

**ГУЦАЛЕНКО Любов Василівна  
ЗДИРКО Наталія Григорівна**

**ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРЯМОЇ ДЕРЖАВНОЇ  
ПІДТРИМКИ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ**

Вінниця – 2014

УДК 657.2+657.6:336.1:631.1.017.3

ББК 65.052.232+65.053

Г-97

**Рецензенти:**

**Дрозд Ірина**

**Кузьмівна**

доктор економічних наук, професор,  
директор навчально-наукового центру державного  
управління та фінансового контролю Інституту  
післядипломної освіти Київського національного  
університету імені Тараса Шевченка

**Правдюк Наталія**

**Леонідівна**

доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри організації обліку та звітності  
Вінницького національного аграрного  
університету

**Суліменко Лариса**

**Антонівна**

кандидат економічних наук, професор кафедри  
бухгалтерського обліку Житомирського  
національного агроекологічного  
університету

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Вінницького національного аграрного університету  
Протокол № \_\_\_ від 2015 року*

Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. Обліково-контрольне забезпечення прямої державної підтримки фермерських господарств: Монографія. – Вінниця:

**ISBN**

У монографії узагальнено теоретичні та методичні положення і внесено практичні рекомендації з удосконалення обліку та контролю прямої державної підтримки фермерських господарств в сучасних умовах господарювання.

Монографія призначена керівництву та спеціалістам бухгалтерської служби сільськогосподарських підприємств (в т.ч. фермерських господарств), науковцям, аспірантам, студентам вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит».

**УДК 657.2+657.6:336.1:631.1.017.3**

**ББК 65.052.232+65.053**

**ISBN**

© Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г.

2014

## ЗМІСТ

---

---

|   |            |
|---|------------|
| <b>ВСТУП.....</b>   | <b>4</b>   |
| <b><i>Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПРЯМОЇ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ.....</i></b>                  | <b>7</b>   |
| 1.1. Економічний зміст, форми, принципи та класифікація прямої державної підтримки фермерських господарств                            | 7          |
| 1.2. Пряма державна підтримки фермерських господарств як об'єкт бухгалтерського обліку і контролю.....                                | 33         |
| <b><i>Розділ 2. ОЦІНКА СТАНУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПРЯМОЇ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ.....</i></b>       | <b>46</b>  |
| 2.1. Порядок і послідовність надання прямої державної підтримки фермерським господарствам.....  | 46         |
| 2.2. Облік прямої державної підтримки у фермерських господарствах та особливості її відображення у звітності.....                     | 71         |
| 2.3. Контроль за використанням коштів державної підтримки фермерських господарств.....  | 94         |
| <b><i>Розділ 3. ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПРЯМОЇ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ.....</i></b> | <b>109</b> |
| 3.1. Модифікація рахунків для обліку прямої державної підтримки фермерських господарств.....  | 109        |
| 3.2. Підходи до вдосконалення фінансової звітності фермерських господарств.....   | 126        |
| 3.3. Організаційно-методичне забезпечення контролю ефективності використання коштів державної підтримки.....                          | 145        |
| <b>ЛІТЕРАТУРА.....</b>  | <b>163</b> |
| <b>ДОДАТКИ.....</b>   | <b>190</b> |

## ВСТУП

---

У процесі реформування аграрного сектору економіки України виникли нові організаційні форми господарювання, серед яких домінуюча роль і місце за кількістю належить фермерським господарствам. Однак їхня діяльність відзначається нестабільністю і більшість із них виживають в умовах посилення тиску глобальної системи агробізнесу. Становище фермерів досить складне: вирощування багатьох видів сільськогосподарських культур стає нерентабельним через неможливість конкурування з агрохолдингами, пільгове кредитування недоступне через низький рівень кредитоспроможності та відсутність належної застави, неспроможність забезпечення належними технічними та оборотними ресурсами посилюється з кожним роком.

Одним із інструментів підвищення стійкості та конкурентоспроможності фермерських господарств є державна підтримка, спрямована на зменшення негативного впливу факторів мікро- та макросередовища, а також на збільшення виробництва сільськогосподарської продукції з метою забезпечення продовольчої безпеки країни.

Основою для прийняття розпорядниками рішень щодо планування, розподілу та спрямування обсягів державної підтримки в розрізі регіонів та організаційно-правових форм є аналітична інформація, отримана системою бухгалтерського обліку й узагальнена у фінансовій і статистичній звітності. Однак ефективне використання державних ресурсів неможливе без дієвого контролю за їх використанням. Дослідження організаційно-методичних засад формування обліково-контрольної інформації щодо надходження та використання державної підтримки важливе як з теоретико-методичного погляду, так і в частині практичної значущості для забезпечення ведення обліку та здійснення контролю на якісно новому рівні.

Спроби комплексного вивчення проблематики державної підтримки та її обліково-контрольного забезпечення знайшли відображення у вітчизняній та зарубіжній науці і практиці. Проте, на сьогодні, в умовах фінансово-економічної кризи та незбалансованості системи державних фінансів дані питання

набувають особливої актуальності.

Наукові дослідження щодо механізму державної підтримки аграрного сектору висвітлені у працях: В.Г. Андрійчука, М.Я. Дем'яненка, А.Д. Діброви, М.Ю. Коденської, П.А. Лайка, Ю.Я. Лузана, М.Й. Маліка, Л.В. Молдаван, П.Т. Саблука, В.В. Юрчишина та інших науковців. Питання обліку і контролю державної підтримки сільськогосподарських підприємств, у тому числі фермерських господарств досліджували: Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Гуцаленко, І.К. Дрозд, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.М. Метелиця, Н.Л. Правдюк, О.Д. Радченко, Л.К. Сук, Л.А. Суліменко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко та інші вчені-економісти.

Віддаючи належне дослідженням і науковим розробкам учених, варто зазначити, що окремі аспекти, зокрема визначення державної підтримки як об'єкта обліку та контролю, її класифікації, організації і методики обліку та контролю залишаються недостатньо опрацьованими, потребують систематизації і удосконалення.

У монографії висвітлено теоретико-методичні основи ведення бухгалтерського обліку прямої державної підтримки фермерських господарств та здійснення контролю за її використанням. Широкопланово розкрито особливості ведення бухгалтерського обліку фермерськими господарствами в залежності від напрямів підтримки (дотування в галузі рослинництва і тваринництва, кредитування, страхування, компенсації частки вартості техніки) та форм ведення обліку (проста, спрощена, журнально-ордерна, комп'ютерна).

У монографії значне місце відведено розкриттю питань щодо розбіжностей та проблем у складанні фінансової та статистичної звітності в частині вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також внесено пропозиції щодо адаптації звітності згідно з національними вимогами та повнішого інформаційного її наповнення. Досить успішними є авторські розробки у напрямку вдосконалення підходів щодо відображення в синтетичному та аналітичному обліку господарських операцій з надходження і використання прямої державної підтримки у фермерських господарствах з урахуванням потреби щодо відображення у звітності, а відтак і визначення результативності її надання.

Монографія спрямована на формування науково-обґрунтованих теоретичних засад і розробку практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю коштів прямої державної підтримки фермерських господарств. Основні положення дослідження спрямовані на підвищення рівня інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень з метою зростання ефективності діяльності суб'єктів господарювання в цілому.

У монографічному дослідженні запропоновано обліково-інформаційну систему організації контролю прямої державної підтримки, що сприятиме взаємоузгодженості інтересів користувачів та дотриманню відповідних принципів її надання і підвищенню дієвості контролю за використанням прямої державної підтримки шляхом запровадження відповідного документообороту.

Зважаючи на актуальність обраної теми, автори вважають, що удосконалення методичних підходів до формування фінансової та статистичної звітності фермерських господарств з урахуванням особливостей ведення обліку різними категоріями фермерських господарств сприятиме виокремленню державної підтримки та дасть змогу обґрунтовано визначати реальні результати їх діяльності.

Ця монографія не може претендувати на узагальнення всіх проблемних питань щодо обліку та контролю прямої державної підтримки. Вона спрямована надати допомогу фермерським господарствам у веденні бухгалтерського обліку, на цій основі забезпечення підвищення інформативності фінансової та статистичної звітності для задоволення потреб користувачів, що в свою чергу сприятиме підвищенню дієвості контролю.

На думку авторів, ряд проблемних аспектів з обліку прямої державної підтримки фермерських господарств ще не розкрито, тому є площина для нових наукових досліджень, пошуків та рішень. Однак, основні положення й висновки можуть бути використані як методичний супровід обліку та контролю прямої державної підтримки у практичній діяльності, а також як рекомендаційні матеріали керівництву та спеціалістам бухгалтерської служби фермерських господарств, науковцям, аспірантам, студентам вищих навчальних закладів економічних спеціальностей.

**1.1. Економічний зміст, форми, принципи та класифікація  
прямої державної підтримки фермерських господарств**

**1.2. Прямая державна підтримка фермерських господарств як  
об'єкт бухгалтерського обліку і контролю**

**1.1. Економічний зміст, форми, принципи та  
класифікація прямої державної підтримки фермерських  
господарств**

Залежно від стану економіки країни, впливу зовнішніх та внутрішніх чинників застосовують різні методологічні підходи до механізму здійснення державного регулювання розвитку ринкових відносин.

Дослідження теоретичних засад історико-еволюційних етапів державної підтримки свідчить про те, що це був складний і вкрай суперечливий процес. Формування механізму надання та використання державної підтримки пов'язано із розвитком соціально-економічних відносин в країні.

Першою економічною школою, що ставила за мету дослідити правила господарювання держави і ринку, була школа меркантилістів [232, с.10]. Найвідоміший її представник А. Монкретьєн на початку XVII ст. опублікував «Трактат політичної економії» (1615 р.), в якому обґрунтував необхідність втручання держави в економічну діяльність країни з метою збільшення суспільного багатства. Для цього державою проводилась активна протекціоністська політика, стимулювався експорт та реалізовувались інші заходи підтримки [232, с.10].

Представники неокласичної теорії (початок XX ст.,

представники – І. Фішер, Д. Гобсон, А. Пігу) виступали за обмеження державних витрат, забезпечення умов для формування і виконання врівноваженого бюджету [243]. Послідовники економічної теорії Дж. Кейнса (20 – 70- ті роки ХХ ст., представники – Р. Ліндхольм, С. Бріттен, Ф. Неймарк, Г. Кролл, У. Хеллер, Р. Харрод, П. Самуельсон) вважали, що державні витрати стають основним інструментом втручання в економіку, за рахунок них формується додатковий попит. Засновник теорії монетаризму М. Фрідмен (середина 70 – кінець 90-х рр.) стояв на позиції, що державне регулювання, в тому числі державні видатки, тільки посилюють диспропорції в економіці [243].

У 80-ті роки вчення монетаристської школи, провідником якої був М. Фрідман, посилювалося з виникненням теорії «економіки пропозиції», яку розробляв А. Лаффер [232, с.13]. Головною причиною нестабільності економічної системи монетаристи вважали порушення законів грошового обігу, відхід від паритету рівня цін і кількістю грошей в обігу внаслідок стимулювання попиту державою та надмірного втручання держави в економіку. Нульовий патерналізм і вільне підприємництво, на думку М. Фрідмана, спроможні вивести економіку з кризового стану й оптимізувати зайнятість населення. Вплив держави повинен обмежуватись дотриманням щорічних темпів зростання грошової маси на рівні 3–5% [232, с.13].

Пізніше П. Самуельсон з'єднав «неокласичний синтез» із теорією Дж. М. Кейнса щодо державного регулювання в одне ціле – «новий неокласичний синтез», або «змішана економіка» [221, с. 56]. Вчений відстоював ідею застосування планування і прогнозування в економічній системі, а також складання державних комплексних програм з вирішення міжгалузевих проблем [221, с. 56].

В економічній історії України накопичено незначний досвід самостійного державного регулювання економіки [37, с. 75]. У процесі дослідження ринкового саморегулювання в українських учених склалася точка зору, згідно з якою між позитивними і негативними моментами ринкової системи існує тісний взаємозв'язок. Хоча ринкова система є динамічною і в цілому ефективною, вона, за твердженням економістів, має межі, за



якими ринковий механізм стає безсилим. Це насамперед соціальні наслідки – безробіття, інвалідність, професійні захворювання. На цій основі у вітчизняній економічній науці значного поширення набула ідея про необхідність державного втручання в економічні процеси, прихильниками якої були економісти того часу – В.А. Желєзнов, М.М. Соболев, В.Г. Яроцький, К.Г. Воблий, М.І. Туган-Барановський [37, с. 75].

О.Д. Василик і Л.Д. Ларіонов вважають, що основи історично-еволюційних етапів державної підтримки виробництва і торгівлі були започатковані у VIII–IX ст. та у XI ст. у Давньоруській державі – Київській Русі з центром у м. Києві [23, с. 141].

В Україні державне фінансування аграрного сектору здійснювалося і в період командно-адміністративної системи господарювання [88, с. 15]. Аграрна політика щодо державної підтримки сільського господарства в період перебування України в складі СРСР була суперечливою і неоднозначною. Від початку створення перших колгоспів і до 80-х років ХХ ст. сільське господарство України було джерелом коштів, необхідних для розвитку інших галузей економіки [88, с. 15]

Періоди відносного піднесення сільського господарства змінювалися тривалими періодами стагнації [2, с. 32]. Значної шкоди завдала сільському господарству Друга світова війна. Після звільнення території України від окупантів, розпочалася відбудова галузі. За умов катастрофічної нестачі коштів відбудова проходила фактично за рахунок ентузіазму селян [2, с. 32].

Ставлення до аграрного сектору як до необмеженого джерела ресурсів для інших галузей, неспроможність роками вирішити проблеми сталого розвитку села призвели до виникнення глибоких кризових явищ у сільськогосподарському виробництві. Збільшення фінансування сільського господарства державою в 60-х, а потім у 80-х роках не ліквідувало диспропорцій у розвитку аграрної сфери. Хоча у 1986-1988 роках державна підтримка сільського господарства в Україні становила 78% валового доходу галузі та була вдвічі вищою, ніж у країнах Європи [2, с. 32].

Особливості порядку надання державної підтримки в період командно-адміністративної системи узагальнено в додатку А.

Дослідження особливостей порядку надання державної підтримки сільськогосподарським товаровиробникам в різні історичні етапи дає можливість простежити еволюційний розвиток сільського господарства і вплив держави на підтримку галузі та стимулює пошук науковцями шляхів удосконалення механізму прямої державної підтримки.

П.Т. Саблук та М.Я. Дем'яненко стверджують, що державне регулювання сільськогосподарського виробництва в ринковій економіці є складним механізмом, котрий передбачає застосування низки важелів, за допомогою яких держава впливає на структуру сільськогосподарського виробництва, доходи фермерів [240, с. 169].

Державну підтримку не можна ототожнювати із державним регулюванням, оскільки останнє може бути спрямоване не тільки на стимулювання розвитку економічних процесів, а й на їх обмеження. Тобто, реалізуючи обмежувальну функцію, держава водночас може здійснювати стимулюючий вплив через систему державної підтримки [42, с.141].

На нашу думку, насамперед доцільно визначити місце державної підтримки аграрного сектору в державному регулюванні (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Місце державної підтримки в структурі державного регулювання аграрного сектору

Джерело: сформовано на основі [39, 134, 123]

Оскільки економічна криза в сільському господарстві зумовлена переважно причинами макроекономічного рівня, то це

означає, що її подолання неможливе без державної підтримки [24, с. 79].

О.М. Бородіна переконана, що “якщо не буде ефективного сільського господарства, держава не отримає і тих суспільних продуктів, які збагачують все населення країни. Це об’єктивна економічна вимога здійснення відповідної державної підтримки у сфері сільського господарства [15, с. 110].

Як стверджує М.Я. Дем’яненко, сільське господарство як одна із специфічних, немонопольних і незахищених галузей, зважаючи на його особливе призначення і роль у забезпеченні добробуту населення й продовольчої безпеки країни, потребує виваженої державної політики протекціонізму та підтримки [34, с.3]. Агропромисловий комплекс України має ширше використовувати потенціал приватного підприємництва, передусім фермерських господарств як його основної форми [250, с. 76].

В Україні виділяють такі форми товаровиробників: державні підприємства, господарські товариства, приватні підприємства, виробничі кооперативи, фермерські господарства, господарства населення та підприємства інших форм господарювання.

Досвід зарубіжних країн свідчить, що фермерські господарства є найефективнішою формою господарювання. За кордоном фермери виробляють близько 70–80% ВВП, що сприяє забезпеченню продовольчої безпеки країни.

Аналізуючи динаміку вартості виробленої продукції сільськогосподарськими підприємствами України протягом 1995–2011 р., доцільно зазначити, що в загальній структурі вартість продукції, виробленої фермерськими господарствами, зросла з 583 млн грн. до 7784 млн грн., що в 13,4 раза більше, порівняно з 1995 р., що підтверджує розвиток і збільшення виробництва сільськогосподарської продукції фермерськими господарствами, яка займає все більшу частку на продовольчому ринку України (рис. 1.2).

Порівняно з іншими агроформуваннями фермерство має беззаперечну перевагу щодо найвищої із можливих мотивацій їх власників-господарів до продуктивної та ефективної праці, оскільки фермер особисто заінтересований у найвищих результатах господарської діяльності свого підприємства і

безпосередньо несе за неї відповідальність [118, с.23].

Проаналізувавши динаміку кількості фермерських господарств у Вінницькій області протягом 1995–2011 рр., можна дійти висновку, що з кожним роком їх кількість зростає.

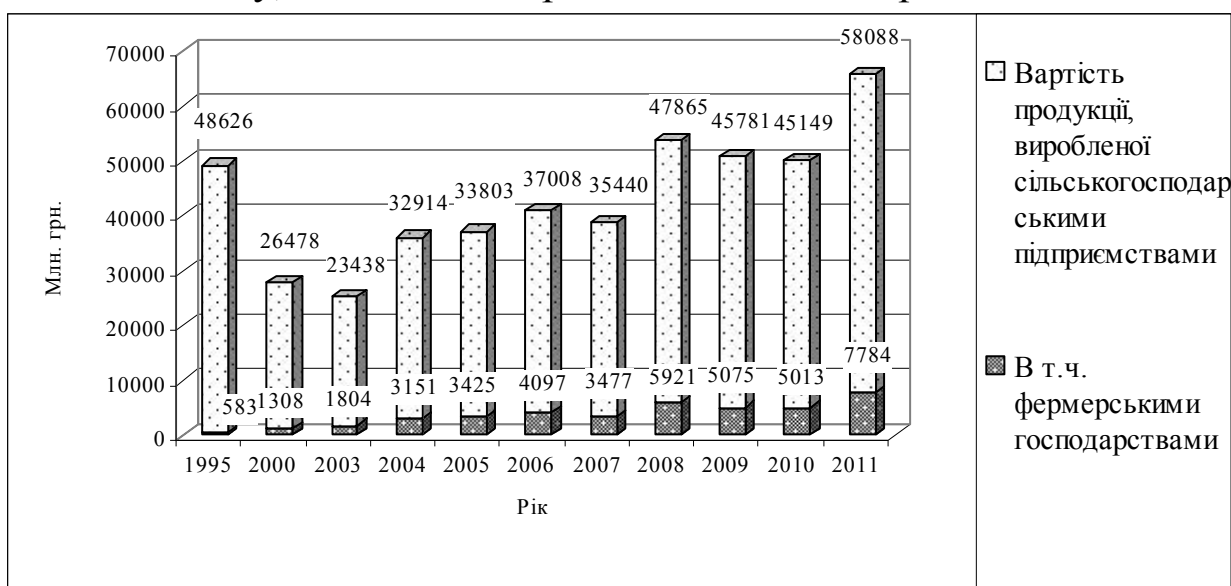


Рис. 1.2. Вартість виробленої продукції сільськогосподарськими підприємствами України протягом 1995-2011 років, млн. грн.

Джерело: статистичні щорічники [224, 225]

Це є позитивною тенденцією, оскільки саме фермерські господарства є однією з найбільш поширених форм господарювання на селі, яка сприяє підвищенню рівня зайнятості та зменшує соціальну напругу (рис. 1.3).

Відмінність фермерських господарств від інших організаційних форм сфери сільського виробництва полягає в тому, що фермерське господарство – це господарство сімейного типу, в якому виробництво ґрунтується переважно на праці членів сім’ї та родичів [31, с.13].

В.В.Нечитайло вважає, що «...фермерські господарства – найраціональніша форма господарювання в аграрному секторі економіки, яка володіє більшим, ніж інші види господарств, запасом міцності й спроможністю вижити в періоди економічних труднощів, достатньою гнучкістю, щоб пристосуватися до посилення тиску глобальної системи агро-бізнесу, використовуючи при цьому різні системи пристосування [138, с. 90].

Ю.Є.Кирилов та І.В.Осадчук визначають фермерські

господарства в українському селі як звичний спосіб життя селян, осередок культурних традицій нашого народу, джерело життєвої сили нації, ефективний спосіб зниження соціальної напруги й розв'язання проблем зайнятості сільських жителів [104, с. 97].

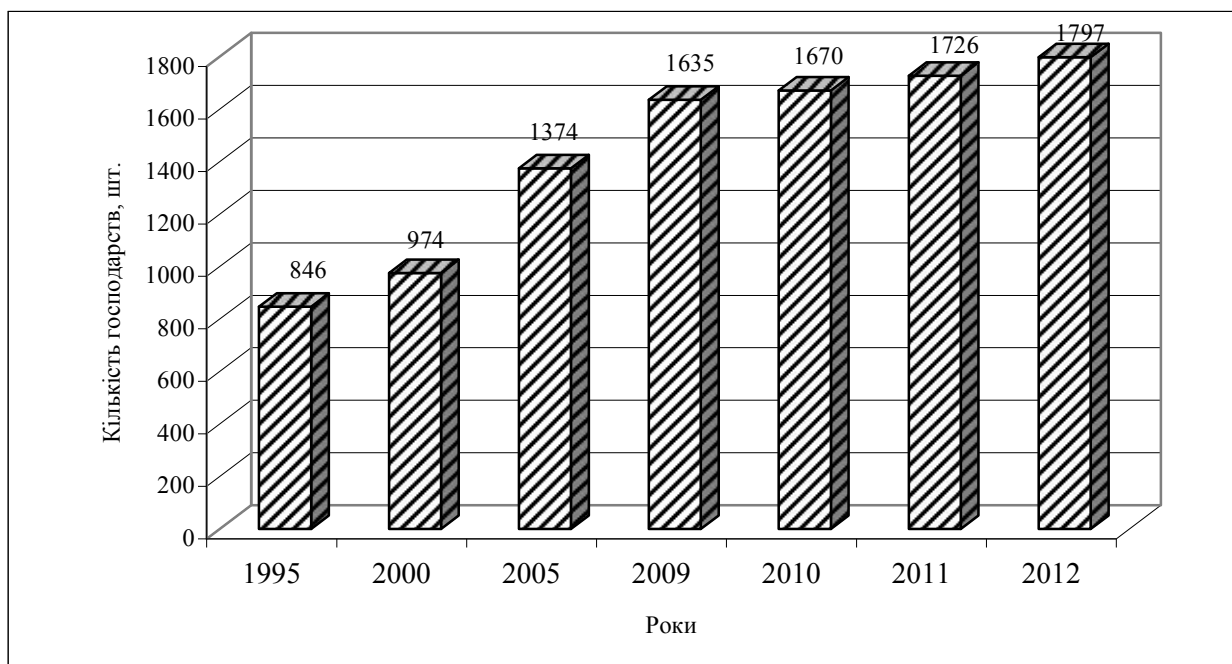


Рис. 1.3. Динаміка кількості фермерських господарств у Вінницькій області, 1995-2012 рр.

Джерело: статистичні щорічники [224, 225]

На нашу думку, фермерське господарство являє собою вільне підприємництво на основі використання майна і землі, яке поєднує в фермері власника, організатора виробництва, підприємця та працівника. Фермер – господар на українській землі, який незважаючи на складні економічні умови та високий рівень конкуренції з боку великих підприємств (холдингів) продовжує працювати, забезпечуючи населення сільськогосподарською продукцією та надаючи послуги в сільському господарстві.

Недостатність фінансових ресурсів негативно впливає на фінансово-господарську діяльність фермерських господарств, спричиняє виникнення та зростання їхньої заборгованості у розрахунках з іншими суб'єктами господарювання щодо оплати праці та сплати податків. Відстежується постійна нестача коштів для розширення виробництва, що загострює проблему фінансового забезпечення господарської діяльності.

Стабілізація й подальше ефективне функціонування малих форм господарювання на селі неможливе без використання

дієвих способів підтримки їхнього розвитку в умовах глобалізації [104, с.91].

Фермерство як відносно самостійна складова аграрного сектору має разом із його галузями спільну поселенську, трудову, соціальну і виробничу базу. Саме тому для підвищення дії державної підтримки фермерства необхідно насамперед лібералізувати сільськогосподарську економіку і розширити її інституціональну базу [50, с. 160].

Академіки І.І. Лукінов та П.Т. Саблук вважають, що для розширення зайнятості й збільшення доходів селян необхідно підтримувати малий бізнес через надання субсидій за рахунок коштів місцевих бюджетів [203, с. 46].

На сьогодні зростає інтерес науковців до обґрунтування категорії «державна підтримка» в контексті розвитку фермерських господарств. Так, щодо розвитку малого бізнесу О.Д. Радченко переконана, що в теоретичному та методичному плані залишаються невирішеними проблеми щодо інституту державної підтримки й комплексу пов'язаних питань – забезпечення стабільної державної політики регулювання, надання бюджетної допомоги, оподаткування, загалом стимулювання, становлення та розвитку [214, с. 62].

Вважаємо взаємозалежними державну підтримку фермерських господарств і розвиток сільських територій.

Державна підтримка сільських товаровиробників є одночасно засобом підтримки доходів і рівня життя населення, значна частина якого проживає в сільській місцевості, й так чи інакше пов'язана з сільськогосподарським виробництвом [16, с.49].

Вплив державної підтримки фермерських господарств на соціально-економічний розвиток держави наведено на рис. 1.4.

Узагальнюючи викладене вище, можна виокремити чинники, які обумовлюють необхідність державної підтримки фермерських господарств як об'єктивного чинника розвитку сільських територій, зокрема: соціальні (урбанізація сільського населення, зниження зайнятості на селі та зубожіння селян), економічні (низька стійкість та конкурентоспроможність фермерських господарств, диспаритет цін на сільськогосподарську та промислову продукцію), природні (погіршення техногенної та екологічної сфери, забруднення та

неефективне використання земельних, лісових і водних ресурсів, зниження родючості ґрунтів та занепад меліоративних систем) та науково-культурні (занепад культурних цінностей і духовних традицій, низький рівень оновлення знань, практичних навичок та умінь).

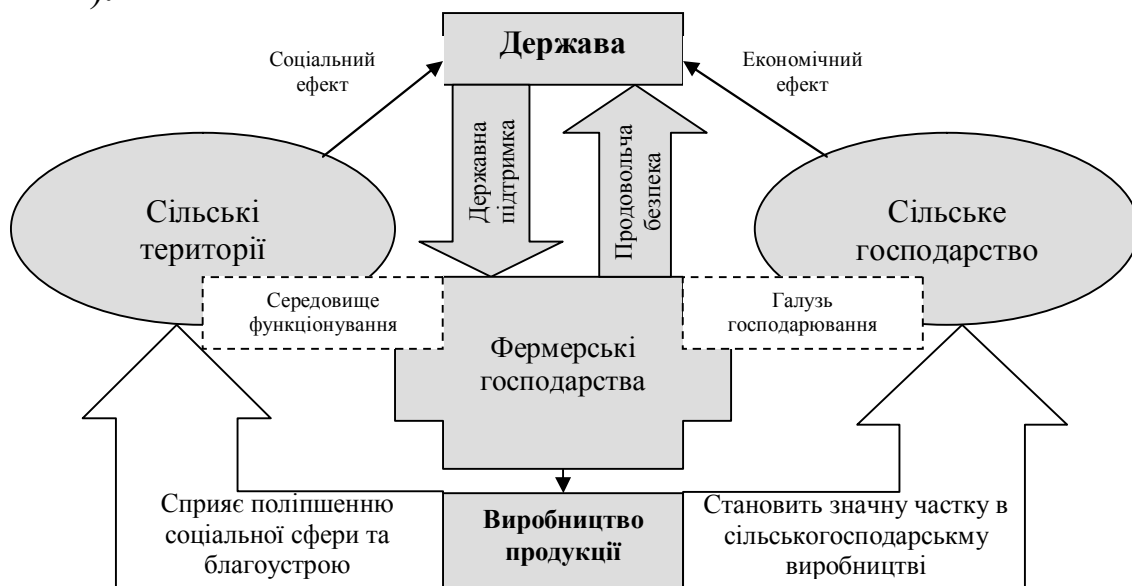


Рис. 1.4. Вплив державної підтримки фермерських господарств на соціально-економічний розвиток держави

Вважаємо, що завдяки спрямованим на підтримку фермерства бюджетним коштам, кількість таких господарств з кожним роком збільшується. Прикладом може виступати Вінницька область, де в загальній структурі сільськогосподарських підприємств, фермерські господарства займають близько 72,9 % (рис. 1.5).

Віддаючи належне науковцям слід зазначити, що досі існують різні погляди про необхідність надання державної підтримки фермерським господарствам.

Так, деякі автори [217, с. 18] переконані, що наслідками введення фіксованих мінімальних цін, субсидій на капітальні початкові витрати, низькопроцентні послуги, податкові пільги та списання боргів є втрата фермерами чутливості до сигналів ринку та нерациональне використання коштів.

Однак, майже всі дослідники наголошують, що малі підприємства є одним із провідних секторів економіки, а їхня загальна економічна та соціальна роль можлива лише за умови всебічної підтримки й стимулювання розвитку економіки державою [214, с. 61].

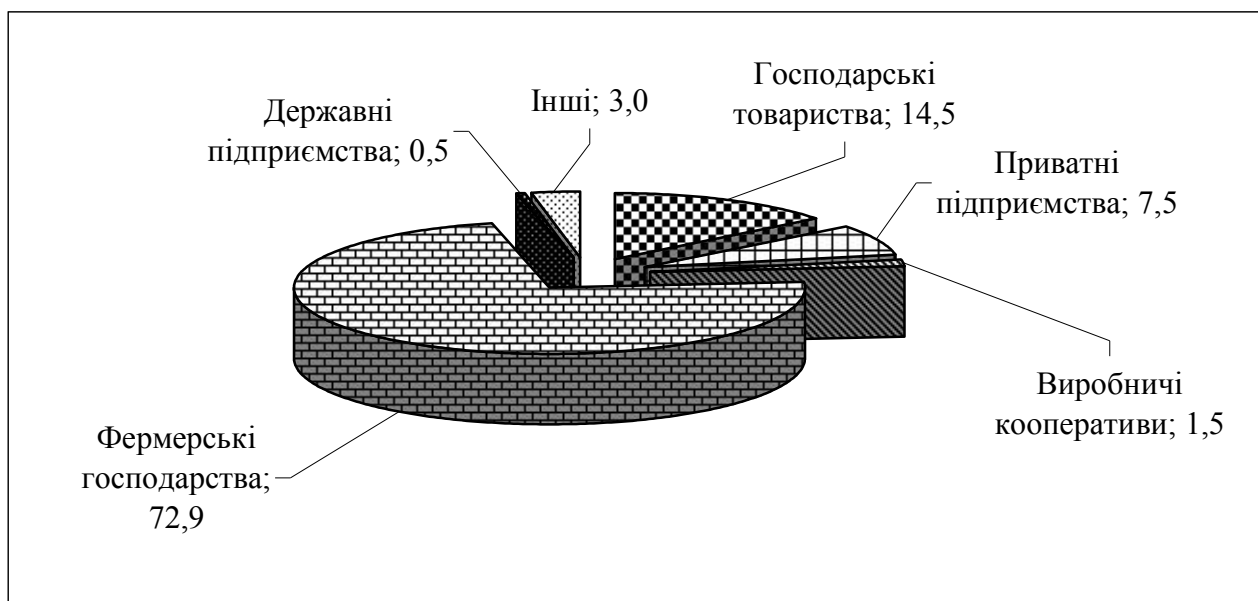


Рис. 1.5. Структура сільськогосподарських підприємств Вінницької області за організаційно-правовими формами у 2012 р., %

Джерело: дані Головного Управління статистики у Вінницькій області

На їхню думку, розвиток фермерських господарств потребує серйозної державної підтримки, оскільки відсутність обігових коштів у дрібних та середніх господарствах не дає їм можливості конкурувати з великими агрохолдингами [212, с. 68].

Узагальнена інформація щодо обсягів державної підтримки фермерських господарств за 2008–2012 рр. у розрізі бюджетних програм наведено в додатку Б, на основі даних якого побудовано рис. 1.6.

Аналіз рисунку дає змогу дійти висновку, що найвищий рівень надання державної підтримки був у 2010 р., коли сума виділених бюджетних коштів становила 9622,6 тис. грн, що на 6783,7 тис.грн. більше, ніж у 2008 році. Однак станом на кінець 2012 р. фермерські господарства отримали майже втричі менше коштів підтримки, що перешкоджає отриманню ними кращих фінансових результатів та гальмує їх економічний розвиток.

Вважаємо, причиною зменшення обсягів бюджетних ресурсів зі сторони держави є відсутність об'єктивної оцінки позитивного впливу підтримки на розвиток господарств, що зумовлено низьким рівнем обліково-інформаційного забезпечення управління на мікро- та макрорівнях.



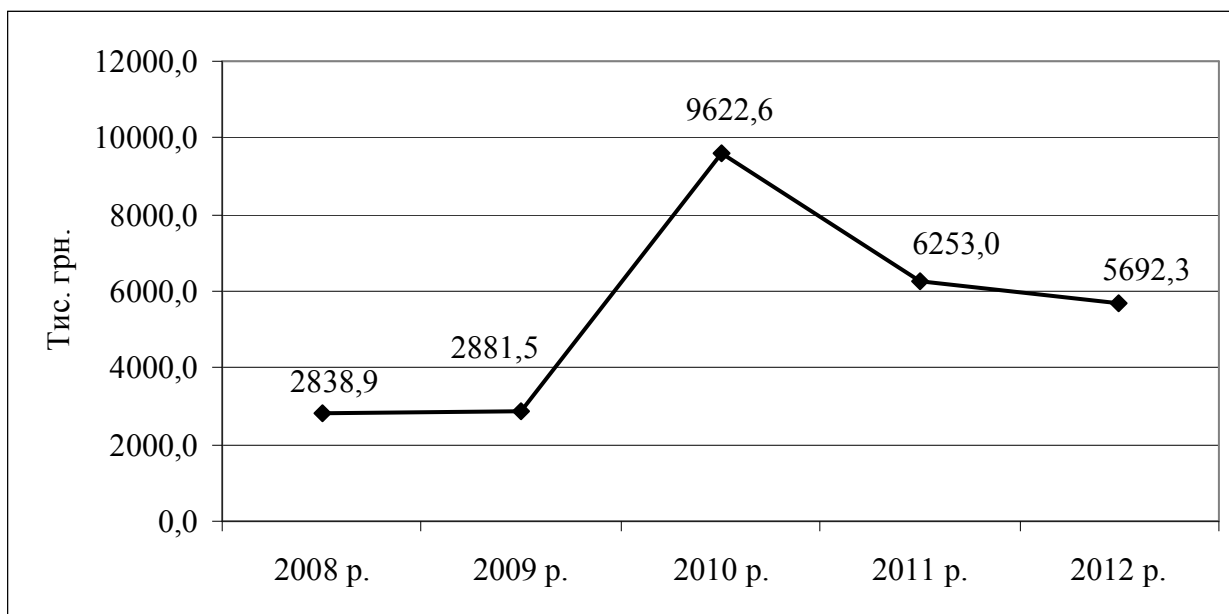


Рис. 1.6. Державна підтримка фермерських господарств Вінницької області за 2008-2012 роки, тис.грн.

Джерело: дані Головного Управління статистики у Вінницькій області.

Основні завдання фермерського господарства полягають у забезпеченні більш повної зайнятості сільського населення суспільно корисною діяльністю, виробництві, переробці та реалізації сільськогосподарської продукції, участі у створенні та підтримці об'єктів соціальної інфраструктури тієї сільської місцевості, де функціонує господарство, раціональному дбайливому використанні земель сільськогосподарського призначення.

Вибір і реалізація конкретних заходів, форм та напрямів державної підтримки фермерських господарств має ґрунтуватися на узагальненні світового досвіду цієї підтримки. Адже дослідження й аналіз механізму надання прямої державної підтримки фермерським господарствам зарубіжних країн відіграють важливу роль в організації вітчизняної системи державної підтримки, але, звичайно, із урахуванням особливостей та тенденцій розвитку національної економіки, які перебувають під впливом і взаємодією економічних, політичних, соціальних, психологічних, культурних відносин. У більшості країн держава бере активну участь у функціонуванні різних за розміром фермерських господарств.

У тому разі, коли доводять доцільність державної підтримки, традиційно ставлять в приклад порядок і механізм

надання державної підтримки Німеччини, Франції, Іспанії, Австралії, США та Канади [100, с. 108]. Досвід зарубіжних країн свідчить, що сімейні фермерські господарства найбільш ефективні та загальноприйняті [92, с.26].

Проведені дослідження заходів надання коштів державної підтримки в зарубіжних країнах наведено в Додатку В.

Оскільки «...зарубіжні стандарти істотно випереджають вітчизняні за адаптацією до виробничої сфери», то «... результати їх застосування засвідчують необхідність більш змістовного і ретельного використання досвіду розвинених країн» [100, с. 121].

Практично в усіх країнах фінансова підтримка малого підприємництва є самостійною складовою державної економічної політики [30, с. 38]. Тому спеціальні органи управління та координації створюються як в органах державної законодавчої та виконавчої влади, так і місцевого самоврядування. Зокрема, з метою підтримки малого підприємництва у ряді країн створені спеціальні органи державної виконавчої влади – міністерства, агентства, адміністрації. До них належать США, Канада, Росія, Бельгія [30, с. 38].

Основними кредитними інститутами в США, що здійснюють фінансову підтримку сільськогосподарського виробництва з використанням коштів федерального бюджету та громадських ресурсів, є Фермерська кредитка система, Фермерське сервісне агентство, Товарно-кредитна корпорація [5, с. 116]. У ФРН, Франції, Італії відповідні функції виконують департаменти міністерств економіки, промисловості або торгівлі [30, с. 38].

Отже, дослідження особливостей державної підтримки фермерських господарств у зарубіжних країнах визначає об'єктивну необхідність реформування системи державного регулювання, а також дає змогу визначити основні засади, які мають бути враховані при вдосконаленні механізму та системи підтримки в Україні.

Вважаємо, що в Україні також має бути створений Департамент державної підтримки, який би підпорядковувався головному розпоряднику – Міністерству фінансів та здійснював би аналітичну, інформаційну та контрольну функції щодо механізму державної підтримки.

Однак, на підвищення ефективності прямої державної підтримки фермерських господарств має вплив не тільки орієнтація на досвід зарубіжних країн, але й удосконалення її теоретико-методичних засад, а також внесення коректив у вітчизняну нормативно-правову базу в частині механізму державної підтримки.

Оцінка наведених джерел у додатку Г, дає можливість розмежувати поняття «державна підтримка» і «державна допомога». На наш погляд, їх не можна вважати синонімами, оскільки «державна допомога» розглядається лише як матеріальна або соціальна допомога, яка надається тільки у формі виділених з бюджету коштів, а «державна підтримка» може спрямовуватись у формі матеріальних, фінансових та/або інформаційних державних ресурсів.

З цього приводу варто звернутися до змісту МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», в якому визначено, що державна допомога – це захід уряду, розроблений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним якісним критеріям [130]. У п. 6 цього стандарту зазначено, що державні гранти ще називають субсидіями, субвенціями або преміями, що призводить до термінологічних невідповідностей, оскільки субсидії, наприклад, є однією з форм державної фінансової допомоги і їх не можна ототожнювати з ширшою категорією – гранти (підтримка), яка може включати і технічне забезпечення.

І ще одним аргументом на користь твердження «підтримка включає допомогу» є те, що державні гранти можуть бути негрошовими, тобто це не тільки матеріальна допомога, а й технічна, консультаційна, інформаційна.

Однією із позицій визначення поняття «державна підтримка» у Великому тлумачному словнику сучасної української мови є «забезпечення, надання необхідних засобів у процесі створення, проектування об'єкта, системи», «те, що зберігає чию-небудь життєздатність, підкріплює, зміцнює когонебудь» [25, с. 968]. Саме ці визначення мають бути основою для обґрунтування поняття «підтримка» в контексті розвитку фермерських господарств. Адже саме сьогодні в умовах кризи, тільки підтримка з боку держави є тим інструментом, який може

забезпечити ефективний розвиток фермерських господарств як принципово нової для України соціально-економічної форми господарювання та важеля розвитку сільських територій; який зміцнює їх виробничу, соціальну та екологічну сферу, забезпечує життєздатність сільського населення.

Передумовою обґрунтування державної підтримки як об'єкта обліку та контролю у фермерських господарствах і класифікації для використання в обліково-аналітичному забезпеченні є необхідність дослідження механізму її надання.

Досліджуючи механізм державної підтримки фермерських господарств, вважаємо за доцільне обґрунтування елементів його формування, зокрема як функцій, принципів та джерел підтримки, її форм, видів та напрямів державної підтримки.

Метою прямої державної підтримки фермерських господарств є підтримка конкурентоспроможності продукції, забезпечення достатнього рівня дохідності, поліпшення їх платоспроможності та фінансової стійкості.

Цілком логічно, що функції державної підтримки впливають з функцій державного регулювання аграрного сектору економіки – цілеспрямованості, нормативної, регулюючої, стимулюючої та коригуючої.

Доцільно, щоб формування економічного механізму здійснювалося на засадах спеціальних принципів, тобто відносин держави і товаровиробників [131, с. 59].

У процесі дослідження й узагальнення інформації з різних джерел нами визначено принципи, якими потрібно послідовно керуватися при наданні державної підтримки фермерським господарствам (рис. 1.7).

Вважаємо за доцільне запропонувати принцип транспарентності як один із основних для державної підтримки. Сутність цього принципу полягає в забезпеченні належного інформування та доступу до інформації фермерських господарств з питань законності отримання коштів підтримки, їх розподілу, а також проведення належного контролю за використанням з боку всіх учасників бюджетного процесу.

Принцип транспарентності сприятиме забезпеченню достовірності, оперативності та повноти інформації щодо отримання й використання прямої державної підтримки, а також нівелюватиме напруження серед отримувачів, пов'язане з діями

Комісій та прийняттю ними рішень щодо розподілу бюджетних коштів. Принцип транспарентності не можна ототожнити з принципом прозорості, оскільки інформація, окрім відкритості та гласності, має бути зрозумілою. Тобто, після обрання переможців конкурсів, інші претенденти мають право знати не лише остаточний перелік отримувачів коштів, а й причини (переваги).



Рис. 1.7. Принципи державної підтримки фермерських господарств

На нашу думку, потрібно обґрунтувати форми державної підтримки, а також визначити порядок надходження і використання коштів фермерськими господарствами.

На думку Ю.Я. Лузана, В.М. Жука та І.В. Герасимчука [141, с. 8] підтримка надається в двох формах:

– кошти, що мали надійти до бюджету як фіскальні платежі, проте держава свідомо відмовилася від них на користь товаровиробників шляхом надання різноманітних пільг (непряма);

– виділення коштів з державного бюджету на фінансування бюджетних програм з підтримки виробництва сільськогосподарської продукції (бюджетні асигнування – пряма підтримка) [141, с. 8].

Окремі автори [99, с.94] вважають, що державна фінансова підтримка функціонує у двох видах: бюджетне фінансування і податкові пільги.

