

**НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР  
“ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ”**

**ГОЛУБ Наталія Олександрівна**

УДК 631.162:332.2

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ПОЛПШЕННЯ ЗЕМЕЛЬ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

**Київ – 2011**

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Національному науковому центрі “Інститут аграрної економіки” Національної академії аграрних наук України

**Науковий керівник:** кандидат економічних наук, доцент  
**Вороновська Олена Володимирівна,**  
Таврійський державний агротехнологічний університет,  
доцент кафедри обліку і аудиту

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Хомин Петро Якимович,**  
Тернопільський національний економічний  
університет,  
професор кафедри обліку у бюджетній і соціальній сфері

кандидат економічних наук, доцент  
**Левченко Зоя Михайлівна,**  
Полтавська державна аграрна академія,  
завідувач кафедри організації обліку і аудиту

Захист дисертації відбудеться “25” травня 2011 р. о 15 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.350.02 у Національному науковому центрі “Інститут аграрної економіки” за адресою: 03680, м. Київ, МСП, вул. Героїв Оборони, 10, конференц-зал, 3-й поверх, к.317

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” за адресою: 03680, м. Київ, МСП, вул. Героїв Оборони, 10, 2-й поверх, к.212

Автореферат розіслано “21” квітня 2011 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради,  
кандидат економічних наук

Н.Л. Жук

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Розвиток ринкових відносин в аграрному секторі країни, посилення євроінтеграційних процесів і вступ України до СОТ, законодавче утвердження приватної власності на землю вимагають обґрунтування нових підходів до обліку та контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, які б спонукали до раціонального їх використання й охорони. Адже критичний стан земель сільськогосподарського призначення внаслідок як суто споживацького підходу до використання, так і фінансових проблем агропромислового виробництва, завдає суспільству шкоди, у зв'язку з чим розв'язання цієї проблеми є невідкладним завданням.

Оскільки вирішити його неможливе без вагомих витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, то забезпечення різних сегментів управління інформацією щодо збереження, відтворення та ефективного використання цього ресурсу є важливим засобом реалізації фізіократичних ідей гармонійно поєднаних приватних та національних інтересів і забезпечення ефективного використання землі.

Необхідність системного дослідження витрат була обґрунтована видатними українськими вченими В.І. Вернадським, С.П. Подолинським, М.Г. Руденком, а безпосередньо проблеми обліку та контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення присвячені роботи М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Лінника, Ю.Я. Мельничука, В.Я. Трегобчука, А.М. Третяка, М.М. Федорова, В.Г. Шевчука та ін., проте сутність терміна “витрати на поліпшення” не з'ясована. Так, Н.П. Іватанова, Н.З. Гофман, В.В. Немченко називають ці витрати екологічними, а Е.А. Соловійова і Ю.П. Лебединський визначають їх як середовищезахисні. О.В. Сидюк, В.О. Брилев витрати на здійснення заходів з охорони природи називають видатками на охорону навколишнього середовища; Т.А. Деміна, В.К. Тішков, О.Ф. Балацький – витратами на охорону природи; О.Я. Петренко, О.С. Чертовицький, О.К. Базаров – на відтворення родючості ґрунтів; А.І. Александрова, І.М. Сафронська – на відтворення ресурсного потенціалу землі. Л.Д. Греков, В.А. Борисова – на здійснення заходів з охорони земель; П.П. Борщевський, В.О. Паламарчук та П.І. Коренюк в своїх роботах оперують таким поняттям, як покращення балансу гумусу на підвищення господарської якості ґрунтів.

Залишаються невирішеними питання визначення подальших напрямів удосконалення бухгалтерського обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. Насамперед, поглибленого вивчення вимагає порядок накопичення та узагальнення інформації про поточні витрати в системі первинного, аналітичного, синтетичного обліку і звітності сільськогосподарських підприємств, що й визначило актуальність теми дисертаційного дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” і є складовою частиною таких науково-дослідних тем: “Формування системи та механізмів обліково-аудиторського забезпечення сільськогосподарських підприємств у ринкових умовах” (номер державної реєстрації 0102U00267), “Науково-методологічні засади розвитку обліку, звітності та аудиту в умовах глобалізації” (номер державної реєстрації 0106U006638).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Цільова спрямованість зумовила постановку і необхідність вирішення таких завдань:

- узагальнити теоретичні підходи до природи, економічної сутності та значення витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення;
- обґрунтувати економічну суть категорії “витрати на поліпшення земель”, з урахуванням основних факторів їх формування та відповідності законам природи;
- удосконалити класифікацію об'єктів обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення;

- уточнити мету, функції, завдання, принципи та методи обліку витрат на поліпшення земель;
- оцінити сучасний стан бухгалтерського обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення та відображення їх в обліку;
- виявити організацію та методику проведення аудиту витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення з використанням еколого-економічного аналізу;
- удосконалити систему документального оформлення витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення та їх контроль;
- обґрунтувати необхідність удосконалення синтетичного та аналітичного обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення;
- розробити рекомендації з удосконалення звітності про витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

*Об'єктом дослідження* є чинна система бухгалтерського обліку та контролю в сільськогосподарських підприємствах, у межах якої формується інформація про витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, організаційних, методологічних і практичних положень щодо здійснення обліку та контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

*Методи дослідження.* При дослідженні теоретичних аспектів обліку й контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення застосовувались методи індукції та дедукції, за допомогою яких визначено тенденції розвитку обліку та контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення; методи теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу – для дослідження особливостей формування витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення; групування і порівняння – для розкриття сутності як економічної категорії обліку та контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення; діалектичний метод наукового пізнання економічних явищ і процесів – для обґрунтування результатів дисертаційного дослідження. Крім того, у дисертаційній роботі використано наступні методи: історичний, логічний та ретроспективний аналіз – для детального вивчення об'єкта дослідження обліку і контролю витрат.

Інформаційною базою виконаного дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, галузеві інструкції та нормативні документи щодо регулювання операцій із земельними ресурсами, наукові праці та методичні розробки вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, матеріали наукових конференцій і семінарів щодо формування, обліку й контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. У дисертаційній роботі використано матеріали Державної служби статистики України, Державної служби України із земельних ресурсів, Головного управління земельних ресурсів у Запорізькій області, дані поточного обліку, фінансової та статистичної звітності сільськогосподарських підприємств цього регіону.

