

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

ВОЛЯК ЛЕСЯ РОМАНІВНА

УДК 657.005:332.362:631.11

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ПРИРОДНО-РЕСУРСНИМ ПОТЕНЦІАЛОМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2015

Дисертацією є рукопис

Робота виконана у Національному університеті біоресурсів і природокористування України Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник доктор економічних наук, професор
Савчук Василь Кирилович,
Національний університет біоресурсів і
природокористування України,
завідувач кафедри статистики та економічного аналізу

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор,
член-кореспондент НААН,
Жук Валерій Миколайович,
Національна академія аграрних наук України,
віце-президент

кандидат економічних наук, доцент
Ярмолюк Олена Феліксівна,
Житомирський національний
агроекологічний університет,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
оподаткування та аудиту

Захист відбудеться 28 грудня 2015 р. о 11⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.004.17 у Національному університеті біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ–41, вул. Генерала Родімцева, 19, навчальний корпус № 1, кімната 94

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Національного університету біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ–41, вул. Героїв Оборони, 13, навчальний корпус № 4, кімната 41-а

Автореферат розісланий «27» листопада 2015 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Н. П. Кузик

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Інтенсифікація сільськогосподарського виробництва, орієнтування підприємств на високорентабельні культури посилили антропогенне навантаження на природно-ресурсний потенціал, що позначається на якості агропродовольчої продукції, погіршує середовище проживання людини, а отже, потребує поглибленої оцінки взаємодії господарської діяльності та довкілля. Екологічні проблеми, породжені діяльністю людини, негативно впливають і на здатність природи до самовідновлення, обмежують ефективне використання її ресурсного потенціалу.

Сучасну екологічну ситуацію в Україні можна охарактеризувати як кризову. Щороку, за даними Державної служби статистики України, в повітря, водні та земельні ресурси потрапляє близько 11 млн т небезпечних забруднюючих речовин, із яких 57 % – шкідливі викиди в атмосферу, 40 % – у поверхневі водойми, 3 % – небезпечні відходи, що забруднюють земельні ресурси. Зокрема, протягом 2014 р. в атмосферу потрапило 5,2 млн т шкідливих речовин від стаціонарних і пересувних джерел забруднення. У загальній кількості шкідливих речовин викиди метану й оксиду азоту (які належать до парникових газів) становлять відповідно 6,4 і 1,5 тис. т. До цього слід додати і 27,8 млн т діоксиду вуглецю, що істотно відбивається на зміні клімату. Розмір екологічних збитків від виробничої діяльності (втрати земельних, водних і лісових ресурсів, забруднення довкілля тощо) в Україні, за оцінками фахівців, щороку перевищує 50 млрд грн.

Досягнення компромісу між економічними й екологічними потребами суспільства є одним із чинників задоволення зростаючих запитів людства обмеженими природними ресурсами. Проте сьогодні економічна наука не в змозі вирішити проблему нераціонального ставлення до навколишнього середовища через неврахування екологічних аспектів господарювання. Це зумовлює необхідність вивчення через призму обліку й аналізу природних ресурсів для ефективного управління їх використанням і відтворенням.

Пізнання сутності природно-ресурсного потенціалу, дослідження його видів і механізмів взаємодії досліджували такі вчені: М. В. Багров, В. А. Борисова, О. М. Вишнеvsька, К. Г. Гофман, Б. М. Данилишин, С. І. Дорогунцов, Н. В. Камар, П. І. Коренюк, Л. М. Коритний, О. О. Мінц, С. А. Подолинський, Л. Г. Руденко, М. Д. Руденко, М. Ф. Реймерс, М. А. Хвесик та інші науковці.

Вивченню формування обліково-аналітичного забезпечення управління присвячені праці багатьох вітчизняних науковців, серед яких слід виділити: Т. М. Безродну, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, І. В. Герасимчука, О. Д. Гудзинського, В. М. Жука, Є. В. Калюгу, Т. Г. Камінську, Г. Г. Кірейцева, М. М. Коцупатрого, Т. Є. Кучеренко, І. Д. Лазаришину, М. Ф. Огійчука, П. Т. Саблука, В. К. Савчука, Л. К. Сука, Л. В. Чижевську, Н. П. Шморгун.

Дослідженню відображення екологічних питань у бухгалтерському обліку підприємств та економіці країни приділяли увагу О. Ф. Балацький,

Л. Г. Врублевська, О. В. Вороновська, І. В. Жиглей, І. В. Замула, Г. В. Кірейцева, Т. О. Кірсанова, Ю. В. Кулій-Дем'янюк, Н. М. Малюга, Л. А. Сахно, В. О. Шевчук та інші дослідники. Серед зарубіжних учених, які досліджували питання бухгалтерського відображення й аналітичної оцінки формування та використання природно-ресурсного потенціалу, слід виділити: Р. Брістона, М. Ван Бреда, Т. Вілкінсона, Ч. Гаррісона, М. Метьюса, Г. Мюллера, Я. Соколова, Р. Петерсона, Е. Робінсона й інших економістів.

Результати аналізу різних точок зору з досліджуваної проблематики підтверджують, що, незважаючи на існуючі наукові розробки, питання обліково-аналітичних засад управління наявністю, використанням і відтворенням природних ресурсів опрацьовано недостатньо, не визначено окремі теоретичні положення, отже, є потреба у розробці практичних рекомендацій щодо вирішення зазначених питань. Окреслена проблематика є суспільно значимою і зумовила вибір теми дисертаційного дослідження, його актуальність, мету, задачі й основні напрями.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного університету біоресурсів і природокористування України за темою: «Розробити систему управління відтворенням біологічних ресурсів України: економічний вимір, оцінка, прогноз» (номер державної реєстрації 0111U008871). У межах наукової програми автором досліджено формування обліково-аналітичного середовища, що створює умови для підвищення ефективності управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційного дослідження є поглиблення теоретичних і методичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо формування системи обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств, спрямованого на нарощування асиміляційних можливостей його відтворення та підвищення ефективності використання на засадах екологобезпечного виробництва.

Зазначена мета зумовила необхідність вирішення наступних задач:

- розглянути наукові підходи до тлумачення сутності поняття «природно-ресурсний потенціал» для конкретизації об'єкта дослідження і напрямів пізнання;
- розширити класифікацію функціонально-структурних елементів природно-ресурсного потенціалу для вдосконалення бухгалтерського відображення його параметрів та розробки рекомендацій щодо повнішого задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів в обліково-аналітичній інформації та побудови системи управління екологобезпечним виробництвом;
- уточнити систему показників та індикаторів, що характеризують стан, використання і відтворення природно-ресурсного потенціалу в контексті сталого розвитку сільськогосподарських підприємств;
- розробити методичні підходи до оцінки стану, тенденцій і передумов ефективного використання природно-ресурсного потенціалу сільськогосподарськими підприємствами;

– оцінити документальне відображення стану, використання та відтворення природно-ресурсного потенціалу для підвищення результативності обліково-аналітичного забезпечення управління цими процесами;

– уточнити методичні підходи до підвищення релевантності інформації для вдосконалення управління природно-ресурсним потенціалом, які враховують рівень обліково-аналітичного забезпечення, моніторинг альтернативних сценаріїв управління, що поліпшує якість управлінського впливу на формування, використання та відтворення природно-ресурсного потенціалу;

– розробити концептуальні підходи до персоніфікації обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом для підвищення якості управлінських рішень;

– обґрунтувати доцільність облікового відображення екологічних і стратегічних параметрів природно-ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств для підвищення релевантності інформації, яка використовується для цілей прогнозування та стратегічного планування нарощування виробництва конкурентоспроможної сільськогосподарської продукції;

– розробити й апробувати на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області технологію управління переходом від інтенсивної системи землекористування до екологобезпечної, що сприятиме зниженню антропогенного навантаження на природне середовище, збереженню родючості ґрунтів, нарощуванню їх асиміляційних можливостей відтворення, підвищуватиме конкурентоспроможність продукції.

