

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСУВАННЯ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ**

Досліджено організацію обліку державного фінансування сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням джерел отримання коштів. Проаналізовано особливості аналітичного та синтетичного обліку коштів державного фінансування, відображення використання державного фінансування на рахунках обліку та у звітності. Запропоновано напрями удосконалення обліково-аналітичного забезпечення державного фінансування сільськогосподарських підприємств.

Постановка проблеми

Приєднання України до СОТ та виникнення у зв'язку з цим проблем з конкурентоспроможністю продукції сільського господарства обумовлює необхідність дослідження усіх аспектів організаційно-економічного механізму державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників. Управлінські рішення щодо розподілу та використання коштів державної фінансової підтримки сільського господарства ґрунтуються на обліковій інформації, тому вивчення стану обліку державного фінансування суб'єктів господарювання в сільському господарстві та визначення напрямів його удосконалення є актуальним.

Аналіз останніх досліджень

Проблемам облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників присвячені роботи: М.Я. Дем'яненка [2], В.М. Жука [3], Л.В. Гуцаленко [1], В.М. Метелиці [8] та інших. Однак, залишаються

© Ю.П. Зима

* Науковий керівник – к.е.н., доцент Л.А. Суліменко

недостатньо вивченими такі аспекти: організація аналітичного обліку державного фінансування, відображення його на рахунках обліку та у звітності.

Мета дослідження – вивчення облікового забезпечення державного фінансування сільськогосподарських товаровиробників та внесення пропозицій щодо його удосконалення.

Завдання дослідження: вивчення нормативно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку державного фінансування сільськогосподарських підприємств; обґрунтування пропозицій щодо удосконалення організації обліку державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників, що надходить з державного бюджету.

Об'єкт та методика дослідження

Об'єктом дослідження є процес обліку державного фінансування сільськогосподарських товаровиробників. Теоретичні аспекти обліку державного фінансування сільськогосподарських підприємств досліджувались за допомогою методів аналізу і синтезу, індукції та дедукції. Метод спостереження використано для оцінки стану організації обліку державного фінансування на сільськогосподарських підприємствах.

Результати дослідження

На сьогодні основними джерелами державного фінансування сільськогосподарських товаровиробників є асигнування з державного бюджету, спеціальний режим оподаткування ПДВ та дотації за рахунок ПДВ, що передбачені ст.8 та ст.11.21 Закону України «Про податок на додану вартість». Значна частина отриманих сільськогосподарськими підприємствами коштів державного фінансування, припадає на фінансування, що здійснюється за рахунок ПДВ – 71,5 % у 2009 році (у 2007 – 33,5 %, у 2008 — 41,5 %) (табл.1).

Кошти державного фінансування, що надходять на сільськогосподарське підприємство, обліковуються на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування не визначені субрахунки до рахунку 48, тому такі субрахунки підприємства відкривають самостійно. Для раціонального ведення бухгалтерського обліку та забезпечення подальшого контролю за цільовим використанням коштів, доречно відкривати субрахунки до рахунку 48 відповідно до джерел отримання коштів: 481 «Державне фінансування за бюджетними програмами», 482 «Державне фінансування за рахунок ПДВ». Субрахунки третього порядку відкриваються у розрізі програм, за якими сільськогосподарські товаровиробники отримують фінансування: 4811 «Бюджетна тваринницька дотація», 4812 «Державна підтримка рослинництва» тощо. За програмою «Бюджетна тваринницька дотація» та «Державна підтримка виробництва продукції рослинництва» кошти надходять у вигляді дотацій на фінансування як тваринництва, так і рослинництва, тому виникає потреба у

деталізації напрямів отримання коштів. Для цього відкриваються субрахунки 4-го порядку до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»: для обліку фінансування тваринництва – 48111 «Бюджетна дотація за реалізовану худобу і птицю» 48112 «Бюджетна дотація за реалізовану вовну» тощо, для обліку фінансування рослинництва – 48121 «Дотація за посіви ярих культур», 48122 «Дотація за посіви озимих культур» тощо.

Таблиця 1. Державне фінансування сільськогосподарських підприємств України у 2007–2009 рр.

