

УДК: 657:474.5:332.334.4:631

Назаренко О.В.

к.е.н., доцент, доцент кафедри економічного контролю та аудиту, Сумський національний аграрний університет

**Науково-практичні аспекти відображення капітальних витрат на
поліпшення сільськогосподарської земельної ділянки в собівартості
отриманої продукції**

Nazarenko O.V.

candidate of sciences, associate professor of economic control and audit Sumy National Agrarian University

**Scientific and practical aspects of capital expenditure reflection for agricultural
land improving in the cost of getting production**

Анотація. Процеси глобалізації аграрного бізнесу формують в сучасному обліковому середовищі нагальну потребу вдосконалення відображення природної складової в собівартості сучасної екологічнозорінтованої сільськогосподарської продукції. У статті наведено перелік зобов'язань власників та користувачів земельних ділянок сільськогосподарського призначення, порядок формування та класифікацію витрат на поліпшення земель за основними бухгалтерськими критеріями, уточнено структуру витрат на вирощування сільськогосподарської продукції з урахуванням екологічної складової. Досліджено показники, що характеризують винос основних елементів живлення з урожаєм основної й побічної продукції. Вдосконалено методику розподілу капітальних витрат (суми амортизації) на поліпшення земельних ділянок, як об'єкту основних засобів, з врахуванням часової особливості впливу на виробництво сільськогосподарської продукції та повноцінного їх відображення в собівартості з урахуванням діючих сівозмін регіону. Проведена бальна оцінка впливу на ґрунт культур в сівозміні.

Summary. The processes of globalization of agrarian business form in modern accounting environment. The urgent need to improve the display of the natural component of the cost of modern harmless orientated agricultural products. The is in the article the list of obligations of owners and users of agricultural land. It is investigated parameters characterizing the removal of the

main battery pack with the main crop and by-products . It is improved methodology for the allocation of capital costs (depreciation) on the improvement of land as property , plant and equipment , taking into account temporal features influence on agricultural production and to display them in full cost given current rotation region. It is made the banal scoring of impact on soil crops in the rotation.

Ключові слова: амортизація, витрати, земельна ділянка, капітальні витрати на поліпшення земель, основні засоби, сівозміна, собівартість.

Keywords: depreciation costs, land, capital expenditures for land improvements, property and equipment, crop rotation, cost.

Вступ. Процеси глобалізації аграрного бізнесу формують в сучасному обліковому середовищі нагальну потребу вдосконалення обліку природної складової в собівартості сучасної екологічнозорінтованої сільськогосподарської продукції. Значну питому вагу в даній складовій займає вартість земельної ділянки, а за умови її довгострокового та ефективного використання і вартість витрат на її поліпшення.

Неабияке значення має своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом сільськогосподарської продукції, обрахування фактичної собівартості окремих її видів, а також контроль за використанням природних (в тому числі земельних), матеріальних, трудових та фінансових ресурсів є метою обліку собівартості продукції.

Постановка завдання. Метою статті є уточнення структури витрат на вирощування сільськогосподарської продукції з урахуванням екологічної складової через вдосконалення методики розподілу капітальних витрат (суми амортизації) на поліпшення земельної ділянки в межах сівозміни.

Аналіз останніх наукових досліджень. Теоретичні основи обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення знаходять відображення в працях науковців на протязі тривалого періоду. В умовах сьогодення питання методології, дослідження проблем обліку земельних ділянок, проблеми включення до собівартості витрат на їх поліпшення є об'єктом наукових досліджень М.П. Войнаренка, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, П.Т. Саблука, В.Я. Соколова, І.В. Замули, проблеми власності на землю розглядають в своїх дослідженнях П.І. Гайдуцький, Б.С. Гузар, С.М. Рибак, М.М. Федоров та інші.

В.М. Жук зазначає, що землі, як специфічному виду фізичного капіталу, притаманні важливі методологічні особливості, які слід обов'язково враховувати при організації її облікового забезпечення. Зокрема: об'єктом обліку є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки; земельні ділянки для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з об'єктів основних засобів; на вартість земельних ділянок не нараховується амортизація; такий об'єкт основних засобів не може бути ліквідований; збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки; капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів [2].

