

**УДК657.6:631.155.6**

**Л. В. Гуцаленко**

*кандидат економічних наук, доцент,*

*Завідувач кафедри аудиту та державного контролю*

*Вінницький державний аграрний університет*

**АКТИВІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ТА  
ПІДСИЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ АСИГНУВАНЬ В СІЛЬСЬКЕ  
ГОСПОДАРСТВО**

***Ключевые вопросы, которые рассматриваются:***

- В статье рассматривается роль бюджетной поддержки государства для развития сельскохозяйственных предприятий;*
- Определены особенности бухгалтерского отражения дотаций государства та контролю за их целевым использованием.*

***Key issues that are examined:***

- The role of the budget support of the state for the development of agricultural enterprises is considered in the article;*
- Peculiarities of the accounting reflection of state subsidies and control of their proper use are determined.*

**Постановка проблеми.** Аграрний сектор практично у всьому світі має державну підтримку в тій або іншій формі, що зумовлено, як специфікою аграрного виробництва, так і його надзвичайно важливим значенням для національної безпеки будь-якої країни. Зокрема, країни Європейського Союзу, США, Японії мають довготривалий історичний досвід функціонування системи державної підтримки аграрного сектору. Значною мірою це зумовлено ще й тим, що значну частину продукції галузі сільського господарства та результатів її переробки суспільство споживає як товари першої життєвої необхідності. Історичний досвід та практична діяльність сільськогосподарських підприємств України та зарубіжних країн підтверджують про неможливість існування без підтримки держави в вигляді дотацій та субсидій. Рівень державної підтримки

має забезпечувати стабільні темпи розвитку аграрного сектору, унеможливаючи збитковість сільськогосподарських підприємств.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам теоретичного та практичного забезпечення державною підтримки сільського господарства та їх обліку присвячені праці М.Азарова, А.Бабенка, О.Гудзь, М.Дем'яненка, В. Жука, Т.Єфіменка, П.Лайка, Ю. Лузана, Л. Тулуша, М.Чумаченка та інших.

**Метою статті** є розкриття особливостей бухгалтерського відображення та підсилення контролю державних асигнувань в сільське господарство.

**Виклад основного матеріалу.** Україна, як відомо стала на шлях ринкових методів господарювання, переваги яких порівняно з адміністративними методами підтверджує світовий досвід. Однак даний етап еволюційного розвитку ринкових відносин не можливий без його регулювання. Особливо це стосується аграрної сфери, ефективний розвиток якої потребує державної підтримки. [1, С.86]

Дем'яненко М.Я. одним із напрямків подолання фінансової кризи та її наслідків в аграрному секторі АПК України вбачає реформування державної підтримки сільськогосподарських виробників, а саме:

- класифікації напрямів підтримки у відповідності з вимогами СОТ;
- оптимізації кількості бюджетних програм з одночасним покращенням рівня їх економічного обґрунтування.

У країні діє надлишкова кількість бюджетних програм. Лише 13% державних програм відповідають чинному законодавству. В 2008 році діяло 212 державних програм, така кількість свідчить про відсутність пріоритетів в цій сфері.

Третина державних програм у першому півріччі минулого року (2008) не фінансувалась. [2, С.621]

У зв'язку з процесами інтеграції України у СОТ внутрішня фінансова політика потребує змін та адаптації до прийнятих нею стандартів та вимог країн-членів. Основними вимогами, що пред'явлені Україні в зв'язку із членством в СОТ є: гармонізація законодавчої та нормативної бази до міжнародного права, приведення у відповідність із міжнародними стандартами

фіто-санітарних правил та скорочення сукупного виміру підтримки (СВП) галузі. [10, С.56 ]

Бюджетна підтримка здійснюється через механізм ринкових важелів (регулювання цін, субсидії, пільгове оподаткування, дотації) та як цільове програмне фінансування. [11, С.19]

Надзвичайно вагомого значення набуває державна цільова Програма розвитку українського села на період до 2015 року, яка затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 року № 1158. Згідно з цією Програмою прогнозовані обсяги фінансування сільського господарства і сільських територій із держбюджету та інших джерел на весь період 2008-2015 років становлять 128,2 млрд. грн., або ж у середньому на рік близько 16 млрд. грн. Вважаємо за доцільне з метою підтримки та забезпечення беззбиткового існування аграрного сектору розробити та ввести положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Цільове фінансування», яким будуть регламентуватись основні положення та особливості відображення в обліку дотацій та субсидій, зокрема для сільськогосподарських підприємств. Проведені аналітичні дослідження витрачених коштів для підтримки сільськогосподарських товаровиробників за цільовими програмами дають можливість зробити висновки, що мають місце зміни по деяких програмах як в сторону збільшення так і по окремих програмах – зменшення коштів. Деякі програми перестали фінансуватись взагалі (Таблиця 1).