**Наукова новизна одержаних результатів** дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні завдань щодо удосконалення методичних підходів до обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Основні результати дослідження, містять наукову новизну і які одержані особисто автором, полягають у наступному:

*вперше:*

- обґрунтовано рекомендації щодо удосконалення синтетичного та аналітичного обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення з виділенням окремих рахунків для обліку таких витрат та розроблено форми реєстрів обліку з метою систематизації інформації про витрати по проведених поліпшеннях цих земель і надання даних управлінському персоналу підприємства, забезпечення системи екологічного менеджменту у визначені терміни необхідними даними про вартісну оцінку заходів на поліпшення земель для розрахунку ефективності проведених заходів при прийнятті рішень;

*удосконалено:*

– класифікацію об'єктів обліку та контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення: за напрямками, за економічним змістом, за характером впливу на якісний стан сільськогосподарських угідь, що сприятиме більш повному охопленню їх системою обліку та контролю і формуванню інформації для управління ними (планування, бюджетування, облік, аналіз, контроль) та надасть змогу організувати спостереження за їх раціональним використанням;

– документальне оформлення витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення із застосуванням первинних документів по проведених меліоративних роботах, що надасть необхідну обліково-аналітичну інформацію для потреб управління за такими видами робіт;

– організацію проведення аудиту витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення з використанням еколого-економічного аналізу, що дозволить розробити економічний механізм раціонального використання сільськогосподарських угідь і посилити вимоги щодо охорони й раціонального використання землі;

*отримали подальший розвиток:*

– інтерпретація сутності поняття “витрати на поліпшення земель” з урахуванням вимог фізичної економії, зміст якого розкриє інформацію щодо якісних змін земель у вартісному та натуральному вираженні та дозволить оцінити витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення в структурі загальних витрат у результаті руху (надходження, експлуатація, вибуття);

– визначення витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення як облікової категорії, що характеризує вибуття поновлюваних та непоновлюваних ресурсів. Це дасть змогу отримати інформацію про динамічну родючість ґрунту та підходи до обліку і контролю витрат на поліпшення земель відповідно до участі у створенні доданої вартості, що дозволить чітко визначити джерела фінансування витрат і забезпечуватиме отримання інформації для прийняття рішень в управлінні ними;

– пропозиції з доповнення змісту фінансової звітності статтею про витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, та розроблено форму звітності – “Звіт про екологічну діяльність підприємства” що дозволить систематично контролювати екологічні аспекти господарської діяльності підприємств.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці рекомендацій, спрямованих на удосконалення аналітичного обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Отримані результати дослідження спрямовані на поліпшення достовірності обліково-контрольної інформації щодо стану земель сільськогосподарського призначення. Результати дослідження використані в обліковій практиці сільськогосподарського виробничого кооперативу “Мирний” (довідка № 310 від 15 липня 2008 р.), у сільськогосподарському виробничому кооперативі “Вільнянськ” (довідка № 75 від 10 лютого 2009 р.), у товаристві з обмеженою відповідальністю “Генезис - Агро” (довідка № 4 від 06 січня 2010 р.), у товаристві з обмеженою відповідальністю “Веліс-2004” (довідка № 10 від 13 січня 2010 р.), у приватному підприємстві “НВП Прогрес” (довідка № 18 від 08 лютого 2010 р.), у Токмацькому районному відділі земельних ресурсів Запорізької області (довідка № 217/1 від 12 серпня 2008 р.).

Основні положення дисертаційної роботи використовуються при викладанні дисциплін “Фінансовий облік I”, “Фінансовий облік II”, “Управлінський облік”, “Аудит” в Таврійському державному агротехнологічному університеті (довідка № 05-2049/1 від 12 грудня 2009 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійною завершеною науковою працею. Викладені в роботі висновки та рекомендації науково-практичного характеру одержані автором особисто.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження розглянуті та отримали позитивну оцінку на Всеукраїнській конференції молодих учених економістів-аграрників “Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК” (22-23 листопада 2001 р., м.

Київ); Міжнародній науково-практичній конференції, присвячена 80-річчю Луганського національного аграрного університету “Механізм господарювання і проблеми економічного росту в агропромисловому комплексі України” (19-20 березня 2002 р., м. Луганськ); Першій міжнародній науково-практичній конференції “Соціально-економічні умови ефективного функціонування АПК у пореформений період” (11-14 червня 2002 р., м. Мелітополь); Міжнародній науково-практичній конференції “Економічна система України: минуле, сучасне, майбутнє” (21-22 жовтня 2005 р., м. Львів); Міжнародній науково-практичній конференції “Облік і аудит екологічної діяльності в АПВ” (червень 2005 р., м. Мелітополь); Другій міжнародній науково-практичній конференції “Ринкова трансформація соціально-економічних відносин в АПК” (13-15 червня 2005 р., м. Мелітополь); Міжрегіональній науково-практичній конференції “Облік і аудит екологічної діяльності в АПВ” (2005 р., м. Мелітополь); Міжнародній науково-практичній конференції “Екологічне підприємництво в АПВ” (2006 р., м. Мелітополь); Першій Міжнародній науково-практичній конференції “Фінансування та кредитування аграрного сектора: проблеми та перспективи” (4-6 вересня 2006 р., м. Мелітополь); Міжнародній науково-практичній конференції “Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку” (4-5 жовтня 2007 р., м. Київ); Всеукраїнській науково-практичній конференції “Фінансово-кредитний механізм функціонування аграрного комплексу” (2007 р., м. Харків); Міжнародній науково-практичній конференції “Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації”, (18-19 вересня 2008 р., м. Київ); Міжнародній науково-практичній конференції “Проблеми та перспективи розвитку сільськогосподарських дорадчих служб”, (2009 р., м. Мелітополь).

**Публікації.** За результатами дисертаційного дослідження автором опубліковано 23 одноосібні наукові праці загальним обсягом 5,96 друк. арк., у тому числі: у наукових фахових виданнях – 10 обсягом 2,94 друк. арк., 13 тез – у матеріалах конференцій обсягом 3,02 друк. арк.