№ п/п	Найменування показника	Роки			Відхилення 2009 р. від 2007 р., + -
		2007	2008	2009	
1	Надійшло коштів за бюджетними програмами на поточні рахунки с.-г. підприємств, млрд грн	1,9	3,1	0,8	-1,1
2	Отримано с.-г. підприємствами коштів фінансування за рахунок ПДВ, млрд грн	0,9	2,2	1,9	1,0
3	Надійшло коштів державного фінансування на рахунки с.-г. підприємств всього, млрд грн	2,8	5,3	2,7	-0,1
4	Частка фінансування за рахунок ПДВ у загальному обсязі отриманого фінансування, %	33,5	41,5	71,5	38,0
5	Надійшло коштів державної підтримки в середньому на 1 с.-г. підприємство, тис. грн	335,8	571,6	285,0	-50,8
6	Видатки бюджету на аграрний сектор, млрд грн	8,2	12,2	6,4	-1,9
7	Частка отриманого с.-г. підприємствами фінансування від загальних витрат на аграрний сектор, %	34,0	43,5	41,7	7,8

Джерело: за даними Держкомстату. (Експрес-випуски від 26.03.2008 р. № 73, від 30.03.2009 р. № 67 та від 30.03.2010 р. № 76).

Згідно «Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість», затверджену наказом Мінфіну від 24.12.2004 року, сільськогосподарські товаровиробники на підставі приймальних квитанцій переробних підприємств відображають належні суми дотацій від переробних підприємств за дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», відкриваючи при цьому аналітичний рахунок «Суми податку на додану вартість, спрямовані на підтримку власного виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва».

Синтетичний облік державного фінансування сільськогосподарських підприємств ведуть у Журналі-ордері 12 с.-г. У журналі відображають обороти по кредиту рахунку в кореспонденції з дебетом рахунків 31, 30 і т.д.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» визначено, що цільове фінансування не визнається доходом доти, доки не існує підтвердження

того, що воно буде отримане і підприємство виконає умови, щодо такого фінансування. Тобто, сільськогосподарські підприємства відповідно до цієї вимоги зобов'язані визнавати фінансування лише в разі: отримання рішення комісії щодо включення підприємства до переліку підприємств-одержувачів бюджетних коштів; використання фінансування на цілі, передбачені нормативними документами. Отримане цільове фінансування, згідно положення, визнається доходом протягом тих періодів, в яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування [9].

Метод доходу щодо обліку державної допомоги та державних грантів застосовується в МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». П. 12 МСБО 20 визначено, що державні гранти слід визнавати як дохід протягом певних періодів, що є необхідним для зіставлення цих грантів на систематичній основі з відповідними витратами, які вони мають компенсувати, а також їх не слід відображати за кредитом безпосередньо у власному капіталі [7].

Окремі автори звертають увагу на те, що частка бюджетних коштів у капіталі сільськогосподарського підприємства бере участь у кругообороті та створенні додаткової вартості у вигляді прибутку, однак, державне фінансування викривляє економічну сутність доходів підприємства, оскільки такі доходи отримані не в результаті ефективного господарювання, а в результаті відшкодування державою понесених витрат [1]. За такого підходу державне фінансування слід визнавати у складі власного капіталу підприємства та використовувати метод капіталу для його обліку.

Аргументом на користь використання методу доходу для обліку державного фінансування є те, що такий метод дозволяє зіставляти дохід, отриманий від використання державного фінансування з витратами, на компенсацію яких фінансування призначене. Суб'єкти господарювання, отримуючи бюджетні кошти, витрачають їх на визначені цілі: придбання товарно-матеріальних цінностей, біологічних активів, основних засобів тощо. На збільшення капіталу йде лише те фінансування, яке отримано за програмами, що передбачають компенсацію вартості проведеного сільськогосподарським підприємством капітального інвестування. З огляду на відповідність доходів та витрат, державне фінансування у момент витрачання доцільно визнавати доходом.

Для здійснення оперативного узагальнення аналітичної інформації потрібної керівництву підприємства отримані на поточний рахунок кошти державного фінансування доцільно відображати на рахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті». Використання коштів державного фінансування за цільовим призначенням відобразатиметься на рахунках обліку наступним чином: використане на поточні витрати державне фінансування визнаватиметься доходом від операційної діяльності з використанням рахунку 719 «Інші доходи

від операційної діяльності», а використане на капітальні інвестиції обліковується на рахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Сільськогосподарські товаровиробники мають право отримувати дотації від переробних підприємств за рахунок ПДВ у разі поставки ними молока та м'яса в живій вазі власного виробництва. Перерахування дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за рахунок ПДВ здійснюється з небюджетного рахунку переробного підприємства, відкритого в територіальному органі Державного казначейства, на окремі рахунки сільськогосподарських підприємств, які вони повинні відкрити в обслуговуючих банках протягом одного звітного періоду.

Відповідно до «Порядку нарахування, виплати і використання дотацій», затверджену Постановою КМУ № 152, дотації спрямовуються на поповнення обігових коштів товаровиробників. При цьому порядком не визначено цілі використання таких дотацій. Отже, сільськогосподарські товаровиробники можуть вільно розпоряджатися ресурсом, наданим у формі дотацій [10].

