCOUNTING TO IMPROVE MANAGEMENT QUALITY PARAMETERS FARMLAND

АНОТАЦІЯ

У статті обґрунтовано теоретичні положення та розроблено практичні рекомендації щодо формування облікового середовища для підвищення ефективності управління параметрами якості сільськогосподарських угідь.

Ключові слова: якість сільськогосподарських угідь, бухгалтерський облік, бухгалтерські рахунки, інформація, програмне забезпечення, сільськогосподарські підприємства.

АННОТАЦИЯ

В статье обоснованы теоретические положения и разработаны практические рекомендации по формированию учетной среды для повышения эффективности управления параметрами качества сельскохозяйственных угодий.

Ключевые слова: качество сельскохозяйственных угодий, бухгалтерский учет, бухгалтерские счета, информация, программное обеспечение, сельскохозяйственные предприятия.

ANNOTATION

In the article the theoretical principles and practical recommendations on forming an environment to improve management quality parameters of agricultural land

Keywords: quality agricultural land, accounting, bookkeeping accounts, information, software, agricultural enterprises.

Постановка проблеми. Відображення параметрів якості сільськогосподарських угідь як об'єкта бухгалтерського обліку насамперед вимагає належної побудови облікової політики конкретного сільськогосподарського підприємства. Організація облікової політики розкриває особливості обраних способів та прийомів відображення господарських процесів. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, основні положення облікової політики визначає керівництво підприємства і оформляє його у вигляді наказу. Серед основних елементів облікової політики найважливішим для обліку якості сільськогосподарських земель є: затвердження правил документообороту і технології обробки облікової інформації та складання реєстрів, аналітичного і синтетичного обліку, розробка робочого плану рахунків, організація системи внутрішньогосподарського обліку та звітності, порядок проведення інвентаризації тощо.

Бухгалтерська динамічна інформаційна модель досліджуваних підприємств визначає загальну структуру облікової інформації, у той час як ступінь показників якості сільськогосподарських угідь ґрунтується на результатах аг-

рохімічного обстеження, даних у формі обліку. Ефективне управління сільськогосподарськими угіддями на мікро- та макрорівнях вимагає відповідного інформаційного забезпечення, невід'ємною складовою якого є звітність, що складається за даними оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вітчизняних вчених, що досліджують облік і оцінку якості сільськогосподарських угідь, можна виділити таких, як: Жук В.М., Замула І.І., Саблук П.Т., Савчук В.К., Моссаковський В.Б., Канцуров О.О., Кірейцев Г.Г., Кохан С.С., Огійчук М.Ф., Третяк А.М. та інших науковців.

У роботах даних науковців розглядаються різні підходи до формування обліку та оцінки сільськогосподарських угідь, розкриваються його принципи, методи і процедури. Проте в економічній та нормативній літературі незначеним залишається облікове відображення якості сільськогосподарських угідь.

Мета статті полягає у дослідженні питань та розробці практичних рекомендацій щодо формування інформаційної бази і методичних підходів до оцінки якості сільськогосподарських угідь та відображенні її результатів в обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інтенсифікація землеробства, особливо ведення великотоварного сільського господарства агрохолдингами з ухилом на монокультури, застосування добрив у менших обсягах, ніж науково обґрунтовано, вимагають складання балансу поживних речовин, що надає можливість здійснювати моніторинг даних про винос і надходження поживних речовин. Позитивний баланс поживних речовин є фактором підвищення врожайності культур і родючості ґрунтів. Якщо винос поживних речовин значно перевищує їх надходження з добривами, то це призводить до зниження врожайності та родючості. Балансові методи визначення норм добрив ґрунтуються на використанні даних щодо: виносу поживних речовин із урожаєм; коефіцієнтів використання поживних речовин із ґрунту і добрив. Винос поживних речовин запланованим урожаєм установлюється шляхом використання його нормативних величин у перерахунку на оди-

ницю основної та відповідну кількість побічної продукції. З огляду на зазначене та з метою посилення наочності відображення дотримання/недотримання норми внесення агропідприємствами кількості поживних речовин для вирощування сільгоспкультур і досягнення балансу поживних речовин у ґрунті пропонуємо внести зміни до державної статистичної звітності № 9-б-сг шляхом доповнення її даними, необхідними для побудови балансу. А також пропонуємо змінити назву форми: назвати її «Баланс поживних речовин ґрунту», що відповідатиме її новому змісту.

