

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

**МАШКОВА ТЕТЯНА ВОЛОДИМИРІВНА**

УДК: 657.9:338.242:631.8

**ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ЯКІСНИХ ПАРАМЕТРІВ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ УГІДЬ**

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

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Київ – 2016

Дисертацією є рукопис

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

**Наукові керівники:** доктор економічних наук, професор  
**Кірейцев Григорій Герасимович**  
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, академік НААН,  
**Саблук Петро Трохимович,**  
Національний науковий центр «Інститут аграрної  
економіки» НААН,  
радник при дирекції

доктор економічних наук, професор  
**Дерій Василь Антонович,**  
Тернопільський національний економічний університет,  
завідувач кафедри аудиту, ревізії та аналізу

Захист відбудеться «21» червня 2016 року о 10<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.004.17 у Національному університеті біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, вул. Генерала Родимцева, 19, навчальний корпус № 1, кімната 97

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

Автореферат розісланий «20» травня 2016 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради

Н. П. Кузик

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Становлення та розвиток національного сільського господарства відбувається в складних соціально-економічних і політичних умовах. Значною мірою це пов'язано із радикальними змінами в землекористуванні, що ускладнило управління земельними відносинами, а також збереженням і нарощуванням якості земель сільськогосподарського призначення та необхідністю підвищення вимог до поліпшення стану ґрунтів як передумови продовольчої безпеки країни і збільшення експортного потенціалу галузі. На сьогодні актуальними є проблеми деградації ґрунтів, виснаження поверхневого родючого шару сільськогосподарських угідь. Ефективне управління ліквідацією наслідків цих процесів залежить в основному від його інформаційного забезпечення, яке в першу чергу визначається організацією та методикою обліку. Нині землеробство в більшості ведеться з ігноруванням закону повернення у ґрунт поживних елементів, через що їх баланс порушено. За даними Державної служби статистики, щорічні втрати в Україні становлять 600 мільйонів тонн ґрунту, а гумусу – близько 20 мільйонів тонн. Тому важливим заходом у цілеспрямованому управлінні якісними параметрами сільськогосподарських угідь є система їх обліку, що підтверджено практикою економічно розвинених країн. Проте, в Україні відсутнє належне нормативно-правове регулювання й організаційно-методичне забезпечення обліку якісних параметрів сільськогосподарських угідь, що унеможливорює ефективний контроль за їх станом і раціональним використанням. Отже, постає потреба у розробці організаційних та методичних засад поліпшення обліково-інформаційного забезпечення управління процесами збереження та відтворення якісних параметрів сільськогосподарських угідь, пошуку резервів підвищення ефективності землекористування з одночасним нарощуванням їх продуктивного потенціалу.

Дослідженню земельних відносин та обліково-інформаційного забезпечення управління земельними ресурсами сільськогосподарських підприємств присвячені праці багатьох вітчизняних науковців, серед яких слід відмітити: О. М. Вишневську, М. Я. Дем'яненка, В. А. Дерія, В. М. Другака, В. М. Жука, І. В. Замулу, О. М. Євстаф'єву, І. Д. Лазаришину, В. Г. Лінника, Ю. Я. Лузана, Н. М. Малюгу, Б. В. Мельничука, В. Я. Месель-Веселяка, М. Ф. Огійчука, Ю. М. Осадчу, Є. В. Калюгу, Т. М. Ковальчук, Г. Г. Кірейцева, А. І. Крупку, Т. Г. Камінську, М. М. Коцупатрого, Т. Є. Кучеренко, В. Я. Плаксієнка, О. А. Петрову, Н. Л. Правдюк, О. Д. Радченко, П. Т. Саблука, В. К. Савчука, В. Я. Соколова, І. Б. Садовську, Л. К. Сука, В. М. Трегобчука, А. М. Третяка, М. М. Федорова, В. С. Уланчука, В. П. Ярмоленка й інших.

Проблема ефективного обліку землекористування та землеволодіння набула пріоритетної соціально-економічної значущості і ґрунтовно досліджується в працях провідних учених-економістів. Водночас питання визначення подальших напрямів удосконалення системи облікового відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь не вирішено. Насамперед, поглибленого дослідження потребує порядок накопичення й узагальнення інформації про якість угідь у системі первинного, аналітичного та синтетичного обліку, фінансової та статистичної звітності, а також оцінювання якості сільськогосподарських угідь для об'єктивного

визначення їх вартості, врахування в обліку даних, одержаних внаслідок використання новітніх підходів, у першу чергу GIS–технологій.

Відсутність належного обліково-інформаційного забезпечення управління параметрами якості сільськогосподарських угідь, невизначеність окремих теоретичних положень і потреба в практичних рекомендаціях щодо вирішення зазначених питань зумовили вибір теми дисертаційного дослідження, її актуальність і практичну спрямованість.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до тематичного 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). Внесок автора полягає в розробленні організаційно-методичного забезпечення облікового відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь в аграрних формуваннях та обґрунтуванні заходів поліпшення їх якості як незамінного ресурсу в підвищенні ефективності господарювання.

**Мета і задачі дослідження.** Метою дисертації є поглиблення теоретико-методичних засад і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики обліку параметрів якості сільськогосподарських угідь як інформаційної бази для управління створенням оптимальних умов високоінтенсивного екологічнобезпечного землеробства, збереженням і нарощуванням продуктивного потенціалу ґрунтів, підвищенням об'єктивності оцінки вартості сільськогосподарських угідь для поліпшення земельних відносин.

Досягнення мети зумовило постановку та необхідність вирішення таких задач:

- поглибити трактування економічних категорій, пов'язаних із землекористуванням, і розширити класифікацію сільськогосподарських угідь із урахуванням їх якісних параметрів, що зумовлює необхідність удосконалення організації та методики обліку;

- оцінити особливості обліково-інформаційного забезпечення управління формуванням якісних параметрів земель сільськогосподарського призначення з урахуванням сучасних тенденцій розвитку земельних відносин і технологій виробництва в зв'язку з відмовою від застосування науково обґрунтованих сівозмін і орієнтацією на високоінтенсивне використання угідь із обмеженою плодозміною;

- визначити засади облікової політики й оцінити діючі організаційно-методичні підходи до відображення в ній якісних параметрів сільськогосподарських угідь і напрямів їх поліпшення;

- проаналізувати стан і тенденції зміни якості сільськогосподарських угідь і визначити її вплив на результативність діяльності аграрних формувань;

- виявити проблемність облікового відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь і розкрити специфіку їх оцінювання, вдосконалити алгоритм розрахунку зменшення/збільшення корисності активів із метою підвищення достовірності обліково-звітної інформації для ефективного управління земельними відносинами;

- удосконалити облікове відображення в аграрних формуваннях параметрів якості сільськогосподарських угідь із урахуванням показників web-орієнтованих

GIS-технологій (дані спектрального аналізу вмісту хімічних поживних елементів у ґрунті) та особливостей комп'ютеризації обліку, використовуючи переваги типових структур баз геопросторових даних;

- обґрунтувати рекомендації з поліпшення оцінювання якості сільськогосподарських угідь як необхідної передумови для підвищення корисності обліково-інформаційного забезпечення управління процесами використання та відтворення якісних параметрів земельних угідь;

- розробити концептуальні підходи до вдосконалення обліку якісних параметрів сільськогосподарських угідь, враховуючи переваги типових структур баз геопросторових даних, вимоги міжнародних і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та норми земельного законодавства;

- спроектувати обліково-інформаційну систему для ефективного управління якісними параметрами сільськогосподарських угідь, створюючи умови для підтримання їх родючості, раціонального використання коштів для збалансованості поживних речовин, необхідних для підвищення врожайності, зменшення антропогенного навантаження на земельні угіддя, нарощування асиміляційних можливостей відтворення потенціалу родючості ґрунтів.

*Об'єкт дослідження* – процес обліку якісних параметрів сільськогосподарських угідь, як інформаційний базис управління збереженням, використанням і відтворенням їх продуктивного потенціалу.

*Предмет дослідження* – сукупність теоретичних, методичних і практичних положень обліково-інформаційного відображення якісних параметрів земель сільськогосподарського призначення як передумови ефективного управління інтенсивним екологічно безпечним землекористуванням, , підвищенням об'єктивності оцінки вартості сільськогосподарських угідь, збалансованим відтворенням їх якісного потенціалу, удосконаленням земельних відносин.

