

УДК 336.148

Н. Г. Здырко,
асистент кафедри аудиту та державного контролю
Вінницького національного аграрного університету (Україна)
Zdyrko_ng@i.ua



ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто теоретичні аспекти обліку державної підтримки фермерських господарств та запропоновано розгорнуту класифікацію підтримки відповідно до вимог СОТ.

Ключові слова: фермерські господарства, підтримка, облік, контроль.

Н. Г. Здырко
ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОДДЕРЖКА
ФЕРМЕРСКИХ ХОЗЯЙСТВ КАК ОБЪЕКТ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Рассмотрены теоретические аспекты учета государственной поддержки фермерских хозяйств и предложена классификация поддержки в соответствии с требованиями ВТО.

Ключевые слова: фермерские хозяйства, поддержка, учет, контроль.

Nataliya Zdyrko
STATE SUPPORT OF FARMING
ENTERPRISES AS AN OBJECT
OF ACCOUNTING

The theoretical aspects of state support for farming enterprises accounting are examined and a detailed classification of support in accordance with WTO rules is proposed.

Key words: farming enterprise, maintenance, accounting and control.

Постановка проблеми. Сільське господарство знаходиться в нерівних умовах відносно інших галузей економіки, зокрема через сезонність виробництва, тривалий період обороту капіталу та дефіцит власних фінансових ресурсів. Фермерські господарства, які є невід'ємною складовою аграрної економіки і входять до складу сільськогосподарських підприємств, особливо чутливі до впливу цих факторів унаслідок значної вразливості до змін макро-, та мікросередовища. Саме тому вони потребують вагомій державній підтримки для підвищення конкурентоспроможності своєї продукції і зміцнення фінансових позицій.

Цільове та ефективне використання коштів підтримки підлягає обов'язковим перевіркам з боку державних контролюючих органів. На жаль, у практичній діяльності існують випадки незаконного і нецільового використання бюджетних коштів, що супроводжується недостовірним відображенням їх в обліку та фінансовій звітності. Це спричиняє викривлення показників та призводить до формування недостовірної інформації користувачів. Неточна облікова інформація перешкоджає прийняттю ефективних і своєчасних управлінських рішень керівництвом та менеджерами підприємств, а відтак досягненню високих фінансових результатів. Тож очевидно, що існує нагальна потреба подальшого вивчення теоретичних і практичних питань із відображення в обліку та звітності коштів державної підтримки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання державної підтримки сільськогосподарських підприємств фінансового спрямування досліджували такі науковці, як О. Бородіна, О. Гудзь, М. Дем'яненко, П. Лайко, О. Радченко, В. Стецюк, П. Синчак. Теоретичні та практичні питання у цій царині вивчали Л. Гуцаленко, В. Жук, Г. Кірейцев, В. Метелиця та ін. Однак існує ряд проблем, пов'язаних із обліком бюджетних коштів та їх класифікацією, що потребують подальшого розгляду, чим і зумовлено вибір теми нашого дослідження.

Метою статті є теоретичне обґрунтування державної підтримки фермерських господарств як об'єктів обліку.

Основні результати дослідження. Порівняно з іншими агроформуваннями фермерство має незаперечну перевагу – найвищу з-поміж можливих мотивацію їх власників-господарів до продуктивної та ефективної праці.

Фермер особисто зацікавлений у високих результатах господарської діяльності й безпосередньо відповідальний за неї [1, с. 23].

Досвід зарубіжних країн свідчить, що фермерські господарства найбільш ефективні та загальноприйнятні форми господарювання в аграрному секторі. За кордоном фермери виготовляють близько 70–80% ВВП країни, що сприяє забезпеченню її продовольчої безпеки.

Розвиток приватного сектору у формі фермерських господарств є позитивним чинником зміцнення сільського господарства і потребує належного бухгалтерського обліку. Такий облік повинен бути нескладним для малих форм господарювання на селі й мати потенційну інформативність, можливість до розвитку [2, с. 102].

