

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧНУ РЕАБІЛІТАЦІЮ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ЗЕМЕЛЬ**

*Обґрунтовано напрями удосконалення облікового відображення витрат на  
еколого-економічну реабілітацію земель*

**Ключові слова:** витрати, соціально-еколого-економічний розвиток, земельні ресурси,  
економічна реабілітація

**Постановка проблеми.** Визначальний вплив на стійкий соціально-еколого-економічний розвиток територіальних утворень здійснює рівень використання природних ресурсів в цілому та земельних зокрема. Серед різних категорій земельних ресурсів землі сільськогосподарського призначення характеризуються специфічними ознаками і відповідним набором властивостей. Аналіз теоретичних основ і практичних підходів до управління земельно-ресурсним потенціалом показує, що його ефективність визначається сукупністю організаційно-територіальних і еколого-економічних передумов, що забезпечують відтворення ґрунтової родючості, підвищення врожайності, забезпечення екологічної безпеки сільськогосподарської продукції, а також підвищення економічної результативності сільськогосподарського відтворення і розвитку соціальної інфраструктури сільських територіальних утворень.

Незважаючи на значний науковий і практичний потенціал, накопичений в галузі використання і оцінки земельних ресурсів, інтенсифікації сільськогосподарського виробництва, забезпечення екологічної безпеки і поліпшення умов життєдіяльності сільського населення, кожне з цих напрямків розвивалося досить відособлено. Не виявлено в повній мірі причинно-наслідковий взаємозумовленість соціо-еколого-економічних аспектів процесу управління землями сільськогосподарського призначення як єдиної природно-господарської системи.

В даний час, щоб раціонально і ефективно використовувати земельні ресурси в галузі сільськогосподарського виробництва, недостатньо володіти достовірними відомостями про землю, її продуктивних властивості, природному якості та господарському використанні. Необхідна систематизація уявлень про особливості управління землями сільськогосподарського призначення в контексті їх еколого-економічної реабілітації, про витрати яке несе підприємства в ході реабілітації, їх вплив на подальшу оцінку землі та напрями їх використання, комплексні заходів по ресурсному забезпеченню, багатфакторної вплив особливості даного процесу на облікове відображення, яке є обґрунтуванням у прийнятті управлінських рішень.

Подальше підвищення ефективності використання земельних ресурсів передбачає створення комплексного методологічного підходу до теоретичного обґрунтування та практичної реалізації облікового відображення витрат на еколого-економічну реабілітацію сільськогосподарських земель. Механізм його реалізації має об'єднувати процедури та інструменти прийняття управлінських рішень, з одного боку, і структуру, зміст і методичний супровід циклу управління – з іншого. В силу цього розробка методики бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію сільськогосподарських земель з урахуванням технологічних, природних і економічних особливостей, а також напрямів їх практичної реалізації в умовах трансформації земельних відносин в сільськогосподарському виробництві залишається актуальною науково-практичною проблемою.

**Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій.** Питання бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення, витрат на їх утримання та еколого-економічну реалізацію розглядалися в працях вітчизняних та зарубіжних вчених серед яких: І.М. Буздолова, А.П. Вервейка, П.І. Гайдуцького, А.С. Даниленка, О.М. Енгельгардта, І.І. Лукінова, А.В. Македонського,

М.Й. Маліка, Л.Я. Новаківського, П.Т. Саблука, П.А. Столипіна, М.І. Туган-Барановського, М.М. Федорова, О.В. Чаянова, В.Й. Шияна, В.В. Юрчишина та інших.

**Викладення основного матеріалу.** Земельні ресурси – це не тільки територіально-просторово-природний базис історичного місця розташування та забезпечення життєдіяльності населення, але складний соціально-еколого-економічний об'єкт управління. В силу цього подальше підвищення ефективності функціонування земельних ресурсів, їх раціональне використання передбачає створення єдиного методологічного підходу до бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення як основи процесу еколого-економічного управління земельними ресурсами як природно-господарської системи, що функціонує в умовах трансформації економіко-правових відносин у сфері сільськогосподарського виробництва.

Земля як природний ресурс є основним фактором, що визначає національне багатство суспільства. З економічної точки зору, земля – один з виробничих факторів поряд з працею і капіталом, з екологічної – компонент первинної структурної одиниці біосфери – біогеоценозу (екосистеми).

У сільському господарстві реалізуються властивості землі як засобу виробництва. У зв'язку з багатофункціональністю і особливою роллю в аграрному секторі економіки земельними ділянками в ринкових умовах стають особливим видом товару і капітального активу. Ознака землі як товару – її цінність, яка може бути кількісно визначена. В системі цивільного обороту земельних ділянок іпотечно-заставні операції підсилюють їх якість капітального активу, роль якого зростає в сучасних умовах розвитку земельного ринку.

Специфічні властивості землі і обмеженість вископродуктивних сільськогосподарських угідь визначають необхідність збереження, відтворення кількості і якості землі і повернення їх в сільгоспвиробництво.

Для створення правових, економічних, організаційно-методичних умов бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію земель, спрямованих на відтворення і підвищення родючості ґрунту, поліпшення природного середовища в сфері сільськогосподарського виробництва, необхідним є розробка методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку уточнення складу таких витрат та їх оцінка.

Перш за все необхідно уточнити поняття земельних ресурсів сільськогосподарського призначення як природно-господарської системи. Мова йде про регульовану цілісної еколого-економічної сукупності, що включає природні компоненти й соціально-економічні суб'єкти з урахуванням їх організаційних форм, порядку використання різного роду ресурсів, а також результатів діяльності, взаємозв'язок яких обумовлює їх поєднане розвиток.

Відповідно до Земельного кодексу України, землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей.

До земель сільськогосподарського призначення належать:  
- сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги);

- несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полевих смуги лісові смуги та інші захисні насадження, крім тих, що віднесені до земель лісгосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо).

Департамент державного земельного кадастру оприлюднює дані щодо земельного фонду України станом на 1 січня 2011 року згідно з розподілом по основних видах земельних угідь і економічної діяльності та показує на діаграмах, як змінилися площі основних видів земельних угідь в Україні в порівнянні з даними станом на 1 січня 2006 року та 1 січня 2010 року (табл. 1).