Об'єкт дослідження – процес обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств.

Предмет дослідження – теоретичні, методичні та прикладні аспекти вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств для прийняття адекватних управлінських рішень, спрямованих на нарощування асиміляційних можливостей його відтворення й ефективне екологобезпечне використання.

Методи дослідження. Для досягнення мети роботи та вирішення поставлених задач використано системно-комплексний підхід із застосуванням загальнонаукових і спеціальних методів пізнання: абстрактно-логічний – під час окреслення мети і задач дисертаційного дослідження; системно-комплексний підхід – у ході дослідження сутності природно-ресурсного потенціалу, оцінки доробку вітчизняних та іноземних науковців із питань обліку й аналізу природних ресурсів; статистико-економічні методи, зокрема кластерне групування, – під час виділення типових регіонів і підприємств галузі; факторний аналіз – для визначення вагомості латентних чинників, що впливають на інтенсифікацію, нарощування обсягу продукції та її якісні параметри; проектний аналіз – в процесі оцінки значущості інвестиційного забезпечення; SWOT-аналіз і логіко-аналітичний підхід – у ході дослідження сучасної системи обліково-аналітичного забезпечення управління екологічною спрямованістю сільськогосподарського виробництва; графічний – при оцінці ефекту масштабу та порівняльного аналізу основних екологічних і фінансово-

господарських показників; причинно-наслідкових зв'язків – під час розробки системи обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом, узагальнення основних її елементів та адаптації до вимог національних і міжнародних стандартів обліку й звітності та підвищення релевантності інформації.

Інформаційною базою дослідження є статистичні дані Державної служби статистики України, інформаційно-аналітичні довідники та комп'ютерні бази даних Міністерства аграрної політики та продовольства України, Міністерства екології та природних ресурсів України, особисті спостереження автора, літературні джерела, матеріали науково-практичних конференцій, інформація Інтернет-видань і веб-сайтів, річні й оперативні звіти сільськогосподарських підприємств і матеріали анкетування їх керівників і спеціалістів.

Наукова новизна одержаних результатів. Особливістю виконаного дисертаційного дослідження є системно-функціональний підхід до вивчення питань, пов'язаних із використанням природно-ресурсного потенціалу, який дозволив розробити науково-практичні рекомендації щодо створення обліково-аналітичного забезпечення управління його використанням і відтворенням, які сприяють підвищенню ефективності ведення сільського господарства, нарощуванню асиміляційних можливостей відтворення природно-ресурсного потенціалу й оптимізації стратегічних напрямів розвитку галузі. Найсуттєвіші результати, які становлять наукову новизну і виносяться на захист, полягають у наступному:

вперше розроблено концептуальні підходи до персоніфікації формування обліково-аналітичних інформаційних потоків для управління використанням і відтворенням природно-ресурсного потенціалу, орієнтованого на досягнення стратегічних цілей сталого розвитку сільськогосподарських підприємств (С. 13);

удосконалено:

– тлумачення сутності категорії «природно-ресурсний потенціал», яке крім загальноприйнятих елементів: землі, води, атмосферного повітря, враховує асиміляційні можливості їх відтворення, що є передумовою високоєфективного використання потенціалу екосистеми та забезпечення її збереження, як необхідного середовища для повноцінного функціонування людського суспільства (С. 7);

– класифікацію функціонально-структурних елементів природно-ресурсного потенціалу, яка враховує особливості його формування, використання та відтворення і є базою організації обліково-аналітичного забезпечення результативного управління виробництвом екологічно чистої продукції (С. 8);

– систему показників та індикаторів управління природно-ресурсним потенціалом, що синтезує групові індекси стану та використання земельних і водних ресурсів та індекс техногенно небезпечного забруднення, врахування величини і динаміки яких підвищує якість управлінського впливу на параметри екологічного середовища виробництва сільськогосподарської продукції (С. 9);

– аналітично-оціночний інструментарій діагностики стану та тенденцій раціональності використання сільськогосподарськими підприємствами

природно-ресурсного потенціалу з метою організації екологобезпечного виробництва (С. 10);

– систему документального відображення стану, використання та відтворення природно-ресурсного потенціалу з урахуванням якісних параметрів ґрунту, водозабезпечення й екологічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств та стану території їх розташування (С. 16);

– теоретико-прикладне обґрунтування доцільності формування обліково-аналітичного відображення екологічних і стратегічних параметрів природно-ресурсного потенціалу, як передумови ефективного стратегічного управління конкурентоспроможністю сільськогосподарської продукції (С. 14);

набули подальшого розвитку:

– методичні підходи до формування обліково-аналітичної інформації для управління використанням природно-ресурсного потенціалу та нарощуванням асиміляційних можливостей його відтворення з урахуванням ґрунтово-кліматичних, біологічно-господарських та агротехнічних чинників, що підвищує об'єктивність оцінки та прогнозування розвитку галузі рослинництва (С. 11);

– система обліково-аналітичного забезпечення управління організацією екологобезпечного землеробства з урахуванням природно-економічних особливостей сільськогосподарських підприємств для виробництва екологічно чистої висококонкурентної продукції з одночасним нарощуванням асиміляційного потенціалу ґрунтів, як передумови підвищення їх продуктивності (С. 15).

Практичне значення одержаних результатів. Отримані у дисертаційному дослідженні практичні та методичні рекомендації можуть бути задіяні для вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом на сільськогосподарських підприємствах. Розробки мають конкретний практичний характер і придатні до застосування у господарській діяльності підприємств АПК, а також у навчальному процесі навчальних закладів галузевого спрямування. Підтвердженням практичної значимості одержаних результатів є впровадження рекомендацій у діяльність сільськогосподарських підприємств під час обліково-аналітичного обґрунтування управлінських рішень, зокрема щодо:

– покращення обліково-аналітичного забезпечення через контроль за відтворенням асиміляційного потенціалу, який здійснюється шляхом нормування антропогенного навантаження внаслідок господарської діяльності (Департамент агропромислового розвитку Тернопільської обласної державної адміністрації, довідка № 06-719/6.2 від 15.05.2014 р.);

– удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління процесом використання природно-ресурсного потенціалу та нарощення асиміляційних можливостей його відтворення (управління агропромислового розвитку Бережанської районної державної адміністрації Тернопільської області, довідка № 137 від 15.05.2014 р.);

– організації діяльності інформаційно-аналітичної служби, вдосконалення облікової та фінансової політики підприємства, формування нефінансової звітності сталого розвитку, які орієнтовані на підвищення ефективності відтворення

природно-ресурсного потенціалу (ФГ «Вікторія-92» Козівського району Тернопільської області, довідка № 11 від 19.05.2014 р.);

– удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення пошуку альтернативної моделі господарювання (Приватне агропромислове підприємство «Велес» Бережанського району Тернопільської області, довідка № 17 від 21.05.2014 р.);

– удосконалення системи інформаційно-аналітичного сервісу управління природно-ресурсним потенціалом (Приватно-орендне підприємство «Урманське» Бережанського району Тернопільської області, довідка № 24 від 21.05.2014 р.).

Окремі теоретичні положення застосовувалися у навчальному процесі ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут» під час викладання дисциплін «Фінансовий облік», «Організація обліку», «Аналіз господарської діяльності» (довідка № 144 від 22.05.2014 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійною науковою працею. Усі наукові результати, що викладені у дисертації і виносяться на захист, отримано автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є результатом власних досліджень здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати досліджень пройшли апробацію у виступах на 12 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [14–25].

Публікації. За результатами досліджень опубліковано 25 наукових праць обсягом 11,34 друк. арк. (із них 2 – у співавторстві), із яких 8 статей у фахових виданнях України (5,26 друк. арк.); 3 статті у наукових виданнях, включених до міжнародних наукометричних баз даних (2,4 друк. арк.); 12 тез доповідей на науково-практичних конференціях обсягом 1,94 друк. арк., 2 публікації у колективних монографіях (1,74 друк. арк.).