**Методи дослідження.** У процесі дисертаційного дослідження використовувались наукові методи, що базуються на діалектиці пізнання й об'єктивних законах розвитку економіки. Теоретичні аспекти обліку досліджувались із застосуванням методів індукції та дедукції, аналізу та синтезу, за допомогою яких визначено загальні тенденції розвитку обліку земельних угідь та їх якісного стану. Історичний, логічний і монографічний методи використовувались для виявлення місця сільськогосподарських угідь у складі активів та уточнення їх класифікації за якісними параметрами для відображення в системі бухгалтерського обліку. Керуючись балансовим, розрахунково-конструктивним методом і методами спостереження та вибіркового обстеження, було вивчено сучасний стан обліку й оцінки земель. Застосування окремих прийомів економіко-статистичного методу (групування, кореляційно-регресійного аналізу) дозволило оцінити сучасний стан використання земельних угідь і динаміку їх якісних параметрів, визначити ступінь впливу основних параметрів якості на ефективність їх використання та відновлення в аграрних формуваннях.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Міністерства аграрної політики та продовольства України, галузеві інструкції та нормативні документи щодо регулювання операцій із земельними угіддями, наукові праці та методичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, матеріали

наукових конференцій і семінарів. У дисертаційній роботі використано матеріали Державної служби статистики України, Держгеокадастру України, Головного управління земельних ресурсів у Київській області, дані поточного і бухгалтерського обліку, фінансової та статистичної звітності аграрних формувань, особисті спостереження та розрахунки автора. У роботі застосовувались програмні продукти Microsoft Word, Microsoft Excel, 1С:Підприємство 8, Arc-GIS 9.3.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням обліково-інформаційного відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь.

Основні положення та результати дослідження, що виносяться на захист і характеризують наукову новизну, полягають у наступному:

*вперше* запропоновано облікову систему, спрямовану на поліпшення інформаційного забезпечення ефективного управління параметрами якості сільськогосподарських угідь через створення спеціальних модулів синхронізації Arc-GIS 9.3 (дані спектрального аналізу хімічних поживних елементів у ґрунті) із бухгалтерським програмним продуктом «1С:Підприємство 8», що підвищує інформативність облікових даних та звітності про стан і зміну якісних параметрів земельних угідь і оперативність надання користувачам достовірної інформації для своєчасного прийняття вмотивованих управлінських рішень (С. 15);

*удосконалено:*

– тлумачення понятійно-термінологічного апарату в частині трактування категорій «сільськогосподарські угіддя» й «якість сільськогосподарських угідь», що конкретизує об'єкт дослідження, поглиблює можливості його пізнання й об'єктивного облікового відображення, як форми та змісту продукту природи, який використовується людиною для виробництва сільськогосподарської продукції і за бережливого ставлення та достатнього фінансування відтворюваних заходів має необмежений термін експлуатації (С. 7);

– структуру і зміст облікової політики через відображення окремим підрозділом об'єктів обліку якісних параметрів сільськогосподарських угідь, що покращує організацію їх документального оформлення та обліку, посилює керованість даним процесом, поліпшує забезпечення користувачів своєчасною, повною і достовірною інформацією про якість угідь сільськогосподарського призначення (С. 9);

– методичні підходи до документального відображення сільськогосподарських угідь та їх якісних параметрів, що підвищує оперативність управлінського впливу на збереження і нарощування продуктивного потенціалу земельних угідь та об'єктивніше визначення вартості земельних ділянок, в основі якої є нормативна грошова оцінка, яка враховує диференціальний рентний дохід, індекс інфляції, комунікаційний і ґрунтово-бонітетний коефіцієнти (С. 11);

– систему облікового відображення показників web-орієнтованих GIS-технологій (дані спектрального аналізу вмісту поживних речовин у ґрунті), дистанційного зондування землі та застосування переваг комп'ютеризації облікових процесів в аграрних формуваннях (С. 11);

– структуру та зміст аналітичних рахунків і субрахунків завдяки групуванню сільськогосподарських угідь із урахуванням їх якісних параметрів, ступеня використання у виробничій і господарській діяльності. Як наслідок –

розроблено/вдосконалено первинні документи та реєстри: «Акт приймання-передачі сільськогосподарських угідь та їх якісних параметрів», «Акт переведення сільськогосподарських угідь», «Книга обліку земель суб'єктів господарювання», «Інвентарна картка обліку земельних ділянок та їх якісних параметрів» і методичний підхід до оцінки сільськогосподарських угідь на основі методу інтерполяції та показників типових структур баз геопросторових даних із подальшою реалізацією в програмному комплексі Arc-GIS 9.3, що дозволяє забезпечувати збір і накопичення інформації про земельні ділянки за рівнем якості та розподіляти землі за наслідками їх використання. Вдосконалено статистичну звітність шляхом запровадження запропонованої форми: «Дотримання еколого-економічно обґрунтованих сівозмін» і «Баланс поживних речовин ґрунту» з метою оцінки зменшення/збільшення корисності активів і відображення їх у бухгалтерському обліку для прогнозування раціонального землекористування та прийняття обґрунтованих управлінських рішень (С. 12);

– методичний підхід до оцінки якісного стану сільськогосподарських угідь на основі визначення потенційних можливостей відновлення родючості ґрунту з використанням запропонованого інтегрованого показника (ПЯСУ), який синтезує їх агрохімічні та фізико-хімічні властивості (С. 14);

*набули подальшого розвитку:*

– організаційно-методичні підходи до формування обліково-інформаційного відображення параметрів якості земельної ділянки, які, на відміну від діючих, передбачають побудову обліку земельних угідь із урахуванням якісного стану ґрунтів, а саме: вмісту основних елементів живлення рослин, що є основою природної родючості ґрунту, раціонального використання та відтворення його якісних параметрів (С. 8);

– система показників ефективності діяльності аграрних формувань із урахуванням якості сільськогосподарських угідь, що конкретизує об'єкт обліку, забезпечуючи повноту, своєчасність, системність і достовірність даних при аналізі й прогнозуванні результатів діяльності підприємств та оцінці зменшення/збільшення корисності активів. Автором розроблено «Відомість розрахунку зменшення/збільшення корисності активів», застосування якої спрощує процедуру розрахунку і відображення результатів цього процесу в обліку, підвищує об'єктивність звітних даних для аналізу та прогнозування ефективності господарювання (С. 10).

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробленні системи обліку, яка передбачає використання вдосконалених форм первинних документів, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку та фінансової звітності, відповідного робочого плану рахунків, а також рекомендацій із удосконалення методичних підходів до оцінки сільськогосподарських угідь у бухгалтерському обліку з урахуванням їх якісних параметрів. Впровадження запропонованих методичних підходів обліку дає змогу надавати суб'єктам господарювання достовірну облікову інформацію про стан якісних параметрів сільськогосподарських угідь та їх зміну, забезпечуючи ефективне управління раціональним землекористуванням в аграрних формуваннях.

Результати дисертаційного дослідження впроваджено у практику діяльності аграрних формувань і відомств, що підтверджується довідками: департаменту економічного розвитку аграрного ринку Міністерства аграрної політики та продовольства України від 03.04.2014 р. № 37-11-1-13/4253, Головного управління агропромислового розвитку Київської облдержадміністрації від 07.05.2014 р. № 02-03.1-

1/943, Управління Держземагентства у Бородянському районі Київської області від 04.04.2014 р. № 59, Товариства з обмеженою відповідальністю «Компанія Мегаполіс» від 27.12.2013 р. № 102/в-2. Запропоновані в дисертаційній роботі форми документів первинного й аналітичного обліку земельних ділянок та їх якісних параметрів, рекомендації з їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку застосовуються у господарській діяльності ТОВ «Інтерагроінвест – 2007» Обухівського району Київської області (довідка від 25.01.2014 р. № 04/04-Б) і сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Лука» (довідка від 05.04.2014 р. № 77), що є методичними передумовами для формування в обліку об'єктивної інформації про стан та ефективність використання сільськогосподарських угідь із урахуванням їх якісних параметрів.

Основні теоретичні та практичні положення наукового дослідження використовуються у навчальному процесі Ніжинського агротехнічного інституту Національного університету біоресурсів і природокористування України при викладанні дисциплін «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік» та «Аудит» (довідка від 03.10.2013 р. № 747).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним, завершеним науковим дослідженням. Наукові результати, розробки та пропозиції теоретичного, методичного та практичного характеру, викладені в дисертаційній роботі, одержані особисто здобувачем. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистих досліджень.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення та результати, викладені в дисертації, доповідались і дістали схвальну оцінку на міжнародних науково-практичних конференціях, що підтверджується публікаціями [13–24].

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено в 24 наукових працях загальним обсягом 8,46 друк. арк., із яких 10 статей у наукових фахових виданнях України обсягом 6,48 друк. арк., 2 статті у наукових фахових виданнях України, включених до міжнародних наукометричних баз даних, обсягом 2,64 друк. арк., 12 тез наукових доповідей (обсяг 7,82 друк. арк.).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел і додатків. Обсяг основної частини дисертації становить 225 сторінок комп'ютерного тексту. Робота містить 21 таблицю, 35 рисунків, 19 формул, 31 додаток на 58 сторінках. Список використаних джерел налічує 296 найменувань на 30 сторінках друкованого тексту.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, задачі, об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну, особистий внесок здобувача, практичне значення одержаних результатів та їх апробацію.