Таблиця 1. Сучасний стан земельних ресурсів України

Основні види земельних угідь та економічної діяльності	Площа земель	
	всього, тис. га	% до загальної площі території України
1	2	3
Сільськогосподарські землі	42791,8	70,9
у тому числі:		
сільськогосподарські угіддя	41576,0	68,9
з них:		
Рілля	32476,5	53,8
Перелogi	310,2	0,5
багаторічні насадження	896,5	1,5
Сiножатi	2410,9	4,0
Пасовища	5481,9	9,1
iншi сiльськогосподарськi землi	1215,8	2,0
Лiси та iншi лiсо вкритi площi	10601,1	17,6
у тому числі:		
вкриті лісовою рослинністю	9677,2	16,0
не вкриті лісовою рослинністю	205,3	0,3
iншi лiсовi землi	315,2	0,5
Чагарники	403,4	0,8
Забудованi землi	2512,5	4,2
у тому числі:		
під житловою забудовою	469,3	0,8
Землі промисловості	221,8	0,4
землі під відкритими розробками, картерами, шахтами та відповідними спорудами	151,3	0,3
Землі комерційного та iншого використання	53,8	0,1
Землі громадського призначення	282,3	0,5
Землі змiшаного використання	28,8	0,1
землі, які використовуються для транспорту та зв'язку	494,6	0,8
землі, які використовуються для технічної інфраструктури	65,4	0,1
землі, які використовуються для відпочинку та iншi вiдкритi землi	745,2	1,2
Вiдкритi заболоченi землi	979,9	1,6
Сухi вiдкритi землi з особливим рослинним покривом	17,7	
Вiдкритi землi без рослинного покриву або з незначним рослинним покривом (кам'янистi мiсця, пiски, яри iншi)	1028,3	1,7
Води (території, що покриті поверхневими водами)	2423,5	4,0
Разом (територія України)	60354,8	100,0

За п'ять років, починаючи з 1 січня 2006 року, структура земельного фонду змінилася по основних видах угідь, зокрема, площа сільськогосподарських земель зменшилася на 150,8 тис. гектарів; позитивну динаміку мають ліси та лісовкриті території, площа яких протягом зазначеного періоду збільшилася на 97,4 тис. га; забудованих земель стало на 45,0 тис. га більше; відкритих заболочених – на 13,9 тис. га; площа територій, вкритих поверхневими водами, збільшилася на 6,6 тис. гектарів.

Протягом минулого року площа сільгоспземель зменшилася на 21,9 тис. га, причому, площа ріллі стала меншою лише на 1,9 тис. га, а от площі перелогів і пасовищ зазнали більш значних змін і зменшилися відповідно на 10,6 тис. і 7,8 тис. гектарів. Забудованих земель навпаки стало більше на 13,4 тис. га, лівова частка з них знаходиться під житловою забудовою, за рік площа таких земель збільшилася на 8,1 тис. га. Лісів та лісовкритих площ стало більше на 9,2 тис. гектарів.

За даними Держземагентства України, структура сільськогосподарських угідь (усього – 42030,3 тис. га) України включає 77,8 % ріллі, 13,2 % пасовищ, 5,8 % сіножатей, 2,2 % багаторічних насаджень, 1,0 % перелогів. За роки проведення земельної реформи на 1033,7 тис. га зменшилася площа ріллі при одночасному збільшенні площі перелогів на 432,7 тис. га і 103.

Така структура земель свідчить про наявність серйозної проблеми. Розорюється близько 54 % території – 32,5 млн. га, що є одним з найвищих у світі показників (у Франції – 32,1 %, Польщі – 44,3 %, Великій

Британії – 24,1 %, Німеччині – 33,1 %, Нідерландах – 21,7 %) [104]. Розораність сільськогосподарських угідь в Україні є найвищою в світі. В Україні до обробітку залучені і малопродуктивні землі, включаючи схилі землі та водоохоронні зони, що значно знижує ефективність їх використання.

Системне уявлення земельних ресурсів дозволяє визначити сутність соціально-еколого-економічного управління ними як процес збору та перетворення інформації з соціальних, екологічних та економічних аспектів земельних відносин, спрямований на виявлення взаємозалежності раціонального використання та оптимізації структури земельних ресурсів, створення сприятливих організаційно-економічних умов для функціонування господарюючих суб'єктів різних форм власності, забезпечення охорони і відтворення ґрунтового покриву, а також сталого соціально-економічного розвитку сільських поселень. Виходячи з цього соціально-еколого-економічне управління землями сільськогосподарського призначення є складовою екологічного менеджменту, основна мета якого полягає у управлінні природоохоронною діяльністю підприємства АПК.

Специфіка реалізації процесу управління земельними ресурсами в аграрній сфері свідчить про доцільність використання адаптивно-системного підходу до аналізу причинно-наслідкових зв'язків, сукупність яких дозволяє змінювати параметри управління земельними ресурсами сільськогосподарського призначення в залежності від характеристик агроекологічної групи (аглоландшафтів), екологічного стану, економічного розвитку та форми реалізації власності на землю.

В результаті еколого-економічний механізм управління земельними ресурсами являє собою діяльність з розвитку земельних відносин в сільськогосподарській сфері, що представляє собою сукупність структури, процедур та інструментів прийняття управлінських рішень, а також циклу управління, спрямованого на концентрацію ресурсів для задоволення економічних інтересів господарюючих суб'єктів, екологічних потреб суспільства.

Управління земельними ресурсами в сільськогосподарському виробництві в силу цілого ряду факторів має свої особливості і специфічні риси, виділення та узагальнення яких є необхідною умовою для вирішення завдання підвищення ефективності використання, відтворення та охорони земель. Все це призводить до пошуку нових підходів інформаційного забезпечення та методології прийняття управлінських рішень.

Земля є основним засобом виробництва в сільському господарстві, і від її стану і якості залежить ефективність аграрного сектора економіки. Однак по ряду обставин в останні два десятиліття в Україні загострюються серйозні проблеми збереження і відновлення земельно-ресурсного потенціалу сільського господарства, пов'язані з втратою ґрунтової родючості, забрудненням, а деградацією ґрунтів на значних земельних масивах, масштабним порушенням земель.

Дані проблеми умовно можна розділити на дві групи:

- деградація ґрунтів і втрата ґрунтової родючості в результаті нерационального сільськогосподарського виробництва (деградація ґрунтів);

- погіршення якості земель, обумовлене фізичним та хімічним впливами на ґрунти (порушення і забруднення земель).

В результаті відбуваються негативних процесів вміст гумусу в ґрунті скоротилося за останні сто років майже на 30%. За площею порушених і не відновлених сільськогосподарських земель Україна входить в десятку країн світу з найбільшою їх кількістю.

На нашу думку, очевидно, що необхідно послідовне рішення проблеми збереження і підвищення ґрунтової родючості та якості земель на основі використання системи екологічних, економічних та інших заходів.

У зв'язку з цим існує нагальна потреба дослідження теоретичних, методологічних і практичних проблем бухгалтерського обліку діяльності підприємства АПК в частині реабілітації земель сільськогосподарського призначення.

Еколого-економічна реабілітація сільськогосподарських земель включає комплекс технологічних прийомів і систему заходів економічної спрямованості, в тому числі інституційного та організаційного характеру, що дозволяють відновити порушений потенціал і якість сільськогосподарських угідь і забезпечити економічно ефективно та стійке отримання сільськогосподарської продукції з урахуванням екологічних факторів.