Отже можна зробити висновок про відсутність єдиного погляду щодо визначення форм і видів підтримки, оскільки одні автори вважають пряму та непряму підтримку формами, а інші – видами.

На наше переконання, державна підтримка може надаватись у трьох формах – пряма, непряма та опосередкована, а бюджетне фінансування і податкові пільги є не видами, а інструментами прямої та непрямої форм державної підтримки відповідно.

Виходячи з викладеного, вважаємо за доцільне виділити опосередковану форму державної підтримки, яка не може мати вартісної оцінки, але має вплив на розвиток та функціонування підприємств. Опосередкована підтримка за класифікацією СОТ належить до заходів «зеленої скриньки» і включає в себе безоплатні консультаційні послуги, маркетингові, інформаційні та ін.

Форми державної підтримки фермерських господарств і можливість їх відображення в обліку наведено на рис. 1.8.

До заходів «жовтої скриньки» належать заходи внутрішньої підтримки, які впливають на торгівлю і виробництво: дотації, здешевлення страхових премій, надання виробнику товарів і послуг за цінами, нижчими за ринкові (лізинг), пільгове кредитування й оподаткування.

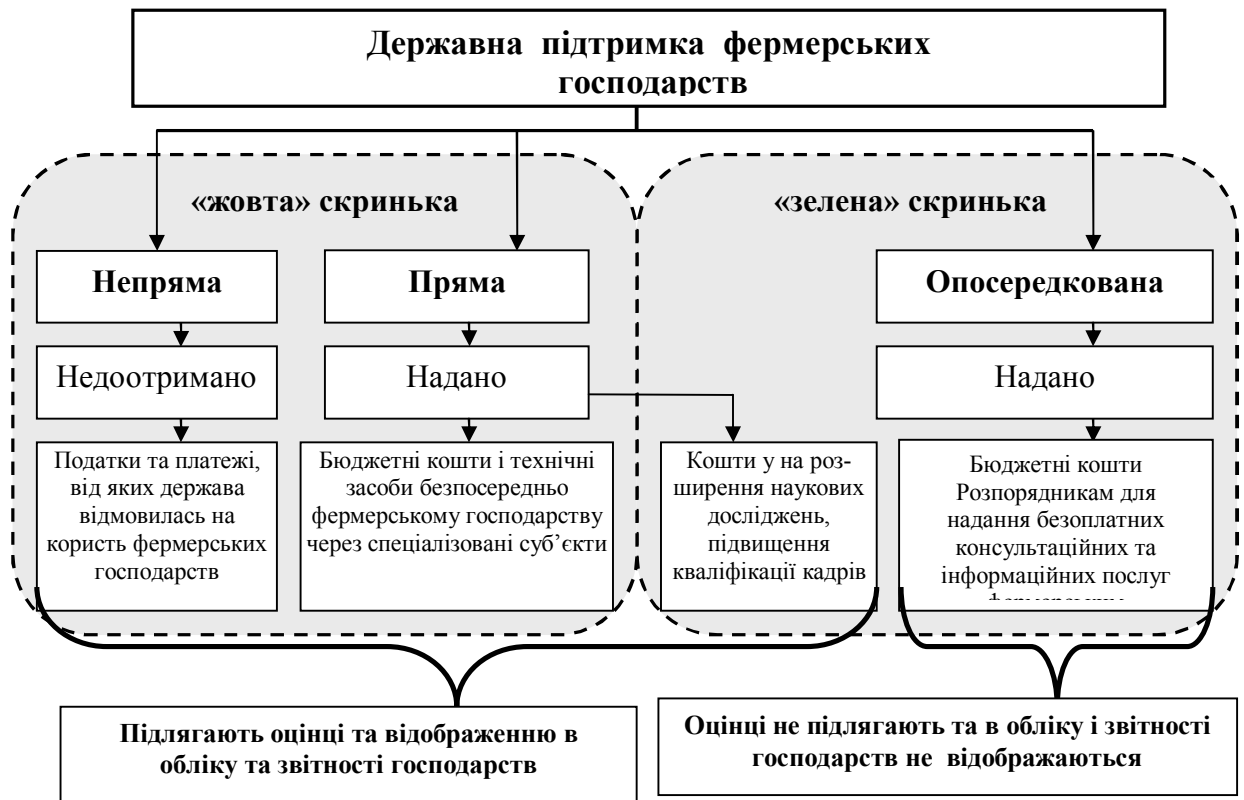


Рис. 1.8. Класифікація державної підтримки фермерських господарств за формами надання

Однак це не означає, що пряма підтримка належить до «жовтої скриньки», оскільки включає в себе науково-дослідні роботи як загального характеру, так і по конкретних продуктах (спрямування коштів на розвиток селекції), а також підготовку та перепідготовку та підвищення кваліфікації спеціалістів і робочих кадрів.

Заходи «блакитної» скриньки спрямовані на обмеження перевиробництва продукції сільського господарства ( скорочення поголів'я худоби, посівних площ ). В Україні не має заходів «блакитної скриньки».

Помилковим є ототожнення прямої підтримки з «жовтою скринькою». За результатами фінансової та статистичної звітності щодо прямої підтримки неможливо відокремити заходи «жовтої» скриньки та заходи «блакитної» скриньки, що, в свою чергу, штучно збільшує рівень сукупної внутрішньої підтримки (СВП).

Згідно з термінологією СОТ заходи сукупної внутрішньої підтримки, які впливають на виробництво чи торгівлю і викривляють їх у ринковому середовищі («жовта скринька») підлягають скороченню, а заходи, які не мають

спотворювального впливу на торгівлю чи на виробництво («зелена» скринька) і видатки на фіксовані сільськогосподарські площі або фіксоване поголів'я («блакитна» скринька – в Україні не передбачені), скороченню не підлягають.

Відповідно до вимог СОТ Україна зобов'язана не перевищувати СВП, який акумулює в собі заходи «жовтої скриньки» (3 млрд 43 млн грн.). Саме тому, варто чітко розмежувати програми підтримки за вимогами СОТ з метою відображення інформації в обліку та звітності, що уможливить дотримуватися в майбутньому цих вимог.

Як вважає О.М. Бородіна, найадекватнішою системою державної підтримки, що найбільшою мірою враховує особливості перехідної економіки та виправдовує своє застосування на сучасному етапі розвитку економіки України, є перехід до прямих виплат сільськогосподарським товаровиробникам незалежно від розмірів господарств і організаційно-правових форм [15, с. 117].

На сьогодні немає єдиної думки з приводу визначення терміна «пряма державна підтримка», оскільки окремі вчені розглядають підтримку за ознакою впливу її на суб'єкта господарювання. Так, І.М. Татарчук вважає, що пряма фінансова підтримка спрямована безпосередньо на економічного суб'єкта, а непряма здійснює вплив на інших суб'єктів, з якими співпрацює економічний суб'єкт [232, с. 35]. До прямої підтримки автор відносить не тільки бюджетні асигнування, але й пільгове оподаткування.

Однак, С.В. Юшко вважає, що непрямыми формами державної підтримки є запровадження пільгового режиму оподаткування галузі, система митно-тарифного регулювання імпорту, державне регулювання цін окремих видів сільськогосподарської продукції через здійснення інтервенційних операцій [260, с. 307].

Не можна не погодитись з думкою більшості вчених [141, с. 8; 48, с. 704], які класифікують підтримку за способом надходження, та стверджують, що саме пільгове оподаткування належить до непрямої підтримки, а бюджетне фінансування є прямою державною підтримкою. Вважаємо помилковим ототожнення бюджетного фінансування та прямої державної підтримки, оскільки фінансування є лише одним із інструментів



підтримки і значно вужчим поняттям (додаток Г), оскільки передбачає спрямування державою тільки фінансових ресурсів.

На нашу думку, форму підтримки потрібно розглядати не тільки за впливом на отримання результатів підприємством, а й у розрізі способу її надання, оскільки пряма державна підтримка надається господарствам з державного та місцевих бюджетів у вигляді коштів на реалізацію тієї чи іншої програми, а також технічних засобів, опосередкована – виділення іншим суб'єктам бюджетних коштів з метою надання ними безоплатних послуг. Непряма підтримка полягає у недоотриманні державою коштів на користь суб'єкта господарювання за рахунок спеціальних режимів оподаткування, ціновому регулюванні, зниженню тарифів на продукцію, а також запровадження квот на продукцію.

За своєю сутністю поняття «пряма державна підтримка» включає використання методів державного регулювання та державне фінансування найбільш пріоритетних напрямів діяльності сільськогосподарських товаровиробників з метою забезпечення платоспроможного попиту населення на продукти харчування і продовольчої безпеки країни [160, с. 32].

Основні форми прямої державної фінансової підтримки в Україні, на думку Н.В. Папуніцької, можна розподілити на бюджетне фінансування, бюджетні компенсації, бюджетні дотації, дотації спеціальних фондів і кредитні субсидії [160, с.32].

Такий поділ є не зовсім коректним, оскільки відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Державного казначейства України від 12.03.2012 р. № 333 [97], бюджетне фінансування класифікується на поточні трансферти (дотації, субсидії) та капітальні трансферти, а автор виділяє бюджетне фінансування поряд із дотаціями, субсидіями та компенсаціями.

Вважаємо, що кожна з форм державної підтримки має види (рис. 1.9).

Як вважає Г.М. Колісник, прямі види державної фінансової підтримки малого підприємництва включають: надання пільгових позик; повне або часткове гарантування позик; надання цільових безоплатних субсидій на вирішення підприємницькими структурами важливих проблем національної економіки; цільове субсидування; пільгове кредитування; цільове бюджетне

фінансування; створення державних спеціалізованих фінансових установ для підтримки МП; формування державних фондів підтримки МП [110, с. 217].

На думку окремих авторів [141, с. 12], підтримка, яка виділяється з державного бюджету України, існує у двох формах – поточні трансферти (дотації та субсидії) і капітальні трансферти.

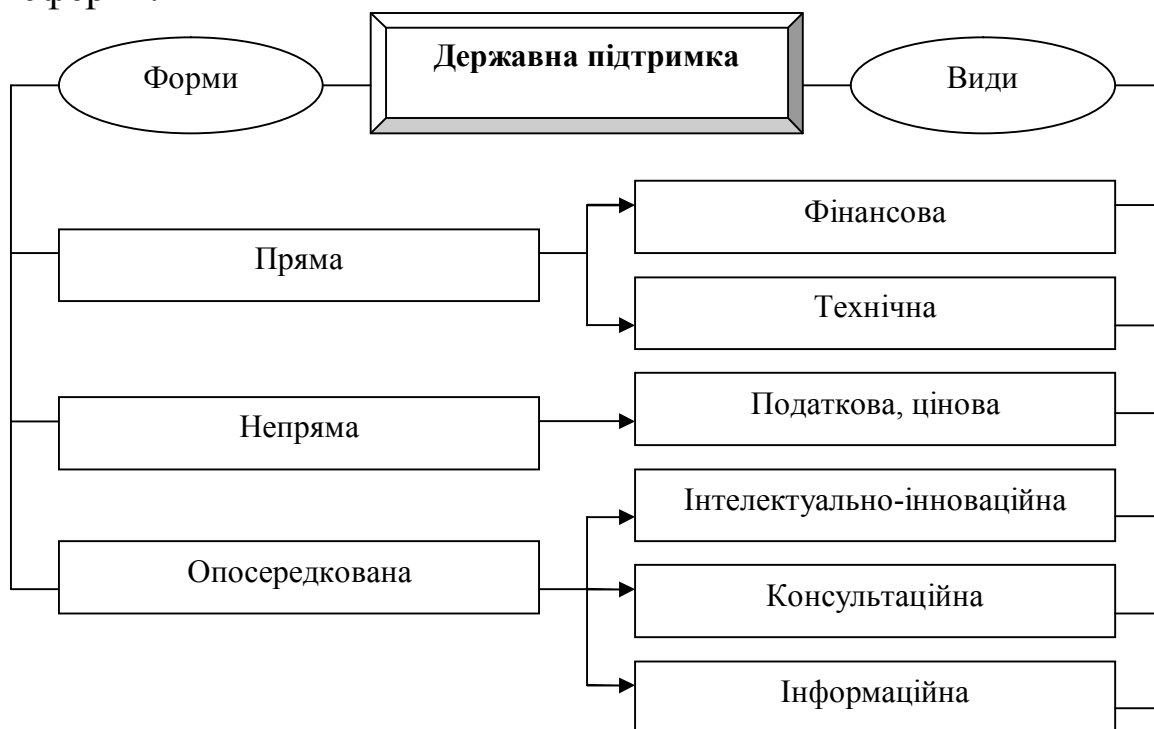


Рис.1.9. Форми та види державної підтримки

Поточні трансферти – це кошти, виділені з бюджету на фінансування поточних витрат, які включають дотації та субсидії. Дотації – це бюджетні доплати до реалізаційної ціни товарів. До них належать доплати за продану худобу, птицю, екологічно чисте молоко, вовну.

Субсидії – це бюджетні виплати на повну або часткову компенсацію поточних витрат господарської діяльності. До них відносить компенсації вартості електроенергії, страхових премій (внесків), відсотків за користування кредитами.

Капітальні трансферти – кошти, виділені з бюджету на часткову компенсацію капітальних витрат суб'єктів господарювання. До них належать компенсації вартості придбаного поголів'я племінних корів, нетелів, сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва.

Важливим інструментом правильного та достовірного

ведення обліку і контролю у фермерському господарстві є законодавча база, постійна зміна та вдосконалення якої відповідно потребують адаптації та внесення коректив обліково-аналітичного і контрольного забезпечення (додаток Д).

Аналіз наведених нормативно-правових актів дав змогу діти висновку про відсутність чіткої класифікації державної підтримки.

Відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, бюджетне фінансування (яке, до речі, ототожнюється з державною підтримкою) класифікується на поточні трансферти (дотації, субсидії) та капітальні трансферти [97].

Отже, поточні та капітальні трансферти – це видатки, спрямовані державою як компенсація понесених витрат підприємства або доплата за вирощену продукцію. Так, якщо підприємствами понесено витрати капітального характеру (придбання основного засобу), їх компенсація вважатиметься капітальними трансфертами; якщо кошти спрямовано, наприклад, на придбання мінеральних добрив (поточні витрати) – компенсація вважатиметься поточними трансфертами.

Оцінка нормативно-правової бази дає змогу виявити суперечності стосовно поділу бюджетних коштів на поточні та капітальні трансферти, оскільки окремі їх складові суперечать принципам надання трансфертів (поворотності, одноразового характеру та цільового використання), а також існує невідповідність у віднесенні окремих трансфертів до видів діяльності, до яких вони відносяться. Саме тому, виокремлення зі складу поточних та капітальних трансфертів кредитних субсидій сприятиме формуванню інформації за видами діяльності та усуненню протиріччя нормативної бази.

З метою вдосконалення бухгалтерського обліку та контролю підтримку потрібно класифікувати так, як показано на рис. 1.10.

У зв'язку з європейською інтеграцією та забезпеченням інформаційних потреб користувачів на мікро- та макрорівнях вважаємо за доцільне виокремити серед класифікаційних ознак класифікацію за видами господарської діяльності та згідно з вимогами СОТ.

Розмежовуючи державну підтримку, М.Я. Дем'яненко виділив підтримку основної, інвестиційної діяльності, підтримку

інноваційного розвитку галузі та підтримку розвитку територій і аграрного ринку [35, с. 12].

Оскільки у бухгалтерському обліку господарська діяльність може бути звичайною та надзвичайною, варто розмежовувати державну підтримку у використанні та обліковому відображенні за видами діяльності.

| Класифікаційна ознака              | Пряма державна підтримка   | Використання в обліку та контролі  |
|------------------------------------|--|--|
| За бюджетними програмами           | Підтримка за рахунок дотування;<br>Підтримка за рахунок компенсації вартості техніки, відсотків за кредит, страхових премій    | Отримання інформації в розрізі державних програм підтримки                         |
| За напрямками                      | Підтримка тваринництва<br>Підтримка рослинництва<br>Підтримка садівництва<br>Підтримка хмелярства                              | Визначення потреб галузі, пріоритетів розвитку та ефективності використання коштів |
| За видами підтримки                | Фінансова підтримка<br>Технічна підтримка  | Отримання інформації за видами підтримки   |
| За ознакою поворотності            | На поворотній основі<br>На безповоротній основі  | Оцінка ефективності використання бюджетних коштів                                  |
| За ознакою платності               | На платній основі<br>На безоплатній основі   | Визначення найбільш дієвих способів підтримки                                      |
| За видатками бюджету               | <i>Поточні трансферти</i><br><i>Капітальні трансферти</i><br><i>Кредитні субсидії та бюджетні позики</i>                       | <i>Побудова Робочого плану рахунків</i>  |
| За видами господарської діяльності | <i>Підтримка операційної діяльності</i><br><i>Підтримка інвестиційної діяльності</i><br><i>Підтримка фінансової діяльності</i> | <i>Здійснення аналітичної оцінки та контролю за видами діяльності</i>              |
| За тривалістю надання              | <i>Короткострокова підтримка</i><br><i>Довгострокова підтримка</i>   | <i>Оцінка доцільності надання підтримки</i>  |
| За вимогами СОТ                    | <i>Заходи жовтої скриньки</i><br><i>Заходи зеленої скриньки</i>  | <i>Дотримання встановлених обсягів підтримки згідно з вимогами СОТ</i>             |

Рис. 1.10. Запропонована класифікація прямої державної підтримки фермерських господарств для цілей бухгалтерського обліку та контролю

На наш погляд, запропонована класифікація на рівні підприємства дасть можливість організувати аналітичний облік

державної підтримки фермерських господарств у розрізі видів діяльності, що сприятиме проведенню аналітичної оцінки ефективності використання бюджетних коштів та доцільності її вкладення.

Аналіз законодавства з питань державної підтримки фермерських господарств дає змогу виділити основні її напрями. Виходячи з положень Закону України “Про державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” від 22.03.2012 р. № 4618–VI, можна визначити такі напрями державної підтримки фермерських господарств (рис. 1.11).

Об’єктами прямої державної підтримки фермерських господарств є процеси постачання ресурсів, виробництва сільськогосподарської продукції та процес її реалізації.

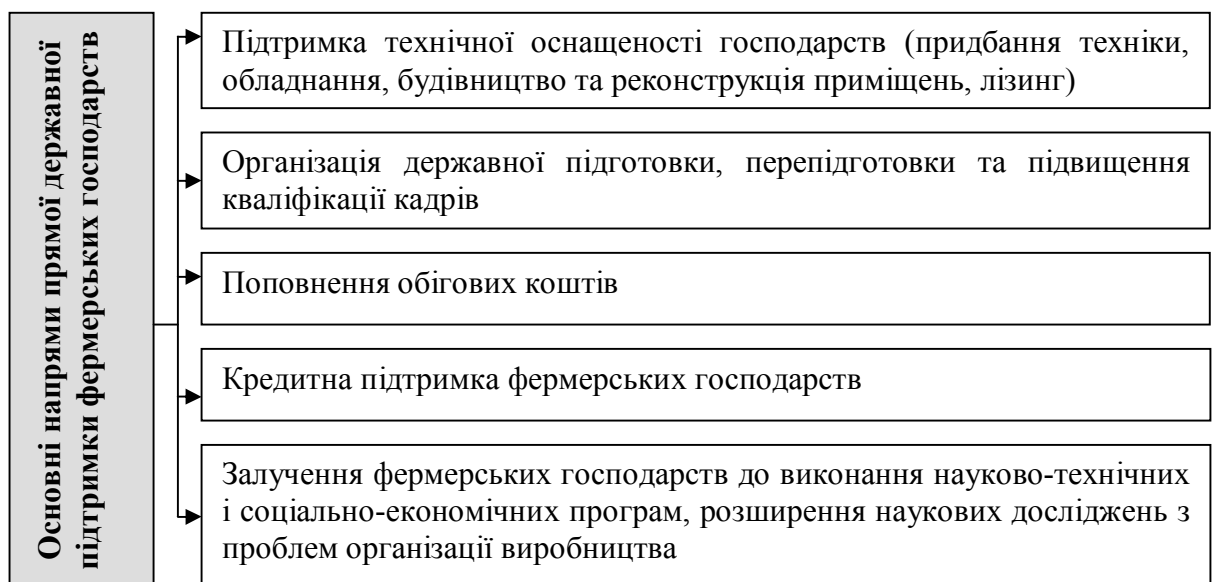


Рис. 1.11. Основні напрями державної підтримки фермерських господарств

Джерело: сформовано на основі [202]

Класифікація підтримки згідно з вимогами СОТ обумовлена потребою держави в дотриманні пропорцій між «жовтою» та «зеленою» скриньками («блакитну» скриньку в Україні не передбачено).

Однак сьогодні на рівні держави немає чіткої інформації щодо обсягів «зеленої» та «жовтої» скриньок, основною причиною чого, на нашу думку, є відсутність належного обліку цих коштів та відображення в звітності, що свідчить про існуючий ризик недотримання вимог СОТ щодо обсягів

підтримки в розрізі наведених скриньок.

Передумовою розмежування заходів у розрізі скриньок є класифікація підтримки за:

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

Відтак у подальшому це уможливить віднесення коштів за видами підтримки до тих чи інших заходів відповідно до вимог СОТ та сприятиме належному контролю за цільовим і ефективним їх використанням.

Суб'єктом державної підтримки фермерських господарств є Міністерство аграрної політики та продовольства України, яке є головним розпорядником бюджетних коштів, а також Управління агропромислового розвитку обласних і районних держадміністрацій, Український державний фонд підтримки фермерських господарств з його регіональними відділеннями, які є розпорядниками нижчих рівнів (рис. 1.12).

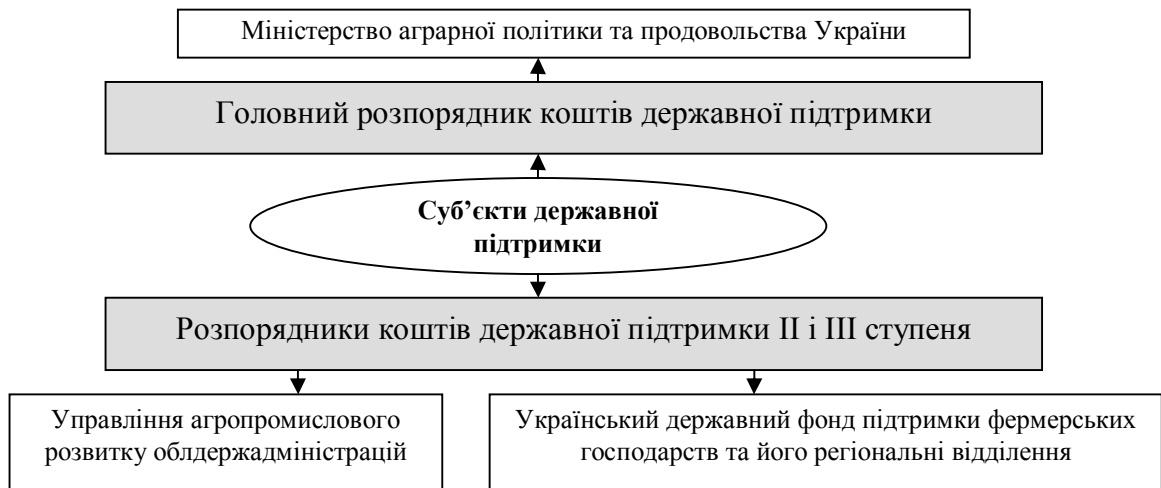


Рис. 1.12. Суб'єкти державної підтримки фермерських господарств

Соціально-економічні та нормативно-правові засади створення й функціонування фермерських господарств як прогресивної форми господарювання на селі визначає Закон України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 р. №973-IV (далі – Закон), яким визначено, що фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян із створенням

юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства відповідно до закону [204].

Статтею 9 Закону передбачено, що новоствореним фермерським господарствам, фермерським господарствам з відокремленими садибами та іншим фермерським господарствам надається допомога за рахунок державного і місцевого бюджетів, у тому числі через Український державний фонд підтримки фермерських господарств (далі – Фонд).

Завданнями Фонду як державної бюджетної установи полягають у реалізації державної політики щодо фінансової підтримки становлення й розвитку фермерських господарств (рис. 1.13). Законодавче регулювання обліку державної підтримки фермерських господарств наведено в додатку Д.

Вивчення нормативно-правової бази щодо надання фермерським господарствам фінансової підтримки, дало змогу зазначити, що існують певні недоліки та недоопрацювання щодо державної фінансової підтримки. Так, не можна не погодитись із думкою М.Я. Дем'яненка, що реалізація мети і завдань державної підтримки передбачає й наявність досконалої нормативно-правової бази [35, с.12].

У зв'язку з відсутністю чіткого впорядкування законодавчої бази необхідно розробити нормативно-правові документи, що стосуються державної підтримки сільського господарства, з чітким визначенням поняття «державна підтримка», її мети, завдань, форм, напрямів і механізмів [16, с.49]

Вважаємо, що варто переглянути існуюче законодавство в частині порядку планування, розподілу та надання підтримки, усунути «розпорошеність» програм підтримки, що ускладнює проведення контролю та забезпечити сталість Порядків надання підтримки.

Звичайно, для підвищення ефективності використання державної підтримки необхідно забезпечити транспарентність, достовірність та повноту економічної інформації за рахунок удосконалення обліку та контролю як функції управління.

Ефективність державної підтримки визначається на основі фінансової та статистичної звітності, які є джерелом інформації.



Рис. 1.13. Умови спрямування коштів державної підтримки фермерським господарствам через Український державний фонд підтримки фермерських господарств

Достовірність і об'єктивність звітності залежать від якості обліково-аналітичного забезпечення державної підтримки, чим обумовлюється потреба в обґрунтуванні підтримки як об'єкту обліку та контролю.



## 1.2. Пряма державна підтримки фермерських господарств як об'єкт бухгалтерського обліку і контролю

Сільське господарство перебуває в нерівних умовах порівняно з іншими галузями економіки, зокрема через сезонність виробництва, тривалий період обороту капіталу та дефіцит власних фінансових ресурсів. Фермерські господарства особливо чутливі до впливу цих чинників через підвищену вразливість до змін макро- та мікро середовища.

Розвитку фермерських господарств перешкоджають нечітке державне регулювання, неефективність окремих економічних форм (бюджетної підтримки), недостатність власних ресурсів господарств на фінансування відтворення, незадовільний стан інформаційного забезпечення на всіх рівнях управління [28].

Саме тому фермерські господарства потребують вагомої державної підтримки для підвищення конкурентоспроможності виробленої продукції та зміцнення фінансових позицій.

Ефективність розвитку фермерських господарств залежить від своєчасності та достовірності відображення господарських операцій в системі бухгалтерського обліку.

Погоджуючись з думкою Г.Г. Кірейцева, сьогодні немає потреби доводити, що недоліки в теорії будь-якої економічної науки або ігнорування її положень обертається на практиці величезними втратами. Стосується це безпосередньо теорії бухгалтерського обліку [105, с. 3].

Як вважає Д.І. Мельник, без обліку й аналізу інформації про динаміку зміни показників неможливо здійснити оцінку стану бізнес-середовища та ефективності тих чи інших підходів і методів формування регіональних систем підтримки малого підприємництва [119, с. 58].

Необхідність обліку в фермерському господарстві зумовлена наданням йому статусу господарської одиниці, внаслідок чого воно стає юридичною особою і вступає у відносини з постачальниками ресурсів, покупцями продукції, фінансовими органами, банками, страховими компаніями, іншими організаціями. Це накладає певні обов'язки, фермер набуває юридичної відповідальності за свої дії, тому такі операції повинні відповідним чином реєструватися, щоб господар мав про

них документально оформлену інформацію [213, с. 123].

Цільове й ефективне використання коштів прямої підтримки підлягає обов'язковим перевіркам з боку державних контролюючих органів (Державної фінансової інспекції, Державної служби статистики, Управління агропромислового розвитку, Фонд підтримки фермерських господарств). На жаль, у практичній діяльності існують випадки незаконного та нецільового використання бюджетних коштів, які супроводжуються недостовірним відображенням їх в обліку та фінансовій звітності, що спричиняє викривлення показників та призводить до формування недостовірної інформації користувачів. Така облікова інформація при використанні керівництвом та менеджерами підприємств перешкоджає прийняттю своєчасних та ефективних управлінських рішень, а відтак досягненню високих фінансових результатів. Саме тому існує нагальна потреба щодо подальшого вивчення теоретичних і практичних питань з відображення в обліку та звітності прямої державної підтримки.

Теоретичні та практичні питання обліку та контролю досліджували такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Гуцаленко, І.К. Дрозд, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.М. Метелиця, Н.Л. Правдюк, О.Д. Радченко, Л.К. Сук, Л.А. Суліменко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко та ін. Однак, існує низка питань щодо обліку в частині ототожнення «підтримки» з «допомогою», а також розширеної класифікації підтримки відповідно до вимог СОТ та за видами діяльності, що збільшує спектр об'єктів обліку, які потребують подальшого вивчення й дослідження.

Для фермерських господарств облік є основним джерелом оперативної та об'єктивної інформації про розвиток виробництва і здійснення господарських операцій.

Надання підтримки господарствам має достовірно відображатись як у обліку, так і в звітності. Облікова інформація потрібна: головним розпорядникам коштів та розпорядникам нижчих рівнів – для узагальнення інформації щодо використання коштів державної підтримки; державним контролюючим органам – для здійснення контролю за дотриманням законодавства у частині використання бюджетних коштів (Державна фінансова інспекція), а також для узагальнення інформації за виконанням бюджету у частині витрачання коштів

(Державне казначейство); органам статистики – для накопичення інформації щодо обсягів, динаміки та структури підтримки; отримувачам бюджетних коштів – для управління і внутрішньогосподарського контролю (рис. 1.14).



Рис. 1.14. Користувачі облікової інформації щодо державної підтримки фермерських господарств

Для здійснення фінансово-господарської діяльності фермерські господарства, як і всі суб'єкти господарювання, мають в своєму володінні та розпорядженні відповідні засоби виробництва і кошти, які отримують з різних джерел. Звісно, у процесі їх функціонування відбувається рух цих засобів та зміна джерел їх формування.

Отримання державної підтримки супроводжується впливом на засоби виробництва та джерела їх формування у фермерських господарствах, а також на господарські процеси з послідовними результатами, які виступають об'єктами бухгалтерського обліку, розкриваючи в своїй сукупності зміст його предмету. Саме тому перш ніж визначити підтримку як об'єкт дамо характеристику предмета.

Г.Г. Кірейцев стверджує, що предметом бухгалтерського

обліку слід вважати кількісну визначеність економічних відносин, які реально проявляються у фактах господарської діяльності та опосередковані юридичними відносинами [102, с. 43].

На думку Н.М. Грабової, предметом бухгалтерського обліку є процес розширеного суспільного відтворення (виробництва, обміну і невиробничого споживання суспільного продукту), а також використання господарських засобів у цих процесах, які узагальнюються у грошовому вимірнику, для надання інформації, необхідної для управління і контролю [32, с. 6]

В.П. Завгородний стверджує, що предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність підприємств, яка включає низку процесів – забезпечення, виробництво і реалізацію [60, с. 8].

Деякі автори переконані, що предметом бухгалтерського обліку є процеси виробництва, розподілу, обміну та невиробничого споживання суспільного продукту [140, с. 30; 234, с. 52].

Однак, В.М. Жук 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 [57, с. 28].

Узагальнюючи дослідження вчених та виходячи з власної думки можна виокремити таке поняття прямої державної підтримки, як об'єкта бухгалтерського обліку: сукупність ресурсів, спрямованих державою у вигляді грошових коштів чи матеріальних активів безпосередньо суб'єктам господарювання для підвищення їх конкурентоспроможності та стимулювання операційної, інвестиційної та фінансової активності. Державна підтримка сприяє забезпеченню господарства засобами та предметами виробництва (постачання), створенню готового продукту (виробництво) та його реалізації, а також їх позитивного впливу на фінансові результати.

Точні знання про кількісні параметри об'єктів бухгалтерського обліку дають змогу своєчасно й обґрунтовано приймати управлінські рішення, контролювати процес їх виконання, оцінювати одержані результати, розробляти моделі очікування, прогнозувати і коригувати майбутню та поточну

господарську діяльність [105, с. 4].

В.Г.Швець стверджує, що предметом обліку є не самі об'єкти в їх фізичному розумінні, а інформація про них, необхідна для управління. Він об'єднує об'єкти, що обліковуються, в три групи – господарські засоби (майно), джерела господарських засобів, господарські процеси [253, с. 31].

Однак, група авторів учених (Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза) виділяють дві групи об'єктів господарської діяльності, що є об'єктами бухгалтерського обліку: 1) такі, що забезпечують господарську діяльність підприємства (господарські засоби та їх джерела); 2) такі, що складають господарську діяльність підприємства (господарські процеси та їх результати) [19, с. 37].

Відповідно до принципів бухгалтерського обліку об'єкт може бути відображений в обліку лише за таких умов, якщо він: 1) має вартісну оцінку; 2) змінює майновий стан підприємства; 3) документально оформлений [123, с. 38]. Це дає можливість вважати, що державна підтримка відповідає цим вимогам, має вартісну оцінку, документально оформлюється та беззаперечно поліпшує майновий стан суб'єкта господарювання.

Узагальнення поглядів учених щодо визначення «предмета» та «об'єкта» бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.1.

*Таблиця 1.1*

**Підходи науковців до визначення «об'єкта» та «предмета» бухгалтерського обліку**

| № з/п                                 | Ознака  | Автори              |                    |                   |                  |                   |                      |                       |                  |
|---------------------------------------|---|---------------------|--------------------|-------------------|------------------|-------------------|----------------------|-----------------------|------------------|
|                                       |   | Г.Г. Кірейцев [102] | Ф.Ф. Бутинець [20] | В.В. Деречин [38] | Р.Л. Хом'як [21] | Н.М. Грабова [32] | П. П. Німчинов [140] | В.П. Завгородний [60] | В.Г. Швець [253] |
| 1                                     | 2   | 3                   | 4                  | 5                 | 6                | 7                 | 8                    | 9                     | 10               |
| <b>Предмет бухгалтерського обліку</b> |   |                     |                    |                   |                  |                   |                      |                       |                  |
| 1                                     | Кількісна визначеність економічних відносин, які реально проявляються у фактах господарської діяльності | +                   |                    |                   |                  |                   |                      |                       |                  |
| 2                                     | Виробничо-господарська і фінансова діяльність, оцінена в грошовому вираженні                            |                     | +                  |                   |                  |                   |                      | +                     | +                |

Продовження табл. 1.1

| 1                                    | 2  | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|--------------------------------------|--|---|---|---|---|---|---|---|----|
| 3                                    | Процес створення (виробництва) суспільного продукту, його обмін, розподіл і споживання                           |   |   | + | + |   | + |   |    |
| 4                                    | Процес розширеного суспільного відтворення (виробництва, обміну і невиробничого споживання суспільного продукту) |   |   |   |   | + |   |   |    |
| <b>Об'єкт бухгалтерського обліку</b> |  |   |   |   |   |   |   |   |    |
| 5                                    | Господарські засоби, джерела господарських засобів, господарські процеси та їх результати                        | + | + | + | + | + | + | + | +  |

Пряму державну підтримку, як предмет обліку можна визначити, як процес забезпечення господарства засобами та предметами виробництва (постачання), які беруть участь у створенні готового продукту (виробництво) та позитивно впливають на фінансові результати.

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

Засоби та джерела їх утворення, а також процеси на кожному з етапів функціонування фермерського господарства визначають пряму державну підтримку як специфічний об'єкт (рис. 1.15).

Існують аргументи на підтримку твердження щодо визначення державної підтримки як специфічного об'єкта.

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 (придбавати техніку, будувати тваринницькі комплекси або нарощувати

обсяги довгострокових біологічних активів) та оборотні активи (закупівля палива, запасних частин, сировини і матеріалів).

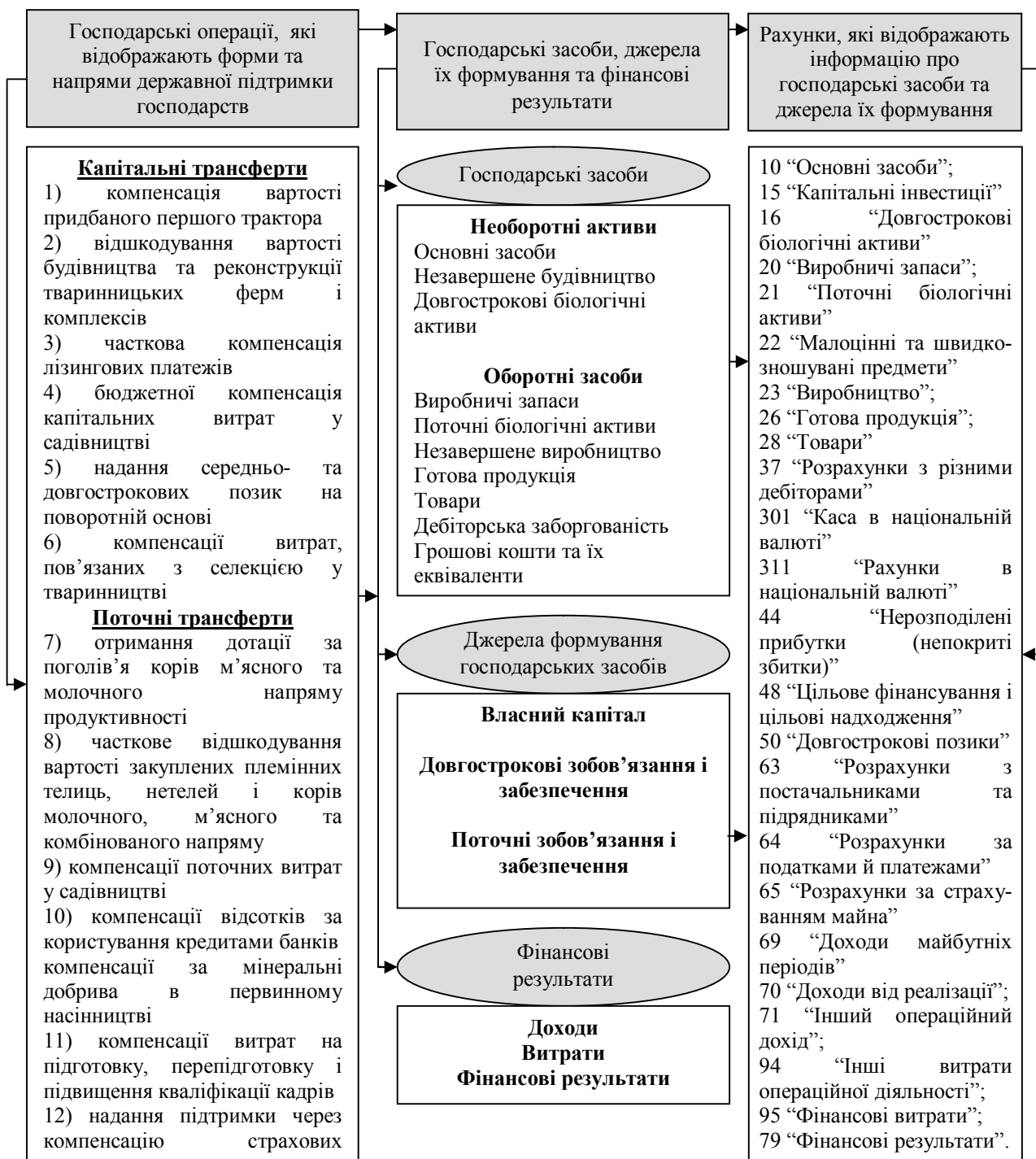


Рис. 1.15. Зв'язок державної підтримки фермерських господарств з об'єктами бухгалтерського обліку

По-третє, державна підтримка активно впливає на процеси постачання, виробництва й реалізації і сприяє розширеному відтворенню.

По-четверте, як наслідок використання господарських

засобів у процесах постачання, виробництва та реалізації продукції, державна підтримка прямо впливає на отримання суб'єктом господарювання фінансових результатів від запровадження господарської діяльності.

Отже, як наслідок дії держави щодо підтримки сільськогосподарських підприємств існує потреба облікового забезпечення таких коштів [33, с. 143].

Важливим після обґрунтування предмета й об'єктів є визначення мети і завдань обліку державної підтримки фермерських господарств.

Г.Г. Кірейцев переконаний у тому, що якщо з поняттям предмета бухгалтерського обліку асоціюється загальна його мета, яка полягає у відображенні всіх факторів відтворення та ефективності їх використання, то з поняттям об'єктів – його завдання, які мають бути деталізовані і різняться залежно від особливостей окремих відображуваних об'єктів [105, с. 3].

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства для прийняття відповідних рішень [171]. Згідно з Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах, метою ведення обліку у фермерському господарстві є визначення фінансових результатів, здійснення розрахунків з бюджетом і складання звітності [126].

Очевидно, що метою бухгалтерського обліку державної підтримки слід вважати раціональне й ефективне використання коштів, які виділяються з державного та місцевих бюджетів за програмно-цільовим методом і спрямовуються до фермерських господарств для досягнення максимально-можливого ефекту, який передбачено паспортом бюджетної програми, а також рентабельного його господарювання в цілому.

Завдання обліку для інформаційного забезпечення фермерських господарств впливають із потреб управління. Оскільки економічна ефективність цих господарств має свої особливості, то вони мають знайти відображення в обліку. Інформаційне забезпечення передбачає створення такого масиву



інформації, який би оптимально обслуговував потреби управління щодо правових, економічних, організаційних та облікових аспектів діяльності фермерського господарства [40, с. 103].

Основні завдання бухгалтерського обліку державної підтримки такі: своєчасне документальне оформлення операцій з отримання та використання бюджетних коштів, що спрямовуються на підтримку; систематизація інформації про наявність і рух коштів державної підтримки для здійснення заходів цільового призначення; забезпечення своєчасного і повного відображення коштів підтримки за джерелами надходження; своєчасне складання первинної та зведеної документації, а також звітності; контроль за цільовим та ефективним використанням коштів.

Попри вдячність фермерів за надану їм державну підтримку, існує негативний момент: «...тут «мед зіпсовано дьогтем» – за дотаціями слідує «нашестья» різних контролюючих інстанцій» [252, с. 5]. Адже, використання коштів державної фінансової підтримки аграрного сектору передбачає обов'язковий контроль за їх витрачанням. При цьому за мету визначається перевірка правильності надання підтримки агропромислому виробництву, цільового та ефективного витрачання бюджетних коштів, правильності їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності [99, с. 97].

Контроль існує в будь-якому суспільстві незалежно від суспільно-політичного ладу та рівня розвитку економічних відносин [226, с. 17]. Однак спрямованість і роль контролю в різних політико-правових відносинах тлумачиться по-різному. В умовах функціонування командно-адміністративної системи контроль в Україні сприймався лише як каральний засіб органів державної влади. Інші сторони контролю нівелювалися, що призводило до однобічного тлумачення поняття контролю. Нині в Україні відбувається становлення системи контролю з урахуванням усіх основних його функцій [226, с. 17].

Контроль – це невід'ємна частина системи управління та регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень, принципів законності, ефективності й економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії, аби мати можливість вжити заходів коригування, в

окремих випадках притягнути порушників до відповідальності, відшкодувати компенсацію за завдані збитки та здійснити заходи щодо недопущення або скорочення таких порушень у майбутньому [7, с. 38].

Як вважають М.Т.Білуха, М.Г.Дмитренко, Т.В.Микитенко, контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень [13, с. 7]

Незважаючи на значне збільшення обсягів бюджетного фінансування виробництва та введення податкових пільг, сьогодні збитковим залишається понад третина сільськогосподарських підприємств, що свідчить про нераціональний розподіл бюджетних коштів і неефективність державної підтримки [125, с. 4]

Недосконала правова база в частині функціонування державної підтримки сільського господарства поряд із зменшенням обсягів фінансування знижує реальний вплив державної підтримки на розвиток цієї галузі через несвоєчасне її одержання, нестабільність і часту залежність від суб'єктивних рішень, що приймаються апаратом управління країни, а також неефективне та нецільове використання коштів [16, с. 49].

