

ФІЗІОКРАТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

(Представлено д.е.н., проф. Жук В.М.)

Сьогодні, в умовах зниження природної родючості земель, саме положення теорії фізичної економії та концепції сталого розвитку мають слугувати базисом для удосконалення бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення. Адже на рівні суб'єктів господарювання інформація бухгалтерського обліку є підставою для прийняття рішень в сфері управління земельним капіталом.

На основі аналізу положень «Економічної таблиці» Ф.Кене, а також врахування концепції п'яти абсолютних благ М.Руденка і моделі кругообігу енергії землі, здійснено ідентифікацію та поглиблено класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку в сфері використання земель сільськогосподарського призначення. Запропоновано авторське бачення предмету бухгалтерського обліку використання сільськогосподарських земель, а також його взаємозв'язку з визначеними в дослідженні об'єктами. Проведена ідентифікація та поглиблена класифікація об'єктів у землеробстві, сприятиме підвищенню ефективності системи бухгалтерського обліку використання сільськогосподарських земель.

Ключові слова: теорія фізичної економії; землі сільськогосподарського призначення; об'єкти обліку; абсолютні блага; природна родючість землі.

Постановка проблеми. Зростання чисельності світового населення обумовлює необхідність розширення площ під будівництво житла та об'єктів соціальної інфраструктури. Як наслідок, скорочується площа сільськогосподарських земель, а питання їх раціонального і бережливого використання з кожним роком набирають все більшої гостроти, зважаючи на об'єктивну необхідність збільшення виробництва продовольства.

Нові реалії суспільного розвитку вимагають здійснення обліку та всебічного контролю використання земельних ресурсів, насамперед найбільш цінної їх складової – земель сільськогосподарського призначення.

Теоретичним підґрунтям побудови бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення, безсумнівно, мають бути положення теорії фізичної економії та концепції сталого розвитку. Саме фізіократи, вивчивши природні закони землеробства та визначивши земельні ресурси як джерело примноження багатств нації, вказали на необхідність та пріоритетність державного обліку їх використання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В історичному аспекті фізіократи на чолі з Ф.Кене вперше поставили перед обліком завдання в сфері суспільного землекористування [5]. Аналіз цих завдань дозволяє визначити предмет та об'єкти бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення – основоположні елементи організації облікового процесу. Погляди Ф.Кене та ранніх фізіократів набули подальшого розвитку в працях В.І. Вернадського, С.Подолінського, М.Руденка [8], В.О. Шевчука [10]. Близькими фізіократичній доктрині є дослідження С.Г. Верери [1], Н.О. Голуб [2], В.М. Жука [3], І.В. Замули [4], Г.Г. Кірейцева [6], М.Харріса, І.Фрасера, присвячені розвитку бухгалтерського обліку сільськогосподарського землекористування.

Сьогодні більшість дослідників поверхнево підходять до визначення методологічних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку в сфері сільськогосподарського землекористування. Як відзначає В.О. Шевчук, «в їх працях не завжди і не в повній мірі враховуються еколого-економічні аспекти досліджуваних об'єктів. У той же час необхідність розгляду об'єктів обліку, контролю та аналізу з урахуванням еколого-економічних викликів істотно зросла. З огляду на це стає дедалі актуальнішою їх відповідна ідентифікація та інтерпретація» [10, С. 67].

Поглибити ідентифікацію об'єктів обліку та контролю в сфері використання земель сільськогосподарського призначення через розкриття їх взаємозв'язку можна на основі систематизації положень фізичної економії, що і визначає **мету нашого дослідження.**

Визначення основного матеріалу. В сільському господарстві основним засобом виробництва є землі ачення, наділені унікальною біологічною властивістю – родючістю ґрунту. Український письменник і правозахисник, палкий прихильник ідей теорії фізичної економії М.Д. Руденко, доводячи, що продуковані землеробством блага є безальтернативними у забезпеченні життєдіяльності людей, та будучи глибоко переконаним, що гумусний шар планети – це найцінніше, чим володіє людство, відніс землю, поряд із зерном, соломою, гноєм і худобою, до п'яти абсолютних благ. «Як визначальні для

теперішньої і майбутньої життєдіяльності людей об'єкти, вони мають бути ретельно відстежуваними» [10, С. 68].