У першому розділі «**Теоретико-методичні засади обліково-інформаційного відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь**» дано авторське визначення сутності сільськогосподарських угідь та їх якості як основного чинника виробництва життєво необхідних споживних вартостей; запропоновано розширену класифікацію сільськогосподарських угідь із урахуванням їх якісних параметрів як об'єктів обліку.



На відміну від інших засобів, які зношуються в процесі виробництва, сільськогосподарські угіддя при правильному використанні здатні підвищувати свою продуктивність і цінність. Крім того, вони неоднорідні за якістю (родючістю), в результаті чого утворюється різний рентний дохід при вирощуванні сільськогосподарських культур. Отримання високих урожаїв сільськогосподарських культур можливе лише при раціональному використанні землі з відповідною якістю, тому її слід розглядати як здатність задовольняти потреби людини у життєво необхідних продуктах. Земля, як біологічне середовище, має цілий ряд особливостей (на відміну від інших активів) і, в першу чергу, необхідно виділити її якісне і просторове значення. З наукових досліджень відомо і підтверджено практикою, що зниження вмісту гумусу в сільськогосподарських угіддях супроводжується погіршенням їх родючості, посилює процеси деградації ґрунту, погіршує якість вирощуваної продукції. Тому підтримання динамічної рівноваги ґрунтоутворюючих процесів має бути контрольованим. З цією метою необхідно вести облік балансу поживних речовин у ґрунті й їх динаміки в часовому форматі та визначати якісний стан і придатність використання в сільськогосподарському виробництві. Доведено, що облік якісних параметрів земель сільськогосподарського призначення має підпорядковуватись загальній системі державного обліку земель та одночасно задовольняти інформаційні потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів у вихідних даних для здійснення ефективного управління. При цьому застосовують методику, яка враховує основні фактори, що характеризують ресурсний потенціал землі: структура сільськогосподарських угідь за видами, вміст у ґрунті поживних речовин (доступних форм N, P, K), реакція ґрунтового розчину, механічний склад ґрунту, вологомісткість сільськогосподарських угідь за рахунок опадів і підґрунтових вод, структурованість ґрунту, забезпеченість мінеральними й органічними добривами.

Установлено, що сільськогосподарським угіддям притаманні особливості, які слід обов'язково враховувати при організації облікового відображення. Зокрема: об'єктом обліку якості сільськогосподарських угідь є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки й їх якісні параметри; земельні ділянки для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один із об'єктів основних засобів; на вартість земельних ділянок не нараховується амортизація; такий об'єкт основних засобів не може бути ліквідований; збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки; капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні й інші роботи) визнаються як окремий об'єкт основних засобів. Зазначене дає можливість на практиці з'ясувати перспективність і доцільність обліку якісних параметрів сільськогосподарських угідь і визначає засади організації та методики такого обліку.

Орієнтація обліку на отримання інформації у вартісному виразі актуалізувала процеси оцінювання та значне підвищення їх ролі в обліковій системі, де найскладнішим об'єктом оцінки виступають сільськогосподарські угіддя, що зумовлено їх специфікою, недостатньою розробленістю нормативно-правової бази і методичних підходів до облікового відображення параметрів якості сільськогосподарських угідь. Якісні параметри – кислотність ґрунту, вміст макро- і мікроелементів живлення рослин та гумусовий горизонт – визначаються спеціалізованими лабораторіями з якості та враховуються при оцінці одиниці

земельної площі підприємства. На завершальній стадії за попередніми даними симбіоз даних обліку якісних параметрів угідь і даних Державного земельного кадастру допомагає сформулювати економічні показники ефективності використання земель, за якими виявляють недоліки у розподілі земельного фонду окремого аграрного формування та між користувачами, що створює умови для пошуку шляхів ефективнішого використання земельних угідь та обґрунтування можливостей відтворення їх якісних параметрів.

Облікове відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь має важливе значення для прогнозування і планування розвитку аграрних формувань, нарощування врожайності та поліпшення якості продукції. Встановлено, що вони відображаються в обліку згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і фінансової звітності та вимогами земельного законодавства, що дає змогу уточнити і конкретизувати склад об'єктів бухгалтерського обліку (рис. 1).

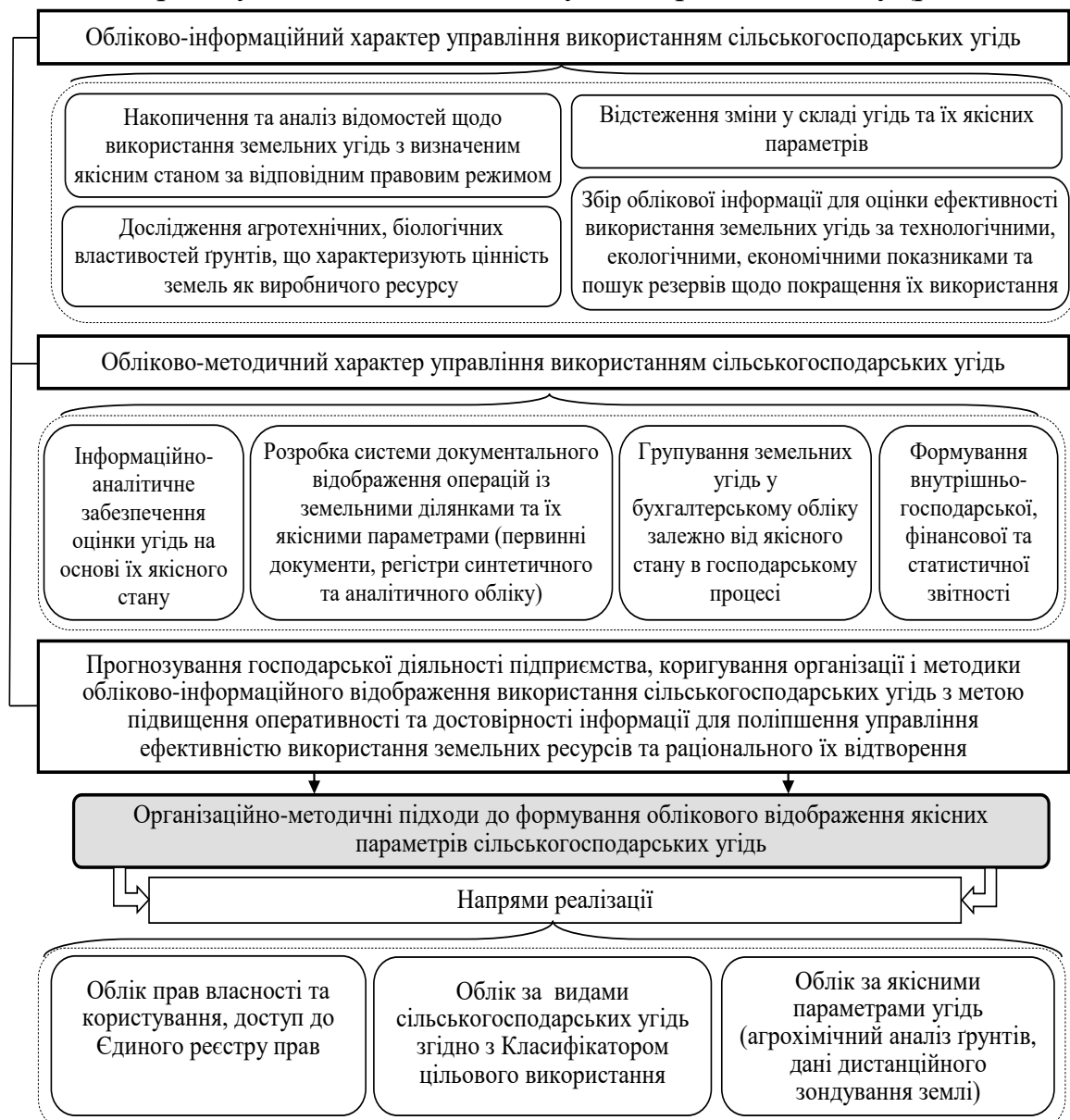


Рис. 1. Обліково-інформаційне забезпечення управління ефективним використанням сільськогосподарських угідь і відтворенням їх якісних параметрів

Вивчення засад облікової політики дозволило оцінити діючі організаційні та методичні підходи до відображення в обліку параметрів якості сільськогосподарських угідь і запропонувати шляхи поліпшення організаційно-методичних процедур обліку з метою врегулювання нерегламентованих законодавством або варіативних аспектів на рівні аграрного формування.