Контроль за формуванням і використанням коштів державної підтримки на макрорівні є одним з інструментів регулювання економіки країни в цілому. Перевірки з боку державних органів мають сприяти успішній реалізації державної політики й унеможливити випадки розкрадання державного майна та порушення бюджетного законодавства.

В умовах кризових явищ це питання є особливо актуальним, оскільки підвищується кількість правопорушень у бюджетній сфері, що зумовлює необхідність вдосконалення методології контролю за формуванням та використанням бюджетних коштів підтримки, а також розробки системи показників ефективності здійснення контролю.

Від ефективності державного фінансового контролю залежить економічне благополуччя нації. Фінансовий контроль є невід'ємною складовою бюджетного процесу та важливою функцією управління, що сприяє успішній реалізації державної

фінансової політики, дотриманні принципів законності, доцільності і ефективності використання бюджетних коштів [115, с. 31].

Контроль використання бюджетних коштів є невід’ємною частиною фінансового контролю, а також одним із важелів державного управління, яке сприяє ефективній бюджетній політиці й успішній реалізації фінансової підтримки. В дослідженнях сучасних учених, які займаються вивченням методології контролю, його поділено на такі види: господарський, фінансовий, державний, муніципальний, громадський, господарсько-фінансовий, аудит, екологічний аудит, бюджетний контроль, контролінг та ін. [88, с. 44].

Бюджетний контроль – це сукупність заходів, які проводять державні органи, пов’язані з перевіркою законності, доцільності й ефективності утворення, розподілу і використання грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування [106].

Залежно від суб’єкта бюджетний контроль поділяють на:

- державний бюджетний контроль, який здійснюють органи державної влади;
- відомчий контроль, який проводять фінансові інспекції;
- внутрішньогосподарський контроль, що здійснюють фінансові служби підприємств, організацій і установ;
- незалежний контроль, який проводять спеціалізовані аудиторські фірми і служби [106].

На нашу думку, найбільш вдалою та прийнятною класифікацією контролю в частині використання коштів державної підтримки є поділ його за суб’єктами на державний, незалежний, муніципальний і внутрішній.



Рис. 1.16. Види та суб’єкти контролю державної підтримки фермерських господарств

За перевітками використання бюджетних коштів виявляється нецільове та неефективне їх використання на рівні окремих фермерських господарств [214, с. 66].

З огляду на зміст, завдання, функції та особливості різних видів контролю відносно господарюючого суб'єкта фермерського господарства вважаємо за потрібне виділити:

1) зовнішній контроль, який проводиться: головним розпорядником коштів бюджетної підтримки – Міністерством аграрної політики та продовольства України, Державним казначейством, Державною фінансовою інспекцією України, Управлінням агропромислового розвитку обласних державних адміністрацій, Українським фондом підтримки фермерських господарств (пряма підтримка), Міністерством доходів і зборів України (непряма підтримка), а також Рахунковою палатою у формах фінансового аудиту, ревізії, аудиту ефективності, камеральних перевірок та експертиз;

2) внутрішній контроль, що здійснюють керівники господарства.

Одним із основних завдань контролю коштів прямої державної підтримки у фермерських господарствах є перевірка ефективності та цільового використання бюджетних коштів, а також виявлення резервів збільшення дохідної частини бюджету держави. Завданнями перевірки коштів непрямої підтримки Міністерством доходів і зборів України, є контроль законності отримання та використання бюджетних коштів, які фермерське господарство отримує за рахунок спеціальних режимів оподаткування ПДВ.

Окремі науковці визначають податковий контроль як діяльність податкових органів щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-правовими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства, визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [18, с. 56].

Після визначення мети, завдань і суб'єктів державної підтримки фермерських господарств вважаємо за необхідне обґрунтувати підтримку як об'єкт контролю.

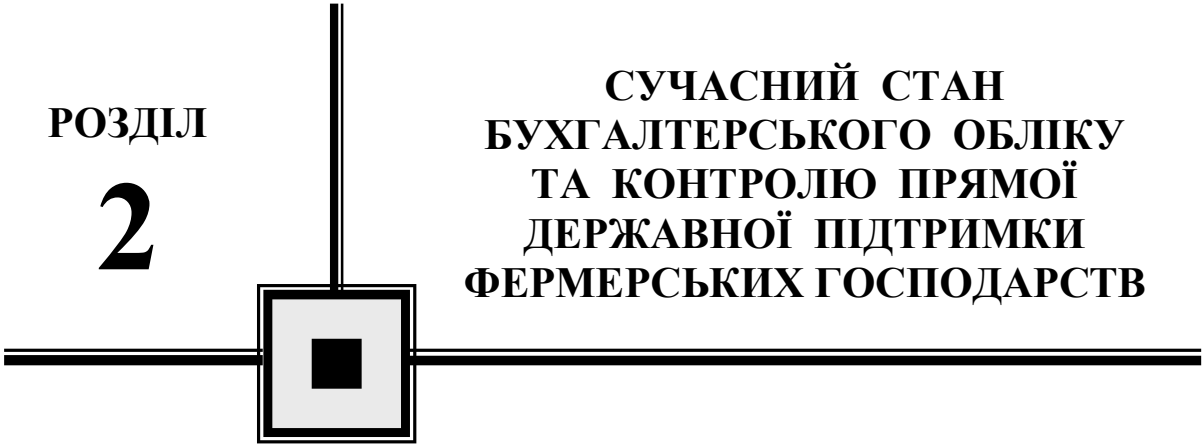
Не можна не погодитися з думкою В.М.Жук, В.М.Гаврилюк,

що об'єктом контролю використання коштів державної фінансової підтримки є господарські процеси й операції, пов'язані з витрачанням цих коштів на агропромисловому підприємстві, та відносини підприємства з державою (іншими контрагентами), що виникли при цьому [125, с. 26].


Вважаємо, що кошти державної підтримки є особливим та специфічним об'єктом фінансового контролю, адже найбільше правопорушень пов'язано саме з цільовим та ефективним використанням державних ресурсів, а також законністю їх отримання. Підсумовуючи викладене, зазначимо, що об'єктами контролю виступають як об'єкти обліку, так і сам бухгалтерський облік на підприємстві.

Отже, цільове та ефективне використання коштів підтримки підлягає обов'язковим перевіркам з боку державних контролюючих органів. На жаль, у практичній діяльності існують випадки незаконного та нецільового використання бюджетних коштів, які супроводжуються недостовірним відображенням їх в обліку та фінансовій звітності, що спричиняє викривлення показників і призводить до формування недостовірної інформації користувачів. Така облікова інформація при використанні керівництвом та менеджерами підприємств перешкоджає прийняттю своєчасних і ефективних управлінських рішень, а відтак досягненню високих фінансових результатів. Саме тому існує нагальна потреба щодо подальшому вивченні теоретичних і практичних питань з відображення в обліку та звітності коштів державної підтримки.

Виходячи з викладеного, є всі підстави стверджувати, що, привівши у відповідність термінологічну базу, можна розширити спектр об'єктів бухгалтерського обліку, що в подальшому потребує уточнення методики визнання, оцінки та відображення на рахунках.

- 
- 2.1. Порядок і послідовність надання прямої державної підтримки фермерським господарствам
  - 2.2. Облік прямої державної підтримки у фермерських господарствах та особливості її відображення у звітності
  - 2.3. Контроль за використанням коштів державної підтримки фермерських господарств

### 2.1. Порядок і послідовність надання прямої державної підтримки фермерським господарствам



Одним із інструментів надання прямої державної підтримки фермерським господарствам є реалізація бюджетних програм. Процедури щодо отримання бюджетних коштів за різними напрямками значно відрізняються, тому початковою ланкою у ланцюгу формування облікової інформації щодо обсягів, термінів, форм і напрямів використання коштів підтримки є детальна характеристика порядків розподілу й використання бюджетних коштів.

Обсяги виділених коштів на фінансування наявних програм підтримки фермерських господарств Вінницької області порівняно з даними по Україні у 2011 р. наведено на рис. 2.1.

Дані, наведені на рис. 2.1. свідчать, що значну частку в структурі коштів державної підтримки займають кошти, спрямовані фермерським господарствам Вінницької області. Наприклад, із 11532,3 тис.грн. кредитів, які отримали всі фермерські господарства України, 15,1% (1745,7 тис.грн.) отримали фермери Вінницької області.



Рис. 2.1. Порівняльна оцінка обсягів виділених коштів на фінансування наявних програм підтримки фермерських господарств Вінницької області порівняно з даними по Україні у 2011 р., тис.грн.

Відповідно до Порядку використання коштів підтримки [181] державна підтримка надається фермерському господарству:

– на безповоротній основі – протягом одного бюджетного року не більш як за двома видами витрат, пов’язаних із:

1) розробкою проектів відведення земельних ділянок для ведення фермерського господарства;

2) сплатою відсотків за користування кредитами банків;

3) придбанням першого трактора, комбайна, вантажного автомобіля за умови їх подальшої експлуатації фермерським господарством не менш як три роки з моменту державної реєстрації;

4) будівництвом і реконструкцією тваринницьких приміщень;

5) внесенням страхових платежів за договорами обов’язкового страхування;

6) підготовкою, перепідготовкою і підвищенням кваліфікації кадрів фермерських господарств у сільськогосподарських навчальних закладах;

7) розширенням наукових досліджень з проблем організації виробництва сільськогосподарської продукції та виданням

рекомендацій з питань використання в їх діяльності досягнень науково-технічного прогресу.

– на поворотній основі на конкурсних засадах – у розмірі, що не перевищує 250 тис. грн., із забезпеченням виконання зобов'язання щодо повернення бюджетних коштів:

1) новоствореним фермерським господарствам та фермерським господарствам з відокремленими фермерськими садибами, фермерським господарствам, які провадять господарську діяльність та розташовані у гірських населених пунктах, на поліських територіях, строком від трьох до п'яти років для виробництва, переробки і збуту виробленої продукції, провадження виробничої діяльності;

2) іншим фермерським господарствам – строком до п'яти років для придбання техніки, обладнання, поновлення обігових коштів, виробництва і переробки сільськогосподарської продукції, будівництва та реконструкції виробничих і невиробничих приміщень, для закладення багаторічних насаджень, розвитку кредитної й обслуговуючої кооперації, у тому числі для сплати пайових внесків до пайових фондів сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, утворених фермерськими господарствами самостійно або разом із членами особистих селянських господарств, зрошення та меліорації земель.

Механізм використання коштів, передбачених у державному бюджеті для надання підтримки новоствореним фермерським господарствам та господарствам з відокремленими садибами через Український державний фонд підтримки фермерських господарств і відображено на рис. 2.2.

Пропозиції щодо надання фінансової підтримки на безповоротній основі Фонд готує з урахуванням кількості фермерських господарств, створених за останні три роки, та фермерських господарств з відокремленими садибами за інформацією, поданою відповідними державними установами, а щодо надання фінансової підтримки на конкурсних засадах на поворотній основі – з урахуванням обсягу виробництва фермерськими господарствами сільськогосподарської продукції за попередні три роки відповідно до статистичної звітності.



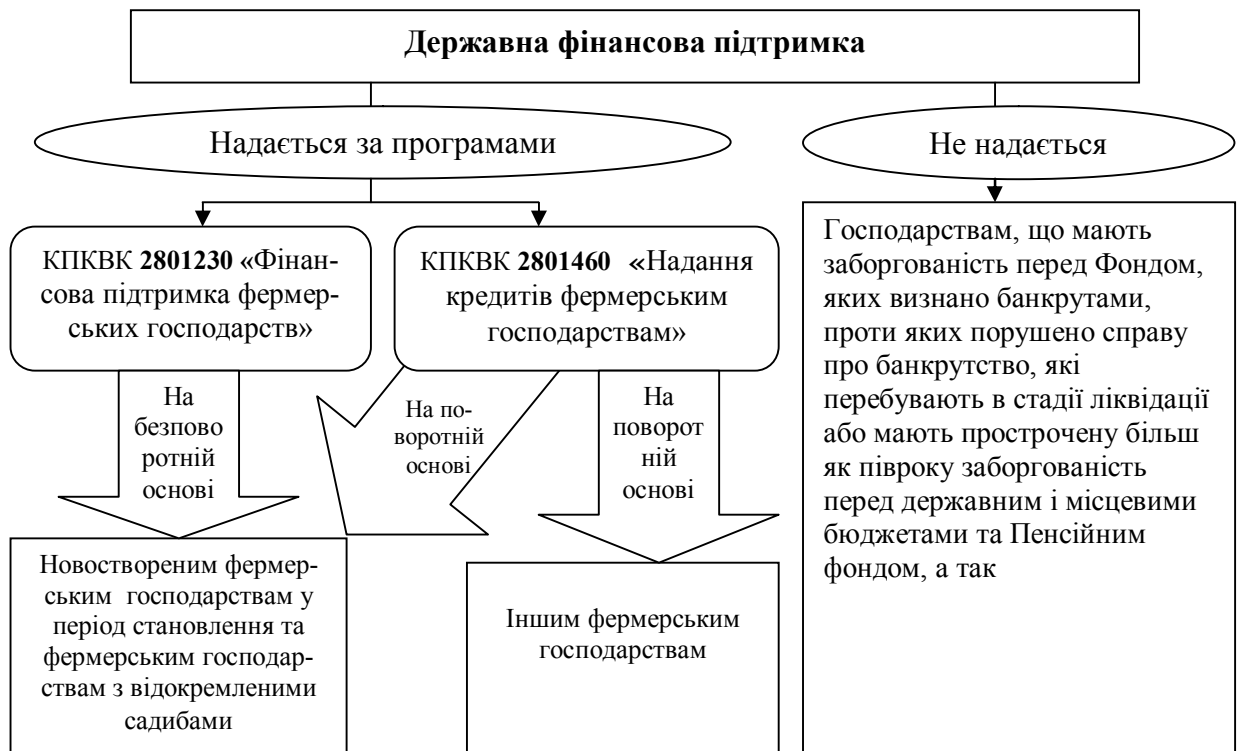


Рис. 2.2. Механізм надання фінансової підтримки новоствореним фермерським господарствам через Український державний фонд підтримки фермерських господарств

Джерело: розроблено на основі [181]

Фермерські господарства для отримання фінансової підтримки на безповоротній основі подають до комісії заявку за формою, визначеною Мінагрополітики, і такі документи:

- копію Статуту фермерського господарства;
- довідку з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців;
- копії документів, що підтверджують право власності або користування земельною ділянкою;
- довідку про банківські реквізити фермерського господарства;
- довідку, видану виконавчим комітетом сільської, селищної чи міської ради, районної, Севастопольської міської держадміністрацій, про те, що фермерське господарство має відокремлену садибу;
- довідку, видану відповідним органом державної податкової служби та Пенсійного фонду України, щодо відсутності (наявності) заборгованості за податковими зобов'язаннями та платежами до Пенсійного фонду України;
- баланс та звіт про фінансові результати господарської

діяльності фермерського господарства за останній звітний період за встановленою формою;

– письмове зобов'язання фермерського господарства повернути у місячний строк до бюджету одержані бюджетні кошти у разі встановлення контролюючими органами факту їх незаконного одержання та/або нецільового використання (у разі неповернення коштів у зазначений строк нараховується пеня у розмірі 120 % річних за кожен день прострочення).

Нами було встановлено, що за кожною бюджетною програмою фермерським господарствам доводиться готувати окремий перелік документів (додаток Е). Однак підготовка такої кількості документів створює незручності як для фермерів, так і для суб'єктів підтримки, що є недоліком організаційного характеру. Отож, доцільним є запровадження автоматизованої системи, яка дасть можливість налагодити обмін інформацією та сприятиме ефективнішому контролю з боку розпорядників і контролюючих органів.

Регіональні відділення Фонду на основі документів, поданих комісією у порядку їх надходження, складають і затверджують Реєстри фермерських господарств, яким надається фінансова підтримка.

У разі надання фінансової підтримки на конкурсних засадах на поворотній основі комісія організовує і проводить конкурс.

Основними критеріями при визначенні переможців конкурсу є:

– забезпечення гарантій повернення коштів, одержаних на поворотній основі;

– ефективність і окупність інвестиційно-інноваційних проектів;

– створення додаткових робочих місць у сільській місцевості;

– спеціалізація на виробництві дефіцитних у регіоні окремих видів сільськогосподарської продукції.

Комісія перевіряє подані документи та реєструє їх у порядку надходження в Журналі обліку фермерських господарств, які претендують на отримання фінансової підтримки. Пізніше дані про надходження і використання коштів підтримки узагальнюються в звітній формі розпорядників «Інформація про використання бюджетних коштів за бюджетною програмою».

Надходження та використання коштів за різними програмами мають свої особливості, які в подальшому впливають на формування інформації щодо державної підтримки.

Обсяги бюджетних коштів на фінансування програм підтримки фермерських господарств Вінницької області протягом 2008–2012 рр. наведено на рис. 2.3 і в додатку Б.

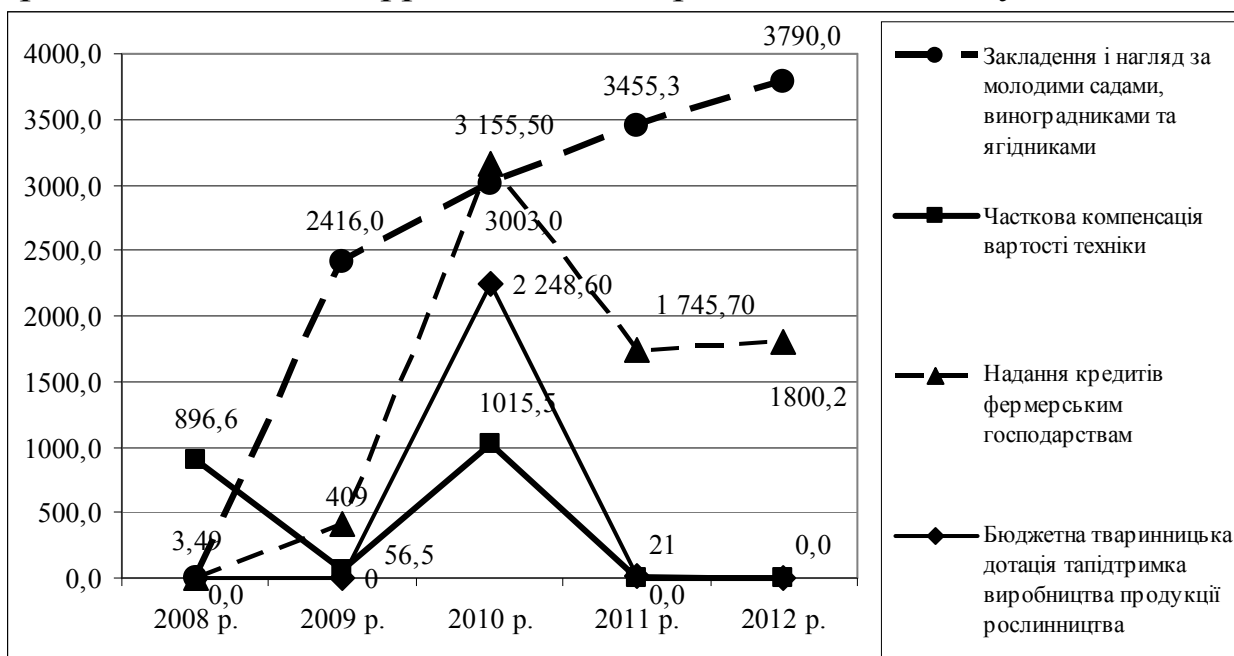


Рис. 2.3. Обсяги наданих коштів фермерським господарствам Вінницької області за окремими програмами протягом 2008–2012 рр., тис.грн

Відповідно до поданих на рис. 2.3 даних можна дійти висновку, що обсяг коштів за програмою «Закладення і нагляд за молодими садами, виноградниками та ягідниками», які надаються фермерським господарствам, з кожним роком збільшується. Так, у 2012 р. за цією програмою спрямовано 3790 тис.грн, що на 100% більше, ніж у 2008 р. Однак за програмою «Часткова компенсація вартості складної сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва» обсяг коштів зменшено. Це насамперед пов'язано із скороченням кількості бюджетних програм та об'єднанням їх у 2012 р.

Однією з проблем розширення обсягів виробництва у селянських (фермерських) господарствах залишається їх недостатня забезпеченість сільськогосподарською технікою. До того актуальним питанням є необхідність оновлення машинно-тракторного парку селянських (фермерських) господарств [145, с.

234].

Державна підтримка у формі капітальних трансфертів реалізується через відшкодування 30% вартості придбаної сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва (КПКВК 2801430), часткову компенсацію будівництва та реконструкції тваринницьких ферм (КПКВК 2801040), часткове відшкодування вартості будівництва нових тепличних комплексів (КПКВК 2801590), а також компенсацію частини витрат у садівництві й виноградарстві (КПКВК 2801350) і хмелярстві (КПКВК 2801510).

Фермерським господарствам Вінницької області бюджетні кошти надавалися лише за двома програмами: КПКВК 2801430 «Часткова компенсація вартості складної сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва» та КПКВК 2801350 «Закладення і нагляд за молодими садами, виноградниками та ягідниками».

Метою цих бюджетних програм є підвищення рівня технічної оснащеності підприємств та зростання продуктивності праці за рахунок модернізації техніки, а також підтримка матеріальної бази для забезпечення умов утримання та вирощування довгострокових і поточних біологічних активів. Механізм використання коштів, передбачених у державному бюджеті для часткової компенсації сільськогосподарським товаровиробникам вартості складної сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва, визначений Порядком використання коштів [184], передбачених у державному бюджеті для часткової компенсації вартості складної сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 липня 2010 р. № 647. Часткова компенсація вартості складної сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва надається на безповоротній основі і встановлюється у розмірі 30% вартості техніки без урахування сум ПДВ. Вона здійснюється на конкурсних засадах. Конкурсна комісія визначає й затверджує умови і строки проведення конкурсів та оприлюднює їх у друкованих засобах масової інформації.

Регулювання порядку компенсації будівництва та реконструкції тваринницьких ферм здійснюється відповідно до Порядку використання коштів [183], передбачених у державному

бюджеті для часткового відшкодування суб'єктам господарювання вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів та підприємств з виробництва комбікормів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 4 жовтня 2010 р. № 900.

Бюджетні кошти виділяються для відшкодування суб'єктам господарювання до 50 % вартості (без урахування ПДВ) завершених у 2009–2012 рр. етапів будівництва й реконструкції тваринницьких ферм і комплексів, у яких згідно з проектом має утримуватися не менш як 500 голів великої рогатої худоби, або не менш як 1200 свиноматок, або не менш як 1 млн голів птиці та до 30 % вартості (без урахування ПДВ) завершених у 2009–2012 роках етапів будівництва і реконструкції підприємств з виробництва комбікормів. Бюджетні кошти виділяються на безповоротній основі за результатами конкурсу у розмірі до 50 % фактично понесених витрат, але не більш як 30 тис. грн. у розрахунку на одну голову для великої рогатої худоби та 25 тис. грн. у розрахунку на одну свиноматку.

Порядок виділення бюджетних коштів на компенсацію вартості будівництва тепличних комплексів регламентується Порядком використання коштів [186], що спрямовуються на часткове відшкодування вартості будівництва нових тепличних комплексів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 2011 р. № 305.

Бюджетні кошти виділяються на конкурсній основі для часткового відшкодування до 50 відсотків вартості будівництва нових тепличних комплексів з впровадженням сучасних енергозберігаючих технологій суб'єктам господарювання, які у поточному році завершили будівництво і ввели в експлуатацію нові тепличні комплекси для овочів, що вирощуються у закритому ґрунті, та розсади овочевих культур і грибів.

Порядок отримання капітальних трансфертів фермерськими господарствами наведено на рис. 2.4.

Відповідно до Порядку використання у 2010 р. коштів Стабілізаційного фонду [169] державна підтримка спрямовується на закупівлю племінних нетелів та корів, вітчизняної техніки й обладнання для агропромислового комплексу з подальшою їх реалізацією сільськогосподарським підприємствам (у тому числі фермерським господарствам) на умовах фінансового лізингу.



Рис. 2.4. Процедура надання державної підтримки фермерським господарствам у вигляді капітальних трансфертів

Джерело: розроблено на основі [183, 184, 186]

Крім безповоротної та безоплатної державної підтримки господарств бюджетні кошти (як капітальні трансферти) надаються на поворотній основі на підставі угод між Мінагрополітики і державним підприємством «Спецагролізинг» (далі – лізингодавець).

Для отримання техніки, племінних нетелів та корів фермерські господарства (лізингоодержувачі) відповідно до умов договору фінансового лізингу вносять плату (лізингові платежі), що складається із сум відшкодування частини вартості предмета лізингу та сум винагороди лізингодавця за техніку, племінних нетелів і корів, що передаються на умовах фінансового лізингу, яка становить 5 % річних невідшкодованої вартості предмета лізингу. Порядок надання державної підтримки як забезпечення основними фондами фермерських господарств на умовах фінансового лізингу наведено на рис. 2.5.

Державна підтримка інвестиційної діяльності реалізується компенсацією лізингових платежів відповідно до Порядку використання коштів [185], передбачених у державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки суб'єктів господарювання агропромислового комплексу через механізм здешевлення

кредитів і компенсації лізингових платежів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 11 серпня 2010 р. № 794.

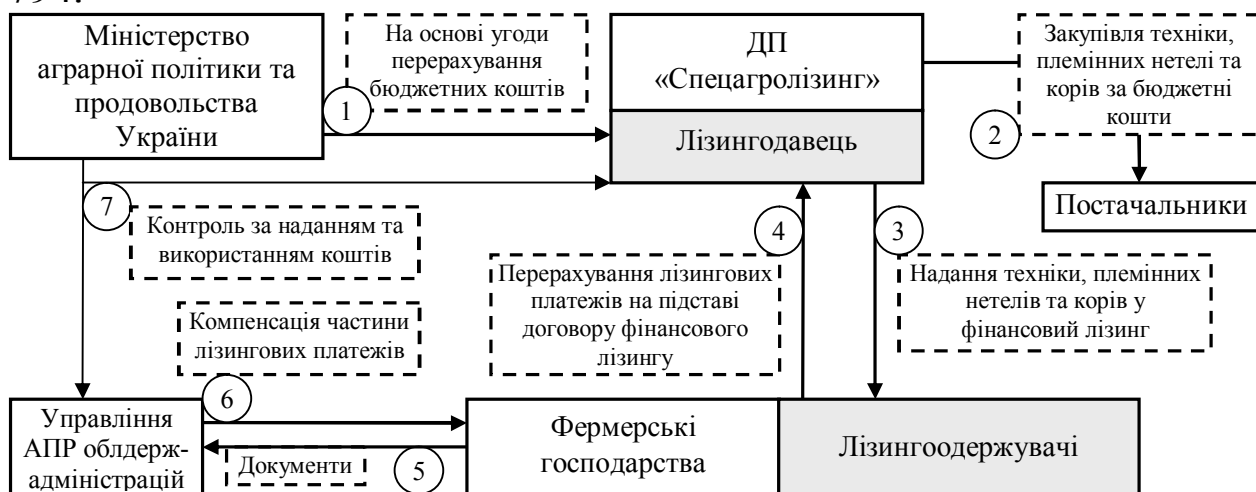


Рис. 2.5. Порядок надання державної підтримки фермерським господарствам на умовах фінансового лізингу

Джерело: розроблено на основі [169, 185]

Компенсація лізингових платежів надається суб'єктам господарювання (у тому числі фермерським господарствам) за техніку й обладнання, придбані на умовах фінансового лізингу:

– лізинговий платіж в обсязі 40 % вартості предмета лізингу вітчизняного виробництва;

– комісійну винагороду лізингодавцю в розмірі півтори облікової ставки НБУ, що діє на дату нарахування відсотків за користування предметом лізингу (11,25%), але не вище розмірів, передбачених договорами фінансового лізингу.

Для участі в конкурсі на отримання права часткової компенсації лізингових платежів лізингоодержувачі подають до конкурсних комісій заявку за встановленою Мінагрополітики формою та відповідні документи. До них належать копія договору фінансового лізингу; копія акта приймання-передачі предмета лізингу; копія документа про реєстрацію предмета лізингу у разі, якщо така реєстрація передбачена законодавством; довідка про банківські реквізити лізингоодержувача; довідка про відсутність (наявність) заборгованості з податків і зборів (обов'язкових платежів); довідка про відсутність (наявність) заборгованості з лізингових платежів, надана лізингодавцем.

Лізингоодержувачі, включені до реєстру, які мають право на отримання компенсації за лізинговими платежами, щомісяця подають до головних управлінь АПр в областях довідку, видану

лізингодавцем про суму фактично сплачених лізингоодержувачем лізингових платежів за відповідний період.

До бюджетних капітальних трансфертів належить також виділення бюджетних коштів на розвиток садівництва, виноградарства та хмелярства. З метою державної підтримки розвитку цих галузей для забезпечення потреб населення плодами, ягодами і продуктами їх переробки Верховною Радою України прийнято рішення про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, який відповідно до Податкового кодексу [163] буде справлятися до 2015 року. Законом визначено, що кошти, отримані від справляння збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, використовуються на розвиток цих галузей сільського господарства.

Метою фінансування цієї програми є збільшення обсягів виробництва фруктів, винограду та хмелю і продуктів їх переробки, підвищення конкурентоспроможності виробників. Механізм надання підтримки фермерським господарствам на розвиток садівництва та виноградарства наведено на рис. 2.6.

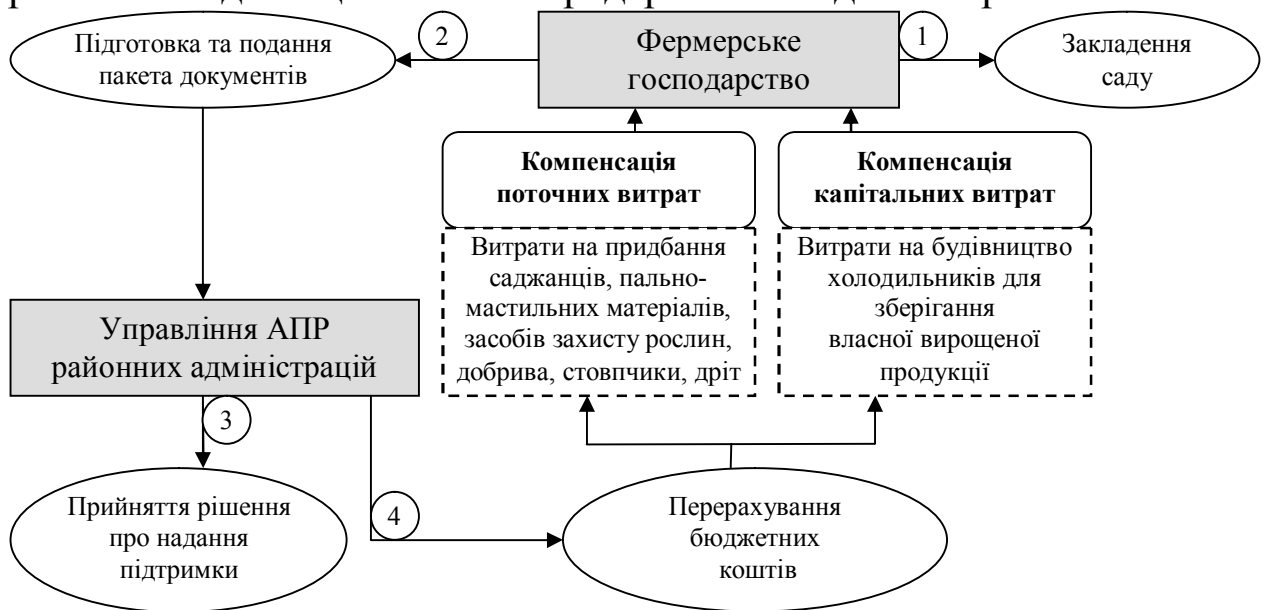


Рис. 2.6. Порядок надання державної підтримки фермерським господарствам на розвиток садівництва та виноградарства

Джерело: розроблено на основі [192]

Відповідно до Порядку справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 587 від 15 липня 2005 р., бюджетні кошти виділяються для



компенсації витрат, понесених на підготовку ґрунту і посадку молодих насаджень, догляд за насадженнями до вступу в плодоношення, будівництво краплинного зрошення та водонакопичувальних басейнів, а також витрат на придбання матеріалів, необхідних для проведення таких робіт (саджанці, пально-мастильні матеріали, засоби захисту рослин, добрива, стовпчики, дрiт).

Крім того, державна підтримка надається виробникам столових сортів винограду та плодів для компенсації витрат з будівництва басейнів для краплинного зрошення і холодильників для зберігання власної вирощеної продукції.

Для отримання компенсації витрат у садівництві, виноградарстві та хмелярстві фермерські господарства подають:

1) один раз на рік копію витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців; документи, що посвідчують право на земельну ділянку (державні акти на право власності та постійного користування земельною ділянкою, договори щодо відчуження земельної ділянки, свідоцтво про право на спадщину і договір оренди землі); проектно-кошторисну документацію на створення, зрошення виноградників, плодово-ягідних насаджень та хмільників; акти інвентаризації виноградників, садів, ягідників та хмільників; технологічні карти та кошториси на виконання робіт; бізнес-план діяльності, яка провадиться у хмелярстві; довідку про банківські реквізити; погодження Мінагрополітики на списання виноградників, які закладалися за рахунок бюджетних коштів;

2) щомісяця до 5-го числа заяву про компенсацію; акт про фактичний обсяг виконаних робіт та витрат; реєстри витрат з виконання робіт разом із завіреними копіями первинних бухгалтерських документів.

Крім капітальних трансфертів державна підтримка надається фермерським господарствам як поточні трансферти, до яких належать дотації (безоплатні та безповоротні платежі). Оскільки більша частина операцій фермерських господарств пов'язана з відображенням біологічних активів рослинництва та тваринництва, важливим об'єктом в обліку є дотація на підтримку рослинництва і тваринництва за бюджетною програмою КПКВК 2801210 «Бюджетна тваринницька дотація та державна підтримка виробництва продукції рослинництва».

За даними додатка Б виконаємо порівняльну оцінку частки бюджетних коштів, які були спрямовані у 2011 та 2012 рр. фермерським господарствам Вінницької області за цією програмою (рис. 2.7).

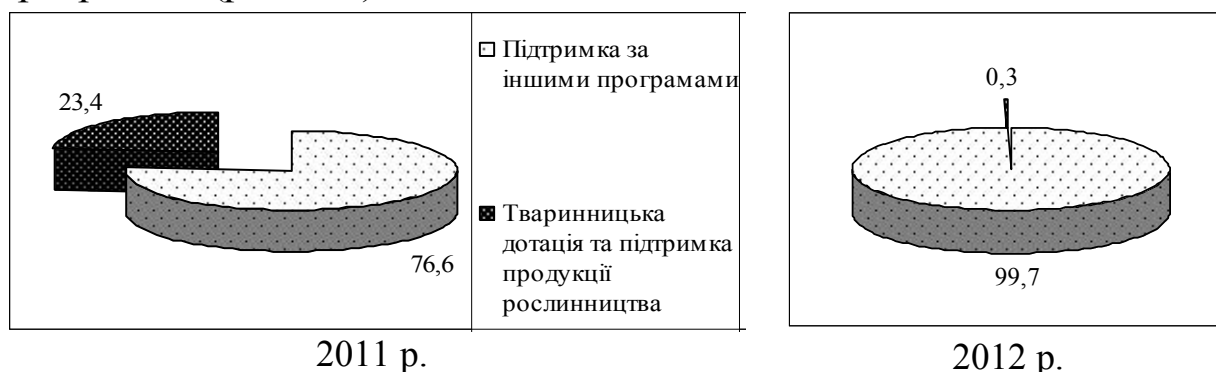


Рис. 2.7. Зміна частки фінансування програми КПКВК 2801210 «Бюджетна тваринницька дотація та державна підтримка виробництва продукції рослинництва» для фермерських господарств, %

Аналіз рис. 2.7 дає змогу дійти висновку про значне скорочення фінансування програми для фермерських господарств, що є негативною тенденцією та спричиняє скорочення ними виробництва продукції тваринництва і рослинництва.

Бюджетні кошти спрямовуються для надання фермерським господарствам спеціальної бюджетної дотації за:

- вирощені та продані на забій молодняк ВРХ, свиню та птицю суб'єктам господарювання, які мають власні переробні потужності;

- екологічно чисте молоко власного виробництва, продане молокопереробним підприємствам для виготовлення продуктів дитячого харчування на молочній основі, гатункове молоко;

- приріст поголів'я молочного, м'ясного та комбінованого напряму продуктивності, поголів'я телиць, закуплених у фізичних осіб (населення) для вирощування;

- племінні бджолині сім'ї, поголів'я вівцематок і ярок старше одного року, реалізацію вовни у фізичній вазі переробним підприємствам;

Для надання бюджетної дотації за вирощену і продану фермерськими господарствами худобу та птицю встановлюється така мінімальна прийнята жива маса однієї тварини: молодняк

ВРХ – 390 кг, свиней (за винятком свиноматок і кнурів) – 95–130 кг. Бюджетна дотація надається у разі вирощування тварин не менш як протягом 3-х місяців до моменту продажу на забій. Молодняк ВРХ та свині на момент вибуття на переробне підприємство мають бути ідентифіковані й зареєстровані державним підприємством «Агенство з ідентифікації та реєстрації тварин» (рис. 2.8).

Первинними документами нарахування бюджетної дотації за вирощену і продану худобу та птицю є приймальні квитанції (форма ПК-1 і ПК-2 або ПК-1 УКС і ПК-2 УКС), видані фермерським господарствам у двох примірниках суб'єктами, які мають переробні потужності, на продані їм на забій худобу та птицю, й облікові листи (форма №100 або ПБАСГ-6 ) худоби та птиці, які забиті та перероблені у власних переробних цехах.

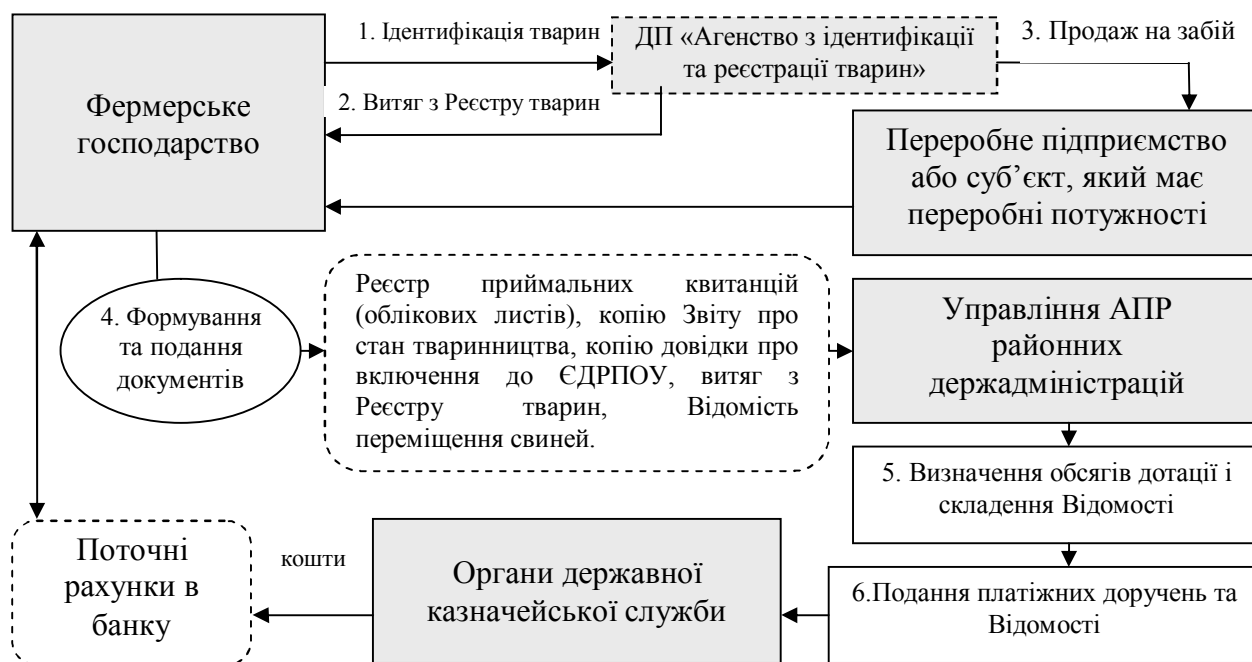


Рис. 2.8. Порядок надання державної підтримки фермерським господарствам на розвиток тваринництва

Джерело: розроблено на основі [168, 182]

Бюджетні кошти (дотації на розвиток рослинництва) спрямовуються сільськогосподарським підприємствам для вирощування сільськогосподарських культур у таких розмірах: 1) на озимі культури: (пшениця, тритикале, жито – 100 грн. на 1 га посівів); 2) на ярі культури (пшениця, тритикале, овес, горох, гречка, просо – 100 грн. на 1 га посівів, соя не нижче першої

репродукції – 80, соя другої та третьої репродукції – 50, рис – 220 грн на 1 га посівів; цукрові буряки для виробництва цукру – 750 грн на 1 га посівів; льон-довгунець і коноплі на тресту – 640 грн на 1 га посівів.

Для отримання бюджетної дотації фермерські господарства подають: 1) на озимі культури – звіт про хід збирання урожаю та проведення інших польових робіт (форма № 7 с.-г.), спеціалізовані бухгалтерські форми первинного обліку Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів та Акт витрат насіння і садивного матеріалу; 2) на ярі культури – заключний звіт про підсумки сівби під урожай, спеціалізовані бухгалтерські форми первинного обліку Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів, Акт витрат насіння і садивного матеріалу.

Розвиток тваринництва чи рослинництва на підприємстві часто гальмується через недостатність обігових коштів. Саме тому фермерським господарствам надано можливість для залучення кредитних ресурсів на пільгових умовах.

З метою здешевлення кредитних ресурсів, залучених фермерами в банківських установах, щороку, з державного бюджету через Міністерство аграрної політики та продовольства України виділяються бюджетні кошти за бюджетними програмами:

– КПКВ 28011240 «Здійснення фінансової підтримки підприємств АПК через механізм здешевлення кредитів» (компенсація відсотків за кредит на безоплатній та безповоротній основах);

– КПКВК 2801460 «Надання кредитів фермерським господарствам» (бюджетні позики фермерам на безоплатній та поворотній основі). Ця програма запланована винятково для фермерських господарств. Бюджетну позику, яка надається на безоплатній, але поворотній основі, фермери повинні використовувати лише для придбання техніки, обладнання, поновлення обігових коштів, виробництва й переробки сільсько-господарської продукції, будівництва та реконструкції виробничих і невиробничих приміщень, для закладення багаторічних насаджень, а також зрошення та меліорації земель.