Проведені дослідження на шістнадцяти підприємствах Київської області свідчать про доцільність використання програмних продуктів для ведення бухгалтерського обліку, а також ГІС та національної кадастрової системи. Використання синхронізації цих програм дозволяє скоротити затрати праці на отримання облікових даних щодо якісних параметрів, спростить процедуру обчислення і приведення до оптимального рівня ґрунтового покриття на підприємстві. Широке використання удосконалених програмних продуктів на платформі 1С:Підприємство 8 дозволяє бухгалтерам отримувати дані без складності їх отримання. У сучасних комп'ютерних програмах бухгалтерського обліку допустиме використання від трьох до п'яти розрізів аналітичного обліку за кожним синтетичним рахунком. Це дає можливість організувати ведення аналітичного обліку в повній відповідності до вимог затвердженого плану рахунків і отримувати всю необхідну звітність із потрібним рівнем деталізації, проте не виключає побудови аналітичного обліку і за глибоким ієрархічним принципом. У цьому випадку розробники програмного забезпечення також у цілому мають дотримуватися концепції, яка передбачає суворе обмеження використання субрахунків і розширення номенклатури аналітичних рахунків, що дозволить

вести аналітичний облік не тільки за фізичною величиною земельних угідь, а й за окремими розрахунковими даними (вмісту якісних показників у ґрунті).

Облік технологічних операцій потрібно проводити відповідно до встановленої сівозміни. Для зменшення трудовитрат на створення паспортів полів наступного року урожаю в системі необхідно передбачити їх автоматичну генерацію шляхом перенесення з попереднього року. У системі передбачити введення даних про планованих і фактично виконаних агротехнічних заходах, про планованих до внесення і фактично внесених добривах, меліорантах і засобах захисту рослин з прив'язкою їх до поля.

Дана система дозволяє розраховувати річні дози азотних, фосфорних і калійних мінеральних добрив балансово-розрахунковим методом із використанням величин винесення азоту (N) з розрахунку на 1 т основної продукції з урахуванням відповідної кількості побічної і коефіцієнтів використання сільськогосподарськими культурами поживних елементів з ґрунту і добрив. Розрахунок рекомендованої дози мінерального добрива з урахуванням вибору поживної речовини, що діє, допомагає створити на базі ГІС систему використання добрив або вбудувати їх в ту, що існує на підприємстві.

У більшості комп'ютерних бухгалтерських програм господарська операція означає звичайну бухгалтерську проводку або сукупність проведення. Облік якісних параметрів якості сільськогосподарських угідь має пару значень своїх показників: попередні і кінцеві. Попереднє проведення змінює попередні значення показників. Остаточне – і попередні, і кінцеві значення. А попередньо проведений документ можна провести остаточно або повернути на один крок назад. Таким чином, проводячи документи попередньо, можна моделювати і прогнозувати операції підприємства. Проведення документів змінює стан об'єктів системи. Також при обліку якості угідь більшість документів і операції, що їм відповідають, не можуть бути одразу заповнені всіма необхідними, а саме аналітичними даними, а час на ведення і проведення цих документів може бути обмежений. Розмежування операційного і бухгалтерського проведення дає змогу частково заповнити документ і провести його операційно. У результаті оперативна інформація завжди буде актуальною, а звірку й аналіз бухгалтерських проводок можна відкласти до моменту, коли всі дані стануть відомі, будуть уведено в документ, і він буде проведений повністю. На досліджуваних підприємствах було апробовано даний підхід, який знизив затрати часу на обробку документації. Зроблено висновок про доцільність його застосування, оскільки інформа-