Передумовою здійснення такого спостереження, яке виражається через запровадження системи обліку та контролю на рівні підприємства, галузі, держави, є визначення його об'єктів. В.О. Шевчук зазначає: «Облік, контроль та аналіз ефективно виконують покладені на них функції в системах управління економікою сучасних підприємств за умов адекватного визначення їхніх об'єктів. Належна ідентифікація є запорукою визнання та оцінювання цих об'єктів і отримання господарюючими суб'єктами очікуваних економічних вигод від їх ефективного використання» [10, С. 67].

При ідентифікації об'єктів обліку в сфері використання сільськогосподарських земель слід враховувати взаємозв'язок землі та біологічних активів у виробничому процесі, а також вплив виробництва на динаміку родючості ґрунту. Адже для своєчасного виявлення проблем у сфері землекористування та ефективного їх вирішення інформація за визначеними об'єктами повинна всебічно характеризувати стан земельних ресурсів і пояснювати тенденції його зміни.

«Фундаментальну наукову основу для тлумачення абсолютних благ як новітніх об'єктів обліку, контролю та аналізу створює фізична економія – галузь заснована на природничих засадах економічного знання, започаткована фізіократами» [10, С. 68]. Представники теорії фізичної економії на чолі з французьким економістом Ф.Кене вперше найбільш комплексно підійшли до визначення об'єктів бухгалтерського обліку в землеробстві. «Економічна таблиця» Ф.Кене стала першою обліковою моделлю суспільного використання сільськогосподарських земель, основоположні ідеї якої не втратили своєї актуальності й сьогодні.

Як відомо, основою для розрахунків, проведених Ф.Кене в Економічній таблиці, були конкретні дані, зібрані французькими статистиками Вобаном, Бюффоном, Буленвільє, Согреном, Дюпре де Сен-Мором. Саме фізіократи здійснили першу і в науці, і в економічній політиці держави, спробу довести на мові цифр теорію виникнення багатства в сфері виробництва, а не при обміні, створивши знамениту Економічну таблицю [9, С. 307].

Аналізуючи процес виробництва зерна, Ф.Кене визначає першочергові об'єкти обліку у землеробстві: «Першочерговими благами, які знаходяться в розпорядженні держави, являються люди, землі і худоба» [5, С. 151]. В землеробстві найбільш яскраво проявляється виробничий потенціал цих ресурсів.

Зокрема, додатковий продукт в землеробстві отримується лише завдяки поєднанню біологічного потенціалу сільськогосподарських земель із працею людей. К.Маркс, критикуючи Ф.Кене та його послідовників, показує, що джерелом створення «економічного надлишку» є не природа, як стверджували фізіократи, а праця робітників сфери матеріального виробництва [5, С. 999]. Зауважимо, що й сам Ф.Кене у статті «Зерно» пише: «Доходи є продуктом землі та людини. Без докладання праці землі не представляють ніякої цінності» [5, С. 151]. Саме праця, поряд із залученням у виробництво додаткових матеріальних засобів, дозволяє реалізувати виробничий потенціал землі та є незамінним компонентом в отриманні додаткового продукту, який не тільки забезпечує життєдіяльність людини шляхом формування продовольчих запасів, але також, як стверджує К.Маркс, є базисом для розвитку капіталу.

Еволюція фізіократичних ідей Ф.Кене спостерігається у працях відомого українського вченого, представника теорії фізичної економії Сергія Подолинського. Зокрема, вчений досліджує сутність і види праці, її вплив на розподіл енергії. Праця в нього – це процес, результатом якого є «збільшення перетворюваної енергії чи збереження від розсіювання такої енергії, яка в своєму споживанні матиме результатом збільшення запасу енергії». Саме це додаткове нагромадження сонячної енергії становить додатковий продукт [7, С. 38]. Таким чином, праця призводить до змін якісного стану землі, тобто забезпечує перенесення частини акумульованої у ґрунті енергії в продукт землеробства. В цьому аспекті витрати праці є важливим об'єктом обліку в землеробстві.