Порядок надання державної кредитної підтримки



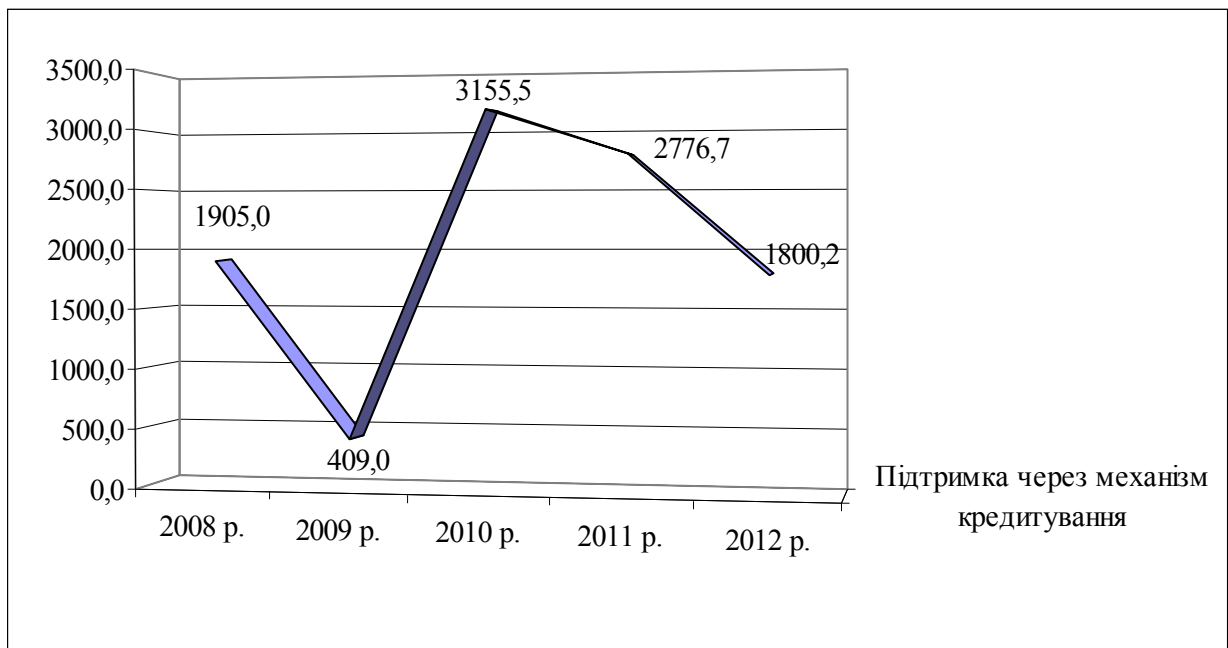


Рис. 2.10. Обсяг бюджетних коштів, спрямованих фермерським господарствам Вінницької області для надання кредитної підтримки, тис. грн.

Державна підтримка господарств через здешевлення кредитних ресурсів (КПКВ 28011240) передбачає відшкодування державою часткової компенсації відсоткової ставки за залученими коротко-, середньо- та довгостроковими кредитами і позиками, які мають визначені напрями використання (табл. 2.1).

Нарахування компенсації здійснюється за фактом отримання позичальником оплачених за рахунок кредитів товарів, робіт і послуг за наявності відповідних підтверджувальних документів.

Компенсація надається позичальникам за кредитами, залученими у національній валюті у розмірі подвійної облікової ставки НБУ (15%), що діє на дату нарахування відсотків за користування кредитами.

Позичальники, включені до реєстру позичальників, які мають право на отримання компенсації, подають щомісяця до 7 числа наступного періоду довідку, видану обслуговуючим банком, про суму фактично сплачених позичальником відсотків за користування кредитом чи позикою за відповідний період з визначенням суми, що підлягає відшкодуванню позичальнику за рахунок бюджетних коштів до обласного управління АПР. Після цього кошти надходять на рахунок фермерського господарства.

## Основні цілі використання коштів субсидованого кредиту

| Вид кредиту  | Цілі, на які господарство отримує кредит   |
|--|--|
| За коротко-строковими кредитами                      | Для покриття виробничих витрат, пов'язаних із закупівлею паливно-мастильних матеріалів, насіння, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, кормів, сировини для виробництва комбікормів, ветеринарних препаратів, молодняку тварин та птиці, яєць для інкубації, обладнання, запасних частин для ремонту техніки та обладнання, енергоносіїв, та оплати послуг, пов'язаних із виконанням ремонтних робіт, робіт з підготовки та обробітку ґрунту, захисту рослин від хвороб і шкідників, збирання врожаю   |
| За середньо-строковими та довго-строковими кредитами | <p>- Покриття виробничих витрат, пов'язаних із закупівлею кормів, сировини для виробництва комбікормів, ветеринарних препаратів, молодняку тварин та птиці, яєць для інкубації, обладнання, запасних частин для ремонту техніки та обладнання, енергоносіїв, та оплати послуг, пов'язаних з виконанням ремонтних робіт;</p> <p>- Придбання племінної худоби та основних засобів, обладнання для тваринницьких та птахівничих комплексів; покриття витрат, пов'язаних з будівництвом і реконструкцією таких комплексів, сховищ для зберігання овочів та картоплі, впровадженням енергозберігаючих технологій, вирощуванням продукції рослинництва в закритому ґрунті, а також придбання систем, матеріалів і обладнання для теплиць, послуг з їх будівництва, обладнання для сортування;</p> <p>- Придбання, у тому числі на умовах фінансового лізингу, основних засобів сільськогосподарського призначення, а також техніки та обладнання для механізації процесів у тваринництві та птахівництві, обладнання для переробки сільськогосподарських відходів і сировини, відходів заготівлі деревини лісу, в тому числі у біопаливо та інші альтернативні види енергії.</p> |

Джерело: узагальнено на основі [185]

З метою отримання права на компенсацію фермери подають до конкурсних комісій заявку за встановленою Мінагрополітики формою і відповідні документи. До них належать: копія кредитної угоди з банком, довідка-розрахунок банку про суму сплати за користування кредитом за відповідний період з визначенням розміру компенсації; видана банком виписка про отримання позичальником кредиту; копія платіжного документа про сплату відсотків за користування кредитами і довідка, видана Розпорядниками, про те, що фермерське господарство не отримувало компенсацію витрат, пов'язаних із сплатою відсотків за користування кредитами банків (кредитних спілок).

До поточних трансфертів належить також часткова компенсація вартості виконаних робіт у первинному насінництві

тим фермерським господарствам, які внесені до державного Реєстру виробників насіння і садивного матеріалу. Бюджетні кошти спрямовуються за програмою «Селекція в рослинництві», а їх розподіл і використання визначаються відповідно до Порядку використання коштів [167], передбачених у державному бюджеті для селекції в рослинництві, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 18 березня 2009 р. № 232.

До вартості виконаних робіт у первинному насінництві, яка підлягає компенсації, включають вартість придбання насіння, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, пально-мастильних матеріалів, запасних частин до сільськогосподарської техніки без урахування сум ПДВ.

Оскільки в структурі виробництва промислової та сільськогосподарської продукції Вінницької області продукція тваринництва займає близько 35%, то розвиток тваринництва визначається як пріоритетний напрямок аграрного сектору. Однак, нестабільність цінової політики не дає змоги галузі досягти прибутковості, що, в свою чергу, спричинило різке скорочення поголів'я худоби у фермерських господарствах. Саме тому питання розвитку тваринництва є актуальним і потребує особливої уваги.

Відповідно до Закону України «Про племінну справу у тваринництві» [200] племінна справа – це система зоотехнічних, селекційних та організаційно-господарських заходів, спрямованих на поліпшення племінних і продуктивних якостей тварин.

Одним із пріоритетних завдань племінної справи у тваринництві є створення, збереження, відтворення та раціональне використання племінних ресурсів вищої племінної цінності з метою поліпшення генетичної якості тварин, підвищення економічної ефективності та конкурентоспроможності галузі [200]. Саме тому було розроблено загальнодержавну програму селекції в тваринництві та птахівництві, виділення коштів за якою регулюється Порядком використання коштів [168], передбачених у державному бюджеті для виконання програми селекції у тваринництві та птахівництві на підприємствах АПК.

Бюджетні кошти розподіляються у такій пропорції: роботи загальнодержавного значення – 10-30; молочне і м'ясне



скотарство – 30-45; свинарство – 10-20; птахівництво – 10-20; конярство – 3-10; вівчарство – 4-10; звірівництво – 1-2; бджільництво, шовківництво – 1-2% [168].

Розподіл виділених бюджетних коштів між їх одержувачами здійснюється пропорційно до наявного поголів'я племінних тварин відповідної племінної цінності, обсягів реалізованих або придбаних племінних (генетичних) ресурсів, наданих послуг або виконаних робіт.

Напрями розподілу бюджетних коштів щодо державної системи селекції у тваринництві та птахівництві наведено на рис. 2.11.

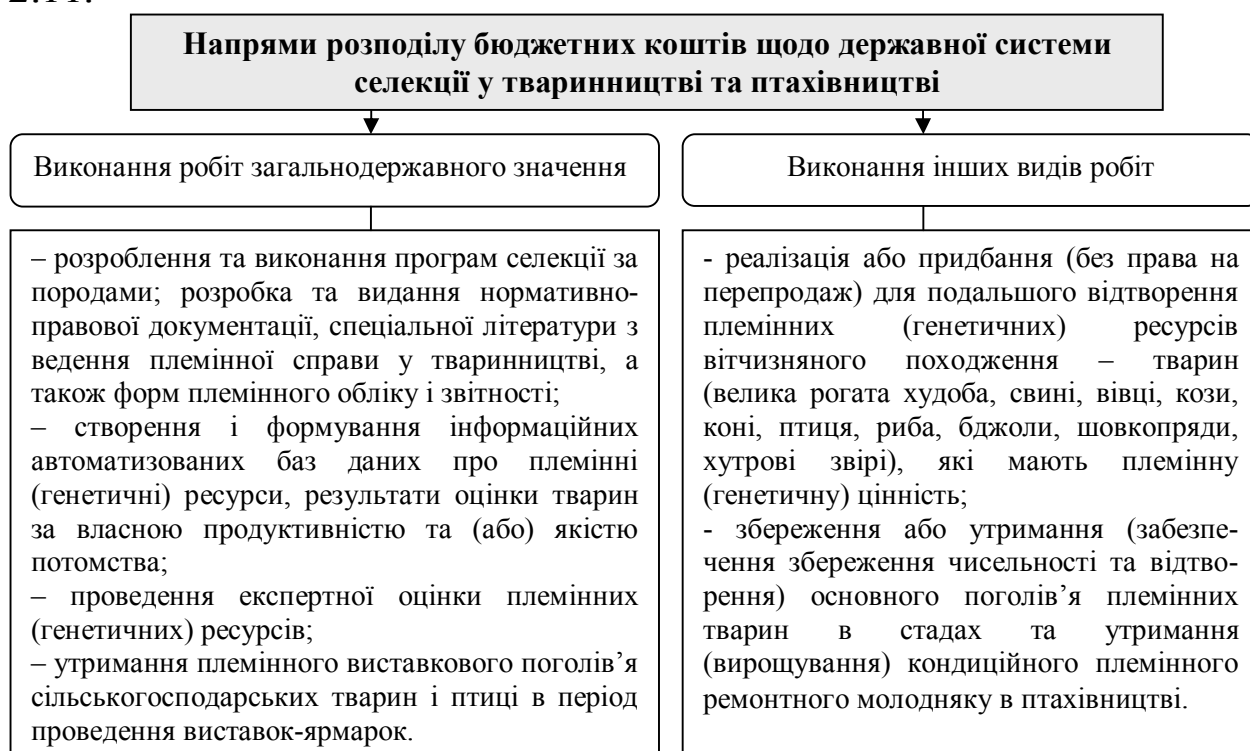


Рис. 2.11. Напрями розподілу бюджетних коштів щодо державної системи селекції у тваринництві і птахівництві

Джерело: розроблено на основі [168]

Для отримання бюджетних коштів підприємства подають відомості про обсяги виконаних робіт, що затверджені начальниками головних Управлінь АПР обласних державних адміністрацій. До відомостей про обсяги виконаних робіт додають копії племінних свідоцтв (сертифікатів) або сертифікатів на племінні (генетичні) ресурси, ветеринарних свідоцтв, паспортів тварин; копії документів на реалізацію (придбання) племінних (генетичних) ресурсів (рахунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, платіжні доручення,

договори про виконання робіт тощо); копія звіту про стан тваринництва (форма № 24 с.-г).

Програма підтримки селекції у тваринництві та птахівництві передбачає відшкодування понесених фактичних витрат на придбання племінних (генетичних) ресурсів, особливо високої племінної цінності, з метою розвитку племінної бази провідних порід.

Доплата передбачається за збереження (утримання) племінних тварин у селекційних центрах (у тому числі науково-дослідних інститутах), на підприємствах (об'єднаннях) з племінної справи, племінних (кінних) заводах, у репродукторах, на інших підприємствах, де утримується племінне поголів'я існуючих, локальних і зникаючих порід сільськогосподарських тварин іноземного та вітчизняного походження, випробування коней. Форми надання державної підтримки на розвиток селекції у рослинництві, тваринництві та птахівництві наведено на рис. 2.12.

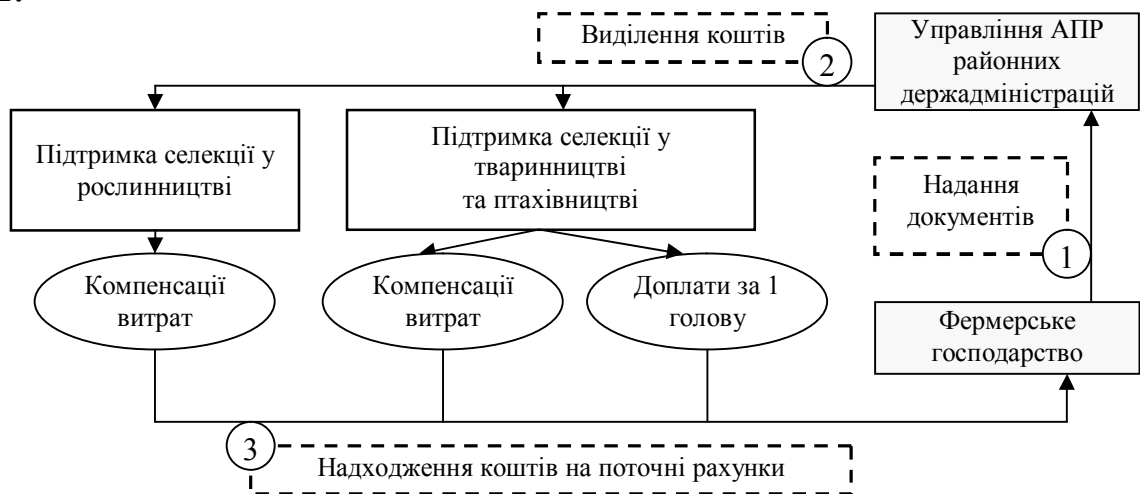


Рис. 2.12. Форми надання державної підтримки на розвиток селекції у рослинництві, тваринництві та птахівництві  
Джерело: розроблено на основі [167, 168]

З метою створення необхідних соціально-економічних умов для ведення фермерського господарства потрібні програма підготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

Це потребує відповідної спрямованості всієї системи освіти й виховання, починаючи з сім'ї, дитячих установ, школи, середніх і вищих навчальних закладів і закінчуючи системою підвищення кваліфікації підприємців та менеджерів через спеціальну мережу перепідготовки у відповідних закладах вищої

школи, школах бізнесу, бізнес-інкубаторах, техноінкубаторах, на курсах [110, с. 223].

Державна підтримка фермерських господарств у сфері підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації управлінських кадрів та кадрів ведення бізнесу може здійснюватися через розробку й виконання освітніх програм, спрямованих на підготовку, перепідготовку і підвищення рівня кваліфікації кадрів; створення умов для підвищення рівня професійних знань і ділових якостей фахівців з числа соціально незахищених верств населення; надання навчально-методологічної, науково-методичної допомоги та сприяння участі у програмах обміну міжнародним досвідом з метою запровадження передових технологій і підвищення рівня кваліфікації персоналу.

Відповідно до Порядку використання коштів державної підтримки [181] державна підтримка надається фермерському господарству на безповоротній основі протягом одного бюджетного року за видами витрат, пов'язаних із підготовкою, перепідготовкою і підвищенням кваліфікації кадрів фермерських господарств у сільськогосподарських навчальних закладах. Згідно з Положенням № 127 [180] професійне навчання кадрів на виробництві буває таких видів: первинна професійна підготовка робітників; перепідготовка робітників; підвищення кваліфікації робітників; підвищення кваліфікації управлінців та фахівців. Порядок надання коштів за цією програмою наведено на рис. 2.13.

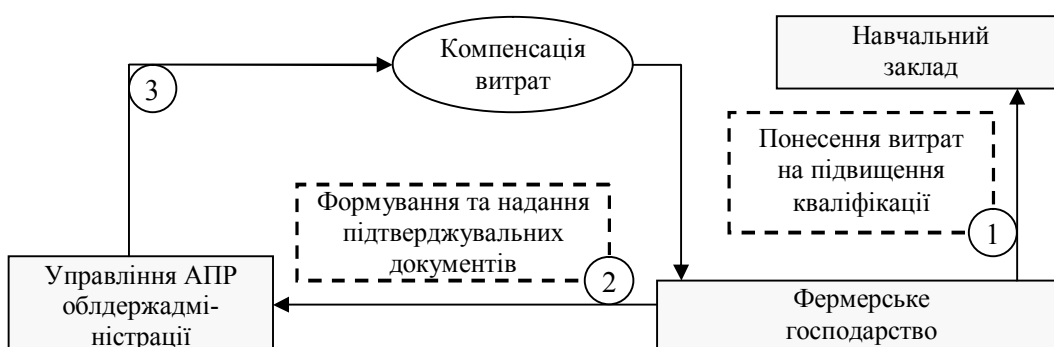


Рис. 2.13. Порядок надання державної підтримки на підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації кадрів у сільськогосподарських навчальних закладах

Джерело: розроблено на основі [180]

Для забезпечення перепідготовки та підвищення

кваліфікації працівників власник господарства організовує за свій рахунок виробниче навчання. Плата за професійну підготовку, перепідготовку чи підвищення кваліфікації кадрів вноситься за увесь строк такого навчання повністю одноразово чи частками, безготівковим розрахунком або готівкою залежно від умов, зазначених у договорі. Для компенсації витрат на підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації кадрів фермерських господарств у сільськогосподарських навчальних закладах керівники господарства до обласного управління АПР подає Заяву з усіма підтверджувальними документами, на основі яких компенсуються витрати.

Для сільськогосподарських підприємств характерний ризик нести надзвичайні витрати, які пов'язані з надзвичайними подіями (стихійне лихо, пожежі, техногенні аварії).

Саме тому фермерські господарства відповідно до Закону України «Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою» від 9 лютого 2012 р. № 4391-VI [198] мають можливість застрахувати урожай сільськогосподарських культур, багаторічні насадження, тварини, птицю, бджолосім'я, рибу і, при настанні страхового випадку претендують на відшкодування 50% понесених надзвичайних витрат. Згідно із ст. 25 цього Закону державна підтримка страхування продукції полягає у наданні з державного бюджету сільськогосподарським товаровиробникам грошових коштів у вигляді субсидій на відшкодування частини страхового платежу, фактично сплаченого ними за договорами страхування. Порядок надання фермерам державної підтримки через здешевлення страхових платежів наведено на рис. 2.14.

При страхуванні сільськогосподарських культур до такого переліку належать: вимерзання, ожеледь, заморозок, льодова кірка; град, буря, ураган, шквал, удар блискавки та пожежі, спричинені нею; зливи та повені, затяжні дощі; лавина, земельний зсув; посуха чи зневоднення на землях, які підлягають примусовому зрошенню, суховії; землетрус; розмноження шкідників рослин та хвороб, що стали наслідком несприятливих подій.

Дослідження механізму надання прямої державної підтримки дало змогу з'ясувати, що її складовими є поточні та капітальні трансферти, порядок відображення яких має свої

особливості.

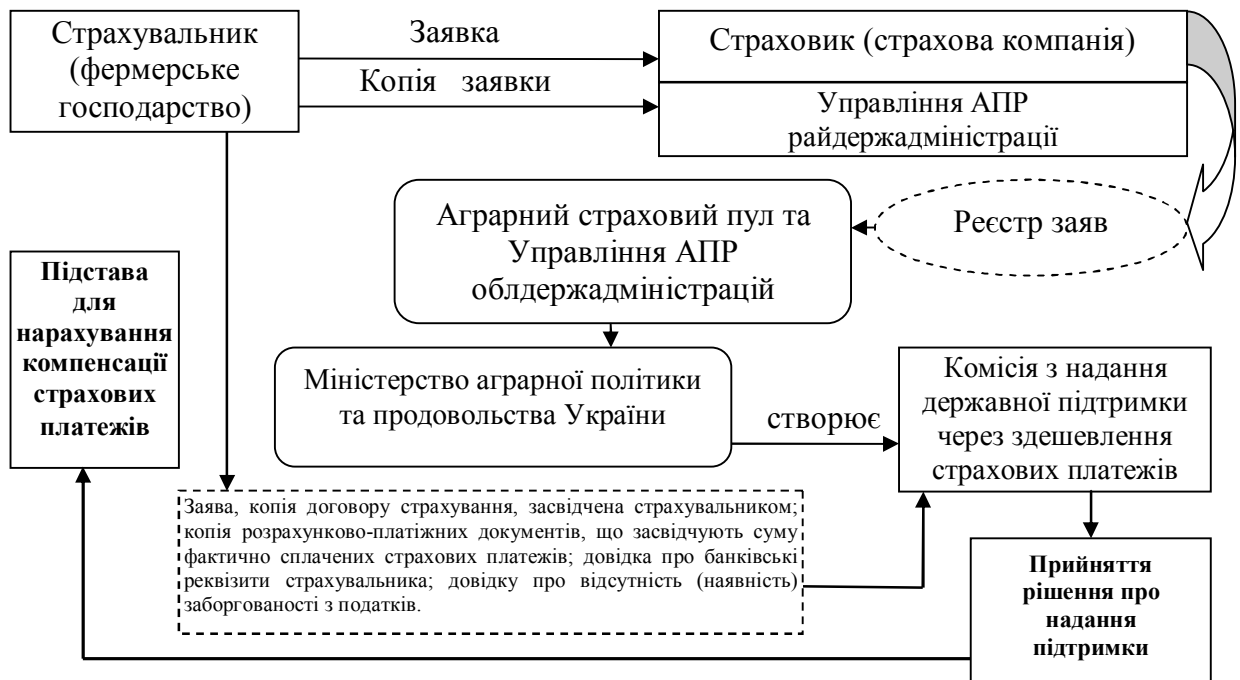


Рис. 2.14. Порядок надання фермерам державної підтримки через здешевлення страхових платежів

Джерело: розроблено на основі [193]

Однак існує окрема категорія, характерна лише для фермерських господарств, яка не може вважатися трансфертами (суперечить принципам їх надання) – бюджетні позики, і в обліку відображаються по іншому класу рахунків.

Від визначення складових прямої державної підтримки залежить оцінка цих коштів, їх визнання, порядок документування й відображення на рахунках, а також узагальнення в фінансовій і статистичній звітності. Саме тому, пропонуємо виокремити окремим об'єктом обліку кредитні субсидії та позики, які характеризують фінансову діяльність господарств (рис. 2.15).

Виходячи з викладеного можна дійти висновку, що організація обліку бюджетних коштів регламентується не тільки нормативно-методичними документами з бухгалтерського обліку, а й нормативно-правовими документами, що встановлюють порядок надання та цілі використання коштів підтримки.

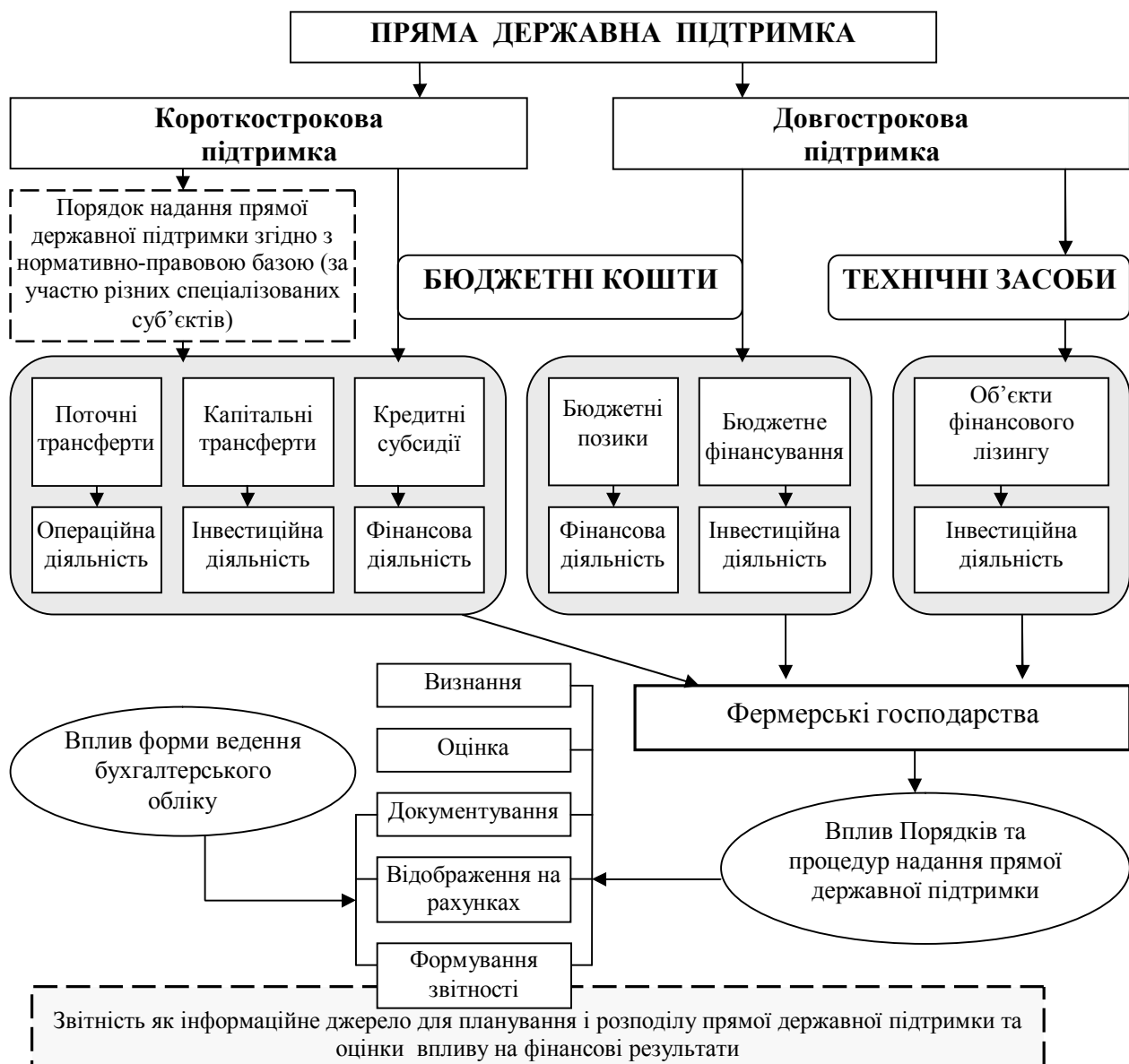


Рис. 2.15. Складові прямої державної підтримки фермерських господарств як об'єкти бухгалтерського обліку та контролю

Процедури щодо надходження коштів за бюджетними програмами є різними, що потребує чіткої класифікації, оскільки це впливає на порядок оцінки, визнання в обліку, документування, а також відображення в регістрах синтетичного та аналітичного обліку і звітності.

## 2.2. Облік прямої державної підтримки у фермерських господарствах та особливості її відображення у звітності

---

Основними виробниками сільськогосподарської продукції високорозвинених країн залишаються фермерські господарства. Як свідчить досвід довгих років, у зарубіжних країнах приділяють значну увагу веденню бухгалтерського обліку таких суб'єктів господарювання.

Адаптація бухгалтерського обліку діяльності фермерських господарств до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку супроводжується певними розбіжностями облікових записів та формування фінансової звітності, а відтак певними ускладненнями при проведенні контрольних процедур. Фермерські господарства займають вагомe місце в економіці країни, а їх продукція – значне місце у ВВП, однак питання обліку та контролю фермерських господарств залишаються актуальними і потребують удосконалення.

Не викликає сумніву, що облік фермерського господарства сприяє досягненню мети та успішному його розвитку, є засобом самоконтролю за економічним та фінансовим станом господарства, його платоспроможністю, індикатором економії, сприяє формуванню ділової активності, дає змогу поєднати сукупність економічних процесів, оцінити результати, виявити позитивні й негативні сторони діяльності [215, с. 104].

На думку М.А.Проданчука бухгалтерський облік у фермерських господарствах повинен організаційно і методологічно пов'язуватися з формою господарювання, розмірами підприємства та земельних ділянок, обсягом виробництва, чисельністю працюючих, видом діяльності, що забезпечувало б ведення його з мінімальними витратами [206, с. 81].

Ведення бухгалтерського обліку в фермерському господарстві має три основні особливості [182]. По-перше, як правило, бухгалтерський облік у фермерських господарствах здійснює його голова чи один із членів господарства, однак ці особи не досить добре розуміються на обліку. Тому облік має бути максимально спрощеним. По-друге, для фермерського господарства властиве здійснення окремих специфічних

господарських операцій, які на інших підприємствах проводяться не часто. По-третє, фермерське господарство займається сільськогосподарською діяльністю, тому при веденні бухгалтерського обліку воно має враховувати всю облікову сільськогосподарську специфіку [182].

На сучасному етапі розвитку фермерських господарств досить важливим питанням є правильний вибір форми організації облікового процесу [113, с. 122]. Оскільки інформації про роботу фермерських господарств потребують власники, працівники, державні, податкові та статистичні органи, варто було б обирати форму бухгалтерського обліку з огляду на інтереси користувачів.

Деякі автори вважають, що облік у фермерському господарстві має бути нескладним та забезпечувати можливість ведення його самому фермерові або одному з членів його господарства, надавати потенційну інформативність та можливість до розвитку [3, с. 149; 40, с. 102;].

Традиційний підхід до організації обліку, який існує у великих підприємствах, тут неприйнятний. В умовах фермерського господарювання облік має бути максимально спрощеним. Однак, слід пам'ятати, що його спрощення і скорочення можливе лише до певної межі, яка забезпечує виконання його інформаційної та контрольної функцій [40, с. 103].

На ведення бухгалтерського обліку та складання звітності підприємствами прямий вплив має вибір форми ведення обліку.

Форма бухгалтерського обліку – інформаційна система, яка в суворо встановленій послідовності та взаємозв'язку забезпечує поєднання хронологічних і систематичних облікових записів, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку для поточного контролю за фактами господарського життя і складання звітності [54, с. 517].

Бухгалтерський облік у фермерських господарствах залежно від їх розміру та обсягів виробництва ведуть за різними формами з використанням відповідних реєстрів (Додаток Ж).

З урахуванням форм ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах відповідно до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині обліку коштів



прямої державної підтримки до червня 2011 р. були виділені різні рахунки: 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та 47 «Забезпечення наступних витрат і платежів» (облік та узагальнення інформації про забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування та цільові надходження).

Відповідно до наказу «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 31 травня 2011 р. № 664 [236], спрощений План рахунків доповнено рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Прийняття вище наведено Наказу спростило ведення обліку у різних за розмірами фермерських господарствах і сприяло уніфікації рахунків щодо відображення коштів державної підтримки (рис 2.16).



Рис. 2.16. Облікове забезпечення прямої державної підтримки фермерських господарств

Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» за спрощеним Планом рахунків призначений для обліку й узагальнення інформації про залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел, у тому числі суми коштів, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток, та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до

законодавства [176].

Планом рахунків [162] передбачено, що рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» має такі субрахунки:

– 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування», на якому ведуть облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства.

– 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів», передбачений для ведення обліку коштів, отриманих з бюджету та державних цільових фондів, їх використання;

– 483 «Благодійна допомога», призначений для обліку надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість;

– 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень», призначений для обліку надходження і використання коштів, які не відображуються на інших субрахунках рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

На нашу думку, застосування цих субрахунків спричиняє дублювання інформації щодо відображення в системі рахунків коштів підтримки в розрізі її форм та напрямів. Так, кошти, які залишаються у господарствах за рахунок пільгового оподаткування, відображені на субрахунках 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування» та 483 «Благодійна допомога» щодо сплати податку на прибуток та ПДВ відповідно. Постає питання про необхідність їх об'єднання в окремий субрахунок 485 «Непряма підтримка» з метою уникнення повторень і узагальнення інформації про непряму підтримку на одному субрахунку, що забезпечить в подальшому дієвість контролю.

Слід зазначити, що важливим елементом методу бухгалтерського обліку є документування, тобто будь-які операції на підприємстві оформляються первинними документами. Однак особливістю первинного обліку державної підтримки є те, передумовою надання бюджетних коштів є представлення господарствами первинних підтверджувальних

документів за окремими напрямками. Тобто спочатку подаються первинні документи (значення та перелік яких наведено в додатку З, а потім перераховуються кошти підтримки.

Більше того, низка документів одночасно використовується для обліку отриманих з бюджету коштів за різними програмами [88, с. 76]. Наприклад, для обліку витрат фінансування як у рослинництві, так і у тваринництві використовують рахунки-фактури, платіжні доручення тощо. Акти на списання насіння та садивного матеріалу (ф.№ 19) використовують як в обліку витрат на вирощування основних культур, так і для підтвердження витрат фінансування при закладанні багаторічних насаджень [88, с. 76].

Саме через це, не можна вносити корективи у форми цих первинних документів, тим більше, що їх дуже багато, а ускладнювати облік для фермерських господарств, які перебувають на спрощеній системі обліку та звітності, вважаємо недоцільним. Результати досліджень у 2012 р. вказують, що на сучасному етапі 70% сільськогосподарських підприємств ведуть облік за комп'ютерною формою. Тому, на нашу думку, потрібно запропонувати вдосконалення документа, яким оформляються операції щодо надходження та витрачання коштів прямої державної підтримки і який має назву «Аналітична картка руху коштів прямої державної підтримки».

Картка призначена для узагальнення інформації про надходження й використання коштів прямої та непрямой підтримки, їх залишків і перенесення даних до зведених Регістрів (Журнал-ордер №7 с.-г., Відомість №7.5 с.-г.). Удосконалену форму Картки наведено в додатку К.

У 2.1 дисертаційної роботи визначено, що державна підтримка може надаватися підприємствам у вигляді капітальних та поточних трансфертів на поворотній і безповоротній основі. Тому порядок відображення в обліку державної підтримки доцільно досліджувати в аналогічній послідовності.

До капітальних трансфертів належать часткова компенсація вартості будівництва тваринницьких ферм, тепличних комплексів, техніки вітчизняного виробництва та витрат на вирощування довгострокових біологічних активів, а також компенсація лізингових платежів. Порядок відображення в обліку коштів часткової компенсації вартості техніки проілюстровано на

прикладі ФГ «Врожайне» с. Слобода-Шаргородська Шаргородського району Вінницької області, яке в 2010 р. отримало компенсацію вартості техніки у сумі 153500 грн. (Додаток Л, табл. 1).

Відповідно до ПСБО 15 «Дохід» фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів (основних засобів, нематеріальних активів) пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів. Придбані за рахунок бюджетних коштів активи спочатку відображуються у складі доходів майбутніх періодів. Починаючи з першого місяця нарахування амортизації на такі активи, на них збільшується дохід звітного періоду.

Згідно з МСБО 20, державну підтримку, пов'язану з активами, що амортизуються, відображують у Балансі у складі доходів майбутніх періодів або вираховують при визначенні балансової вартості цих активів. Дослідивши щодо відображення в обліку прямої державної підтримки, пов'язаної з активами, що амортизуються, можна дійти висновку, що більшість відображують кошти як доходи майбутніх періодів.

Бюджетні кошти, які виділяються на відшкодування вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів у розмірі до 50 % вартості (без урахування ПДВ) об'єктів, надходять до підприємств у формі компенсації.

Кошти на відшкодування вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів надаються на конкурсних засадах. Тому під час визначення переможців конкурсу перевага віддається господарствам, які застосовують новітні технології вирощування худоби і птиці, здійснюють будівництво і реконструкцію об'єктів з використанням енергозберігаючих технологій та ведуть будівництво об'єктів у рамках реалізації інвестиційних проектів.

За програмою КПКВК 2801040 «Часткове відшкодування суб'єктам господарювання вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів» у Вінницькій області не було виділено бюджетних коштів фермерським господарствам, тому порядок відображення в обліку бюджетної компенсації вартості тваринницьких ферм і комплексів наведено на умовному прикладі (Додаток Л, табл. 2).

Дані додатку Л вказують, що починаючи із першого місяця

нарахування амортизації на об'єкт основних засобів, щодо якого виділялися кошти підтримки, проводиться списання доходів майбутніх періодів у доходи звітного періоду. Списання здійснюють пропорційно до нарахованої амортизації на такий об'єкт бухгалтерським запитом:

Д-т 69 «Доходи майбутніх періодів»

К-т 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Державна підтримка за рахунок капітальних трансфертів спрямовується також на підтримку технічної оснащеності підприємств, розвитку тваринництва за рахунок фінансового лізингу. Так, фермерські господарства мають право отримувати в НАК «Украгролізинг» техніку, племінних нетелів та корів, що передаються на умовах фінансового лізингу.

Нарахування суми відшкодування (компенсація частини лізингових платежів (40 %) та компенсація відсотків за користування об'єктом (11,25 %)) здійснюється за фактом отримання лізингоодержувачем предмета лізингу за наявності відповідних підтверджувальних документів.

Компенсація лізингових платежів є одним із актуальних напрямів державної підтримки, особливо для фермерських господарств, які не завжди мають фінансові можливості придбати техніку. Наприклад, планом НАК «Украгролізинг» на 2013 рік передбачено близько 100 млн грн. для придбання сільськогосподарських машин (додаток М) та надання їх у фінансову оренду.

Порядок відображення в обліку фермерського господарства часткової компенсації лізингових платежів розглянемо на прикладі умовного фермерського господарства, яке отримало у фінансову оренду комбайн (Додаток Л, табл. 3).

Здійснивши аналіз порядку відображення в обліку компенсації лізингових платежів, можна дійти висновку, що бюджетні кошти при закритті рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» також визнаються у складі субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів», оскільки кошти надходять у вигляді капітальних трансфертів.

Однак вважаємо, що державна технічна підтримка реалізується не тільки через компенсацію лізингових платежів, адже у звітності має бути відображена вартість самого об'єкта фінансового лізингу, оскільки господарства вже користуються

технікою за порівняно нижчою ціною і держава виділила певний обсяг бюджетних коштів державним підприємствам на закупівлю цієї техніки. Тому, пропонуємо відкрити рахунок 56 «Довгострокова державна підтримка», за кредитом якого відображуватиметься виникнення зобов'язань, за дебетом – їх погашення.

Пропонуємо до цього рахунку відкрити субрахунок 561 «Державна фінансова оренда», на якому була б відображена повна вартість об'єкта лізингу. Необхідність відкриття субрахунку 561 зумовлена потребами оцінювати не тільки обсяг компенсації лізингових платежів, а й вартість закуплених державою об'єктів, які надаються господарствам на умовах фінансової оренди (є складовою довгострокової державної підтримки).

До капітальних трансфертів відносять також виділення бюджетних коштів на довгострокові біологічні активи рослинництва, до яких належать сади, виноградники та ягідники.

Бюджетні кошти можуть надходити у вигляді компенсації поточних та капітальних витрат, проте, доходи в обох випадках визнаються на субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів». Отримувачем бюджетної компенсації витрат у садівництві було ФГ «Обрій» с. Головеньки Немирівського району Вінницької області, якому в 2011 р. було перераховано 770200 грн. (Додаток Л, табл. 4).

Для зберігання власної вирощеної продукції в ФГ «Обрій» було побудовано холодильник. Після завершення будівництва в районне Управління АПР було подано документи на бюджетну компенсацію. Комісією прийнято рішення про перерахування господарству бюджетних коштів у сумі 690200 грн. Порядок відображення в обліку бюджетної компенсації капітальних витрат у садівництві наведено в додатку Л (табл. 5).

Аналіз наведених даних обліку ФГ «Обрій» дає можливість зробити висновок, що незалежно від витрат (поточні чи капітальні), які були понесені й визнані у складі рахунку 15 «Капітальні інвестиції», суми бюджетної компенсації обліковуються на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» та списуються на субрахунок 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Як було визначено у 2.1 дисертаційного дослідження,

бюджетні кошти на розвиток тваринництва можуть надходити у вигляді дотацій та компенсацій.

Розміри бюджетної дотації на розвиток тваринництва встановлюються щороку відповідно до законодавства виходячи з обсягів видатків державного бюджету. Відображення в обліку отримання дотації за поголів'я корів м'ясного напрямку продуктивності розглянемо на прикладі ФГ «Суворова» с. Кинашів Тульчинського району Вінницької області (Додаток Л, табл. 6).

За цими даними бухгалтерського обліку фермерських господарств, у тому числі ФГ «Суворова», можна дійти висновку, що використані суми дотацій відображено на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Натомість, О.В.Коноплицька не погоджується з таким методичним підходом, оскільки вважає, що це може призвести до неефективного використання бюджетних коштів, а відображення дотацій, визнаних доходом звітного періоду на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності», не відповідає їх призначенню, тому що вони надаються на покриття розриву між витратами і доходами від продажу конкретного виду продукції. Автор переконана, що дотації потрібно відображувати на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», а бюджетні асигнування – на рахунку 70 «Доходи від реалізації» [111, с. 109].

На нашу думку, такий підхід є не зовсім обґрунтованим, оскільки відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків, рахунок 70 «Доходи від реалізації» має інше призначення. Його використовують для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

З метою уникнення необ'єктивного формування фінансових результатів від реалізації продукції та розрахунку відповідних показників цей дохід підприємством не отриманий у результаті господарської діяльності, а на рахунку буде відображений через технічні облікові записи. В подальшому виникатиме парадокс: рентабельність продукції висока, рентабельність продажу також, а рівень реальних доходів від реалізації буде низьким.

Частка бюджетних коштів у капіталі сільськогоспо-

дарського 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 [33, с. 254].

Відповідно до Наказу № 300 від 25.05.2012 [233] підтримка галузі тваринництва полягає також у частковому відшкодуванні вартості закуплених племінних телиць, нетелей і корів молочного, м'ясного та комбінованого напрямку. Часткове відшкодування вартості закуплених корів виплачується у розмірі 50% їх вартості, але не більш як 7000 грн. за голову.

Згідно з п. 34.2 МСФЗ для малих та середніх підприємств, підприємство, яке займається сільськогосподарською діяльністю, має визначити свою облікову політику щодо кожного класу біологічних активів у такий спосіб:

а) щодо тих біологічних активів, справедливу вартість яких можна легко визначити без надмірних витрат чи зусиль, підприємство має застосовувати модель справедливої вартості;

б) щодо всіх інших біологічних активів підприємство має застосовувати модель собівартості.

Відображення в обліку часткової компенсації вартості закуплених племінних телиць молочного напрямку продуктивності розглянемо на прикладі ФГ «Чопик О.О.» с. Стіна Томашпільського району Вінницької області, яке у 2012 р. отримало бюджетну компенсацію в сумі 72080 грн. (Додаток Л, табл. 7).

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» оцінку поточних біологічних активів здійснюють за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

Аналіз додатку Л дозволяє дає змогу, що біологічний актив оцінюється при первісному визнанні і на кожну дату звітності за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, а використані суми компенсацій витрат відносять на субрахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», оскільки придбання телиць обліковують на рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

Важливим видом державної підтримки фермерських господарств є кредитна підтримка, яка полягає у здешевленні



кредитних ресурсів через надання кредитної субсидії та бюджетних довгострокових позик.

ФГ «Залісся» смт. Муровані Курилівці Муровано-Куриловецького району Вінницької області 31.03.2011 р. отримало в банку короткостроковий кредит на купівлю виробничого обладнання в розмірі 50 тис.грн. на три місяці під 25% річних. Відсотки за кредит нараховувалися господарством кожен місяць до 10.06.2011 р. Порядок відображення в обліку часткової компенсації відсотків за користування кредитами банків (кредитної субсидії) наведено в додатку Л (табл. 8).