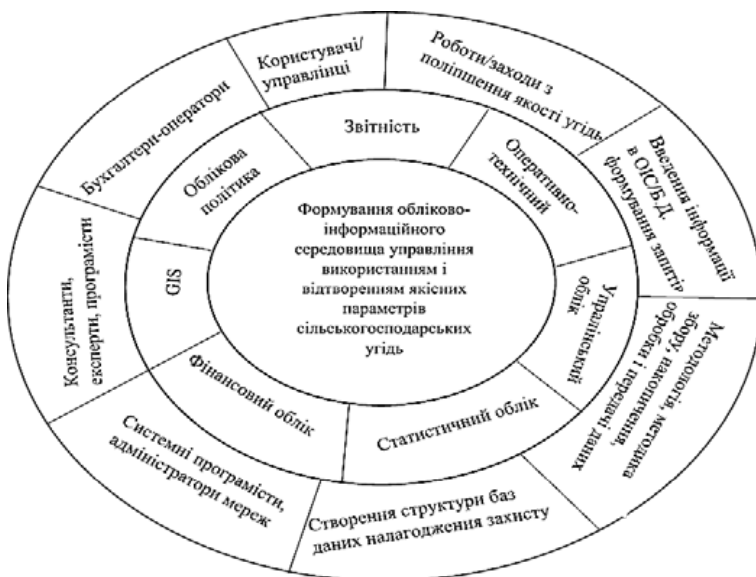


Рис. 1. Організаційно-методична структура формування обліково-інформаційної системи

дійна технологія сама по собі підлягає багатозоровій модифікації. Це пов'язано з необхідністю внесення змін і доповнень, викликаних змінами зовнішніх умов і вимог до ведення бізнесу та бухгалтерського обліку. Умови ведення бухгалтерського обліку якості сільськогосподарських угідь висувають специфічні вимоги до можливостей налагодження і допрограмування комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, яка матиме вигляд рис. 1. Вона надаватиме переваги спрощеній розробці та налагодженню програм. Концептуально розробник на одному рівні має спрощене завдання і не може контролювати інші рівні, що забезпечує безпеку та захист інформації.

Ефективне управління сільськогосподарськими угіддями на мікро- та макрорівнях вимагає відповідного інформаційного забезпечення, невід'ємною складовою якого є звітність, що складається за даними оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку. Інформація, що формується у фінансовому обліку, надається користувачам у вигляді фінансових звітів та відображає виробничі процеси і господарські засоби в узагальненому вигляді. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність відображає необхідну інформацію про наявні земельні ресурси, зміни у складі угідь, якісного стану, контролю їх використання для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно. Статистична звітність надає інформацію, необхідну для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств та побудови макроекономічних показників. Податкова звітність підприємств містить інформацію про суми податків, які підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачені суми, що підлягають відшкодуванню.

У сучасних умовах показники фінансової звітності формуються аграрними підприємствами на підставі діючих Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і відображаються у: Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати, Звіті про рух грошових коштів, Звіті про власний капітал, Примітках до річної фінансової звітності та Додатку до звітності «Інформація за сегментами».

Серед представлених форм бухгалтерської звітності вартість власних та отриманих земельних ділянок, що належать підприємству, передбачено відображати у Балансі (ф. № 1) – у розділі I «Необоротні активи», у рядку 1011, разом із даними про інші основні засоби підприємства та Примітках до фінансової звітності (ф. № 5) – у розділі II «Основні засоби», де виділено три рядки для висвітлення інформації про земельні ділянки – р. 100 «Земельні ділянки», р. 105 «Інвестиційна нерухомість» та р. 110 «Капітальні витрати на поліпшення земель» [1, с. 36]. Державні та комунальні підприємства у складі основних засобів відображають вартість майна, отриманого на правах господарського відання або оперативного управ-

ління, у тому числі вартість земельних ділянок, отриманих на праві постійного користування.