Як показують результати дослідження, в обліковій політиці аграрних формувань доцільно розробляти окремий розділ про організацію та методику обліку якісних параметрів сільськогосподарських угідь – визнавати їх окремими об'єктами з розкриттям методичних аспектів облікового відображення параметрів якості землі згідно з положеннями міжнародних і національних стандартів обліку та вимогами земельного законодавства.

У другому розділі «Оцінка стану обліково-інформаційного забезпечення управління якісними параметрами сільськогосподарських угідь» досліджено стан і генезу облікового відображення параметрів якості сільськогосподарських угідь і виявлено їх особливості; проаналізовано діючі підходи до оцінки сільськогосподарських угідь з врахуванням їх якості і розроблено пропозиції щодо врахування її результатів у господарській практиці; встановлено підходи до використання новітніх технологій і спеціалізованих програмних продуктів в організації обліково-інформаційного забезпечення управління якісними параметрами земельних угідь.

За результатами аналізу ефективності діяльності аграрних формувань встановлено вплив на неї якості сільськогосподарських угідь. Для оцінки залежності валового виробництва продукції рослинництва від основних якісних параметрів земельних ресурсів сформована економетрична модель залежності обсягу виробництва в сільськогосподарських підприємствах Київської області від ряду факторних ознак за формулою (1):

$$\hat{Y}_{x_i} = -2,087 + 0,493x_1 + 0,428x_2 + 0,209x_3, \quad (1)$$

де  $\hat{Y}_{x_i}$  – математичне сподівання обсягу виробництва продукції рослинництва у порівняльних цінах 2010 р. у розрахунку на гектар ріллі, тис. грн;  $x_1$  – вміст гумусу, %;  $x_2$  – вартість оборотних засобів на 1 га, тис. грн;  $x_3$  – кількість внесених мінеральних добрив на 100 га ріллі, ц. д. р.

Інтерпретація параметрів моделі підтверджує суттєвість впливу на результативну ознаку відібраних факторів, зокрема вони на 64,1 % формують вихід валової продукції рослинництва в аналізованих підприємствах.

Оцінка стану врахування якісних параметрів сільськогосподарських угідь дала можливість дійти висновку щодо необхідності проведення низки заходів із відновлення природної родючості ґрунту, впровадження ресурсозберігаючих технологій через пошук і використання внутрішньогосподарських резервів, впровадження екологічних і соціальних методів виробництва, які можна реалізувати лише за наявності належного обліково-інформаційного забезпечення, що дозволяє описувати, систематизовувати, аналізувати й оцінювати сукупність даних про якісний стан сільськогосподарських угідь, виявляти випадки їх нераціонального використання й обґрунтувати вирішення задач ефективнішого землекористування у господарській діяльності аграрних формувань. У зв'язку з чим запропоновано

основний підхід до вдосконалення облікового відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь, в основу якого покладено розробку специфічного облікового-інформаційного забезпечення управління земельними ресурсами та відносинами, що супроводжують землеволодіння та користування і зміну якісних характеристик земельних ділянок.

Результати дослідження обліково-інформаційного відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь в аграрних формуваннях підтверджують складність накопичення та систематизації інформації про власників (у разі оренди) та розмір земельних угідь, їх склад і потенційні можливості використання, причини скорочення продуктивних площ і джерела їх розширення шляхом трансформації одних угідь в інші. Запропоновано напрями вдосконалення облікового відображення через визначення основних якісних параметрів. Установлена невідповідність форм реєстрів обліку для обліково-інформаційного відображення якості сільськогосподарських угідь, що призводить до його ускладнення і зумовлює необхідність удосконалення синтетичного й аналітичного обліку щодо об'єктивності врахування в ньому якості сільськогосподарських угідь.

На окрему увагу заслуговує оцінка зменшення корисності активів, яку аграрні формування зобов'язані здійснювати на дату річного балансу, що забезпечує відображення у звітності достовірної інформації про вартість активів. Вирішенню цього питання сприятиме застосування запропонованої автором Відомості розрахунку зменшення/збільшення корисності активів, що дає змогу розрахувати справедливую ціну реалізації та/або вартості подальшого використання активу і слугуватиме підставою для підвищення об'єктивності відображення результатів у бухгалтерському обліку та звітності. За результатами дослідження систематизовано процедуру переоцінки вартості сільськогосподарських угідь (рис. 2).



Рис. 2. Процедура переоцінки вартості активу – сільськогосподарських угідь (залежно від типу володіння та використання)

Вивчення застосовуваних аграрними формуваннями видів оцінок сільськогосподарських угідь під час здійснення різних господарських операцій із земельними ділянками (надходження та зарахування до складу активів, вибуття, зарахування до складу основних засобів тощо) зумовило необхідність у поправочних коефіцієнтах: якісних за вмістом поживних речовин та комунікаційних – на місцезнаходження земельної ділянки залежно віддаленості від обласних та районних центрів, пунктів матеріально-технічного постачання і реалізації продукції. Вплив даних факторів проявляється не лише в додаткових витратах на досягнення відповідного рівня продуктивності земель і доставку виробленої продукції, а й на транспортування мінеральних та органічних добрив, пально-мастильних матеріалів, техніки, запасних частин, промислових і господарських товарів. Отже, чинники місцезнаходження відображаються як у сфері виробництва, так і в сфері обміну продукцією, а тому створюють неоднакові умови господарювання, що повинно враховуватися в економічній оцінці земельних ділянок. Запропоновано для уточнення (збільшення/зменшення) вартості земельних ділянок, залежно від якісного стану, використовувати коригуючий коефіцієнт, що враховує дані про якісний стан земельної ділянки.

Для дотримання вимог земельного законодавства доведено необхідність удосконалення: відповідних форм первинних документів, які б містили дані про якість сільськогосподарських угідь – N, P, K, pH ґрунту, гранулометричний склад, гумусовий горизонт; методичних підходів щодо оцінки якісних параметрів сільськогосподарських угідь; застосування таких реєстрів, які б дозволили фіксувати їх якісний стан, поліпшення внутрішньогосподарської, фінансової та статистичної звітності. Це є необхідним із точки зору забезпечення збереження власного/орендованого майна і визначення об'єктивного фінансового результату від здійснення господарської діяльності.

Оцінено практику застосування вбудованих у систему картографічних модулів обліку земельних угідь, за допомогою яких є можливість сформувати будь-яку багат шарову тематичну карту земельної ділянки чи земельного фонду підприємства в цілому. На основі отриманих технологічних даних можна створити карти внесення мінеральних чи органічних добрив, застосування засобів захисту рослин або проведення інших заходів покращення земель. У результаті таких спостережень формується база даних із прив'язкою до конкретної земельної ділянки. Значні можливості для бухгалтерів надає програмний продукт ArcGis із використанням діафрагментальних розрізів за вмістом кожного елемента, що складає якість сільськогосподарських угідь.

У третьому розділі «**Удосконалення обліково-інформаційного відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь**» сформовано концептуальні підходи до удосконалення обліку якісних параметрів сільськогосподарських угідь; запропоновано первинні документи та субрахунок 118 «Основні агрохімічні показники ґрунту», удосконалені форми звітності, методичні підходи до оцінки якісних параметрів сільськогосподарських угідь.

Виходячи з групування земельних угідь за ознаками належності, якісними параметрами та ступенем використання у виробничій і господарській діяльності, що дозволяє забезпечити збір і накопичення інформації про земельні ділянки за рівнем

якості та чітко виділити землі за фактом їх експлуатації (залучаються або не залучаються до аграрного виробництва), запропоновано план субрахунків та аналітичних рахунків: субрахунок другого порядку 101 «Земельні ділянки» доповнити: 101.1 – «Власні землі, що обробляються підприємством»; 101.2 – «Землі, що передані в операційну оренду»; 101.3 – «Землі, що тимчасово не використовуються» та позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» в розрізі земельних ділянок і паїв: 011 – «Земельні ділянки, що знаходяться в операційній оренді», 012 – «Земельні паї, що знаходяться в операційній оренді», 013 – «Землі, що знаходяться в суборенді», 014 – «Земельні паї, що знаходяться в суборенді». Облік капітальних витрат на докорінне поліпшення земель пропонується здійснювати на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» за кожною земельною ділянкою із зазначенням конкретного виду робіт. Крім того, витрати з різних видів робіт із поліпшення якості угідь необхідно обліковувати на субрахунку «Земельні ділянки, які знаходяться в стадії покращення якісного стану», за тими земельними ділянками, на яких було проведено відповідні роботи.