В даний час сформувалося кілька стійких термінів, які характеризують різні за змістом процеси відновлення і поліпшення якості порушених і деградованих земель. Зокрема, "меліорація", "рекультивация" і "реабілітація земель". За кожним з даних термінів в національній системі бухгалтерського обліку розроблені методики обліку витрат пов'язані з даними видами діяльності. Але в даних категоріях більшою мірою враховуються лише технологічні та технічні прийоми, які дозволяють підвищити родючість землі на певний проміжок часу і в ряді випадків призводять до руйнування якості земельних ресурсів.

Таким чином, на нашу думку, при такому технократичному підході не враховуються всі аспекти проблеми відтворення якості сільськогосподарських земель. Процес відновлення порушених і деградованих земель повинен передбачати не тільки технологічні прийоми, але і заходи економічного та екологічного характеру.

Для характеристики процесу відновлення ґрунтового потенціалу, тобто відтворення економічної родючості сільськогосподарських земель з урахуванням екологічних

факторів пропонуємо використовувати термін "еколого-економічна реабілітація земель".

Еколого-економічна реабілітація земель, включає не тільки технологічні методи і прийоми екологічної спрямованості, але й комплекс заходів економічного впливу, в тому числі інституційного та організаційного характеру, що сприяють відновленню порушеного потенціалу сільськогосподарських земель і забезпечують ефективно і стійке отримання сільськогосподарської продукції. В іншій інтерпретації, еколого-економічна реабілітація означає комплекс заходів економічної дії із застосуванням технологічних прийомів. Заходи економічної спрямованості включають заходи інституційного та організаційного характеру, властивість відновлення порушеного потенціалу та якості сільськогосподарських земель і забезпечують економічно ефективно та стійке отримання сільськогосподарської продукції.

Власне під екологічною реабілітацією можна вважати рекультивативні та реабілітаційні роботи на деградованих і порушених землях і на землях, схильних радіоактивного і хімічного забруднення, а також заходи по відновленню родючості ґрунтів, весь комплекс меліоративних робіт і освоєння систем землеробства, що підтримують і підвищують ґрунтову плідородючість.

Технологічні заходи екологічної реабілітації включають прийоми адаптивно-ландшафтною системи землеробства і органічного землеробства, спрямовані на ведення господарства відповідно до законів природи, що забезпечують підтримку родючості ґрунту за рахунок використання органіки і землювання, що передбачають застосування ресурсозберігаючих технологій, закритий круговорот живильних речовин в екосистемі, внесення органічного азоту переважно у вигляді гною і компосту, сидерації рослин, здатними накопичувати азот, і застосування повільно діючих мінеральних добрив.

Органічне землеробство передбачає ведення господарства відповідно до законів природи. Адаптивно-ландшафтна система землеробства враховує ландшафтні та природні особливості земель в сільськогосподарському виробництві.

Реабілітація порушених і деградованих сільськогосподарських земель передбачає різні технологічні підходи. Порушені землі вимагають шляхи виконання попередніх заходів, спрямованих на відновлення ґрунтового покриву (гірничотехнічна рекультивация, планування техногенних ландшафтів). Тільки після цих етапів проводиться біологічна рекультивация з метою відновлення можливості корисного використання ландшафту. Реабілітація деградованих земель передбачає використання технологічних прийомів біологічної рекультивации і меліорації. Після відтворення якості сільськогосподарських земель можливе застосування інструментів екологічної реабілітації, спрямованих на подальше підтримання ґрунтової родючості та ефективного використання сільськогосподарських земель.

Під економічною реабілітацією сільськогосподарських земель варто розуміти роботи з відновлення і підтримання систем землеробства, які забезпечують одержання прибутку від ведення сільського господарства за рахунок мінімізації витрат і збільшення врожайності сільськогосподарських культур. При цьому економічна реабілітація або відновлення прийнятого рівня прибутковості сільськогосподарського виробництва повинна проходити не тільки за рахунок інтенсифікації традиційних методів ведення сільського господарства, а й шляхом поширення природозберігаючих способів землеробства, до яких відносяться методи адаптивно-ландшафтного та органічного землеробства.

Застосування даних методів створює подвійний ефект: з одного боку, підвищує прибутковість сільськогосподарського виробництва за рахунок зростання врожайності за допомогою використання природних факторів, більш високих цін на органічну сільськогосподарську продукцію. А з іншого боку, зберігаються природні ресурси і якість навколишнього середовища, враховується екологічний чинник, що дозволяє виконати вимоги концепції сталого розвитку в сільському господарстві.

Технологічне забезпечення еколого-економічної реабілітації деградованих сільськогосподарських земель і збереження ґрунтової плодючості в процесі їх використання включає: адаптивно-ландшафтну систему землеробства, ресурсозберігаючі технології та органічне землеробство. Застосування даних методів у комплексі дозволить вести сільськогосподарське виробництво з урахуванням функцій і властивостей агроландшафту з мінімальним антропогенним впливом на ґрунти, а також стабілізувати їх родючість. Дані заходи сприятимуть підвищенню ефективності агровиробництва за рахунок відновлення та використання природних властивостей екосистеми.

Відповідно до цього виникає необхідність понесення витрат на дані процеси, управління якими вимагає відповідного облікового відображення даного процесу. Виходячи з вище викладеного основою управління еколого-економічною реабілітацією сільськогосподарських земель є бухгалтерський облік витрат. Витрати на еколого-економічну реабілітацію сільськогосподарських земель можуть носити як поточний так і капітальний характер.

Еколого-економічна реабілітація сільськогосподарських земель може передбачати введення земель зі складу використовуваних в основній діяльності, тоді витрати на її реабілітацію носитимуть поточний характер, та списуватимуться на виробничі або загальновиробничі витрати в залежності від напрямів використання. У випадку коли еколого-економічна реабілітація землі має комплексний характер та не передбачає її використання в інших цілях такі витрати будуть капіталізувати. Третій випадок пов'язаний з понесенням поточних витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення під час її використання в основній діяльності.

Перший варіант передбачає переведення земельної ділянки зі складу земель основної діяльності до складу земель іншої діяльності. Фактично це одним зі способів адаптивно-ландшафтною системи землеробства. Даний варіант передбачає використання земельної ділянки в інших цілях, що може призвести до поліпшення її природних характеристик. Фактично цим забезпечується оптимальне поєднання інтенсивного і екстенсивного використання угідь. Крім того, адаптивно-ландшафтною системи землеробства відповідає й другому варіанту відображення витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення при якому формується комплекс технологій з реабілітації земель.

Основою системи землеробства на ландшафтній основі є оптимізація структури угідь та раціональна водоохоронна організація території. Система сівозмін і структура посівних площ забезпечує високопродуктивне використання орних земель при оптимальній реалізації економічних та екологічних цілей. АПСЗ включає комплекс окремих елементів, у тому числі і технології зберігаючого землеробства. Виходячи з цього підприємство несе витрати на придбання відповідних технологій, їх впровадження та використання. Використання сказаних технологічних систем дають можливість отримати ряд переваг екологічного та економічного характеру, зокрема:

– екологічні переваги ресурсозберігаючих технологій виражаються в поліпшенні структури ґрунту, зменшенні тиску на неї, запобігання деформації і ущільнення підґрунтових горизонтів, запобігання вітрової та водної ерозії, скороченні темпів мінералізації гумусу, зниження залежності від погодних умов в результаті ефективного вологозбереження;

– економічні переваги проявляються в зменшенні собівартості продукції та підвищенні рівнів рентабельності виробництва.