Структура й обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст дисертації викладено на 211 сторінках друкованого тексту. Робота містить 22 таблиці, 49 рисунків, 44 додатки. Список використаних джерел налічує 240 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертації, визначено мету, задачі, об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих результатів, їх апробацію.

У першому розділі «**Теоретико-методичні засади формування релевантної інформації для ефективного управління природно-ресурсним потенціалом**» викладено сутність природно-ресурсного потенціалу (надалі – ПРП) сільськогосподарських підприємств як об'єкта обліку, аналізу й управління; виокремлено його функціонально-структурні елементи; уточнено систему аналітичних показників та індикаторів, що підвищує якість, об'єктивність і релевантність інформації для управління наявністю, використанням і відтворенням

ПРП; зроблено висновок щодо методичних підходів до комплексної його оцінки в контексті сталого розвитку.

У процесі дослідження встановлено, що ПРП – визначальний багатофункціональний чинник у системі суспільного відтворення, який одночасно є сукупністю господарських засобів виробництва в сільському господарстві, а також об'єктом соціально-екологічних та економіко-правових взаємовідносин. Унікальність ПРП як економічної категорії обумовлює специфіку побудови його господарського обліку, що є системою накопичення, систематизації, обробки й аналізу еколого-економічної інформації про кількісні та якісні характеристики природних ресурсів у натуральних і грошових вимірниках на внутрішньогосподарському, регіональному і державному рівнях.

Проте відсутність однозначного трактування категорій «природні ресурси» та «природно-ресурсний потенціал» спричиняє складність їх обліку й оцінки. На підставі системного аналізу літературних джерел зроблено висновок, що природні ресурси – це компоненти природного середовища, які безпосередньо або опосередковано беруть участь у виробництві, виступаючи господарськими засобами виробничого процесу.

У результаті аналізу існуючих дефініцій щодо природно-ресурсного потенціалу встановлено, що він переважно розглядається на регіональному рівні, а отже, не повністю розкриває господарську діяльність окремих сільськогосподарських підприємств у контексті стратегії сталого розвитку. Пропонуємо визначення ПРП як сукупності всіх природних ресурсів (земля, вода, атмосферне повітря) із урахуванням асиміляційних можливостей їх відтворення, що є передумовою ефективного, збалансованого, екологічнобезпечного господарського використання.

З огляду на зростання нераціонального використання ПРП сільськогосподарськими підприємствами на перший план виступає унікальний природний ресурс – асиміляційні можливості відтворення – частина природно-ресурсного потенціалу, яка передбачає акумулювання та перетворення природних ресурсів у придатне середовище для виробництва сільськогосподарської продукції шляхом нейтралізації шкідливих елементів, пов'язаних із антропогенною діяльністю людини, і з нарощуванням продуктивності ПРП.

Проте несприйняття складових ПРП як об'єктів обліку й аналізу призводить до їх фрагментарного відображення та неефективного управління використанням і відтворенням. На підставі проведеної систематизації уточнено класифікацію функціонально-структурних елементів ПРП, що враховано при організації розширеного облікового відображення його компонентів (рис. 1).

Згідно з наведеними концептуальними підходами встановлено необхідність підсилення облікової інформації в частині відображення якісних параметрів природних ресурсів, розкриття даних щодо ефективності використання ПРП у частині залучення у виробництво, обліку витрат на його відтворення, а також нарощування асиміляційних можливостей шляхом нормування кількісно-якісних параметрів даних ресурсів і результативності виробництва.



Рис. 1. Концептуальні підходи до обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств

Зазначені підходи актуалізується необхідністю обмеження негативного впливу сільськогосподарських підприємств на стан ПРП, що потребує формування відповідної ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення, покликаної деталізувати його як об'єкт управління й оптимізувати створення стратегічних планів щодо оптимального ресурсокористування та нарощування асиміляційних можливостей відтворення ПРП на усіх рівнях.

Недоліком сучасного інформаційного забезпечення є відсутність практичних проявів розбудови методології обліку ПРП як особливого біологічного активу, що за своєю суттю не відповідає вимогам концепції сталого розвитку, а також неврахування запитів користувачів у частині якісних параметрів природних ресурсів якості технологічних процесів та отриманої продукції.

Основний масив даних про стан ПРП надходить від сторонніх організацій і не завжди відображається в обліку внаслідок зростання вартості їх отримання, відсутності налагоджених взаємозв'язків, складності адаптації екологічної й економічної інформації. Відповідно до цього нами запропоновано виокремити підсистему екологічного обліку, яка, фіксуючи стан і зміни ПРП на різних етапах господарської діяльності, підвищує релевантність інформаційної бази для оперативного та поточного управління, в результаті стає складовою управлінського обліку на підприємстві.

Дієвість обліково-аналітичного забезпечення управління ПРП сільськогосподарських підприємств ґрунтується на комплексній системі показників оцінки та прогнозування. Запропоновані концептуальні підходи до еколого-економічного обліку й аналізу передбачають поточну оцінку стану ПРП, виокремлення статичних і динамічних показників та виявлення циклічності процесів, діагностику його використання й асиміляційні можливості відтворення природних ресурсів із подальшим прогнозуванням переходу галузі на екологобезпечне виробництво.

Екологобезпечне виробництво – це діяльність сільськогосподарського підприємства, що спрямована на ефективне використання, охорону природних ресурсів, переробку відходів та нарощування асиміляційних можливостей відтворення ПРП і виробництво екологічно чистої продукції та сприяє сталому розвитку сільських територій.

Відповідно пріоритетною задачею обліково-аналітичного забезпечення управління ПРП є системне відображення його компонентів в обліку на основі функціонально-структурного підходу, що надає змогу задовольняти інформаційні потреби заінтересованих користувачів різних ієрархічних рівнів управління щодо стану, використання та відтворення ПРП.

У другому розділі **«Оцінка системи обліково-аналітичного забезпечення управління використанням і відтворенням природно-ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств»** досліджено сучасний стан і тенденції формування, використання та відтворення природно-ресурсного потенціалу на сільськогосподарських підприємствах, розглянуто стан обліково-аналітичного забезпечення процесу управління, оцінено керованість процесами відтворення ПРП

на базі системи аналітичних показників та індикаторів у контексті їх сталого розвитку.

На даний час екологічна ситуація в Україні має загрозовий характер, що характеризується зниженням кількості заходів із рекультивації земель, практично не будуються протиерозійні ставки, водоскидні споруди та не проводиться берегоукріплення, зменшуються площі залуження сильно деградованої і забрудненої шкідливими речовинами ріллі. Недостатня кількість станцій для очищення зворотних вод, застарілість багатьох діючих очисних споруд і невідповідність їх сучасним вимогам, відсутність коштів на проведення реконструкції призводять до забруднення водних ресурсів, збільшення кількості викидів забруднюючих речовин у навколишнє середовище. Спостерігається пряма залежність між зростанням валового регіонального продукту з викидами діоксину вуглецю й утворенням відходів, що продукуються виробництвом. У сільському господарстві нарощення виробництва продукції рослинництва в основному забезпечується шляхом розширення площ ріллі. Внаслідок цього розораність сільськогосподарських угідь у середньому по Україні становить 82 %, а у деяких регіонах досягає 92 відсотків. Це спричинило небувалі ерозійні процеси. Щорічні втрати сягнули 600 млн т ґрунту, а гумусу – близько 20 млн тонн. Площі деградованих ґрунтів щороку розширюються на 80 тисяч гектарів, втрати чистого доходу сільськогосподарських товаровиробників через це становлять десятки мільярдів доларів. Зазначені тенденції підтверджують необхідність переходу на екологічно безпечне землеробство для відтворення ПРП і нарощування обсягів виробництва екологічно чистої продукції.

