

Бондарєва Т. Г., к.е.н., доцент (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне), **Немкович О. Б., к.е.н., доцент** (ПВНЗ «Європейський університет» Рівненська філія, м. Рівне)

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПІДТРИМКИ ЗАХОДІВ В ГАЛУЗІ РОСЛИННИЦТВА

В статті наведено порядок та особливості обліку бюджетних коштів, отриманих сільськогосподарськими підприємствами на компенсацію витрат, пов'язаних із пересівом озимих зернових культур.

Ключові слова: бюджет, сільськогосподарське підприємство, рослинництво.

Особливе й винятково важливе місце серед галузей сільського господарства посідає зернове виробництво, яке становить основу рослинництва і всього сільськогосподарського виробництва. Виробничий процес у рослинництві за змістом є біологічним, залишається дуже залежним від природних умов, а отже, носить досить ризиковий характер, адже неможливо точно прогнозувати кліматичні умови та мати можливість прямого впливу на природні фактори. Зважаючи на це, актуальними є питання надання державної підтримки галузі рослинництва, що є вагомим інструментом зменшення негативного впливу чинників на результати діяльності сільськогосподарських підприємств. У свою чергу, виникає необхідність об'єктивного відображення господарських операцій з бюджетного фінансування підприємств галузі на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності, оскільки облікові показники є важливим інформаційним ресурсом, від якого залежить якість процесу управління та контролю.

Здебільшого зазначена тема вивчається на рівні управління галуззю в структурі державного регулювання. Актуальні проблеми державної фінансової підтримки сільськогосподарських підприємств висвітлено у працях: В.Г. Андрійчука, П.І. Гайдуцького, О.С. Гудзь, М.Я. Дем'яненка, П.А. Лайка, Ю.Я. Лузана, М.Й. Маліка, Б.Й. Пасхавера, П.Т. Саблука та інших. Практичні та наукові доробки щодо відображення в обліку даних підприємств операцій, пов'язаних з державним фінансуванням, висвітлено у працях таких науковців, як В.М. Гаврилук, І.В. Герасимчук, Л.В. Гуцаленко, В.М. Жук, Ю.П. Зима, О.В. Коноплицька, О.О. Кравчук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, С.С. Стадник, Л.К. Сук, Л.А. Суліменко,

Н.М. Ткаченко та інші.

Проте, зважаючи на постійні зміни в законодавстві, виникає необхідність в систематичному дослідженні процесу використання бюджетних коштів. В цьому аспекті потребують узагальнення та систематизації питання державної підтримки галузі рослинництва, а саме використання коштів державного бюджету, отриманих для пересіву озимих зернових культур, а також їх обліку як важливої складової цього процесу.

Метою дослідження є висвітлення порядку та особливостей відображення в обліку сільськогосподарських підприємств операцій із надходження та використання бюджетних коштів, спрямованих на компенсацію витрат, пов'язаних із пересівом озимих культур.

З метою сприяння ефективного функціонування аграрного сектору в Україні у 2012 р. було запроваджено нову бюджетну програму 2801180 «Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі» в загальному обсязі фінансування 1007,4 млн грн [1]. Механізм використання коштів за даною програмою встановлює Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі [2].

Зважаючи на те що в Україні втрати урожайності від несприятливих погодних умов в окремі роки можуть досягати 45-50%, а при поєднанні декількох несприятливих явищ – 70% і більше, а також враховуючи, що останніми роками значно зросла кількість погодних аномалій, важливим напрямом державної підтримки є виплата субсидій на гектар посівів, що регулюється Порядком використання у 2012 р. коштів, передбачених у державному бюджеті для пересіву озимих зернових культур [3].

Питання облікового забезпечення отриманих сільськогосподарськими підприємствами бюджетних коштів на погашення витрат із пересіву озимих культур належить до сфери обліку операцій цільового фінансування і цільових надходжень. На жаль, у чинному законодавстві немає чіткості регулювання цього процесу, що, на нашу думку, створює проблеми облікового відображення таких операцій.

Так, в Україні методологічні засади відображення в обліку цільового фінансування і цільових надходжень визначають:

- П(С)БО 15 «Дохід» (в частині визнання цільового фінансування доходом (п.п. 16-19)).
- П(С)БО 2 «Баланс» (в частині відображення в «Балансі» залишків коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та інших джерел (п. 45)).

Крім того, рядом науковців розроблено Методичні рекомендації з відображення в обліку державної фінансової підтримки агропромислового виробництва [4].

Варто зауважити, що в Міжнародних стандартах фінансової звітності існує стандарт МСБО (IAS) 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» (Accounting for government grants and disclosure of government assistance), який застосовують для регламентації обліку та при розкритті інформації про державні гранти, а також при розкритті інформації про інші форми державної допомоги [5].

У Російській Федерації даному питанню також приділена увага, оскільки затверджено спеціальне ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», що встановлює правила формування в бухгалтерському обліку інформації про отримання та використання державної допомоги. У Республіці Білорусь діє «Инструкция по бухгалтерскому учету государственной поддержки» № 112 від 31.10.11 р., яка визначає порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про отримання та використання державної підтримки в комерційних і некомерційних організаціях (за винятком банків, небанківських кредитно-фінансових організацій, бюджетних організацій).

