

УДК 631.162:332.33

Годнюк І.В.*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту**Подільського державного аграрно-технічного університету***Чижевська О.М.***асистент кафедри обліку і аудиту**Подільського державного аграрно-технічного університету*

ПЕРСПЕКТИВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

PROSPECTS OF ACCOUNTING OF LAND RESOURCES IN CONDITIONS OF APPLICATION OF INFORMATION TECHNOLOGY

АНОТАЦІЯ

У статті розкрита роль, яку відіграють приватні інформаційні системи в державній інформаційній системі щодо збору інформації про земельні ресурси України. Окреслені перспективи обліку земельних ресурсів аграрних підприємств в умовах застосування автоматизованих систем управління підприємством.

Ключові слова: земельні ресурси, інформаційні технології, державна інформаційна система, автоматизована інформаційна система управління підприємством, комплекс програмно-технічних засобів.

АННОТАЦИЯ

В статье раскрыта роль, которую играют частные информационные системы в государственной информационной системе сбора информации о земельных ресурсах Украины. Намечены перспективы учета земельных ресурсов аграрных предприятий в условиях использования автоматизированных систем управления предприятием.

Ключевые слова: земельные ресурсы, информационные технологии, государственная информационная система, автоматизированная информационная система управления предприятием, комплекс программно-технических средств.

ANNOTATION

The article describes the role being played by private information systems in state information systems for collecting information about land resources of Ukraine. Perspectives for accounting of agrarian enterprises' land resources in the conditions of the use of automated systems management are outlined.

Keywords: land resources, information technology, state information system, automated information system of enterprise management, complex of software and hardware tools.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік в наш час все частіше використовує інформаційні технології для досягнення своєї мети. З впровадженням автоматизованих систем обробки інформації змінюється не просто техніка ведення бухгалтерського обліку. Перед обліком постають нові завдання, відкриваються нові перспективи удосконалення системи бухгалтерського обліку, підвищення рівня управління, якісних і кількісних змін облікового апарату. Крім того, технічно можливо стає реалізувати деякі методичні рішення, впровадження яких раніше вважалось важким та економічно недоцільним. Зокрема, це стосується проблем обліку земельних ресурсів та витрат на їх поліпшення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних та практичних засад

відображення земельних ресурсів та капітальних витрат на їх поліпшення в системі бухгалтерського обліку присвячували праці такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, С.Г. Вегера, О.В. Вороновська, Б.С. Гузар, О.М. Євстаф'єва, В.М. Жук, І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев, П.Т. Саблук, Я.В. Соколов та ін. Проте запропоновані підходи та рішення облікових проблем не враховували розвиток інформаційних технологій та їх вплив на методику, організацію і техніку ведення бухгалтерського обліку. Лише в останні роки цим проблемам почали приділяти більше уваги. В працях таких вчених, як М.М. Бенько, С.А. Гаркуша, С.О. Левицька, А.О. Ніколашин, І.С. Несходовський, С.М. Петренко, Л.О. Ходаківський та ін., були обґрунтовані проблеми інформаційного забезпечення системи бухгалтерського обліку, аудиту і внутрішнього контролю в цілому. В роботах вітчизняних вчених більше уваги приділялось саме тенденціям розвитку інформаційних технологій в бухгалтерському обліку, аудиту і контролю. Конкретно ж перспективи обліку окремих об'єктів в умовах застосування новітніх інформаційних технологій в бухгалтерському обліку практично не розглядалися.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Визначити напрямки розвитку методики, організації і техніки бухгалтерського обліку земельних ресурсів в умовах застосування інформаційних технологій в бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Технологія обліку земельних ресурсів в Україні за останнє десятиріччя серйозно змінилась. Кадастровий облік земель, облік прав власності, користування, оренди, правових обов'язків земельних ділянок здійснюється із застосуванням державних автоматизованих систем. Разом з системами електронної звітності Державної служби статистики України і Державної фіскальної служби вони створюють інформаційне середовище, яке містить масиви даних про земельні ресурси України.