Проте не будь-яка праця може бути корисною, а саме – сприяти створенню додаткового продукту в землеробстві без «формального перенесення енергії» землі. С.Подолинський наголошує, що «землеробство виснажує ґрунт, але тільки тоді, коли воно ведеться нерозсудливо» [7, С. 40]. Відтак у полі нашого дослідження з'являються операції з відновлення та збереження природної родючості землі – так званої «автоматичної сили природи», яка бере участь у створенні додаткового продукту. «Чим більше землеробство знаходиться в занепаді, тим більша частина витрат, якими можна розпоряджатися на власний розсуд, повинна бути присвячена йому з ціллю його відновлення» [5, С. 357].

Тут варто згадати про худобу як одне із п'яти абсолютних благ. Забезпечити раціональне ведення землеробства можливо за відповідного розвитку галузі тваринництва. Адже, як ми покажемо нижче, між усіма п'ятьма абсолютними благами існує тісний взаємозв'язок. Для підтримання природної родючості земель їм потрібно повертати достатню кількість органічних добрив. Можна отримати «... безмір органічних добрив – завдяки контрольованому, «вписаному» у природу нарощуванню поголів'я худоби, яку в даному контексті належить розглядати насамперед у ролі продуцента гною як незамінного

мінеральними добривами абсолютного блага» [10, С. 69]. На наш погляд, вартість гною, внесеного поза межами процесу вирощування конкретної культури, може бути розглянута як частина витрат на відновлення та збереження природної родючості землі.

Важливість обліку витрат на відновлення природної родючості земель пов'язана насамперед із прямим впливом величини цих витрат на величину чистого продукту землі. Необхідність їх здійснення набирає все більшої актуальності зі зниженням рівня природної родючості землі внаслідок інтенсивної експлуатації, ціллю якої є отримання найвищого доходу сьогодні при мінімальних витратах на збереження земель для майбутніх поколінь. Виснаження землі, як вказує М.Руденко, неминуче відбувається на початку формування індустріального суспільства, бо «землі не повертається енергія, яку у неї відбирають. Спочатку цей процес ледве помітний або непомітний зовсім. Але чим активніше розвивається суспільство, тим швидше приходить воно до виснаження землі. Непомітно для нашого ока енергія гумусного шару переливається в енергію промислових підприємств» [8, С. 144].

Ф.Кене зазначає, що земля перестає виснажуватись, коли через землеробство пропускається 3/5 загальнодержавних коштів. М.Руденко пов'язує необхідність спрямування фінансових ресурсів у землеробство для відновлення родючості землі з економічним інтересом власників продукту землеробства. Зокрема він пише: «суспільство вливає до своїх артерій капітал ... Припиняється виснаження землі – капіталіст бачить, що погано угноєна земля не дає прибутків. Економічний інтерес набуває природного напрямку: спочатку треба нагодувати землю, а потім вона нагодує суспільство. ... капітал веде найсуворіший облік доходам та витратам» [8, С. 144].

Процеси відновлення та збереження родючості верхнього шару ґрунту – гумусу мають бути об'єктом постійного спостереження державних органів, адже мають визначальне значення для розвитку національної економіки. «Слід відмітити, що найбільш родючі землі нічого не вартували б при відсутності багатств, необхідних для здійснення витрат на культуру земель, через те занепад землеробства в державі слід приписувати не ліношам людей, а їх пильності. ... Якщо б першочергові затрати здійснювалися в достатньому розмірі, то земля вільно могла би приносити сто і навіть більше чистого продукту на сто річних затрат» [5, С. 416]. З арифметичної формули Економічної таблиці Ф.Кене виводить співвідношення першопочаткових витрат для приведення землі в придатний для обробітку стан і щорічних затрат на виробництво додаткового продукту. Так, першочергові витрати в п'ять раз перевищують річні затрати. Згодом вчений обґрунтовує, що однією з умов ефективного розвитку землеробства є відрядування 10 % від отриманого продукту на першочергові затрати, тобто в сучасному розумінні – на капітальні витрати на поліпшення земель. «Ми не говоримо, що землекористувачі щорічно утримують, поряд з їх щорічними затратами, ще десять відсотків на їх першочергові затрати, але ми стверджуємо, що такою є одна з головних умов процвітання, і що всякий раз, коли у будь-якої нації це не має місця, дана нація знаходиться в стані занепаду і при цьому занепаду, прогресуючого з року в рік, так що, коли відомо напрямку руху, можна визначити шляхом розрахунку момент повної катастрофи» [5, С. 354]. На думку фізіократів, обов'язкові витрати на поліпшення земель повинні нести фермери.