Аналіз практики щодо відображення кредитної підтримки в обліку дає можливість дійти висновку, що використані суми бюджетної компенсації списуються на субрахунок 733 «Інші доходи від фінансових операцій» і вважаються операціями фінансової діяльності підприємства.

За КПКВК 2801460 «Надання кредитів фермерським господарствам» кредити надаються на поворотній безоплатній основі. Наприклад, за цією програмою отримало кошти ФГ «Опаріна» с. Кустівці Хмільницького району Вінницької області. Порядок відображення державної підтримки наведемо в додатку Л (табл. 9).

Кошти, які надійшли у вигляді бюджетної позики, відображаються за кредитом субрахунку 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті», а погашення цих зобов'язань відображено за дебетом (через три роки).

Однак, на нашу думку, існує проблема накопичення різних позикових коштів на субрахунку 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті». Це, в свою чергу, призводить до того, що бюджетні кошти, які надходять у вигляді довгострокової позики, за критеріями відображення у звітності не відрізняються від довгострокових зобов'язань (включені до їх складу), хоча є коштами підтримки. Виходить на рівні держави не простежуються суми державної підтримки у вигляді довго- та середньострокових позик, лише суми кредитних субсидій (які, до речі, також відображені у складі статті «Інші фінансові доходи»).

Саме тому вважаємо доцільним відкрити субрахунок 563 «Довгострокові бюджетні позики» у складі запропонованого нами рахунку 56 «Довгострокова державна підтримка», що дало б змогу простежити за надходженням і використанням бюджетних

позик, а на рівні держави – оцінити показники щодо обсягів кредитної підтримки.

На наш погляд, кошти, які обліковуються на рахунку 56 «Довгострокова державна підтримка», виконують функції «субординованого боргу». Такий термін в основному використовують у банківській практиці і відповідно до Інструкції №368 [177] – це звичайні боргові капітальні інструменти (складові елементи капіталу), які за договором договору не можуть бути взяті з банку раніше ніж через п'ять років, а в разі банкрутства чи ліквідації банку повертаються інвестору після погашення претензій інших кредиторів.

Аналогічно субординованому боргу повна сума бюджетної позики, яка надається на довгострокову перспективу (більш як на 3 роки), не може вимагатися раніше, однак погашається в кінці кожного року рівними частинами. Тобто господарства мають впевненість, що ці кошти будуть в їх розпорядженні визначений термін та їх можна використовувати за цільовим призначенням.

Дослідження у сфері кредитування дали можливість зробити висновок, що компенсація відсотків за кредитами (незалежно від строку їх надання) вважається короткостроковою підтримкою, оскільки документи на отримання кредитної субсидії подаються в межах одного бюджетного року (щомісяця), а надання бюджетної позики є довгостроковою підтримкою, оскільки надається одним платежем на довгострокову перспективу.

Розглянемо порядок надання державної підтримки на розвиток селекції, на перший погляд також довгострокової підтримки. Видатки бюджету можуть спрямовуватися на селекцію в рослинництві та в тваринництві.

Бюджетні кошти, спрямовані на селекцію в рослинництві, надходять як компенсація понесених витрат, які виникали протягом кількох звітних періодів, і визнаються в складі доходу не відразу, а частинами. Отримувачем коштів за програмою 2801220 «Селекція в рослинництві» було ФГ «Фавор» смт. Літин Літинського району Вінницької області, якому компенсовано вартість мінеральних добрив, використаних у первинному насінництві.

Порядок відображення в обліку фермерських господарств компенсації за програмою «Селекція в рослинництві» наведено в додатку Л (табл. 10).

Отже, після використання суми компенсацій списуються на субрахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів». Дотації, пов'язані з селекцією в тваринництві, відображують за аналогічною методикою.

Спрямування бюджетних коштів на розвиток селекції в тваринництві, здійснюється розпорядником бюджетних коштів на основі підтверджувальних документів шляхом перерахування суми понесених витрат із власного реєстраційного рахунку на поточний рахунок одержувача, відкритий в установі банку у формі компенсацій понесених витрат і дотацій за утримання однієї голови цінних племінних ресурсів.

Отримувачем бюджетних коштів за програмою КПКВК 2801190 «Селекція в тваринництві та птахівництві на підприємствах агропромислового комплексу» було ФГ «Надія» с. Заруддя Оратівського району Вінницької області, яке у 2011 р. отримало компенсацію витрат на суму 21600 грн.

Дослідженнями встановлено, що відображення поточних трансфертів у більшості господарств супроводжується визнанням їх насамперед як дебіторської заборгованості, яка виникає після прийняття рішення Управлінням про надання компенсацій або дотації. Так, відповідно до п. 19 ПСБО 15 «Дохід» цільове фінансування для компенсації витрат, яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу. На прикладі ФГ «Надія», покажемо відображення бюджетних коштів як дебіторської заборгованості (Додаток Л, табл. 11).

На думку деяких авторів та згідно з Методичними рекомендаціями [141, 93], після отримання від органів Державного казначейства довідки про включення сільськогосподарського підприємства до реєстру одержувачів дотаційних коштів із зазначенням суми виконується бухгалтерський запис:

Д-т 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»

К-т 719 «Інші доходи від операційної діяльності» [124].

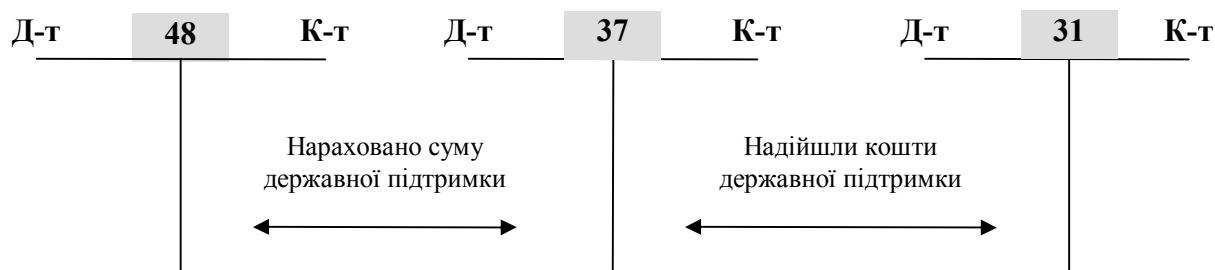
Більшість господарств після прийняття комісією рішення про надання їм підтримки та включення їх до Реєстру отримувачів показують в обліку дебіторську заборгованість, яку

списують після фактичного отримання коштів. Проте, ми вважаємо, що такий підхід є не зовсім коректним і його не можна застосовувати. По-перше, прийняття позитивного рішення Комісією не є господарською операцією на підприємстві оскільки, господарська операція – це дія або подія, яка спричинює зміни в складі активів, зобов'язань і власному капіталі. Тільки господарська операція, яка є фактом господарського життя підприємства, може бути підставою для бухгалтерських записів, рішення комісії поки що ніяк не впливає на активи та пасиви підприємства.

По-друге, прийняття рішення комісією не означає, що кошти надійдуть на рахунок господарюючого суб'єкта. Саме тому, при нестачі в бюджеті коштів бувають випадки переходу такої дебіторської заборгованості в безнадійну, а відтак, у подальшому викривлення звітності за рахунок штучного збільшення витрат.

Виходячи з викладеного ми рекомендуємо відображувати в обліку вже фактичне надходження коштів підтримки (рис. 2.17).

#### ІСНУЮЧА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ КОШТІВ ПІДТРИМКИ



#### РЕКОМЕНДОВАНА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ КОШТІВ ПІДТРИМКИ

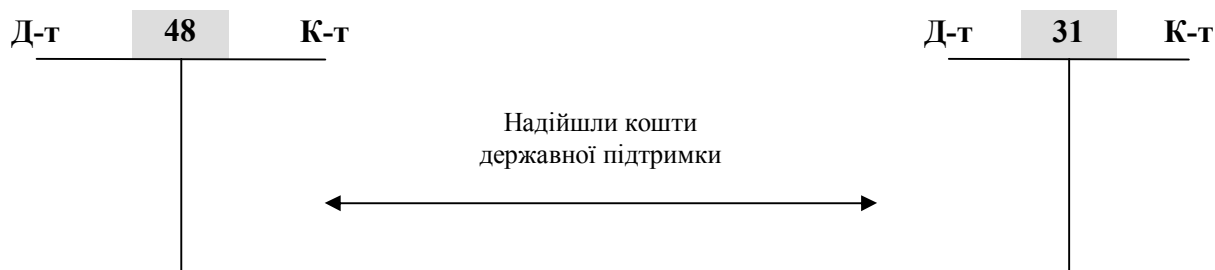


Рис. 2.17. Рекомендована методика відображення надходження коштів державної підтримки на поточні рахунки фермерських господарств

У зв'язку із наведеними змінами логічним є внесення коректив до ПСБО 15 «Дохід» у частині визнання бюджетних

коштів дебіторською заборгованістю. Тому вважаємо, що п. 19 ПСБО 15 «Дохід» необхідно видалити.

Потребує вивчення також порядок відображення в бухгалтерському обліку фермерських господарств витрат на підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації кадрів фермерських господарств.

Наприклад, одержувачем коштів за цією програмою стало ФГ «Людмила» с. Шляхова Бершадського району Вінницької області, відображення компенсації витрат якого подано в додатку Л (табл. 12).

Дослідження відображення в обліку надходження й використання коштів підтримки дало змогу дійти висновку, що розглянуто лише підтримку звичайної діяльності, однак, як було визначено попередніми розділами, бюджетні кошти можуть надаватися при настанні надзвичайних подій, результатом чого є понесення підприємством надзвичайних витрат.

Згідно з Методичними рекомендаціями [124] надання коштів підтримки за договорами обов'язкового страхування має відображатися на рахунку 70 «Доходи від реалізації». В наведених Рекомендаціях запропоновано відображення витрат на рахунку 84 «Витрати операційної діяльності», проте, відповідно наказу Міністерства фінансів України №664 [176] його вилучено із спрощеного Плану рахунків. Тому такі витрати обліковують на рахунку 97 «Інші витрати» (для господарств, які ведуть облік за звичайним Планом рахунків) та на рахунку 96 «Інші витрати» (для господарств, які використовують спрощений План рахунків (сума втрат від надзвичайних подій)). За бюджетною програмою 2801580 «Здешевлення страхових премій» одержувачем коштів було ФГ «Династія» с. Мальчівці Барського району Вінницької області, відображення в обліку коштів підтримки якого наведено в додатку Л (табл. 13).

Використані кошти бюджетної компенсації страхових платежів відображують на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності». Парадоксальним також є те, що кошти, які виділяються державою на компенсацію поточних та капітальних витрат на вирощування довгострокових активів рослинництва або тваринництва, не належать до довгострокової державної підтримки, оскільки незалежно від періоду створення цих активів господарства подають документи та отримують

кошти в одному бюджетному періоді. Водночас будівництво ферм відбувається протягом кількох звітних періодів, проте документи подаються після отримання проектно-кошторисної документації, а витрати компенсуються в цьому самому періоді. Враховуючи те, що компенсації будь-яких витрат, дотації та кредитні субсидії належать до короткострокової підтримки, а надання бюджетних позик здійснюється на період більш як один рік, їх слід вважати довгостроковою державною підтримкою.

Виходячи з того, що фермерські господарства, як і інші сільськогосподарські підприємства, є одержувачами бюджетних коштів підтримки, інформація про отримання й використання державної підтримки підлягає обов'язковому розкриттю у фінансовій та статистичній звітності.

Незалежно від виду, форми чи напряму державної підтримки, яка надається фермерським господарствам, бюджетні кошти відображуються у первинних та зведених документах, а також у фінансовій звітності. Фінансова звітність – це сукупність форм звітності, які складені на основі даних бухгалтерського обліку й узагальнюють інформацію про фінансовий стан підприємства, фінансові результати, рух грошових коштів та власного капіталу.

Звітність у всіх випадках розглядається як своєрідний міст між аналізом і обліком, причому саме перший є смислом іншого, бо поза аналізом немає обліку [12, с.5]

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» на основі даних бухгалтерського обліку підприємства (в тому числі фермерські господарства) зобов'язані складати фінансову звітність. Користувачами фінансової звітності фермерських господарств можуть бути органи статистики, податкові органи, державний реєстратор, трудовий колектив фермерського господарства (рис. 2.18).

Фінансова звітність має забезпечувати інформаційні потреби користувачів щодо оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання, аналізу розрахунків з дебіторами, оцінки майна та інших аспектів діяльності. Однак, на думку ряду дослідників [56, 91, 170], звітність у її сучасному вигляді не задовольняє потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів та не повною мірою розкривається інформація, необхідна для управління на макро- і мікрорівнях.



Рис. 2.18. Законодавче визначення користувачів фінансової звітності фермерських господарств

Порядок ведення обліку регламентований різними Методичними рекомендаціями, зокрема такими: Методичні рекомендації із застосуванням реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами №720; Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами №422; Методичні рекомендації з організації та ведення обліку в фермерських господарствах №189; Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку №390.

Відповідно до Змін, що були внесені наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»» від 07.02.2013 р. №73 (далі Наказ №73), втратили чинність П(С)БО 1, 2, 3, 4 і 5 та оновлено форми фінансової звітності. Тому, виникає потреба в удосконаленні порядку формування фінансової звітності щодо надходження та використання коштів державної підтримки різними за розмірами

фермерськими господарствами. Методичне забезпечення порядку ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності у фермерських господарствах наведено в додатку Н.

За загальними правилами для фермерських господарств, як і для інших юридичних осіб згідно з Наказом №73 фінансова звітність включає:

- 1) Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1);
- 2) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2);
- 3) Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3);
- 4) Звіт про власний капітал (ф. № 4);
- 5) Примітки до річної фінансової звітності (склад і порядок заповнення встановлено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 р. № 302) (ф. № 5).

Статею 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що для суб'єктів малого підприємництва встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі Балансу (ф. №1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. №2-м), визначена П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Наведемо схему руху коштів державної підтримки на рахунках обліку та узагальнення інформації щодо державної підтримки у звітності (рис. 2.19).

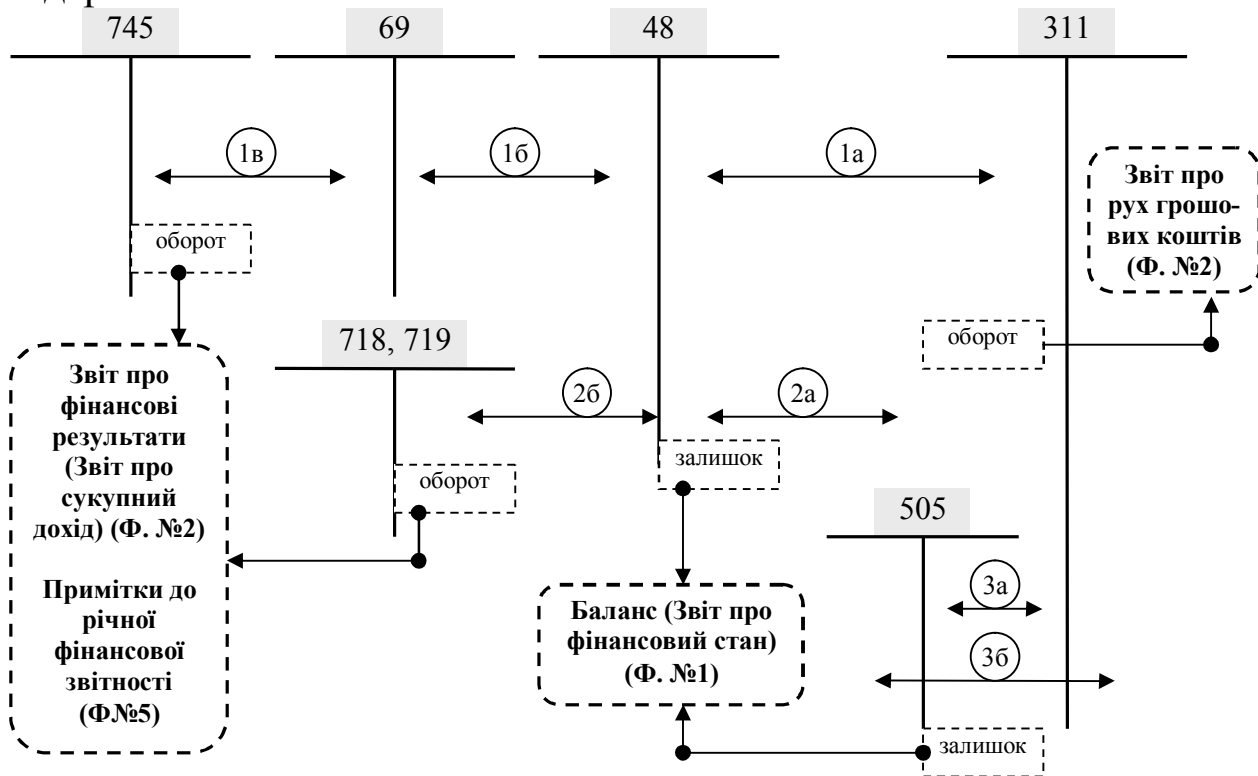
Спрощену фінансову звітність суб'єкта малого підприємництва фермерським господарствам дозволено подавати у двох випадках: 1) якщо вони вважаються платниками єдиного податку групи 4 і платять податок на прибуток за нульовою ставкою відповідно до п. 154.6 ПКУ; 2) якщо вони мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат. Спрощений фінансовий звіт складається з Балансу (ф. № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-мс).

Особливості відображення інформації про державну підтримку фермерських господарств у фінансовій звітності наведено в додатку П.

Аналіз фінансової звітності дає змогу дійти висновку, що у статті «Цільове фінансування» розділу II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» Балансу (Звіту про фінансовий стан) узагальнено інформацію щодо благодійних надходжень від фізичних та юридичних осіб, а також кошти державної



підтримки.



|  |  |
|--|--|
| <p><b>1а</b> – надійшли на рахунок капітальні трансферти;<br/> <b>1б</b> – трансферти визнано доходом майбутніх періодів;<br/> <b>1в</b> – кошти віднесено на доходи від безоплатно одержаних активів в частині нарахованої амортизації.</p> | <p><b>2а</b> – надійшли на рахунок поточні трансферти;<br/> <b>2б</b> – трансферти визнано у складі доходів від безоплатно одержаних оборотних активів або інших доходів від операційної діяльності.</p> |
| <p><b>3а</b> – надійшла довгострокова позика на поточний рахунок;<br/> <b>3б</b> – погашено частину довгострокової позики.</p>   |  |

Рис. 2.19. Схема руху інформації про надходження й використання коштів державної підтримки на рахунках бухгалтерського обліку та звітності

Використання коштів державної підтримки є підставою для визнання відповідних доходів і відображення їх у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Дані субрахунку 719 «Інші доходи операційної діяльності» відображують у рядку 2120 «Інші операційні доходи», субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» – у рядку 2240 «Інші доходи», а дані рахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій» - знаходять своє відображення у рядку 2220 «Інші фінансові доходи». Узагальнена в такий спосіб інформація не дає можливості дослідити вплив державної підтримки на фінансові

результати, виокремити частку підтримки у доходах підприємств (у тому числі фермерських господарств) та суму компенсації у собівартості продукції за рахунок бюджетних коштів.

У Звіті про рух грошових коштів (ф.№ 3) відображають суми надходження від цільового фінансування (р. 3010). За цією статтею відображують одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб.

Додаткова стаття «Надходження від отримання субсидій, дотацій» (р. 3011) розкриває інформацію про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій.

Вважаємо, що жоден із рядків Звіту про рух грошових коштів не виокремлює державну підтримку, оскільки статті відображують також інші благодійні надходження.

Інформація про державну підтримку, наприклад у Звіті про власний капітал взагалі не відображується, що унеможлиблює аналіз впливу державної підтримки на зміни у власному капіталі сільськогосподарського підприємства.

Недостатність інформації про державну підтримку у звітності суперечить принципу повного висвітлення в бухгалтерському обліку, який виокремлює Ф.Ф.Бутинець, і відповідно до якого фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [20, с. 25]. Вважаємо, що проблеми формування фінансової звітності в частині надходження та використання коштів державної підтримки потребують негайного вирішення.

Фермерські господарства можуть складати річну звітність за календарний рік (не пізніше 9 лютого наступного за звітним року) та проміжну звітність – щоквартальну наростаючим підсумком із початку звітного року (не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом).

Відповідно до Порядку подання фінансової звітності перед складанням річної фінансової звітності треба провести інвентаризацію активів і зобов'язань фермерських господарств [191].

За неподання фінансової звітності посадову особу фермерського господарства зобов'язують сплатити штраф на суму

136-255 грн. (ч. 1 ст.164 Кодексу України про адміністративні правопорушення – далі КпАП) [202], а якщо посадову особу протягом року вже штрафували за такі порушення, то передбачено штраф 170-340 грн. (ч. 2 ст. 164 КпАП). Ці штрафи накладають працівники Державної фінансової інспекції (ст. 234 КпАП).

Згідно із ст. 8 Закону України «Про державну статистику» державна статистична звітність як інструмент отримання первинних і статистичних даних від респондентів є невід’ємною частиною звітно-статистичної документації, необхідної для державних статистичних спостережень [175]. Підприємства зобов’язані за встановленою формою та у визначені строки подавати органам держстатистики статистичну інформацію і дані бухгалтерського обліку. Фермерські господарства не є винятком і зобов’язані подавати статистичну інформацію за встановленими формами. Перелік форм статистичної звітності затверджений наказом Держкомстату України «Про затвердження загального табеля (переліку) форм державних статистичних спостережень на 2012 рік» від 30 листопада 2011 р. №327.

За формою державного статистичного спостереження «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (№50 с.-г.) звітують ті господарства, в яких площа сільгоспугідь становить понад 1000 га, а кількість працюючих – понад 50 осіб. Господарства, які не відповідають цим критеріям, підпадають під статистичне спостереження за ф. №2-ферм.

Аналіз порядку заповнення розділів наведених вище статистичних форм свідчить про те, що їхній зміст не відповідає їх назві. На користь цього твердження можна навести кілька аргументів:

– по-перше, назва містить термін «підтримка», яка за формами може бути пряма (дотації, субсидії та капітальні трансферти) і непряма (пільгові режими оподаткування), однак зміст граф розкриває інформацію лише в розрізі дотацій (пряма) та ПДВ-дотацій (непряма), що значно вужче та становить тільки частину в структурі загальної підтримки;

- по-друге, із змісту Інструкцій випливає, що вид і напрям підтримки – тотожні поняття, що призводить до подальших невідповідностей у формах. Так, до видів належить фінансова, кредитна, технічна, інформаційна, консультаційна підтримки, а

до напрямів – введення спрощеної системи оподаткування, забезпечення підтримки через запровадження державних програм кредитування, організація підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів, впровадження механізмів сприяння до використання у виробництві новітніх технологій. Наведені у статистичних формах напрями – занадто спрощені, щоб мати назву «підтримка», оскільки інформація розкрита лише у розрізі підтримки рослинництва, тваринництва, відтворення водних ресурсів тощо;

– по-третє, недоліком цих статистичних форм є те, що вони не відображують інформацію про кошти, надані як допомога новоствореним фермерським господарствам у період становлення. Вважаємо, що такі дані обов'язково мають міститись у формах з метою здійснення в подальшому належного контролю та аналітичної оцінки (відсутність цієї значної частки коштів підтримки викривлятиме кінцевий ефект від її надання).



Рис. 2.20. Статистична звітність фермерських господарств,

яка розкриває інформацію про державну підтримку

На думку В.М.Жука, через відсутність відомчої аграрної статистики єдиним джерелом розрахунку ефективності державної підтримки сільського господарства залишається форма №50 с.-г. Проблемою є те, що в розділі 3 значно обмежений перелік видів продукції, на які спрямовується державна підтримка, що звужує можливості бухгалтерської звітності для прийняття відповідних управлінських рішень за видами продукції [52, с. 7].

Отже, однією із важливих проблем щодо проведення аналізу доцільності (на початковому етапі фінансування) та ефективності програм державної підтримки для фермерських господарств є відсутність повної, достовірної та чітко впорядкованої інформаційної бази. Хоча фермерські господарства і складають звітність (місячну, квартальну, річну), але отримуючи дані про обсяги підтримки з різних джерел, можна констатувати факт розбіжностей і те, що вони не збігаються. Ця проблема має вплив на подальші прийняття рішень щодо напрямів та обсягів виділення бюджетних коштів фермерським господарствам.

Здійснивши оцінку відображення коштів державної підтримки в обліку та звітності фермерських господарств, можна дійти висновку про відсутність чіткої та розмежованої інформації в частині підтримки, що посилюється невідповідністю в методичному забезпеченні формування звітних даних у розрізі її напрямів, обсягів, видів і форм.

Проведені дослідження дали змогу виявити такі проблеми:

1) недостатньо визначені нормативними та методичними документами питання організації аналітичного і синтетичного обліку коштів державної підтримки, зокрема відображення її на рахунках та в реєстрах аналітичного обліку фермерських господарств;

2) дискусійним є питання визнання доходів від використання поточних і капітальних трансфертів;

3) потребує вдосконалення методика формування фінансової та статистичної звітності з метою належного інформаційного забезпечення для контролю та аналізу надходження й використання коштів підтримки.

### 2.3. Контроль за використанням коштів державної підтримки фермерських господарств

---

В умовах переходу до ринкової економіки та запровадження світового досвіду в Україні відбуваються кардинальні зміни в економіці, які зумовлюють формування оновленого механізму надходження та використання бюджетних коштів. Ці зміни не завжди одночасно відображені в законодавчій базі, що призводить до бюджетних правопорушень і фактів нецільового та неефективного використання бюджетних коштів.

Основним видом зовнішнього контролю за законністю та цільовим використанням бюджетних коштів є фінансовий контроль, теоретичні аспекти якого було висвітлено в попередньому розділі.

Головним контролюючим органом за рухом коштів державної підтримки є Рахункова палата України, основним завданням якої є організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини держбюджету та контроль за виконанням та фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково-технічного, соціального й національно-культурного розвитку, охорони довкілля.

За визнанням міжнародної спільноти вищих органів фінансового контролю, Рахункова палата України за рівнем системи своєї діяльності, методики та методології стала однією з провідних контрольно-аналітичних інституцій Європи. Це підтверджено VIII Конгресом EUROSAI, що відбувся в м. Лісабоні (Португальська Республіка). Роботу Рахункової палати України як очільника спеціальної групи EUROSAI з аудиту коштів, виділених на попередження й ліквідацію наслідків катастроф, було високо оцінено та прийнято резолюцію щодо подовження її мандата на наступний трирічний період до 2014 р. [62].

Рахункова палата проводить контрольні та аналітичні процедури в рамках попереднього, поточного та подальшого контролю за виконанням бюджетних програм підтримки.

Так, попередній контроль здійснюється на етапі формування бюджетної програми підтримки, поточний – під час виконання програми, а подальший – після звітування розпорядниками про

виконання програми підтримки.

Вважаємо за доцільне з метою поліпшення обліково-аналітичних робіт у господарствах та посилення контролюючих функцій з боку державних органів виділити три основні етапи щодо надходження й використання бюджетних коштів фермерськими господарствами:

I етап – підготовчий (формування бюджетної програми);

II етап – основний (виконання бюджетної програми);

III етап – завершальний (звітування про виконання бюджетної програми та контроль за ефективністю використання коштів державної підтримки) (рис. 2.21).



Рис. 2.21. Етапи забезпечення державної підтримки фермерських господарств через реалізацію бюджетних програм

Контроль проводиться не тільки на завершальному етапі, а й на підготовчому та основному. Завдання контролю на різних етапах різні. Так, на підготовчому етапі здійснюється перевірка документального обґрунтування необхідності бюджетних коштів на реалізацію тієї чи іншої бюджетної програми, а також своєчасності їх розподілу.

Практика свідчить, що через несвоєчасний розподіл бюджетних асигнувань використання виділених коштів підтримки стає неможливим і як результат – повернення їх до державного бюджету.

Завданнями контролю на основному етапі є перевірка ведення бухгалтерського обліку та своєчасності й повноти відображення в ньому здійснених господарських операцій з виконання бюджетної програми підтримки. Перевірка стану обліку охоплює також операції за розрахунками з контрагентами, банками, руху оборотних та необоротних активів, придбаних за бюджетні кошти.

На цьому етапі важливою є перевірка законності отримання коштів на основі сільськогосподарської діяльності, яка дає змогу підприємству одержати підтримку з боку держави. Важливою є класифікація бюджетних видатків за напрямками надання: 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 [59, с. 150].

На етапі звітування про виконання бюджетної програми здійснюється оцінка виконання результативних показників програм підтримки, а також контроль цільового й ефективного використання бюджетних коштів. Як вважає В.М.Жук, 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 [59, с. 150].

Узагальнення інформації на кожному етапі забезпечення державної підтримки фермерських господарств за строками наведено на рис. 2.22.

Моніторинг та аналіз виконання бюджетних програм здійснюють протягом бюджетного періоду в межах своїх повноважень безпосередньо головні розпорядники та відповідні контролюючі органи, до яких, як уже було визначено, належать Рахункова палата, органи Державної фінансової інспекції, головні розпорядники та розпорядники нижчих рівнів.

Основні завдання контролюючих органів на кожному етапі реалізації бюджетної програми підтримки наведено в додатку Р.



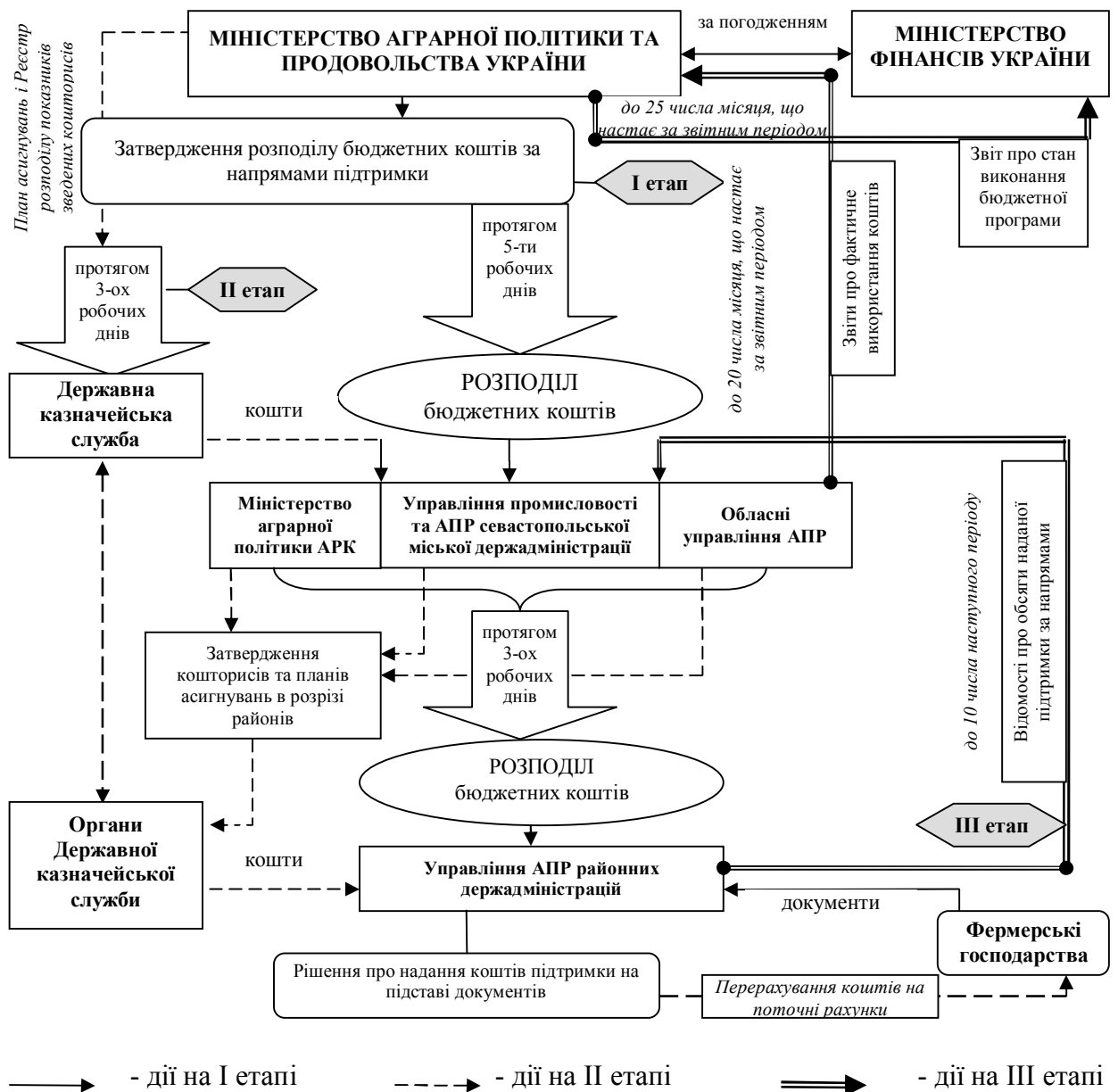


Рис. 2.22. Схема узагальнення інформації щодо руху коштів державної підтримки фермерських господарств на кожному етапі реалізації програм

Аналіз контрольно-аналітичних заходів, проведених Рахунковою палатою України упродовж 2011 р., свідчить, що більшість бюджетних правопорушень мають системний характер, вони повторюються із року в рік. Найбільш характерними за кількістю виявлених випадків та обсягів порушень у звітному році були бюджетні правопорушення, які стосуються використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав, втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень, планування з порушенням чинного

законодавства.

Обсяги виявлених Рахунковою палатою України бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних коштів наведено на рис. 2.23.

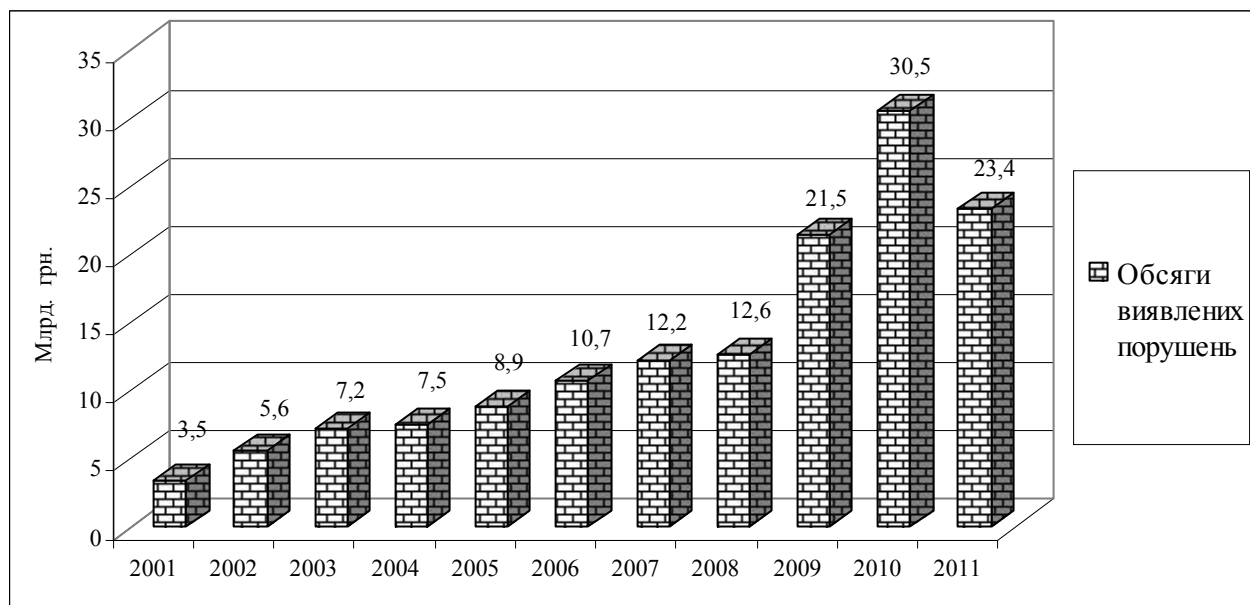


Рис. 2.23. Обсяги виявлених Рахунковою палатою бюджетних правопорушень, неефективного використання бюджетних коштів, порушень та недоліків адміністрування доходів державного бюджету, млрд грн.

Джерело: офіційний сайт Рахункової палати України

Деяке зменшення обсягів виявлених порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів порівняно з 2010 р. пов'язане з позбавленням Рахункової палати повноважень щодо контролю за надходженням коштів до державного бюджету, а також зумовлене тим, що у звітному періоді контрольну діяльність Рахункової палати було спрямовано на проведення контрольних-аналітичних заходів з метою встановлення реального стану справ з виконанням постанов і висновків Колегії Рахункової палати та стимулювання усунення виявлених порушень і недоліків, підвищення дієвості й ефективності перевірок.

Як засвідчили результати досліджень, здебільшого об'єкти контролю вживали заходів, спрямованих на усунення виявлених порушень, недопущення повторення фактів бюджетних правопорушень (незаконного, у тому числі нецільового, а також неефективного використання коштів державного бюджету

України та державних цільових фондів). Тобто об'єктивно результативність, дієвість та ефективність роботи Рахункової палати у 2011 р. підвищилася незважаючи на те, що абсолютні показники обсягів виявлених порушень дещо зменшились. Напевно, саме такий підхід є більш ефективним з погляду державного ставлення до використання бюджетних коштів, ніж просте виявлення порушень.

Структуру виявлених Рахунковою палатою бюджетних порушень у 2011 році за напрямками наведено на рис. 2.24.

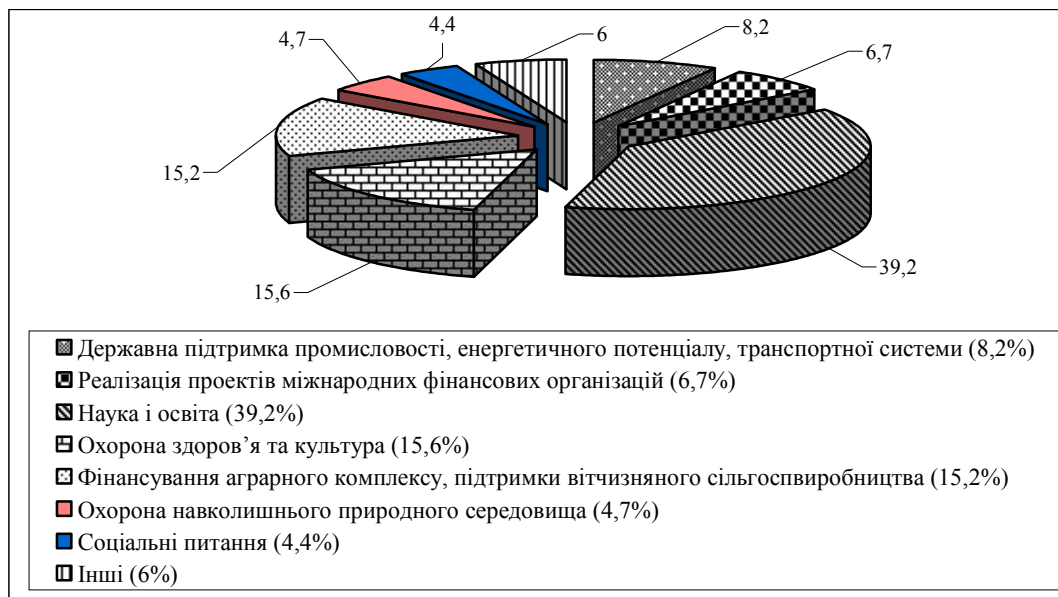


Рис. 2.24. Структура виявлених Рахунковою палатою бюджетних порушень у 2011 році за напрямками

Джерело: офіційний сайт Рахункової палати України

Значна частка (15,2%) бюджетних правопорушень припадає на фінансування агропромислового комплексу та підтримки вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників. Тому важливим є вдосконалення контрольних процедур і методів проведення перевірок використання коштів прямої державної підтримки фермерськими господарствами.

Так, у межах Вінницької області Рахунковою палатою у 2011 р. було поставлено завдання перевірити ефективність використання коштів державного бюджету, спрямованих на розвиток хмелярства, суб'єктами господарювання області. Перевіркою було виявлено, що запроваджений механізм державної підтримки розвитку галузі хмелярства у 2008–2010 рр. не забезпечував належної мотивації суб'єктів господарювання, які працюють у галузі, щодо зростання продуктивності праці та

розширеного відтворення виробництва, оскільки із державного бюджету здійснювалася компенсація фактично всіх понесених хмелегосподарствами витрат. При цьому більша частина підтримки спрямовувалася на поточні заходи з догляду за діючими багаторічними насадженнями хмелю, тоді як інвестування у розвиток галузі щороку зменшувалися. Незважаючи на те, що протягом останніх трьох років з державного бюджету на підтримку хмелярства щороку виділялося близько 40 млн грн., що в перерахунку становило більш як 3000 євро на 1 га хмеленасаджень, позитивні зрушення в галузі відсутні.

Виділення коштів зі Стабілізаційного фонду державного бюджету, який визначено основним джерелом фінансування заходів з державної підтримки агропромислового комплексу в 2010 р., не сприяло ефективному і раціональному їх використанню.

Спрямування порядків використання коштів Стабілізаційного фонду державного бюджету в цій сфері на надання переваг високорозвиненим підприємствам призвела до того, що основна маса вітчизняних сільськогосподарських товаровиробників, які потребували державної підтримки (фермерські господарства), залишилася поза її межами. Із 52 тис. сільськогосподарських підприємств такою підтримкою скористалося лише 2,3 тис., або 4,4 %.

Через недостатні обсяги державної підтримки фермерських господарств тільки 10 % (4,2 тис.) мали в своєму користуванні пільгові кредитні ресурси, за якими у 1129 фермерських господарствах (26,7%) рахувалася прострочена заборгованість, у тому числі в 437 (38,7 %) безнадійна.

Державною фінансовою інспекцією у Вінницькій області були проведені перевірки законності та цільового використання бюджетних коштів сільськогосподарськими виробниками, внаслідок яких було виявлено низку порушень. На основі даних про виявлені порушення та стан їх усунення (додаток С) побудуємо рис. 2.25.

Найбільш характернішими є бюджетні правопорушення, які можна класифікувати за такими узагальненими видами: нецільове використання кредитних ресурсів; використання коштів державного бюджету з порушенням чинного

законодавства; незаконне збільшення обсягів дотацій і субвенцій; недотримання установлених порядку та строків складання, затвердження і подання документів; використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку.

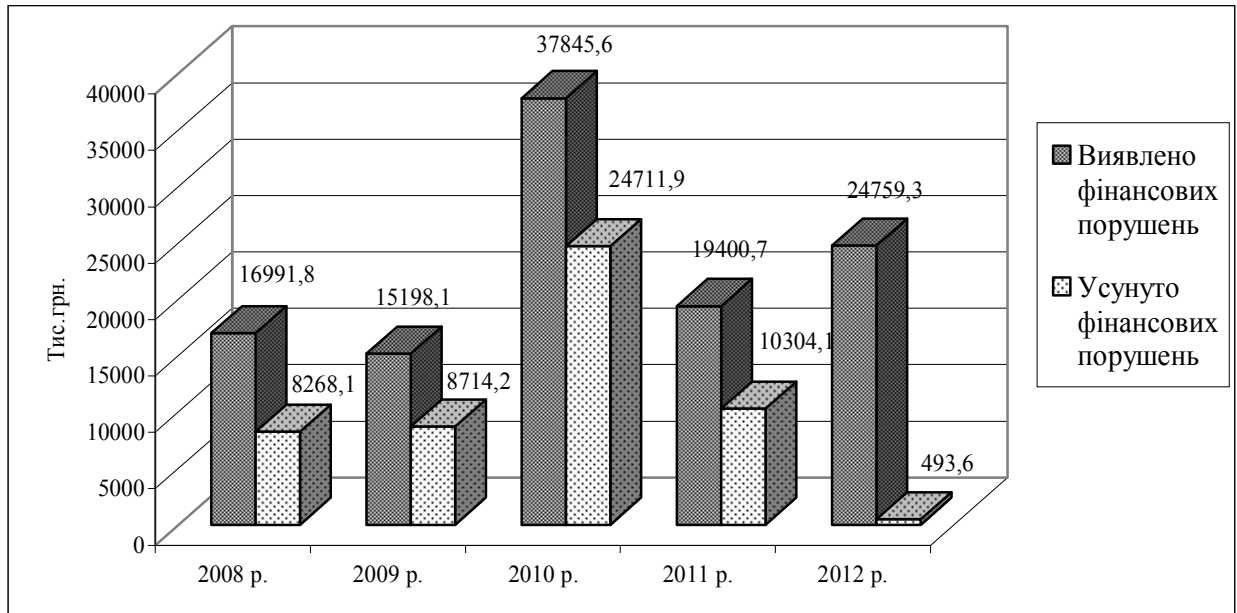


Рис. 2.25. Обсяг виявлених та усунутих порушень з бюджетними коштами у Вінницькій області за 2008–2012 р.р., тис.грн.