Зважаючи на міжнародний досвід, підтримуємо пропозиції науковців щодо необхідності вдосконалення нормативного забезпечення обліку бюджетної підтримки в Україні шляхом розробки та затвердження спеціального стандарту, що буде регламентувати основні положення та особливості відображення в обліку державного фінансування, у тому числі для сільсько-господарських підприємств [6, С. 18; 7, С. 81].

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 219, для узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення передбачено рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», за кредитом якого відображаються кошти цільового призначення, для фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум. Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень [8].

Операції із коштами державної підтримки галузі рослинництва для пересіву озимих зернових культур відобразатимуться на субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів».

Для забезпечення аналітичності обліку пропонуємо до даного субрахунку відкривати субрахунки третього порядку: 4821 «Підтримка виробництва продукції рослинництва», 4822 «Розвиток тваринництва», 4823 «Здійснення заходів з відтворення водних живих ресурсів», 4824 «Інші напрями державної підтримки». До субрахунків 4821 доцільно ввести субрахунки четвертого порядку у розрізі культур (озимих зернових, ярих зернових, ріпаку та ін.), а до субрахунку 4822 – за напрямками (за велику рогату худобу, за свиней, за

птицю усіх видів, за молоко та ін.). Це дасть можливість деталізувати інформацію для потреб складання форми державного статистичного спостереження №50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», а саме розділу 3 «Державна підтримка сільського господарства», статті якого відповідають назвам запропонованих субрахунків.

Умови визнання цільового фінансування доходом регламентує ПСБО №15 «Дохід» (рис. 1).



Рис. 1. Критерії визнання доходом цільового фінансування [9]

Залежно від умов визнання дохід відображається на різних рахунках бухгалтерського обліку.

Якщо цільове фінансування спрямоване на здійснення капітальних інвестицій, то синтетичний облік визнаних доходів відображають на рахунках:

- 69 «Доходи майбутніх періодів» – в сумі одержаного цільового фінансування визнаного доходом;
- 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» – в сумі нарахованої амортизації.

Варто зазначити, що виникає певна неузгодженість при відображенні доходів, визнаних впродовж тих періодів, в яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Так, згідно Інструкції № 219 доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю відображаються на субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», тоді як згідно п. 6.24 Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств № 390 зазначені доходи відображаються на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» [10]. На нашу думку, для забезпечення єдності відображення однорідних господарських операцій на рахунках обліку необхідно застосовувати субрахунок 718, оскільки в Інструкції № 219 чітко визначено його призначення.

Щодо відображення операцій із коштами державної підтримки галузі рослинництва для пересіву озимих зернових культур, то згідно п. 19 ПСБО 15 «Дохід» вони визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу. Проте виникає запитання: чи можна у цьому випадку застосовувати рахунок доходів від операційної діяльності? На нашу думку, діяльність сільськогосподарських підприємств, пов'язану із пересівом зернових культур внаслідок несприятливих погодних умов, слід класифікувати як надзвичайну, тобто як «...подію або операцію, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді» [11].

Зважаючи на це, витрати сільськогосподарських підприємств, пов'язані із пересівом озимих зернових культур, та доходи, що отримані з бюджету на компенсацію цих витрат, є надзвичайними витратами і надзвичайними доходами, тому їх облік необхідно здійснювати на рахунках:

- 99 «Надзвичайні витрати» (субрахунок 991 «Втрати від стихійного лиха»);
- 75 «Надзвичайні доходи» (субрахунок 751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»).

Виходячи з вищевикладеного, пропонуємо такий порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку державної підтримки галузі рослинництва для пересіву озимих зернових культур (таблиця).

Таблиця

Пропонована кореспонденція рахунків з обліку державної підтримки галузі рослинництва для пересіву озимих зернових культур

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Здійснено витрати на пересівання нової культури (вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою)	991 «Втрати від стихійного лиха»	231 «Рослинництво»
2	Відображено дебіторську заборгованість при отриманні достовірних відомостей щодо надходження коштів цільового фінансування	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»
3.	Надходження бюджетних коштів на поточний рахунок для компенсації витрат, пов'язаних із пересівом	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4821 «Підтримка виробництва продукції рослинництва»
4.	Одночасне відображення суми використаного цільового фінансування	4821 «Підтримка виробництва продукції рослинництва»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
5.	Віднесено на фінансовий результат суму надзвичайних витрат	794 «Результат надзвичайних подій»	991 «Втрати від стихійного лиха»
6.	Віднесено на фінансовий результат доход від компенсації надзвичайних витрат	751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»	794 «Результат надзвичайних подій»

На рис. 2 представлено загальну схему організації обліку операцій із коштами державної підтримки галузі рослинництва для пересіву озимих зернових культур в сільськогосподарських підприємствах, які застосовують журнально-ордерну форму обліку.