**Обсяг та структура дисертаційної роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 173 сторінках друкованого тексту. Робота містить 14 таблиць на 17 сторінках, 30 рисунків на 28 сторінках, 21 додаток на 37 сторінках. Список використаних джерел налічує 221 найменування на 23 сторінках.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ**

На підставі проведених досліджень і розробок автора в дисертації висвітлено теоретичні, методичні та практичні рекомендації щодо удосконалення обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

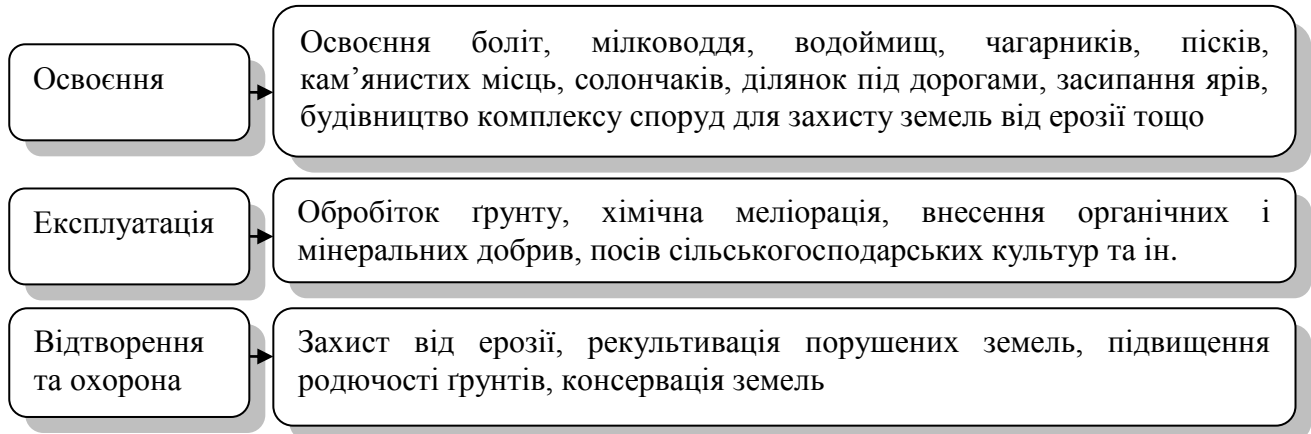
У вступі обґрунтовано актуальність теми дослідження, розкрито її зв'язок з науковими програмами, сформульовано мету та завдання дослідження, його предмет, об'єкт і методи, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів дослідження, наведено дані про їх апробацію, викладено особистий внесок здобувача.

У першому розділі “**Теоретичні основи бухгалтерського обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення**” досліджено сутність витрат на поліпшення земель цієї категорії з урахуванням вимог фізичної економії та теоретичне положення щодо визначення витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення як облікової категорії. Розглянуто та наведено понятійний апарат з питань обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

У процесі еволюції розвитку сільськогосподарського виробництва змінювалися мета, завдання, функції, принципи, організаційно-правові засади, методи та підходи щодо обліку витрат. За теорією фізичної економії вперше в економічній науці окреслено необхідність покриття витрат з виснаження землі та здійснення капіталовкладень на поліпшення її родючості як головного засобу виробництва у сільському господарстві. Людство майже не займалося відтворенням родючості, а лише експлуатувало землю. Витрати на поліпшення земель сільськогосподарського

призначення – це економічна категорія, що відображає у грошовій формі витрати енергії, втілені в матеріальних, людських та інших ресурсах, необхідних для відтворення динамічної родючості ґрунту.

Використання земель сільськогосподарського призначення суб'єктами господарювання розглянуто за такими напрямками: освоєння земель, експлуатація, відтворення й охорона (рис. 1).



**Рис. 1. Види витрат на поліпшення земель**

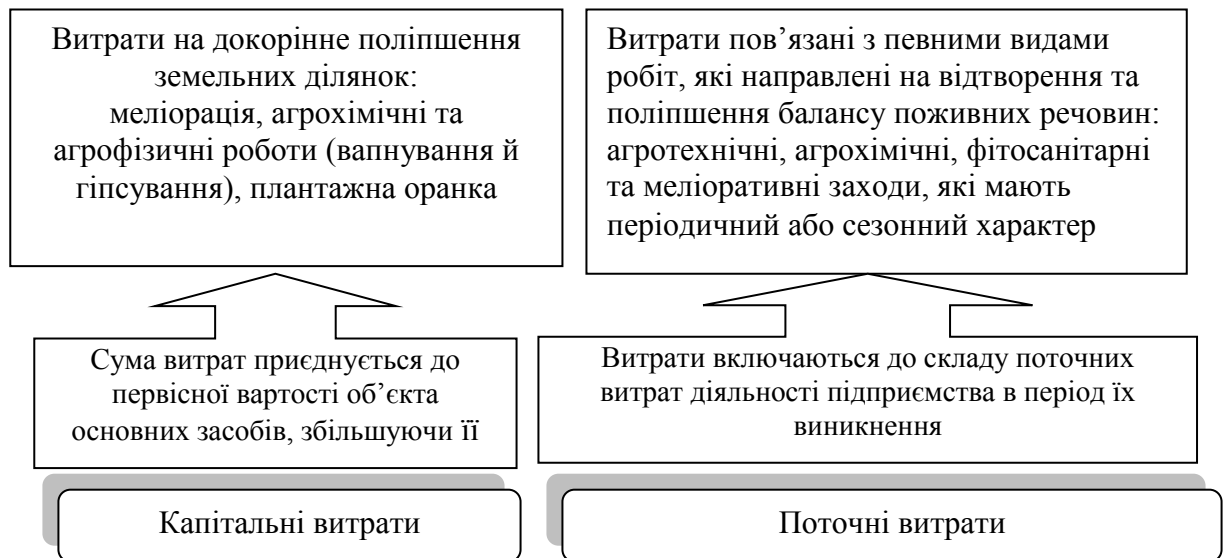
Практика господарювання сільськогосподарських підприємств вказує на те, що витрати сьогодні – суто об'єкт обліку, тоді як ринкові умови вимагають обов'язкового розгляду їх як об'єкта управління й охорони навколишнього природного середовища.

За економічним змістом, залежно від впливу на стан об'єктів такі витрати складаються з капітальних (інвестиційна діяльність) і поточних (операційних) витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, що зумовлює відмінності в їхньому обліку.

Поточні витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення – це витрати, пов'язані з певними видами робіт, спрямованими на відновлення й поліпшення балансу поживних речовин у ґрунті, а також агротехнічними, агрохімічними, фітосанітарними й меліоративними заходами, що мають періодичний або сезонний характер.

До капітальних витрат на поліпшення землі в бухгалтерському обліку відносять витрати на меліоративні заходи, осушувальні, іригаційні роботи тощо. До витрат з поточного поліпшення та охорони земельних угідь належать витрати, пов'язані з внесенням органічних і мінеральних добрив, захистом від вітрової та водної ерозії тощо. Разом з тим у деяких випадках витрати на поліпшення земель, зокрема на осушення, зрошення та ін., які впливають на родючість земель посередньо, приводять до негативних змін цього основного засобу виробництва, знижуючи інтенсивність використання земель, особливо, якщо пріоритетом є тимчасове збільшення валового виробництва сільськогосподарської продукції з нехтуванням принципів сталого розвитку.

В дисертації запропоновано класифікацію витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення за економічним змістом. Узагальнений перелік витрат, пов'язаних із поліпшенням земельних ділянок наведено на рис. 2.