З метою виділення території, придатної для екологічно безпечного виробництва нами проведено кластерне групування сільськогосподарських підприємств України за показниками стану, використання та відтворення ПРП. За результатами аналізу показників виявили значну варіативність і встановили, що умовам типовості ведення екологічно безпечного виробництва найбільше відповідає Тернопільська область. Зокрема, за рейтинговою оцінкою згідно з інтегрованим індексом антропогенного навантаження найменш забруднені сільськогосподарські підприємства Бережанського, Монастириського, Підгаєцького районів (1,98–2,87); середньо забруднені (4,50–6,63) – Заліщицького, Шумського, Тернопільського, Бучацького, Козівського, Лановецького, Борщівського, Кременецького районів; значно забруднені (6,97–9,48) – Чортківського, Гусятинського, Збарзького, Зборівського, Тербовлянського та Підволочиського районів.

До того ж простежується взаємозв'язок між рівнем впливу антропогенного навантаження та доходом від реалізації продукції рослинництва, яка найповніше корелює з використанням земельних ресурсів (табл. 1).

Підвищення рівня виробництва відбувається за рахунок додаткового залучення мінеральних добрив, хімічних засобів захисту рослин, пестицидів, збільшення площ під олійно-технічні культури понад обґрунтовані у сівозмінах норми, та супроводжується невисокими якісними параметрами ПРП, що призводить до

зниження природної родючості ґрунту й асиміляційних можливостей відтворення його продуктивності.

Таблиця 1

Взаємозв'язок результатів діяльності й антропогенного навантаження на довкілля на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області

Групи сільськогосподарських підприємств за величиною інтегрованого показника, що характеризує рівень антропогенного навантаження	Кількість підприємств у групі	Середнє значення інтегрованого показника, %	Дохід від реалізації продукції рослинництва на 100 га с.-г. угідь, тис. грн.
I. До 4,1	68	2,6	168,1
II. Від 4,1 до 6,9	529	6,4	362,1
III. Понад 6,9	423	7,2	375,7
У середньому:	1020	5,9	333,4

Негативний вплив підтверджується параметрами економетричної моделі (1).

$$\hat{Y}_{x_i} = 24,424 + 8,490x_1 + 0,027x_2 + 0,0180x_3 - 0,070x_4 - 0,095x_5 - 0,350x_6, \quad (1)$$

де \hat{Y}_{x_i} – якісна бальна оцінка ґрунтів; x_1 – вміст гумусу, %; x_2 – внесення органічних добрив, тонн у розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь; x_3 – внесення мінеральних добрив (у поживних речовинах), ц на 100 га сільськогосподарських угідь; x_4 – питома вага площі, обробленої засобами захисту рослин, до посівної площі, %; x_5 – питома вага олійно-технічних культур у структурі посівних площ, %; x_6 – рівень концентрації сільськогосподарських культур, розрахований на основі індексу Герфіндаля-Гіршмана з метою виявлення впливу на якість ґрунтів виробництва обмеженого набору сільськогосподарських культур (так званих монокультур, коли значна частка посівних площ постійно відводиться під 1–2 культури, що обумовлює неможливість забезпечення раціональної сівозміни та негативно впливає на якість ґрунтів і продукції).

У процесі дослідження було виявлено, що сукупність включених до моделі факторів пояснює зміни якості орних земель за еколого-агрохімічним складом на 69,7%. Із них найбільшим впливом характеризуються фактори: вміст гумусу, внесення органічних і мінеральних добрив.

Для оцінки залежності валового виробництва продукції рослинництва від впливу факторів навколишнього середовища сформована економетрична модель залежності обсягу виробництва від ряду факторних ознак (2).

$$\hat{Y}_{x_i} = -1178,10 + 5,90x_1 + 0,53x_2 + 0,31x_3 + 0,17x_4 + 0,36x_5, \quad (2)$$

де \hat{Y}_{x_i} – математичне очікування валового виробництва продукції рослинництва у порівняльних цінах 2010 р. у розрахунку на 100 га посівної площі, тис. грн.; x_1 – бальна оцінка орних земель за еколого-агрохімічним складом, бал; x_2 – капіталоозброєність, тис. грн; x_3 – обсяг інвестицій у галузь рослинництва на 100 га сільськогосподарських угідь, тис. грн; x_4 – середній розмір сільськогосподарського підприємства в регіоні, га; x_5 – сума активних температур вище 10°C, градусів.

Отже, досліджені сільськогосподарські підприємства можуть досягти більших обсягів виробництва за умови реалізації комплексу заходів еколого-економічного

характеру, спрямованих на раціональне використання земельних ресурсів. Щоправда, в сучасних умовах вони майже не проводяться, оскільки це, з одного боку, пояснюється критичним станом фінансового забезпечення господарств, із іншого – відсутністю належного обліково-аналітичного забезпечення, яке б дозволяло систематизувати й аналізувати інформацію про стан природних ресурсів і оцінювати економічну ефективність їх використання із урахуванням конкретних умов / факторів діяльності сільськогосподарських підприємств.

Для підтвердження вищезазначеного шляхом анкетування, досліджена існуюча практика ведення обліку ПРП, зокрема земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області. Аналіз матеріалів свідчить, що на практиці спостерігається недостатність внутрішньої регламентації обліку ресурсів, недосконалість відображення екологічної інформації в оперативних звітах, незабезпеченість управління своєчасними даними про перебіг господарських операцій, відсутність даних для оцінки асиміляційного потенціалу.

Зокрема, відсутність положення щодо ведення обліку екологічних параметрів у наказі про облікову політику спричиняє неврахування ПРП як облікової категорії, що призводить до неефективного управління його використанням і відтворенням. Не зазначено як у наказі про облікову політику, так і в посадових інструкціях відповідальності працівників за розкриття екологічної інформації, термінів її подання та відповідальності за зниження асиміляційних можливостей відтворення, а отже, відсутня важлива частина інформації щодо організації обліково-аналітичної роботи. Окрім того, на 15 % підприємств немає наказу про облікову політику, у 55 % – він не набрав юридичної сили, оскільки відсутні підписи керівника або головного бухгалтера, і лише у 30 % сформована облікова політика прописана у наказі відповідно до вимог.

За результатами анкетування у 20 % сільськогосподарських підприємств взагалі не передбачено ведення обліку земельних ресурсів, і лише в 7 % досліджуваних суб'єктів господарювання розроблено всі регламентні документи, якими керуються бухгалтерські служби під час організації їх обліку (робочий план рахунків бухгалтерського обліку, графік документообороту, наказ про проведення інвентаризації земельних ділянок тощо). Аналітичний облік земель, який раніше був представлений веденням земельно-шнурової книги, кадастрових карт, планів і графіків сівозмін, надавав інформацію про якісні та кількісні характеристики земельних угідь, сьогодні практично не здійснюється. Дані за площею та складом угідь підприємства відображають у бухгалтерських документах довільної форми, що, у свою чергу, перешкоджає виявленню узгодженості облікових даних сільськогосподарських підприємств із даними державних кадастрів. Окрім того, інформація, яка відображається у статистичній звітності, є недостовірною у зв'язку з тим, не дотримується періодичність проведення інвентаризації земельних угідь, що беруть участь у виробничому процесі, та не забезпечується агрохімічне, мікробіологічне й екологічне обстеження ґрунтів. Разом із тим, у більш ніж 70 % підприємств відсутня статистична документація щодо обліку водних ресурсів.

На підставі оцінки необхідної інформації для аналізу стану, використання та відтворення ПРП сформовано матрицю облікового відображення природних ресурсів у розрізі функціонально-структурних елементів. Виявлено, що лише оперативно-технічний облік має можливість системно відображати дані щодо стану і використання природно-ресурсного потенціалу та частково – інформацію про його відтворення. Проте неврахування якісних параметрів ПРП у ході подальшого опрацювання та систематизації значно уповільнює можливість управління процесами відтворення та своєчасного запобігання деградації ґрунтів.

З метою вдосконалення методики й організації обліку ПРП розроблена система обліково-аналітичного забезпечення, яка є основою управління відтворюючими процесами з урахуванням їх економіко-екологічних і соціальних чинників.

