

УДК 657

Жук В.М., директор Інституту обліку і фінансів,
д.е.н., ст.н.с., член-кореспондент НААН України

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПІДТРИМКИ СІЛЬСЬКОГО РОЗВИТКУ

Розглянуто питання адаптації до національних потреб міжнародних підходів з обліку й контролю державної підтримки сільського розвитку.

Означено побудову методології та методичні підходи до обліку й контролю бюджетної підтримки сільського розвитку.

Ключові слова: облік і контроль державної підтримки сільського розвитку, галузеві стандарти бухгалтерського обліку.

Zhuk V.M.

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL BASIS OF ACCOUNTING AND CONTROL SUPPORT FOR RURAL DEVELOPMENT

Considered the question of adaptation of international approaches with accounting and control of the state support of rural development to national needs.

The construction of methodology and methodological approaches to the accounting and control of the budget support rural development are determined.

Keywords: accounting and control of state support of rural development, industry accounting standards.

Жук В.Н.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ПОДДЕРЖКИ СЕЛЬСКОГО РАЗВИТИЯ

Рассмотрены вопросы адаптации к национальным потребностям международных подходов по учету и контролю государственной поддержки сельского развития.

Обозначено построение методологии и методические подходы к учету и контролю бюджетной поддержки сельского развития.

Ключевые слова: учет и контроль государственной поддержки сельского развития, отраслевые стандарты бухгалтерского учета.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Аграрний сектор у всьому світі має державну підтримку в тій чи іншій формі, що зумовлено як специфікою аграрного виробництва, так і його

надзвичайно важливим значенням для соціальної та національної безпеки. Зокрема, країни Європейського союзу, США, Японія мають довготривалий історичний досвід функціонування системи державної підтримки аграрного сектору та відповідну технологію організації її обліку і контролю. Останнє знайшло відображення і в системі МСФЗ.

Освоєння цього досвіду Україною має інституційні труднощі, що зумовлює певне поєднання «радянських» підходів й, відповідно, стримує розвиток облікового забезпечення цих процесів на міжнародних принципах.

Дослідження теоретичних основ та удосконалення методології облікового забезпечення державної підтримки аграрного сектору економіки України значною мірою зумовлене необхідністю перегляду наявного обліково-інформаційного забезпечення системи державного фінансування у зв'язку зі вступом України в СОТ та суттєвим збільшенням питомої ваги державної підтримки саме сільського розвитку у загальних видатках на підтримку аграрного виробництва.

Метою статті є теоретичне обґрунтування напрямів розвитку бухгалтерського обліку й контролю підтримки сільського розвитку й виробництва в умовах СОТ, включаючи означення підходів до запровадження змісту відповідного стандарту в системі національних П(С)БО.

В статті вирішуються такі завдання:

- обґрунтування напрямів удосконалення методології обліку підтримки сільського розвитку за вимогами СОТ та МСФЗ;
- напрацювання методичних підходів з обліку підтримки сільського розвитку, як передумови формування відповідного галузевого стандарту з бухгалтерського обліку;
- розробка методичних підходів до здійснення контролю цільового використання бюджетної підтримки сільського розвитку.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питання державної підтримки сільського господарства як теоретичного, так і практичного спрямування розглядаються у працях багатьох науковців: І. Білоруса, О. Бородіної, П. Гайдуцького, М. Дем'яненка, І. Запатріної, І. Кобути, П. Лайка, Т. Осташко, Б. Пасхавера, І. Ямпольської, Ф. Ярошенка та ін.

Однак, у наукових працях не приділено належної уваги методології обліку досліджуваного питання з причини, що бюджетні

кошти на підтримку села не розглядаються окремими об'єктами обліку, а вважаються складовою загальних джерел формування господарських засобів. Публікації на тему облікового забезпечення державної підтримки сільгоспвиробника свідчать, що їх автори досліджують лише питання «техніки» відображення таких операцій на рахунках, в регістрах, їх документальне підтвердження [1, 2, 3].

Частина публікацій присвячена організації контролю за цільовим використанням бюджетних коштів з державних програм [4, 5].

Методично вищезначені питання певною мірою були вирішені базовими розробками Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» УААН [6, 7, 8]. Окремим аспектам методології облікового забезпечення державної підтримки присвячені дисертаційні роботи, захищені останніми роками співробітниками цього Інституту: І.В. Герасимуком – «Облік та контроль розрахунків сільськогосподарських підприємств з бюджетом» (2007 рік) та В.М. Метелицею – «Облік і контроль бюджетного фінансування сільського господарства» (2008 рік).