Представлені графічно згруповані матеріали (рис. 1) свідчать, що найбільше асигнувань використано для розвитку галузі тваринництва. Значна частина коштів до 2008 року була використана на здешевлення кредитів, що використані сільськогосподарськими товаровиробниками. За іншими напрямками асигнування представлені порівняно незначні.

Забезпечення виконання державних цільових програм фінансової підтримки підприємств АПК Вінницької області залишається одним із пріоритетних завдань головного управління та управлінь агропромислового розвитку райдержадміністрацій.



Згрупувавши та провівши аналітичні спостереження даних, щодо фінансової підтримки підприємств АПК Вінницької області нами виявлено різні коливання та зміни, що мали місце за різними діючими програмами.

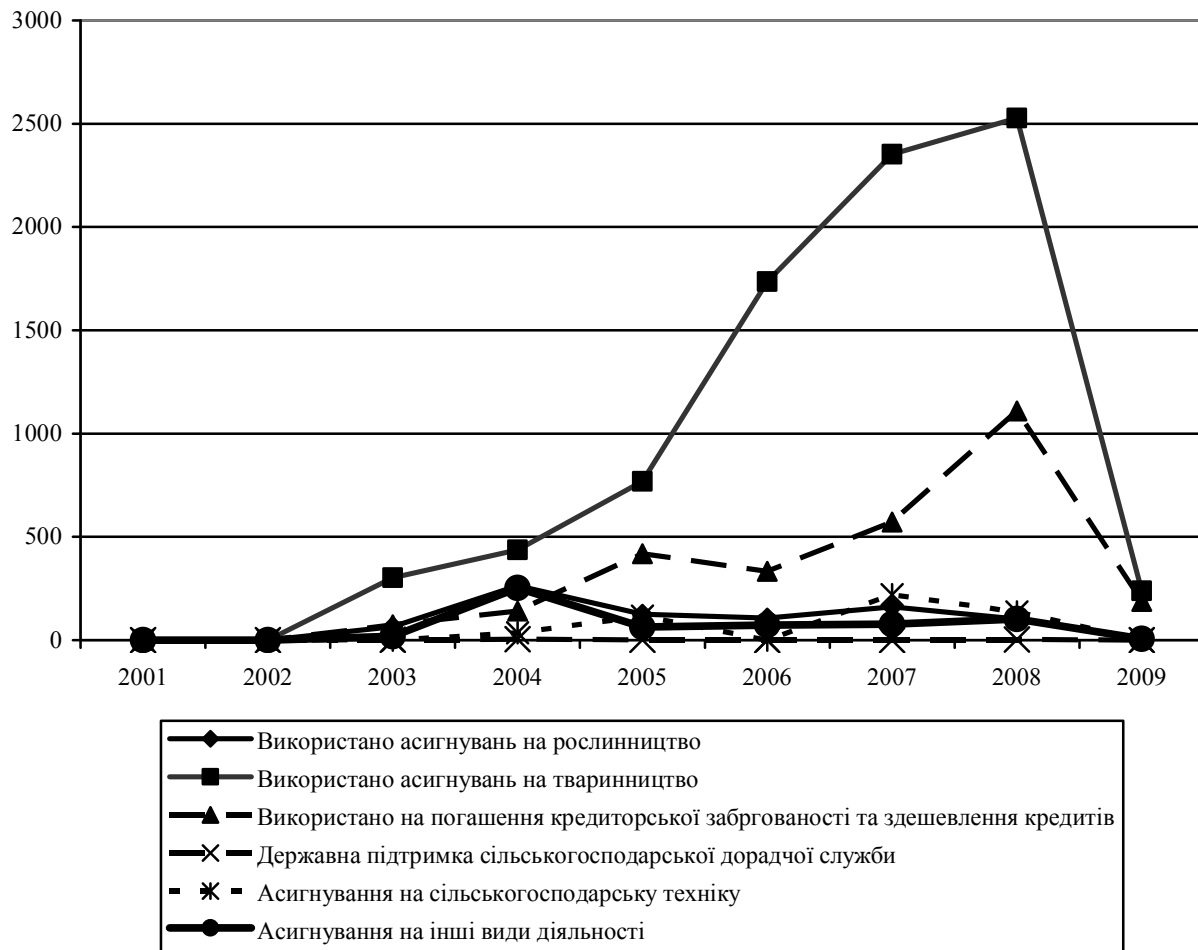


Рис. 1. Використання коштів, виділених з державного бюджету для підтримки сільськогосподарських товаровиробників за цільовими програмами за період 2001- 2009 рр., грн, коп.

