

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ФОРМУВАННЯ РЕЗЕРВІВ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ НА ВІДНОВЛЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

Воляк Л.Р.

Національний університет біоресурсів і природокористування України

У статті розглянуто методику обліку операцій з формування забезпечень на відновлення земельних ділянок сільськогосподарських підприємств. Проаналізовано можливі варіанти фінансового забезпечення даних процесів з метою створення оптимальних умов для нарощення асиміляційних можливостей відтворення земельних ресурсів. Наведено пропозиції щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку резервів майбутніх витрат і платежів у частині введення субрахунків та аналітичних розрізів, що підвищить інформативну місткість облікової інформації.

Ключові слова: земельні ресурси, відновлення, відтворення, резерви, забезпечення майбутніх виплат і платежів, асиміляційні можливості відтворення.

Постановка проблеми. Важливим інструментом забезпечення стабільності діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах зростання антропогенного навантаження на природно-ресурсний потенціал виступає механізм нейтралізації ризиків – процес резервування фінансових ресурсів на відновлення земельних ресурсів. Проте, результати дослідження діяльності підприємств свідчать, що в системі бухгалтерського обліку не накопичуються дані про формування таких забезпечень, послаблена увага до облікових резервів як інструменту стабілізації діяльності підприємства. Разом з тим зарубіжний досвід свідчить про широке практичне застосування даних заходів в створенні ефективного механізму нівелювання ризиків.

В умовах погіршення якісних параметрів земельних ресурсів та посиленні фінансової кризи виникає необхідність у розширенні джерел забезпечення їх відтворення, виникненні нових інструментів залучення необхідних фінансових ресурсів з метою нарощення асиміляційних можливостей відтворення та удосконалення бухгалтерського відображення даних процесів, що зумовлює актуальність даної проблематики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні моменти організації та методики обліку операцій з резервами підприємств характеризуються невисоким ступенем висвітлення у наукових джерелах і за останні роки набувають все більшої актуальності. Питанням формування, використання та контролю резервів, їх методичного, теоретичного і практичного обґрунтування присвятили дослідження вчені-економісти, зокрема: Ф. Ф. Бутинець, М. О. Козлова, Л. І. Максимів, В. С. Терещенко, В. М. Пархоменко, М. М. Орищенко, І. Й. Яремко та інші. Не зменшуючи значимості проведених ними досліджень, варто визнати не достатнє висвітлення питань щодо формування та використання резерву майбутніх витрат та платежів на відновлення земельних ресурсів і обґрунтування джерел їх фінансування.

Мета статті. Головною метою цієї статті є розробка науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення майбутніх витрат і платежів на відновлення земельних ділянок.

Виклад основного матеріалу. Земельні ресурси є базисом функціонування сільськогос-

подарських підприємств і результативність їх діяльності в значній мірі забезпечується асиміляційними можливостями відтворення землі. Ефективність управління відтворюючими процесами значною мірою залежить від можливості мобілізації наявних фінансових ресурсів та якісного, своєчасного і достатнього інформаційного забезпечення управління, що сприятиме поліпшенню аналітичного обґрунтування варіантів управлінських рішень та підвищенню якості прогнозування розвитку на основі прийнятої стратегії.

Разом з тим, однією з особливостей, характерною для сучасних сільськогосподарських підприємств, є те, що навіть за умови деякого зростання обсягів виробленої продукції за сприятливих природно-кліматичних умов не відбувається адекватного збільшення фінансових ресурсів для відтворення [1]. Причинами для цього є зниження цін при зростанні пропозиції сільськогосподарської продукції і навпаки, знецінення маси доходів внаслідок зростання рівня інфляції, зниження платоспроможності населення, що внаслідок принципу ланцюгової реакції позначається на умовах для нормального ведення сільськогосподарського виробництва.

Можливістю накопичення необхідних фінансових ресурсів є створення резервів майбутніх витрат і платежів під відновлення земельних ресурсів. Для даних цілей призначений субрахунок 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок», який використовується для створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема, на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель). Вважаємо, що створення резерву на забезпечення відновлення земельних ділянок потребує розрахунку кошторису витрат із врахуванням поточних та стратегічних планів підприємства із подальшим його оприлюдненням, що сприятиме цільовому використанню коштів та персоналізації зобов'язань за відтворюючими заходами. За МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» і П(С)БО 11 «Зобов'язання» забезпечення для відшкодування витрат на відновлення земельних ділянок визначаються за сумою тільки прямих

витрат, яких зазнає підприємство через її проведення. Проте у П(С)БО 11 не конкретизується, які саме витрати слід туди віднести. За МСБО 37 це витрати не пов'язані з тими витратами діяльності підприємства, що тривають. Разом з тим не зазначається, що є базою нарахування забезпечення майбутніх витрат та платежів. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне диференціювати формування резервів у залежності від видів відтворюючих процесів: відновлення, просте відтворення, розширене відтворення [2].