Таким чином, застосування ресурсозберігаючих технологій є одним з основних шляхів реабілітації

сільськогосподарських земель, стабілізації і підвищення їх родючості. Дані технології вже набули поширення у світі. Широке освоєння їх в Україні дозволить відновити, підтримувати і підвищувати ґрунтову родючість, істотно знизити не тільки антропогенний вплив на ґрунти, а й витрати при виробництві продукції рослинництва. Однак складність їх впровадження в ринкових умовах пов'язана, насамперед, з високими витратами на придбання техніки.

Відображення таких витрат в системі бухгалтерського обліку може мати два альтернативні варіанти:

– по-перше, відображення їх в складі основних засобів підприємства АПК, у випадку коли така техніка використовується не лише для еколого-економічної реабілітації земель;

– по-друге, відображення в складі витрат на капітальне поліпшення землі, за умови що дані технології використовуватимуться лише для обробітку певної території земельних ресурсів.

Перший та другий варіанти можуть використовуватися у всіх вище зазначених підходах до відображення витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення. Проте при першому підході амортизація нараховуватиметься на капітальні витрати на поліпшення земельних ресурсів, які полягають в формуванні системи технологій еколого-економічної реабілітації та інших видів необоротних активів (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи).

Дані землі можуть використовуватися для виробництва продукції, що не є основним видом діяльності сільськогосподарського підприємства. Витрати пов'язанні з таким видом еколого-економічної реабілітації мають поточний характер, та можуть мати два напрями відображення:

– по-перше в складі собівартості готової продукції, яка не є основним видом діяльності сільськогосподарського підприємства;

– по-друге в складі витрат періоду, зокрема в складі загальновиробничих витрат.

Перший варіант відображення витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення на основі впровадження адаптивно-ландшафтною системи землеробства передбачає відображення таких витрат в складі загальновиробничих витрат на рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" з одночасним відображенням на рахунок-екрані 8-го класу. Відповідно до цього пропонуємо наступний порядок організації аналітичного обліку витрат:

– рахунок 86.3. "Витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення". Аналітичний рахунок другого рівня виступатиме 86.3.1 "Витрати на еколого-економічну реабілітацію земель на основі адаптивно-ландшафтною системи землеробства", з відповідними рахунками третього рівня аналітики в розрізі елементів витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація, інші витрати);

– рахунок 91.x.1 "Витрати на еколого-економічну реабілітацію земель на основі адаптивно-ландшафтною системи землеробства". Організацію аналітичного обліку за даним рахунком пропонуємо здійснювати за елементами витрат.

Виходячи з запробованого порядку до організації аналітичного обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію земель пропонуємо наступну модель бухгалтерського відображення таких витрат (рис. 1).

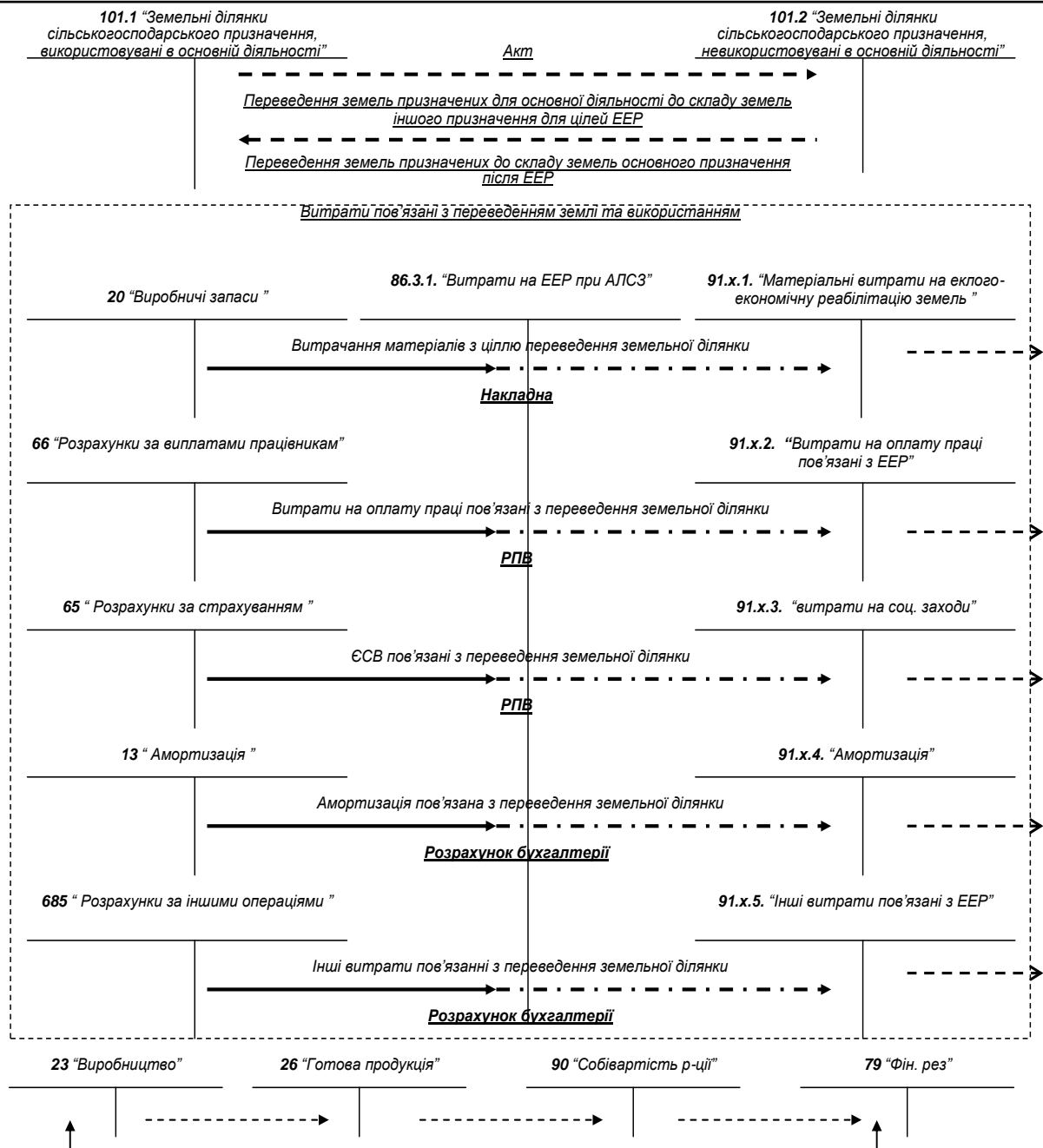


Рис. 1. Модель бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію за умови переведення земель до складу іншого призначення

Запропонована модель бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію земель пов'язана з формуванням собівартості нового виду сільськогосподарської продукції. Відповідно всі витрати включатимуться до собівартості продукції вирощування якої дозволить підвищити якісні характеристики земельних ресурсів підприємства АПК.