Особливо слід відзначити зміни щодо цільових програм підтримки галузі тваринництва та рослинництва, які значно зросли в 2008 році порівняно з 2001 роком (рис. 2).

Зрозуміло, що спрямування в аграрну сферу економіки значних державних коштів повинно супроводжуватись заходами, спрямованими на забезпечення дієвого обліку та контролю за розподілом бюджетних асигнувань, їх цільовим і ефективним використанням товаровиробниками. [8, С.5]

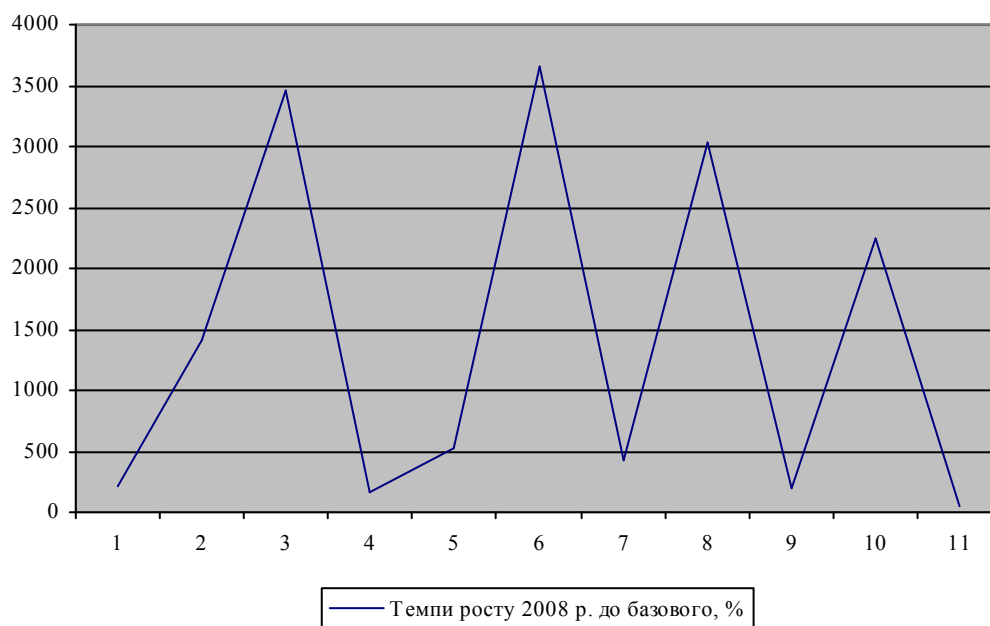


Рис. 2. Темпи росту 2008 р. до 2001 р. за державними цільовими програмами, за якими надавалась фінансова підтримка підприємствам АПК Вінницької області, %.

Тоді виникає питання: яким чином отримані дотації будуть впливати на формування доходів сільськогосподарських підприємств, а в послідуочому на їх кінцевий фінансовий результат та рентабельність?

Відомий російський вчений Соколов В.Я. з цього приводу відзначає: «Безкоштовне одержання коштів не можна розглядати як прибуток, оскільки це не факт – дія, а факт - подія. Активи підприємства в такому випадку збільшуються не завдяки зусиллям колективу працівників підприємства, а окрім цих зусиль (якщо адміністрація й докладала зусилля щодо «вибивання коштів, то це зусилля «дипломатії», а не господарські)» [9].

Дослідження проведені професором Дем'яненком М.Я. свідчать, що сільськогосподарські підприємства України, починаючи з 2000 року, досягли позитивного фінансового результату тільки завдяки фінансовим преференціям. [3, С.19]

Як наслідок такого результату є рентабельність діяльності сільського господарства у Вінницькій області зокрема (таблиця 2)

**Рентабельність діяльності підприємств сільського господарства,  
мисливства, лісового господарства Вінницької області (відсотки)**

Результати діяльності	Роки						Зміни 2007 р. до 2000 р.
	2000	2003	2004	2005	2006	2007	
Рентабельність всієї діяльності	-	1,0	6,2	5,7	3,8	6,5	+ 6,5
Рентабельність операційної діяльності	6,4	5,1	10,8	10,0	8,4	13,1	+ 6,7

Таблиця складена автором на основі статистичних даних [Статистичний щорічник Вінниччини за 2007 рік (с.78,80)]

Аналіз приведеної інформації в таблиці 2 дає можливість зробити висновок про ефективне господарювання сільськогосподарських підприємств Вінницької області, оскільки рентабельними є як їх операційна діяльність так і вся діяльність в цілому та має тенденцію до зростання.

