

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Анотація. В статті розглянуто теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення та підходи щодо сутності витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Постановка проблеми. 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, та дозволили систематизувати інформацію про витрати по проведених поліпшеннях, надання даних управлінському персоналу підприємства, забезпечення у визначені терміни необхідними даними про вартісну оцінку заходів на поліпшення земель для розрахунку ефективності проведених заходів при прийнятті рішень

Аналіз останніх досліджень. Відомі вчені у своїх роботах даються різні визначення витрат на поліпшення земель, так, О.Я. Петренко, О.С. Чертовицький, О.К. Базаров називають їх витратами на відтворення родючості ґрунтів; А.І. Александрова, І.М. Сафронська – визначають їх як відтворення ресурсного потенціалу землі; Л.Д. Греков, В.А. Борисова - витратами на здійснення заходів з охорони земель; П.П. Борщевський, В.О. Паламарчук, П.І. Коренюк в своїх роботах оперують таким поняттям, як покращення балансу гумусу на підвищення господарської якості ґрунтів.

Мета. Розглянути теоретичні основи бухгалтерського обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення.

Основна частина. Витратам на поліпшення як і землі притаманна природна особливість, тобто вони формуються в умовах розвитку економіки під дією об'єктивно існуючого закону вартості. Поняття на зміст витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення як економічної категорії історично зазнають дія певних суспільно-економічних умов.

Наукове обґрунтування необхідності вкладення коштів на поліпшення земель з позицій їх ефективного використання при господарській діяльності, було сформовано в працях Евкліда, Аристотеля та інших філософів Древньої Греції.

Римський письменник та агроном Колумелла у своєму трактаті “Про сільське господарство” стверджував, що протистояти зниженню родючості землі можна протиставити додаткові вкладення з метою її підвищення [5].

Але, в основі будь-якої господарської діяльності лежить використання природного фактору. Згідно першого закону термодинаміки, енергія не утворюється і не знищується, а тільки змінює свою форму. Всі речовини, які використовуються в господарській діяльності, спочатку вилучаються з природного середовища та знову повертаються зворотно в навколишнє середовище. Виснаження природного середовища розглядається як екстернальне штучне. Таке уявлення лежить в основі сучасної економічної парадигми про економіку, як кругообігу продуктів (товарів та послуг) і доходів між господарствами, фірмами та ринками продуктів і праці. В цій схемі потоків випускається з уваги той факт, що крім кругових потоків існують колосальні потоки речовин та енергії, які рухаються з природного середовища в економічне в протилежному напрямку. Тому необхідно розглядати економіку не як сукупність замкнутих потоків, а як фізичну підсистему навколишнього середовища, яка має обмеження росту.

Економічний зміст витрат на поліпшення земель висвітлюється в працях фізіократів. “Фізіс” - природа, “кратос” – влада. Вони перенесли дослідження питання про походження доданої вартості із сфери обігу в сферу виробництва. Фізіократами не тільки визначено головні для людства об'єкти обліку:

людський капітал, землі сільськогосподарського призначення, тварини, солома, гній, зерно та інша сільськогосподарська продукція - як відтворювальні активи, що акумулюють енергію на Землі, а й наголошено на важливості бухгалтерського забезпечення методу “економічної таблиці”, як дієвого інструменту управління галуззю, державою, земною цивілізацією [1]. В своїх розрахунках Ф. Кене моделював ідеальну систему, виходячи із потреби створення найсприятливіших умов для землеробства та родючості землі як головного джерела створення багатства [2]. Найвідоміший фізіократ А. Тюрго стверджував, що землеробські підприємства можуть одержати прибуток тільки вкладаючи у виробництво великі витрати.

Теорія витрат у країнах ринкової економіки тісно пов’язана з практикою підприємництва і спрямована на створення такого економічного прогнозного механізму, який допомагає товаровиробникам зберегти конкурентоспроможність або своєчасно перевести свої капітали в іншу, більш прибуткову сферу діяльності. Тому, бухгалтерське розуміння витрат суттєво відрізняється від їх економічного тлумачення. Витрати – це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють “затрати втрачених можливостей”, тобто суму грошей, яку можна отримати за найбільш вигідного із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів.

Витрати можна розглядати з двох позицій. З одного боку, витрати - це витрачена на будь-що сума, з другого – вартісна оцінка матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат, які використовуються у процесі виробництва. Витрати визначають закінченість процесу виробництва, та виражають ту частину витрат, що відноситься до готової продукції. Таким чином, витрати виробництва виступають у трудовій, натурально-речовій та вартісній формі [3].

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'єкту управління та охорони навколишнього середовища.