Основним джерелом поповнення даних інформаційного середовища, безперечно, є при-

ватні інформаційні системи суб'єктів господарювання, які в той чи інший спосіб використовують землі в своїй діяльності. За допомогою інформаційних технологій, які застосовуються ними в управлінні та для комунікації з суб'єктами державних інформаційних систем України, вони збирають, обробляють та передають інформацію про наявність, стан і використання залучених ними земельних ресурсів.

Тут слід відмітити, що взаємодія і обмін інформацією про земельні ресурси між суб'єктами державної інформаційної системи, такими як Держземагентство, Укрдержреєстр, Державна фіскальна служба України, Державна служба статистики України та ін., здійснюється в порядку, визначеному цілою низкою нормативних і законодавчих актів, мають постійний характер [1–5]. Порядок роботи зі спільними даними, правила і терміни виконання регламентних робіт, операцій об'єднання даних є узгодженими. При цьому забезпечується сумісність форматів даних всіх систем, взаємне поповнення даних інформаційних систем, усунення розбіжностей. Передача геопросторових даних між державними кадастрами проводиться за принципом обов'язковості. Схематично процес обміну інформацією щодо земельних ресурсів в інформаційному середовищі України представлений на рис. 1.

В той же час юридичні і фізичні особи можуть отримати доступ лише до частини інформації:



Рис. 1. Інтенсивність обміну інформацією щодо земельних ресурсів в інформаційному середовищі України

тієї, яка безпосередньо стосується суб'єкта, або до тієї, яка не є конфіденційною і може вважатись публічною. Отримання інформації про земельні ділянки із загальнодержавної інформаційної системи залишається досить важким процедурно і в більшості випадків здійснюється на платній основі. Можна стверджувати, що на сьогодні інформація є важкодоступною, що, з одного боку, є виправданим, враховуючи необхідність захисту, дотримання конфіденційності даних, в той же час, з іншого боку, такий підхід суттєво ізолює основного генератора інформації про земельні ресурси в цій системі – суб'єктів господарювання. Як результат, приватні інформаційні системи, які створюються ними, працюють переважно на передачу (експорт) інформації та внутрішнє її переміщення і лише в незначній мірі на прийняття (імпорт) інформації з інших інформаційних систем.

В наш час на більшості агропідприємств облік є в тій чи іншій мірі автоматизований. Те, який ступінь автоматизації обліку на підприємстві і чи охоплює вона облік земельних ресурсів, залежить від багатьох факторів. На практиці вибір варіанту автоматизації обліку та програмного забезпечення, необхідного для цього, є непростим для підприємства. Результат залежить від оптимального поєднання таких факторів, як ціна і фінансові можливості підприємства, розмір, структура і специфіка діяльності підприємства, знання та навички облікового та іншого управлінського персоналу, правильна постановка завдань управління підприємством.

Як правило, суб'єкти малого бізнесу віддають перевагу частковій автоматизації обліку, використанню не ліцензованого або недорогого програмного забезпечення з безкоштовним оновленням, яке не здатне забезпечити належний облік, в тому числі й рішення проблем обліку земельних ресурсів.

Ще одним варіантом автоматизації є повна автоматизація обліку без створення автоматизованої системи управління підприємством (АСУП). Перевагу йому надають підприємства з більшою платоспроможністю та професійною підготовкою облікового персоналу. Такі агропідприємства мають можливість обрати спеціалізований програмний продукт на ринку України, призначений для організації і ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах. Сьогодні на ринку є достатньо спеціалізованих бухгалтерських програм для сільськогосподарських підприємств

різної якості і вартості. Всіх їх можна розбити на дві групи: 1) розробки науково-дослідних інститутів (ППП ННУ «Інституту аграрної економіки» УААН, УПТЦ «Агропромсистема», Харківського НАУ тощо); 2) програми «надбудови» (на базі «1С: Підприємство 8.0», «Акцент 7.0», «БАС підприємство-2006» тощо) [6].