Обов'язковим для використання такої методики на практиці є складання за кожним видом робіт Акта приймання-передачі робіт із визначенням якості сільськогосподарських угідь. Пропонуємо вартість робіт із покращення якісного стану сільськогосподарських угідь списувати з балансу на основі рекомендованого Акта на списання витрат за роботами з покращення якості угідь. Після затвердження Акта керівником вказати в ньому дату відображення в картці операції зі списання вартості робіт. Із впровадженням у практику цих форм документів господарські операції будуть своєчасно і повністю відображатися в бухгалтерському обліку. Система управління земельними ресурсами повинна ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку, які дають змогу аналізувати й оцінювати ефективність їх використання з врахуванням якості на рівні окремого поля та ділянки. Це можна зробити тільки в системі аналітичного обліку. Щоб накопичувати інформацію для економічної оцінки сільськогосподарських угідь, аналітичний облік на рахунку 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво», в особовому рахунку (виробничому звіті) форми 10.3.а, 10.3.б с.-г. слід вести не тільки за сільськогосподарськими культурами, але й масивами, полями та сівозмінами.

Витрати на роботи з поліпшення якості угідь запропоновано додавати до вартості тих земельних ділянок, які знаходяться у власності підприємства. Оцінку цих земель рекомендуємо складати з їх первісної вартості й додавати до неї капітальні витрати на роботи з поліпшення їх якісного стану.

Установлено, що запровадження спеціалізованих форм документів і дотримання вимог облікової дисципліни щодо обліку земельних ділянок та їх якісних параметрів дозволяє підвищити достовірність первинної документації, посилити контроль за використанням земель, надати повну інформацію для проведення економічної оцінки й аналізу господарської діяльності аграрного формування. Даний підхід допомагає завчасно виявляти екологічні правопорушення чи диспропорції, які виникли між господарською діяльністю й охороною природного середовища, і вживати адекватні заходи щодо їх усунення або досягнення оптимальної рівноваги економічних та екологічних інтересів.

Проведені дослідження підтверджують факт, що для досягнення та забезпечення стійкої або динамічної адаптації українських аграрних формувань до змін у державі та світі потрібно постійно переглядати та поліпшувати структуру інформації, яка міститься у документації. При цьому основну увагу необхідно звертати на формування інформаційного комплексу документації шляхом розширення її форм чи доповнення існуючих новими реквізитами, які ширше розкривають інформацію і слугують підґрунтям для оперативності прийняття вмотивованих управлінських рішень.

Сучасне сільське господарство пред'являє високі вимоги до товаровиробників у плані інформатизації та використання сучасних GIS-технологій, що можна уявити як організаційно-методичне забезпечення формування обліково-інформаційної системи (рис. 3).

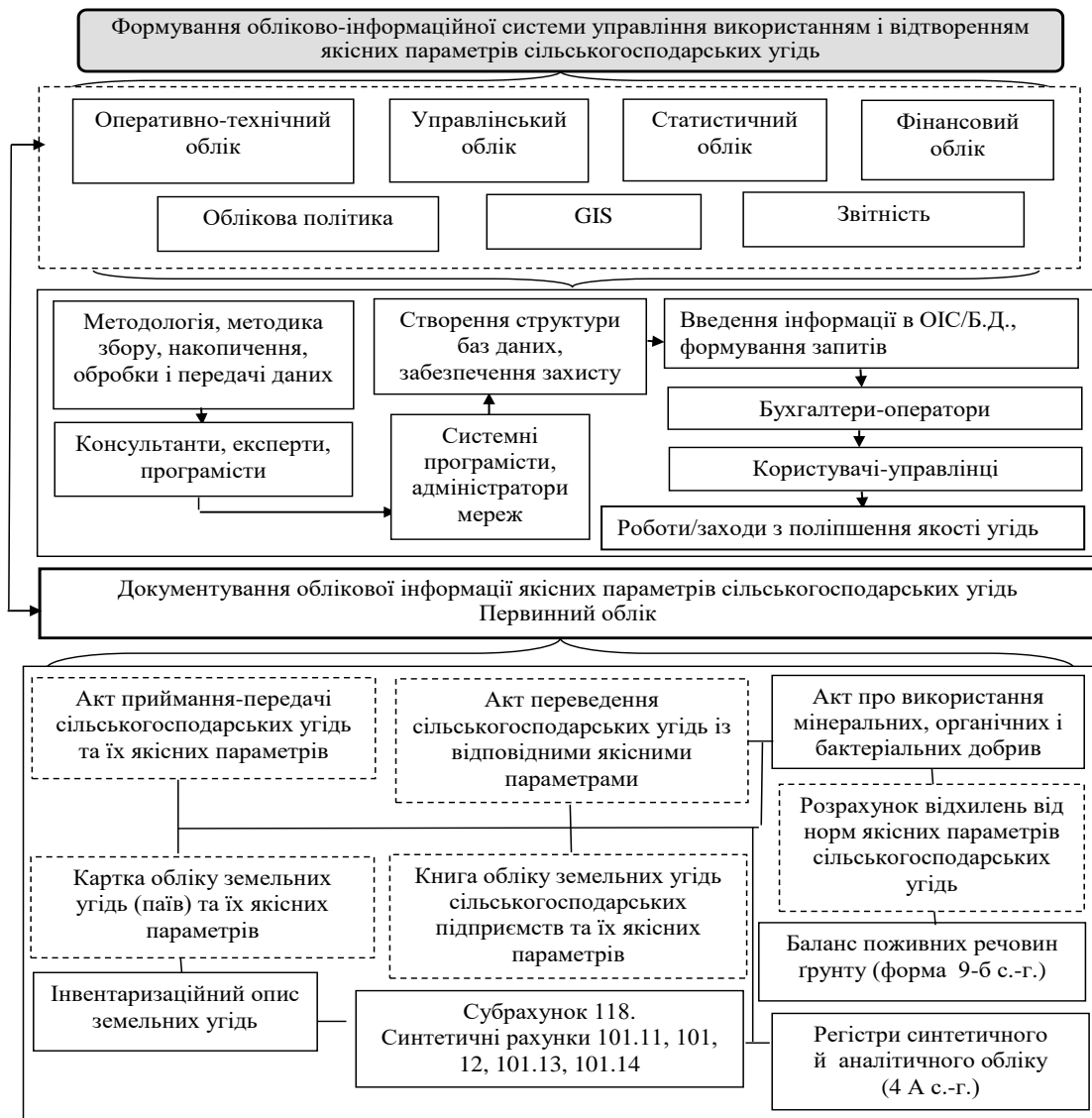


Рис. 3 Організаційно-методичне забезпечення формування обліково-інформаційного середовища управління якісними параметрами сільськогосподарських угідь

Такий підхід до обліку якості сільськогосподарських угідь дає змогу користувачам одержувати повноцінну інформацію для прийняття оперативних виробничих та управлінських рішень, проведення аналізу використання земель,

виявлення тенденцій та закономірностей розвитку землеробства в конкретному господарстві і допомагає робити відповідні розрахунки на перспективу. В даний час необхідна оптимально деталізована інформація про витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, тобто компенсаційні ресурси на поточну виробничу, фінансову, інвестиційну й інші види діяльності. Таку інформацію можна отримати, вдосконалюючи первинну, аналітичну та зведену документацію з обліку параметрів якості сільськогосподарських угідь.

Зазначене зумовлює те, що оцінка якості сільськогосподарських угідь повинна бути комплексною, адже фактори родючості ґрунтів незамінні і рівнозначні. Тому пропонуємо розраховувати інтегрований показник якості сільськогосподарських угідь (ІПЯСУ), який узагальнює окремі показники агрохімічних (вміст в орному шарі гумусу – *Ворг* та мінеральних поживних речовин - *Вмін*) і фізико-хімічних властивостей (реакція ґрунтового розчину – *Взл*, гранулометричний склад – *Вгр*, вологомісткість – *Ввол*) (2):

$$\text{ІПЯСУ} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n B_i \quad (2)$$

де  $B_i$  показники якості сільськогосподарських угідь (*Ворг*, *Вмін*, *Взл*, *Вгр*, *Ввол*), %.

Розроблено методичний підхід до оцінки сільськогосподарських угідь на основі визначення потенційних можливостей відновлення родючості ґрунту. Цей підхід апробовано в СТОВ «Інтерагроінвест-2007», а саме ІПЯСУ розраховано для ґрунтів, які різняться за ступенем опідзолення, оглеєння, гранулометричним складом і окультуренням. Отримані дані вважаємо за доцільне використати для побудови типових структур баз геопросторових даних (БГД). Доведено потребу організації просторового аналізу картографічних даних, що, у свою чергу, вимагає необхідності практичної реалізації картографічного забезпечення територій на основі застосування геоінформаційних технологій і використання переваг комп'ютерного моделювання.