Доводячи, що багатством нації є додатковий продукт землеробства, Ф.Кене наголошує на тому, що основу цього багатства формують виробничі витрати, які в Економічній таблиці представлені грошовими потоками. Як зазначає К.Маркс, грошові потоки в Економічній таблиці Ф.Кене також правильно пояснені як цілком обумовлені не обігом товарів, а їх виробництвом, тобто процесом обороту капіталу [5, С. 1002]. Виробничі витрати пов'язані з оборотом матеріальних засобів (насіння, добрива, паливо-мастильних матеріалів та ін.) у виробничому процесі. Ф.Кене пише: «Під майном, що поступає в оборот, не слід розуміти лиш те майно, яке при споживанні знищується, але і також – майно безплідне або безкорисне, яке стає активним, коли використовується, наприклад, для утворення затрат у великих землеробських підприємствах, ... або ж затрачається на поліпшення земельних ділянок, доходи з яких щорічно поступають в оборот» [5, С. 418].

Таким чином, поряд з витратами на відновлення природної родючості земель, витрати, пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції за участю землі, є не менш важливим об'єктом обліку в сфері використання сільськогосподарських земель. «Важливо не тільки визначити взаємовідношення витрат, але і встановити їх наявність, природу, розмір, призначення, а також вивчити розподілення та вказати, що отримує кожен на свою частку [5, С. 323].

У своїх працях Ф.Кене також аналізує розподіл чистого продукту між власниками, землекористувачами, державою і царем, тим самим вводячи до переліку об'єктів бухгалтерського обліку орендну плату (як вираження частини чистого доходу, що належить власнику) та земельний податок. Орендна плата у фізіократів – це прибуток землевласників, частина чистого продукту землеробства, яку землевласник через витрачання розподіляє серед усієї нації. Щодо податку із землі Ф.Кене зазначає: «Ніяким іншим способом не можна встановити податок, який може принести настільки великий суспільний дохід, не завдаючи при цьому ніякого погіршення в щорічному відтворенні багатств нації» [5, С. 352–353].

Не оминув увагою Ф.Кене і вплив на результати землеробства природних процесів. Розуміючи, що землеробство невіддільне від багатьох стихійних явищ, вчений відносить до об'єктів обліку страховий фонд землекористувача, необхідний для покриття витрат, пов'язаних з надзвичайними ситуаціями (заморозки, засуха, град та ін.). «Якщо землекористувачі не володіють ніяким запасним фондом, то в результаті вони після подібних стихій будуть або не спроможні сплатити власникам і царю, або неспроможні будуть покрити витрати на свою культуру в наступному році» [5, С. 354]. Такі фонди повинні приносити фермерам певний дохід у вигляді процентів від їх вигідного розміщення.

Таким чином фізіократи розглядали землеробство комплексно, у його взаємозв'язку з іншими галузями суспільного виробництва, а чистий продукт землеробства – як багатство нації й джерело забезпечення життєдіяльності людини. Звідси і широкий перелік об'єктів обліку в сфері використання сільськогосподарських земель. Як зазначає В.М. Жук, теорія фізичної економії французької наукової школи фізіократів на чолі з Ф.Кене була першою економічною теорією з явно вираженими претензіями на визначення предмета бухгалтерського обліку. «Відтак можна стверджувати, що саме фізіократами вперше поставлена задача організації уніфікованого обліку і звітності в державі як дієвого інструменту управління в справі примноження додаткової вартості в національному масштабі» [9, С. 312]

На наш погляд, вивчення положень теорії фізичної економії дозволяє виокремити класифікаційний критерій систематизації об'єктів обліку в сфері використання сільськогосподарських земель, який не знайшов належного розкриття в працях сучасних науковців.