Спільним для всіх спеціалізованих програм є те, що облік земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств передбачено вести за методикою обліку необоротних активів (для власних земель), або відображати у позабалансовому обліку (для орендованих земель). В блоці «Рослинництво» є можливість збору інформації про внесені мінеральні і органічні добрива, отриману з полів продукцію. Найбільше інформації про земельні ділянки, які використовуються підприємством на правах операційної оренди, можна отримати в блоці «Облік земельних і майнових паїв». Проте він призначений для ведення обліку розрахунків з власниками паїв, а не самих активів (земельних ділянок), тим більше не їх змін внаслідок виробничого використання.

Перевагами сучасних програмних продуктів є те, що вони дають можливість за допомогою конфігуратора пристосувати їх не тільки до галузі, а й до особливостей конкретного підприємства, отже, реально налаштувати облік земельних ресурсів, враховуючи їх специфіку. Проте такі можливості дають не всі програмні продукти. Крім того, по-новому підійти до вирішення деяких методичних проблем бухгалтерського обліку земельних ресурсів, рішення яких за традиційних підходів вважалося важким та економічно недоцільним, не можна без створення автоматизованої системи управління підприємством та інтеграції з нею автоматизованої системи бухгалтерського обліку.

Проведення автоматизації бухгалтерського обліку без створення автоматизованої системи управління підприємством дещо впливає на методологію обліку. Зміни стосуються організації процесу обліку та проведення облікових процедур (техніки обліку). Зокрема, С.О. Левицька відмічає, що суттєвими є кількісні і якісні зміни облікового апарату та функцій, які він виконує. При цьому відмічається, що наукові основи теорії та організації бухгалтерського обліку залишаються незмінними [7].

В той же час функціонування автоматизованої системи бухгалтерського обліку (АСБО) як скла-

дової частини інформаційної системи управління підприємством призводить до інтеграції всіх видів обліку, контролю в єдиному інформаційному просторі та відкриває нові можливості перед всіма ланками управління.

АСУП забезпечує автоматизовану обробку технологічних даних, проведення розрахунків, аналіз отриманої інформації, ведення виробничого, управлінського, бухгалтерського, податкового та інших видів регламентованого обліку, а також використовується у плануванні і бюджетуванні. Серед програмних продуктів, які користуються найбільшою популярністю і можуть забезпечити виконання всіх управлінських функцій, можна назвати «1С: Підприємство 8. Управління сільськогосподарським підприємством для України». При розробці цього продукту був врахований досвід автоматизації великих підприємств аграрного сектору. За його допомогою забезпечується створення єдиного інформаційного простору підприємства, інтеграція інформації, що формується у віддалених виробничих відділах.

Комплекс програмно-технічних засобів, який необхідний для функціонування такої інформаційно-аналітичної системи в реаліях вітчизняної економіки, є доступним лише великим прибутковим агроструктурам, які завдяки повному циклу виробництва та переробці сіль-