Запропоновано синхронізацію платформ геоінформаційних систем (GIS) і «1С:Підприємство 8» для сільського господарства, що розширює можливості еґр-систем для обліку параметрів якості угідь GIS компонентою, що, в свою чергу, дозволяє управляти електронними картами аграрних формувань, проводити моніторинг та інвентаризацію їх полів і кадастровий облік земельного фонду. Вона легко масштабується під необхідну структуру управління агробізнесу і може бути реалізована як веб-сервер-додаток на платформі «ГЕОС», яка у свою чергу інтегрує можливості двох технологічних платформ: «1С:Підприємство 8» і GIS. У дане рішення також включено мобільне застосування для фото- відеофіксації подій на полях («Agrovisio»). Для побудови системи геоінформаційного картографування з метою оцінювання якісного стану земель сільськогосподарського призначення побудовано модель, що надалі може стати основою для наборів, баз геопросторових даних подібних систем. У наведених уніфікованих критеріях оцінювання запропоновано різновиди оцінювальних показників, які детальніше розкривають характеристики угідь за кожною зі складових оцінювання. Вдосконалено існуючі підходи до оцінки й обліку земельних ділянок як об'єктів нерухомості, що не можуть бути взяті за основу побудови обліку земель сільськогосподарського



призначення, оскільки для останніх має застосовуватись методологія, характерна для біоекономіки.

Поєднання програмних продуктів GIS-технологій і «1С:Підприємство 8», як показали дослідження, дають можливість зіставляти кадастрові карти, карти полів аграрного формування і виявляти невідповідності в обліку щодо відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь. Ведення паспортів полів («електронної шнурової книги») в запропонованому поєднанні програм дає можливість одночасної обробки результатів польових вимірів, даних дистанційного зондування, оновлення карти земельних угідь із проведенням розрахунків величини втрат чи доходу за кожним якісним параметром.

Побудова тематичних карт окремих показників земельних угідь на підставі відомостей, представлених у паспортах полів, та використання даного модуля в «1С:Підприємство 8» має стати одним із пріоритетних підходів до облікової політики підприємства. Реалізація запропонованих пропозицій дозволяє створити належне обліково-інформаційне середовище для результативного управління якісними параметрами сільськогосподарських угідь, їх збереженням і відтворенням.

## ВИСНОВКИ

У дисертації теоретично узагальнено та розроблено практичні рекомендації щодо вдосконалення обліково-інформаційного забезпечення управління використанням кількісно-якісного потенціалу сільськогосподарських угідь аграрних формувань. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у наступному.

1. Установлено особливості земель сільськогосподарського призначення, які дозволили сформулювати комплексні поняття «сільськогосподарські угіддя», як специфічного виду необоротних активів, та «якість сільськогосподарських угідь», що є продуктом природи, який характеризується необмеженим терміном використання і просторовою обмеженістю. Ідентифікація наведених понять у системі обліку розкриває відмінності між категоріями «якісні параметри земель сільськогосподарського призначення», «капітальні витрати на поліпшення земель», які є окремими об'єктами облікового відображення. Різні напрями цільового використання сільськогосподарських угідь у виробничій діяльності підприємств, їх якісний потенціал і діюча система прав власності на землю зумовили необхідність додаткової класифікації, в основу якої покладено ознаки: агрохімічні та фізико-хімічні показники – якісні параметри; рівень використання у процесі господарювання – землі в обробітку, землі, тимчасово вилучені з процесу виробництва; інші землі, що не використовуються підприємством; ознаку власності – власні, в операційній оренді, суборенді, у постійному користуванні; цільове призначення – для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, для ведення особистого селянського чи фермерського господарства. Запропонована класифікація є основою організації їх аналітичного обліку.

2. Результати аналізу нормативного регулювання й оцінки теоретичних засад облікового відображення сільськогосподарських угідь є підставою стверджувати про необхідність удосконалення організаційно-методичних підходів до формування обліково-інформаційного забезпечення управління через урахування якості

сільськогосподарських угідь. Установлено, що методичні підходи до облікового відображення якості сільськогосподарських угідь мають важливе значення для планування та прогнозування розвитку аграрних формувань, отримання майбутніх урожаїв і високоякісної продукції. Якісні параметри – гумусний горизонт, кислотність ґрунту, вміст макро- і мікроелементів живлення рослин, визначаються спеціалізованими лабораторіями з якості та включаються до оцінки одиниці земельної площі аграрного формування. На завершальній стадії за попередніми даними симбіоз даних обліку якісних параметрів угідь і даних Державного земельного кадастру допомагає сформуванню об'єктивних економічних показників ефективності використання земель, які сприятимуть виявленню недоліків у розподілі земельного фонду окремих формувань і між користувачами, створює умови для ефективнішого їх використання та раціонального відтворення природної родючості ґрунту.

3. Системна організація та методика обліку якісних параметрів сільськогосподарських угідь, положення яких закріплені в обліковій політиці агроформування, є передумовою покращення господарювання і дозволяє йому спрогнозувати витрати на поліпшення якісного стану земель та інші витрати, пов'язані з отриманням високоякісної продукції. Запропоновано у наказі про облікову політику в частині обліку параметрів якості сільськогосподарських угідь відображати як діючі положення організації та методики обліку сільськогосподарських угідь, так і запропоновані організаційно-облікові процедури, пов'язані з їх якісними параметрами.

4. Установлено, що сучасний рівень ефективності використання сільськогосподарських угідь та їх якісних параметрів у агроформуваннях Київської області свідчить про погіршення економічних, соціальних та екологічних показників. Відбулось зменшення обсягів виробництва продукції рослинництва та тваринництва, що негативно вплинуло на рівень економічної ефективності використання земельних угідь. У сільськогосподарських підприємств за період 2007–2014 рр. обсяги виробництва валової продукції скоротились у 4,3 раза, прибуток у розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь – на 44,7 %. Залишаються низькими показники рентабельності. За таких умов виникає потреба в розробленні нових концептуальних підходів до обліку земельних угідь та їх якісних параметрів, спрямованих на підвищення дієвості облікової інформації за цільовим, економічно й екологічно доцільним використанням сільськогосподарських угідь у виробничій діяльності підприємств.

5. Результати аналізу діючих методик облікового відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь свідчать про їх недостатню системність, а тому процеси реєстрації, збору, накопичення та надання інформації про наявність, якість і використання земельних угідь у процесі господарської діяльності вимагають удосконалення. Для достовірного відображення наявного земельного ресурсного потенціалу в балансі агроформувань важливе значення має визначення справедливої вартості сільськогосподарських угідь із урахуванням їх якісних параметрів. Удосконалено методичні підходи до визначення розрахункової вартості землі, основу якої складає нормативна грошова оцінка, скоригована на рівень інфляції та бонітетні властивості ґрунту, що сприятиме об'єктивнішому і системному

відображенню ціни сільськогосподарських угідь в обліку. У процесі дослідження встановлено, що інформація щодо оцінки втрати/відновлення корисності активів є надзвичайно актуальною та потрібною для ефективного управління ресурсами підприємств, оскільки передбачає встановлення їх вартості з урахуванням внутрішніх і зовнішніх факторів. Тому розрахунок втрати/відновлення корисності сільськогосподарських угідь відіграє важливу роль у підвищенні ефективності управління сільськогосподарськими угіддями в аграрних формуваннях. У зв'язку з цим пропонуємо здійснювати оцінку втрати корисності землі, що відповідатиме вимогам П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Для такої оцінки розроблено «Відомість розрахунку втрати/відновлення корисності активів», застосування якої дає змогу визначати суму втрат або відновлення корисності активів.

6. Сучасні програмно-технічні комплекси розширюють спектр господарських явищ і процесів, які можуть бути відображені в системі обліку. Йдеться про післядію мінеральних і органічних добрив, показники зміни ґрунтової родючості в результаті використання землі у виробничому процесі, наявність рухомих поживних речовин. Можливість проведення складних розрахунків та отримання інформації про зміни параметрів ґрунтової родючості в ході виконання агротехнологічних процесів або по закінченні технологічного циклу в режимі реального часу забезпечує підґрунтя для переоцінки землі за результатами її виробничого використання (відповідно до зміни балу бонітету ґрунту за наслідками його виробничого використання), а також для перегляду методики відображення в обліку післядії внесених у ґрунт мінеральних та органічних добрив.