Проте залишається потреба посилення та навіть перегляду методології бухгалтерського забезпечення державної підтримки сільськогосподарського виробництва. А саме:

- посилення забезпечення управління обліковою інформацією щодо ефективності державної підтримки за програмами;
- адаптація міжнародних стандартів та підходів бухгалтерського обліку державної підтримки аграрного сегменту господарювання до специфіки національного інституціонального середовища;
- узгодження підходів щодо відображення державної підтримки в податковому та бухгалтерському обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В умовах дії в Україні правил СОТ характер державної підтримки сільськогосподарського виробництва буде змінюватись. З податкових пільг, прямої підтримки, акцент зміщуватиметься на користь підтримки доходності та ефективності виробництва, розвитку сільських територій.

Головні напрями удосконалення методології обліку державної підтримки при цьому мають включати:

- запровадження дієвої системи бухгалтерської звітності як основи для узагальнення й аналізу інформації щодо розподілу та напрямів використання бюджетних коштів;

- адаптування практики міжнародного обліку сільськогосподарської діяльності, МСФЗ з метою регламентування облікового забезпечення державної підтримки сільського розвитку (зокрема використання можливості оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю для вирішення питань розподілу бюджетних капіталів за цільовими програмами);

- розробка методичних засад обліку державної підтримки в обліковій політиці аграрних підприємств (формування єдиної по галузі облікової політики з цих питань);

- удосконалення первинного обліку отримання та використання бюджетних коштів;

- впровадження єдиної методики контролю використання коштів державної фінансової підтримки;

- відпрацювання ефективної взаємодії та узгодженості бухгалтерського та податкового обліку.

Аналізуючи бухгалтерську звітність вітчизняних 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. Так, у формі 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» цьому питанню вже присвячено окремий розділ № 3. Позитивна тенденція з розширення показників звітності щодо державної фінансової підтримки у формі 50-сг особливо посилюється в останні роки, що є результатом плідної співпраці Держкомстату, Мінагрополітики України та академічної галузевої науки.

Іншим напрямом удосконалення методології облікового забезпечення державної підтримки є дослідження питань щодо запровадження відомчої аграрної статистики. Доцільно напрацювати відповідну методологію побудови бухгалтерського обліку отримання та використання бюджетних коштів в тестових господарствах. Проте в силу організаційних та фінансових проблем відомча аграрна

статистика зможе забезпечити галузеве управління необхідною інформацією з цього питання лише в далекій перспективі.

За таких умов очевидною є потреба подальшого вдосконалення бухгалтерської звітності, в частині статистичної форми № 50-сг. В цьому плані важлива узгодженість позицій Мінагрополітики та Держкомстату України.

Що стосується фінансової звітності, удосконалення методології її побудови в частині відображення державної фінансової підтримки села має проходити з врахуванням позицій МСФЗ та інтересів національних інституцій в цих питаннях. При всій складності запровадження в Україні П(С)БО № 30 «Біологічні активи» (явній невідповідності до цього ні ринку сільгосппродукції, ні самих бухгалтерів), цей стандарт дає галузевій бухгалтерській системі можливість заявити про своє місце і роль у прийнятті управлінських рішень, в тому числі і з питань державної підтримки сільського господарства.

Посилення «бухгалтерської аргументації» в питаннях державної підтримки села є першочерговим завданням методології фінансової звітності.

Формування «нової» методології обліку сільськогосподарської діяльності, що ґрунтується на єдиній галузевій політиці щодо справедливої вартості, ще більше загострить увагу на необхідності державної підтримки сільськогосподарського виробництва. За аргументації «нового» обліку посилюється підтримка розвитку вітчизняного тваринництва, що за теорією фізичної економії є базою для вирішення проблем аграрної галузі.

У процесі апробації міжнародних підходів з'ясована необхідність розробки методології документування та форм первинного обліку державної фінансової підтримки сільського розвитку.

Для аналітичного обліку рекомендовано спеціальну відомість до Журналу ордера № 12 с.-г. та відкриття субрахунків до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» 481 «Поточні трансферти на підтримку виробництва сільськогосподарської продукції», з аналітичними рахунками: «Підтримка виробництва продукції рослинництва», «Підтримка виробництва продукції тваринництва», «Інша підтримка виробництва» (здешевлення вартості

техніки тощо). Для аналітичного обліку бюджетних коштів на фінансування капітальних витрат доцільно використати субрахунок 482 «Капітальні трансферти на підтримку виробництва сільськогосподарської продукції». Для відображення сум ПДВ, які залишились в розпорядженні підприємства, відкривається субрахунок 483 «ПДВ-дотації». Окремі субрахунки та аналітичні рахунки відкриваються для державної підтримки по «зеленій скриньці» СОТ.