Так згідно з ідеями М.Руденка, сутність господарювання в аграрній сфері виражає опанування п'ятьма найважливішими ресурсами живого, які містять землю, зерно, соломку, худобу і гній. «Цим ресурсам притаманна низка властивостей, завдяки яким вони є абсолютними, безальтернативними благами» [10, С. 61]. Найбільш головною особливістю землі є її природна родючість. Інші чотири блага, так чи інакше пов'язані з цією характеристикою гумусу. Зерно здатне прорости лише в ґрунті, сполучивши свій зародковий генетичний потенціал з енергією землі. Солома та гній слугують основними джерелами відновлення вмісту поживних органічних речовин у ґрунті, підтримуючи таким чином природну родючість. Худоба, споживаючи частину вирощеної продукції, через гній повертає землі необхідні для підтримання належного рівня її родючості органічні речовини. Отже, динаміка родючості землі нерозривно пов'язана з кругообігом решти чотирьох абсолютних благ. В сучасних умовах бухгалтерський облік має забезпечувати не лише відображення використання земельного капіталу й кругообіг цих активів, але й допомагати користувачам облікової інформації розуміти їх вплив та вплив інших об'єктів обліку на родючість земель. На наш погляд, в цьому аспекті всі об'єкти обліку в сфері використання сільськогосподарських земель за характером їх зв'язку з природною родючістю можна поділити на три групи (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація об'єктів обліку та контролю використання сільськогосподарських земель на основі їх взаємозв'язку з природною родючістю землі

* До першої групи об'єктів належать також виробничі витрати в тій їх частині, що призводить до нагромадження або втрат, а також переміщення енергії ґрунту в продукцію, чим і визначається динаміка природної родючості землі
Джерело: розроблено автором

Об'єкти першої групи характеризують вартість засобів, витрачених на відновлення та збереження родючості земель сільськогосподарського призначення. За умов підтримання визначеного рівня родючості їх сукупна величина порівняно з вартістю отриманої продукції може характеризувати ефективність використання земельної ділянки.

Об'єкти другої групи, попри їх різну правову природу, презентують один і той же фізичний об'єкт – земельну ділянку, облікова вартість якої формується з врахуванням даних про якість ґрунтів. В цьому аспекті вартість права як об'єкта обліку не прямо, а опосередковано пов'язана з родючістю земельної ділянки, на яку діє право. Можна стверджувати, що облікова вартість земельної ділянки прямо або опосередковано (через право) певною мірою виражає і грошову оцінку рівня її родючості.

Об'єкти третьої групи характеризують платність землекористування і з позицій фізіократів являють собою дохід власника та частку доходу держави від володіння землею. Розмір земельного податку і орендної плати, як і вартість об'єктів першої групи, залежить від виду сільськогосподарських угідь (рілля, пасовища, сіножаті, багаторічні насадження та ін.) та оцінки їх природної родючості.

В сучасній системі бухгалтерського обліку не розглядаються як об'єкт в сфері використання сільськогосподарських земель виробничі витрати (підготовка ґрунту, оплата праці робітників, насіння, добрива, витрати на страхування посівів та ін.), сьогодні мета їх обліку – визначення собівартості продукції. Однак, як слідує з Економічної таблиці Ф.Кене та праць представників теорії фізичної економії, в землеробстві виробничі витрати тісно пов'язані з родючістю землі (рис. 1), що, на наш погляд, дозволяє долучити їх до переліку об'єктів обліку в сфері використання сільськогосподарських земель.

Як вважає В.М. Жук, фізіократичне бачення завдань, предмета та об'єктів бухгалтерського обліку є в сучасних умовах теоретичною основою побудови його нової (або оновленої) парадигми в цілому та аграрного сегмента теорії бухгалтерського обліку зокрема [3, С. 58].

В руслі аналізу положень теорії фізичної економії незрозуміла мотивація сучасних економістів-аграрників щодо необхідності включення вартості землі в ціну сільськогосподарської продукції. Адже, по-перше, вартість орендної плати вже включена до складу інших прямих витрат, які є складовою виробничої собівартості продукції. Відтак у собівартість продукції закладаються витрати, що характеризують платність використання сільськогосподарських земель.