Згідно з фізичною концепцією капіталу капітал розглядається як виробнича потужність підприємства, що базується, наприклад, на вироблених одиницях за день (урожайність сільськогосподарських культур за рік). Тобто, фізична концепція капіталу базується на концепції господарської одиниці, в основі якої лежить балансове рівняння, сутність якого полягає в тому, що вартість активів дорівнює сумі зобов'язань та капіталу ($A = Z + K$).

Як визначає М.П. Войнаренко, концепція збереження фізичного капіталу передбачає, що прибуток є збільшенням фізичної виробничої потужності за період. Це означає, що цінові зміни, які впливають на активи та зобов'язання підприємства, розглядаються як зміни в оцінці фізичної виробничої потужності підприємства та вважаються частиною власного капіталу, а не прибутком звітного періоду.

Концепція збереження фізичного капіталу передбачає застосування оцінки за поточною вартістю, але не визначає конкретної основи такої оцінки.

В разі домінуючої зацікавленості у виробничій потужності підприємства має застосовуватися фізична концепція капіталу. Обрана концепція визначає мету, яка має бути досягнута при визначенні прибутку, навіть якщо можуть виникати певні труднощі оцінки при застосуванні концепції [3].

Виклад основного матеріалу дослідження. Земельна ділянка - це частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами. Право власності на земельну ділянку поширюється в її межах на поверхневий (грунтовий) шар, а також на водні об'єкти, ліси і багаторічні насадження, які на ній знаходяться, якщо інше не встановлено законом та не порушує прав інших осіб.

Земельні відносини - це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею. Суб'єктами земельних відносин є громадяни, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади. Об'єктами земельних відносин є землі в межах території України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні

частки (паї). Регулюються вони Конституцією України, Земельним кодексом, а також прийнятими відповідно до них нормативно-правовими актами.

Землі України за основним цільовим призначенням поділяються на такі категорії: землі сільськогосподарського призначення, землі житлової та громадської забудови, землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення, землі оздоровчого призначення, землі рекреаційного призначення, землі історико-культурного призначення, землі лісгосподарського призначення, землі водного фонду, землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення.

Враховуючи тематику дослідження, більш детально розглянемо першу складову. До земель сільськогосподарського призначення належать:

а) сільськогосподарські угіддя (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги);

б) несільськогосподарські угіддя (господарські шляхи і прогони, полезахисні 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).

Найбільш економічно активними в аграрному виробництві, потребуючими найбільших інвестицій, витрат на поліпшення, екологічно вразливими є сільськогосподарські угіддя. Тому землевласники та землекористувачі несуть певні зобов'язання. У відповідності до Земельного кодексу України [4], зобов'язання землевласників та землекористувачів відображено в табл. 1.

Таблиця 1

**Перелік зобов'язань власників та користувачів земельних ділянок
сільськогосподарського призначення**

№ п.п.	Зміст зобов'язань	Власники земельних ділянок	Землекористувачі
1	Забезпечувати використання їх за цільовим призначенням	+	+
2	Додержуватися вимог законодавства про охорону довкілля	+	+
3	Своєчасно сплачувати земельний податок	+	+
4	Своєчасно сплачувати орендну плату		+
5	Не порушувати прав власників суміжних земельних ділянок та землекористувачів	+	+
6	Підвищувати родючість ґрунтів та зберігати інші корисні властивості землі	+	+
7	Своєчасно надавати відповідним органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування дані про стан і використання земель та інших природних ресурсів у порядку, встановленому законом	+	+
8	Дотримуватися правил добросусідства та обмежень,	+	+

	пов'язаних з встановленням земельних сервітутів та охоронних зон		
9	Зберігати геодезичні знаки, протиерозійні споруди, мережі зрошувальних і осушувальних систем	+	+
10	За свій рахунок привести земельну ділянку у попередній стан у разі незаконної зміни її рельєфу, за винятком здійснення такої зміни не власником земельної ділянки, коли приведення у попередній стан здійснюється за рахунок особи, яка незаконно змінила рельєф	+	+

У системі моніторингу земель проводиться збирання, оброблення, передавання, збереження та аналіз інформації про стан земель, прогнозування їх змін і розроблення науково обґрунтованих рекомендацій для прийняття рішень щодо запобігання негативним змінам стану земель та дотримання вимог екологічної безпеки. З даних таблиці видно, що певний перелік вимог встановлюються як до землевласників так і до землекористувачів.