**Рис. 2. Запропонована класифікація об'єктів обліку витрат на поліпшення за економічним змістом**

Така класифікація витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення дозволяє сформувати інформацію про витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, яка необхідна для побудови механізму продуктивного управління витратами на поліпшення земель сільськогосподарського призначення (планування, бюджетування, облік, аналіз, контроль).

Оскільки поточні (операційні) витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення виникають у процесі звичайної діяльності підприємства і пов'язані з використанням певних технологій вирощування сільськогосподарських культур, а інвестиційні витрати відповідно пов'язані з докорінним поліпшенням, то за характером впливу на земельні ділянки їх доцільно відображати в розрізі таких витрат “освоєння”, “експлуатація”, “відтворення та охорона”.

У другому розділі **“Оцінка сучасного стану бухгалтерського обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення”** досліджено сучасний стан організації облікового процесу і систему обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення та виявлено особливості їх відображення в обліку сільськогосподарських підприємств, визначено основні завдання проведення контролю витрат на поліпшення земель цієї категорії.

В процесі дослідження обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення встановлено мету формування інформації про них, а саме: для забезпечення екологічної безпеки; для ефективного управління землями сільськогосподарського призначення та надання бухгалтерської інформації про ступінь якості земель до органів земельного кадастру, відділу по земельних ресурсах та землевпорядкуванню, органам державної статистики та іншим зацікавленим користувачам облікової інформації.

Завданням обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення є систематизація інформації про ділянки щодо поліпшення земель сільськогосподарського призначення. У системі вітчизняного бухгалтерського обліку, облік капітальних витрат на поліпшення земель, згідно з Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій, ведеться на спеціальному субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель” до синтетичного рахунку 10 “Основні засоби”, капітальні інвестиції на поліпшення земель – на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, субрахунок 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”.



Запропоновано вести облік витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення на окремому субрахунку 157 “Капітальні витрати на поліпшення земель” до моменту їхнього завершення. Після закінчення робіт із поліпшення земель (осушення, зрошування та ін.) вартість витрат на поліпшення варто списати з кредиту субрахунку 157 на дебет субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”. Із наступного місяця вартість меліоративних робіт списувати на вартість виготовленої продукції використовуючи кумулятивний метод списання витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. Запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку по обліку капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення наведена в табл. 1.

Підприємствам зі значним обсягом витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення (наприклад, поточні витрати на цей процес перевищують 0,5% у собівартості продукції), також сільськогосподарським підприємствам, які займаються вирощуванням екологічно чистої продукції пропонуємо застосовувати рахунок “Поточні витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення” (наприклад, субрахунок 237), який призначений для обчислення собівартості екологічно чистої продукції та встановлення оптимальних цін на послуги, що надаються стороннім організаціям, а також для визначення фінансового результату від природоохоронної діяльності.

Таблиця 1

**Запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з проведення капітальних витрат на поліпшення земель в СВК „Мирний” Токмацького району Запорізької області**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Сплачено послуги сторонній організації з осушення земель	371	311	20023,42
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	3178,32
3	Підписано акт виконаних робіт	157	685	16845,1
4	Відображено ПДВ	644	685	3178,32
5	Проведено взаємозалік проведених робіт	685	681	20023,42
6	Оприбутковано проведені капітальні поліпшення	102	157	16845,1
7	Списано проведені роботи по вапнуванню на витрати по виробництву продукції (щорічно) перший рік	912 (237)	102	5615,1
8	Списано проведені роботи по вапнуванню на витрати по виробництву продукції (щорічно) другий рік	912 (237)	102	4492
9	Списано проведені роботи по вапнуванню на витрати по виробництву продукції (щорічно) третій рік	912 (237)	102	3369
10	Списано проведені роботи по вапнуванню на витрати по виробництву продукції (щорічно) четвертий рік	912 (237)	102	2246
11	Списано проведені роботи по вапнуванню на витрати по виробництву продукції (щорічно) п'ятий рік	912 (237)	102	1123

Якщо підприємство вирощує дві і більше культури на одному полі, де проведено меліоративні роботи (капітальні витрати по поліпшенню земель сільськогосподарського призначення), то вартість капітальних витрат, які будуть відображені у звітному періоді, мають розподілятися та списуватися на рахунок 237 з рахунку 912. Базою розподілу буде площа культури, яка вирощується на цьому полі. Рахунок є збирально-розподільчим, оскільки ці витрати

неможливо віднести на собівартість конкретних видів продукції, тобто такі витрати потребують певної бази розподілу; мають комплексний характер та набувають загальновиборничих властивостей. Запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку по обліку поточних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення наведена в табл. 2.

Таблиця 2

**Запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку по відображенню поточних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення**

№ п/п	Назва господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано ПММ на витрати по поліпшенню земель	237 “Поточні витрати на поліпшення земель”	203 “Паливо”
2	Списано внесені добрива	39 “Витрати майбутніх періодів” 237 “Витрати на поліпшення земель”	208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” 39 “Витрати майбутніх періодів”
3	Нарахована заробітна плата робітникам за проведені роботи по поліпшенню земель	237 “Витрати на поліпшення земель”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
4	Проведені нарахування на заробітну плату за проведені роботи по поліпшенню земель	237 “Поточні витрати на поліпшення земель”	65 “Розрахунки за страхуванням”
5	Нарахована амортизація на основні засоби, які задіяні в роботах по поліпшенню земель загально виробничого призначення	912 “Поточні витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
6	Проведені інші роботи по поліпшенню земель (капітальні)	912 “Витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення”	102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”
7	Списання витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення	237 “Поточні витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення”	912 “Витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення”
8	Оприбутковано продукцію (екологічно чисту)	26 “Готова продукція”	237 “Поточні витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення”

За дебетом рахунку 912 пропонуємо обліковувати поточні витрати на поліпшення земель: витрати на екологічні агротехнології, витрати на оплату праці, витрати на амортизацію об’єктів меліоративного характеру, матеріали, прилади. За кредитом – списання здійснених витрат на собівартість вирощеної сільськогосподарської продукції або ж за рахунок джерел фінансування, якими можуть бути як кошти екологічних фондів, так і кошти виділені з бюджету.

Доцільно встановити перелік статей витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення за їхніми видами. Це дозволить забезпечити поточний облік витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, детальною інформацією, поглибить аналіз із метою

вивчення ефективності здійснених заходів та понесених витрат. При цьому аналітичний облік природоохоронних витрат має бути організований на кількох рівнях групуванням витрат за місцями виникнення й центрами відповідальності.