Вважаємо, що відновлення земельних ресурсів повинні забезпечувати землевласники, які зацікавлені у належному стані свого майна. Якщо це пайовики, то при укладанні договорів оренди необхідно передбачати тимчасове зниження орендної плати за користування паєм. Якщо землевласником є держава, то вона зобов'язана стимулювати дані процеси шляхом виділення цільової допомоги або зниженням ставок оподаткування. Дані заходи дадуть можливість акумулювати необхідні ресурси для відновлення параметрів ПРП та доведення їх до нормативного рівня.

Відтворення земельних ресурсів лежить в компетенції землекористувачів незалежно від наявності у них прав власності на землю. Це дає можливість контролювати динаміку якості ґрунтового покриву, вмісту гумусу, поживних речовин тощо у взаємозв'язку із виробничим процесом. Підтвердженням цього також є твердження ряду науковців [3, 4, 5], які відмічають необхідність відповідальності землекористувачів за погіршення якісних параметрів ґрунту і стимулювання за їх поліпшення.

Водночас, як зазначають науковці Р. Бруханський, Н. Железняк, І. Хомин, не зважаючи на те, що наявність фінансових ресурсів, які можна спрямувати на відтворення ПРП на більшості сільськогосподарських підприємств, недостатня, часто ці кошти використовуються нерационально, зважаючи на надмірну розораність угідь [6]. До цього можна додати необґрунтоване використання земельних ресурсів, при безконтрольності їх якісних характеристик. В підсумку це спричиняє зниження асиміляційних спроможностей поряд із зростаючими витратами на досягнення планових показників – урожайності, прибутковості тощо. Це свідчить про необхідність виділення фінансових ресурсів із конкретною цільовою підпорядкованістю на нарощення асиміляційних можливостей. Вважаємо, що джерелом фінансування простого відтворення повинен бути прибуток та інші доходи підприємств. При недостатній їх кількості на

заплановані заходи необхідно залучати зовнішні джерела – кредити банків. Разом з тим, зниження якісних параметрів земельних ресурсів є підставою для нарахування штрафних санкцій землекористувачу контролюючими органами пропорційно до зниження вмісту гумусу та поживних речовин, які повинні бути використані на нарощення асиміляційних можливостей відтворення.

Джерелом розширеного відтворення повинен стати прибуток підприємства із якого необхідно формувати резерв. Разом з тим більшість економістів вважає, що фінансові ресурси розширеного відтворення не можуть формуватися винятково лише за рахунок власних джерел, оскільки особливості сільськогосподарського виробництва не дозволяють створити їх у необхідних розмірах насамперед через об'єктивні економічні умови, зважаючи на те, що галузь була і залишається донором усього національного господарства, оскільки тут формується, як підкреслює академік УААН П. Саблук, майже 11% валового внутрішнього продукту [7], але значна частина створеного прибутку через механізм ціноутворення вилучається на загальні потреби і частка сільськогосподарських підприємств з цим показником становить лише 6% [8].

Це свідчить про необхідність зміни державного механізму фінансування галузі та залучення зовнішніх джерел – бюджетних асигнувань, кредитів банку, фінансових інвестицій.

Однак, із врахуванням важливого державного значення земельних ресурсів центральне місце в управлінні відтворюючими процесами повинна здійснювати держава. Вона покликана стимулювати та регулювати зміни кількісних та якісних параметрів природних ресурсів шляхом створення системи заохочень. Шляхом до цього може бути цільова спрямованість бюджетних асигнувань на нарощення асиміляційного потенціалу, часткової компенсації ставки за кредитами банків, зниження ставки оподаткування, які формуватимуть відтворюючий блок сільськогосподарських підприємств.

З метою зростання релевантності інформації для відрахувань до резерву майбутніх витрат і платежів на відновлення земельних ресурсів пропонуємо розробити відповідну аналітику (табл. 1).