Проте дані зобов'язання носять сталий характер, враховуючи щорічні зміни якісного стану земельних ділянок сільськогосподарського призначення, доцільною є оптимізація порядку включення витрат на поліпшення земель до собівартості продукції отриманої з даної площі. В сучасних умовах господарювання, проблемним є питання правильності віднесення витрат на поліпшення земель до тих періодів, в яких від здійснення витрат одержуються доходи.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Центрами відповідальності виступають внутрішньогосподарські підрозділи, що функціонують на засадах госпрозрахунку. Їх склад визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо. Витрати, що складають виробничу собівартість продукції, групуються наступним чином за:

- видами продукції (робіт, послуг);
- способом віднесення до конкретного об'єкта витрат;
- ступенем залежності від обсягу виробництва;
- економічним змістом;
- відношенням до виробничого процесу.

За економічним змістом витрати групуються за економічними елементами і за статтями калькуляції.

У відповідності до П(С)БО 16 «Витрати» витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами.

Статті калькуляції відображають формування даних витрат для визначення собівартості продукції (робіт, послуг). Отже, для контролю та аналізу за витратами, поряд з обліком за економічними елементами, застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обраховується собівартість продукції. Класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості розкриває цільове призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. Це групування використовується для узагальнення витрат за видами виготовленої продукції та місцем виникнення витрат (цехів, дільниць, ділянок тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу виробництва продукції, виду продукції. Встановлення переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) віднесене до компетенції підприємства і має бути регламентоване його обліковою політикою.

Групування витрат за елементами використовується для складання кошторису витрат на виробництво, а на підприємствах, що виробляють однорідну продукцію і для обліку витрат на виробництво. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів і утворюють статтю витрат у калькуляції собівартості. При цьому один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

За складом видатків статті калькуляції поділяються на елементні (прості) і комплексні. Елементні складаються тільки з одного однорідного економічного елемента і не підлягають подальшому розчленовуванню (сировина і матеріали, основна зарплата виробничих робітників, відрахування на соціальне страхування тощо). Комплексні складаються з декількох економічно різнорідних елементів, які мають однакове виробниче призначення (витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, витрати майбутніх періодів, витрати на поліпшення земель тощо). Зокрема, витрати на поліпшення земель містять у собі практично весь спектр елементних витрат: матеріальні витрати, заробітну плату, витрати на соціальне страхування, амортизацію устаткування.

З метою відображення об'єктивного формування фінансового результату діяльності аграрного підприємства, побудови інформаційної системи обліку витрат на природоохоронні поліпшення, необхідно уточнити порядок їх списання, чітко класифікувати витрати на поліпшення земель відносно продукції, яка отримується з окремо визначеної земельної ділянки. Вони повинні доповнити систему обліку витрат на вирощування сільськогосподарських культур.

Класифікацію витрат на поліпшення земель за основними бухгалтерськими критеріями наведено на рис. 1.



Рис. 1 Класифікація витрат на поліпшення земель за основними бухгалтерськими критеріями

Беручи до уваги перший рядок всіх трьох класифікацій витрат на поліпшення земель, слід зазначити, що тут все більш менш зрозуміло:

- зовнішні фінансуються за допомогою цільових програм з бюджетів різних рівнів, коштів інших інвесторів;

- поточні визначаються одночасно зі зменшенням активів, чи збільшенням зобов'язань, вони повинні бути прямо пов'язаними з прибутком (економічною вигодою), що одержує підприємство у певному періоді;

- основні – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції, товарів, робіт, послуг. Прямі витрати - можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Основні витрати охоплюють три групи витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

Але більш цікавим, як для нашого дослідження, так і окремо визначеного підприємства, є другий рядок класифікацій витрат на поліпшення земель (рис. 1).