На підставі таких даних економісти журналістського спрямування роблять занадто оптимістичні висновки, прогнози. Стверджується, що ситуація у сільському господарстві помітно змінилася. У зв'язку із зростанням цін на продовольство у світовому масштабі вперше за багато десятиріч сільське господарство стає не просто рентабельною, а понад рентабельною галуззю. [3, С.19]

Аналіз статистичних даних щодо рентабельності сільськогосподарських підприємств Вінниччини дозволяє зробити висновок, що залишається збитковою галузь тваринництва, за виключенням у 2007 році виробництва молока та молочних продуктів.

Що стосується рослинництва, то збитковість є стабільною при вирощуванні овочів відкритого ґрунту. В 2007 році не рентабельним було виробництво цукрових буряків. Досить прибутковим є вирощування насіння соняшнику та зернових культур.

Виникає питання чи є правдивими дані статистичних довідників, де

рівень рентабельності зростає в той час коли всі інші показники мають тенденцію до зниження.

Зрозуміло, що спрямування в аграрну сферу економіки значних державних коштів повинно супроводжуватись заходами, спрямованими на забезпечення дієвого обліку та контролю за розподілом бюджетних асигнувань, їх цільовим і ефективним використанням товаровиробниками. [8, С.5]

Тоді виникає питання: яким чином отримані дотації будуть впливати на формування доходів сільськогосподарських підприємств, а в послідуєчому на їх кінцевий фінансовий результат та рентабельність?

Відомий російський вчений Соколов В.Я. з цього приводу відзначає: « Безкоштовне одержання коштів не можна розглядати як прибуток, оскільки це не факт – дія, а факт - подія.

Активи підприємства в такому випадку збільшуються не завдяки зусиллям колективу працівників підприємства, а окрім цих зусиль (якщо адміністрація й докладає зусилля щодо «вибивання коштів, то це зусилля «дипломатії», а не господарські»)» [9].

Дослідження проведені професором Дем'яненком М.Я. свідчать, що сільськогосподарські підприємства України, починаючи з 2000 року, досягли позитивного фінансового результату тільки завдяки фінансовим преференціям. [3, С.19]

Як відомо прибутковість (profitability) – це здатність отримання прийняттого рівня прибутку.

Для забезпечення належного управління діяльністю підприємства, в т.ч. сільськогосподарського, досягнення прибутковості є найважливішою метою керівника.

На думку Б. Нідлза, Х. Андерсона та Д. Колдуелла прибутковість вимірюється за допомогою п'яти показників: 1) рентабельності, 2) фондівіддачі, 3) фондорентабельності, 4) квоти власника і 5) прибутку з капіталу. [7, С.126 ]

Вище перераховані чинники мають безпосередній вплив на результати



діяльності сільськогосподарських підприємств, зокрема у Вінницькій області (таблиця 3).

Таблиця 3.

**Прибуткові та збиткові підприємства сільського господарства, мисливства, лісового господарства Вінницької області (у відсотках до загальної кількості підприємств)**

Результати діяльності	Роки						Зміни 2007р. до 2000 р.
	2000	2003	2004	2005	2006	2007	
Прибуткові підприємства	72,4	62,6	65,0	64,5	69,5	73,3	+0,9
Збиткові підприємства	27,6	37,4	35,0	35,5	30,5	26,7	-0,7
Разом	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	X

Таблиця складена автором на основі статистичних даних [Статистичний щорічник Вінниччини за 2007 рік. (с 72, .74)]

Аналіз даних таблиці 3 дає можливість зробити висновок, що на протязі досліджуваного періоду спостерігалися незначні коливання між питомою вагою прибуткових та збиткових підприємств сільського господарства. Їх частка в 2007 році майже ідентична пропорції, що мала місце в 2000 році. Для підтвердження наших тверджень розглянемо результати наших досліджень за допомогою рис. 3.

Така ситуація не свідчить про покращення та ефективність господарювання підприємств аграрної сфери, їх стабільність та перспективи розвитку, а навпаки насторожує.

Включення дотацій та субсидій отриманих сільськогосподарськими підприємствами до своїх доходів призвело до того, що «по-перше, одержані у такий спосіб дані є не зіставними між окремими сільськогосподарськими підприємствами, оскільки у них різні можливості щодо одержання фінансової підтримки; по-друге – такий результат призводить до викривлення інших економічних показників, їх незіставності.» [3, С.19 ]