У третьому розділі **“Удосконалення бухгалтерського обліку і контролю витрат на поліпшення земель”** удосконалено документальне оформлення витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, методичні підходи щодо проведення оперативного контролю за чинними витратами на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Зокрема, в дисертації запропоновано низку первинних документів: “Акт приймання виконаних меліоративних робіт”, “Акт на списання меліоративних робіт”, для аналітичного обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення – “Відомість обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення” (табл. 3) і “Кошторис витрат на природоохоронну діяльність” (табл. 4) а також Нагромаджувальну відомість витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. Таке узагальнення витрат на поліпшення земель у “Відомості обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення” в розрізі запропонованої аналітики забезпечить управління персоналу підприємств необхідними даними щодо вартісної оцінки здійснених заходів на поліпшення земель з метою розрахунку їх ефективності. Для обліку нарахованої амортизації за такими роботами – “Відомість нарахування амортизації за проведеними меліоративними роботами”.

Для комплексного обліку капітальних витрат на поліпшення земель доцільно до запропонованого рахунку 157 “Капітальні витрати на поліпшення земель” виділити такі аналітичні рахунки: 1571 “Витрати на освоєння”; 1572 “Витрати на експлуатацію”; 1573 “Витрати на відтворення та охорону”.

Виділення у формі фінансової звітності 2 “Звіт про фінансові результати” у другому розділі окремої статті “Витрати на поліпшення земель”, що дасть можливість отримувати дані про таку діяльність безпосередньо із звітних форм, не вдаючись до трудомісткої процедури вибірки серед первинної документації й аналітичного обліку, оскільки розкриття інформації про заходи по поліпшенню земель допомагає власникам оцінювати діяльність керівництва, забезпечує широкий суспільний контроль, сприяє формуванню позитивного іміджу підприємства та довіри орендодавців. Разом з тим ширшу інформацію про витрати на поліпшення земель підприємства можуть оприлюднювати у Примітках до річної фінансової звітності в текстовій частині. Розроблено форму звітності – “Звіт про екологічну діяльність підприємства”, метою складання звіту передбачено створити гнучкий інструмент управління всередині підприємства.

**Відомість обліку витрат на поліпшення земель  
на прикладі СВК «Мирний» Токмацького району Запорозької області за червень 2008 р., тис. грн.\*  
Функціональні види витрат**

Витрати	Капітальні витрати	Поточні витрати													ВСЬОГО	
		Матеріальні витрати				Витрати на оплату праці з відрахувань на соціальні заходи	амортизація.		Ремонт	Витрати на управління	Інші витрати					
		Матеріали	Паливо і енергія	Запчастини	МШП		Основних засобів	Нематеріальних активів			Розрахунки з поставачальниками	Послуги допоміжних виробництв	Розрахунки з бюджетом	Інші розрахунки	сума	% до підсумку
На освоєння	25,3	2,4	1,4	0,98	0,4	1,6	2,4	1,6	23,8	2	1,6	-	20,0	-	83,48 в т.ч. капітальні.	<b>55,5</b> в т.ч. 16,8
На експлуатацію	-	1,1	2,98	1,45	0,9	1,3	2,6	0,46	9,4	2	0,4	1,0	14,0	-	37,59	<b>25</b>
На відтворення та охорону	-	0,3	-	0,02	0,05	1,43	0,5	1,32	0,4	1,8	0,2	0,9	0,6	0,5	8,02	<b>5,3</b>
На відшкодування збитків від забруднення	-	0,4	0,1	-	1,3	2,5	-	1,4	-	1,2	1,2	0,6	-	12,6	21,3	<b>14,2</b>
<b>ВСЬОГО</b>	25,3	4,2	4,48	2,45	2,65	6,83	5,5	4,78	33,6	7	3,4	2,5	34,6	13,1	150,39	<b>100</b>
У % до підсумку	16,8	2,8	3	1,6	1,8	4,5	3,7	3,2	22,3	4,6	2,3	1,7	23	8,7		

Таблиця 4

**Кошторис витрат на природоохоронну діяльність, тис. грн. \***

Види робіт і заходів	Статті природоохоронних витрат								
	сировина і матеріали	паливо і енергія	інші матеріальні витрати	зарплата та нарахування на соціальні заходи	амортизація	ремонт	витрати на управління	інші витрати	всього
Роботи з попередження забруднень	3,8	4,38	3,8	4,33	8,88	33,6	5,8	39,2	103,79
Культуртехнічна меліорація	1,1	2,98	2,35	1,3	3,06	9,4	2	15,4	37,59
Агротехнічна меліорації (агромеліорація)	0,8	1,46	1,95	0,96	2,02	7,2	1,2	8,03	23,62
Хімічна меліорація	0,3	1,52	0,4	0,34	1,04	2,2	0,8	7,37	13,97
Структурна меліорація	2,4	1,4	1,38	1,6	4	23,8	2	21,6	58,18
Та інші види робіт									
<b>ВСЬОГО</b>	<b>4,2</b>	<b>4,48</b>	<b>5,1</b>	<b>6,83</b>	<b>10,28</b>	<b>33,6</b>	<b>7,0</b>	<b>53,6</b>	<b>125,09</b>

\* - пропозиція автора

Запропоновано методику аудиту витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення із застосування методичних прийомів аналізу, який сприятиме встановленню матеріальної заінтересованості орендарів у більш дбайливому становленні до орендованої земельної ділянки.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження проблеми дало можливість здійснити теоретичне узагальнення та сформулювати науковообґрунтовані положення щодо удосконалення обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

1. Дослідивши різні трактування витрат упродовж їхнього історичного розвитку, визначено, що витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення – це економічна категорія, яка відображає у грошовій формі витрати енергії, яка втілена в матеріальних, людських та інших ресурсах, необхідних для відтворення динамічної родючості ґрунту; для несільськогосподарських угідь – економічна категорія, яка відображає у грошовій формі витрати матеріалів, людських та інших ресурсів для зміни їхніх якісних характеристик (соціальний та організаційно-технологічні аспекти).

2. Уточнено економічну сутність витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення й обґрунтовано їх склад відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, галузевих особливостей та принципів фізичної економії. На основі принципів фізичної економії було досліджено та обґрунтовано систему обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. Це дозволить своєчасно отримувати достовірну інформацію про вихід продукції рослинництва, про витрати поновлюваної й непоновлюваної енергії на виробництво продукції.

3. Запропоновано класифікацію витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення за напрямками (освоєння, експлуатація, відтворення й охорона земель); за економічним змістом (капітальні, поточні); за характером впливу на якісний стан сільськогосподарських угідь (позитивний і негативний). Уточнено підходи до характеристики витрат на поліпшення земель – це витрати на осушення, зрошення та ін., які впливають на родючість земель опосередковано, зумовлюючи в багатьох випадках негативні зміни земель сільськогосподарського призначення, виробництва та витрати на підвищення родючості ґрунтів, їх охорону.