Внутрішні витрати сільськогосподарський землекористувач може здійснити або за рахунок прибутку, або шляхом включення їх до собівартості продукції, що є йому економічно більш вигідним, за умови відсутності впливу зовнішніх чинників (пільгове оподаткування, бюджетне фінансування заходів тощо).

До капітальних витрат на поліпшення земель відносять: меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи. Але слід враховувати, що вони не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів (на субрахунку 102) і є об'єктом амортизації. Основним моментом є те, що від такого роду витрат вигода буде надходити протягом не одного облікового періоду, а декількох.

Накладні витрати – компоненти витрат, що нероздільно пов’язані з двома чи більшим об’єктами віднесення витрат і тому розподіляються на один об’єкт витрат пропорційно до економічно обґрунтованої бази.

Виходячи з теорії фізичної економії, а також з розрахунків Ф. Кене, землі має бути віддана належна їй частина створеного за її участю багатства. На думку В.М. Жука, ця частина має мати як мінімум дві складові: органічні добрива та природоохоронні поліпшення [2].

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних та грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах.

В процесі планування собівартості продукції враховується вплив основних техніко-економічних факторів, таких як підвищення рівня механізації виробництва, впровадження прогресивних технологій, проведення заходів щодо покращання родючості ґрунтів, впровадження високопродуктивних сортів і гібридів сільськогосподарських культур, раціональне використання матеріальних і фінансових ресурсів, застосування прогресивних форм організації та оплати праці.

Проблемою обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення залишається правильне віднесення їх до тих періодів, в яких від здійснення витрат одержуються доходи. Розподіл витрат, відповідно до діючих в Україні нормативних актів з бухгалтерського обліку, потребує вдосконалення.

Так, витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема на гіпсування та вапнування ґрунтів), плануються та обліковуються як витрати майбутніх періодів і відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни.

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» включаються суми, використані для їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.

Витрати на утримання меліоративних споруд підприємства, що плануються та обліковуються за даною статтею, відносяться на сільськогосподарські культури, які вирощуються на зрошуваних та окремо осушених землях пропорційно меліорованим площам.

Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно площі поливних земель [5].

Проте в розрізі сівозміни окремі культури здійснюють різний вплив на ґрунт, тому віднесення витрат рівними частинами є дискусійним питанням. На нашу думку необхідно обґрунтувати спрямування витрат на заходи тривалої дії з поліпшення земельної ділянки на вироблену продукцію.

За основу можна взяти розгорнуту аналітику натуральних показників, які характеризують якість земельної ділянки та групу показників що розкривають вплив кожної окремої культури на її стан. Але при здійсненні даної оцінки обліково-аналітичні працівники потребують наявності спеціальних знань.

Але можна піти й іншим шляхом, більш знайомим та перевіраним для більшості обліково-економічних працівників, змінивши базу розподілу витрат на поліпшення сільськогосподарських земель в бік вирощуваних культур.

Накладні витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до обраної бази. Базою можуть бути: кількість продукції, кількість годин роботи основних робітників, машино-години, прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, основні витрати, ціни можливої реалізації та інші. На основі обраної бази обчислюється ставка розподілу накладних витрат.

На прикладі Сумського району Сумської області розрахуємо порядок включення амортизації капітальних витрат на поліпшення земельних ділянок, як об'єкту основних засобів, з врахуванням часової особливості впливу на виробництво сільськогосподарської продукції та повноцінного їх відображення в її собівартості з урахуванням діючих сівозмін регіону.

Для розрахунку взято умовну сільськогосподарську земельну ділянку площею 100 га. Сума витрат на поліпшення склала 300 тис. грн. Урожайність культур наведена за оперативними даними Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації за 2013 рік (табл. 2.).