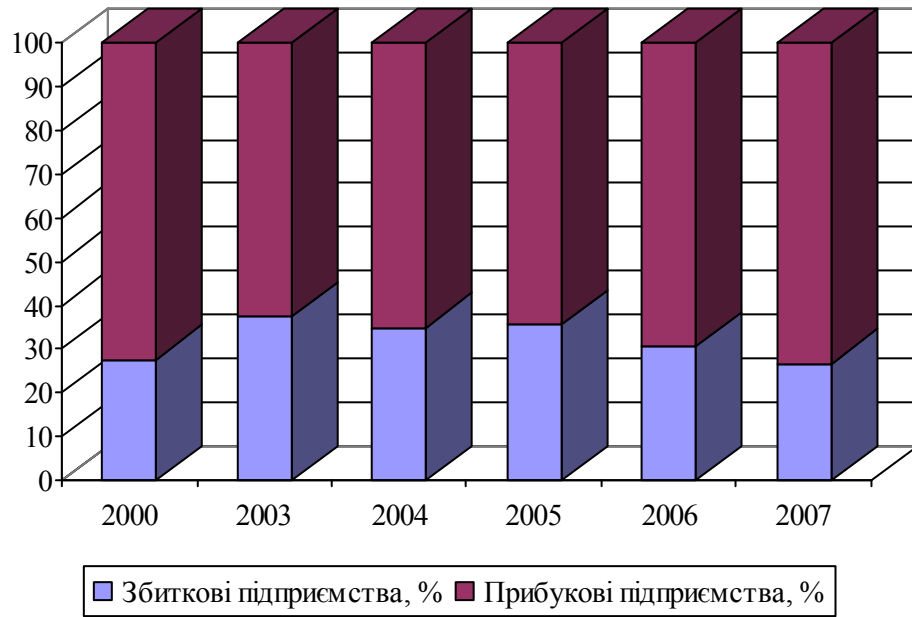


Рис. 3. Структура питомої ваги прибуткових та збиткових сільськогосподарських підприємств Вінницької області

Вважаємо за доцільне з метою підтримки та забезпечення беззбиткового існування аграрного сектору розробити та ввести положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Цільове фінансування», яким будуть регламентуватись основні положення та особливості відображення в обліку дотацій та субсидій, зокрема для сільськогосподарських підприємств.

На особливу увагу заслуговує також інформація фінансової звітності, яка ніяким чином не відображує ставлення держави щодо підтримки виробництва тієї чи іншої продукції, в т.ч. сільськогосподарської. З цього приводу Жук В.М. зазначає «аналізуючи річну бухгалтерську звітність сільськогосподарських підприємств, слід зазначити, що на відміну від фінансової звітності, де проблемі бюджетного фінансування не приділено належної уваги, у статистичній звітності поступово розширюється коло показників, що характеризують державну підтримку сільського господарства.» [4, С.7 ] Автор робить висновок, що розвиток бухгалтерського обліку бюджетної підтримки виробництва продукції сільського господарства має задаватись запитами на відповідну інформацію від галузевого управління та Мінфіну України. Це

вимагає вдосконалення фінансової та статистичної звітності в частині збільшення звітних показників у відповідних формах, їх переорієнтацію на відображення ефективності цих процесів. [4, С.9 ]

Ми підтримуємо позицію Жука В.М. що фінансова звітність потребує вдосконалення відносно інформаційних потреб про забезпечення державних бюджетних програм. На нашу думку у примітках до фінансової звітності доцільно виділити розділ «Використання коштів цільового фінансування» в якому буде приведено аналітичну інформацію щодо виділених та використаних коштів цільового фінансування в розрізі бюджетних програм. Дана інформація в такому розрізі дасть можливість здійснювати контроль за цільовим використанням бюджетних коштів на всіх рівнях: підприємства, району, області, держави.

Формування і використання фінансових ресурсів на всіх державних рівнях передбачає здійснення фінансового контролю, як однієї з форм управління фінансами та складової системи фінансово-господарського контролю. [6, С.107 ]

Розглянемо детальніше механізм контролю за бюджетними асигнуваннями. Як уже відзначалось головним розпорядником більшості бюджетних програм є головні управління агропромислового розвитку обласних та районних державних адміністрацій. За цими програмами чітко не визначено умови витрачання одержувачами отриманих коштів та контролю за ними з боку головного розпорядника.

Цільові бюджетні кошти з Міністерства аграрної політики надходять у розпорядження управління агропромислового розвитку обласних державних адміністрацій, які розподіляють їх між управліннями агропромислового розвитку районних державних адміністрацій. Створені конкурсні комісії при управліннях агропромислового розвитку обласних та районних державних адміністрацій здійснюють попередній документальний контроль за об'єктивністю наданих документів та фактичними перевірки (з виїздом на об'єкти, що підпадають під бюджетні цільові програми), що дають право на

отримання державних дотацій та субсидій. Механізм контролю надання сільськогосподарським підприємствам бюджетної підтримки та її цільового використання наведемо на рис. 4.