По-друге, частина виробничих витрат характеризує закладену в собівартість продукції частку енергії землі. Так, в контексті норм П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарська діяльність розглядається як процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів. Біологічні перетворення в землеробстві з позицій вчення фізіократів пов'язані з перенесенням енергії землі та кругообігом п'яти абсолютних благ (рис. 2.)

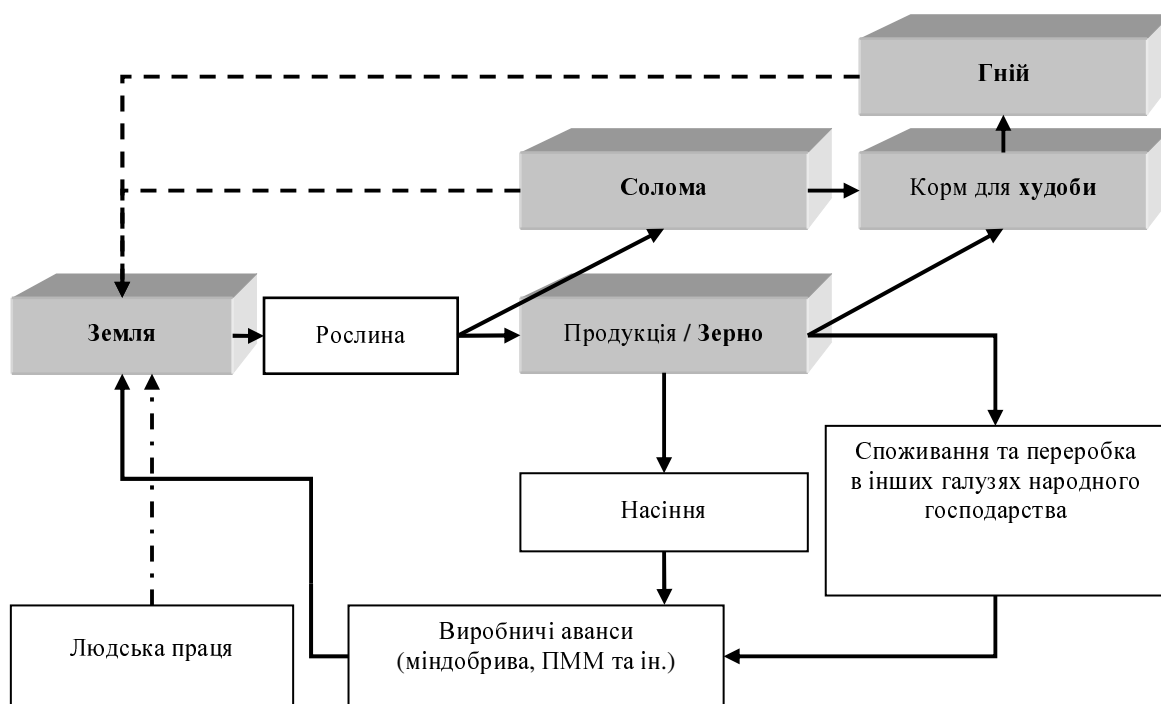


Рис. 2. Модель кругообігу енергії землі в землеробстві

(згідно з концепцією взаємозв'язку п'яти абсолютних благ за М.Руденком)

Джерело: розроблено автором

Запропонована нами модель побудована з врахуванням Концепції М.Руденка про п'ять абсолютних благ, природничо-наукового визначення праці С.Подолінським, положень Економічної таблиці Ф.Кене щодо необхідності постійного здійснення витрат на відновлення природної родючості землі й достатності виробничих авансів для отримання максимального доходу в землеробстві.

На основі аналізу взаємозв'язку п'яти абсолютних благ можна стверджувати, що першочерговим компонентом собівартості продукції, який відображає грошову оцінку енергії землі у створеному продукті, є вартість внесених органічних добрив (соломи та гною). В даному випадку йдеться про компенсовану землі енергію, адже за відсутності внесення органічних добрив ґрунт буде виснажуватися. Отже, якщо ми хочемо забезпечити раціональне використання земель, збереження і підвищення їх родючості, вимірювання їх участі у створенні продукції землеробства, необхідно збільшувати обсяги внесення органічних добрив та вести всебічний облік їх вартості й витрат на ці процеси.