Таблиця 2

**Розподіл капітальних витрат (суми амортизації) на поліпшення
сільськогосподарської земельної ділянки в межах сівозміни**

Назва культури	Середня урожайність, ц/га	Валовий збір, ц.	Ціна реалізації за 1т, тис. грн.	Чистий дохід (виручка від реалізації), тис. грн.	Розподіл витрат на поліпшення земель у відповідності до обраної бази		
					діюча, тис. грн.	пропонуєма	
						тис. грн.	в т.ч. на 1 ц., грн.
А	1	2	3	4	5	6	7
Соя	30	3000	5,7	1710	50	66	17
Озима	45	4500	2,7	1215	50	47	10

пшениця							
Кукурудза на зерно	80	8000	2,3	1840	50	71	9
Соняшник	25	2500	4,2	1050	50	40	16
Ріпак озимий	25	2500	4,7	1175	50	45	18
Ячмінь	40	4000	2,0	800	50	31	8
Разом				7790	300	300	

Базою розподілу витрат на поліпшення сільськогосподарської земельної виступила ціна можливої реалізації продукції отриманої на даному просторовому базисі. Коефіцієнт розподілу склав 0,38510911. Порівнявши розподіл витрат на поліпшення земель у відповідності до обраної бази з діючою, слід зазначити, значно більша сума витрат перерозподіляється на валове виробництво кукурудзи на зерно та сої (71 та 66 тис. грн. відповідно), та суттєво зменшується навантаження на ячмінь та соняшник (31 та 40 тис. грн. відповідно).

Проте зробивши перерахунок суми витрат на одиницю отриманої продукції, ми можемо спостерігати найбільший вплив даного елементу витрат на собівартість ріпаку озимого, сої та соняшнику на 18 грн., 17грн., та 16 грн. на 1 ц. (табл. 2).

На нашу думку, крім економічних показників, доцільно навести й натуральні, що характеризують винос основних елементів живлення з урожаєм основної й побічної продукції (табл. 3).

Таблиця 3.

**Винос та повернення у ґрунт елементів живлення
з урожаєм та побічною продукцією, кг/га**

Культура	Винос елементів живлення з ґрунту 1 т основної та побічної продукції, кг/га*			Середньозважене відношення основної продукції до побічної*	Повернення у ґрунт елементів живлення з 1 т побічної продукції, кг/га*		
	N	P	K		N	P	K
Пшениця	28,8	15,8	18,5	1:1,35	5,0	2,0	9,0
Ячмінь	23,0	17,5	16,3	1:1,5	5,0	2,0	10,0
Кукурудза	25,0	15,0	27,6	1:1,65	7,5	3,0	16,0
Соя	57,0	14,5	20,3	1:1,3	12,0	3,1	5,0
Соняшник	44,0	30,7	100,0	1:2,1	15,6	7,6	45,2
Ріпак	65,0	49,0	41,0	1:2,7	14,5	6,5	11,0

Провівши аналіз середньої урожайності сільськогосподарських культур в Україні та визначивши скільки кожна з них виносить елементів живлення з урожаєм основної й побічної продукції, слід зазначити, що найбільше азоту на створення 1 т основної та побічної

продукції споживає ріпак та соя - 65 кг/га та 57 кг/га, дещо менше - соняшник (44 кг/га), а найменше - зернові колосові та кукурудза на зерно. Фосфору більше використовують на створення одиниці продукції рослини ріпаку 49 кг/га та соняшнику 30,7 кг/га, а соя та зернові - на рівні 14,5-17,5 кг/га. Калію більше за інші культури на створення всієї продукції поглинає соняшник (100 кг/га), менше - ріпак (41 кг/га) та кукурудза на зерно (27,6 кг/га), а соя та зернові - 16,3-20,3 кг/га. В останні десятиріччя у технологічних процесах вирощування сільськогосподарських культур застосовують збирання культур із подрібненням і розсіванням листостеблової маси рослин як засобу біологізації землеробства та підвищення родючості ґрунту й збереження довкілля. При цьому листостебловою масою забезпечується повернення у ґрунт значної кількості поживних речовин [1].

Хоча втрату мінеральних елементів можливо компенсувати, певною мірою, за рахунок поточних витрат (внесення добрив під окрему культуру), проте капітальні витрати на поліпшення земельної ділянки теж повинні мати місце. Ці витрати повинні бути обґрунтовані та віднесені (справедливо) на продукцію отриману з даної ділянки.

Якщо провести бальну оцінку виносу елементів живлення (табл. 3) та визначити місце за ступенем впливу на земельну ділянку, ми отримаємо результати представленні в табл. 4.