У третьому розділі **«Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління відтворенням природно-ресурсного потенціалу на сільськогосподарських підприємствах»** за проведеною аналітичною оцінкою та сформованими концептуальними підходами до персоніфікації обліково-аналітичного забезпечення визначено напрями її практичної реалізації; розроблено теоретико-методичні засади аналітичного сервісу управління природно-ресурсним потенціалом, акцент у якому зроблено на стратегічні й екологічні підходи до обліку кількісно-якісних параметрів ПРП, удосконалено обліково-аналітичне забезпечення асиміляційних можливостей його відтворення для переходу на екологобезпечне виробництво.

Відсутність організаційного забезпечення управління ПРП спричиняє неврахування його компонентів у діяльності підприємства. Концептуальні підходи до персоніфікації обліково-аналітичного забезпечення управління ПРП передбачають перехід до обліково-аналітичного сервісу, в основі якого лежить забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів релевантними даними на основі поєднання інформації, що використовується для управління природно-ресурсним потенціалом на усіх рівнях, специфічних аналітичних засобів і прийомів їх опрацювання з метою забезпечення раціонального використання ресурсів, зменшення ризиків господарювання й усунення недоліків шляхом їх поточної координації. Це є динамічний процес, який охоплює всі сфери діяльності підприємства і створює передумови для поліпшення забезпеченості, повноти, вірогідності й об'єктивності облікової інформації, її аналітичного осмислення (рис. 2).

Впровадження обліково-аналітичного сервісу є складним і тривалим процесом, що передбачає створення на рівні середніх і великих підприємств обліково-фінансового аналітичного центру (ОФАЦ), який управлятиме всіма інформаційними потоками, або ж на рівні малих – покладення на одного із працівників економічної служби обов'язків із обліку й аналізу використання та відтворення ПРП.

Наступний етап – затвердження еколого-економічної політики та внесення змін до облікової політики підприємства шляхом включення підрозділу «Організація та методика відображення екологічних та стратегічних параметрів», що закріпить на рівні підприємства еколого-економічну стратегію.

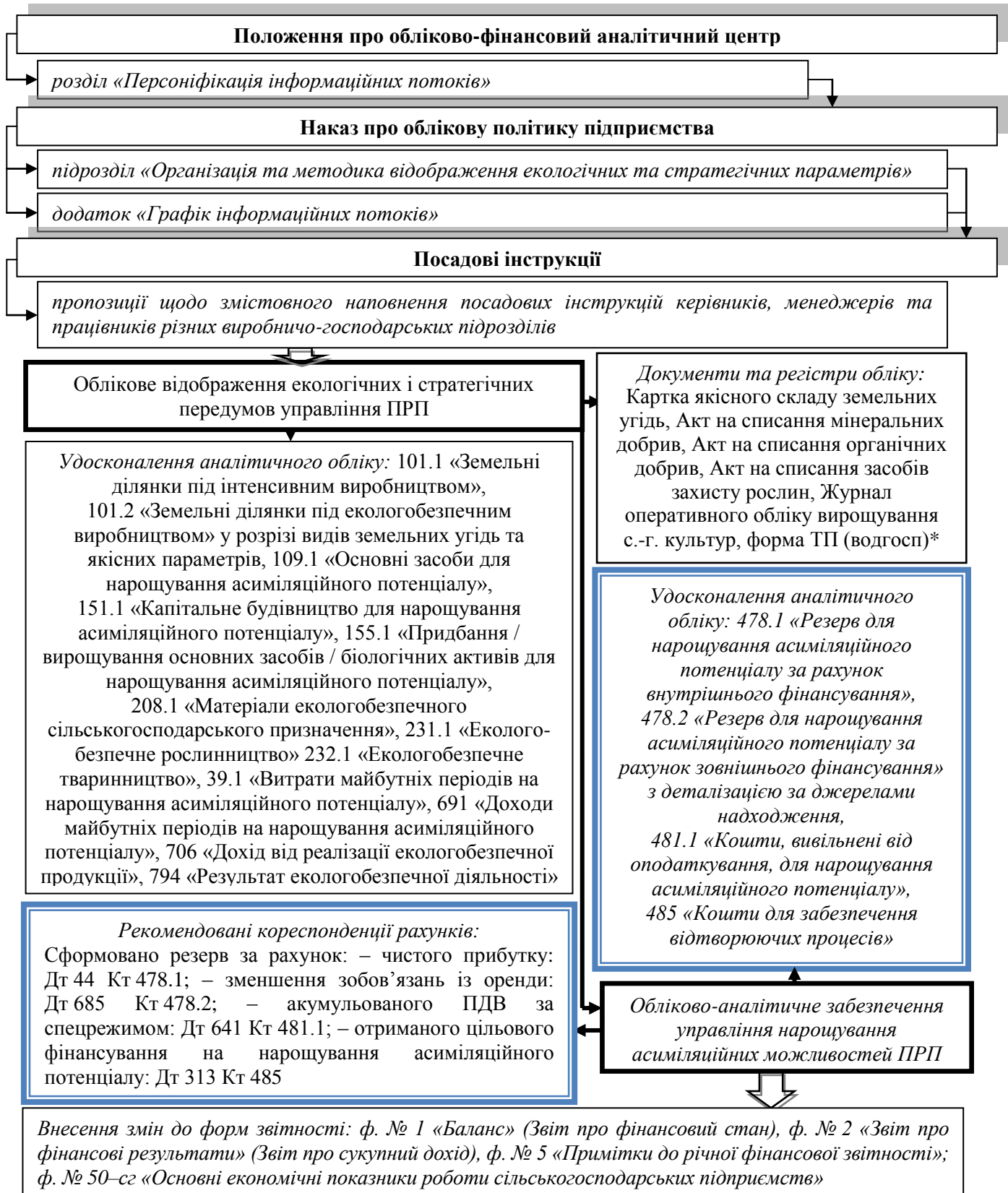


Рис. 2. Фрагмент розробленої системи формування обліково-аналітичного забезпечення управління ПРП сільськогосподарських підприємств

Примітка. * адаптовано автором відповідно до специфіки сільськогосподарського виробництва

Оскільки функціонування різних рівнів управління обумовлює формування інформації про їх діяльність, необхідним є конкретизація посадових обов'язків у частині формування / отримання оперативної інформації із вказаними часовими рамками, джерелами інформації за напрямками надходження та контролю якісних характеристик (система показників, за якими оцінюється результативність діяльності працівника). Вказані заходи сприятимуть персоніфікації відповідальності за використання та відтворення ПРП і підвищення зростання аналітичності облікової інформації.

На підставі прогнозування зміни якісних параметрів земельних ресурсів за різними сценаріями виявлено, що зі збереженням наявних тенденцій у сільському господарстві, навіть за оптимістичного прогнозу, бал ґрунту знижується, що підтверджує необхідність підвищення якості управлінського впливу на нарощування асиміляційних можливостей його відтворення.

Із цією метою оцінено можливості переходу сільськогосподарських підприємств на екологічно безпечне виробництво. У результаті аналізу тестового підприємства виявлено, що в середньому стабілізаційний період триває 2 роки і забезпечує лише часткове відтворення ПРП; після нейтралізації шкідливих речовин у ґрунті та досягнення нульового балансу внесення / винесення поживних речовин створюються умови для нарощування асиміляційних можливостей відтворення та виробництва високоякісної конкурентоспроможної продукції. Проте, із урахуванням зростання витрат і відсутності стабільного ринку екологічно безпечної продукції, підприємство досягає точки беззбитковості лише на 4-му році виробництва, що свідчить про необхідність державного стимулювання цих процесів і поліпшення інвестиційного клімату.

Для посилення релевантності інформації щодо управління ПРП виділено блоки відтворюючих процесів, які охоплюють відновлення ПРП – досягнення середньостатистичних значень якісних параметрів природного ресурсу по мікрзоні, просте відтворення ПРП – підтримання рівноважних значень шляхом створення необхідного резерву ресурсів відтворення та розширене відтворення ПРП, спрямоване на безперервне нарощування асиміляційних можливостей. Запропоновані зміни в обліково-аналітичному забезпеченні зазначених процесів залежно від джерел їх утворення дадуть змогу контролювати цільове фінансування коштів на нарощування асиміляційного потенціалу, персоніфікувати відповідальність землевласників і землекористувачів за належне здійснення вказаних процесів.