Джерело: офіційний сайт Державної фінансової інспекції у Вінницькій області

Однією із форм подальшого контролю, який проводиться Державною фінансовою інспекцією у Вінницькій області, є аудит ефективності виконання державних програм.

Аудит ефективності здійснюється з метою оцінки ефективності й законності використання державних коштів, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю підприємства.

Аудит ефективності виконання бюджетної програми – це форма контролю, яка являє собою сукупність дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, встановлення чинників, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових,

матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів [178].

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України [236] основними завданнями оцінки ефективності бюджетних програм є: визначення рівня їх ефективності і результативності через встановлення взаємозв'язку між досягнутими результатами та використаним обсягом бюджетних коштів; оцінка ступеня досягнення запланованої мети, виконання завдань бюджетної програми шляхом аналізу виконання результативних показників; виявлення чинників, що перешкоджають виконанню бюджетних програм і досягненню запланованих результативних показників бюджетної програми; розробка пропозицій, а також прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів [236].

Результатом аудитів, які були проведені Рахунковою палатою України та аналіз динаміки кількості бюджетних програм підтримки сільськогосподарських підприємств України за 2009–2011 рр. дають змогу дійти висновку про оптимізацію їх кількості з прийняттям Закону України «Про Державний бюджет України на 2012 рік», яким було передбачено тільки 580 програм.

Одним із недоліків великої кількості програм є дублювання мети, завдань і законодавчих підстав для отримання коштів підтримки.

Так, в Україні у 2009 р. бюджетні призначення були затверджені за 813 бюджетними програмами, у 2010 – за 857 бюджетними програмами, а в 2011 – за 932 бюджетними програмами [255, с. 15]. При цьому фактично взагалі не виконувалися: у 2009 р. – 29 бюджетних програм (3% від загальної кількості затверджених), у 2010 р. – 19 бюджетних програм (2,6 % від затверджених бюджетних програм, виконання яких передбачалося по загальному фонду) [251, с. 15].

За результатами інформації щодо аудиту ефективності виконання державних програм по Вінницькій області за 2008–2012 рр. (додаток С) побудуємо рис. 2.26.

Дані рис. 2.26 свідчать про те, що у 2012 р. було встановлено фактів втрат фінансових ресурсів внаслідок неефективних управлінських рішень на суму 159,3 млн грн., що на 140,4 млн грн. більше, ніж у 2008 р. (18902,5 млн грн.).

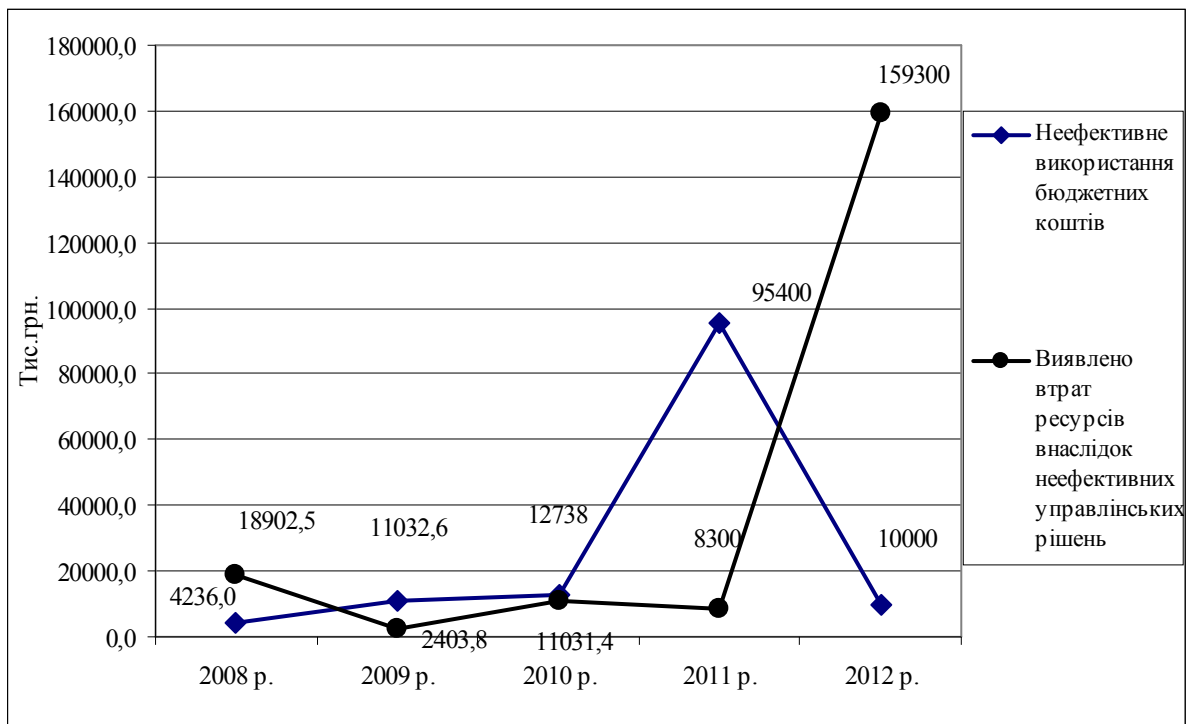


Рис. 2.26. Порухення, виявлені відділом державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм сільськогосподарськими підприємствами у Вінницькій області за 2008-2012 р.р., тис. грн.

Джерело: складено за даними Державної фінансової інспекції у Вінницькій області

Щодо неефективного використання коштів, можна зробити висновок про зменшення суми правопорушень порівняно з 2011 р. на 85,4 млн.грн., однак у динаміці порівняно з обсягами порушень 2008 р, сума 2012 р. більша близько на 5,7 млн грн.

Наведені дані та проведені дослідження висвітлили те, що допущення такої кількості фінансових порушень у державному секторі треба відносити не тільки до низької фінансової дисципліни і зловживань, а й до недоліків організаційної та функціональної складових державного фінансового контролю. У багатьох випадках це пояснюється недосконалістю його структури, нормативно-законодавчої бази, браком жорсткої системи відповідальності (щодо порушників), а також прямою функціональною залежністю його органів від державних високопосадовців [9, с. 44].

Слід зазначити, що об'єктами контролю законності та ефективності використання бюджетних коштів можуть бути не лише господарства-одержувачі коштів, а й розпорядники нижчих рівнів (Управління АПР, Фонд підтримки фермерських

господарств). Так, у 2010 році Державною фінансовою інспекцією була проведена ревiзiя окремих питань фiнансово-господарської дiяльностi Винницького вiддiлення Українського державного фонду пiдтримки фермерських господарств за перiод з 1 липня 2007 р. по 1 сiчня 2010 р.

Перевiркою стану усунення недолiкiв i порушень, виявлених попереднiми контрольними заходами, встановлено, що чотирьом фермерським господарствам було видiлено фiнансову пiдтримку за рахунок коштів державного бюджету на безповоротнiй основi, на яку вони не мали права, в сумi 285,8 тис. грн.

Для пiдтвердження правомiрностi надання Вiддiленням фiнансової пiдтримки на безповоротнiй та поворотнiй основах Управлiнням здiйснено 119 зустрiчних звiрок у фермерських господарствах областi та 10 документальних перевiрок матерiалiв справ з проведенням комiсiйного обстеження щодо фактичної наявностi сiльськогосподарської технiки, якими охоплено 7465,65 тис.грн. державних фiнансових ресурсiв .

За результатами зустрiчних звiрок у фермерських господарствах областi та документальних перевiрок матерiалiв справ з проведенням комiсiйного обстеження щодо фактичної наявностi сiльськогосподарської технiки встановлено незаконне отримання двома фермерськими господарствами 251,52 тис.грн. фiнансової пiдтримки.

Не слiд забувати, що цiльове використання коштів на реалiзацiю бюджетної програми не обов'язково забезпечує ефективностi [11, с. 45]. Тобто навiть належним чином використавши бюджетнi кошти на впровадження програми, можна при цьому не досягти очiкуваного позитивного ефекту. При оцiнцi ефективностi виконання заходiв державних програм пiдтримки малого пiдприємництва проблема полягає в тому, що не iснує для цього загальноприйнятих, чiтко визначених критерiїв, тому будь-який суб'єкт аналізу має право самостiйно iх вiдбирати i не завжди такий пiдбiр виявляється вдалим [11, с. 45].

Ми повнiстю подiляємо думку К.М.Ляпiної, що ефективностi програми взагалi є її найголовнiшою метою. Ефективна програма має й кумулятивний ефект – розвиток малого бiзнесу поповнює бюджет, а прирiст надходжень дозволяє в подальшому посилити державну полiтику пiдтримки малого пiдприємництва i так до тих пiр, поки не буде досягнуто



потенційно можливого рівня [117, с. 49 ].

Для проведення оцінки ефективності бюджетної програми застосовують результативні показники, які характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми й відображені в паспорті бюджетної програми.

Результативні показники щодо виконання бюджетних програм фермерськими господарствами, які були визначені на основі узагальнення інформації за Паспортами програм, наведено в додатку Т.

Результативні показники поділяють на такі групи: показники затрат, показники продукту, показники ефективності та показники якості (рис. 2.27).



Рис. 2.27. Результативні показники оцінки виконання бюджетних програм сільськогосподарськими підприємствами

Джерело: узагальнено на основі [201]

Оцінку результативності виконання програм підтримки проводять порівнянням досягнутих показників продукту, ефективності та якості відповідно до рівня фінансування, тобто показників затрат.

Показники ефективності для кожного напрямку програми

визначають індивідуально. Для одних програм це може бути економність (досягнення запланованого результату за мінімальні обсяги фінансових ресурсів), для інших – продуктивність (досягнення максимального результату за визначений обсяг фінансових ресурсів), а для інших програм – результативність (досягнення запланованих результатів за визначений обсяг фінансових ресурсів) [219, с. 71].

Проаналізувавши результативні показники у Паспортах бюджетних програм, можна дійти висновку про формальне ставлення з боку головних розпорядників до визначення їх як у бюджетних запитах, так і у паспортах програм.

По-перше, в деяких випадках виявлені відмінності результативних показників, визначених у бюджетних запитах окремих бюджетних програм, і результативних показників, визначених у паспортах цих бюджетних програм [251, с. 15].

По-друге, за різними напрямками підтримки деякі групи показників містили однакові показники. Наприклад, показник «кількість підприємств, що отримали кошти підтримки» був у групі показників затрат та показників продукту; площа також виступала в обох групах (додаток Т). Така несумісність та необґрунтованість показників перешкоджає достовірній та реальній оцінці ефективності коштів державної підтримки.

По-третє, за окремими бюджетними програмами застосовували результативні показники не за чотирма групами, що, в свою чергу в подальшому унеможливило здійснення належної оцінки виконання програми. Так, Методичними рекомендаціями щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми [178] визначено, що за відсутності чітко визначених результативних показників бюджетної програми органи фінансової інспекції разом із головним розпорядником коштів визначають найбільш значущі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

На думку У.Б. Бережницької, яку ми поділяємо, першочерговою проблемою залишається відсутність єдиного підходу й рекомендацій щодо відбору критеріїв [11, с. 45]. Адже за таких умов у різних регіонах України при визначенні критеріїв оцінки ефективності певних регіональних і місцевих програм

можна використовувати показники, що кардинально відрізнятимуться, хоча за своїм призначенням мають висвітлювати одне і те саме явище. Це не тільки спотворює статистичні дані про виконання державних програм, а й позбавляє реалізацію таких програм будь-якого сенсу, оскільки можлива ситуація, що за одними критеріями оцінки досягнути мети програми вдалось, а за іншими – ні [11, с. 45].

Так, показником ефективності державної підтримки через механізм здешевлення кредитів є збільшення обсягів виробництва. Однак проаналізувавши темпи зростання обсягів виробництва валової продукції та обсяги наданої компенсації, можна дійти висновку про слабкий прямий взаємозв'язок. Темп зростання обсягу виробництва валової сільськогосподарської продукції у Вінницькій області у 2011 р. зріс порівняно з 2010 р. на 26,2%, а обсяги наданої кредитної підтримки збільшилися на 66,8% [224]. Виходить, що реальна потреба в коштах підтримки не може залежати від обсягів виробництва валової продукції, так само як і фактичне спрямування коштів недостатньо впливає на досягнення результативного показника.

На думку Н.І. Рубан, відсутність безпосереднього зв'язку між обсягами виділених коштів та результатами, а також нечіткість визначення цілей і завдань, на досягнення яких виділяються кошти, не дають можливості об'єктивно оцінити рівень виконання програми. Тому необхідно визначити оптимальні показники, які б засвідчували, що бюджетні кошти «не проїдаються», а дають віддачу, і така програма потребує подальшого розвитку [219, с. 71].

О.О.Чечуліна вважає, що існує потреба подальшого методологічного вдосконалення питання визначення результативних показників за відповідними ознаками, які характеризують певну діяльність, галузь, що в цілому поліпшить роботу головних розпорядників бюджетних коштів при формуванні бюджетних запитів, складання паспортів бюджетних програм, а також сприятиме підвищенню дієвості внутрішнього контролю за станом виконання бюджетних програм, у тому числі їх оцінки [251, с. 15].

Оцінку виконання бюджетних програм проводять на основі планових і фактично досягнутих результативних показників, а також витрат у розрізі напрямів використання коштів. У разі

істотних відмінностей між плановими та фактичними показниками за кожним напрямом необхідно проаналізувати чинники, які спричинили ці розбіжності. При цьому виділяються внутрішні чинники, на які головний розпорядник міг впливати, та зовнішні, на які зовнішній розпорядник не міг впливати.

Аудит ефективності використання коштів державної підтримки фермерськими господарствами практично неможливо достовірно здійснити, оскільки результати додаткових вибірок по Управлінню статистики, Управлінню АПР по регіонах, Фонду підтримки фермерів не є ідентичними, не збігаються. Це негативний факт, адже викривлення інформації як основи для прийняття рішень щодо господарюючих суб'єктів на рівні держави впливає не тільки на ефективність їх господарювання, а й розвиток господарства країни і забезпечення її продовольчої безпеки.

Аналіз системи розподілу коштів державної підтримки та контролю дав змогу запропонувати шляхи удосконалення:

- кошти державної підтримки, які надаватимуться товаровиробникам, у розрахунку найбільшої віддачі від їх використання слід формувати знизу вгору, оскільки оптимізація виробництва можлива безпосередньо в господарствах;

- фінансову підтримку необхідно планувати не менше ніж на п'ять років. Це зумовлено потребою товаровиробників у більш впевненому та стабільному господарюванні, зокрема у незмінності механізму підтримки протягом цього періоду;

- оскільки фермерське господарство є учасником програм підтримки, воно має не тільки обов'язки, а й права. Проте, виходячи з того, що відносини мають двосторонній характер, держава повинна гарантувати отримувачам коштів, що не відмовиться від надання підтримки при дефіциті бюджету або при інших форс-мажорних обставинах;

- доцільно включити до механізму розподілу коштів державної підтримки проведення аналізу та моніторингу ефективності її використання.

Ефективність державних програм підтримки можна підвищити завдяки чіткому окресленню поставлених завдань. Потрібно змінювати підходи до формування показників щодо ефективності програм державної підтримки.

**3.1. Модифікація рахунків для обліку прямої державної підтримки фермерських господарств**

**3.2. Підходи до вдосконалення фінансової звітності фермерських господарств**

**3.3. Організаційно-методичне забезпечення контролю ефективності використання коштів державної підтримки**

### **3.1. Модифікація рахунків для обліку прямої державної підтримки фермерських господарств**

Доведено, що облік є джерелом інформації для проведення оцінки процесів та явищ.

Більшість реєстрів, розроблених для обліку в фермерських господарствах, не відображують багато особливостей цієї форми господарювання. Особливістю обліку фермерських господарств є те, що стосовно нього не можна застосовувати загальні принципи організації обліку сільськогосподарських підприємств, так як облік фермерських господарств повинен бути малозатратним і спрощеним. Однак потрібно чітко визначити межу скорочення обліку, яка б, з одного боку, спростила звітність фермерських господарств, а з іншого – забезпечувала б всі потреби управління [158, с. 4].

Як вважає В.М. Жук, особлива увага в Україні має бути приділена побудові методології обліку бюджетної підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва [54, с. 47]

Проблеми недостатньої інформативності звітності фермерських господарств підсилює ще й той факт, що тільки окремі з них (великі та середні) складають повну звітність, а мала

ведуть облік за спрощеним Планом рахунків і, звичайно, складають спрощену фінансову звітність (Баланс і Звіт про фінансові результати). Це, в свою чергу, означає, що при обмеженій кількості показників щодо відображення державної підтримки, їх кількість скорочується при відсутності Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності. Отже, скорочена звітність не розкриває навіть половини потрібної для управління на мікро-, та макрорівнях інформації про державну підтримку фермерських господарств.

Погоджуємось із думкою І.В. Кобути, що нині ставлення до інформаційного забезпечення державної підтримки сільськогосподарського виробництва у багатьох випадках непослідовне, а також неякісне з огляду державного бюджету [107, с. 366].

В.М. Жук вважає, що 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;
- узгодження підходів щодо відображення державної підтримки в податковому та бухгалтерському обліку;
- адаптація міжнародних стандартів і підходів бухгалтерського обліку державної підтримки аграрного сегменту господарювання до специфіки національного інституціонального середовища [59, с. 142].

Розглянемо практику обліку державної підтримки за міжнародними стандартами. Міжнародні стандарти обліку (International Accounting Standards – IAS) являють собою документи, які рекомендують варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємства і встановлюють загальний підхід до складання фінансової звітності. IAS розробляє Рада з МСФЗ, вони є обов'язковими для застосування акціонерними товариствами та іншими визначеними законодавством категоріями суб'єктів господарювання.

Облік державної підтримки для великих фермерських господарств регламентує МСБО 20 «Облік державних грантів і

розкриття інформації про державну допомогу» та МСБО 41 «Сільське господарство» (далі – МСБО 20 та МСБО 41).

Відповідно до МСБО 20 державні гранти – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання [130].

Для малих і середніх підприємств розроблений та впроваджується Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (далі – МСФЗ для МСП) [128], окремим розділом в якому визначені основи обліку державних грантів.

Гранти надаються на чітко визначених умовах, невиконання або порушення яких призводить до анулювання гранту та (або) повернення коштів та передбачає надання конкретних економічних вигід у вигляді грошових коштів, інших активів або зменшення зобов'язань, вартість яких може бути достовірно визначена.

Саме тому до державних грантів не відносять ті форми державної підтримки, вартість якої не може бути достовірно визначена – безплатні технічні та маркетингові консультації, надання гарантій (за класифікацією в попередніх розділах – опосередкована підтримка), а також операції з державою, які неможливо відрізнити від звичайних господарських операцій підприємства (державні закупівлі, які є частиною обсягу продажу господарства). В обліку такі гранти не відображують.

Згідно із вимогами МСБО 20 гранти поділяють на дві категорії: гранти, пов'язані з активами, та гранти, пов'язані з доходом.

Гранти, пов'язані з активами – це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що одержувач гранту придбає, збудує або в інший спосіб набуде необоротних (довгострокових активів). При цьому можуть встановлюватися також додаткові умови, які визначають або обмежують тип і місцезнаходження активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати.

Гранти, пов'язані з доходами – це всі державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

МСБО 20 передбачено два поширені підходи до обліку

грантів: метод капіталу, відповідно до якого підтримка визнається поза прибутком або збитком, і метод доходу, за яким підтримка визнається у прибутку або збитку протягом одного чи кількох періодів.

Аргументами на підтримку методу капіталу є те, що бюджетні кошти є засобом фінансування та їх треба розглядати у Балансі, а не визнавати у Звіті про фінансові результати для згортання статей, які вони фінансують. Недоцільність визнання коштів підтримки у Ф. 2 «Звіт про фінансові результати» підтверджується ще й тим, що вони не є заробленими, а являють собою заохочення, надане державою без супутніх витрат.

Аргументами на користь методу доходу є те, що, по-перше, оскільки кошти підтримки є надходженнями з джерела іншого, ніж акціонери, то їх визнавати слід не у складі власного капіталу, а в складі прибутку чи збитку відповідних періодів; по-друге, витрати, передбачені державою для компенсації, а також податки, які не сплачуються підприємством до бюджету, логічно відображувати у Звіті про фінансові результати.

*Таблиця 3.1*

**Визнання державних грантів за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку**

| <b>Вид (умови) державного гранту</b>   | <b>Період (періоди), в якому (яких) грант визнається доходом</b>                     |
|--|--|
| <b>1. Гранти, пов'язані з активами, що:</b>  |  |
| 1.1. Амортизуються   | Протягом тих періодів (і в тих пропорціях), в яких нараховується амортизація активів |
| 1.2. Не амортизуються, але потребують виконання певних зобов'язань   | Протягом тих періодів, в які було здійснено витрати з виконання зобов'язань          |
| 1.3. Не амортизуються та не потребують виконання певних зобов'язань  | Одночасно з визнанням активу   |
| <b>2. Гранти, пов'язані з доходом:</b>   |  |
| 2.1. Гранти, надані для компенсації майбутніх витрат   | У періоді, в якому були понесені відповідні витрати                                  |
| 2.2. Гранти, які стають дебіторською заборгованістю та надаються для компенсації минулих витрат (збитків) або з метою негайної фінансової підтримки (без майбутніх витрат, пов'язаних з грантом) | Протягом того періоду, в якому грант стає дебіторською заборгованістю                |

Джерело: [29, с. 280]

Дослідження порядку відображення коштів підтримки дають можливість зробити висновок про відображення



бюджетних коштів на підприємствах України за методом доходу. Це обумовлено насамперед особливостями національної системи ведення обліку та вимог Податкового кодексу. Так, якщо кошти підтримки (тільки капітальні трансферти) все-таки віднести до складу додаткового капіталу, а не до інших доходів, у підприємства (платника податку на прибуток) виникатиме ризик сплати штрафів через штучне зменшення доходів. Саме тому підприємства відображують використані кошти у складі доходів.

На нашу думку, на власний додатковий капітал впливає підтримка, яка надається підприємствам (фермерським господарствам) як міжнародна технічна допомога. Так, підприємство, яке подає документи та виграє конкурс, має право претендувати на отримання гранту у вигляді техніки (комбайни, сівалки, інша техніка). Саме тоді необоротні активи, що надійшли, потрібно відображувати в обліку за методом капіталу, як того вимагають МСБО. Надходження обліковуватимуться на субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» як додатковий капітал. Тільки в такому разі вартість активу буде відображена у Звіті про власний капітал.

Порядок обліку бюджетних коштів, виділених на підтримку розвитку рослинництва та тваринництва (гранти, пов'язані з активами), визначено у МСБО 41 «Сільське господарство», МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» (рис. 3.1).

Стосовно біологічних активів п. 34 МСБО 41 визначено, що державний грант, пов'язаний із біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, слід визнавати у прибутку або збитку тоді й лише тоді, коли кошти державного гранту можна отримати.

Якщо державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, є умовним (грант вимагає від суб'єкта господарювання не займатися певним видом діяльності), потрібно визнавати державний грант у прибутку або збитку тоді, коли умови надання державного гранту виконані [130].

Підтримуємо думку В.М.Жук, що потребують врегулювання проблеми обліку цільового фінансування капітальних інвестицій у аграрний сектор [59, с. 143].



Рис. 3.1. Облік державної підтримки, пов'язаної з біологічними активами відповідно до міжнародних стандартів

Відповідно до П(С)БО 30 капітальні інвестиції у галузь розглядаються як такі, що спрямовані на формування довгострокових біологічних активів. Біологічні активи відображують 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. При цьому в першому випадку фінансування капітальних інвестицій цільового характеру є доходом, що визначається сумою пропорційно до нарахованої 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 зазначено, 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. Отже, необхідно доопрацювання П(С)БО 30 щодо обліку цільового фінансування капітальних інвестицій [59, с. 143].

З метою узагальнення інформації про державну підтримку окремі вчені [59, 88, 111] пропонують різні методичні підходи до відображення її в обліку. Так, О.В. Коноплицька пропонує відкрити до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» два субрахунки: 48.1. «Бюджетне фінансування і цільові надходження у формі державної підтримки» із аналітичними рахунками 48.1.1. «Капітальні видатки», 48.1.2. «Субсидії», 48.1.3. «Дотації», а також субрахунок 48.1.2 «Цільове фінансування і цільові надходження, що надійшли від організацій та осіб» [111, с. 106].

Така «інтерпретація» рахунку 48 має логічну структуру та послідовність, однак вважаємо, що, по-перше, не підтримка є формою фінансування, а бюджетне фінансування є інструментом надання підтримки; по-друге, узагальнення інформації за наведеними аналітичними субрахунками не дає можливості оцінки обсягів підтримки галузей (рослинництва, тваринництва), кредитування, страхування, лізингу.

Ю.П. Зима пропонує до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відкрити субрахунки 481 «Державне фінансування за бюджетними програмами» (відповідно 481.1. «Бюджетна тваринницька дотація», 481.2 «Державна підтримка рослинництва») та 482 «Державне фінансування за рахунок ПДВ» [88, с. 78].

Суперечності викликають назви рахунку та субрахунків, оскільки назва рахунку «Цільове фінансування і цільові надходження» є вузькою для охоплення інформації щодо підтримки. Більше того, що означає «державне фінансування за рахунок ПДВ»? Адже держава нічого не фінансує і ніякі кошти не спрямовує підприємствам. Господарства, які перебувають на спеціальному режимі оподаткування ПДВ, за операціями поставки сільськогосподарської продукції (послуг) не сплачують до бюджету ПДВ. Ці кошти повністю залишаються в їх розпорядженні і використовуються для виробничих цілей. Тому спрямування бюджетних коштів є не формою фінансування, а формою підтримки, що значно ширше, ніж назва субрахунку й рахунку в цілому.

В.М.Жук вважає, що до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» доцільно відкрити субрахунки 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) [59, с. 144]. 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 залишилися в розпорядженні підприємства, відкривається субрахунок 483 «ПДВ-дотації». Окремі субрахунки та аналітичні рахунки призначені для обліку державної підтримки по «зеленій скриньці» СОТ [59, с. 144].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» має такі субрахунки:

- 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування»;
- 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»;
- 483 «Гуманітарна допомога»;
- 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень».

На нашу думку, назва рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» не відповідає сутності свого змісту, що можна пояснити наступним:

– по-перше, аналіз економічної сутності поняття «бюджетне фінансування» в різних літературних джерелах дає змогу дійти висновку, що поняття розглядається з позиції бюджету, оскільки кошти «надаються», «виділяються», «направляються». Однак бюджетне фінансування – це не виділення коштів підприємству, а виділення коштів на фінансування бюджетних програм, тобто фінансуються не підприємства, а програми підтримки;

– по-друге, узагальнення змісту поняття «бюджетне фінансування» (додаток Г) дає підстави стверджувати, що основним принципом фінансування є безповоротність та безоплатна основа. Проте, для фермерських господарств не можна застосовувати цей принцип, оскільки є програми підтримки, які фінансуються на поворотній основі (КПКВК

2801460 «Надання кредитів фермерським господарствам»). Виникають суперечності, оскільки господарства не можуть відображувати бюджетні кошти підтримки (які виділені на поворотній основі) на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» (принципом є безповоротність).

Вважаємо, що отримання підприємством коштів «цільового фінансування» є міфом, який закріпився на основі недосконалої теоретичної бази. Відтак теоретичні неузгодження понятійного апарату спричиняють практичні недоліки в обліку, аналізі та контролі.

З погляду теоретиків і практиків, бюджетні кошти, які надходять на підприємство як поточні та капітальні трансферти, є цільовими. Однак, вивчивши та проаналізувавши нормативно-правову та економічну літературу, можна дійти висновку про існування деяких суперечностей. Так, відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету [97] трансфертні платежі – це невідплатні і безповоротні платежі, які не є придбанням товарів чи послуг, наданням кредиту або виплатою непогашеного боргу, мають одноразовий і нерегулярний характер як для надавача, так і для їх отримувача. Кошти, що виділяються з бюджету як капітальні трансферти, мають цільове призначення. Є кілька доказів, які суперечать таким визначенням.

По-перше, не можна стверджувати, що трансферти виділяються з бюджету на безповоротній основі, оскільки до складу капітальних вкладень, як вже було встановлено, належать бюджетні позики, які надають Регіональні відділення Фонду підтримки фермерських господарств на довгострокову перспективу з умовою повернення без нарахування відсотків (на безоплатній основі). Це суперечить принципу безповоротності.

По-друге, одноразовий характер, який властивий трансфертам, можуть носити лише дотації або компенсації (вартості техніки, страхових платежів, утримання нетелів). Однак господарства, які отримали коротко- або довгостроковий кредит, зобов'язані сплачувати тіло кредиту та відсотки за користування ним кожного місяця. Відповідно щомісяця суб'єкти подають документи на отримання кредитної субсидії (компенсації відсотків за кредит) і після прийняття позитивного рішення Управління АПР через органи Казначейства перераховують

бюджетні кошти. Саме тому не можна говорити про одноразовий характер трансфертів.

По-третє, не всі кошти державної підтримки мають цільовий характер. За визначенням В.М. Метелиці, з позиції підприємства бюджетне фінансування можна розглядати як систему економічних відносин, пов'язаних з отриманням у його розпорядження фінансових ресурсів у вигляді невідплатних, безповоротних коштів бюджету, які мають цільове призначення [123, с. 19]. Проте, немає жодного нормативного документа який визначав би, на які цілі мають спрямовуватися дотації або компенсації. Цільове призначення мають кошти, які спрямовуються на фінансування бюджетних програм. Наприклад, навіть після купівлі техніки або будівництва ферми сільськогосподарськими підприємствами бюджетні кошти, які виділяють розпорядникам, є цільовими, оскільки призначені для фінансування програм підтримки. Однак після їх надходження на рахунки господарств, вони втрачають статус цільових, оскільки законодавством не передбачено напрями їх використання. Постає питання: як відображувати кошти дотацій або компенсацій, використання яких не має конкретної цілі, на рахунок з назвою «Цільове фінансування і цільові надходження»?

Серед трансфертів є одна категорія видатків, які стосуються винятково фермерських господарств і все-таки мають цільове призначення. До них належать позики, які виділяються Фондом підтримки фермерів та надаються виключно на конкретні цілі (поповнення обігових коштів, придбання техніки, довгострокових біологічних активів тваринництва та рослинництва). Використання таких коштів підлягає ревізії з боку контролюючих органів. Отже, ні дотації, ні компенсації не мають чітко визначених цілей подальшого використання, однак вважаються трансфертами. Все це дає підстави стверджувати, що принцип цільового фінансування характерний не для всіх трансфертів.

По-четверте, класифікація трансфертів уможлиблює їх розподіл за видами діяльності, а саме як видатки на операційну діяльність та видатки інвестиційної діяльності відповідно. Однак поточні трансферти (включають кредитні субсидії), так само як і капітальні трансферти (включають довгострокові позики), вважаються фінансовою діяльністю. Тому не можна однозначно відносити трансферти до визначених видів діяльності. Це, в свою

чергу, створює перешкоди при формуванні фінансової звітності за видами діяльності (Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів) та призводить до плутанини.

Ще одним недоліком є те, що до складу поточних та капітальних трансфертів входить відшкодування частини страхового платежу, фактично сплаченого підприємствами за договорами страхування сільськогоспо-дарських культур, багаторічних насаджень, тварин, птиці, бджолосімей, риби. Натомість, виходить, що використання відшкодувань надзвичайних витрат відносять до доходів звичайної (операційної) діяльності, що суперечить принципу відповідності доходів і витрат.

Вважаємо, що видатки, які спрямовуються сільськогосподарським підприємствам, не можна класифікувати за призначенням як поточні та капітальні трансферти, оскільки за кошти дотацій (поточні трансферти) можна придбавати техніку (капітальні витрати), так само як і кошти, що надійшли як компенсація вартості техніки (капітальні трансферти) можна використати на придбання добрив, палива, запасних частин (поточні витрати). Отже, для усунення термінологічних розбіжностей та суперечностей, доцільно виділяти із складу поточних та капітальних трансфертів кредитні субсидії та бюджетні позики (табл. 3.2.).

З урахуванням пропозицій попередніх розділів та поточного дослідження, пропонуємо класифікувати державну підтримку за понесеними витратами у такий спосіб:

- поточні трансферти (компенсація поточних витрат та дотації);
- капітальні трансферти (компенсації капітальних витрат та дотації);
- кредитні субсидії (компенсація відсотків за кредит);
- інші бюджетні вкладення (компенсації страхових платежів).

Саме ці видатки можна віднести до короткострокової підтримки і тільки така класифікація бюджетних видатків дає можливість розмежувати довго- та короткострокову підтримку. Адже відповідно до п. 4.4 МСФЗ для малих і середніх підприємств, фінансова звітність має ґрунтуватись на розмежуванні активів і зобов'язань на поточні (короткострокові)

та непоточні (довгострокові). У своєму Звіті про фінансовий стан підприємство відображує поточні та непоточні активи і поточні та непоточні зобов'язання як окремі категорії.

Таблиця 3.2

**Пропозиції, спрямовані на усунення невідповідності  
понятійного апарату, що сприятиме вдосконаленню обліку  
державної підтримки**

| Видатки бюджету  | Форми прямої підтримки          | Період надання підтримки          | Принципи надання трансфертів |               |                      | Принцип бюджетного фінансування | Принцип кредитування | Діяльність, яку забезпечує державна підтримка |
|--|---------------------------------|-----------------------------------|------------------------------|---------------|----------------------|---------------------------------|----------------------|---|
|  |                                 |                                   | Безповоротність              | Безоплатність | Одноразовий характер | Цільове використання коштів     | Поворотна основа     |   |
| <b>ВІДПОВІДНО ДО ЗАКОНОДАВСТВА</b>   |                                 |                                   |                              |               |                      |                                 |                      |   |
| <b>1. Поточні трансферти,</b><br>в т.ч. :  | Дотації, компенсації            | До і після здійснення операцій    | ±                            | +             | ±                    | ±                               | ±                    | Операційна                                    |
| Короткострокові кредити  | Кредитна субсидія               | Після здійснення операцій         | +                            | +             | -                    | -                               | -                    | Фінансова                                     |
| <b>2. Капітальні трансферти,</b><br>в т.ч. :   | Дотації, компенсації            | До і після здійснення операцій    | ±                            | +             | ±                    | ±                               | ±                    | Інвестиційна                                  |
| Довго-, та середньострокові кредити  | Кредитна субсидія               | Після здійснення операцій         | +                            | +             | -                    | -                               | -                    | Фінансова                                     |
|  | Бюджетні позики                 | До здійснення операцій            | -                            | +             | -                    | +                               | -                    | Фінансова                                     |
| <b>ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА ЩОДО КЛАСИФІКАЦІЇ ПІДТРИМКИ В ЦІЛЯХ ОБЛІКУ (за вимогами МСФЗ)</b> |                                 |                                   |                              |               |                      |                                 |                      |   |
| <b><i>I. Короткострокова державна підтримка</i></b>                                    |                                 |                                   |                              |               |                      |                                 |                      |   |
| <b>1. Поточні трансферти</b>   | Дотації, компенсації            | Після здійснення операцій         | +                            | +             | +                    | -                               | -                    | Операційна                                    |
| <b>2. Капітальні трансферти</b>  | Дотації, компенсації            | Після здійснення операцій         | +                            | +             | +                    | -                               | -                    | Інвестиційна                                  |
| <b>3. Кредитні субсидії</b>  | Компенсація відсотків за кредит | Після здійснення операцій         | +                            | +             | -                    | -                               | -                    | Фінансова                                     |
| <b>4. Інші бюджетні вкладення</b>  | Компенсація страхових платежів  | Після настання надзвичайної події | +                            | +             | +                    | -                               | -                    | Надзвичайна                                   |
| <b><i>II. Довгострокова державна підтримка</i></b>                                     |                                 |                                   |                              |               |                      |                                 |                      |   |
| <b>Довгострокові видатки</b>   | Бюджетні позики                 | До здійснення операцій            | -                            | +             | +                    | +                               | +                    | Фінансова                                     |
|  | Фінансовий лізинг               | До здійснення операцій            | +                            | +             | -                    | -                               | -                    | Інвестиційна                                  |
|  | Фінансування                    | До здійснення операцій            | +                            | +             | -                    | +                               | -                    | Операційна, інвестиційна                      |

Підприємство має класифікувати зобов'язання як поточне у тому разі, якщо очікується погашення зобов'язання у процесі свого звичайного операційного циклу або строк погашення зобов'язання настає протягом 12 місяців після дати звітності. Всі інші зобов'язання підприємство має класифікувати як довгострокові.

Виходить, що у розділі Балансу «Довгострокові



зобов'язання і забезпечення» господарства відображають короткострокову підтримку. На нашу думку, довгострокову підтримку фермерських підприємств доцільно виокремлювати із зобов'язань і обліковувати на рахунку 56 «Довгострокова державна підтримка», до якого відкривати субрахунки 561 «Державна фінансова оренда», 562 «Довгострокові бюджетні позики» та 563 «Довгострокове цільове фінансування».

Саме тому з урахуванням запропонованих змін щодо усунення термінологічних суперечностей і з метою дотримання принципів фінансування, а також узагальнення інформації про надходження бюджетних коштів у межах одного року рахунок 48 варто назвати «Короткострокова державна підтримка», а для обліку довгострокової підтримки застосовувати рахунок 56 «Довгострокова державна підтримка».

Вважаємо, що до запропонованого рахунку 48 «Короткострокова державна підтримка» доцільно відкрити такі субрахунки: 481 «Поточні трансферти» (компенсація поточних витрат і дотації для підтримки операційної діяльності); 482 «Капітальні трансферти» (компенсації капітальних витрат та дотації для підтримки інвестиційної діяльності); 483 «Кредитні субсидії» (компенсація відсотків за кредит для підтримки фінансової діяльності); 484 «Інші бюджетні вкладення».



### Рис. 3.2. Організація обліку коштів державної підтримки у фермерських господарствах

Запропонована структура має переваги порівняно з існуючою, оскільки: по-перше, чітко відокремлена державна підтримка від недержавної; по-друге, узагальнення інформації за субрахунками дає можливість оцінити вплив прямої та непрямой підтримки; по-третє, за даними обліку та звітності можна здійснити аналіз використання бюджетних коштів за видами діяльності.

Вважаємо, що питанням, яке потребує вдосконалення, є велика розгалуженість субрахунків на рахунку 31 «Рахунки в банках». Так, для акумулювання коштів пільгового ПДВ – один спецрахунок, для розрахункових відносин за товарними операціями – другий, для отримання бюджетних коштів – третій і т.д. Практика свідчить, що на підприємствах можуть бути відкриті рахунки третього та четвертого порядків, що ускладнює облік для фермерських господарств та перешкоджає проведенню контролю. На нашу думку, доцільно відкрити рахунок 32 «Рахунок отримання бюджетних коштів», який включатиме два субрахунки 321 «Грошові кошти прямої підтримки» та 322 «Грошові кошти пільгового ПДВ».

За дебетом відображатиметься надходження бюджетних коштів, за кредитом – їх використання. Відкриття рахунку сприятиме поліпшенню інформаційності обліку в частині державної підтримки та формуванню узагальненої інформації в фінансовій звітності. Пропозиції щодо внесення змін до Плану рахунків та НП(С)БО 1 наведено в додатку У та Ф.

Як аргумент можна навести переконання В.М. Жука, що є потреба посилення і навіть перегляду методології бухгалтерського забезпечення державної підтримки сільськогосподарського виробництва [53, с. 462]. До таких питань належать: посилення забезпечення управління обліковою інформацією щодо ефективності державної підтримки за програмами; адаптація міжнародних стандартів та підходів бухгалтерського обліку державної підтримки аграрного сегмента господарювання до специфіки національного інституціонального середовища, узгодження підходів до відображення державної підтримки в податковому та бухгалтерському обліку [53, с. 462].

Особливої уваги потребує перегляд визнання використаних

коштів державної підтримки як доходів. Так, п. 23.30 МСФЗ для МСП визначено, що підприємство має розкривати суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від державних грантів. Визнання прямої державної підтримки як доходу регламентовано П(С)БО 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. №290.

Відповідно до цього положення дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Зокрема, в п. 16 визначено, що цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування [150]. Тобто господарство може відобразити кошти державної підтримки у складі доходу тільки після фактичного отримання й використання їх за цільовим призначенням та виконанням умов бюджетних програм.

Доцільно звернути увагу на об'єктивність визнання коштів цільового фінансування доходами підприємства, які безпосередньо мають прямий вплив на суму визначення фінансового результату діяльності підприємства [33, с. 144].

Аналіз стану відображення державної підтримки як доходу дав змогу виявити, що бюджетні кошти, які після використання у виробництві визнаються доходами, відображують на різних субрахунках. Це, в свою чергу, не дає можливості дати адекватну оцінку одержаним доходам завдяки отриманню державної підтримки.

У зв'язку з викладеним доцільно ввести до Плану рахунків та до спрощеного Плану рахунків обов'язковий для всіх рахунків 77 «Доходи від державної підтримки», на якому обліковувалися б доходи від використання коштів підтримки за різними видами діяльності (рис. 3.3).

Узагальнення інформації на рахунку 77 «Дохід від використання коштів державної підтримки» дасть можливість здійснювати аналітичну оцінку отримання господарствами доходів із використанням коштів підтримки та без неї, а також впливу на фінансові результати. Важливим є підвищення

інформативності фінансової звітності щодо використання коштів підтримки за видами господарської діяльності.