Впровадження даної аналітики забезпечить більшу деталізацію даних, які можуть бути використані для прийняття управлінських рішень у частині забезпечення відновлення земельних ділянок. Разом з тим необхідно розширити об'єкти витрат, які забезпечуватимуться даним

Таблиця 1

Пропонована аналітика до рахунку 478 «Забезпечення відновлення земельних ресурсів»

Шифр	Назва аналітичного субрахунку	Призначення
478.1 «Резервний капітал для нарощення асиміляційних можливостей відтворення за рахунок внутрішнього фінансування»	478.11 «Відрахування з чистого прибутку»	В залежності від того на якому етапі здійснюються відтворюючі процеси будуть відрізнятися джерела фінансування та склад витрат. Введення запропонованого аналітичного розрізу посилить релевантність інформації щодо відтворення / відновлення земельних ресурсів, дасть змогу персоніфікувати відповідальність за здійснення відтворюючих процесів за рахунок створення резерву майбутніх витрат і платежів
	478.12 «Відрахування з інших доходів»	
478.2 «Резервний капітал для нарощення асиміляційних можливостей відтворення за рахунок зовнішнього фінансування»	478.21 «Кошти цільового фінансування»	
	478.22 «Кошти вивільнені від оподаткування»	
	478.23 «Цільовий кредит»	

Джерело: Розробка автора

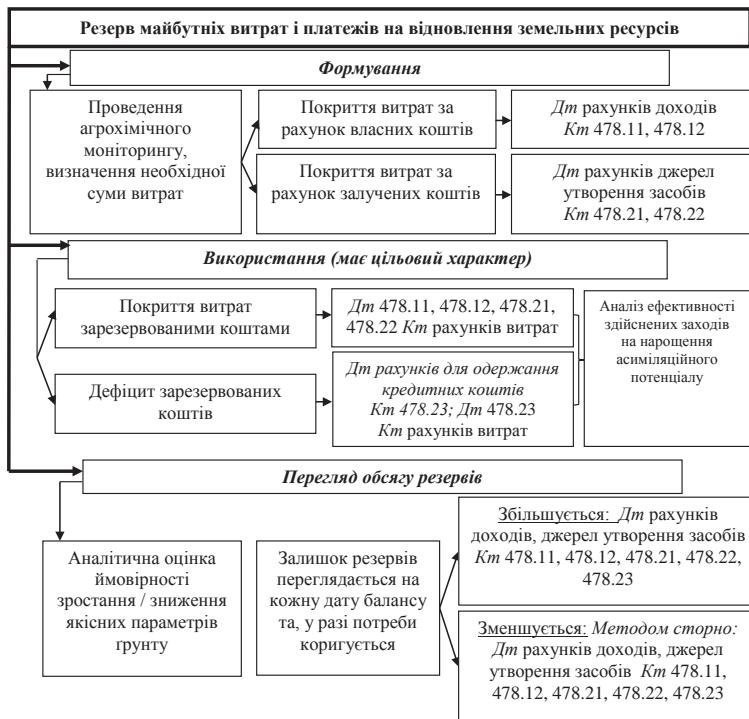


Рис. 1. Обліково-аналітичне відображення формування резервів майбутніх витрат і платежів на відновлення земельних ресурсів (розробка автора)

видом резерву, включивши окрім заходів для рекультивациі вапнування, меліорацію, біологізацію землеробства, які сприяють пришвидшенні відтворюючих процесів.

Як зазначають науковці [9, 10, 11], відрахування для забезпечення майбутніх витрат та платежів здійснюється в залежності від частоти виникнення необхідності в них. Якщо дані процеси носять циклічний характер доцільним є робити відрахування пропорційно кожного місяця протягом року. Даний метод використовуватиметься на етапах простого та розширеного відтворення, оскільки паралельно із здійсненням господарської діяльності необхідно буде здійснювати заходи щодо нарощення асиміляційних можливостей відтворення. Якщо разовий характер, то виходити із тривалості робіт та джерела фінансування здійснювати відрахування помісячно або разовим платежем, що актуально для стадії відновлення земельних ресурсів.

Разом з тим, як зазначається у МСБО 37 [12] сума забезпечення відрізнятиметься в залежності від того з якою ймовірністю очікують її настання. Тобто із здійсненням планованих заходів щодо нарощення асиміляційних можливостей відтворення ПРП сума видатків зменшу-

ватиметься пропорційно до покращення якісних параметрів земельних ресурсів.

Для забезпечення обліково-аналітичного забезпечення відтворюючих процесів слід розглянути його складові елементи у розрізі функціонального призначення (рис. 1).

Згідно даних рисунку бачимо, що формування, використання та перегляд обсягів сформованих резервів майбутніх витрат і платежів на звітну дату мають свої особливості облікового відображення, та повинні бути враховані бухгалтером при здійсненні операцій, в частині даного різновиду облікових резервів. При цьому під рахунками витрат мається на увазі об'єкти/суб'єкти, які залучаються для нарощення асиміляційних можливостей відтворення (сировина, матеріали, розрахунки з постачальниками та підрядчиками тощо). Кожне джерело формування резервів майбутніх витрат і платежів на відновлення земельних ресурсів характеризується певною специфікою свого формування.