Згідно з дослідженнями А.М. Третяка [4] витрати щодо поліпшення земель можуть мати два підходи (рис. 1.) [4]:

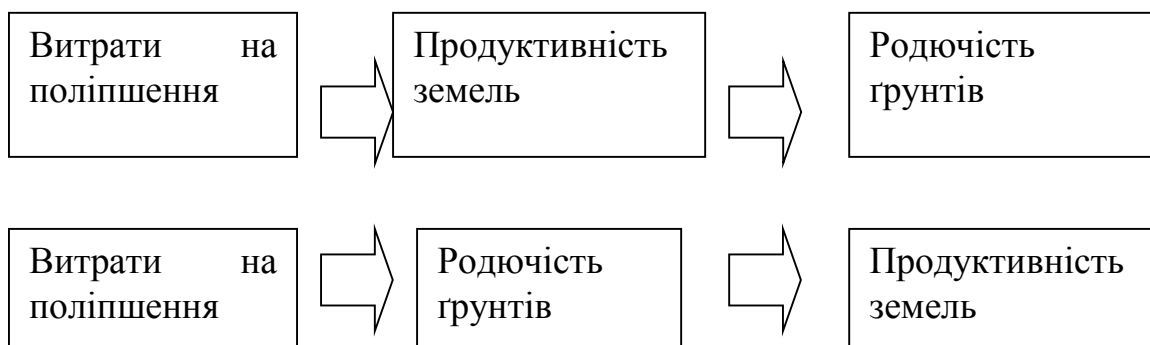


Рис. 1. Характеристика підходів до витрат на поліпшення земель

Відповідно до рис 1. до цього часу всі витрати на поліпшення земель були націлені на збільшення валового виробництва сільськогосподарської продукції, не враховуючи принципи сталого розвитку агропромислового виробництва. Сьогодні все більше йде переосмислення традиційних підходів до витрат на поліпшення земель.

Отже, можна виділити три підходи на сутність витрат щодо поліпшення земель, враховуючи природу економічних явищ взагалі, та виробничого процесу зокрема. Перший базується на розумінні господарської діяльності з точки зору теорії трудової вартості, з відповідним розумінням природи вартості, та складових її структури. Другий базується на ресурсному розумінні побудови економічної системи, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів, які використовуються в господарській діяльності та альтернативних варіантів їх застосування. Третій базується на єдності природних та гуманітарних знань (синтез енергетичної і трудової теорії вартості).

З викладеного вище матеріалу випливає, що кожна система обліку витрат у різні історичні періоди мала конкретну мету і вирішувала специфічні завдання. Всі витрати щодо поліпшення земель сільськогосподарського призначення можна поділити на такі групи:

1. Проведення культуртехнічних робіт (розширення площі земель сільськогосподарського призначення, що включають: зрізування і розкорчовування чагарників і пеньків, збирання і вивезення каміння, зрізування і розробку купин, фрезерування, засипання ям і вимоїн). Ці роботи виконують на орних землях, природних сіножатах і пасовищах, а також на землях заново освоєних для сільськогосподарського виробництва.

2. Поліпшення структури сільськогосподарських земель, трансформація низькопродуктивних угідь у високопродуктивні.

3. Створення умов для більш інтенсивного використання сільськогосподарських земель без зміни їх структури зрошення земель, осушення заболочених лук, внесення добрив, поверхнєве поліпшення лук і пасовищ).

4. Рекультивація земель, її здійснюють, як правило, за рахунок власних коштів ті господарства, що розробляють родовища корисних копалин, торфу чи виконують інші роботи, пов'язані з порушенням рослинного покриву. При розробці родовищ торфу, вапна і гіпсу для поліпшення родючості ґрунтів витрати на рекультивацію земель господарства відносять на собівартість сільськогосподарської продукції через витрати майбутніх періодів.

5. Очищення їх від шкідливих речовин (забруднення добривами, радіоактивними частинами тощо), виведення певної частини сільськогосподарських земель з господарського обороту у зв'язку з надзвичайно високою розораністю.

6. Відтворення динамічної родючості ґрунту. Біологічне перетворення енергії старої органічної речовини в нову біомасу.

Висновки і пропозиції. Таким чином, в теорії фізичної економії вперше в економічній науці окреслено необхідність покриття витрат з виснаження землі і здійснення капіталовкладень на поліпшення її родючості. Саме теорія фізичної економії пояснює, що вартість невідривна від засобів виробництва.

Дослідивши різні трактування витрат впродовж їхнього історичного розвитку, можна сформулювати висновок, що витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення це -:

- для сільськогосподарських угідь - економічна категорія, яка відображає в 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 в грошовій формі витрати матеріалів, людських та інших ресурсів для зміни їх якісних характеристик (соціальний та організаційно-технологічні аспекти).

***Аннотація.** В статъе рассмотрено теоретические основы бухгалтерского учета затрат на улучшение земель сельскохозяйственного назначения и подходы относительно сущности затрат на улучшение земель сельскохозяйственного назначения.*

***Summary.** In the floor theoretical bases of record-keeping of charges are considered on the improvement of earth of the agricultural setting and approaches in relation to essence of charges on the improvement of earth of the agricultural setting.*

Література:

1. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економік /В.М. Жук . – К.: ННЦ «ІАЕ», 2009 - 648 с.
2. Кенэ Ф. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ. – М. : Эксмо, 1960. – 360 с.
3. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии : том 2–й. Процесс обращения капитала / К. Маркс. – М. : Политиздат. 1961. – 648 с.
4. Третяк А. М. Земельна політика та земельні відносини: соціально-економічні і духовні аспекти розвитку / А. М. Третяк, В. М. Другак. – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – 186 с.
5. Агроекологія: Навч. посібник / О.Ф. Смаглій, А.Т. Кардашов, П.В. Литвак та ін. – К.: Вища освіта, 2006. – 671 с.