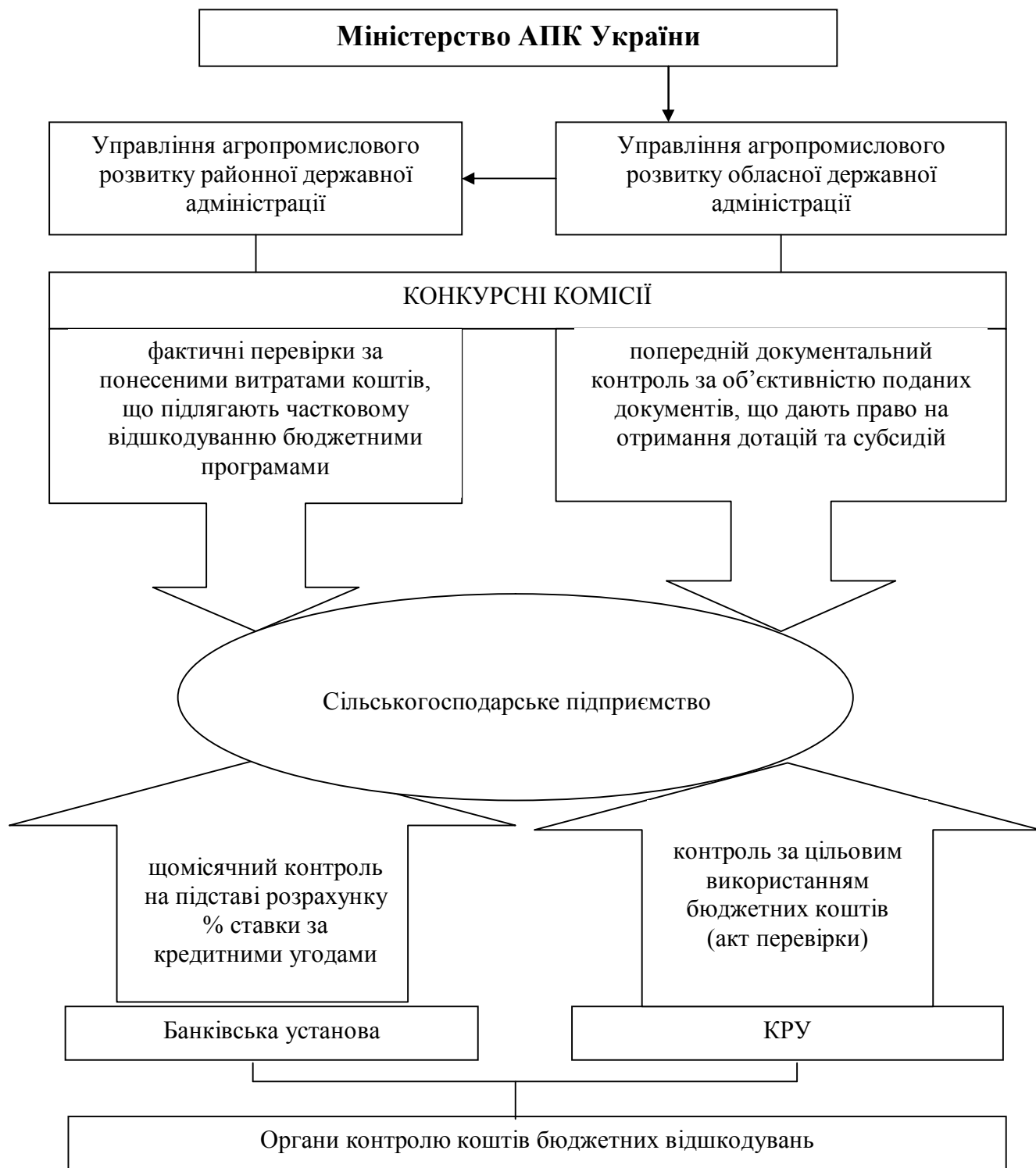


Рис. 4. Модель механізму контролю надання сільськогосподарським товаровиробникам бюджетної підтримки та її цільового використання. (розроблено автором)

Вартото зазначити, що майже не досліджуються питання контролю за поверненням бюджетних коштів у випадку їх нецільового використання. Зокрема Коноплицька О.В. пропонує отримані бюджетні кошти на підтримку сільського господарства у формі субсидій, дотацій та капітальних трансфертів відображати на рахунку 48 «цільове фінансування і цільові надходження у формі державної підтримки» в розрізі субрахунків: 48.1.1 «Капітальні видатки», 48.1.2 «Субсидії», 48.1.3 «Дотації».

Автор вважає, що в бухгалтерському обліку повернення коштів бюджетної підтримки сільськогосподарськими підприємствами, які використані не за цільовим призначенням, повинно відображатись в залежності від форм надання такої підтримки. [5, С.43]

Однак, на нашу думку приведена кореспонденція рахунків не в повній мірі відображує всі наслідки таких операцій.