Для усунення методологічних неузгоджень щодо обліку коштів цільових бюджетних програм на покриття капітальних витрат підприємств, серед яких: придбання визначених видів техніки; придбання племінної худоби; закладання і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення, необхідна організація окремого обліку джерел фінансування капітальних інвестицій за рахунок власних коштів та за рахунок коштів державної фінансової підтримки.

Потребують врегулювання й інші проблеми обліку цільового фінансування капітальних інвестицій у аграрний сектор. Відповідно до П(С)БО 30 капітальні інвестиції у галузь розглядаються як такі, що спрямовані на формування довгострокових біологічних активів. Біологічні активи відображаються в балансі за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, а в разі неможливості її достовірного визначення – за первісною вартістю. Оцінені за первісною вартістю, довгострокові біологічні активи підлягають амортизації, а оцінені за справедливою вартістю – не амортизуються [9]. При цьому у першому випадку фінансування капітальних інвестицій цільового характеру є доходом, що визначається сумою пропорційно нарахованій амортизації. Порядок обліку для другого випадку не визначений ні у П(С)БО 30 ні у П(С)БО 15. У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів зазначається, що цільове фінансування капітальних інвестицій на створення довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, визнається доходом рівними частками [10]. Отже, необхідно доопрацювання П(С)БО 30 щодо обліку цільового фінансування капітальних інвестицій.

Крім того, в міжнародній практиці питання обліку державної підтримки галузей економіки регулює МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», а порядок

розкриття інформації про державну підтримку сільському господарству регламентує МСБО 41 «Сільське господарство».

Потребують методологічного узгодження питання визнання доходами (витратами) бюджетних коштів у бухгалтерському та податковому обліку.

П(С)БО 15 “Дохід”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290, встановлює одні критерії визнання або не визнання бюджетного (цільового) фінансування доходом.

В податковому обліку визнання доходу від таких операцій є іншим.

В умовах постійного збільшення напрямів та обсягів державної підтримки аграрного сектору виникає загроза нецільового використання коштів. При цьому особливо важливе значення має посилення аналітичності обліку коштів державної підтримки. Використання рекомендованих реєстрів та субрахунків дозволяє посилити контроль за цільовим і ефективним використанням коштів державної підтримки.

Існуюча практика контролю за рухом бюджетних коштів свідчить про відсутність єдиної методики перевірки, яка б використовувалась як державними контролюючими органами, так і службами внутрішньогосподарського контролю. Першим кроком у побудові такої методики є встановлення методології, мети та методів контролю використання бюджетних коштів, визначення об’єктів та суб’єктів контролюючих дій.

Об’єктами контролю необхідно розглядати процеси і операції, пов’язані з надходженням бюджетних коштів, їх перерахуванням на оплату товарів і послуг та наступним використанням закуплених за їхній рахунок товарно-матеріальних цінностей. Нині суб’єктами контролюючих дій є державні органи управління і органи спеціалізованого державного контролю (Рахункова палата України, Державна контрольно-ревізійна служба України), органи внутрішньовідомчого контролю (Контрольно-ревізійне управління Мінагрополітики України) та органи внутрішньогосподарського контролю (ревізійні комісії, служби внутрішнього аудиту).

Для забезпечення перевірки використання бюджетних коштів на агропромислових підприємствах по системі Мінагрополітики України

нами підготовлені відповідні методичні рекомендації [11]. Контрольні дії рекомендовано проводити в три етапи.

В ході першого етапу плануються (зорганізуються) програми перевірки. Уточнюється документальне забезпечення бюджетних коштів в державних розпорядників цих коштів.

Під час другого етапу перевіряється правильність ведення обліку господарських операцій, пов'язаних з використанням бюджетних коштів. Останнє вимагає наявності певних методичних підходів до такої перевірки та певного засвідчення дотримання методології обліку державної фінансової підтримки.

На цьому етапі важливою є перевірка законності отримання коштів на підставі сільськогосподарської діяльності, яка дає змогу підприємству одержати підтримку з боку держави. Важливою є класифікація бюджетних видатків за напрямками спрямування: дотації (доплати до реалізаційної ціни продукції), субсидії (компенсації витрат некапітального характеру) і капітальні трансферти (компенсації витрат капітального характеру), які мають свою специфіку відображення в обліку та порядок оподаткування.

Перевірка обліку господарських операцій з бюджетними коштами включає вивчення банківських операцій, розрахунків з контрагентами, руху товарно-матеріальних цінностей і послуг, придбаних за рахунок бюджетних коштів.