Сільськогосподарські підприємства на підставі приймальних квитанцій, отриманих від переробних підприємств, відображають суми дотацій від переробних підприємств за дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», субрахунок 4821 «Суми податку на додану вартість, спрямовані на підтримку власного виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва». Після отримання коштів на рахунок здійснюють запис: дебет рахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» і кредит рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Порядок відображення державного фінансування у Балансі підприємства регламентується П(С)БО № 2 «Баланс». Цільове фінансування відображається у рядку 420 Балансу у розділі пасиву «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Аналіз стану відображення державного фінансування у балансі сільськогосподарських підприємств СВК «Вертоківка», СТОВ «Ліщинське», ПСП «Троянівське», ПСП «Глибочанське – ОСМВ» Житомирського району Житомирської області виявив, що залишки коштів державного фінансування на кінець звітної періоду у балансах підприємств відсутні. Це пояснюється тим, що суб'єкти господарювання отримують кошти за цільовим призначенням, а отже залишки коштів свідчать про неправомірне їх надання. Тому баланс, як форма звітності, у даному випадку не несе потрібного інформаційного значення для аналізу, статистичних узагальнень чи контролю, і не відображає інформацію щодо отримання та використання державного фінансування сільськогосподарським підприємством за звітний період.

Як зазначалося, державне фінансування сільськогосподарських підприємств у момент витрачання визнається доходом. Дані рахунку 719 «Інші доходи операційної діяльності» відобразатимуться у рядку 060 «Інші операційні доходи» форми 2 «Звіт про фінансові результати».

Дані 745 рахунку «Дохід від безоплатно одержаних активів» відобразатимуться у рядку 130 «Інші доходи». Дані рядка 130 враховуються при визначенні фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування (рядок 170 ф. 2.). Оцінюючи ступінь інформаційного значення даних форми 2 «Звіт про фінансові результати» для аналізу використання державного фінансування сільськогосподарським підприємством, можна стверджувати, що з даних форми неможливо дослідити вплив державного фінансування на фінансові результати, частку державного фінансування у доходах сільськогосподарського підприємства, частку компенсації собівартості продукції за рахунок державного фінансування. Розкриття інформації про цільове фінансування у Звіті про рух грошових коштів та у Звіті про власний капітал взагалі відсутнє, що не дозволяє проаналізувати вплив державного фінансування на грошові потоки підприємства та вплив фінансування на зміни у власному капіталі.

Висновки та перспективи подальших досліджень

Підсумовуючи, зазначимо, що проведені дослідження стану обліку державного фінансування сільськогосподарських підприємств виявили такі проблеми: 1) недостатньо визначені нормативними та методичними документами питання організації аналітичного та синтетичного обліку коштів державного фінансування, зокрема відображення його на рахунках обліку; 2) дискусійним є питання методу визнання державного фінансування в обліку (методом доходу чи методом капіталу); 3) вимагає посилення інформаційне значення фінансової звітності для контролю та аналізу використання державного фінансування сільськогосподарськими товаровиробниками.

Для вирішення виявлених недоліків обліку запропоновано: з метою удосконалення робочого Плану рахунків на сільськогосподарських підприємствах, що отримують державне фінансування, запропоновано субрахунки до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», що дають змогу вести облік державного фінансування у розрізі джерел отримання коштів; конкретизовано метод відображення державного в обліку, зокрема аргументовано застосування методу доходу.

Перспективою подальших досліджень є вивчення напрямів удосконалення формування звітної інформації щодо використання коштів державного фінансування сільськогосподарськими підприємствами.

Література

1. *Гуцаленко Любов Василівна.* Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: монографія / Гуцаленко Л.В. - К.: ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с. ISBN 978-966-669-308-5.

2. *Дем'яненко М.Я.* Національна система державної підтримки аграрного сектору в умовах членства України в СОТ / *М.Я. Дем'яненко* // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 11–15.

3. Жук В.М. Бухгалтерський облік державної підтримки сільськогосподарського виробництва в умовах вступу України до СОТ / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. – №2. – С. 6–9.

4. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4–13.

5. Матвеева В. Дотації та субсидії: кому надають та як обліковують / В. Матвеева // Податки та бухгалтерський облік. – 2005, 6 червня. – № 45. – С. 39–43.

6. Методичні вказівки щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарськими товаровиробниками. За ред. Н.А. Павлюк, Г.І. Зуба, В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 4.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article>.

8. Облік і контроль бюджетного фінансування сільського господарства: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / В.М. Метелиця; Нац. аграр. ун-т. – К., 2008. – 20 с.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dtkk.com.ua/show/2cid04818.html.

10. Пономаренко Л. Сплата ПДВ за операціями, що здійснюються сільськогосподарськими підприємствами / Л. Пономаренко // Вісник податкової служби України. – № 12. – 2010. – С. 14–19.