Такі витрати систематизуються на рахунку-екрані 86.3.1 "Витрати на еколого-економічну реабілітацію земель на основі адаптивно-ландшафтної системи землеробства", та пов'язані з впровадженням адаптивно-ландшафтної системи землеробства без застосування окремих технологічних заходів, які передбачають

понесення капітальних витрат. Крім того, такі витрати носять загальновиробничий характер й відповідно потребують розподілу, у випадку коли на даній території вирощуються декілька видів сільськогосподарської продукції. Порядок розподілу пропонуємо здійснюватися відповідно до заробітної плати як бази розподілу.

Наступним підходом до еколого-економічної реабілітації земель є понесення капітальних витрат та переведення земель до складу не використовуваних (рис. 2). Тобто впровадження єдиного комплексу технологічного та екологічного забезпечення впровадження адаптивно-ландшафтної системи землеробства.

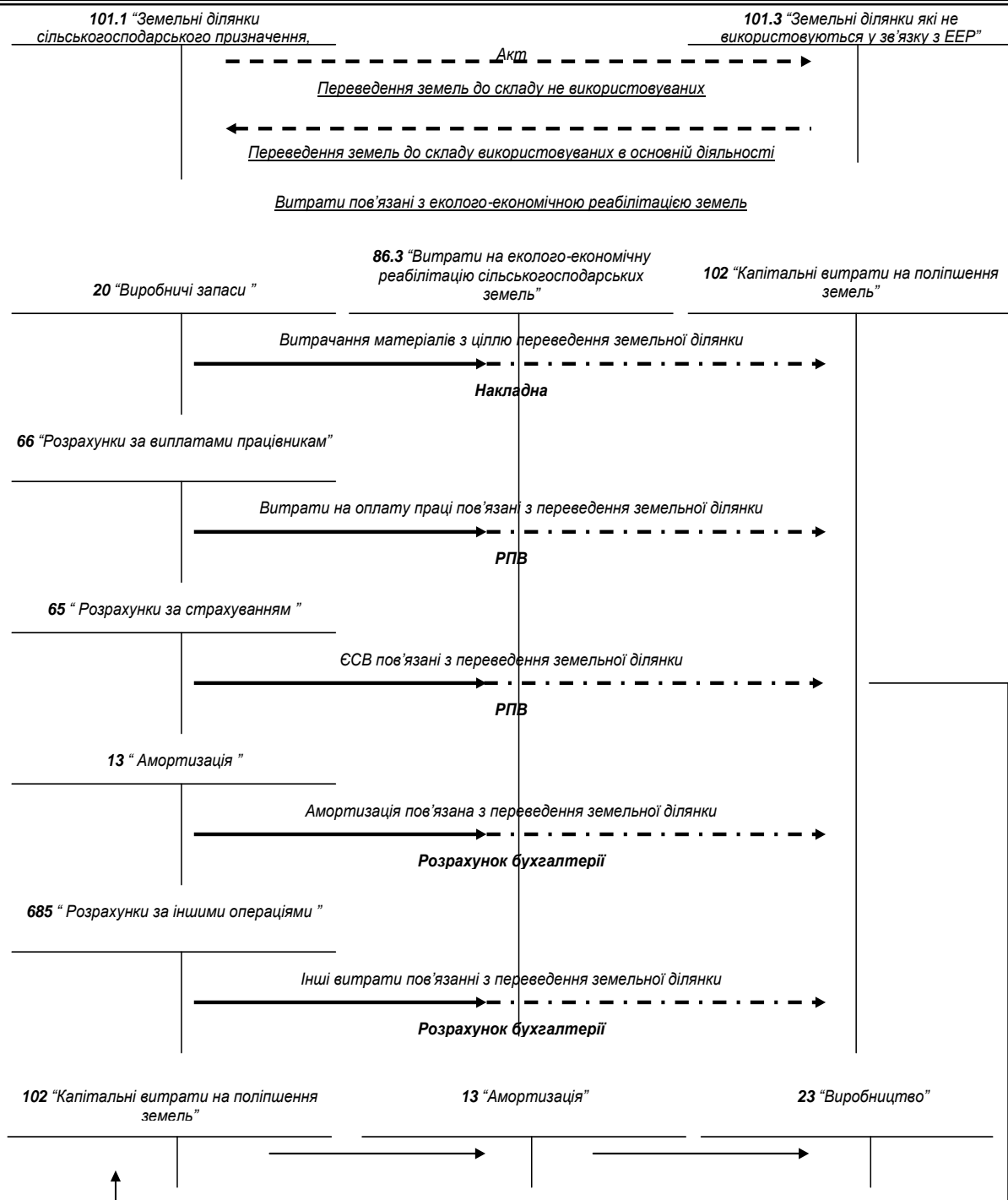


Рис. 2. Модель бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію за умови капітального поліпшення її властивостей

Запропонований підхід до облікового відображення еколого-економічної реабілітації сільськогосподарських земель передбачає необхідність капіталізації земель на рахунку 102 й відповідно подальше списання вартості через механізм амортизації. Запропонований аналітичний рахунок 86.2.2 дозволяє систематизувати інформацію про понесенні витрати на охорону навколишнього середовища в частинні капітальних витрат на еколого-економічну реабілітацію.

Капітальні витрати на поліпшення земель відображаються в обліку як окремий об'єкт обліку, який амортизується у встановленому порядку. Згідно з п. 5 "Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок", затвердженої Постановою КМУ від 11.10.2002 № 1531, земельні поліпшення – це зміна якісних характеристик земельної ділянки внаслідок розташування в її межах

будинків, будівель, споруд, об'єктів інженерної інфраструктури меліоративних систем, багаторічних насаджень, лісової та іншої рослинності, а також унаслідок господарської діяльності або проведення робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів тощо). Виходячи з цього витрати пов'язані з формуванням адаптивно-ландшафтною системи землеробства, які передбачають формування відповідного технологічного оснащення, модернізації процесу використання є складовими капітальних витрат на поліпшення землі, та передбачають комплекс екологічних та технологічних заходів до яких відносять здійснення на них окремих (або системи) меліоративних заходів, до яких належать гідротехнічні (осушення, зрошення), культуртехнічні (корчування кущів, вирівнювання, залуження), хімічні (вапнування, гіпсування), агролісотехнічні (захист від ерозії, накопичення вологи), агротехнічні (плантажна оранка,

щільювання, глибоке розпушення). Такі зміни у використанні землі, призводять до якісних змін у ґрунтовому покриві, й відповідно відновлення родючості землі.