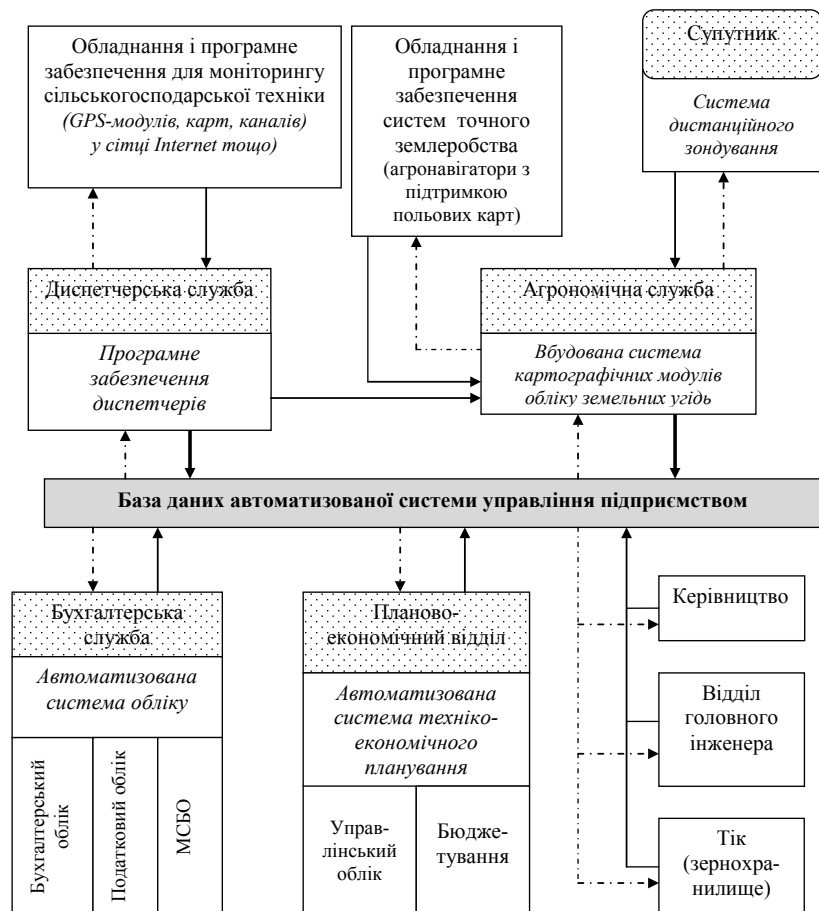


Рис. 2. Схема взаємодії програмно-технічних засобів інформаційної системи управління підприємством

ськогосподарської продукції можуть виділяти ресурси на розвиток та впровадження новітніх технологій управління діяльністю.

Практика показує, що часто програмні продукти для таких агроструктур налаштовуються або створюються з врахуванням специфіки їх діяльності, організаційної і управлінської структури. Велике значення для обліку має наявність спеціально обладнаної сільськогосподарської техніки, обладнання GPS-навігації (GPS-модулів, карт, каналів у сітці Інтернет тощо), систем точного землеробства (агронавигаторів з підтримкою польових карт) та інших технічних засобів. Схема взаємодії програмно-технічних засобів інформаційної системи управління підприємством представлена на рис. 2.

Згадані вище технічні засоби замінили обліковий персонал на етапі первинного обліку та забезпечують збір інформації в автоматизованому режимі про технологічні операції (ступінь їх завершеності, своєчасність і правильність проведення), витрати основних видів ресурсів (палива, витрати часу, знос основних засобів, задіяних в технологічних процесах). Це дає можливість: 1) зменшити кількість первинних документів, необхідних для фіксування господарських операцій, адже інформація одразу створюється у цифровому вигляді, не маючи паперових аналогів; 2) покращити контроль за самими процесами, а отже, підвищити їх ефективність; 3) зберігати основні показники і накопичувати історію процесів; 4) забезпечити більш якісну основу для бухгалтерського обліку;

5) здійснювати поточний контроль стану використання ресурсів; 6) формувати дані стратегічного прогнозу і оцінки управління.

Значні зміни в облік земельних ресурсів може привнести застосування вбудованих в систему картографічних модулів обліку земельних угідь, за допомогою яких є можливість побудувати будь-яку багатопшарову тематичну карту земельної ділянки чи земельного фонду агропідприємства в цілому. На основі отриманих технологічних даних можна створити, наприклад, карти внесення мінеральних чи органічних добрив, засобів захисту рослин або проведених заходів покращення земель. В результаті таких спостережень формується база даних з прив'язкою до конкретної земельної ділянки.

Узагальнені таким чином дані роблять реальним облік післядії мінеральних і органічних добрив, а отже, виникає необхідність перегляду методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, рекомендованої Міністерством аграрної політики і продовольства України [8].

Більш точна інформація про витрати мінеральних і органічних добрив та урожайність сільськогосподарських культур з прив'язкою до конкретного об'єкту дає можливість також провести розрахунки ступеня використання і відновлення ґрунтової родючості конкретної земельної ділянки не раз на три-п'ять років, як це передбачено Указом Президента України «Про суцільну агрохімічну паспортизацію земель сільськогосподарського призначення» [9], а в ході виконання агротехнологічних процесів або по закінченні технологічного циклу в режимі реального часу. Корегування вартості земельних ділянок сільськогосподарського призначення за відсутності вільного ринку сільськогосподарських земель і неможливості використання основних оціночних методів, заснованих на ринкових оцінках, може бути проведене на зміну балу бонітету ґрунту за наслідками його використання. Результати таких розрахунків можна уточнити та підтвердити через системи дистанційного зондування землі, інтеграція з якими передбачена сучасними інформаційно-технічними комплексами точного землеробства. У схематичному вигляді процедура можливої переоцінки земельних ресурсів наведена на рис. 3.