7. З огляду на результати групування земельних угідь за ознаками належності, якісними параметрами та ступенем використання у виробничій і господарській діяльності запропоновано уніфікований план аналітичних рахунків і субрахунків, який дозволяє забезпечувати збір і накопичення та передачу інформації про земельні ділянки за рівнем якості та виділити землі за фактом їх використання (залучаються/не залучаються до аграрного виробництва). Вивчення існуючих форм первинних документів із обліку земельних ділянок свідчить про те, що наразі відсутні спеціалізовані форми документів, які б могли відображати операції, пов'язані з якістю сільськогосподарських угідь. Розроблено/удосконалено первинні документи та реєстри аналітичного обліку для відображення земельних угідь: Акт приймання-передачі сільськогосподарських угідь та їх якісних параметрів, Акт переведення сільськогосподарських угідь, Книга обліку земель суб'єктів господарювання, Картка обліку земельних ділянок та їх якісних параметрів.

Удосконалено існуючі підходи до обліку й оцінки земельних ділянок як об'єктів нерухомості, які не можуть бути взяті за основу побудови системи обліку земель сільськогосподарського призначення, оскільки для останніх має застосовуватись методологія, характерна для біоекономіки. Це стає можливим із використанням сучасних програмних продуктів. Даний підхід допоможе завчасно виявляти екологічні правопорушення та диспропорції, які виникають між господарською діяльністю аграрного формування та охороною природного середовища, і вживати заходи щодо їх усунення або досягнення оптимальної рівноваги економічних та екологічних інтересів.

8. Результати дослідження підтверджують, що питання забезпечення стійкості якісного стану сільськогосподарських угідь у сільському господарстві необхідно вирішувати, враховуючи специфічні властивості ґрунтів та зумовлені тривалим інтенсивним впливом діяльності людини. У наведених уніфікованих критеріях оцінювання пропонуємо різновиди оцінювальних показників, які детальніше розкривають характеристики угідь за кожною складовою оцінювання.

9. Доведено потребу синхронізації GIS-технології з бухгалтерським програмним продуктом «1С:Підприємство 8». Як показали дослідження, це дає можливість зіставлення кадастрових карт, карт полів аграрних формувань для виявлення й усунення невідповідностей в обліку (відсутність оперативних даних, безсистемність в оцінці земельних ділянок, зокрема без урахування їх якісних параметрів). Ведення паспортів полів («електронної шнурової книги») в наведеному поєднанні вищезазначених програм дає можливість одночасної обробки результатів польових вимірів, даних дистанційного зондування, оновлення карти земельних угідь із проведенням розрахунків величини втрат/доходу за кожним якісним параметром. Запропонована електронна карта оперативно може бути уточнена за рахунок залучення позагосподарських даних, отриманих із різних джерел: використання можливостей Google для оновлення карти; завантаження даних із файлів формату SHAPE та від автопілотів; редагування карти на основі треків об'єктів моніторингу. Полігони та лінії, створені засобами Google Earth, вивантажуються в обмінний формат XML, який використовується для створення об'єктів за координатами з файлу XML (Google Earth) і читається в «1С:Підприємство 8».

У процесі дослідження визначені напрями вдосконалення, зокрема: обґрунтовано необхідність виділення в Балансі (Звіт про фінансовий стан, ф. № 1) окремої графи «Земельні ділянки»; доповнення Приміток до фінансової звітності (ф. № 5) інформацією про використання земельних ділянок та їх якісних параметрів у виробничому процесі; включення до форми державного статистичного спостереження «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (ф. № 50-ст) окремого розділу «Землекористування протягом звітного періоду», в якому розкриватиметься інформація про земельні ресурси й їх стан як за категоріями угідь, так і за основними агрохімічними та фізико-хімічними показниками. Запропоновані зміни дозволять аграрним формуванням одержувати інформацію, необхідну для управління використанням, збереженням і поліпшенням якісного стану сільськогосподарських угідь, приймати стратегічні управлінські рішення щодо ефективного використання та раціонального відтворення земельних ресурсів.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### **Статті у наукових фахових виданнях України:**

1. Машкова Т. В. Облік якості земельних ресурсів: концептуальний підхід / Т. В. Машкова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2012. – Вип. 169. – С. 206–210.

2. Машкова Т. В. Проблеми обліку якості сільськогосподарських земель /

Т. В. Машкова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2012. – Вип. 177. – С. 260–268.

3. Машкова Т. В. Якість сільськогосподарських земель як об'єкт господарського обліку / Т. В. Машкова // Економічні науки. – 2012. – Вип. 9 (34). – С. 290–297.

4. Машкова Т. В. Реалізація та відображення в обліку прав власності на земельні частки (паї) у сільському господарстві / Т. В. Машкова // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 1 (18). – С. 287–294.

5. Машкова Т. В. Бухгалтерський облік якісних параметрів земель сільськогосподарського призначення / Т. В. Машкова // Агроінком. – 2013. – № 7–9. – С. 81–83.

6. Машкова Т. В. Облікове забезпечення управління якістю сільськогосподарських земель / Т. В. Машкова // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – № 11/2. – С. 33–37.

7. Машкова Т. В. Удосконалення обліку якості земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах / Т. В. Машкова // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2013. – № 12 (58). – С. 42–44.

8. Машкова Т. В. Бухгалтерський облік якості земель сільськогосподарського призначення / Т. В. Машкова // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181. – С. 173–178.

9. Машкова Т. В. Документальное отображение качества земель сельскохозяйственного назначения в системе учета / Т. В. Машкова // Культура народов Причерноморья. – 2013. – № 264. – С. 153–157.

10. Машкова Т. В. До оцінки якості сільськогосподарських угідь з використанням ГІС-технологій у бухгалтерському обліку / Т. В. Машкова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2015. – Вип. 4. – С. 47–51.

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

11. Машкова Т. В. Розкриття інформації про якісні параметри земель сільськогосподарського призначення у звітності / Т. В. Машкова // Наука й економіка. – 2013. – Вип. 4 (32). – С. 78–84.

12. Машкова Т. В. Суть економічної оцінки якості земель сільськогосподарського призначення для обліку та контролю / Т. В. Машкова // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки. – 2013. – Вип. 3 (80). – С. 179–186.

**Тези наукових доповідей:**

13. Машкова Т. В. Проблеми відображення в обліку прав власності на земельні частки (паї) у сільському господарстві / Т. В. Машкова // Економіка, організація та управління підприємствами в сучасних економіко-правових умовах: Міжнар. наук.-практ. конференції, м. Дніпропетровськ, 21 листопада 2012р.: тези доповіді. –

Дніпропетровськ, 2012. – С. 188–190.

14. Машкова Т. В. Учет земель сельскохозяйственного назначения. Российский и украинский опыт / Т. В. Машкова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития: Междун. науч. конф., г. Санкт-Петербург, 24–25 октября 2012 г.: тезисы доклада. – Санкт-Петербург, 2012. – С. 262–264.

15. Машкова Т. В. Облік якості земель / Т. В. Машкова // Пріоритети інноваційного розвитку АПВ України: досвід, можливості, технології: Міжнар. наук. конф., м. Ніжин, 29–30 березня 2012 р.: тези доповіді. – Ніжин, 2012. – С. 136–140.

16. Машкова Т. В. Проблеми обліку інвестицій в поліпшення сільськогосподарських земель / Т. В. Машкова // Проблеми впровадження інформаційно-консультативної та науково-інноваційної діяльності в системі практичної підготовки фахівців в ВНЗ: наук. конф., м. Ніжин, 13–14 березня 2012 р.: тези доповіді. – Ніжин, 2012. – С. 32–36.

17. Машкова Т. В. Оцінка екологічної ефективності використання земель сільськогосподарського призначення / Т. В. Машкова // Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України: Міжнар. наук. конф., м. Кам'янець-Подільський, 11–12 грудня 2012 р.: тези доповіді. – Кам'янець-Подільський, 2012. – С. 211–214.

18. Kushnirenko A. A., Mashkova T. V., Makarov D. A. Prospects for improving land taxation of Ukraine as an object of accounting and control based on world experience / A. A. Kushnirenko, **T. V. Mashkova**, D. A. Makarov // European Science and Technology: materials of the III International research and practice conference, Vol. I Munich (Germany), October 30<sup>th</sup> – 31<sup>st</sup>, 2012. – Munich, 2012. – P. 493–500 (*Здобувачем запропоновано класифікацію сільськогосподарських угідь за рівнем якості*).

19. Машкова Т. В. Методика оцінки якості земель сільськогосподарського призначення / Т. В. Машкова // Економіка в умовах сталого розвитку: контекст підприємств, регіонів, країн: Міжнар. наук. конф., м. Дніпропетровськ, 20 листопада 2013 р.: тези доповіді. – Дніпропетровськ, 2013 – С. 182–184.

20. Машкова Т. В. Оцінка якості земель сільськогосподарського призначення для цілей бухгалтерського обліку / Т. В. Машкова // Актуальні питання економіки та управління в сучасних соціально-економічних умовах: Міжнар. наук. конф., м. Дніпропетровськ, 14–15 жовтня 2013 р.: тези доповіді. – Дніпропетровськ, 2013 – С. 232–235.