Забезпечення керівників сільськогосподарських підприємств своєчасною, релевантною та достовірною інформацією щодо асиміляційних можливостей відтворення спричинило потребу удосконалення облікових процедур і розширення об'єктів. Із цією метою розроблені / уточнені форми первинної та аналітичної документації / реєстрів з обліку земельних ділянок. Запропоновані форми: «Картка якісного складу земельних ресурсів», «Акт на мінеральні добрива», «Акт на органічні добрива», «Акт на засоби захисту рослин», що розкривають ступінь впливу господарської діяльності на якість земельних ресурсів. Для систематизації

інформації щодо екологічно безпечного виробництва запропоновано використовувати Журнал оперативного обліку вирощування сільськогосподарських культур.

Для покращення управління водними ресурсами запропоновано модифіковану форму № 2-ТП (водгосп), адаптовану для сільськогосподарського виробництва.

Для підвищення аналітичності інформації виділено рахунки, які б відображали екологічні параметри діяльності підприємства у складі господарських засобів, джерел утворення та результатів діяльності із подальшим формуванням їх результатів у статистичній і фінансовій звітності (рис. 2).

Діючі форми фінансової звітності містять обмежену інформацію щодо показників природокористування. Дані про природні ресурси, витрати на їх відтворення, нарощування асиміляційного потенціалу не завжди наводяться у звітності, а окремі їх елементи представлені у різних статтях, внаслідок чого оцінка складу, структури та вартісних параметрів ПРП для користувачів звітності залишається проблемною. Пропонується розширити інформацію: Балансу (Звіту про фінансовий стан) – у складі необоротних й оборотних активів, довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень; Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід): – у складі фінансових результатів; Приміток до фінансової звітності – шляхом відображення показників щодо нарощування асиміляційного потенціалу. З метою отримання релевантної інформації про формування фінансових результатів діяльності підприємств пропонується виділяти показники чистого доходу, собівартості, валового прибутку / збитку в розрізі інтенсивного й екологічнобезпечного виробництва. Доцільно внести зміни до форми № 50–сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», доповнивши даними про витрати виробництва та доходи від реалізації продукції у розрізі інтенсивного й екологічнобезпечного виробництва. Структуру витрат також відображати зі змінами залежно від виду виробництва. Доречно наводити окремим рядком фінансування для здійснення заходів із нарощування асиміляційного потенціалу. До структури землекористування включити також дані щодо якісних параметрів ґрунту, таких як: гумус, вміст поживних речовин, мікроелементів, рівень рН тощо.

Урахування пропозицій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом сприятиме підвищенню ефективності управлінського впливу на ситуацію у галузі та конкурентоспроможність її продукції, забезпечить досягнення сільськогосподарськими підприємствами еколого-економічних і соціальних цілей розвитку.

ВИСНОВКИ

У роботі узагальнено результати дослідження й обґрунтовано рекомендації з удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств. Отримані результати свідчать про досягнення мети дослідження і відображені у висновках.

1. Сучасна вартісно-орієнтована модель пізнання економічних процесів не враховує екологічні проблеми, які проявляються у зменшенні асиміляційних можливостей довкілля, зниженні якісних параметрів продукції і, відповідно, доходів підприємств. Переорієнтація країни на стратегію сталого розвитку зумовила необхідність перегляду як теоретичних дефініцій, так і практичних напрямів їх реалізації. У цьому контексті уточнено трактування сутності категорії «природно-ресурсний потенціал» як сукупність природних ресурсів (земля, вода, атмосферне повітря), що враховує також асиміляційні можливості їх відтворення і є передумовою ефективного, збалансованого, екологічно безпечного господарського використання.

2. Пріоритетною задачею обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом є задоволення потреб управлінського персоналу та зовнішніх користувачів у релевантній інформації щодо оцінки його стану, використання та відтворення. Для цього уточнено класифікацію функціонально-структурних елементів природно-ресурсного потенціалу, сформовано інформаційні потоки з урахуванням економіко-екологічних чинників (екологічний облік, критерієм формування якого є забезпечення виконання планів і заходів щодо збалансованого природокористування, дотримання норм екологічного законодавства та природоохоронних нормативів) для уточнення стратегічних цілей сільськогосподарських підприємств відповідно до вимог їх сталого розвитку. Визначено необхідність та завдання такого обліку для ефективного управління формуванням, використанням і відтворенням природно-ресурсного потенціалу.

3. З метою мінімізації негативного впливу на екосистему, гарантованого відновлення та нарощування її відтворюючих можливостей доцільно запроваджувати екологічно безпечне виробництво, для результативного управління яким необхідно адаптувати обліково-аналітичне забезпечення до системи відповідних показників та індикаторів, що допомагає оцінювати ступінь доступності й ефективності наявних можливостей для переходу на екологічно безпечне землеробство. Значне антропогенне навантаження на довкілля, завдане господарською діяльністю підприємств, зменшує асиміляційний потенціал природних ресурсів, вплив якого доцільно оцінювати, виходячи зі співвідношення змін сукупності показників навантаження на довкілля конкретного виробництва та змін аналогічних показників бази порівняння. Рівень використання асиміляційного потенціалу пропонуємо визначати виходячи з рівня антропогенного навантаження, використовуючи розроблений інтегрований індекс, який об'єднує групові індекси стану й використання земельних і водних ресурсів та індекс техногенно небезпечного забруднення.

4. Аналітична оцінка стану та тенденцій рівня використання природно-ресурсного потенціалу підтверджує зростання антропогенного навантаження, спричиненого господарською діяльністю, поряд зі зменшенням кількості заходів, спрямованих на його збереження та відтворення, що вимагає переорієнтації діяльності підприємств згідно зі стратегією сталого розвитку з переходом на екологічно безпечне виробництво. Це сприятиме збереженню середовища існування

людини, відтворенню асиміляційного потенціалу та покращенню якісних параметрів продукції. Для вирішення окреслених завдань проведено кластеризацію сільськогосподарських підприємств, за результатами якої визначено, які заходи треба здійснити, щоб вони стали придатними для виробництва екологічно чистої продукції.

5. Установлено, що, незважаючи на пріоритетність ролі обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом, існуюча система обліку в сільському господарстві не відображає достатньою мірою реальний стан функціонування галузі та потребує вдосконалення концептуальних підходів до організації та здійснення облікових процедур.

З метою підвищення релевантності інформації щодо придатності природно-ресурсного потенціалу для ведення екологічно безпечного виробництва запропоновано системне вдосконалення документального відображення антропогенного навантаження на асиміляційний потенціал підприємств, що дозволяє оптимізувати організаційно-господарську структуру природокористування, інтенсивність і рівень навантаження на природне середовище, розробити обмежувальні заходи щодо компенсації / обмеження негативного антропогенного впливу на нього.

6. Оцінка відтворення природно-ресурсного потенціалу свідчить про надмірне навантаження та розбалансування інформаційних потоків і недостатню їх релевантність для ефективного управління. З метою усунення визначених недоліків, оцінено реалізацію відтворюючих процесів за допомогою побудови економетричних моделей для виявлення кількісно-якісного впливу на рівень виробництва валової продукції та бал ґрунту від природних, біологічних та агротехнічних чинників, що значно підвищує якість управлінського впливу на формування та використання природно-ресурсного потенціалу. Отримані результати є основою для вдосконалення обліку, економічного моделювання та прогнозування розвитку землеробства.