Виходячи з вищевикладеного капітальні витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення підлягають амортизації та подальшому списанню на собівартість сільськогосподарської продукції, яка вирощується на полях, які підлягали еколого-економічній реабілітації на основі адаптивно-ландшафтної системи землеробства. Це пов'язано з переходом від групового нарахування амортизації до пооб'єктного відповідно до податкового кодексу України.

Відповідно до ПКУ капітальні витрати на поліпшення земель відносяться до 2-ї групи основних засобів та інших необоротних активів які підлягають амортизації, й відповідно встановлено мінімальний строк корисної експлуатації 15 років. Методами нарахування амортизації

на капітальні витрати на поліпшення земель наступні: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий. Обрання того чи іншого методу нарахування затверджується в положенні про облікову політику. Проте зважаючи на галузеву специфіку сільського господарства пропонуємо використання виробничого методу. Порядок нарахування амортизації на капітальні витрати на поліпшення земель різними методами представлено в додатку А.Б на прикладі ТзОВ "Світанок".

Обрання саме виробничого методу дозволить управляти не лише витратами, але й собівартістю продукції яка залежить від урожайності, кліматичних та погодних умов. На рисунку 3 представлено порядок регламентації бухгалтерського обліку капітальних витрат на поліпшення земель та їх амортизації положеннями облікової політики підприємства.

ТзОВ "Світанок" назва підприємства	Витяг
НАКАЗ № 1	
Від 02 січня 2012 р	
<b>ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА НА 2012 р.</b>	
<b>х.1. Бухгалтерський облік капітальних витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення.</b>	
х.1.1. Бухгалтерський облік витрат на еколого-економічну реабілітацію на основі адаптивно-ландшафтної системи землеробства, яка передбачає понесення капітальних витрат відображаються на рахунку 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель".	
х.1.2. Амортизація на капітальні витрати на еколого-економічну реабілітацію сільськогосподарських земель на основі адаптивно-ландшафтної системи землеробства нараховується на основі виробничого методу.	
х.1.2.1. плановий обсяг продукції встановлюється на основі агрономічного вивчення земельної ділянки з урахуванням її поліпшення в ході еколого-економічної реабілітації та затверджується наказом керівника з посиланням на акт вивчення родючості землі.	
х.1.2.2. строк корисного використання встановлено на рівні 15 років.	
х.1.2.3. у випадку відхилення фактичного обсягу урожайності від планового такі витрати коригуються в останньому році строку корисного використання	

Рис. 3. Запропонований підхід до формування положень облікової політики щодо бухгалтерського обліку капітальних витрат на ЕЕР

Запропонована методика бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення за умови їх капіталізації дозволить підвищити ефективність управління природоохоронною діяльністю виходячи з наступних позицій:

– по-перше, запропонований підхід до еколого-економічної реабілітації на основі впровадження адаптивно-ландшафтної системи землеробства дозволяє підвищити якісні характеристики земельних ресурсів, адже враховує комплекс технологічний, екологічний та економічних заходів;

– по-друге, розроблений порядок формування капітальних витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення на основі впровадження адаптивно-ландшафтної системи землеробства дозволяє надати об'єктивну інформацію про економічну результативність такої системи, яка визначатиметься на основі її впливу на природні властивості земельних ресурсів та їх родючості, що в кінцевому випадку відобразиться на обсягах та собівартості сільськогосподарської продукції;

– по-третє, зміни в обліковій політиці в частині амортизації виробничим методом, дозволяють управляти нею як складовою собівартості продукції в залежності від обсягів продукції отриманої в певний період.

Наступним підходом до бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення передбачає понесення поточних витрат. Виходячи з даного підходу землі фактично знаходяться у використанні про те для підвищення їх якості здійснюються відповідні роботи з реабілітації. Витрати на такі роботи мають поточний характер й відповідно відображаються на рахунках витрат періоду або собівартості продукції.

Відповідності до цього пропонуємо наступний підхід до формування робочого плану рахунків:

– рахунок 86.3.3. "Витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення при основному використанні земель";

– 86.3.3.1. "Матеріальні витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення";

– 86.3.3.2. "Витрати на оплату праці на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення";

– 86.3.3.3. "Витрати на соціальні заходи на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення";

– 86.3.3.4. "Амортизація необоротних активів використовуваних при еколого-економічній реабілітації земель сільськогосподарського призначення";

– 86.3.3.5. "Інші витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення".

– рахунок 91.х. "Витрати на охорону навколишнього середовища"

– 91.х.2. "Загальновиробничі витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення"

– рахунок 23.х.1. "Виробничі витрати на охорону навколишнього середовища";

– 23.х.1.1. "Розподілені загальновиробничі витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення".

У випадку коли земельна ділянка передбачає вирощування лише одного виду продукції, тоді такі витрати виключаються до собівартості продукції. У іншому випадку (декілька видів продукції) такі витрати відображаються у складі загальновиробничих витрат і надалі розподіляються на собівартість в залежності від обраної бази розподілу на підприємстві: за оплатою праці, за кількістю виготовленої продукції та ін. (рис. 4).