На третьому етапі узагальнюються виявлені в процесі контролю порушення, готуються пропозиції з їх усунення, оформляється акт перевірки. На цьому етапі важливим є узагальнення матеріалів перевірок для аналізу з метою відпрацювання механізмів та порядків державної підтримки, а також методології її обліку та контролю.

Підготовлені методичні рекомендації щодо обліку бюджетного фінансування не тільки вирішують поточні проблеми зменшення ненавмисних помилок, запобігають проявам корупції, загострюють проблеми вдосконалення податкового законодавства П(С)БО, фінансової, податкової та статистичної звітності, а й формують передумови відпрацювання дієвої методології та розробки окремих положень чи стандартів з бухгалтерського обліку державної фінансової підтримки аграрного сектору економіки.

Висновки. З вищевикладеного маємо такі висновки:

- у міжнародній практиці існують спеціалізовані підходи (як на

нас – методологія) побудови обліку та контролю державної фінансової підтримки сільського господарства та розвитку сільських територій. В розвинутих країнах суб'єкти аграрного виробництва, які отримують державну фінансову підтримку, зобов'язані не тільки публічно звітувати за результати її використання, а й вести відповідний бухгалтерський облік;

- за МСФЗ порядок обліку державної фінансової підтримки аграрного сектору економіки регламентується МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» та МСБО 41 «Сільське господарство». Рекомендований МСФЗ порядок обліку державної фінансової підтримки постійно вдосконалюється та слугує певним орієнтиром для адаптації до національних особливостей та потреб України.

- в Україні відсутні стандартизовані підходи до організації обліку та звітності державної підтримки сільськогосподарського виробництва. Регламентований П(С)БО 15 «Дохід» облік бюджетних дотацій не виділяє аграрної специфіки, зміст П(С)БО 30 «Біологічні активи» в цьому питанні є значно обмеженим, ніж МСБО 41 «Сільське господарство», бухгалтерський облік державної фінансової підтримки села не узгоджений з податковим обліком, також розбалансованими є підходи Міністерства, Мінагрополітики та Держкомстату України до проблем звітності з цих питань;

- враховуючи важливість аграрної галузі для достойного позиціонування України у світовому економічному просторі, завдання відпрацювання дієвої та узгодженої методології обліку та звітності державної фінансової підтримки сільськогосподарського виробництва є першочерговим як на галузевому, так і на національному рівнях підготовки бухгалтерських стандартів;

- першочерговими методологічними завданнями побудови відповідного стандарту є: виявлення впливу бюджетної підтримки на результати діяльності; ідентифікація об'єктів обліку і контролю; розкриття інформації у фінансовій звітності.

Список використаних джерел

1. Кравчук О. Облік коштів цільового фінансування / О. Кравчук // Дебет–Кредит. – 2006. – № 41. – С. 59–63.
2. Кучеренко Т.Є. Бухгалтерський облік коштів цільового фінансування за програмами державної підтримки сільськогосподарських підприємств / Т.Є. Кучеренко,

О.Г. Шайко // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №7. – С. 109–112.

3. Хоменко Ю. Держпідтримка і дотації сільгоспникам : як відобразити отримані кошти в обліку / Ю. Хоменко // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 100. – С. 23–25.

4. Контроль за використанням бюджетних коштів // Бухгалтерія. – 2005. – № 6. – С. 27–29.

5. Метелиця В.М. Контроль за надходженням і використанням бюджетних коштів фінансової підтримки сільського господарства / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 3–5. – С. 123–128.

6. Методичні рекомендації з нормативного, бухгалтерського та податкового забезпечення державної фінансової підтримки підприємств АПК / [Г.І. Зуб, О.Є. Гудзь, Л.В. Кірсенко та ін.] ; під ред. Г.І. Зуба, В.М. Жука, І.В. Герасимука // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 6. – С. 84–169.

7. Методичні вказівки щодо облікового забезпечення державної фінансової підтримки сільськогосподарських товаровиробників / [Н.А. Павлюк, Г.І. Зуб, Т.В. Романюк, В.М. Жук та ін.] ; за ред. Н.А. Павлюк, Г.І. Зуба, В.М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 4. – С. 4–42.

8. Облік державної підтримки агропромислового виробництва : навч. посібн. / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк та ін.] ; під ред. Ю.Я. Лузана, В.М. Жука, І.В. Герасимука. – К. : Юр–Агро–Веста. – 2007. – 324 с.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>.

10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315 : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/base02/ukr02313.htm>.

11. Звіт про науково–дослідну роботу «Розробка методики проведення аудиту бюджетних та державних підприємств, що входять до сфери управління Мінагрополітики України» / [В.М. Жук, Л.С. Стецюк, Н.Л. Жук та ін.]. – К. : ННЦ «ІАЕ» УААН, 2007. – 70 с.