Людська праця та виробничі аванси на рисунку 2 характеризують трансформаційні витрати у землеробстві, необхідні для отримання додаткового продукту. Як вважає С.Подолінський, саме в землеробстві найяскравіше проявляється роль праці як засобу нагромадження енергії [7, С. 39]. Як зазначає Ф.Кене, виробничі аванси беруть участь у відтворенні багатства нації. Їх величина необхідна для оцінки ефективності сільськогосподарського виробництва як окремого суб'єкта господарювання, так і держави в цілому: «від збереження або від збільшення авансів (тобто засобів витрачених на виробництво), які щорічно відроджують багатства, залежить благополуччя націй, що займаються землеробством. Адже, якщо ці аванси недостатні для відтворення з широтою, що забезпечує найбільш можливий дохід, то нація втрачає продукт, який вона могла б отримати із своєї землі. Якщо ж ці аванси такі малі, що можуть лише відновлюватися, то зникає дохід...» [5, С. 290].

На основі проведеного дослідження спробуємо визначити предмет бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення через узагальнення та групування його об'єктів (рис. 3).

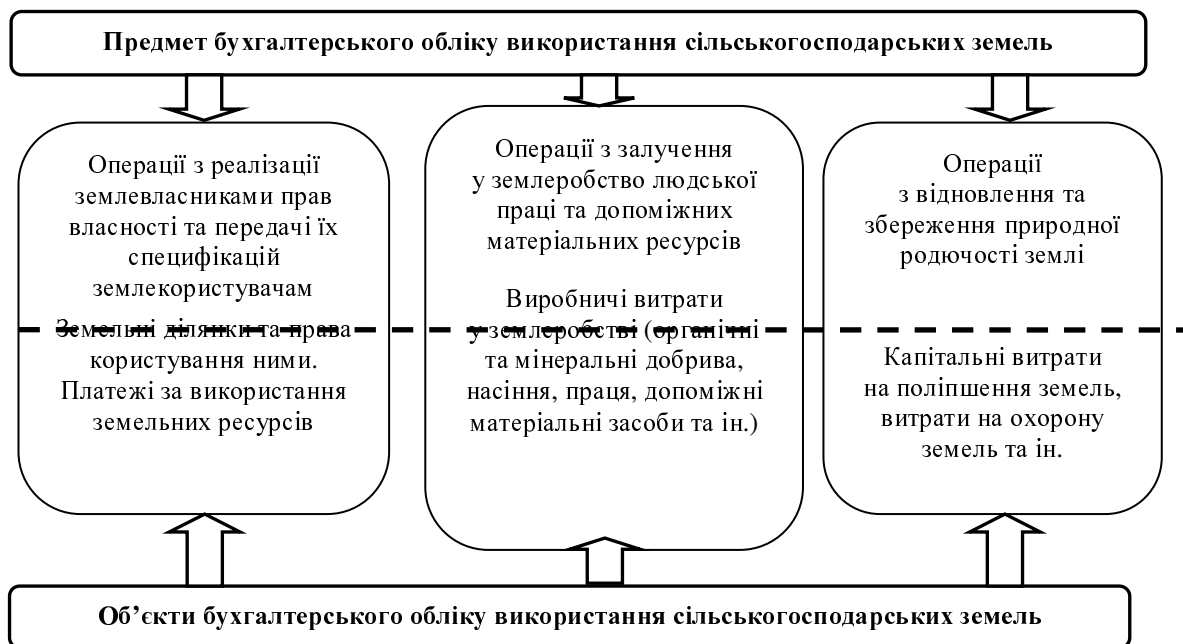


Рис. 3. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку використання сільськогосподарських земель

Джерело: розроблено автором

Такий підхід не суперечить класичному розумінню предмета бухгалтерського обліку та дозволяє охопити усі об'єкти бухгалтерського обліку, які мають інформаційну цінність для підприємства зокрема і усього суспільства в цілому.