21. Машкова Т. В. Значення економічної оцінки якості земель сільськогосподарського призначення для обліку / Т. В. Машкова // Стратегії інноваційного розвитку економіки: проблеми, перспективи, ефективність: Міжнар. наук. конф., м. Львів, 4–5 жовтня 2013 р.: тези доповіді. – Львів, 2013. – С. 111–113.

22. Машкова Т. В. Якість земель сільськогосподарського призначення як економічна категорія / Т. В. Машкова // Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики: Міжнар. наук. конф., м. Київ, 27 вересня 2013 р.: тези доповіді. – Київ, 2013. – С. 104–110.

23. Машкова Т. В. Теоретичні засади бухгалтерського обліку та контролю якості земельних ресурсів / Т. В. Машкова // Економіка і управління: виклики та перспективи: Міжнар. наук. конф., м. Дніпропетровськ, 4–5 лютого 2013 р.: тези

доповіді. – Дніпропетровськ, 2013. – С. 348–350.

24. Машкова Т. В. Обліково-контрольна суть договору оренди землі / Т. В. Машкова // Виробництво екологічно безпечної сільськогосподарської продукції: проблеми та перспективи: Всеукр. наук.-практ. конф., м. Ніжин, 10–11 жовтня 2013 р.: тези доповіді. – Ніжин, 2013. – С. 75–79.

### АНОТАЦІЯ

**Машкова Т. В. Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь.** – 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, 2016.

Дисертація присвячена дослідженню теоретичних, методичних і практичних питань обліку якісних параметрів сільськогосподарських угідь і розробленню рекомендацій з удосконалення обліково-інформаційного забезпечення управління їх станом, використанням і відтворенням із урахуванням якісних параметрів.

У роботі уточнено тлумачення понять «сільськогосподарські угіддя», «якісні параметри сільськогосподарських угідь», «капітальні витрати на поліпшення земель» і запропоновано методичні підходи до оцінки сільськогосподарських угідь із урахуванням їх якісних параметрів.

Обґрунтовано напрями поліпшення облікового відображення параметрів якості сільськогосподарських угідь. Сформовано методичний підхід до оцінки на основі методу інтерполяції, з використанням типових структур баз геопросторових даних із подальшою реалізацією в програмному комплексі Arc-GIS 9.3, що дозволяє забезпечувати збір, накопичення та передачу інформації про земельні угіддя за рівнем якості та виділити землі за напрямками їх використання. Розроблено інтегрований показник (ІПЯСУ) для оцінки якості сільськогосподарських угідь, який узагальнює окремі показники агрохімічних і фізико-хімічних властивостей; методичні підходи до оцінки сільськогосподарських угідь із урахуванням потенційних можливостей відновлення та нарощування родючості ґрунту.

**Ключові слова:** облік, сільськогосподарські угіддя, якісні параметри сільськогосподарських угідь, інформація, GIS-технології, типові структури баз геопросторових даних, оцінка сільськогосподарських угідь.

### АННОТАЦИЯ

**Машкова Т. В. Учетно-информационное отображение качественных параметров сельскохозяйственных угодий.** – 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, 2016.

В диссертации исследованы теоретические, методические и практические вопросы учета качественных параметров сельскохозяйственных угодий и разработаны рекомендации по усовершенствованию учетно-информационного

обеспечения управления их состоянием, использованием и воспроизводством с учетом качественных параметров.

В работе уточнено толкование понятий «сельскохозяйственные угодья», «качественные параметры сельскохозяйственных угодий», «капитальные расходы на улучшение земель» и предложены методические подходы к оценке сельскохозяйственных угодий с учетом их качественных параметров.

Оценка состояния учета качества сельскохозяйственных угодий дала возможность сделать вывод о необходимости проведения ряда мероприятий по: восстановлению естественного плодородия почвы; интенсификации технологий через поиск внутрихозяйственных резервов производства; внедрению экологических и социальных методов производства, которые можно реализовать только при наличии надлежащего учетно-информационного обеспечения, позволяющего описывать, систематизировать, анализировать и оценивать совокупность данных о качественном состоянии сельскохозяйственных угодий, выявлять случаи их нерационального использования и обосновывать решения задач эффективного использования земельных угодий в хозяйственной деятельности отдельного аграрного формирования. В связи с этим предложены методические подходы к совершенствованию учетного отражения качественных параметров сельскохозяйственных угодий, в основу которых положена разработка специфического учетного информационного обеспечения контроля земель сельскохозяйственного назначения, и отношений, сопровождающих землевладение и землепользование и учет качественных характеристик сельскохозяйственных угодий.

Исследование соответствующих видов оценок сельскохозяйственных угодий, применяемых сельскохозяйственными предприятиями при осуществлении различных хозяйственных операций с земельными участками (в случае приобретения, поступления и зачисления в состав активов, списания, зачисления в состав основных средств и др.), позволило ввести поправочные качественные и коммуникационные коэффициенты по содержанию питательных веществ и на местонахождение земельного участка в зависимости удаленности от областных и районных центров, пунктов материально-технического снабжения и реализации продукции.

Предложено применение картографических модулей учета земельных угодий, с помощью которых есть возможность построить любую многослойную тематическую карту земельного участка или земельного фонда агроформирования в целом. В результате таких наблюдений складывается база данных с привязкой к конкретному земельному участку. Значительные возможности для бухгалтеров предоставляет программный продукт ArcGis с использованием диафрагментальных разрезов по содержанию каждого питательного элемента, влияющего на качество сельскохозяйственных угодий.

Предложен унифицированный план субсчетов и аналитических счетов, исходя из группировки земельных угодий по признакам принадлежности, качественными параметрами и степени использования в производственной и хозяйственной деятельности. Он позволяет обеспечивать сбор и накопление информации о земельных участках по уровню качества и четко выделять земли по факту их



эксплуатации (привлекаются или не привлекаются к аграрному производству). Рекомендуется добавить к субсчету второго порядка 101 «Земельные участки»: 101.1 «Собственные земли, обрабатываемые предприятием»; 101.2 – «Земли, переданные в операционную аренду»; 101.3 – «Земли, временно не используемые» и внебалансовому счету 01 «Арендованные необоротные активы» в разрезе земельных участков и паев: 011 – «Земельные участки, находящиеся в операционной аренде», 012 – «Земельные паи, находящиеся в операционной аренде», 013 – «Земли, находящиеся в субаренде», 014 – «Земельные паи, находящиеся в субаренде». Учет капитальных затрат на коренное улучшение земель предлагается осуществлять на субсчете 102 «Капитальные расходы на улучшение земель» по каждому земельному участку с указанием конкретного вида работ.

Обоснованы направления улучшения учетного отображения параметров качества сельскохозяйственных угодий. Сформирован методический подход к оценке на основе метода интерполяции, с использованием типовых структур баз геопространственных данных с последующей реализацией в программном комплексе Arc GIS 9.3, что позволяет обеспечивать сбор, накопление и передачу информации о земельных угодьях по уровню качества и выделить земли по направлениям их использования. Разработаны: интегрированный показатель (ЗПЯСУ) для оценки качества сельскохозяйственных угодий, который обобщает отдельные показатели агрохимических и физико-химических свойств; методические подходы к оценке сельскохозяйственных угодий с учетом потенциальных возможностей восстановления плодородия почвы.

**Ключевые слова:** учет, сельскохозяйственные угодья, качественные параметры сельскохозяйственных угодий, информация, GIS-технологии, типовые структуры баз геопространственных данных, оценка сельскохозяйственных угодий.

## ANNOTATION

**Mashkova T. V. Information Accounting of Agricultural Land Quality Parameters.** –The manuscript.

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, 2016.

The research focuses on theoretical, methodological and practical issues of accounting quality parameters of agricultural land and the development of recommendations to improve accounting and information support management of their condition, use and reproduction, taking into account quality parameters.

The interpretation of the concepts of "agricultural land", "quality parameters of agricultural land", "capital expenditure for land improvement" and methodical approaches of agricultural land assessment with regard to their quality parameters is laid out.

The directions of improvement of accounting agricultural land quality parameters are grounded. Methodical approach of assessment based on interpolation method, using the typical structures of database of geospatial data, followed by implementation in software system Arc-GIS 9.3, which ensures the collection, storage and transmission of information about agricultural lands in terms of quality as well as allocation of land in accordance with the directions of its use is formed. An integrated indicator (ALQI) to assess the quality of

agricultural land, which summarizes the individual values of agrochemical, physical and chemical properties and methodical approaches of agricultural land assessment taking into account the potential of restoring soil fertility is developed.

**Key words:** accounting, agricultural land, agricultural land quality parameters, information, GIS- technology, typical patterns of geospatial database, agricultural land assessment.