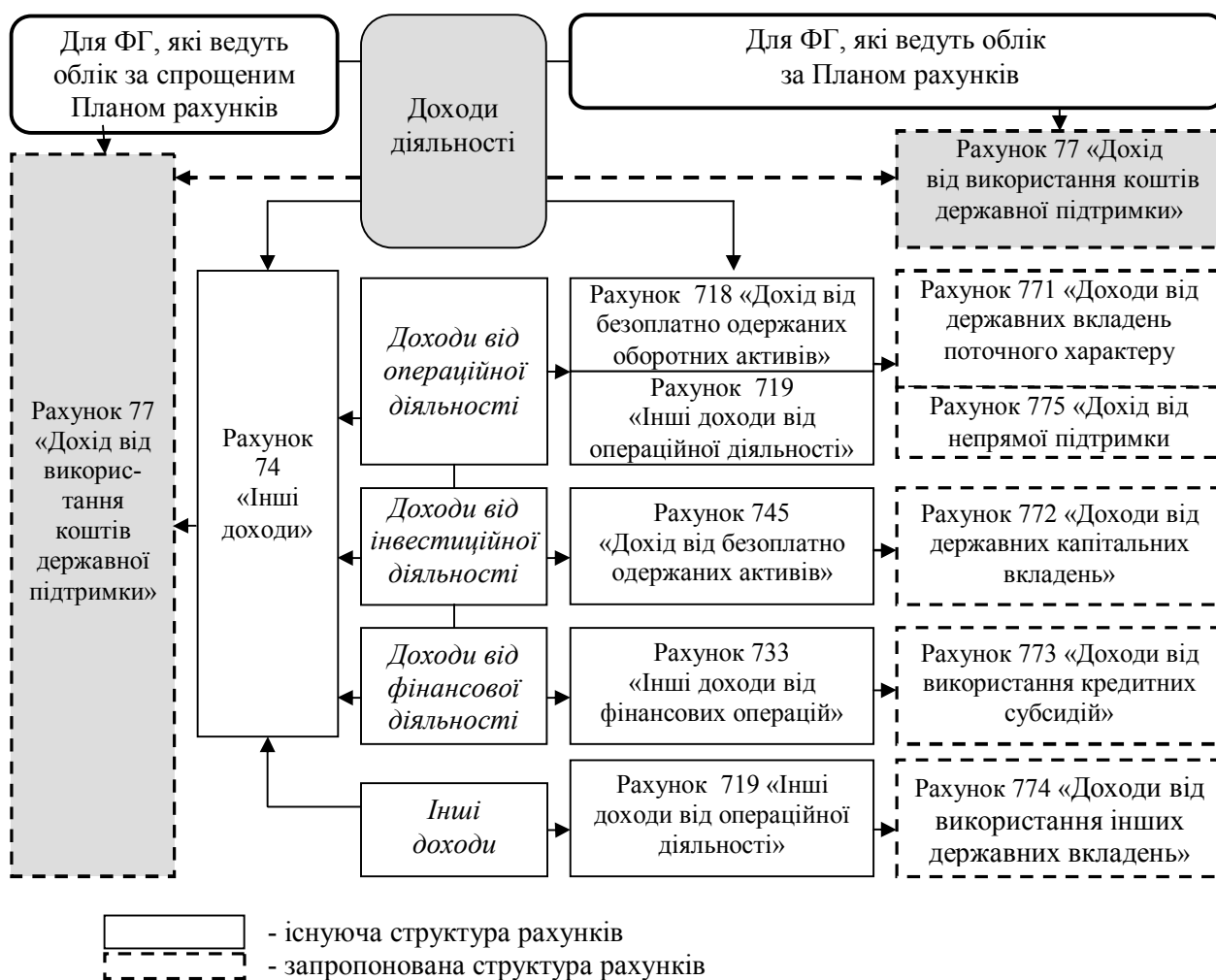


Рис. 3.3. Структура запропонованого рахунку 77 «Доходи від використання державної підтримки» у фермерських господарствах

Схему відображення доходів від надання державної підтримки наведено в додатку X.

Головні напрями вдосконалення методології обліку державної підтримки, на думку В.М.Жука [59, с. 143], 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;

– розробка методичних засад обліку державної підтримки в обліковій політиці аграрних підприємств та впровадження єдиної методики контролю використання коштів державної фінансової підтримки [59, с. 143].

Пропонуємо такі напрями вдосконалення обліку державної підтримки фермерських господарств:

1) удосконалення класифікації державної підтримки через розмежування капітальних трансфертів, поточних трансфертів, кредитних субсидій і страхових компенсацій, що дозволить здійснити контроль та оцінку за видами діяльності;

2) удосконалення методики обліку через використання рахунку 48 «Короткострокова державна підтримка» та 56 «Довгострокова державна підтримка», що сприятиме поліпшенню інформаційного забезпечення державної підтримки;

3) удосконалення системи моніторингу ефективності використання коштів підтримки через використання рахунку 77 «Доходи від використання державної підтримки» за видами діяльності, що сприятиме побудові звітності на якісно новому рівні та відповідно до вимог МСФЗ.

### 3.2. Підходи до вдосконалення фінансової звітності фермерських господарств

Для забезпечення конкурентоспроможності своєї продукції під впливом факторів макро-, та мікросередовища фермерські господарства потребують державної підтримки. Бюджетні кошти за різними програмами, які виділяє держава для розвитку фермерських господарств, в обов'язковому порядку суворо контролюються. Контроль забезпечується достовірністю відображення операцій у системі бухгалтерських рахунків та у фінансовій звітності. Проте для проведення аналітичної оцінки та контролю за використанням прямої державної підтримки і надання інформації користувачам усіх рівнів наведених даних у фінансовій звітності недостатньо.

На думку В.М. Жука, розвиток бухгалтерського обліку бюджетної підтримки виробництва продукції сільського господарства має задаватися запитами на відповідну інформацію від галузевого управління та Мінфіну України [52, с. 9]. Це потребує вдосконалення фінансової та статистичної звітності в частині збільшення звітних показників у відповідних формах, їх переорієнтацію на відображення ефективності цих процесів [52, с. 9].

Оприлюднення фінансової звітності обумовлює необхідність достовірного й об'єктивного висвітлення економічної інформації та стандартизації їх подання. В умовах глобалізації світової економіки необхідним є відповідність національних положень складання фінансової звітності міжнародним положенням [262, с. 3].

Відповідно до вимог МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» розкриттю у фінансовій звітності підлягає така інформація:

- а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів;
- б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також інші форми державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду;
- в) невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.

Згідно з МСБО 20 одержання державної підтримки може бути суттєвим для складання фінансових звітів з двох причин. По-перше, якщо ресурси було передано, слід знайти відповідний метод обліку передачі ресурсів. По-друге, бажано визначити величину вигоди, одержаної суб'єктом господарювання від такої допомоги протягом звітного періоду. Це полегшить порівняння фінансових звітів суб'єкта господарювання зі звітами попередніх періодів, а також зі звітами інших суб'єктів господарювання [130].

Крім того, як вважає С.Ф.Голов, доцільно розкривати характер, обсяг і термін дії державної підтримки, від якої підприємство має значну, але опосередковану вигоду (безплатні технічні або маркетингові послуги, надання гарантій, безпроцентних позик) [29, с. 608].

У попередньому підрозділі визначено, що за МСБО 20 існують державні гранти, пов'язані з активами, та державні гранти, пов'язані з доходами.

Державні гранти, пов'язані з активами, відображують у Балансі або через визначення гранту як відстроченого доходу, або через вирахування гранту при визначенні балансової вартості активу.

Інформацію про гранти, пов'язані з активами, відображують у звітності за двома методами подання. 1) грант відображують як відстрочений дохід, який визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу; 2) при обчисленні балансової вартості активу грант вираховують. Грант визнається у прибутку або збитку протягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат.

Державні гранти, пов'язані з доходами, сільськогосподарські підприємства України, в тому числі фермерські господарства, відображують у Звіті про фінансові результати під загальним заголовком «Інші доходи», «Інші операційні доходи» або «Інші фінансові доходи». Альтернативним підходом, відповідно до МСБО є вирахування доходів при відображенні пов'язаних із ними витрат.

Прихильники першого методу вважають неправильним відображення статей доходу та витрат на нетто-основі і що відокремлення гранту від витрат полегшує порівняння з іншими

витратами, на які грант не впливає. Щодо другого методу, то аргументом є те, що суб'єкт господарювання міг би зовсім не понести витрат, якби не був отриманий грант, і тому подання витрат без згортання з грантом може ввести в оману.

Обидва методи вважають прийнятними для подання інформації про гранти, пов'язані з доходом. Розкриття інформації про грант може бути необхідним для належного розуміння фінансових звітів. Розкриття інформації про вплив гранту на будь-яку статтю доходу або витрат, який вимагається розкривати окремо, є, як правило, доречним.

Узагальнення інформації про державні гранти у фінансовій звітності наведено на рис. 3.4.

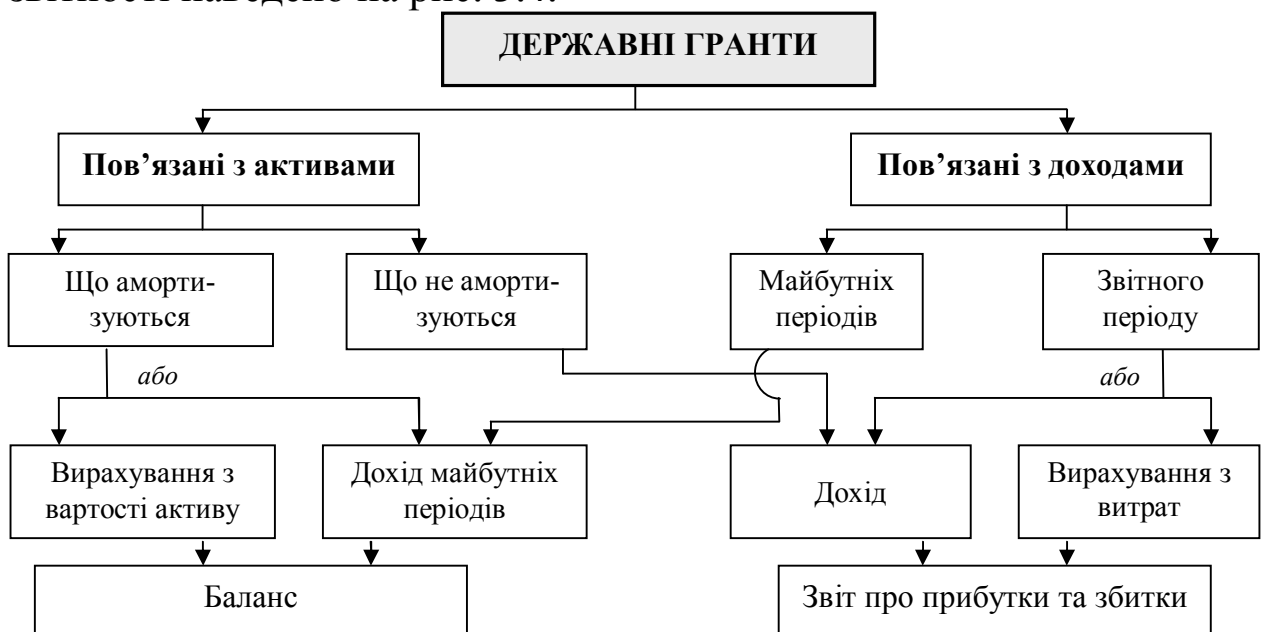


Рис. 3.4. Відображення державних грантів у фінансових звітах

Джерело: [29, с. 283]

Цільове використання коштів не передбачає відображення їх залишків в системі бухгалтерських рахунків, оскільки за умовами державних програм вони мають бути використані за призначенням повністю.

Узагальнюючи викладене вище, можна дійти висновку, що наведеної інформації у визначених законодавством формах звітності недостатньо для аналізу, контролю та статистичного узагальнення, тому існує потреба в її удосконаленні.

Аналіз окремих форм фінансової звітності, зокрема Балансу (Звіту про фінансовий стан), які складають фермерські господарства, дав змогу виявити, що бюджетні кошти, які



спрямовуються різним категоріям фермерських господарств, знаходять своє відображення в цілих розділах або рядках розділів ідентичних за змістом форм (ф. №1, ф. №1-м, ф. №1-мс), які мають різні назви статей.

Таблиця 3.3

**Розбіжності чинного законодавства та існуючих форм фінансової звітності щодо відображення коштів державної підтримки фермерських господарств**

| РАХУНОК   | ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ                                  | ЧИННЕ ЗАКОНОДАВСТВО   |
|---|---|---|
|   |   | Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. №1)   |
| Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» | <u>Цільове фінансування</u>                                 | У статті <u>«Цільове фінансування»</u> наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток |
|   | Баланс (ф. №1-м)  | П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»  |
|   | <u>Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування</u> | У складі <u>забезпечень наступних витрат і платежів</u> відображаються суми забезпечення для відшкодування наступних витрат і платежів, а також залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел                             |
|   | Баланс (ф. №1-мс)   |   |
|   | <u>Цільове фінансування</u>                                 |   |

Наведена інформація в табл. 3.3 дає можливість зробити висновок, що назва рахунку не збігається з назвами розділів та статей, а також визначень із законодавчих документів. Жоден із рядків або розділів не розкриває інформацію винятково щодо державної підтримки, що не дає можливості узагальнювати інформацію в розрізі підтримки, а отже, і здійснити достовірної оцінки та ефективного прийняттю рішень щодо її надання.

Відповідно до Плану рахунків рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» призначений для узагальнення інформації про надходження й використання коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб. Однак,

відсутня нормативна база щодо порядку та цілей використання дотацій, бюджетних компенсацій або субсидій, що надавала б однозначне тлумачення їх цільового спрямування й забезпечувала облік на одному рахунку.

Вважаємо, що структура рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» потребує уточнення та коригування. Адже, по-перше, кошти державної підтримки виділяються в межах бюджетних програм і затверджуються на один рік. Отож, для дотримання принципу превалювання сутності над формою доцільно було б назвати цей рахунок «Короткострокова державна підтримка», оскільки такі видатки бюджету мають короткостроковий характер, кошти слід використати протягом 12 місяців, а наведена класифікація бюджетних видатків дає можливість чітко виокремити довго- та короткострокову підтримку за видами діяльності. Відповідно до п. 4.4 Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств (далі – МСФЗ для МСП) [128] фінансова звітність має ґрунтуватися на розмежуванні активів та зобов'язань на коротко- та довгострокові.

По-друге, з метою визначення частки участі держави у функціонуванні найбільш нестійких, вразливих і чутливих підприємств до впливу різних чинників (фермерських господарств), потрібно було б розділити у формах звітності інформацію щодо коштів державної та недержавної підтримки

З метою встановлення єдиного підходу до відображення інформації щодо коштів державної підтримки в пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф.№ 1) доцільно внести зміни до статті «Цільове фінансування» (р. 1525), Балансу (ф. №1-мс) – до розділів «Цільове фінансування» (р. 430) і Балансу (ф. №1-м) – розділ «Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування» (р. 430), об'єднавши їх єдиною назвою «Короткострокова державна підтримка» (за різними рядками залежно від звітності).

Для забезпечення такого методичного підходу потрібно внести відповідні зміни до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (Додаток Ц).

Цей підхід дозволить уніфікувати Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. №1, ф. №1-м, ф. №1-мс) для всіх категорій сільськогосподарських підприємств, у тому числі фермерських

господарств, сприятиме задоволенню інформаційних потреб користувачів на мікро- і макрорівнях.

Довгострокову державну підтримку, яка надається у вигляді довго- і середньострокових безпроцентних позик, а також фінансового лізингу від державних підприємств відображують у Балансі (Звіті про фінансовий стан) (Ф. №1) за статтею «Інші довгострокові зобов'язання» (р. 1515).

Однак звітність не дає змоги виокремити інформацію щодо довгострокової державної підтримки, оскільки бюджетні позики входять до складу всіх зобов'язань підприємств, дані про фінансову оренду (за рахунок бюджетних коштів) – до зобов'язань за всіма орендованими об'єктами.

Тому, в попередньому розділі було запропоновано відображення інформації щодо довгострокової державної підтримки на рахунку 56 «Довгострокова державна підтримка».

С.Ф.Голов вважає доцільно розкривати характер, обсяг і термін дії державної підтримки, від якої підприємство має значну, але опосередковану вигоду (безплатні технічні або маркетингові послуги, надання гарантій, безпроцентних позик) [29, с. 608].

Урахування пропозицій уможливить внесення змін до структури Балансу та виокремлення статті «Довгострокова державна підтримка» (р. 1516). Слід зазначити, що у Балансі (ф. №1-м) зобов'язання за фінансовою орендою та за бюджетними позиками відображують у розділі III «Довгострокові зобов'язання» (р. 480). Відповідно до п. 25 ПСБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» цей розділ розкриває інформацію про суму заборгованості підприємства банкам за отримані від них позики та суму довгострокової заборгованості за зобов'язаннями щодо залучення позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховують відсотки, та за іншими зобов'язаннями.

Тому, з огляду на важливість оцінки державної підтримки та визначення її впливу на функціонування підприємств і розвиток економіки в цілому вважаємо, що у Спрощених формах фінансових звітів доцільно розділ II перейменувати на «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» (у складі довгострокових зобов'язань) та ввести додаткову статтю – «в т.ч. довгострокова державна підтримка» (Додаток Ц.1).

На відміну від короткострокової підтримки довгострокова підтримка буде відображена повністю, що дасть змогу здійснити оцінку впливу залучених державних коштів на діяльність підприємства.

З урахуванням внесених пропозицій форма Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. №1, ф. №1-м, ф. №1-мс) матиме структуру, наведену в додатках Ц.2, Ц.3 і Ц.4 відповідно.

Звіт про фінансові результати – форма річної фінансової звітності, яка відображує інформацію про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства. Використання коштів державної підтримки розкривається у статтях: у ф.№2 – «Інші операційні доходи» (р. 2120), «Інші фінансові доходи» (р. 2220) та «Інші доходи» (р. 2240); у ф.№2-м – «Інші операційні доходи» (р. 040) та «Інші доходи» (р. 050); у ф.№2-мс – «Інші доходи» (р. 040).

Однак, як було визначено в попередньому розділі, узагальнення інформації щодо використання коштів державної підтримки не дає можливості здійснити оцінку про частку цих доходів у загальній структурі та їх вплив на діяльність підприємства в цілому. Доходи, отримані в результаті використання коштів державної підтримки, відображують у статті «Інші доходи», однак держава не може ігнорувати дані підприємств, що ведуть облік за спрощеною системою. На нашу думку, доходи, отримані завдяки використанню бюджетних коштів, потрібно відображувати окремо. Так, у складі рядка «Інші доходи» (ф. №2-мс Звіту про фінансові результати) відображують суми інших доходів від операційної та звичайної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції.

Одним із недоліків Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є невідповідність доходів та витрат за видами господарської діяльності як, наприклад, у Звіті про рух грошових коштів, де чітко за розділами відображено надходження та витрачання коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

У статті «Інші доходи» (р. 2240) відображують інформацію про дохід від безоплатно одержаних активів, який виникає у підприємства внаслідок використання бюджетної компенсації за придбану техніку. Виходить, що дохід від державних капітальних

вкладень (інвестиційна діяльність) відображується в складі інших доходів і не є результатом інвестиційної діяльності підприємства. Саме тому для забезпечення принципу відповідності доходів і витрат пропонуємо доходи і витрати у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) також відображувати за видами діяльності.

Вважаємо, що Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. №2) має складатися з таких розділів (додаток Ц.5):

- Розділ I. Доходи, витрати і фінансові результати операційної діяльності.
- Розділ II. Доходи і витрати інвестиційної діяльності.
- Розділ III. Доходи і витрати фінансової діяльності.
- Розділ IV. Фінансові результати до оподаткування.
- Розділ V. Чистий фінансовий результат.

Запропоновані зміни щодо відображення доходів від використання коштів державної підтримки узагальнено в табл. 3.4.

Аналіз таблиці 3.4. дає змогу дійти висновку, що відображені в Звіті про фінансові результати (ф. №2) інші доходи, до яких входить державна підтримка, можна зіставити з наведеними даними у Розділі V «Доходи і витрати» Приміток до річної фінансової звітності (ф. №5).

*Таблиця 3.4*

**Пропозиції з відображення інформації про доходи від використання коштів державної підтримки у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) і Примітках до річної фінансової звітності**

| ДІЮЧА СИСТЕМА ЗВІТНОСТІ  |   |   | ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА  |   |   |
|--|---|---|--|---|---|
| Рахунок, на якому відображують інформацію про державну підтримку | Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) | Примітки до річної фінансової звітності   | Рахунок, який буде відображати інформацію про державну підтримку | Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)     | Примітки до річної фінансової звітності |
| 1  | 2   | 3   | 4  | 5   | 6                                       |
| 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»           | Інші операційні доходи (р. 2120)                        | А. Інші операційні доходи і витрати       | Доходи операційної діяльності                                    |   |   |
| 719 «Інші доходи від операційної діяльності»                     |   | Інші операційні доходи і витрати (р. 490) | Рахунок 771 «Доходи від державних вкладень поточного характеру»  | Доходи від державних вкладень поточного характеру (р. 2125) | -                                       |

Продовження табл. 3.4

| 1   | 2                                | 3   | 4  | 5  | 6 |
|---|----------------------------------|---|--|--|---|
| 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»      | Інші доходи (р. 2240)            | Інші доходи і витрати                     | Доходи інвестиційної діяльності                                |  |   |
|   |                                  | Безоплатно отримані активи (р.610)        | Рахунок 772 «Доходи від державних капітальних вкладень»        | Доходи від державних капітальних вкладень (р. 2210)  | - |
| Рахунок 733 «Інші доходи від фінансових операцій» | Інші фінансові доходи (р. 2220)  | В. Інші фінансові доходи і витрати        | Доходи фінансової діяльності                                   |  |   |
|   |                                  | Інші фінансові доходи і витрати (р. 560)  | Рахунок 773 «Доходи від використання кредитних субсидій»       | Доходи від підтримки фінансової діяльності (р. 2225) | - |
|   |                                  |   | Інші доходи  |  |   |
| 719 «Інші доходи від операційної діяльності»      | Інші операційні доходи (р. 2120) | Інші операційні доходи і витрати (р. 490) | Рахунок 774 «Доходи від використання інших державних вкладень» | в. т.ч. за рахунок страхових компенсацій (р.2320)    | - |

Отже, доходи, отримані від використання коштів підтримки, виокремлені зі складу «Інших доходів», тому немає потреби відображувати їх у складі «Інших доходів» Приміток до річної фінансової звітності (яку, до речі, складають не всі фермерські господарства).

Потребують коригування та конкретизації інформації про доходи від використання коштів державної підтримки форми Звіту про фінансові результати (ф. №2-м і ф. №2-мс), регламентовані ПСБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Пропозиції щодо відображення доходів від використання коштів державної підтримки у Звіті про фінансові результати (ф. №2-м, №2-мс)**

| ЧИННА СИСТЕМА ЗВІТНОСТІ  |  |   | ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА  |   |   |
|--|--|---|--|---|---|
| Рахунок, на якому відображують інформацію про державну підтримку | Звіт про фінансові результати (Ф. 2-м) | Звіт про фінансові результати (Ф. 2-мс) | Рахунок, на якому буде відображено інформацію про державну підтримку | Звіт про фінансові результати (Ф. 2-м)            | Звіт про фінансові результати (Ф. 2-мс) |
| 74 «Інші доходи»   | Інші операційні доходи (р. 040)        | Інші доходи (р. 040)                    | 77 «Доходи від використання державної підтримки»                     | Доходи від отриманої державної підтримки (р. 045) |   |
|  | Інші доходи (р. 050)                   |   |  |   |   |

Оскільки доходи від державної підтримки виокремлено зі складу інших доходів та відображено окремими статтями, можна дійти висновку, що такі зміни не вплинуть на визначення чистого прибутку підприємств, однак оцінку показників ефективності та рентабельності можна буде проводити на основі даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Наприклад, можна буде здійснити аналіз результатів діяльності господарств з використанням коштів підтримки та без неї, тому що така інформація узагальнена за окремими статтями. Більше того, запропонована форма уможливить здійснення оцінки впливу підтримки на отримання доходів від різних видів діяльності.

З урахуванням внесених пропозицій форма Звіту про фінансові результати (ф. №2-м, ф. №2-мс) матиме структуру, наведену в додатку Ц.6.

Оскільки великі та середні фермерські господарства займають значну частку (36%) у загальній кількості фермерських господарств Вінницької області, вважаємо доцільними пропозиції щодо впорядкування інших форм фінансової звітності в частині формування інформації щодо державної підтримки.

Інформацію про господарську діяльність підприємства можна отримати на основі фінансової звітності, проте одна із форм, а саме Звіт про рух грошових коштів, узагальнює всю інформацію про діяльність, яка впливає на грошові кошти та потоки [233, с. 57].

У Звіті відображують джерела отриманих підприємством готівкових і безготівкових коштів, напрями їх використання у звітному періоді, рух грошових коштів за звітний період залежно від виду діяльності (операційної, інвестиційної, фінансової) [262, с. 4].

Пунктом 28 МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» визначено, що, придбання активів та отримання пов'язаних із ними грантів може спричинити значні зміни руху грошових коштів суб'єкта господарювання. З цієї причини, а також з метою відображення валових інвестицій в активи такі зміни часто розкривають як окремі статті у Звіті про рух грошових коштів незалежно від того, вираховується грант із пов'язаного з ним активу, чи ні для подання у звіті про фінансовий стан.

Кожна з частин Звіту відображує інформацію щодо

бюджетних коштів, які спрямовуються на підтримку кожного виду господарської діяльності.

Рух коштів у результаті операційної діяльності щодо відображення бюджетних коштів підтримки узагальнюється в статті «Надходження від цільового фінансування» (р. 3010) Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) (ф. №3), яка відображає одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб. У додатковій статті (р. 3011) «Надходження від отримання субсидій, дотацій» може бути розкрита інформація про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій.

На нашу, не можна погодитись із змістом та назвою цих статей, оскільки, по-перше, у р. 3010 відображують видатки на операційну діяльність, а стаття має назву «Надходження від цільового фінансування», до складу якого входять видатки на інвестиційну, фінансову чи іншу діяльність. Звідси можна дійти висновку, що зміст статті не відповідає її назві. Крім того, із наведеної в статті суми не можна виокремити саме державну підтримку, оскільки передбачено відображення фінансування від інших осіб.

По-друге, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків, цільове фінансування включає в себе дотації та субсидії, чим підтверджується недоцільність виділення додаткової статті. Можна припустити, що виокремлення додаткової статті передбачало узагальнення інформації щодо державної підтримки, однак назва статті є значно вузькою за її зміст, оскільки державна підтримка включає в себе не тільки субсидії та дотації, а й страхові компенсації, надання бюджетних позик, фінансування різних проектів.

Виходячи з викладеного для розмежування інформації щодо державної та недержавної підтримки вважаємо за доцільне в рядку 3010 відображувати суми благодійної допомоги від фізичних осіб за статтею «Надходження від благодійників», а отримані кошти державної підтримки, що спрямовуються на операційну діяльність, узагальнювати в рядку 3011 за статтею «Надходження від отримання поточних державних трансфертів».

На рух коштів у результаті інвестиційної діяльності впливає



державна підтримка через часткову компенсацію вартості придбаної техніки вітчизняного виробництва, а також вартості будівництва тваринницьких комплексів та теплиць. На нашу думку, відображення руху коштів від державних капітальних вкладень дасть змогу в майбутньому визначити вплив коштів на інвестиційну діяльність та обсяги державної технічної підтримки.

Саме тому пропонуємо після рядка 3260 «Придбання необоротних активів» виділити рядок 3265 «в т.ч. за рахунок капітальних трансфертів», який призначений для узагальнення інформації про капітальні державні вкладення на придбання (створення) необоротних активів (часткову компенсацію вартості техніки, будівництва комплексів, довгострокових біологічних активів тощо).

Суму коштів, спрямовану на фінансову діяльність, відображують за статтею «Отримання позик» (р. 3305), де показують надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною й інвестиційною діяльністю).

Надані пропозиції щодо відображення коштів підтримки у Звіті про рух грошових коштів наведено в додатку Ц.7.

З метою визначення впливу держави на рух коштів від фінансової діяльності вважаємо за доцільне після рядка «Отримання позик», виділити рядки: «в т.ч. бюджетні безпроцентні позики» (р. 3315) та «кредитні субсидії» (р. 3320), що дасть можливість провести аналітичну оцінку впливу довго- та короткострокової державної підтримки на фінансову діяльність.

З урахуванням внесених пропозицій форма Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) (ф. №3) матиме структуру, наведену в додатку Ц.8.

Заповнення Звіту про рух грошових коштів (за непрямим методом) має свої особливості. На нашу думку, не можна в назві форми вказувати «за непрямим методом», оскільки за ним заповнюється тільки розділ 1 «Рух коштів в результаті операційної діяльності», інші розділи – за прямим методом. Тому доцільно було б назвати форму №3 так «Звіт про рух грошових коштів (за комбінованим методом)».

Інформацію про державну підтримку в Звіті про рух

грошових коштів, який заповнюється за непрямим методом, відображують за статтею «Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій» (р. 3520). За цією статтею відображено всі надходження та витрачання коштів, які не належать до операційної діяльності. Тому розділ 1 «Рух коштів у результаті операційної діяльності» не дає можливості відображення інформації щодо впливу коштів державної підтримки на операційну діяльність господарств, оскільки потрібно було б вписувати рядки про доходи від інвестиційної, фінансової та надзвичайної діяльності. Звичайно, при таких умовах порядок формування звітності був би ускладнений.

З метою уніфікації фінансової звітності пропонуємо законодавчо затвердити обов'язковість складання підприємствами, які отримують кошти державної підтримки формувати Звіт про рух грошових коштів за прямим методом (ф. №3), що уможливить узагальнення інформації всіх сільськогосподарських підприємств.

Звіт про власний капітал (ф. №4) містить інформацію про види власного капіталу і причини його збільшення або зменшення. Дослідженнями встановлено, що тільки отримання необоротних активів як державної підтримки відображатиметься як безоплатно отримані активи. Однак вважаємо, що для оцінки впливу держави на технічну оснащеність сільськогосподарських підприємств варто виділити окремо рядок «в т.ч. як державна технічна підтримка» (табл. 3.6)

Отже, державна підтримка у вигляді капітальних трансфертів буде відображена у Звіті про рух грошових коштів (ф. №3), а інформація про державну підтримку у вигляді безоплатної передачі необоротних активів буде узагальнена у Звіті про власний капітал (ф. №4).

Примітки до фінансової звітності є важливим компонентом фінансової звітності [262, с. 7]. Саме вони містять додаткову інформацію для розкриття й уточнення суми, суті та класифікації операцій, методичних підходів до оцінки і визнання в обліку та розкриття у фінансових звітах операції, до якої вона належить [262, с. 7].

Примітки складають на основі даних синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку. При цьому деталізується інформація про склад активів та пасивів, основні принципи і

методи облікової політики та її зміни протягом звітного періоду, а також інша інформація, не наведена у фінансовій звітності і розкриття якої є обов'язковим за міжнародними стандартами.

Таблиця 3.6

**Відображення інформації про державну підтримку фермерськими господарствами у Звіті про власний капітал**

| ЧИННА СИСТЕМА ЗВІТНОСТІ |  | ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА  |   |
|-------------------------|--|--|---|
| Рядок                   | Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності | Рядок  | Зміст статті відповідно до Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 28.03.2013 р. №433 |
| -                       | -  | Безкоштовно отримані активи (р. 4230) в т.ч. як державна технічна підтримка (4235) | <i>п. 5.9 а – наводяться дані щодо безоплатно отриманих активів, у тому числі необоротних активів від держави</i>   |

Інформацію про використання коштів державної підтримки наводять у Примітках у розділі 5 «Інші доходи і витрати» у складі різних статей. Вона має бути взаємоузгоджена з показниками Звіту про фінансові результати. Однак із внесенням пропозиції щодо відкриття рахунку 77 «Доходи від отриманої державної підтримки» відображення державної підтримки у складі інших доходів у Примітках стає недоцільним.

У розділі XIV «Біологічні активи» відображуються вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування. Проте, вважаємо, що не можна обмежуватися лише інформацією щодо довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва (які є частиною необоротних активів) та поточних (які відносять до оборотних активів), оскільки державна підтримка спрямовується також на придбання техніки, будівництво тваринницьких ферм та комплексів, а також запасів (сировини і матеріалів, добрив, запасних частин). Виходячи з цього впливає, що за наявності такої інформації можна було б запропонувати розрахунок показників – зниження фондо-, сировинно-, матеріало-, паливомісткості та підвищення віддачі ресурсів (фондо-, матеріаловіддача) за рахунок використання коштів державної підтримки, які характеризують

ефективність використання матеріальних ресурсів на підприємстві.

Отож виходячи з викладеного, на нашу думку, доцільно доповнити Примітки відповідними рядками та графами для відображення інформації щодо збільшення вартості оборотних та необоротних активів, придбаних із використанням коштів державної підтримки. Розкриття цієї інформації дасть змогу здійснювати аналітичну оцінку ефективності використання коштів державної підтримки на мікро- та макрорівнях (додаток Ц.9).

Наприклад, у розділі II «Основні засоби» поряд з графою 5 «Надійшло за рік» пропонуємо додати графу 6 «у тому числі за рахунок коштів державної підтримки» в розрізі видів основних засобів (будівлі, споруди, машини, транспортні засоби, прилади, інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження).

Загальна вартість по графі 6 дасть змогу визначити частку основних засобів, придбаних господарством за власні кошти та за кошти державної підтримки. У цій графі будуть відображені не тільки придбані засоби за рахунок прямої підтримки, а й при використанні коштів пільгового ПДВ, оскільки, акумулюючи ці кошти, господарства повинні витратити їх зі спецрахунків на певні визначені цілі.

У розділі VIII «Запаси» відсутня інформація щодо вартості на початок року та вартості запасів, які вибули, зазначається тільки вартість на кінець року. Вважаємо, що інформація є важливою для оцінки забезпеченості підприємств матеріальними оборотними засобами, їх руху та участі в процесі виробництва, тому до розділу варто додати такі графи: «Балансова вартість на початок року», «Придбано протягом року», «в т. ч. за рахунок коштів державної підтримки» та «Вибуло за рік».

Запропоновані зміни у відображенні державної підтримки дадуть можливість здійснити оцінку частки оборотних активів, які були придбані за власні кошти та кошти державної підтримки, а також розрахувати відповідні показники.

Після внесення пропозицій для удосконалення Приміток щодо відображення коштів державної підтримки, варто зазначити, що окрема категорія фермерів (малі) складають Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва або Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, до складу яких

Примітки не входять. Вважаємо, що відсутність цієї форми для наведеної категорії фермерів не дасть змоги здійснити детальний аналіз щодо придбаних (створених) активів за рахунок коштів державної підтримки.

У зв'язку з цим пропонуємо для підприємств, які ведуть облік та складають звітність за спрощеною формою, з метою подання повної інформації по всіх сільськогосподарських підприємствах щодо надходження та використання коштів державної підтримки складати Звіт про використання коштів державної підтримки (ф. №3-м).

Звіт призначений для узагальнення інформації щодо придбаних за рахунок коштів державної підтримки необоротних (основних засобів, довгострокових біологічних активів) та оборотних активів (запасів, поточних біологічних активів).

У Звіті (як і у Примітках) буде відображена інформація за трьома розділами (табл. 3.7):

– Розділ I «Придбані (створені) за рахунок коштів державної підтримки активи», який міститиме дані про придбані (створені) необоротні та оборотні активи);

– Розділ II «Грошові кошти», де буде узагальнена інформація щодо коштів підтримки, які акумулюються на спецрахунках;

– Розділ III «Біологічні активи», в якому буде відображена інформація щодо надходження активів за рахунок бюджетних коштів та їх руху відповідно до ПСБО 30 «Біологічні активи».

*Таблиця 3.7*

**Пропозиції автора щодо відображення інформації про придбання необоротних та оборотних активів за кошти державної підтримки фермерськими господарствами**

|   |   |   |
|---|---|---|
| Для великих та середніх фермерських господарств |   | Для фермерських господарств, які є суб'єктами малого підприємництва               |
| Примітки до річної фінансової звітності (Ф. №5) |   | Звіт про використання коштів державної підтримки (Ф.№3-м)                         |
| Розділ  | Графа ( <i>запропоновано</i> )  | Розділ ( <i>запропоновано</i> )   |
| Розділ II. Основні засоби                       | <i>гр.6 «у тому числі за рахунок коштів державної підтримки»</i>                                | <i>Розділ I. Придбані (створені) за рахунок коштів державної підтримки активи</i> |
| Розділ VIII. Запаси                             | <i>«Придбано протягом року» гр. 5 «в т. ч. за рахунок коштів державної підтримки»</i>           |   |
| Розділ V. Грошові кошти                         | <i>«Спеціальний рахунок для отримання коштів підтримки» (р. 690)</i>                            | <i>Розділ II. Грошові кошти</i>   |
| Розділ XIV. Біологічні активи                   | <i>гр. 5 і гр. 14 вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування</i> | <i>Розділ III. Біологічні активи</i>  |

Таким чином, навіть при складанні спрощеної звітності фермерськими господарствами, які є суб'єктами малого підприємництва, на рівні держави та контролюючих органів не втрачається можливість отримання повної інформації щодо придбаних за кошти підтримки необоротних та оборотних активів по всіх сільськогосподарських підприємствах.

Форму Звіту про використання коштів державної підтримки на придбання (створення) активів наведено в додатку Ц.10.

На думку В.М. Жука, розвиток бухгалтерського обліку бюджетної підтримки сільського господарства має задаватись запитами на відповідну інформацію від галузевого управління та Мінфіну України. Це потребує вдосконалення звітності в частині збільшення звітних показників у відповідних формах, їх переорієнтацію на відображення ефективності процесів [52, с. 9].

Однак здійснивши аналіз форм державного статистичного спостереження Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (№ 50 с.-г.) та Основні показники господарської діяльності фермерського господарства (№ 2-ферм) (попри ті недоліки, які вказані у попередньому розділі), вважаємо за необхідне виділити ще одну відмінність, яка полягає у неповному розкритті даних розділу 6 (ф. № 2-ферм) порівняно з розділом 3 (ф. №50 с.-г.) «Державна підтримка сільського господарства» в розрізі видів продукції виробництва.

Чітко видно, що в частині виробництва та реалізації продукції обидві форми розкривають однакові показники в розрізі продукції. Проте, відсутність даних за видами продукції в формі № 2-ферм перешкоджає в подальшому здійснювати аналіз обсягів виробництва та реалізації тієї чи іншої продукції.

Виходить, що органам статистики (в аспекті державної підтримки) потрібна тільки та інформація, яку надає частина господарств (за ф. 50 с.-г.), а дані більшості фермерських господарств (складають статзвітність за ф. №2-ферм) – ігноруються. Це суперечить меті, завданням та принципам надання державної підтримки, яка полягає не тільки у підтримці самих господарств (як господарюючих суб'єктів), а й у підтримці конкурентоспроможності продукції, зростанні обсягів її виробництва та експорту. Звідси випливає, що на рівні держави не простежуються чіткі та достовірні дані щодо підтримки тієї чи іншої продукції сільськогосподарського виробництва.

Саме тому пропонуємо уніфікувати розділ щодо розкриття інформації про державну підтримку, який мають містити статистичні форми Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (ф. №50 с.-г.) та Основні показники господарської діяльності фермерського господарства (ф. № 2-ферм) відповідно (додатки Ц.11 і Ц.12).

Вважаємо за доцільне обґрунтувати критерії (класифікаційні ознаки), за якими має бути побудована фінансова та статистична звітність фермерських господарств (рис. 3.5).

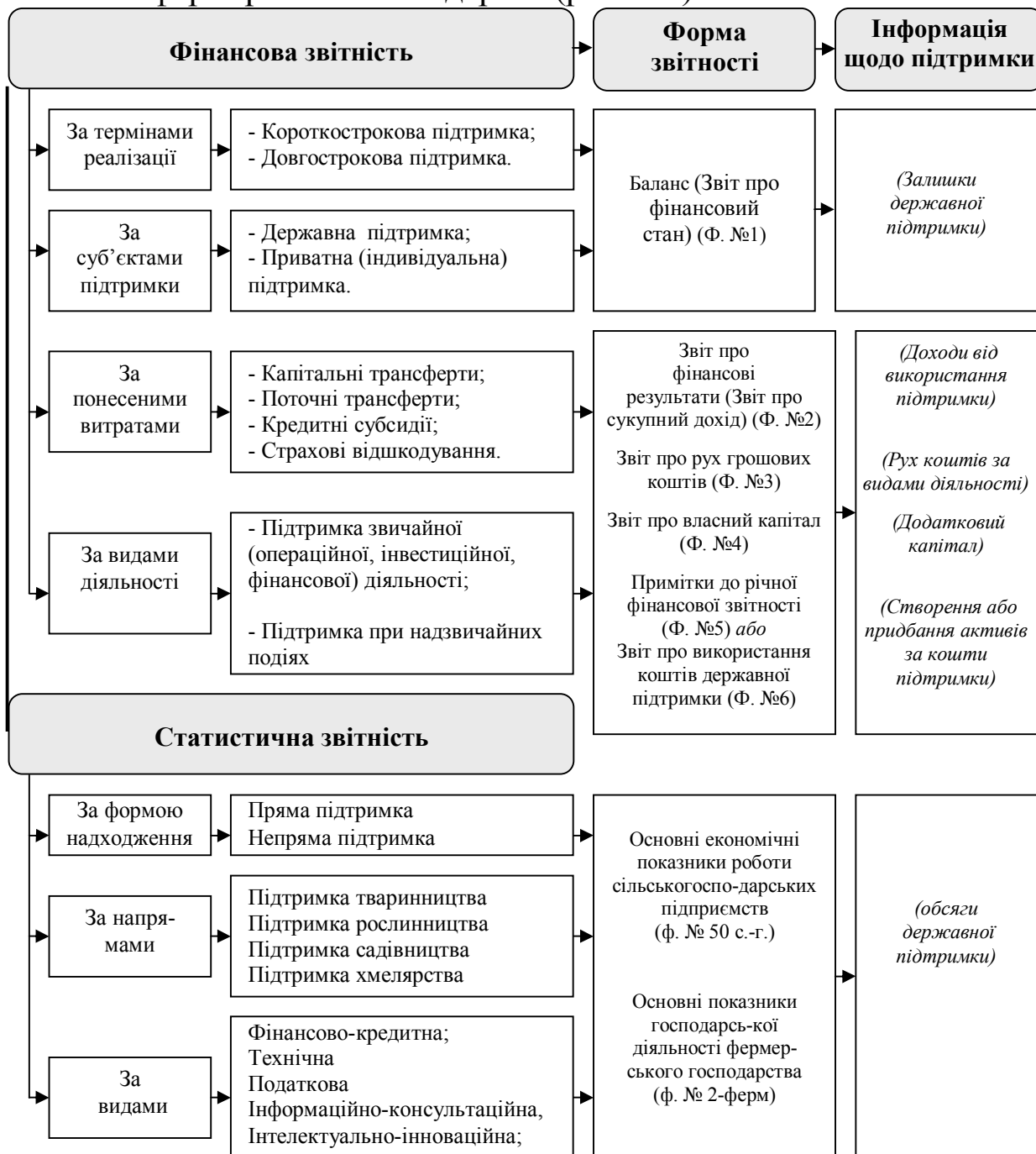


Рис. 3.5. Критерії та пропозиції щодо відображення державної підтримки у звітності фермерських господарств

Наведена на рис. 3.5 інформація дає можливість дійти висновку, що у формах фінансової звітності наведена інформація: про залишки державної підтримки, доходи від використання коштів підтримки (капітальні трансферти, поточні трансферти, кредитні субсидії, страхові відшкодування), рух коштів за видами діяльності, створення або придбання активів за кошти підтримки (підтримка придбання оборотних та необоротних активів), а у статистичній – про обсяги держпідтримки.

З метою поліпшення організації подання підприємствами статистичної звітності було прийнято наказ Держкомстату України «Про затвердження Порядку подання електронної звітності до органів державної статистики» [190], відповідно до якого створено систему електронної звітності органів державної статистики. Головна мета створення системи електронної звітності органів державної статистики – спрощення для респондентів процедури подання державної статистичної та/або фінансової звітності до органів державної статистики.

Важливою умовою подання електронної звітності є програмне забезпечення для формування електронних звітів відповідно до уніфікованого формату, доступ до мережі Інтернет та чинні посилені сертифікати відкритих ключів, сформованих для посадових осіб господарства, підписи яких є обов'язковими для державної статистичної та/або фінансової звітності на папері.

Подання електронної звітності фермерськими господарствами має переваги порівняно із паперовою версією, оскільки такий спосіб є одним із шляхів економії часу (відстань від господарства до районного статуправління може бути значною) та коштів на проїзд. Більше того, складання та подання звітності є доступним майже для кожного господарства, не потребує великих витрат праці та особливих знань з програмного забезпечення.