Велика частина орендованих земель (що обліковується поза балансом сільськогосподарських підприємств) не дозволяє зарахувати грошовий еквівалент сільськогосподарських земельних ділянок до складу основних засобів бухгалтерського балансу. Землі несільськогосподарського призначення також не зазначаються в балансах підприємств через відсутність визначеної справедливої (експертної) вартості. Однак невідображення в балансі вартості земельних угідь, а також їх якісного рівня, що бере участь у виробничому процесі, не дозволяє достовірно розрахувати показники економічної ефективності використання засобів сільськогосподарського підприємства (капіталовіддачі, капіталомісткості, норми прибутку) та здійснити оцінку, контроль і прогнозування його діяльності на перспективу, а на галузевому рівні – використати одержану інформацію у практиці ціноутворення, оподаткування та державної підтримки галузі сільськогосподарського виробництва.

Крім того, ураховуючи особливість землі не втрачати вартість (не амортизуватись), доцільно вартість земельної ділянки та її якісних параметрів не лише включати до складу основних засобів, а й відображати в балансі відокремлено. Тому ми підтримуємо думку тих вчених, які пропонують форму № 1 «Баланс» доповнити рядком «Земельні ділянки» [2, с. 43]. Такі зміни в подальшому дозволяють здійснювати взаємозв'язок між бухгалтерським, статистичним обліком у частині засобів, що підлягають амортизації, оскільки первісна та залишкова вартість основних засобів узгоджуватиметься із сумою нарахованої амортизації.

У Примітках до фінансової звітності інформацію про земельні ділянки та її якісні параметри передбачено формувати у наступному порядку: залишок на початок року, надходження, вибуття, переоцінка, залишок на кінець року. Проте зазначені дані не дають можливості охарактеризувати використання землі як основного засобу виробництва в діяльності сільськогосподарського підприємства. Відтак, пропонуємо в Примітках до фінансової звітності відокремлено від усіх засобів показувати балансову та нормативну вартість землі за двома критеріями: ділянки, що беруть участь у виробничому процесі і виконують функції активів – коди 269, 270, та ділянки, які тимчасово не використовуються (перелоги, чагарники, яри) – коди 271, 272. Вищевказані зміни у зовнішній звітності сільськогосподарських підприємств допоможуть інвесторам та державним установам у проведенні фінансово-господарського аналізу використання виробничого потенціалу окремого підприємства, здійсненні перевірки його податкової діяльності.

Ідентична інформація про наявні основні засоби за видами економічної діяльності подається підприємствами у формі статистичного спо-

стереження № 11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)» у розділах I «Наявність та рух основних засобів» та II «Склад основних засобів», де зазначаються їх балансова, залишкова вартість та сума амортизаційних відрахувань. Відокремлено вартість земельних ділянок, що знаходяться на балансі, наводиться у р. 160 першого розділу та рр. 202, 203 другого розділу статистичної форми, які, відповідно, розкривають наявність на кінець року земельних ділянок та капітальних витрат на їх поліпшення [3, с. 79].

У той же час вищезазначена звітність, що складається, як правило, за даними зведеного та синтетичного обліку основних засобів, має лише вартісний вираз і не може надати поглибленої інформації користувачам про якісний стан земельних угідь, трансформаційні процеси у землеволодінні та землекористуванні. Тому сільськогосподарські підприємства разом із фінансовою звітністю подають до державних органів статистики та управлінь сільського господарства пакет спеціалізованих звітних документів. Зокрема, інформацію про обсяги виробленої продукції, використані посівні площі і понесені витрати, накопичену в первинному і аналітичному обліку, виробничих звітах та журналах-ордерах (машинограмах), сільськогосподарські підприємства узагальнюють у таких формах державного статистичного спостереження, як: ф. № 3-сг «Звіт про сівбу ярих культур на «__» _____ 20_ року», ф. № 7-сг «Звіт про хід збирання урожаю та проведення інших польових робіт на «__» _____ 20_ року», ф. № 9-б-сг «Внесення мінеральних, органічних добрив, гіпсування та вапнування ґрунтів під урожай 20_ року», ф. № 29-сг «Підсумки збору урожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду на 1 грудня 200_ року», ф. № 29-сг (меліорація) «Збір урожаю сільськогосподарських культур на 1 грудня 20_ року» [4, с. 26; 5, с. 67]. Інформація, що характеризує посівні та удобрені площі, обсяги внесених добрив, у згаданих формах статистичної звітності подається досить обґрунтовано, тому дублювати ці відомості в додатковій спеціалізованій звітності недоцільно.