Висновки і пропозиції. З метою ефективного відтворення земельних ресурсів важливим інструментом виступає формування резерву майбутніх витрат і платежів. На противагу сучасній методиці формування резерву за рахунок витрат пропонуємо його створення за рахунок внутрішніх джерел (прибутку) та зовнішніх джерел (зменшення зобов'язань із оренди, акумульованого ПДВ за спецрежимом та отриманого цільового фінансування) в залежності від видів відтворюючих процесів. При дефіцити зарезервованих коштів варто залучати кредитні ресурси для недопущення зниження якісних параметрів земельних ресурсів. З метою отримання релевантної інформації нами запропонована аналітика до субрахунку 478 «Забезпечення відновлення земельних ресурсів», яка дасть змогу персоналізувати відповідальність за здійснення відтворюючих процесів за рахунок землевласників, землекористувачів та держави, як основного гаранта збереження земельних угідь.

Створення резерву дасть змогу в певній мірі нейтралізувати ризик подальшого розвитку деградаційних процесів та здійснювати нарощення асиміляційного потенціалу. Проте для реалізації даних заходів необхідним є відповідне законодавче закріплення відповідальності за стан, використання та відтворення земельних ресурсів та розробка механізму облікового відображення даних процесів.

Список літератури:

- Хомин І. П. Розширене відтворення та особливості його фінансового забезпечення в сільськогосподарських підприємствах / І. П. Хомин // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 3. – С. 110-115.
- Воляк Л. Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління нарощенням асиміляційних можливостей відтворення природно-ресурсного потенціалу / Л. Р. Воляк // Облік і фінанси. – 2015. – № 3 (69). – С. 14-19.
- Попова О. Л. Оцінка суспільних збитків і розміру відшкодування за погіршення якості сільськогосподарських земель / О. Л. Попова // «Економіка України». – 2013. – 3 (616) – С. 47-56.
- Бредіхін О. О. Моделирование критеріів оцінки якісного стану сільськогосподарських земель. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1904>
- Марков Р. В. Екологізація як перспективний напрям сталого розвитку зернового виробництва. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_99/19.pdf

6. Бруханський Р. Ф. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств / Р. Ф. Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин; за наук. ред. Р. Ф. Бруханського. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 452 с.
7. Аграрна реформа в Україні / за ред. П. І. Гайдучького. – К.: ННЦ ІАЕ, 2005. – 424 с.
8. Панасюк Б. Я. Внутрішні фінансові ресурси для сільського господарства України / Б. Я. Панасюк // Матеріали Четвертих річних зборів Всеукраїнського конгресу вчених економістів-аграрників (25.06.2002 р.). – К. ІАЕ УААН, 2002. – 730 с.
9. Сотникова Л. В. Бухгалтерский и налоговый учет резервов. – М.: Налоговый вестник, 2005. – 272 с.
10. Терещенко В. С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: дис. ... канд. наук: 08.00.09 / В. С. Терещенко – К., 2008. – 166 с.
11. Петренко Н. І., Пархомчук О. О. Удосконалення обліку резервів майбутніх витрат і платежів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [file:///C:/Users/%D0%9B%D0%B5%D1%81%D1%96%D1%87%D0%BA%D0%B0/Downloads/44105-88766-1-PB%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/%D0%9B%D0%B5%D1%81%D1%96%D1%87%D0%BA%D0%B0/Downloads/44105-88766-1-PB%20(3).pdf)

Воляк Л.Р.

Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ОТОБРАЖЕНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ И ПЛАТЕЖЕЙ НА ВОССТАНОВЛЕНИЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

Аннотация

В статье рассмотрена методика учета операций по формированию обеспечений на восстановление земельных участков сельскохозяйственных предприятий. Проанализированы возможные варианты финансового обеспечения данных процессов с целью создания оптимальных условий для наращивания ассимиляционных возможностей воспроизведения. Приведены предложения по совершенствованию методики бухгалтерского учета резервов предстоящих расходов и платежей в части введения субсчетов и аналитических разрезов, что повысит информативную емкость учетной информации.

Ключевые слова: земельные ресурсы, восстановление, воспроизводство, резервы, обеспечения будущих выплат и платежей, ассимиляционные возможности воспроизведения.

Voliak L.R.

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

ACCOUNTING AND ANALYTICAL REPRESENTATION PROVISION LIABILITIES AND CHARGES LAND RESOURCES IN RECOVERY

Summary

In the article the method of accounting for the formation of provisions for the restoration of farm land. The possible options for financial security of these processes in order to create optimal conditions for increasing assimilative capacity of reproduction. The proposals on improving the methods of accounting reserves for future expenses and payments of input and analytical sub-sections, which will increase the capacity of informative accounting information.

Keywords: land resources restoration, reproduction, reserves, providing future benefits and payments, assimilating playback capabilities.