Ми погоджуємося з думкою Кірейцева Г. Г., що сьогодні немає необхідності доводити, що недоліки в теорії будь-якої економічної науки або ігнорування її положень обертається на практиці величезними втратами. Стосується це безпосередньо і теорії бухгалтерського обліку [3, с. 3].

Без обліку й аналізу інформації про динаміку зміни показників неможливо здійснити оцінку стану бізнес-середовища та ефективності тих чи тих підходів і методів формування регіональних систем підтримки малого підприємства [4, с. 58].

Для фермерських господарств облік є основним джерелом оперативної та об'єктивної інформації про розвиток виробництва і здійснення господарських операцій. Надання підтримки господарствам повинно достовірно відображатись як в обліку, так і в звітності.

Отримання фермерськими господарствами державної підтримки впливає на їхні засоби виробництва, оскільки є одним із джерел їх формування, а також на господарські процеси та їх результати, що виступають об'єктами бухгалтерського обліку, розкриваючи зміст його предмета. Саме тому, перш ніж визначити державну підтримку як об'єкт, дамо характеристику предмета (*табл.*).

Аналіз *табл.* дозволяє дійти висновку, що різні науковці по-своєму трактують «предмет» бухгалтерського обліку, однак сутність «об'єкта» зводять до єдиного визначення – ті, які забезпечують господарську діяльність підприємства (господарські засоби та їх джерела), і ті, які складають господарську діяльність підприємства (господарські процеси).

Таблиця

Підходи науковців до визначення об'єкта та предмета в бухгалтерському обліку									
№ п/п	Ознака	Автор							
		Кірей-цев Г.Г. [3]	Бутинець Ф.Ф. [5]	Дерчин В.В. [6]	Хо-м'як Р.Л. [7]	Гра-бова Н.М. [8]	Нім-чинов П. П. [9]	Завго-род-ний В.П. [10]	Швець В.Г. [11]
Предмет бухгалтерського обліку									
1	Кількісна визначеність економічних відносин, які реально проявляються у фактах господарської діяльності	+							
2	Виробничо-господарська та фінансова діяльність, оцінена у грошовому вираженні		+					+	
3	Процес створення (виробництво) суспільного продукту, його обмін, розподіл і споживання			+	+			+	
4	Процес розширеного суспільного відтворення (виробництво, обмін і невиробниче споживання суспільного продукту)					+			
Об'єкт бухгалтерського обліку									
5	Господарські засоби, джерела господарських засобів, господарські процеси та їх результати	+	+	+	+	+	+	+	+

Джерело: Узагальнено автором на основі [3; 5; 6; 7; 8; 9; 10; 11]