Алгоритм визначення необхідності проведення переоцінки та її розміру корегування вартості землі може бути використаний

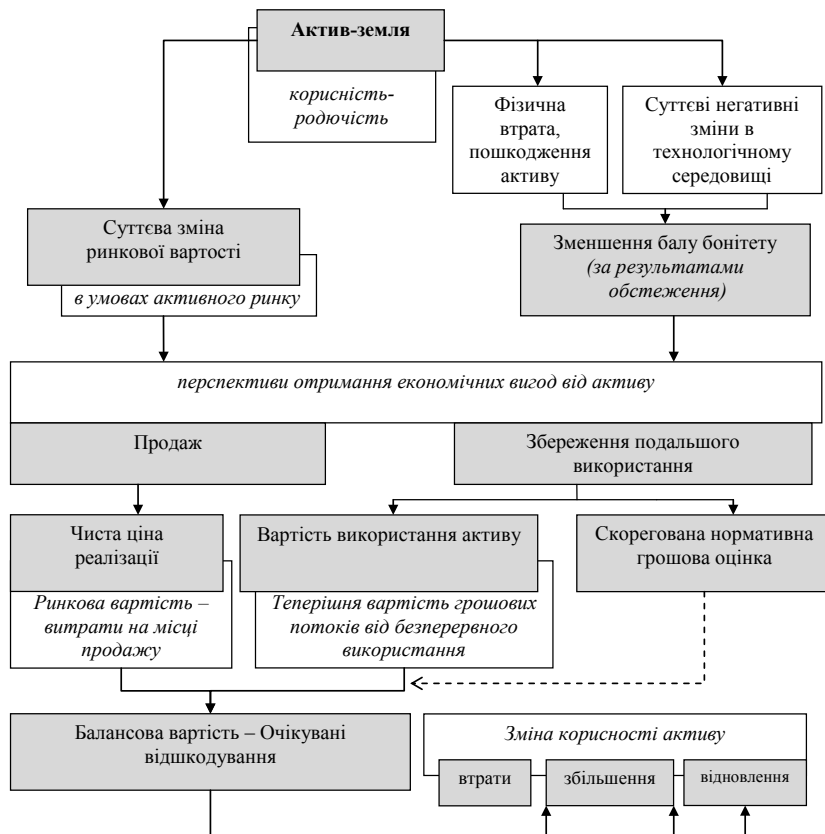


Рис. 3. Схема процедури переоцінки вартості активу-земля

також в умовах існування активного ринку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення. Ознакою втрати корисності землі буде зменшення ринкової вартості земельної ділянки протягом звітного періоду на суттєву величину. При цьому слід враховувати перспективи отримання економічних вигод від контролю за активом – землею. Перспективами може бути або продаж землі, або подальше використання. Останній варіант є більш прийнятним для діючих сільськогосподарських підприємств.

Розмір втрати корисності буде визначатись як різниця між балансовою вартістю землі та, при наявності активного ринку земель, справедливою її вартістю за вирахуванням витрат на місті продажу (останні є оціночним показником). За відсутності ринку та перспективі подальшого використання земель порівняння будуть робитись з вартістю використання землі, яка визнається як дисконтована вартість майбутніх грошових потоків при запланованому використанні активу.

На основі даних дистанційного зондування є можливість також більш точно відображати в обліку дію проведених заходів з покращення ґрунтової родючості землі та списувати їх вартість протягом строку фактичної дії на собівартість виготовленої сільськогосподарської продукції.

За діючим законодавством України електронна форма документа не може бути підставою для сумнівів в його юридичній силі [10], а отже, зафіксовані таким чином зміни родючості ґрунту внаслідок господарської діяльності агропідприємства підлягають відображенню в бухгалтерському обліку.