7. Сучасний стан використання та відтворення природно-ресурсного потенціалу свідчить про необхідність розробки та запровадження дієвого механізму підвищення якості обліково-аналітичного забезпечення процесу управління відтворюючими процесами, його сервісних можливостей, які передбачають систематичний збір, обробку, аналіз та персоніфікацію різних даних, включаючи і норми екологічних витрат та просування екологічнобезпечної продукції на ринку. Для реалізації означених задач запропоновано створення обліково-фінансового аналітичного центру, що дозволяє організувати єдину скоординовану службу збору економіко-екологічних даних щодо діяльності підприємства та впровадження регламенту обробки і надання інформації для обґрунтування альтернативних варіантів дій у реальних умовах; методичному забезпеченні – затвердження еколого-економічної політики із урахуванням міжнародних стандартів, внесення змін до існуючої облікової політики з виділенням екологічних параметрів розвитку для підвищення корисності та дієвості інформаційних потоків й повнішого задоволення потреб зовнішніх

зацікавлених користувачів та керівників підприємств на різних ієрархічних рівнях управління.

8. Для формування повної та достовірної інформації про використання і відтворення природних ресурсів, розрахунку витрат на виробництво екологічно безпечної продукції, а також прогнозування конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції необхідним є врахування як екологічних, так і стратегічних факторів. Створення обліково-аналітичної системи еколого-стратегічного типу з урахуванням чинників зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства дозволяє посилити результативність управління відтворюючими процесами та розробити ефективну екологоорієнтовану стратегію розвитку підприємства.

9. У зв'язку з доцільністю переходу на екологічно безпечне землеробство розроблено обліково-аналітичне забезпечення реалізації моделі переходу від інтенсивного способу вирощування сільськогосподарських культур до екологічно безпечного з урахуванням регіональних природно-економічних особливостей виробництва екологічно безпечної конкурентоспроможної сільськогосподарської продукції та нарощування асиміляційних можливостей відтворення природно-ресурсного потенціалу.

Отримані позитивні результати розрахунків ефективності впровадження методичного інструментарію формування обліково-аналітичної підтримки управлінських рішень на сільськогосподарських підприємствах створює передумови для підвищення управлінського впливу на використання та відтворення природно-ресурсного потенціалу, конкуренто-спроможності їх продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях України:

1. Воляк Л. Р. До облікового відображення та оцінки формування і використання природних ресурсів / Л. Р. Воляк // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – № 20/1. – С. 79–85.

2. Воляк Л. Р. До облікового відображення екологічних інновацій у природоохоронну діяльність / Л. Р. Воляк // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181. – Ч. 2. – С. 51–58.

3. Пасемник О. Г. До бухгалтерського обліку і оцінки земельних ділянок / О. Г. Пасемник, **Л. Р. Воляк** // Інноваційна економіка. – 2011. – № 3 (22). – С. 144–146. *(Здобувачем запропонована класифікація земельних ділянок для цілей бухгалтерського обліку).*

4. Воляк Л. Р. Ресурсозбереження як передумова підвищення конкурентоспроможності підприємства / Л. Р. Воляк // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 2 (19). – С. 115–120.

5. Воляк Л. Р. До методики оцінки земель сільськогосподарського призначення / Л. Р. Воляк // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2012. – Вип. 177. – Ч. 3. – С. 107–115.

6. Воляк Л. Р. Природно-ресурсний потенціал як об'єкт обліку / Л. Р. Воляк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 3 (57). – С. 36–38.

7. Воляк Л. Р. Стратегічний облік в управлінні природно-ресурсним потенціалом / Л. Р. Воляк // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181. – Ч. 3. – С. 14–19.

8. Воляк Л. Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління виробництвом екологічнобезпечної продукції / Л. Р. Воляк // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2015. – № 1 (45). – С. 187–192.

Статті у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз даних:

9. Воляк Л. Р. Моніторинг формування асиміляційного потенціалу агросфери регіону / Л. Р. Воляк // Облік і фінанси – 2014. – № 1 (63). – С. 109–115.

10. Воляк Л. Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління нарощенням асиміляційних можливостей відтворення природно-ресурсного потенціалу / Л. Р. Воляк // Облік і фінанси. – 2015. – № 3 (69). – С. 109–115.

Стаття в іншому науковому виданні, включеному до міжнародної наукометричної бази даних:

11. Воляк Л. Р. Діагностика використання і відтворення природно-ресурсного потенціалу / Л. Р. Воляк // Регіональна економіка та управління. – 2015. – № 3 (06). – С. 39–42.

Публікації в колективних монографіях:

12. Воляк Л. Р. Екологічний моніторинг екологічнобезпечного виробництва сільськогосподарської продукції / Л. Р. Воляк // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект; колективна монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамаса. – Дніпропетровськ: «Герда», 2013. – Т. 1. – С. 212–221.

13. Volyak L. R., Szymczyk Tomasz. Information support of natural resources potential in the context of sustainable development / L. R. Volyak, Tomasz Szymczyk // Information processing. Actual research problems in Eastern Europe: monografie // edited by Grzegorz Koziel. – Politechnica Lubelska. – Lublin. – 2013. – S. 89–97. *(Здобувачем запропонована інформаційно-аналітична система управління природно-ресурсним потенціалом).*

Тези наукових доповідей:

14. Воляк Л. Р. Інформаційно-аналітичний сервіс управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств / Л. Р. Воляк // «Шляхи стабілізації економічного стану в країнах СНД»: зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф.: тези доповідей, 6–7 вер. 3013 р., м. Одеса: Центр економічних досліджень та розвитку, 2013. – С. 96–99.

15. Воляк Л. Р. Екологічна складова бухгалтерського обліку природно-ресурсного потенціалу / Л. Р. Воляк // «Економіка і управління: проблеми науки і практики»: матер. Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 3–4 груд. 2012 р. – Дніпропетровськ: «Герда». – 2012. – С. 261–263.

16. Воляк Л. Р. Екологічний аудит діяльності сільськогосподарських підприємств / Л. Р. Воляк // «Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектора економіки»: матер. Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 11–12 груд. 2012 р., ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський, Ч. 1. – Тернопіль: Крок, 2012. – С. 249–252.

17. Воляк Л. Р. Екологічний облік природно-ресурсного потенціалу аграрної сфери / Л. Р. Воляк // «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація»: матер. XI Міжнар. наук. конф., 29 березня 2013 р., м. Київ, НАСОА, 2013. – С. 18–22.

18. Volyak L. R. Assimilation potential estimation / L. Volyak // «European Applied Sciences: modern approaches in scientific researches»: матер. II Междунар. научн. конф., 18–19 лют. 2013 р., м. Штутгарт, Німеччина, 2013. – С. 23–24.

19. Воляк Л. Р. Инвестирование воспроизводства природно-ресурсного потенциала сельскохозяйственных предприятий / Л. Р. Воляк // «Аграрная наука XXI века. Актуальные исследования и перспективы»: матер. Междунар. научн.-практ. конф. молодых ученых, 21–22 фев. 2013 г., г. Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, 2013. – С. 270–272.

20. Воляк Л. Р. Облікове відображення відтворення природно-ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств / Л. Р. Воляк // «Актуальні проблеми наук про життя та природокористування»: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. молодих учених, 26–29 жов. 2011 р., м. Київ, 2011. – С. 124–125.

21. Воляк Л. Р. Облік витрат на охорону і поліпшення навколишнього середовища / Л. Р. Воляк // «Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці»: матер. I Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 21 лют. 2013 р., м. Київ, 2013. – С. 271–275.

22. Воляк Л. Р. Органічне землеробство в екологізації використання природно-ресурсного потенціалу сільських територій / Л. Р. Воляк // «Соціально-економічний розвиток сільських територій»: матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 23–24 трав. 2013 р., м. Бережани, 2013. – С. 160–162.

23. Воляк Л. Р. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом / Л. Р. Воляк // «Удосконалення обліково-аналітичного

забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання»: матер. Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф., 25–26 квітня 2013 р., м. Макіївка, 2013. – С. 157–159.

24. Воляк Л. Р. Системно-функциональный подход к управлению стратегическим развитием природно-ресурсного потенциала / Л. Р. Воляк // Материалы Всероссийской научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава, г. Брянск, 2014. – С. 103–108.