Оскільки матиме місце не тільки факт цільового використання бюджетних коштів, а матиме місце і факт порушення діючого законодавства, яке тягне за собою певну відповідальність, тобто штрафні санкції, а приведені автором схеми кореспонденції рахунків не відображують таких стягнень.

На нашу думку не менш важливим є не допущення підприємством фактів отримання штрафних санкцій, тому важливо здійснювати внутрішній контроль за цільовим використанням бюджетних асигнувань.

Однак, якщо факти нецільового використання бюджетних коштів матимуть місце, то поряд з обліковим забезпеченням повернення коштів у випадку їх нецільового використання необхідно відображувати штрафні санкції органів контролю.

Вважаємо за доцільне навести структурно-логічну схему контролю повернення бюджетних коштів у випадку їх нецільового використання, яка дасть можливість простежити всі етапи та послідовність відображення таких господарських фактів. (рис. 5)

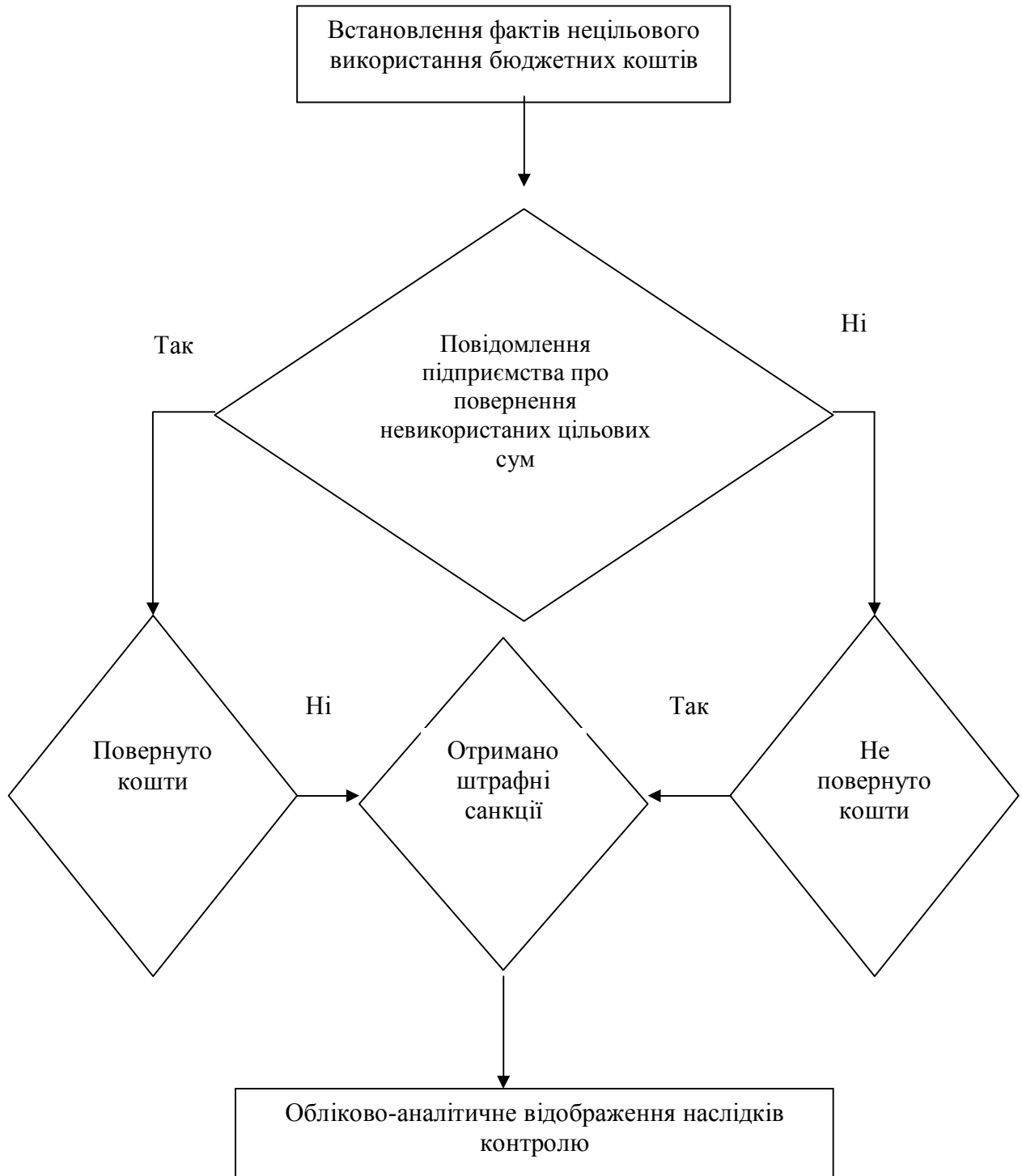


Рис. 5. Структурно-логічна схема контролю повернення бюджетних коштів у випадку їх нецільового використання

З метою узагальнення своїх досліджень та підтвердження важливості контролю за цільовим використанням бюджетних коштів наведемо схему, яка дасть можливість сформулювати загальну уяву щодо важливості даної проблеми (рис. 6).