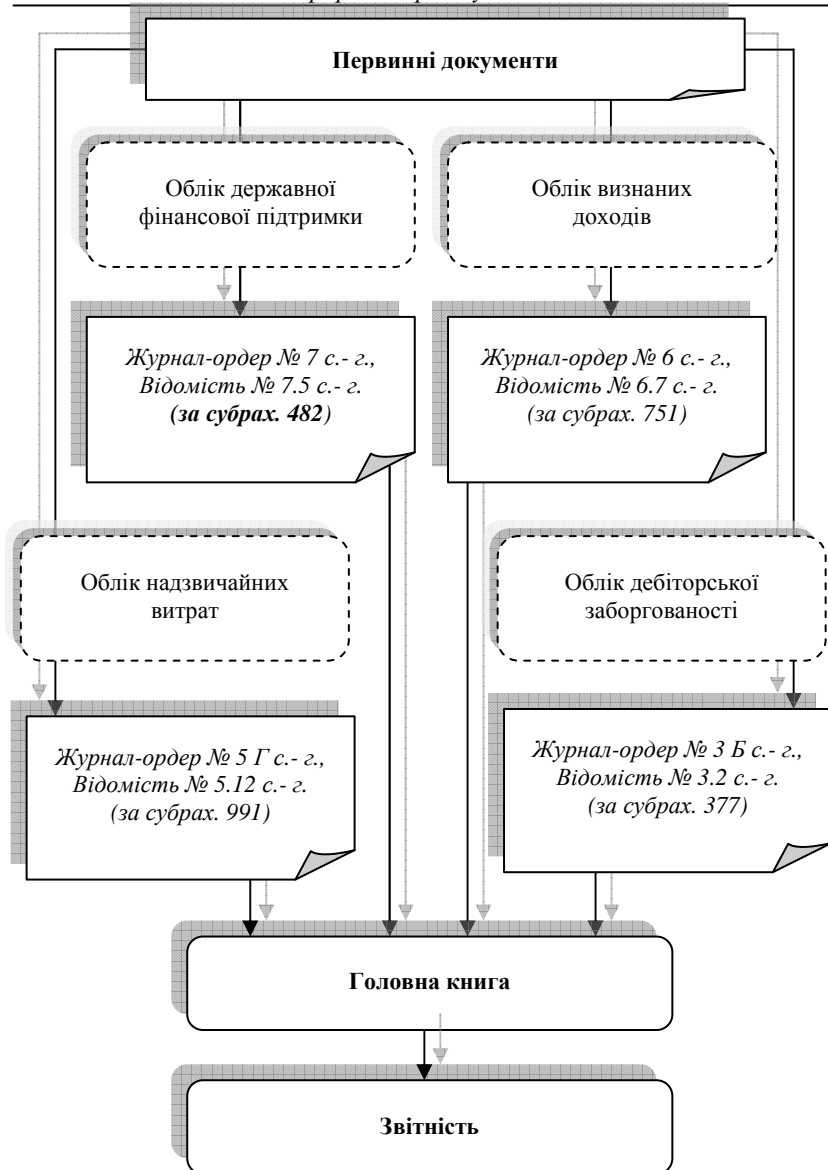


Рис. 2. Схема організації обліку операцій із коштами державної підтримки галузі рослинництва для пересіву озимих зернових культур за журнально-ордерною формою обліку

Таким чином, дослідження питання відображення в обліку державної фінансової підтримки заходів в галузі рослинництва свідчить про потребу в уточненні порядку відображення операцій із надходження та використання бюджетних коштів на рахунках бухгалтерського обліку. Запропонована кореспонденція рахунків з обліку державної підтримки галузі рослинництва для пересіву озимих зернових культур забезпечить повне формування в бухгалтерському обліку інформації про отримані бюджетні кошти та забезпечить контроль за їх цільовим використанням.

1. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України від 22 грудня 2011 року № 4282-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 34-35. – С. 1380.
2. Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для фінансової підтримки заходів в агропромисловому комплексі : постанова Кабінету Міністрів України від 13 лютого 2012 року № 104 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 13. – С. 64.
3. Порядок використання у 2012 році коштів, передбачених у державному бюджеті для пересіву озимих зернових культур : постанова Кабінету Міністрів України від 19 березня 2012 року № 278 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 26. – С. 70.
4. Методичні рекомендації з відображення в обліку державної фінансової підтримки агропромислового виробництва / за ред. В. М. Жука та В. М. Гаврилюка. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2010. – 32 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01 січня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_041
6. Зима Ю. П. Облік і контроль державного фінансування сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Ю. П. Зима; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки». – К., 2011. – 21 с.
7. Гуцаленко Л. В. Активізація бухгалтерського відображення та підсилення контролю державних асигнувань в сільське господарство [Текст] / Л. В. Гуцаленко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 77-87.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України 30 листопада 1999 року № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України 29 листопада 1999 року № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
10. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України 04 червня 2009 року № 390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» : наказ Міністерства фінансів України 31 березня 1999 № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

Рецензент: д.е.н., професор Лазаришина І. Д. (НУВГП)