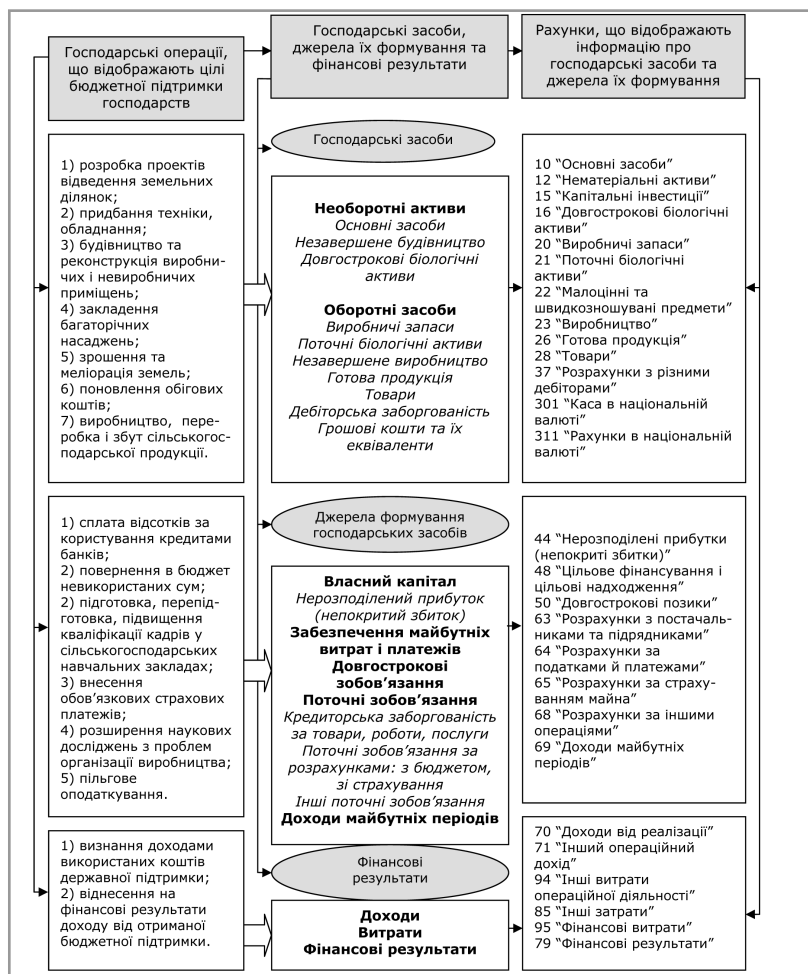


Рис. 1. Зв'язок державної підтримки фермерських господарств з об'єктами бухгалтерського обліку

Джерело: Розробка автора

Водночас, Жук В. М. виділяє як предмет обліку специфічні господарські процеси, до складу об'єктів обліку відносить державну (бюджетну) підтримку за програмами, а також спеціальні режими оподаткування: ФСП, ПДВ, земельний податок [12, с. 28].

Таким чином, у контексті державної підтримки фермерських господарств предмет бухгалтерського обліку можна визначити як сукупність фінансово-економічних відносин між державою і суб'єктом господарювання (фермером), які стимулюють процеси забезпечення господарства засобами та предметами виробництва (постачання), ефективного використання коштів підтримки при створенні готового продукту (виробництво) та позитивного впливу на фінансові результати.

Державна підтримка впливає на господарські процеси і тому її можна визначити як специфічний об'єкт бухгалтерського обліку. На підтримку цього твердження

можна навести такі аргументи:

- по-перше, кошти державної підтримки гарантовано є джерелами формування господарських засобів, оскільки надходять у вигляді дотацій, компенсацій, трансфертів, а також можуть використовуватися зі спеціальних рахунків (у результаті пільгового оподаткування);
- по-друге, державна підтримка має прямий вплив на господарські засоби, оскільки за рахунок бюджетних коштів господарство може збільшувати необоротні активи (придбання техніки, будівництво тваринницьких комплексів або нарощування обсягів довгострокових біологічних активів) та оборотні активи (закупівля палива, запасних частин, сировини і матеріалів);
- по-третє, державна підтримка активно впливає на процеси постачання, виробництва та реалізації і сприяє розширеному відтворенню;
- по-четверте, державна підтримка безпосередньо впливає на отримання суб'єктом господарювання фінансових результатів від здійснення господарської діяльності.

Зв'язок державної підтримки фермерських господарств з об'єктами бухгалтерського обліку відображено на рис. 1.

Аналіз системи залежностей, представлених на рис. 1, дозволяє стверджувати, що державна підтримка як об'єкт обліку може виявляти себе як господарський засіб, як джерело формування господарських засобів, як господарський процес і результати процесів.

Відповідно до принципів бухгалтерського обліку, об'єкт відображається в обліку лише тоді, коли він: 1) має вартісну оцінку; 2) змінює майновий стан підприємства; 3) документально оформлений [13, с. 38]. Вважаємо, що державна підтримка відповідає цим вимогам: має вартісну оцінку, документально оформлюється та, безперечно, покращує майновий стан суб'єкта господарювання.

Отже, державна підтримка сільськогосподарських підприємств у вигляді грошових засобів потребує їх облікового забезпечення [14, с. 143].

Важливим інструментом правильного та достовірного ведення обліку і контролю у фермерському господарстві є законодавча база, постійна зміна та удосконалення якої, відповідно, вимагають адаптації і внесення коректив щодо обліково-аналітичного та контрольного забезпечення.

Аналіз нормативно-правових актів дозволив сформулювати думку про відсутність чіткої класифікації державної підтримки.