4. В результаті здійсненого аналізу завдань обліку витрат, відповідно до процесу фотосинтезу та нагромадженої живої речовини, встановлено, що у сучасних умовах основні завдання обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення можна звести до наступних: облікове забезпечення поновлюваних та непоновлюваних витрат, визначення впливу експлуатаційних витрат на стан земель, контроль за витратами на відтворення й охорону земель.

5. Для здійснення контролю за витратами на поліпшення земель сільськогосподарського призначення запропоновано запровадити аудит відповідних витрат, який дасть змогу забезпечити альтернативність підходів у прийнятті управлінських рішень щодо витрат на поліпшення земель. Такий аудит є одним із основних інструментів, який дозволить стимулювати землевласників і землекористувачів щодо відтворення родючості й охорони земель сільськогосподарського призначення, посилення ролі державного регулювання і контролю за раціональним та екологічнобезпечним використанням земель у сільському господарстві.

6. Дослідження сучасного інформаційного забезпечення управління витратами на поліпшення земель на рівні галузі сільськогосподарського виробництва підтвердили відсутність детальних даних щодо погіршення стану земель та обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. Розроблено науковообґрунтовану схему інформаційного забезпечення обліку та контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, що дозволяє визначити об'єкти обліку таких витрат та надавати інформацію користувачам для прийняття оптимальних управлінських рішень.

7. Удосконалено теоретичні засади організації аудиту витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення з використанням еколого-економічного аналізу, що дозволить розробити економічний механізм щодо раціонального використання сільськогосподарських угідь та посилить вимоги щодо охорони й раціонального використання землі.

8. Запропонована форма документального забезпечення обліку витрат по меліоративних роботах – Акт приймання виконаних меліоративних робіт (гідромеліорація), Акт на списання меліоративних робіт (гідромеліорація); Акт приймання виконаних меліоративних робіт (культуртехнічна), Акт на списання меліоративних робіт (культуртехнічна); Акт приймання виконаних меліоративних робіт (грунтова), Акт на списання меліоративних робіт (грунтова); Акт приймання виконаних меліоративних робіт (хімічна), Акт на списання меліоративних робіт (хімічна); Акт приймання виконаних меліоративних робіт (агро-, фітомеліорація), Акт на списання меліоративних робіт (агро-, фітомеліорація). Для обліку нарахування зносу (амортизації) по проведеним меліоративним роботам необхідно використовувати “Відомість нарахування зносу (амортизації) по проведеним меліоративним роботами”.

9. Для удосконалення синтетичного та аналітичного обліку витрат на поліпшення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, розроблено форми реєстрів синтетичного та аналітичного обліку – “Відомість обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення”, “Кошторис витрат на природоохоронну діяльність”, “Накопичувальну відомість обліку витрат на поліпшення земель”, що забезпечить систематизацію інформації про ділянки щодо поліпшення земель сільськогосподарського призначення та надання інформації управлінському персоналу підприємств, а також дасть змогу забезпечити системи екологічного менеджменту у визначені терміни необхідними даними щодо вартісної оцінки заходів на поліпшення земель – з метою розрахунку їх ефективності та прийняття рішень.

10. Для комплексного обліку капітальних витрат на поліпшення земель запропоновано застосовувати рахунок 157 “Капітальні витрати на поліпшення земель”, з виділенням таких аналітичних рахунків: 1571 “Витрати на освоєння”; 1572 “Витрати на експлуатацію”; 1573 “Витрати на відтворення та охорону”. Така аналітика забезпечить інформаційні потреби менеджменту підприємств необхідними їм даними щодо вартісної оцінки здійснених заходів на поліпшення земель з метою розрахунку їх ефективності та прийняття обґрунтованих рішень на перспективу.

11. З метою системного відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення у Плані рахунків бухгалтерського обліку запропоновано виділити окремо спеціальний бухгалтерський рахунок 237 “Поточні витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення”. Рахунок матиме калькуляційний характер і використовуватиметься для визначення собівартості екологічно чистої продукції, а також для визначення фінансового результату від природоохоронної діяльності. Або використовувати для обліку спеціальний бухгалтерський рахунок 912 “Витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення”. – для обліку витрат, які потребують певної бази розподілу, складають комплексний характер і за своїм характером мають загальновиробничі властивості.

12. При оцінці сучасного стану обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення виявлено необхідність виділити у формі фінансової звітності 2 “Звіт про фінансові результати” у другому розділі окрему статтю “Витрати на поліпшення земель”, що дало можливість розкриття інформації про заходи по поліпшенню земель та забезпечує широкий суспільний контроль. Разом з тим ширшу інформацію про витрати на поліпшення земель підприємства можуть оприлюднювати у Примітках до річної фінансової звітності у текстовій частині.

13. Удосконалено звітність щодо обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, а саме розроблено форму звітності – “Звіт про екологічну діяльність підприємства”, що дасть змогу систематично контролювати екологічні аспекти діяльності й аналізувати критичні ситуації, формулювати цілі екологічної політики і розробляти

програми для конкретних видів діяльності, контролювати ефективність інвестицій в охорону навколишнього природного середовища і ретельно планувати нові, інформувати всі зацікавлені сторони про екологічну політику підприємства.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### *Статті у наукових фахових виданнях:*

1. Голуб Н. О. Екологічний стан земельних ресурсів Токмацького району / Н. О. Голуб // Вісник аграрних наук Причорномор'я. Спец. випуск. – 2001. – №3 (12). – С. 498-501. (0,25 друк. арк.).
2. Голуб Н. О. Облік екологічних витрат / Н. О. Голуб // Вісник ХНТУСГ: Економічні науки. “Ринкова трансформація економіки АПК”. – 2004. – Вип. – 31. – С. 262-265. (0,25 друк. арк.).
3. Голуб Н. О. Земля як об'єкт бухгалтерського обліку / Н. О. Голуб // Вісник ХНАУ: Серія “Економіка АПК і природокористування”. – 2006. – № 3. – С. 57-61. (0,31 друк. арк.)
4. Голуб Н. О. Облік витрат на поліпшення земель / Н. О. Голуб // Вісник ХНАУ: Серія “Економіка АПК і природокористування.” Наукові засади реалізації аграрної політики в Україні. – 2006. – № 10. – С. 39-43. (0,31 друк. арк.)
5. Голуб Н. О. Ринок земель сільськогосподарського призначення та його інформаційне забезпечення / Н. О. Голуб // Вісник ХНТУСГ: Економічні науки. – 2007. – Вип. 54. – С. 43-49. (0,44 друк. арк.)
6. Голуб Н. О. Меліорація як фактор поліпшення земель та відображення витрат в обліку / Н. О. Голуб // Вісник Сумського національного університету. Серія “Економіка та менеджмент” – 2007. – Вип. 4-5 (24-25). – С. 233-238. (0,38 друк. арк.)
7. Голуб Н. О. Класифікація та облік витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення / Н. О. Голуб // Облік і фінанси АПК. 2007. – №11-12. – С. 137-141. (0,31 друк. арк.).
8. Голуб Н. О. Фінансовий облік витрат на поліпшення земель / Н. О. Голуб: зб. наук. праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009 – Вип. 17, том 2. – С. 97-100. (0,25 друк. арк.).
9. Голуб Н. О. Інформаційне забезпечення для контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення / Н.О. Голуб: зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2010. – № 8. – С 58-62. (0,25 друк. арк.).
10. Голуб Н. О. Економічний зміст витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення / Н. О. Голуб // Облік і фінанси АПК. 2010. – №2. – С. 73-75. (0,19 друк. арк.)