Таблиця 4.

Бальна оцінка впливу на ґрунт культур в сівозміні

Культура	Елементи живлення ґрунту			Сума балів	Місце за ступенем впливу	Місце за розміром витрат на поліпшення для включення в собівартість одиниці продукції
	азот	фосфор	калій			
Пшениця	3	4	2	9	4	4
Ячмінь	1	3	1	5	6	6
Кукурудза	2	2	4	8	5	5
Соя	5	1	3	9	3	2
Соняшник	4	5	6	15	2	3
Ріпак	6	6	5	17	1	1

Розмір впливу оцінено у відповідності до зростання суми балів (соя має третє місце за більшим розміром абсолютних показників).

Представивши в таблиці розподіл витрат на поліпшення земель (включення їх в собівартість одиниці продукції), ми маємо таку ж картину, за винятком однієї позиції (соя - друга, соняшник - третій). Проте відхилення має не суттєвий характер (1 грн./ц.).

Висновки. Як висновок, хотілось би зазначити, що розподіл капітальних витрат (суми амортизації) на поліпшення сільськогосподарської земельної ділянки в межах сівозміни

відповідає природному виносу елементів живлення з ґрунту основною та побічною продукцією. Вдосконалена методика розподілу витрат сприяє обґрунтованому включенню до собівартості продукції екологічної складової використання земельної ділянки. Останні мають бути окремими об'єктами обліку в доповнення до системного обліку витрат на вирощування сільськогосподарських культур.

За умови, якщо дія капітальних витрат на поліпшення сільськогосподарської земельної ділянки виходить за межі однієї сівозміни, то у відповідності до П(С)БО 7 «Основні засоби» [6], строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Уточнена структура витрат на вирощування сільськогосподарської продукції дозволить розрахувати показники діяльності аграрного підприємства і окремих його підрозділів з урахуванням екологічної складової, сприятиме запобіганню ризику виникнення неточностей та помилок при здійсненні аналізу (аудиту) фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. А це, в свою чергу, сприятиме правильності прийняття управлінських рішень на їх основі та дозволить, за рахунок виявлення напрямків зниження собівартості, сприяти досягненню основної мети створення окремого підприємства: оптимізації розміру прибутку.

Література.

1. Андрієнко О. Не такий страшний соняшник, як його малюють [Електронний ресурс] / О. Андрієнко, А. Андрієнко, І. Семеняка // Агробізнес сьогодні. – 2011. – № 11 (210), червень. – Режим доступу: <http://www.agro-business.com.ua/2010-06-11-12-53-00/460-2011-06-02-14-30-57.html>. – Назва з екрану.
2. Жук В. М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В. М. Жук // Агроінком. – 2011. – № 7/9. – С. 116-121.
3. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навчальний посібник / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
4. Земельний кодекс України : затв. 25 жовтня 2001 р. станом законодавства на 07.07.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>. – Назва з екрану.

5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>. – Назва з екрану.

6. П(С)БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>. – Назва з екрану.

References.

1. Andriyenko O., Andriyenko A., Semenyaka I. (2011), “Not so bad sunflowers as it is imagine”, *Ahrobiznes s'ohodni*, [Online], vol. 11 (210), available at: <http://www.agro-business.com.ua/2010-06-11-12-53-00/460-2011-06-02-14-30-57.html>. (Accessed 28 April 2014)

2. Zhuk V. M. (2011), “Accounting and analytical providing of land relations”, *Ahroinkom*, vol. 7/9, pp. 116-121.

3. Voynarenko M. P., Ponomar'ova N. A., Zamaziy O. V. (2010), *International Financial Reporting and Auditing : tutorial*, Tsentr uchbovoyi literatury, Kyiv, Ukraine.

4. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine “Ukraine’s the Land Code of law”, [Online], available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>. (Accessed 2 May 2014)

5. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001), *Methodical references for planning, accounting and products (works, services) self-cost of agricultural enterprises*, [Online], available at: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>. (Accessed 4 May 2014)

6. Ministry of Finance of Ukraine (2013), *Regulations (standards) of accounting 7 “Property and equipment”*, [Online], available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>. (Accessed 24 April 2014)