Бюджетним кодексом визначено, що видатки бюджету – кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених бюджетом на відповідний рік.

Відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, бюджетне фінансування (яке, до речі, ототожнюється із державною підтримкою) поділяється на поточні (дотації, субсидії) і капітальні трансферти [15].

Однак державна підтримка містить не тільки цільове бюджетне фінансування, а й консультаційну, інформаційну, податкову та інші види державної підтримки.

На підставі вищевикладеного і з метою вдосконалення бухгалтерського обліку й контролю пропонуємо власну класифікацію державної підтримки сільськогосподарських, зокрема фермерських, господарств (рис. 2).

З огляду на євроінтеграційні наміри України й необхідність забезпечення інформаційних потреб користувачів на мікро- та макrorівні вважаємо за доцільне ввести класифікаційні ознаки «за вимогами СОТ» і «за видами господарської діяльності».

Розмежовуючи державну підтримку, М. Я. Дем'яненко виділив підтримку основної та інвестиційної діяльності, підтримку інноваційного розвитку галузі й підтримку розвитку територій та аграрного ринку [16, с. 12]. Оскільки в бухгалтерському обліку господарська діяльність може бути як звичайною, так і надзвичайною, підтримку варто розглядати за видами діяльності.

На нашу думку, запропонована класифікація на рівні підприємства дасть можливість організувати аналітичний облік державної підтримки фермерських господарств у розрізі видів діяльності, що сприятиме аналітичній оцінці ефективності використання бюджетних коштів та доцільності їх вкладення.

Класифікація підтримки відповідно до вимог СОТ обумовлена потребою держави в дотриманні пропорцій між «жовтою», «зеленою» та «блакитною» скриньками. Однак сьогодні на рівні держави немає чіткої інформації щодо обсягів «зеленої» і «блакитної» скриньок, першопричиною чого, на наш погляд, є відсутність належного обліку цих коштів та відображення у звітності, що свідчить про існування ризику недотримання вимог СОТ щодо обсягів підтримки в розрізі цих «скриньок».

Класифікаційна ознака	Державна підтримка	Використання в обліково-аналітичному процесі
За формою надходження	Пряма (бюджетні асигнування) Непряма (пільги в оподаткуванні)	Здійснення аналізу ефективності кожної форми
За економічним змістом	Поточні трансферти Капітальні трансферти	Побудова Робочого плану рахунків
За джерелами надходження	Кошти державного бюджету Кошти місцевих бюджетів	Формування в обліку інформації у частині конкретизації джерел отримання коштів
За бюджетними програмами	Підтримка у формі дотування Підтримка за рахунок компенсації вартості техніки, відсотків за кредитом Підтримка шляхом відшкодування страхових премій	Отримання інформації в розрізі державних програм підтримки
За напрямками	Підтримка тваринництва Підтримка рослинництва Підтримка садівництва Підтримка хмелярства	Визначення потреб галузі, пріоритетів розвитку та ефективності використання коштів
За видами підтримки	Фінансово-кредитна підтримка Консультаційна підтримка Інтелектуально-інноваційна (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації кадрів, селекція, новітні технології) підтримка Технічна підтримка Податкова підтримка	Отримання інформації за видами підтримки та віднесення їх до відповідної скриньки (СОТ)
За термінами реалізації	Короткострокова підтримка Довгострокова підтримка	Оцінка доцільності впровадження програми підтримки
За ознакою повернення	На поворотній основі На безповоротній основі	Оцінка ефективності використання бюджетних коштів
За видами діяльності	Підтримка звичайної (операційної, інвестиційної, фінансової) діяльності Підтримка надзвичайної діяльності	Здійснення аналітичної оцінки та контролю в розрізі видів діяльності
За вимогами СОТ	Заходи «жовтої скриньки» Заходи «зеленої скриньки» Заходи «блакитної скриньки»	Дотримання пропорцій між заходами відповідно до вимог СОТ

Рис. 2. Класифікація державної фінансової підтримки та її використання в обліково-аналітичному забезпеченні сільськогосподарських підприємств
Джерело: Розробка автора

Передумовою розмежування заходів по скриньках є класифікація державної підтримки за:

- видами: фінансово-кредитна підтримка, технічна («жовта» скринька); консультаційно-інформаційна, інтелектуально-інноваційна («зелена» скринька); податкова («блакитна» скринька);
- формами: пряма («жовта» або «зелена» скринька) та непряма («блакитна» скринька).