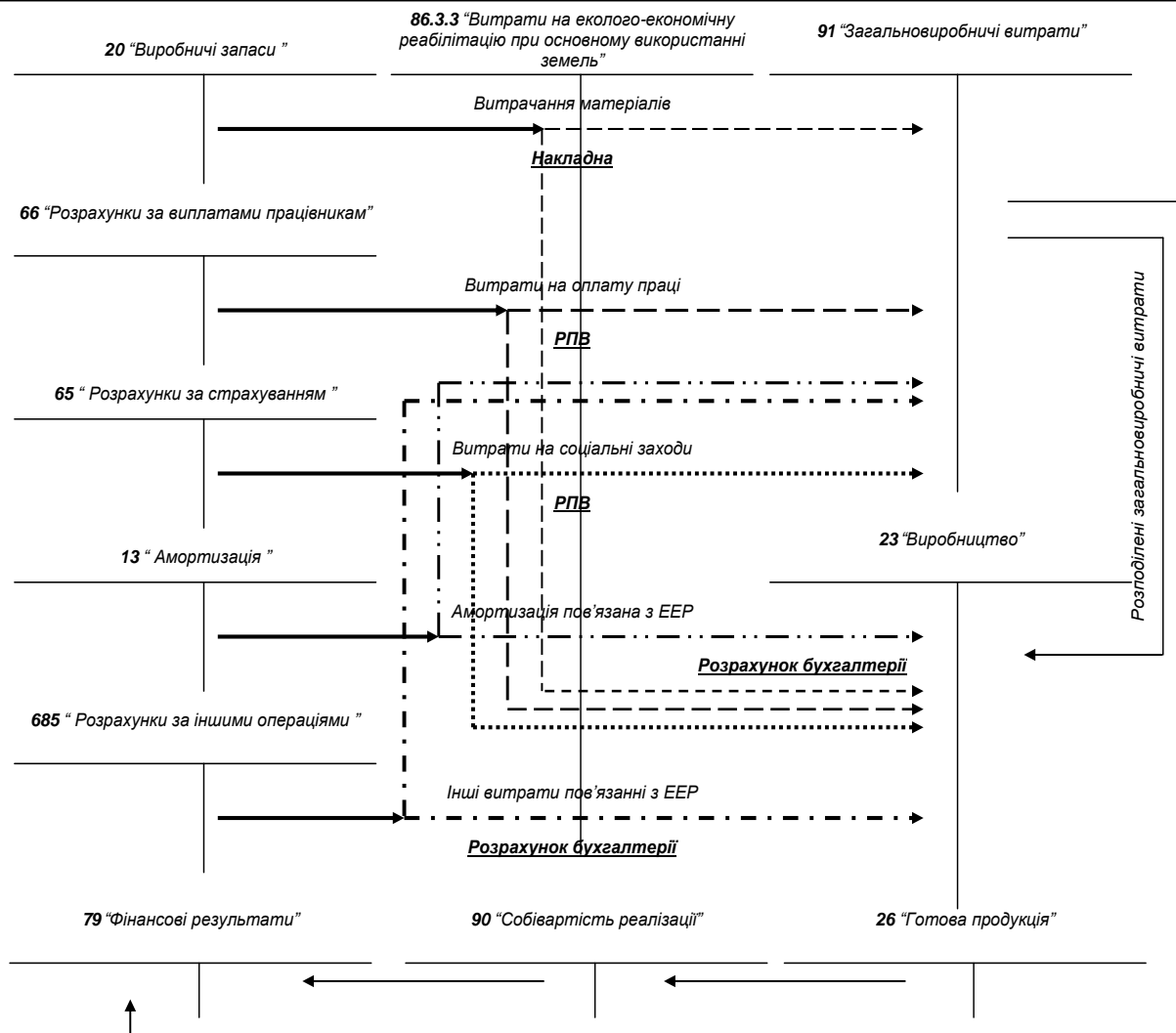


Рис. 4. Модель бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію за умови її подальшого основного використання

Розподіл таких витрат повинен враховувати площу, яку займає вирощування того чи іншого виду продукції, витрати на оплату праці пов'язані з вирощуванням того чи іншого виду продукції та вартість насіння. Враховуючи зазначені фактори розподіл витрат на еколого-економічну реабілітацію пропонуємо здійснюватися шляхом застосування інтегрованого індексу розподілу, або ж індексів розрахованих на основі площі та вартості насіння. Інтегрований індекс представлений у вигляді формули:

$$\text{Індекс розподілу} = (\text{П ч} / \text{П з} + \text{СВН ч} / \text{СВН з}) / 2$$

Де:

П ч – площа, на якій вирощується певний вид сільськогосподарської продукції, та яка підлягає еколого-економічній реабілітації;

Таблиця. 2. Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат на еколого-економічну реабілітацію на ТзОВ "Світанок"

Вид Продукції	Площа	Вартість насіння			Загальна вартість витрат на ЕЕП	
		Норма посіву	Вартість	Загальна сума		
Озима пшениця	134 га	245 кг/га	1680 грн./т	55220,06	178000	
Яра пшениця	102 га	207 кг/га	1605 грн./т	33887,97		
Ярий ячмінь	302 га	241 кг/га	2010 грн./т	146291,82		
Овес	110 га	319 кг/га	1990 грн./т	69829,10		
Разом	648 га	-	-	305228,95		
Вид Продукції	Індекс розподілу за площею		Індекс розподілу за вартістю насіння		Інтегрований індекс розподілу	
	Індекс	Вартість	Індекс	Вартість	Індекс	Вартість
Озима пшениця	274,69	36808,46	0,583	32193,29	137,64	34500,88
Яра пшениця		28018,38		19756,69		23887,54
Ярий ячмінь		82956,38		85289,66		84123,02
Овес		30216,78		40760,36		35288,56
Разом		178000,00		178000,00		178000,00



Представлений розрахунок розподілу витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення дає можливість вибору управлінському персоналу при розрахунку собівартості сільськогосподарської продукції. В нашому випадку одиницею собівартості виступатиме 1 тонна

певного виду зернових. Запропоновані напрями розподілу повинні міститися с обліковій політиці як основного регламенту бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення (рис. 5).

<b>ТзОВ "Світанок"</b> назва підприємства	НАКАЗ № 1	Витяг Від 02 січня 2012 р
<b>ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА НА 2012 р.</b>		
<p><b>Х. Облік витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення.</b> Вирощування зернових культур: – пшениця (яра, озима); – ячмінь (ярий, озимий); – овес.</p> <p><b>х.3. Поточні витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення.</b> х.3.1. Облік поточних витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення ведеться на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Аналітичний облік ведеться в розрізі елементів витрат. Шифри аналітичних рахунків затвердженні наказом № 2 по підприємству "Про затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку на 2012 р." від 30 грудня 2011 р. х.3.2. Розподіл загальновиробничих витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення здійснюється у відповідності до наступних баз розподілу: – за площею; – за вартістю насіння; – інтегрованим способом. Обрання того чи іншого методу регламентується наказом керівника. х.3.3. Документальне оформлення розподілу витрат здійснюється на основі Акту розподілу загальновиробничих витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення</p>		

*Рис. 5. Запропонований підхід до формування положень облікової політики щодо формування, розподілу та облікового відображення загальновиробничих витрат на еколого-економічну реабілітацію*

Наступним кроком удосконалення облікового відображення запропонованого підходу до розподілу загальновиробничих витрат пов'язаних з еколого-економічною реабілітацією земель сільськогосподарського призначення є документування даного процесу. Вважаємо, що відсутність окремого документу стосовно розподілу таких витрат не дозволяє в повному обсязі охопити весь процес облікового відображення. Адже витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення мають вагомий значення в управлінні такими стратегічними об'єктами стійкого розвитку як природні ресурси. Крім того,

сьогодні користувачі потребують інформації про їх частку в структурі собівартості готової сільськогосподарської продукції, тому як процес еколого-економічної реабілітації є одним з пріоритетних об'єктів управління стійким розвитком підприємства АПК.

Виходячи з представленого розрахунку модель бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення в частині розподілу загальновиробничих витрат матиме наступний вигляд (табл. 3).