Разом з тим єдиної звітної форми, яка б характеризувала діяльність сільськогосподарського підприємства, виявляла результативні показники та надавала вичерпну інформацію про використання власних і орендованих земельних ресурсів та їх якісних параметрів у сучасних умовах не опрацьовано. На разі ключове місце в системі статистичної звітності сільськогосподарських підприємств займає ф. № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств», яка фактично замінила раніше діючі спеціалізовані форми бухгалтерської звітності: № 6-АПК «Виробництво продукції і продуктивність праці», № 7-АПК «Реалізація сільськогосподарської продукції», № 9-АПК «Виробництво і собівартість продукції рослинництва»,

№ 13-АПК «Виробництво і собівартість продукції тваринництва». Заповнюється звітна форма на підставі даних первинного й бухгалтерського обліку та документів з обліку земельних ресурсів – Актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних ділянок (паїв) та інших даних державного обліку земель.

Оскільки на складання звітності, як обов'язкової, так і управлінської, в умовах ведення паперового обліку витрачається багато часу на всіх досліджуваних підприємствах, як зазначалося вище, ведеться автоматизований облік, який розширив можливості перед обліковцями і керівниками щодо оперативності та якості складання звітів. Тому використання запропонованих нами змін щодо форм первинних документів, системи рахунків, запровадження синхронізації програм 1С:підприємство і ГІС технологій і використання конкретних модулів тематичних карт, а також пропозиції до удосконалення звітності є беззаперечним і актуальним для організації обліку якості сільськогосподарських угідь. Це дозволяє оперативно отримувати інформацію про виконання запланованих робіт, про стан посівів на конкретну дату з використанням підтверджуючих фотознімків; відслідковувати відхилення від прийнятої технології вирощування та вчасно реагувати на виявлені невідповідності; заощадити на необґрунтованих операціях; аналізувати виконані роботи і зіставляти їх з отриманим результатом, при цьому буде можливість ураховувати також дані минулих періодів; аналізувати виконані роботи та витрачені матеріали по полю і культурі за будь-який період.

Висновки. У поєднанні програмних продуктів при використанні запропонованих нами модулів можливо реалізувати: автоматичне визначення координат поля, на якому виконувалися роботи, постановка завдань агрономові на виконання польових робіт уповноваженими особами, зазначення переліку використовуваних матеріалів при виконанні запланованих робіт, фіксація особливостей станів на кожному з полів, зберігання знімків (з GPS-координатами), зроблених на полях, формування широкого переліку аналітичної звітності по виконаних і виконуваних робіт.

Поряд з цим запропоновані зміни до звітності дозволяють управлінням земельних ресурсів, державним статистичним органам та управлінню агропромислового розвитку сформуванню єдиної бази даних щодо якісного стану сільськогосподарських угідь, їх грошової вартості, цільового призначення та землекористувачів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

2. Добряк Д.С. Класифікація сільськогосподарських земель як наукова передумова їх екологічнобезпечного використання / Д.С. Добряк, О.П. Канаш, Д.І. Бабміндра, І.А. Розумний. – К.: Урожай. – 2009. – 464 с.
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
4. Кірейцев Г.Г., Іваніщенко Л.О. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах / Г.Г. Кірейцев, Л.О. Іваніщенко. – К.: Урожай, 1987. – 176 с.
5. Кохан С.С. Вплив просторових структур на точність методів інтерполяції / С.С. Кохан, І.П. Поліщук // Ученые записки Таврического национального университета. Серия «География». – 2005. – Т. 18(57). – № 1. – С. 67–74.