### *Матеріали конференцій*

11. Голуб Н. О. Напрями підвищення ефективності земель в постреформований період / Н.О. Голуб : матеріали Всеукраїнської конференції молодих учених економістів-аграрників. [“Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК”], (Київ, 22-23 листопада 2001 р.) / За редакцією П.Т. Саблука Ч. 2. – К.: Інститут аграрної економіки, 2001. – С.256-257. (0,13 друк.арк.).
12. Голуб Н. О. Фактори ефективного використання земельних ресурсів / Н.О. Голуб : матеріали доповіді першої міжнар наук.-практ. конф. [“Соціально-економічні умови ефективного функціонування АПК у пореформений період”], (Мелітополь, 11-14 червня 2002 р.) / Науковий вісник Національного аграрного університету. – К., 2002. – №51. – С. 231-233. (0,19 друк. арк.).
13. Голуб Н. О. Ефективність використання та відтворення земельних ресурсів / Н. О. Голуб : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. / зб. наук. праць Луганського національного аграрного університету. (Луганськ, 19-20 березня 2002 р.), (Серія. Економічні науки)/ за ред В.І. Ткаченко. – Луганськ, 2002. – С. 352-357. (0,38 друк. арк.).
14. Голуб Н. О. Екологічна оцінка якості ґрунтів сільськогосподарських земель / Н. О. Голуб : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [“Економічна система України : минуле, сучасне, майбутнє”], (Лівів, 21-22 жовтня 2005 р.) / Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2005. – С. 79. (0,06 друк. арк.).
15. Голуб Н. О. Еколого-економічні показники, сутність та значення для землекористування / Н. О. Голуб : міжрег. наук.-практ. конф. [“Облік і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”], (Мелітополь, червень 2005 р.) / Таврійська державна агротехнічна академія. – Мелітополь, 2005. – С.198-201. (0,25 друк. арк.).
16. Голуб Н. О. Визначення і класифікація земель як об'єкт бухгалтерського обліку / Н. О. Голуб : міжнарод. наук.-практ. конф. [“Облік і аудит екологічної діяльності в АПК”], (Мелітополь,



червень 2005)./ Таврійська державна агротехнічна академія. – Мелітополь, 2005. – С. 96-100. (0,31 друк. арк.).

17. Голуб Н. О. Економічна оцінка: суть і значення для обліку природних ресурсів / Н. О. Голуб : тези доп. другої міжнар. наук.-практ. конф. [“Ринкова трансформація соціально-економічних відносин в АПК], (Мелітополь, 13-15 червня 2005 р.). /Таврійська державна агротехнічна академія. – Запоріжжя: ГУ ЗІДМУ, 2005. – С. 50-52. (0,19 друк. арк.).

18. Голуб Н. О. Поліпшення земель та відображення їх в обліку / Н. О. Голуб : зб. наук. праць міжнар. наук.-практ. конф. [“Екологічне підприємництво в АПВ”], (Мелітополь, 9-11 червня 2006 р.) / Таврійська державна агротехнічна академія – Мелітополь, 2006. – № 2 – С. 20-22. (0,19 друк. арк.).

19. Голуб Н. О. Інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку природоохоронних витрат / Н. О. Голуб : тези доповідей Першої Міжнародної наук.-практ. конф. [“Фінансування та кредитування аграрного сектора: проблеми та перспективи”], (Мелітополь, 4-6 вересня 2006 р.) / Таврійська державна агротехнічна академія. – Запоріжжя: ЗІДМУ, 2006. – С.30-32. (0,19 друк. арк.).

20. Голуб Н. О. Контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення / Н. О. Голуб : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф. [“Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку”], (Київ, 4-5 жовтня 2007 р.). – К.: КНЕУ, 2007. – С. 193-195. (0,19 друк. арк.).

21. Голуб Н. О. Облік та фінансування витрат на відтворення полезахисних лісових смуг / Н. О. Голуб : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції. [“Фінансово-кредитний механізм функціонування аграрного комплексу”] – Харків, 2007. – С. 38-41. (0,25 друк. арк.).

22. Голуб Н. О. Екологічний аудит земель сільськогосподарського призначення / Н. О. Голуб : зб. тез та виступів IV міжнар. наук.-практ. конф. [“Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації”], (Київ, 18-19 вересня 2008 р.). – К.: «Юр-Агро-Веста», 2008. – С. 154-157. (0,25 друк. арк.).

23. Голуб Н. О. Екологічний аудит земель сільськогосподарського призначення: / Н. О. Голуб : зб. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – Мелітополь: Вид-во Мелітопольська друкарня «Люкс», 2009. – № 5. – С. 199-205. (0,44 друк. арк.).

## АНОТАЦІЯ

**Голуб Н.О. Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. - Рукопис**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) - Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”, Київ, 2011.

В дисертації розглядаються теоретичні та методичні положення обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення, розроблено практичні рекомендації щодо удосконалення обліку і контролю витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. Уточнено економічну сутність витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Здійснено методичне обґрунтування, обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення та обґрунтовано їх склад, запропоновані основні напрямки і окремі елементи обліку і контролю витрат, а саме вдосконалено класифікацію об'єктів обліку та контролю витрат на поліпшення земель, аспекти, які впливають на організацію обліку і контролю витрат на поліпшення земель, форми первинних документів, облікових реєстрів та бухгалтерської звітності.

Основні результати дисертації впроваджено у практику, що сприяє удосконаленню теоретико-методичних і практичних засад бухгалтерського обліку в сільському господарстві.

*Ключові слова:* витрати на поліпшення земель, сільськогосподарські землі, витрати, облік, контроль, облікові реєстри, об'єкт бухгалтерського обліку, меліорація, поліпшення.