*Таблиця 3. Запропонований порядок відображення витрат на еколого-економічну реабілітацію*

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума	Первинний документ
		Д	К		
1.	Відображено втрачання матеріалів на еколого-економічну реабілітацію	86.3.1.	20	98087,90	Накладна
		91.х.2	86.3.1.		
2.	Нарахована заробітна плата за проведення еколого-економічної реабілітації земель	86.3.2.	66	20480,88	РПВ
		91.х.2	86.3.2.		
3.	Нарахована ЄСВ	86.3.3.	65	7450,89	РПВ
		91.х.2	86.3.3.		
4.	Нарахована амортизація	86.3.4.	13	2079,87	Розрахунок амортизації
		91.х.2	86.3.4.		
5.	Відображено вартість послуг сторонніх організацій при проведенні еколого-економічної реабілітації земель	86.3.5.	685	49900,46	Рахунок, Акт виконаних робіт
		91.х.2	86.3.5.		
<b>Розподіл загально виробничих витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення</b>					
<i>Варіант А: База розподілу площа поля</i>					
6.	Розподілено загальновиробничі витрати на еколого-економічну реабілітацію земель: – з вирощування озимої пшениці;	23.х.1.1	91.х.2	178000,00	Акт розподілу ЗВВ на еколого-економічну реабілітацію
		23.1.1.1	91.х.2	36808,46	
7.	– з вирощування ярої пшениці;	23.2.1.1	91.х.2	28018,38	
8.	– з вирощування ярого ячменю;	23.3.1.1	91.х.2	82956,38	
9.	– з вирощування вівса	23.4.1.1	91.х.2	30216,78	
<b>Розподіл загально виробничих витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення</b>					
<i>Варіант А: База розподілу вартість насіння</i>					
6.	Розподілено загальновиробничі витрати на еколого-економічну реабілітацію земель: – з вирощування озимої пшениці;	23.х.1.1	91.х.2	178000,00	Акт розподілу ЗВВ на еколого-економічну реабілітацію
		23.1.1.1	91.х.2	32193,29	
7.	– з вирощування ярої пшениці;	23.2.1.1	91.х.2	19756,69	
8.	– з вирощування ярого ячменю;	23.3.1.1	91.х.2	85289,66	
9.	– з вирощування вівса	23.4.1.1	91.х.2	40760,36	
<b>Розподіл загально виробничих витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення</b>					
<i>Варіант А: База розподілу інтегрована</i>					
6.	Розподілено загальновиробничі витрати на еколого-економічну реабілітацію земель: – з вирощування озимої пшениці;	23.х.1.1	91.х.2	178000,00	Акт розподілу ЗВВ на еколого-економічну реабілітацію
		23.1.1.1	91.х.2	34500,88	
7.	– з вирощування ярої пшениці;	23.2.1.1	91.х.2	23887,54	
8.	– з вирощування ярого ячменю;	23.3.1.1	91.х.2	84123,02	
9.	– з вирощування вівса	23.4.1.1	91.х.2	35288,56	

Таким чином, як можна спостерігати з представленої характеристики моделі бухгалтерського обліку витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення при якій землі в подальшому використовуються для вирощування того ж виду сільськогосподарської продукції, запропонований підхід має наступні переваги від діючої практики бухгалтерського обліку:

– по-перше, передбачає комплексне спостереження за еколого-економічною реабілітацією, що дозволяє формувати комплекс інформаційних потоків для управління природоохоронною діяльністю підприємства АПК;

– по-друге, використання рахунку-екрану дозволяє інтегрувати інформацію про витрати на еколого-економічну реабілітацію в єдиному місці;

– по-третьє, використання різних підходів до розподілу загальновиробничих витрат на еколого-економічну реабілітацію дозволяє підвищити ефективність управління собівартістю сільськогосподарської продукції;

– по-четверте, запропонований підхід відповідає запитам користувачів й відповідно є основою формування внутрішньої звітності як інформаційного базису екологічного менеджменту.

В подальшому дані витрати відображаються в системі бухгалтерської звітності, зокрема для забезпечення інформаційних потреб екологічного менеджменту (внутрішня звітність), формування інвестиційної привабливості підприємства (фінансова звітність) та формування макроекономічних показників (статична звітність).

Таким чином, запропонований порядок дозволяє підвищити ефективність управління земельними ресурсами сільськогосподарського підприємства. При обґрунтуванні реабілітації деградованих і порушених земель запропоновано використовувати витратний підхід, що оцінює вартість відновлення де градаційних ділянок земель сільськогосподарського призначення (витрати на відновлення). Сума витрат на подальшу реабілітацію земельної ділянки повинна визначати його ціну при вилученні. Витрати на реабілітацію будуть підставою для розрахунку компенсаційних платежів на відшкодування одержаного збитку в сільському господарстві. Зокрема, розрахунок вартості земельної ділянки сільськогосподарського призначення витратним способом необхідний при прийнятті рішення про можливість його використання в аграрному секторі економіки. Виходом з положення в разі високої витратності робіт з реабілітації, може бути тимчасова консервація земельної ділянки, яка дозволить відновити якість ґрунтів за рахунок природних факторів і знизити потенційні витрати.

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень.**

1. Еколого-економічна реабілітація сільськогосподарських земель може передбачати введення земель зі складу використовуваних в основній діяльності, тоді витрати на її реабілітацію носитимуть поточний характер, та

спливатимуться на виробничі або загальновиробничі витрати в залежності від напрямів використання. У випадку коли еколого-економічна реабілітація землі має комплексний характер та не передбачає її використання в інших цілях такі витрати капіталізуються. Третій випадок пов'язаний з понесенням поточних витрат на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення під час її використання в основній діяльності. Відповідно до кожного з напрямів розроблено моделі облікового відображення. Кожна з яких передбачає порядок регламентації через положення облікової політики підприємства АПК, розробку робочого плану рахунків та відображення на них операцій пов'язаних з такими витратами. Крім того в роботі запропонований порядок накопичення таких витрат на аналітичному рахунку-екрані 86.3 "Витрати на еколого-економічну реабілітацію земель сільськогосподарського призначення" та порядок їх включення до собівартості продукції.

2. Відображення витрат на еколого-економічну реабілітацію земель в складі собівартості продукції має два механізми: по-перше, шляхом амортизаційних відрахувань капітальних витрат на еколого-економічну реабілітацію земель (рахунок), по-друге, шляхом розподілу загальновиробничих витрат.

3. При нарахуванні амортизації на капітальні витрати на еколого-економічну реабілітацію сільськогосподарських земель пропонуємо використовувати виробничий метод, адже це дозволить управляти не лише витратами, але й собівартістю продукції яка залежить від урожайності, кліматичних та погодних умов. Плановий обсяг продукції встановлюється на основі агрономічного вивчення управляти ділянки з урахуванням її поліпшення в ході еколого-економічної реабілітації та затверджується наказом керівника з посиланням на акт вивчення родючості землі. Строк корисного використання встановлюється підприємством самостійно, але не менше ніж 15 років.

4. Розподіл загальновиробничих витрат на еколого-економічну реабілітацію повинен враховувати площу, яку займає вирощування того чи іншого виду продукції, витрати на оплату праці пов'язані з вирощуванням того чи іншого виду продукції та вартість насіння. Враховуючи зазначені фактори розподіл витрат на еколого-економічну реабілітацію пропонуємо здійснюватися шляхом застосування інтегрованого індексу розподілу, або ж індексів розрахованих на основі площі та вартості насіння.

КУЛІЙ-ДЕМ'ЯНЮК Юлія Василівна – аспірант кафедри економіки підприємств і соціально-трудова відносин Подільського державного аграрно-технічного університету.

Стаття надійшла до редакції: 22.08.2012 р.