Висновки. Як зазначив у своїх дослідженнях М.Руденко, родючість ґрунту є регулятором економіки. Використання даного регулятора можливе за умов, коли усі процеси суспільного використання земель сільськогосподарського призначення й відновлення їх родючості матимуть вираження в натуральному і грошовому вимірнику для оцінки їх ефективності. Відтак існує необхідність в застосуванні всеохоплюючої облікової моделі оцінки результативності господарювання в сільському господарстві.

Передумовою організації бухгалтерського обліку є ідентифікація їх об'єктів. Встановлено, що представники теорії фізичної економії більш широко підходили до визначення об'єктів обліку у землеробстві на основі врахування їх взаємозв'язку з природною родючістю ґрунту і взаємозалежності в процесі виробництва. Відтак до таких об'єктів вони відносили і виробничі витрати (праця і допоміжні матеріальні ресурси), або, як називав їх Ф.Кене – аванси для відродження багатства.

Об'єкти обліку в сфері використання сільськогосподарських земель на основі їх взаємозв'язку з природною родючістю землі можна поділити на три групи, зокрема які: 1) впливають на якісний стан (природну родючість) земельної ділянки; 2) презентують земельний капітал з певним рівнем природної родючості, який є в розпорядженні підприємства; 3) значно залежать від виду сільськогосподарських угідь та їх природної родючості.

Вважаємо, що здійснена з врахуванням положень Економічної таблиці, концепції взаємозв'язку п'яти абсолютних благ та кругообігу енергії землі ідентифікація і поглиблена класифікація об'єктів у землеробстві сприятиме підвищенню ефективності системи бухгалтерського обліку використання сільськогосподарських земель, їх раціональному використанню, відновленню та збереженню природної родючості ґрунту, проквітання аграрної галузі.

Список використаної літератури:

1. *Вегера С.Г.* Учет природных ресурсов в контексте принципов «зеленой» экономики / *С.Г. Вегера* // *Инновационное развитие экономики.* – 2013. – № 3 (15). – С. 80–84.
2. *Голуб Н.О.* Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення : автореф. дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / *Н.О. Голуб.* – Київ, 2011. – 20 с.
3. *Жук В.М.* Фізюократична основа побудови обліку сільськогосподарської діяльності / *В.М. Жук* // *Агроінком.* – 2010. – № 7–9. – С. 57–62.
4. *Замула І.В.* Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія / *І.В. Замула.* – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
5. *Кенэ Ф.* Физиократы. Избранные экономические произведения ; пер. с фр., англ. и нем. / *Ф. Кенэ* и др. ; предисл. П.Н. Ключкин. – М. : Эксмо, 2008. – 1199 с.
6. *Кірейцев Г.Г.* Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / *Г.Г. Кірейцев* // *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи* / П Міжнар. наук.-практ. конф. : зб. тез та виступів. – К. : Інститут аграрної економіки, 2006. – 246 с.
7. *Корнійчук Л.Я.* Футурологія і прогностичні ідеї фізичної економії / *Л.Я. Корнійчук, В.О. Шевчук.* – К. : КНЕУ; НАСОА, 2012. – 72 с.
8. *Руденко М.Д.* Енергія прогресу. Гносис і сучасність Метафізична поема. Публіцистика. Поема / *М.Д. Руденко.* – К. : Журналіст України, 2008. – 716 с.
9. Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання : колективна монографія / *В.М. Жук, П.І. Гайдуцький, Л.С. Гринів та ін.* ; за ред. Ю.О. Лупенка, В.М. Жука, В.О. Шевчука та О.В. Ходаківської. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 502 с.
10. *Шевчук В.О.* Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації / *В.О. Шевчук* // *Облік і фінанси.* – 2013. – № 1 (59). – С. 66–73.

ОСТАПЧУК Сергій Миколайович – молодший науковий співробітник відділу методології обліку та аудиту, ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ.

Наукові інтереси:

– теоретико-методологічні та практичні засади бухгалтерського обліку і контролю аграрного землекористування.

Тел.: (097)752–28–14.

E-mail: ostapchuk@faaf.org.ua.

Стаття надійшла до редакції 22.09.2014.