25. Воляк Л. Р. Аналітичний контроль формування асиміляційного потенціалу сільськогосподарських підприємств / Л. Р. Воляк // «Інноваційна стратегія і тактика фінансово-економічного розвитку суб'єктів національного господарства»: матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 19–20 груд. 2014 р. – Чернівці, 2014. – С. 127–130.

АНОТАЦІЯ

Воляк Л. Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національний університет біоресурсів і природокористування України, Київ, 2015.

Дисертаційна робота присвячена розробці теоретичних, методичних і прикладних рекомендацій щодо формування та впровадження обліково-аналітичного забезпечення управління природно-ресурсним потенціалом сільськогосподарських підприємств.

Основна необхідність формування нової теоретичної та методичної бази для відображення в обліку і врахування в аналізі та управлінні природних ресурсів та управління викликана переходом на екологічно безпечне виробництво, що значно зменшить антропогенне навантаження на навколишнє середовище, сприятиме нарощуванню асиміляційних можливостей відтворення, підвищить якість сільськогосподарської продукції.

У дисертаційній роботі на підставі теоретичних і прикладних досліджень проаналізовано стан, використання та відтворення природно-ресурсного потенціалу й обґрунтовано створення екологічного та стратегічного обліку як складових системи інформаційного забезпечення управління екологічними параметрами діяльності підприємств.

Ключові слова: природно-ресурсний потенціал, природні ресурси, обліково-аналітичне забезпечення, асиміляційні можливості відтворення, сільськогосподарські підприємства, екологічний облік, персоніфікація, обліково-аналітичний сервіс, стратегічний облік, екологобезпечне виробництво.

АННОТАЦИЯ

Воляк Л. Р. Учетно-аналитическое обеспечение управления природно-ресурсным потенциалом сельскохозяйственных предприятий. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, Киев, 2015.

В процессе исследования установлено, что природно-ресурсный потенциал (в дальнейшем – ПРП) является определяющим многофункциональным фактором в системе общественного воспроизводства, а также совокупностью хозяйственных средств производства в сельском хозяйстве и объектом социально-экологических и экономико-правовых взаимоотношений. Уникальность ПРП как экономической категории обуславливает специфику его хозяйственного учета, как систему накопления, систематизации, обработки и анализа эколого-экономической информации о количественных и качественных характеристиках природных ресурсов в натуральных и денежных измерениях на внутривозрожденном, региональном и государственном уровнях.

Анализ существующих дефиниций ПРП показал, что он в основном рассматривается на региональном уровне, а значит, не полностью раскрывает деятельность сельскохозяйственных предприятий в контексте стратегии устойчивого развития. Поэтому определено ПРП как совокупность природных ресурсов (земля, вода, атмосферный воздух) и ассимиляционных возможностей их воспроизводства, что является предпосылкой эффективного, сбалансированного, экологически безопасного хозяйственного использования.

На основании уточненной классификации функционально-структурных элементов ПРП предложено расширенное учетное отражение его компонентов.

Разработаны концептуальные подходы к эколого-экономическому учету и анализу, предусматривающие текущую оценку состояния ПРП, выделение статических и динамических показателей и выявление цикличности процессов, диагностику его использования и ассимиляционные возможности воспроизводства с последующим прогнозированием перехода отрасли на экологически безопасное производство (деятельность предприятия, обеспечивающая эффективное использование, охрану природных ресурсов, переработку отходов и увеличение ассимиляционных возможностей воспроизводства ПРП, наращивание производства экологически чистой продукции и устойчивое развитие сельских территорий).

В процессе исследования состояния, использования и воспроизводства ПРП сельскохозяйственных предприятий выявлена негативная тенденция по снижению качественных параметров природных ресурсов, в частности земельных. Данная ситуация объясняется увеличением эрозии почв, несоблюдением севооборотов, несбалансированным внесением удобрений, а также отсутствием учетной

информации для проведения анализа и контроля за целевым, экономически целесообразным и эффективным использованием природных ресурсов.

В связи с этим в диссертации разработан комплекс методических подходов, предусматривающих усовершенствование учетно-аналитического обеспечения состояния, использования и воспроизводства ПРП. В частности, уточнены: система показателей и индикаторов, синтезирующая индексы состояния и использования земельных и водных ресурсов; индекс техногенно опасного загрязнения; документы для оформления операций с земельными ресурсами. Предложены система счетов и порядок отражения информации о наличии и движении земельных ресурсов в отчетности сельскохозяйственных предприятий, учитывающий почвенно-климатические, биологически-хозяйственные и агротехнические факторы.

Целенаправленное управление ПРП обусловило необходимость разработки концептуальных подходов к персонификации его учетно-аналитического обеспечения (сервиса), в основе которого лежит своевременное предоставление необходимых данных внешним и внутренним пользователям. Предполагается совершенствование организационной структуры предприятия путем создания на средних и крупных предприятиях учетно-финансового аналитического центра, управляющего информационными потоками. На уровне малых – возложение на одного из работников экономической службы обязанностей по учету и анализу использования и воспроизводства ПРП; утверждение эколого-экономической политики; внесение изменений в учетную политику предприятия путем включения подраздела «Организация и методика отражения экологических и стратегических параметров», приложения «График информационных потоков»; содержательное наполнение должностных инструкций руководителей, менеджеров и работников с акцентом на повышение ответственности за его соблюдения.

Для усиления релевантности информации по управлению ПРП выделены блоки воспроизводящих процессов ПРП, охватывающих восстановление, – достижение среднестатистических значений качественных параметров природного ресурса по микроне; простое воспроизводство – поддержание равновесных значений путем создания необходимого резерва ресурсов воспроизводства; расширенное воспроизводство – наращивание ассимиляционных возможностей. Предложенные изменения в учетно-аналитическом обеспечении данных процессов в зависимости от источников их образования позволяют контролировать целевое финансирование средств на наращивание ассимиляционного потенциала, персонифицировать ответственность землевладельцев и землепользователей за надлежащее осуществление данных процессов.

Для оптимального отражения информации об ассимиляционных возможностях воспроизводства ПРП автором разработаны новые и усовершенствованы существующие формы первичной и аналитической документации / регистров: «Карточка качественного состава земельных ресурсов», «Акт на внесение минеральных удобрений», «Акт на внесение органических удобрений», «Акт на внесение средств защиты растений», «Журнал оперативного учета выращивания сельскохозяйственных культур», модифицирована форма 2-ТП (водхоз).

Для повышения аналитичности информации выделены счета, отражающие экологические параметры деятельности предприятия в составе хозяйственных средств, источников образования и результатов деятельности с последующим формированием их итогов в статистической и финансовой отчетности.

Предложение по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения управления природно-ресурсным потенциалом будет способствовать повышению эффективности управленческого влияния на ситуацию в отрасли и конкурентоспособность ее продукции, обеспечит достижение сельскохозяйственными предприятиями эколого-экономических и социальных целей развития.

Ключевые слова: природно-ресурсный потенциал, природные ресурсы, информационно-аналитическое обеспечение, ассимиляционный потенциал, сельскохозяйственные предприятия, информационно-аналитический сервис, экологический учет, стратегический учет, экологобезопасное производство.

ABSTRACT

Voliak L. R. Accounting and analytical support of natural resource potential of agricultural enterprises. – Manuscript rights.

Thesis for the Candidate Degree in Economic Sciences. Specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (by economic activity). – National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, 2015.

Thesis is devoted to development of theoretical, methodological and applied recommendations about formation and implementation of accounting and analytical management – related support of natural and resource capacity of agricultural enterprises

General development of new theoretical and methodological support in accounting and management of natural resources linked to transition to ecologically safe production. It significantly reduces human impact on the environment, contributes to escalating assimilation playback capabilities and improves the quality of agricultural products.

Given thesis on the basis of theoretical and applied research deals with use and reproduction of natural resources. It is grounded creating of environmental and strategic account as components of information system management of environmental parameters activity.

Keywords: natural resources potential, natural resources, accounting and analytical support, assimilating playback capabilities, farms, environmental accounting, personification, accounting and analytical services, strategic accounting, ecologically safe production.