Контролююча установа	Підстава для здійснення контролю	Об'єкт контролю	Предмет контролю	Вид контролю	Мета контролю	Терміни здійснення контролю	Недоліки реалізації бюджетної програми
Контрольно – ревізійне управління	Рішення конкурсних комісій при управліннях агропромислового розвитку обласних та районних державних адміністрацій	Наявність документів, що підтверджують понесенні витрати, які можуть бути компенсовані відповідно до діючих бюджетних програм; фактична наявність результатів понесених витрат (посівів, придбаних тварин, тощо)	Цільова дотація, субсидія	Ревізія	Дотримання вимог чинного законодавства	Після отримання коштів бюджетного відшкодування	Несвочасність бюджетного відшкодування (з затримкою від 1 до 12 місяців)
Банківська установа	Розрахунок відсоткової ставки повернення за кредитними угодами	Отримані короткострокові та довгострокові позики на умовах визначених кредитними угодами	Банківський кредит та кредитні ставки	Тематична перевірка		Щомісячно	

Рис. 6. Схема контролю цільового використання коштів бюджетних програм сільськогосподарськими підприємствами (розроблено автором)

**Висновки.** Вище викладене дає можливість зробити висновок, що в зв'язку з процесами інтеграції України у СОТ внутрішня фінансова політика потребує змін та адаптації до прийнятих нею стандартів та вимог країн-членів. Особлива роль відводиться бюджетній підтримці аграрного сектору, оскільки саме від ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств та виробництва ними достатньої кількості сільськогосподарської продукції залежить життєбезпека країни. Саме держава повинна створити умови для можливого розвитку та ефективного господарювання аграрників, застосовуючи механізм ринкових важелів (регулювання цін, субсидії, пільгове оподаткування, дотації) та здійснюючи цільове програмне фінансування. З метою підсилення контрольної функції обліку доцільно внести зміни до діючого нормативно-правового поля та фінансової звітності для сільськогосподарських підприємств.

#### **Список використаних джерел**

1. Бабенко А.Г. Державне регулювання та підвищення конкурентоспроможності аграрного сектору.. Економіка АПК, 2008, №5 - С.85-88
2. Дем'яненко М.Я. Фінансова криза та подолання її наслідків в аграрному секторі АПК України.- Збірник наукових праць / За редакцією доктора с.-г. наук, професора, академіка АН ВШ України, заслуженого діяча науки і техніки України, ректора університету (голова) М.І.Бахмата.- Кам'янець-Подільський, 2009.- 744 с.
3. Дем'яненко М.Я. Фінансові чинники формування доходів у сільському господарстві //- Економіка АПК, 2008, №5, С.18-20
4. Жук В.М. Бухгалтерський облік державної підтримки сільськогосподарського виробництва в умовах вступу України до СОТ // Облік і фінанси АПК.- 2008.- № 2.- С.6-9
5. Коноплицька О.В. Облік повернення сільськогосподарськими



- підприємствами бюджетних коштів використаних не за цільовим призначенням..// Облік і фінанси АПК , № 2, 2009.- С.42-45
6. Метелиця В.М. Теоретичні основи обліку і контролю бюджетного фінансування сільського господарства .// Облік і фінанси АПК , № 3, 2008.- С.103-108
  7. Нидлз Б. и др.. Принципы бухгалтерського учета / Б. Нидлз, Х.Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. С англ./ Под ред..Я.В.Соколова.- «-е узд.- М.: Финансы и статистика, 1994.- 496 с.: ил.- (Серия по бухгалтерському учету и аудиту)
  8. Облік державної підтримки агропромислового виробництва: Навчальний посібник / За ред.. Лузана Ю.Я., Жука В.М., Герасимука І.В.- К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007.- 324 с.
  9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета.-М.: «Финансы и статистика».- 2005 - 496 с.
  10. Тулуш Л.Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах членства України в СОТ // Облік і фінанси АПК.- 2008.- № 3.- С.46-60
  11. Щекович О.С. Використання бюджетних коштів підприємствами агропромислового комплексу [Текст ]: автореф.дис.кнд.екон.наук: 08.04.01 // Щекович Олена Сергіївна; ННЦ «Інститут аграрної економіки» - К., 2005.- 19 с.