У подальшому це надасть можливість віднесення коштів за видами підтримки до тих чи інших заходів відповідно до вимог СОТ і сприятиме належному контролю за цільовим та ефективним використанням наданих грошових засобів.

На підставі вищевикладеного можна дійти таких **висновків**:

- 1) надання державної підтримки фермерським господарствам (як найбільш вразливим і чутливим до зовнішніх та внутрішніх факторів) є необхідною передумовою підвищення їх фінансово-економічної стійкості й платоспроможності, що уможливує зміцнення продовольчої безпеки країни та розвиток сільських територій;
- 2) спрямування і розподіл коштів підтримки між суб'єктами господарювання повинно базуватися на всебічній, об'єктивній, прозорій, достовірній, оперативній інформації, джерелом якої є бухгалтерський облік;
- 3) виконання окремих завдань обліку коштів державної підтримки гальмується через відсутність належного теоретико-методичного обґрунтування, а також розбіжності в нормативно-правовій базі;
- 4) дотримання вимог СОТ в умовах європейської інтеграції забезпечуватиметься в обліковому аспекті з урахуванням виокремлених класифікаційних ознак (за видами

господарської діяльності та вимогами СОТ). Запропонована класифікація сприятиме дотриманню пропорцій в обсягах підтримки, а також даватиме змогу здійснювати належну оцінку і подальший контроль за ефективністю використання бюджетних коштів.

Література

1. Макаренко П. М. Фермерські господарства України – до 20-річного ювілею / П. М. Макаренко, Л. Л. Мельник // Економіка АПК. – 2010. – № 7. – С. 16–24.
2. Деркач А. М. Основи бухгалтерського обліку фермерських господарств // Економіка АПК. – 2007. – № 1. – С. 102–106.
3. Кірейцев Г. Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 8. – С. 2–7.
4. Мельник Д. І. Методичний підхід до міжрегіональних порівнянь розвитку малих підприємств / Д. І. Мельник // Економіка АПК. – 2002. – № 5. – С. 58–61.
5. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.
6. Деречин В. В. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. В. Деречин, М. М. Кізім. ; за ред. В. В. Деречина – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 352 с.
7. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. ; за ред. Р. Л. Хом'яка. – 4-те вид., доп. і перероб. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка»; Інтелект-Захід, 2005. – 1072 с.
8. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. для підготовки бакалаврів з економіки, а також бухгалтерів, фінансистів, менеджерів, аудиторів, працівників податкових

органів / Н. М. Грабова ; за ред. М. В. Кужельного. – 6-те вид. – К. : А.С.К., 2002. – 266 с.

9. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку : підручник для студ. екон. спец. вузів / П. П. Німчинов. – К. : Вища школа, 1977. – 240 с.
10. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В. П. Завгородний ; отв. ред. С. Л. Удовик. – К. : Ваклер, 1997. – 976 с.
11. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студ. екон. спец., викладачів вищ. навч. закл. та ін. / В. Г. Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.
12. Жук В. М. Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика / Ілюстративний матеріал до доповіді за темою дис. ...д-ра екон. наук за спеціальністю 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 32 с.
13. Метелиця В. М. Облік і контроль бюджетного фінансування сільського господарства : дис. ...канд. екон. наук : 08.00.09 / Метелиця Володимир Михайлович ; Національний аграрний ун-т. – К., 2008. – 249 с.
14. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : монографія / Л. В. Гуцаленко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.
15. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
16. 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.

Стаття надійшла до редакції 11 листопада 2012 року

Науковий журнал «Економічний часопис-XXI» входить до міжнародних наукометричних баз даних наукових видань:



EBSCOhost, США



Index Copernicus, Польща



Ulrich's Periodicals Directory,
Велика Британія,
США



Gesis
Knowledge Base on Social Sciences,
Німеччина