## АННОТАЦИЯ

**Голуб Н.А. Учет и контроль затрат на улучшение земель сельскохозяйственного назначения. – Рукопись**

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 - бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности) - Национальный научный центр “Институт аграрной экономики”, Киев, 2011.

В диссертации рассмотрены теоретико-методические аспекты учета затрат на улучшение земель сельскохозяйственного назначения.

Рассмотрены расходы на улучшение земель сельскохозяйственных предприятий их особенность формирования и учета. Исследование показало, что такие расходы не являются однородными ни за своим составом, ни за ролью в деятельности предприятия. Поэтому большое значение в организации учета расходов имеет научно обоснованная их классификация.

Для целей бухгалтерского учета предложено группировки затрат на улучшение земель сельскохозяйственного назначения во-первых - по экономическим элементам, что позволит определить объекты учета капитальных вложений, без чего сложно сформировать механизм продуктивного управления ими (планирование, бюджетирование, учет, анализ и контроль). Во-вторых, по статьям калькуляции, что позволит рассчитать себестоимость отдельных видов продукции, устанавливать объем затрат конкретных подразделений предприятия. Отражение расходов на улучшение земель сельскохозяйственного назначения целесообразно разделить по видам деятельности и по характеру воздействия на состояние сельскохозяйственных угодий, что позволит организовать наблюдение за рациональным использованием и разработать методику их бухгалтерского учета.

Цель учета расходов на улучшение земель сельскохозяйственного назначения: формирование информации для обеспечения экологической безопасности, эффективного управления землями сельскохозяйственного использования и предоставления бухгалтерской информации о степени качества земель органам земельного кадастра, отделу по земельным ресурсам и землеустройству, статистическим органам и другим заинтересованным пользователям учетной информации.

В результате анализа учета расходов на улучшение земель сельскохозяйственного назначения, установлено, что по учету расходов на улучшение земель не складываются сметы расходов ни по одному из направлений улучшения (кроме коренного улучшения, которое имеет государственное финансирование). На большинстве сельскохозяйственных предприятий в существующих планах мероприятий по улучшению земель сельскохозяйственного назначения нет никаких стоимостных показателей по запланированным работам. Отсутствие системного планирования и учета расходов на улучшение земель является препятствием в постановке контроля за их уровнем, целесообразностью и направленностью.

Для комплексного учета капитальных затрат на улучшения земель предложено применять бухгалтерский счет 157 “Капитальные затраты на улучшения земель”, с выделением таких аналитических счетов: 1571 “Затраты на освоение”; 1572 “Затраты на эксплуатацию”; 1573 “Затраты на восстановление и охрану”. Такая аналитика обеспечит информационные потребности менеджмента предприятий необходимыми данными про стоимость осуществленных мероприятий по улучшению земель с целью расчета эффективности и принятия решений на перспективу.

Для четкого планирования и контроля расходов на улучшение земель в типовую номенклатуру статей калькуляции предложено ввести специальную статью “Затраты на улучшение земель сельскохозяйственного назначения”. Такой подход обеспечит полную информацию о проведенных работах по улучшению земель, существенным изменений качества земель. С целью системного отражения в бухгалтерском учете этих расходов предложено в Плане счетов бухгалтерского учета выделить отдельно специальный счет 237 “Текущие затраты на улучшение земель сельскохозяйственного назначения”. Расходы, которые невозможно отнести на себестоимость конкретных видов продукции, то есть они требуют определенной базы распределения; имеют комплексный характер; по своему характеру имеют общепроизводственные

свойства, учитывать на счете 912 “Затраты на улучшение земель сельскохозяйственного назначения”, который может быть собирательно-распределительным.

В диссертационном исследовании особое внимание уделено вопросам информационного обеспечения расходов, учитывая особенности организации учетных процедур, предложена форма регистра синтетического и аналитического учета расходов на улучшение земель сельскохозяйственного назначения – “Ведомость учета расходов на улучшение земель сельскохозяйственного назначения”. Это обеспечит обобщение информации о расходах на улучшение земель сельскохозяйственного назначения. На основе данных о расходах на улучшение земель по их функциональным видам предложено в конце года (квартала) формировать “Накопительную ведомость учета расходов на улучшение земель”, в которой указывать величину расходов, предвиденную сметой, фактическое их значение за каждый месяц и нарастающим итогом с начала года, что позволит анализировать уровень отклонений фактических расходов от запланированных, их динамику, повысить аналитические данные о расходах на улучшение земель. Для учета начисления износа (амортизации) по проведенным мелиоративным работам предложено использовать “Ведомость начисления износа (амортизация) по проведенным мелиоративным работам”.

Подчеркнута необходимость осуществления контроля расходов на улучшение земель сельскохозяйственного назначения. Аудит даст возможность обеспечить альтернативность подходов в принятии управленческих решений, относительно расходов на улучшение земель. Поскольку создание и обеспечение эффективного функционирования системы экологического аудита достаточно сложный процесс, дальнейшими направлениями исследования можно считать экологический аудит с целью выявления перспективных направлений и аспектов деятельности сельскохозяйственного предприятия.

*Ключевые слова:* затраты на улучшение земель, сельскохозяйственные земли, затраты, учет, контроль, учетные регистры, объект бухгалтерского учета, мелиорация, улучшение.

#### ANNOTATION

##### **Golub. N.A. Costs accounting and control of agricultural soil improvement. – Manuscript**

The thesis claiming the scientific economy candidate's degree on the specialty 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (after the types of economic activity) – National Scientific Center “Institute of Agrarian Economy”, Kiev. 2011.

In dissertation theoretical and methodical positions of account and control of charges are examined on the improvement of earth of the agricultural setting, development of practical recommendations in relation to the improvement of account and control of charges on the improvement of earth of the agricultural setting. Economic essence of charges is specified on the improvement of earth of the agricultural setting.

A methodical ground is carried out, to the account of charges on the improvement of earth of the agricultural setting and their composition is reasonable, basic directions and separate elements of account and control of charges are offered, classification of objects of account and control of charges is namely improved on the improvement of earth, aspects, that influence on organization of account and control of charges on the improvement of earth, form of primary documents, registration registers and accounting control.

The basic results of dissertation are inculcated in practice that assists the improvement of theoretical and methodical and practical principles of record-keeping in agriculture.

*Key words:* cost for soil amelioration, agricultural land, costs, accounting, control, account books, object of accounting, melioration, improvement.

Підп. до друку 18/04.2011. Формат 60x90 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Папір офсетний.  
Ум.друк.арк. 0,9. Обл. – вид.арк. 0,9. Тираж 100 пр. Зам № 46

Видання та друк – Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”  
03680, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2065 від 18.01.2005 р.