Слід відмітити, що з введенням автоматизованих систем обліку зникає потреба у застосуванні цілої низки узагальнюючих реєстрів з обліку земельних ресурсів на паперових носіях, зокрема, книги обліку земель суб'єкта господарювання, інвентарного опису земельних угідь (паїв) тощо. Електронні аналоги таких облікових реєстрів можуть формуватись з масивів даних про конкретні земельні ділянки, які створюються поступово в інформаційній системі підприємства. Перелік реквізитів таких документів може бути змінений відповідно до потреб користувачів інформацією.

Сучасні програмні продукти дають можливість розширити наповнення системи автоматизованого обліку, самостійно розробити власні алгоритми, які будуть описувати поведінку об'єкту в системі. На підставі електронних облікових реєстрів можна генерувати звіти для внутрішніх і зовнішніх користувачів з необхідним даними про земельну ділянку з будь-якою періодичністю. Таким чином, в обліку власних і орендованих земельних ділянок зможе забезпечуватись необхідна деталізація інформації, і облік може стати дійсно оперативним.

Висновки. Перехід від паперових технологій до обліку з використанням інформаційних тех-

нологій суттєво впливає перш за все на організацію процесу обліку на всіх його етапах. Щодо обліку земельних ресурсів, то використання сучасних програмно-технічних комплексів додає господарських явищ і процесів, які підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку. Мова йде про післядію мінеральних і органічних добрив та показники зміни ґрунтової родючості в результаті використання землі у виробничому процесі.

Можливість проведення складних розрахунків та отримання інформації про зміни показників 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 в ґрунт мінеральних і органічних добрив. Реалізація нових підходів вимагає правильної постановки завдань обліку та професійних математичних і програмувальних рішень.

Масиви інформації, що створюються з прив'язкою до конкретної земельної ділянки, забезпечують збереження основних показників і накопичення історій процесів; доступ до актуальної інформації для користувачів з різних ланок управління; проведення оперативного контролю за станом і використанням ресурсів та прогнозування його результатів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії між кадастрами та інформаційними системами: за станом на 25 вересня 2014 р. / Кабінет Міністрів України: Постанова, Порядок, Перелік від 03.06.2013 № 483 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/483-2013-п>.
2. Про затвердження Порядку ведення Державного земельного кадастру: за станом на 20 грудня 2014 р. / Кабінет Міністрів України: Постанова, Порядок, Вимоги [...] від 17.10.2012 № 1051 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1051-2012-п>.
3. Про затвердження Порядку ведення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно: за станом на 01 січня 2015 р. / Кабінет Міністрів України: Постанова, Порядок від 26.10.2011 № 1141 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1141-2011-п>.
4. Податковий кодекс України: Закон України: за станом на 04.03.2015 р. / Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана.
5. Про затвердження Порядку подання електронної звітності до органів державної статистики: офіц. текст: за станом на 12 січня 2011 р. / Держстат України; Наказ, Порядок від 12.01.2011 № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0408-11> (дата звернення 22.03.15). – Назва з екрана.

6. Ніколашин А.О. Особливості ринку програмних засобів з комп'ютеризації бухгалтерського обліку в сільському господарстві / А.О. Ніколашин // Облік і фінанси АПК (бухгалтерський портал). – 2010. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/895/35/> (дата звернення 24.03.15). – Назва з екрана.
7. Левицька С.О. Інформаційне забезпечення системи бухгалтерського обліку / С.О. Левицька, О.В. Король // Вісн. Нац. ун-ту водного господарства та природокористування. Економіка: [зб. наук. праць]. – Рівне. – 2009. – Вип. 3 (47). – Ч. 1. – С. 368.
8. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: за станом на 25 листопада 2001 р. / Міністерство аграрної політики України; Наказ; Методичні рекомендації від 18.05.2001 № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>. – Назва з екрана.
9. Про суцільну агрохімічну паспортизацію земель сільськогосподарського призначення: Указ Президента України: за станом на 12 грудня 1995 р. / Президент України; Указ від 02.12.1995 № 1118/95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1118/95> (дата звернення 22.03.15). – Назва з екрана.
10. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України: за станом на 06.11.2014 р. / Верховна Рада України; Закон від 22.05.2003 № 851-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/851-15> (дата звернення 22.03.15). – Назва з екрана.