Однак існують незначні недоліки, що стосуються часового аспекту, оскільки практично всі господарства не готують звітність завчасно, а в останні один-два дні. Це призводить до перенавантаження поштового серверу і приймального шлюзу системи електронної звітності та створює технічні проблеми, унеможливаючи завчасну доставку електронної звітності та квитанцій. Саме тому варто чітко поставити часові межі подання електронної звітності за різними категоріями господарств.



### 3.3. Організаційно-методичне забезпечення контролю ефективності використання коштів державної підтримки

---

Чинна практика контролю за рухом бюджетних коштів свідчить про відсутність єдиної методики перевірки, яка б використовувалась як державними контролюючими органами, так і суб'єктами 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 [59, с. 144].

Серед контролюючих органів не тільки немає скоординованої та взаємоузгодженої роботи, а й нерідко відбувається дублювання функцій, створення перешкод нормальній контрольній діяльності [9, с. 45].

Варто зазначити, що між органами, які є суб'єктами контролю державної підтримки сільськогосподарських підприємств, відсутня єдина електронна інформаційна база, яка сприяла б підвищенню ефективності проведення державного контролю.

Окремою проблемою, що перешкоджає ефективній державній підтримці аграрних виробників, є корупційні дії чиновників різного рівня. Про це свідчать результати анонімного анкетування, яке провели ревізори серед фермерських господарств. Так, аграрії визнали факти вимагання чиновниками грошей (хабарів, «відкатів») для перемоги сільгоспвиробників у конкурсі на отримання державної фінансової підтримки. При цьому відсоток «відкату» за отримання коштів коливався від 5 до 50 % [244, с. 28].

Для уникнення таких ситуацій та попередження бюджетних правопорушень вважаємо за доцільне запропонувати впровадження новітніх інформаційних технологій на всіх етапах забезпечення державної підтримки через реалізацію бюджетних програм. Практичним заходом для реалізації цієї ідеї має стати створення інформаційної системи державної підтримки (далі – система), яка буде доступною як для отримувачів бюджетних коштів (в т.ч. фермерів), так і для розпорядників всіх рівнів, а також для контролюючих органів. Схематично функціонування системи зображено на рис. 3.9.



Рис. 3.9. Проект складових обліково-інформаційної системи державної підтримки та їх функціональний взаємозв'язок

Інформаційна система державної підтримки даватиме можливість кожному з учасників бюджетного процесу та контролюючих органів задовольняти інформаційні потреби в межах їх функціональних інтересів. За такого підходу забезпечуватиметься прозорість та гласність прийняття тих чи інших рішень, що сприятиме попередженню бюджетних правопорушень. За умови виявлення порушень щодо законності отримання або цільового та ефективного використання бюджетних коштів дані про такого отримувача вводяться в інформаційну систему, яка формує «чорний список», і в майбутньому – користувачів бюджетних коштів, які допустили порушення, будуть позбавлені права претендувати на отримання державної підтримки.

Слід зазначити, що частково існує обмін інформацією через надсилання запитів, однак недоліком є те, що вони одновекторні,

тобто, запити надсилаються з вищестоящих установ – підпорядкованим, наприклад, за напрямками: Рахункова палата – Державна фінансова інспекція, Міністерство аграрної політики та продовольства – Управління АПР обласних адміністрацій. Звичайно, підпорядкована установа швидко реагує на запит та задовольняє його відповіддю (при здійсненні персоналом певних вибірок). Однак проблемою є отримання інформації установами, які перебувають на одному рівні (Державна фінансова інспекція – Міністерство доходів і зборів України) через брак часу та людських ресурсів.

За умови функціонування системи доступ до інформації буде одночасний як суб'єктам, що її формують, так і користувачам відповідно до їх функцій, завдань та повноважень.

Інформаційна система державної підтримки передбачає на початковому етапі реєстрацію всіх претендентів на спеціально створеному сайті за встановленою електронною формою Анкети потенційного отримувача коштів державної підтримки.

Орієнтовну електронну форму Анкети для заповнення потенційними отримувачами бюджетних коштів наведено в додатку III (рис. 1). Анкету заповнюють лише фермерські господарства, які претендують на отримання прямої підтримки. Інформацію щодо фермерів, які перебуватимуть на спеціальному режимі ПДВ (або платників ФСП) інформаційна система отримуватиме із даних Державної податкової служби, оскільки там уже створений програмний продукт щодо реєстрації потенційних платників ФСП та пільгового режиму ПДВ. Не виключення, що фермерське господарство може бути отримувачем як прямої, так і непрямой підтримки.

Слід зазначити, що основними критеріями при визначенні переможців конкурсу є такі забезпечення гарантій повернення коштів, одержаних на поворотній основі; ефективність і окупність інвестиційно-інноваційних проектів; створення додаткових робочих місць у сільській місцевості; спеціалізація на виробництві дефіцитних у регіоні окремих видів сільськогосподарської продукції. Це дає нам підстави включити такі показники в Анкету або дані при яких можна було б їх розрахувати. Так, крім спеціалізації та планової кількості робочих місць у запропонованій нами формі міститься інформація, наприклад, про майно, власний та залучений капітал

і виручку від реалізації продукції, що даватиме програмі можливість формувати Рейтинг господарств.

Рейтинг буде доступним для перегляду іншим господарствам-учасникам та буде сформований у розрізі адміністративно-територіальних одиниць і бюджетних програм підтримки. Така структура програми дасть змогу користувачам відстежувати рух господарств та визначати потенційних переможців конкурсів з надання державної підтримки і, в свою чергу, унеможливить «відкати», хабарі та забезпечить прозорість роботи Конкурсних комісій (за принципом прозорості). Рейтинг господарств будуватиметься за встановленими параметрами і коефіцієнтами, однак залежно від особливостей регіону розпорядники коштів матимуть можливість встановлювати додаткові критерії та коригувати відбір претендентів на державну підтримку. Запропоновану форму Рейтингу наведено в додатку Ш (рис. 2).

У разі відмови у наданні фінансової підтримки фермерському господарству комісія має надати у триденний строк обґрунтовану письмову відповідь із зазначенням причин відмови. Натомість застосування електронних форм надання письмових відповідей стає зайвим, оскільки кожен суб'єкт чітко бачить зайняту ним позицію.

Звичайно, електронна форма не може замінити всіх документів, які подають до конкурсних комісій, однак пізніше на основі поданого паперового варіанта всіх документів перевіряється реальність і достовірність цих даних. Після підтвердження реальності та достовірності даних комісія визначає господарства (на основі Рейтингу, в якому поставлена відмітка) і на основі цього система створює Реєстр фермерських господарств, яким надається фінансова підтримка. Реєстр також створюється в розрізі господарств, територіальних одиниць та бюджетних програм (додаток Ш, рис. 3).

Реєстр частково формується на основі попередніх електронних документів (назви господарств, планова потреба в коштах), іншу частину заповнюють Комісії та подають на розгляд і погодження головному розпоряднику – Міністерству аграрної політики та продовольства України. Після прийняття позитивного рішення щодо розподілу асигнувань та вписання грифа «Затверджено», Міністерство дозволяє інформаційній

системі сформувати електронний Паспорт бюджетної програми.

Проекти Паспортів розглядає Міністерство фінансів, які після їх ухвалення та вписання грифа «Затверджено» формують остаточний його варіант (додаток III, рис. 4).

Після затвердження Паспортів бюджетних програм інформаційна система формує Аналітичну картку руху коштів державної підтримки, яка призначена для деталізації інформації в розрізі суб'єктів (додаток III, рис. 5).

Картка складається з двох частин: одна відображує план отримання коштів (потребу), друга – фактичне надходження коштів підтримки на рахунок та їх використання. За проектом системи дані щодо планової потреби вписуються автоматично програмою після заповнення суб'єктом Анкети, інформація щодо фактичного виділення коштів – після прийняття Конкурсною комісією рішення про надання коштів, тобто – з Реєстру.

Дані про фактичне використання коштів також вписуються програмою автоматично на основі витрачання коштів зі спеціальних рахунків банків (незалежно від того, пряма підтримка чи непряма). Цим підтверджується необхідність обов'язкової участі банків в системі. Картка як рахунок у кінці року автоматично закривається – за короткостроковими програмами, а за програмами довгострокової перспективи – після закінчення строку виконання умов програми.

При наданні непрямої підтримки одна частина Картки буде «брати» інформацію зі спецрахунків банків щодо накопичених ПДВ-дотацій, а інша – про витрачені суб'єктами кошти на основі виписок банку. Позитивним моментом як при наданні прямої, так і непрямої підтримки є автоматичне вписування програмою цілей, на які витрачалися кошти зі спецрахунків (на основі виписок банку), оскільки в подальшому це сприятиме ефективному зовнішньому контролю за цільовим використанням коштів.

Не є винятком те, що по непрямій підтримці на кінець звітного періоду залишатимуться невикористані кошти, які автоматично переноситимуться на початок наступного періоду. Однак якщо Картка не закривається в отримувача коштів прямої підтримки – це означає, що були допущені правопорушення, кошти використані не за призначенням і з'являється «сигнал» для контролюючих органів щодо ініціювання перевірки.

Отже, Картка стає джерелом інформації щодо надходження та використання коштів державної підтримки суб'єктами господарювання, в тому числі фермерськими господарствами, а її аналітична наповненість сприятиме проведенню ефективного контролю з незначною кількістю залучених фахівців та економії часу.

Інформаційна система державної підтримки передбачає також створення на основі наведених вище документів зведеної на рівні держави Відомості планування, отримання та використання коштів підтримки, де будуть зазначені отримувачі коштів у розрізі програм, регіонів, інформації за часовою ознакою (довго- та короткострокові). Це дасть змогу на макрорівні систематизувати інформацію щодо обсягів та отримувачів бюджетних асигнувань, а також сприятиме ефективнішому моніторингу за їх формуванням та використанням. Проект Відомості наведено в додатку Ш, рис. 6.

Здійснивши аналіз можливостей Відомості, можна дійти висновку, що її форма дозволяє формувати зведену інформацію по Україні, областях та районах у розрізі програм. Крім планових та фактичних вартісних показників програма здійснює вибірку і за кількістю господарств. Шахматна форма відомості дає змогу бачити загальні суми по горизонталі (по областях, районах) і по вертикалі (за програмами підтримки).

На основі Відомості планування, отримання та використання коштів підтримки і попередніх даних формується Звіт про виконання паспорта бюджетної програми (додаток Ш, рис. 7).

У Звіті узагальнюється інформація про досягнення запланованих показників всіма розпорядниками бюджетних коштів (Міністерством транспорту та зв'язку, Міністерством регіонального розвитку будівництва та житлово-комунального господарства України, Міністерством аграрної політики та продовольства України, Міністерством охорони здоров'я України, Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України).

Важливою функціональною особливістю кожної з електронних форм є розміщення у верхньому правому кутку панелі, що забезпечує доступ окремим (або всім) користувачам системи. Якщо панель доступу не активна, це означає, що

документ відкритий для перегляду всіма користувачами. Наприклад, доступ до рейтингу мають фермерські господарства, розпорядники нижчих рівнів, Головні розпорядники та контролюючі органи.

Можна дійти висновку, що інформаційна система державної підтримки – це електронне інформаційне середовище, при якому кожен із користувачів у межах своїх завдань та функцій надає доступ іншим (окремим) учасникам, при цьому користуючись їх інформацією щодо розподілу, обсягів, напрямів державної підтримки.

Варто зазначити, що це питання непросте і потребує витрат часу та коштів, однак без втілення його в життя механізм надання та використання коштів підтримки, а також контроль за їх формуванням і використанням залишатиметься недосконалим та з часом все одно потребуватиме кардинальних змін. Взаємозв'язок усіх елементів запропонованої електронної інформаційної системи державної підтримки відображено на рис. 3.10.

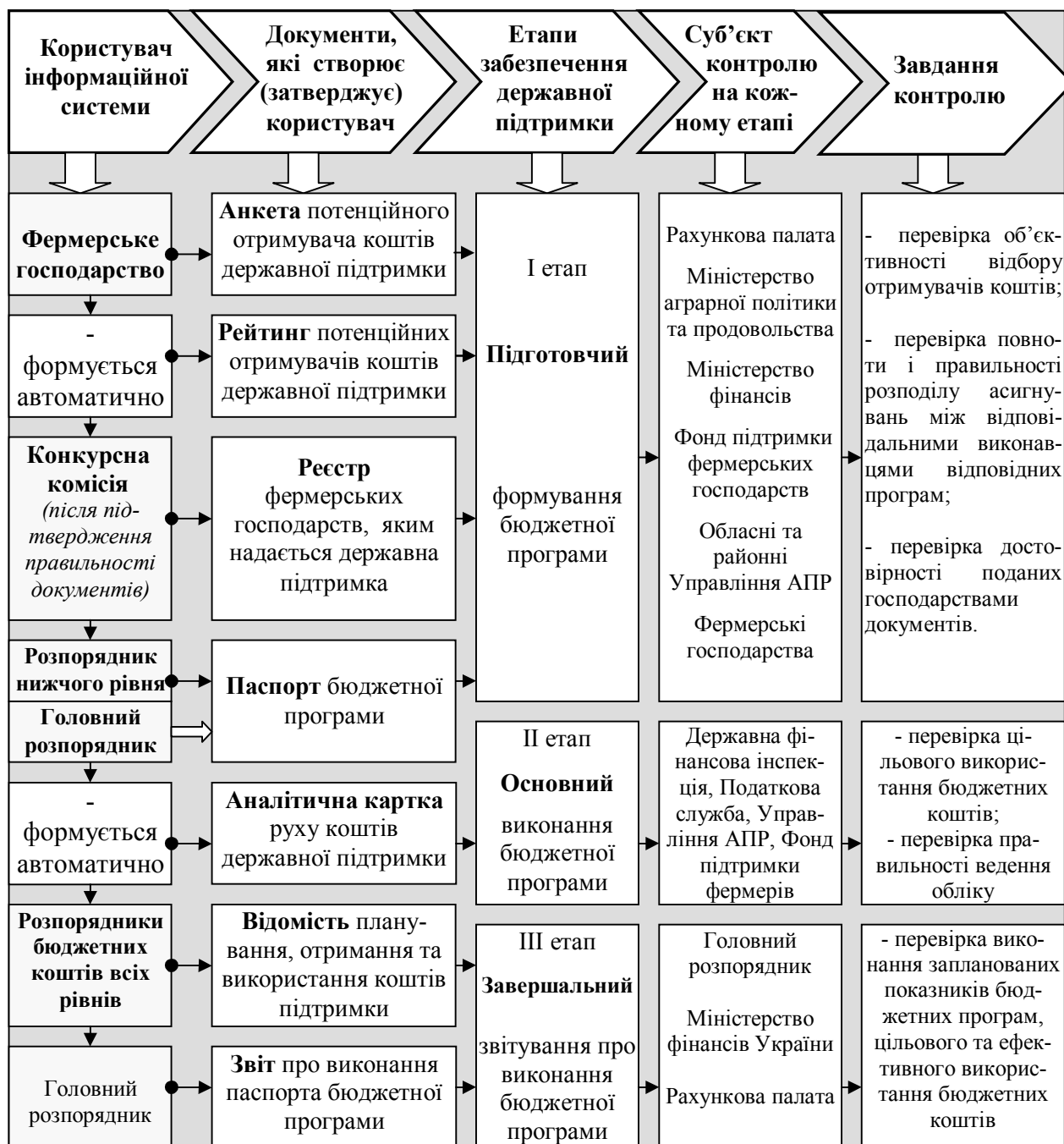
На нашу думку, урахування пропозицій щодо запровадження інформаційної системи підтримки проведення оцінки та контролю щодо її надходження і використання буде простішим та ефективнішим.

Форми подальшого контролю (ревізія та перевірка), за якими переважно проводиться державний фінансовий контроль, без підкріплення аудитом ефективності практично втрачають свою актуальність та дієвість в умовах ринкової економіки України. Застосовуючи ці форми неможливо, наприклад, перевірити якість виконаних робіт та послуг, якість придбаних за державні кошти матеріалів, ефективність використання державних ресурсів [9, с. 45].

Реформування системи бюджетного регулювання агропромислового виробництва потребує обґрунтування методів і нормативів розподілу бюджетних коштів, ревізії цільових бюджетних програм та узгодження їх з державними комплексними програмами розвитку, встановлення пріоритетних напрямів та критеріїв ефективності використання бюджетних коштів [33, с. 132].

Важливим та суттєвим негативним чинником, який впливає на зниження ефективності державних програм підтримки, є

несвоєчасність виділення коштів і недофінансування державних програм. Зокрема, сезонність сільськогосподарського виробництва потребує вчасного та послідовного надходження бюджетних коштів на рахунки виробників, а за даними анкетування, гроші надходили в період, коли підтримка вже втратила свою актуальність.



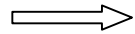

 – затвердження документів  
 – створення документів

Рис. 3.10. Модель контролю за процесами формування, виконання та звітування щодо коштів державної підтримки при використанні обліково-інформаційної системи



Недофінансування призводить до того, що «...сільгосп підприємства для розрахунків з банками, закупівлі пального та добрива для проведення польових робіт змушені реалізовувати худобу» [55, с. 86].

Несвоєчасність виділення бюджетних коштів та недофінансування програм насамперед пов'язано з недосконалістю системи планування щодо виділення бюджетних асигнувань.

Підвищити ефективність діючого порядку планування коштів підтримки можна через систему збору попередньої інформації фермерських господарств про потреби в обсягах підтримки. Тобто заявки на отримання державної підтримки мають бути подані не після розподілу коштів серед областей, а протягом попереднього року – по вертикалі «знизу – вгору» (рис. 3.11).



Рис. 3.11. Запропонована система планування коштів державно підтримки фермерським господарствам

Отже перевагою запропонованої системи планування обсягів державної підтримки для фермерських господарств є: по-перше, унеможливлення надлишків коштів у окремих районах і в подальшому їх перерозподіл (несвоєчасне надходження коштів, додаткові витрати часу); по-друге, обґрунтованість потреби в коштах сприятиме підвищенню показників ефективності використання бюджетних коштів.

Важливим чинником при плануванні розподілу коштів є запровадження додаткових критеріїв відбору. Наприклад, перевіряти на предмет правдивості та достовірності природних втрат господарств від кліматичних чи географічних умов для усунення недобросовісних претендентів на підтримку.

Вважаємо, що здійснення оцінки ефективності державної підтримки фермерських господарств неможливе без встановленої та затвердженої на державному рівні методики, без визначених критеріїв, без впливу факторів.

В попередньому розділі було встановлено, що результативними показниками при виконанні бюджетних програм підтримки є показники затрат, показники продукту, показники якості та показники ефективності. Встановлено, що існує плутанина щодо визначення показників у розрізі різних програм (додаток Т), що потребує вдосконалення.

Поділяємо думку Н.І. Рубан, що визначення показника якості у паспорті бюджетної програми слід вважати некоректним, оскільки неможливо оцінити якість вироблених товарів чи послуг суб'єктом фінансового контролю, що є компетенцією інших органів [215, с. 96].

Показники продукту (обсяги виробленої продукції, наданих послуг) вважаємо такими, які можна визначити при наявних інформаційних джерелах (форма №50 с.-г.).

Показники затрат (обсяг підтримки) можна було розрахувати тільки за даними розпорядників (Управління), оскільки форми статистичного спостереження не давали повної інформації про обсяги бюджетних коштів, а у Балансі (Звіті про фінансовий стан) (ф. №1) подається інформація щодо залишків підтримки. Однак з урахуванням пропозицій, спрямованих на удосконалення звітності фермерських господарств в частині державної підтримки, вважаємо можливим визначення обсягів її надання у Примітках до річної фінансової звітності (ф. №5), а для

фермерських господарств, які є суб'єктами малого підприємництва, – у Звіті про використання коштів державної підтримки (ф. №3-м). Інформація наводиться в розділі «Грошові кошти», що стало можливим після відкриття рахунку 32 «Рахунок отримання бюджетних коштів».

Вважаємо, що доопрацювання потребує методика визначення показників ефективності використання коштів підтримки.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми принцип ефективності державної програми полягає в досягненні запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягненні максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів [178].

Аналогічно, згідно з п.6 ст. 7 Бюджетного кодексу України, принцип ефективності та результативності проголошує, що при складанні й виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного обсягу коштів [22].

Показники ефективності для кожного напрямку програми визначають індивідуально. Для одних програм це може бути економність (досягнення запланованого результату за мінімальні обсяги фінансових ресурсів), для інших – продуктивність (досягнення максимального результату за визначений обсяг фінансових ресурсів), а для решти програм – результативність (досягнення запланованих результатів за визначений обсяг фінансових ресурсів) [219, с. 71].

У зв'язку із цим слід мати на увазі, що відсутність безпосереднього зв'язку між обсягами виділених коштів та результатами, а також нечіткість визначення цілей і завдань, на досягнення яких виділяються кошти, не дають можливості об'єктивно оцінити рівень виконання програми. Тому в процесі обговорення результатів аудиту разом із представниками головного розпорядника необхідно визначити оптимальні показники, які б засвідчували, що бюджетні кошти «не проїдаються», а дають віддачу, і така програма потребує подальшого розвитку [219, с. 71].

Для оцінки ефективності використання бюджетних коштів, Ю.П. Зима запропонувала такі показники, як рівень зростання, рівень освоєння, рівень фінансування, що використане для збільшення основного капіталу, рівень фінансування, що використане на поточні витрати [88, с. 142].

Погоджуємось із доцільністю запропонованих показників, однак, вважаємо, що є потреба в розрахунку показників, які свідчили б не тільки про зміни у обсягах підтримки порівняно з попереднім періодом, а й давали можливість оцінити вплив підтримки на приріст чистого доходу та підвищення рентабельності за рахунок бюджетних коштів.

Показники рентабельності означають, скільки припадає чистого прибутку на одиницю капіталу, оборотних та необоротних активів.

К.В.Ізмайлова виділяє такі основні відносні показники рентабельності [93, с. 131]: рентабельність власного капіталу, рентабельність за чистим прибутком, рентабельність активів за чистим прибутком, рентабельність діяльності. Однак, на наш погляд, усі показники рентабельності, які розраховують на основі Звіту про фінансові результати (ф. №2) включають кошти державної підтримки, що не дає можливості оцінити, на скільки був би нижчим рівень рентабельності без урахування підтримки.

Таблиця 3.9

**Пропозиції щодо розрахунку показників рентабельності та оцінки їх зміни з урахуванням державної підтримки**

| Показник                                      | ІСНУЮЧА МЕТОДИКА  | ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА  |
|---|---|--|
|   | З урахуванням коштів підтримки  | Без урахування коштів підтримки  |
| 1. Рентабельність власного капіталу           | $R_{ек} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капітал}}$                                      | $R_{ек} = \frac{\text{Чистий прибуток} - \text{Дохід від підтримки}}{\text{Власний капітал}}$                                      |
| 2. Рентабельність за чистим прибутком         | $R_{чп} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий дохід}}$   | $R_{чп} = \frac{\text{Чистий прибуток} - \text{Дохід від підтримки}}{\text{Чистий дохід}}$   |
| 3. Рентабельність активів за чистим прибутком | $R_a = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Активи}}$  | $R_a = \frac{\text{Чистий прибуток} - \text{Дохід від підтримки}}{\text{Активи}}$  |
| 4. Рентабельність діяльності                  | $R_o = \frac{\text{Прибуток від звичайної діяльності}}{\text{Власний капітал} + \text{зобов'язання}}$ | $R_o = \frac{\text{Прибуток від звичайної діяльності} - \text{Дохід від підтримки}}{\text{Власний капітал} + \text{зобов'язання}}$ |

Вважаємо, що виокремлення доходів від використання коштів підтримки (пропозиції попереднього розділу) дасть змогу провести порівняльну оцінку рівня рентабельності з урахуванням підтримки та без урахування підтримки, що дасть відповідь на

основне запитання: «яка частка участі держави в підвищенні рівня прибутковості підприємств?»

Цілком логічним є те, що методичний підхід до розрахунку перелічених вище показників є виправданим, оскільки його застосування дасть можливість здійснювати оцінку на якісно новому рівні, а також сприятиме проведенню аудиту ефективності.

Вважаємо за необхідне розрахувати показники рентабельності для ФГ «САМ+ЛТС» с. Рахни Лісові Шаргородського району Вінницької області, яке у 2012 р. отримало державну підтримку за програмою КПКВК 2801350 «Закладення і нагляд за молодими садами, виноградниками та ягідниками» в сумі 420 тис. грн. (табл. 3.10). Аналіз проведемо на основі фінансової звітності ФГ «САМ+ЛТС» за 2012 рік (Додаток Ш, рис. 8).

Таблиця 3.10

**Вплив державної підтримки на розрахунок показників рентабельності ФГ «САМ+ЛТС» у 2012 р.**

| Показник                                      | З урахуванням коштів підтримки | Без урахування коштів підтримки | Відхилення |
|---|--------------------------------|---------------------------------|------------|
| 1   | 2                              | 3                               | 4          |
| Вихідні дані                                  |                                |                                 |            |
| 1. Активи                                     | 5368,7                         | х                               | х          |
| 2. Власний капітал                            | 4718,3                         | х                               | х          |
| 3. Зобов'язання                               | 130,4                          | х                               | х          |
| 4. Чистий дохід                               | 2070,4                         | 1650,4                          | х          |
| 5. Прибуток від звичайної діяльності          | 737,9                          | 317,9                           | х          |
| 6. Чистий прибуток                            | 737,9                          | 317,9                           | х          |
| 7. Дохід від підтримки                        | 420,0                          | х                               | х          |
| Розрахункові дані                             |                                |                                 |            |
| 1. Рентабельність власного капіталу           | 0,16                           | 0,07                            | -0,09      |
| 2. Рентабельність за чистим прибутком         | 0,36                           | 0,15                            | -0,20      |
| 3. Рентабельність активів за чистим прибутком | 0,14                           | 0,06                            | -0,08      |
| 4. Рентабельність діяльності                  | 0,15                           | 0,07                            | -0,09      |

Оскільки інші операційні доходи відсутні, а сума інших доходів відображена у розмірі 1,1 тис.грн., робимо висновок про відображення державної підтримки у складі рахунку 70 «Дохід

від реалізації» та статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції» (р. 010).

Рентабельність активів, капіталу та діяльності в цілому без урахування підтримки визначено як відношення чистого прибутку за мінусом доходів від надання підтримки до відповідних статей у звітності.

Важливим є показник рентабельності реалізованої продукції. Цей показник характеризує ефективність поточних витрат підприємства на виробництво і продаж як усієї продукції, так і окремих видів. Його визначають відношенням прибутку від реалізації продукції до загального обсягу продажу. Тільки за умови, що зі складу рахунку 70 «Доходи від реалізації продукції» (який включав також кошти державної підтримки в малих фермерських господарствах) виокремлено доходи від використання бюджетних коштів, є можливість розрахувати рентабельність реалізованої продукції без викривлень.

Оцінюючи розраховані показники, можна дійти висновку, що показники рентабельності суттєво збільшились. Особливо це стосується рентабельності за чистим прибутком, який зменшився на 20%. Отже, виокремлення доходів від використання коштів державної підтримки дає можливість оцінити ефективність діяльності підприємства без викривлень.

Здійснення аудиту ефективності передбачає оцінку економічних показників, однак при цьому не враховується один чинник – навколишнє середовище. Тобто, іншими словами, для фермера головне, наприклад, зібрати найбільший урожай при найменших витратах. І його не цікавить «виснажування» землі, втрата гумусу, погіршення якісних властивостей землі.

Г.Г.Кірейцев зазначає, що концепція обліку та фінансової звітності, розроблена Міжнародною радою бухгалтерських стандартів, зорієнтована на задоволення потреб глобальних виробництв. В ній рівень розвитку національних продуктивних сил, соціальних, екологічних, економічних та правових відносин до уваги не береться [101, с. 17].

Вважаємо за доцільне запропонувати визначення ефективності державної підтримки у трьох її вимірах: економічна, соціальна та екологічна. Звичайно, загальною для всіх залишається формула ефективності як відношення отриманого результату до витрат бюджетних ресурсів (рис. 3.12).



вичерпні, обмежені і частково відновлювані.

Для того щоб отримувати прямі виплати від країн-членів ЄС, фермер повинен забезпечувати певні стандарти виробництва, захисту здоров'я людей, рослин, тварин та навколишнього середовища [148, с. 39].

Виходячи з викладеного, вважаємо за доцільне в межах підтримки саме фермерських господарств виділити екологічну ефективність, яка полягатиме у досягненні найвищих соціально-економічних показників за умови підвищення екологічних показників та найменшого впливу господарств на забруднення навколишнього середовища. Оцінку екологічної та соціальної ефективності державної підтримки мають здійснювати спеціально призначені органи або у структурі Фінансової інспекції повинен бути створений спеціальний відділ.

Особливої уваги заслуговують «бонітети» (оцінки) орних земель – бонітет ґрунтів (гранулометричний склад і вміст гумусу, глибина і цільність будови кореневмісного шару, рН, водно-тепловий і поживний режим у критичний період розвитку рослин); бонітети клімату (температура, опади) і синтетичний бонітет земель, що враховує бонітети ґрунтів і бонітети клімату.

Особливістю розбудови сучасного механізму державної підтримки підприємств має стати те, щоб його засади у часі та територіальному просторі формувалися з урахуванням такого вагомого і фундаментального чинника, як синтетичний бонітет (оцінка) земель [131, с. 59]. Це сприятиме усуненню недосконалого розподілу бюджетних коштів між областями і в організаційно-методичному плані забезпечуватиме при зростанні показника синтетичного бонітету земель областей деяку економію витрат бюджетних коштів, тобто має відбутися процес вирівнювання та ширшого залучення коштів для інтенсифікації виробництва продукції ґрунтово-кліматичного чинника, що має принципове значення для розвитку АПК [131, с. 59].

На нашу думку, аудит ефективності можна визначити, як форму контролю, яка є сукупністю дій з перевірки документальних джерел та даних фактичного контролю з метою визначення рівня економічної, соціальної та екологічної ефективності використання коштів державної підтримки.

Ми переконані, що держава повинна відігравати найважливішу роль в забезпеченні екологічної безпеки, в



підтвердження чого є кілька аргументів:

1. Підприємства з корпоративною системою управління займаються вирощуванням продукції з високим рівнем рентабельності та високою потребою. Вирощуванням продукції з високим рівнем матеріало-, трудо-, та фондомісткості і відповідно низкою віддачею здебільшого займаються фермерські та особисті господарства. Саме тому, право на життя має державна програма «Дотація на виробництво продукції окремих напрямів рослинництва та тваринництва», при реалізації якої держава дотувала б вирощування необхідної, але низькорентабельної продукції рослинництва та тваринництва.

2. Зважаючи на європейську орієнтацію України, існує невідкладна необхідність в забезпеченні високої якості продуктів харчування через ведення органічного сільського господарства. Усвідомлення зростаючої екологічної загрози стимулює до пошуку альтернативних заходів, які краще відповідали б життєвим інтересам суспільства (табл. 3.11).

*Таблиця 3.11*

**Переваги альтернативної моделі землеробства в частині забезпечення екологічної безпеки країни**

| № п/п | Існуюча модель землеробства  | Альтернативна модель землеробства   |
|-------|--|---|
| 1     | Використання мінеральних добрив  | Використання органічних добрив, сидератів, поживних решток (соломи, стебел кукурудзи, застосування органічних деструкторів стерні)  |
| 2     | Застосування засобів захисту   | Проведення агротехнічних заходів боротьби з бур'янами при вирощуванні сільськогосподарських культур (зяблевий та плоскорізний обробіток ґрунту, поживне лущення ґрунту, культивация, боронування, дискування), а також біологічних засобів боротьби з хворобами та шкідниками |
| 3     | Існування водного дефіциту   | Оптимізація загального агрокліматичного й ґрунтового потенціалів землеробства через регулювання водного балансу (зрошення, осушення)  |
| 4     | Невелика частка багаторічних трав у структурі посівних площ  | Впровадження сівозмін з обов'язковим включенням зернобобових культур та багаторічних трав (еспарцету, люцерни і конюшини)   |
| 5     | Виснаження ґрунтів через відсутність науково обґрунтованого чергування культур у сівозмінах (агрохолдинги) | Дотримання структури посівних площ з метою збереження балансу поживних речовин та родючості ґрунту  |

З метою зменшення негативних наслідків інтенсифікації виробництва, держава повинна прямо чи опосередковано підтримувати органічне сільське господарство шляхом:

- удосконалення нормативно-правового забезпечення;
- формування економічної збалансованості аграрного виробництва у регіонах з урахуванням їхнього природно-ресурсного потенціалу;
- вжиття заходів для підвищення обізнаності виробників та популяризації вживання органічних продуктів харчування населенням;
- формування довіри споживачів до сертифікованої органічної продукції;
- створення розгалуженої збутової мережі на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Дотримання принципів біологізації та екологізації рослинництва і тваринництва спричиняє витрачання додаткових фінансових ресурсів та є трудомістким. Вважаємо, що визначені заходи можуть бути реалізовані через розробку та затвердження державної програми «Підтримка розвитку органічного виробництва», реалізація якої матиме екологічний, соціальний та економічний ефект. Цим документам передбачатиметься забезпечення органічного виробництва за прямої фінансової підтримки та створення системи непрямої підтримки шляхом надання пільг та преференцій.

3. Фермерські господарства не завжди є спроможними використовувати сучасні дорогі технологічні і технічні засоби виробництва. Однак, вище наведена інформація свідчить, що для ведення органічного господарства необхідні технології обробітку ґрунту, які передбачають використання дискових борон, плоскорізів та комбінованих агрегатів. Тому, доцільною була б державна програма «Компенсація вартості простої сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва», цим самим стимулюючи розвиток галузі сільськогосподарського машинобудування.

Отже, реалізація програм державної підтримки не повинна обмежуватися тільки досягненням економічного ефекту, а за мету варто поставити екологічні і соціальні результати. Тільки в таких умовах відбуватиметься сталий розвиток села, сільських територій та господарства країни в цілому.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Абдикадирова А. Государственное регулирование и поддержка агропромышленного комплекса Республики Казахстан / А. Абдикадирова // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 3. – С. 199–204.
2. Аграрна реформа в Україні / П. І. Гайдуцький, П. Т. Саблук, Ю. О. Лупенко та ін.; під ред. П. І. Гайдуцького. – К. : ІАЕ, 2005. – 422 с.
3. Азізов С. П. Організація виробництва та аграрного бізнесу в сільськогосподарських підприємствах : [підручник] / С. П. Азізов, П. К. Канінський, Скупий В. М. ; під ред. проф. С. П. Азізова. – К. : ІАЕ, 2001. – 834 с.
4. Алаев Э. В. Социально-экономическая география : понятийно-экон. словарь / Э. Б. Алаев – М. : Мысль, 1983. – 350 с.
5. Амбросов В. Я. Формування кредитного ринку в системі агробізнесу США / В. Я. Амбросов, В. М. Онегіна // Економіка АПК. – 2001. – № 5. – С. 115-121.
6. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : [підручник] / В. Г. Андрійчук – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2002. – 624 с.
7. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти / І. В. Басанцов – К., 2006. – 234 с.
8. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / І. В. Басанцов. – Ірпінь: Держ. податк. адмін. України: Нац. ун-т держ. податк. служби України. – 2008. – 34 с.
9. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1 (48). – С. 44-48.
10. Безкровний А. В. Вплив державного регулювання на ефективність сільськогосподарського виробництва / А. В. Безкровний // Економіка АПК. – 2013. – № 6. – С. 89–91.

11. Бережницька У. Ефективність бюджетних програм фінансово-кредитної підтримки малого підприємництва / У. Бережницька // Вісник КНТЕУ. – 2010. – № 1. – С. 44-58.
12. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / О. В. Скачкова. [пер. с американ. 5-го изд.]. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 623 с.
13. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко – К., 2006. – 888 с.
14. Бойко А. О. Зовнішній фінансовий контроль діяльності підприємств АПК / А. О. Бойко // Вісник Сумського НАУ. – 2010. – № 9/1(43). – С. 102-109.
15. Бородіна О. М. Державна підтримка сільського господарства: концепція, механізми, ефективність / О. М. Бородіна // Економіка і прогнозування. – 2006. – № 1. – С. 109–125.
16. Булат М. А. Напрями державної бюджетної підтримки сільського господарства / М. А. Булат // Економіка АПК. – 2010. – № 3. – С. 46–50.
17. Бурдейний І. М. З досвіду державного регулювання сільськогосподарського виробництва зарубіжних країн / І. М. Бурдейний // Економіка АПК. – 2001. – № 2. – С. 124–127.
18. Буряк П. Ю. Податковий контроль в Україні. Т. 2. Контрольно-перевірочний процес : [монографія] / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька – Львів : Простір-М, 2007. – 420 с.
19. Бутинець Т. А. Бухгалтерський облік : [навч. посіб. для менеджерів та економістів] / Т. А. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза ; під ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2000. – 672 с.
20. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : [підручник для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит» вищих навч. закл.] / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська. ; під ред. Ф. Ф. Бутинця. – 4-те вид., допов. і переробл. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с.
21. Бухгалтерський облік в Україні : [навч. посіб.] / під ред. Р. Л. Хом'яка. – 4-те вид., допов. і перероб. – Львів : «Львівська політехніка» : Інтеллект-Захід, 2005. – 1072 с.
22. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
23. Василик О. Д. Бюджетна система України / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К.: Видавництво, 2004. – 544 с.
24. Васьківська К. Функціонування сільськогосподарських

підприємств у контексті сільських територій: наукові основи, стан і перспективи : [монографія] / К. Васьківська, І. Сембай. – Львів : ПАІС, 2009. – 196 с.

25. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. ; Ірпінь : Перун, 2007. – 1736 с.

26. Галкін О. В. Контроль в управлінні сільськими господарствами / О. В. Галкін // Вісник Сумського НАУ. – 2010. – № 9/1(43) – С. 73-75.

27. Гальчинський А. С. Основи економічних знань : навч. посіб. / А. С. Гальчинський, П. С. Єщенко. – К. : Вища шк., 1998. – 544 с.

28. Глущенко С. В. Напрями розвитку бюджетної підтримки фермерських господарств / С. В. Глущенко. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/naukma/Econ/2007\\_68/04\\_glushchenko\\_s.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/naukma/Econ/2007_68/04_glushchenko_s.pdf).

29. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – 2-ге вид., переробл. і допов. – Х. : Фактор, 2008. – 1008 с.

30. Гончарова Н. В. Формування системи фінансової підтримки малого підприємництва в Україні : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.03 – організація управління, планування і регулювання економікою / Н. В. Гончарова . – К.: Наук.-дослід. фін. ін-т при Мін-ві фінансів України, 2005. – 231 с.

31. Горьовий В. П. Фермерство України: теорія, методологія, практика : [монографія] / В. П. Горьовий – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – 540 с.

32. 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 ; під ред. М. В. Кужельного. – 6-те вид., – К. : А.С.К., 2002. – 266 с. – (Серія: Економіка. Фінанси. Право).

33. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : [монографія] / Л. В. Гуцаленко – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.

34. Дем'яненко М. Я. Державна підтримка як фактор забезпечення конкурентоспроможного аграрного виробництва / М.

Я. Дем'яненко, Ф. В. Іванина // Економіка АПК. – 2009. – № 9. – С. 3–9.

35. 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.

36. Дем'яненко М. Я. Фінансові проблеми формування і розвитку аграрного ринку : доповідь / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2007. – №5. – С. 4–13.

37. Дерев'янкін Т. Вітчизняна економічна думка про державу: суспільні інститути в системі ринкового господарства на рубежі ХІХ–ХХ ст. / Т. Дерев'янкін, О. Костюшко // Економіка України. – 2003. – №11. – С. 75–79.

38. Деречин В. В. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / В. В. Деречин, М. М. Кізім ; під ред. В. В. Деречина. – К. : Центр навч. літ-ри, 2006. – 352 с.

39. Державне регулювання економіки / І. Михасюк, А. , М. Крупка, З. Залога / під ред. д-ра екон. наук, проф., акад. АН вищ. шк. України І. Р. Михасюка. – [2-е вид.]. – К. : Атака : Ельга-Н, 2000. – 592 с.

40. Деркач А. М. Основи бухгалтерського обліку фермерських господарств / А. М. Деркач // Економіка АПК. – 2007. – № 1. – С. 102–106.

41. Діброва А. Д. Державне регулювання сільськогосподарського виробництва: теорія, методологія, практика / А. Д. Діброва – К. : Формат, 2008. – 488 с.

42. Діброва А. Д. Ефективність системи державної підтримки сільського господарства України / А. Д. Діброва // Організаційно-економічні трансформації в аграрному виробництві : матеріали третіх річ. зборів півн.-сх. від-ня Всеукраїн. конгр. вчених економістів-аграрників, Харків, 10 груд. 2009 р.). – Харків : ХНТУСГ, 2010. – С. 139–146.

43. Добровольська С. Р. Державна фінансова підтримка як чинник формування галузевої структури виробництва в сільськогосподарських підприємствах / С. Р. Добровольська // АгроСвіт. – 2013. – № 4. – С. 57–61.

44. Дрозд І. К. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / І.К. Дрозд, П.П.Андреев, Л.В. Гізатуліна, О.О. Чечуліна та ін. К.: Кафедра. – 2011. – 130 с.

45. Дрозд І. К. Фінансовий контроль використання бюджетних коштів на державну підтримку АПК / І.К. Дрозд. // Незалежний аудитор. Науково-практичне видання. – 2013. – № 5. – С. 9 – 12.
46. Drucker P. Management / P. Drucker // Tasks.Responsibilities.Practice. – London, 1974. – 258 p.
47. Економічний енциклопедичний словник. У 2 т. Т. 2 / [Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І.]. – Л. : Світ, 2005. – 563 с.
48. Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика / під заг. ред. М. І. Молдованова. – К. : Техніка, 1993. – 856 с.
49. Єпіфанов А. О. Бюджет і фінансова політика України / А. О. Єпіфанов, І. В. Сало, І. І. Д'яконова – К., 1997. – 302 с.
50. Эгамберди Мустафаев. О государственной поддержке фермерства / Э. Мустафаев // Економіка АПК. – 2004. – № 4. – С. 153–160. – (На прикладі Узбекистану).
51. Жидяк О. Р. Удосконалення фінансового механізму державної підтримки підприємств аграрної сфери економіки / О. Р. Жидяк // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 4. – С. 87–90.
52. 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.
53. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : [монографія] / В. М. Жук. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
54. Жук В. М. Міфи вітчизняного бухгалтерського обліку / В. М. Жук // зб. наук. праць Вінн. нац. аграр. ун-ту. Серія: Економічні науки, ред. Г. М. Калетнік (гол. ред.) та ін. – Вінниця, 2010. – Вип. 5. – Т. 1. – С. 44–48.
55. Жук В. М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика : [наук. доп.] / Жук В. М. – К. : Ін-т аграр. економіки, 2008. – 90 с.
56. Жук В. М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4–13.
57. Жук В. М. Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика [ілюстрат.

матеріал до доп. і за темою дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук за спец. : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»]. – К. : ІАЕ, 2010. – 32 с.

58. Жук В. М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В. М. Жук // Фінанси України. – 2011. – № 7. – С. 33–42.

59. Жук В. М. Теоретико-методологічні засади обліку та контролю підтримки сільського розвитку / В. М. Жук // зб. наук. праць. – Серія: Облік і фінанси. – Луцьк, 2011. – Вип. 8 (29). – С. 142–151.

60. Завгородній В. П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В. П. Завгородній ; отв. ред. С. Л. Удовик. – К. : Ваклер, 1997. – 976 с.

61. Збарська А. В. Вдосконалення механізму підтримки суб'єктів малого підприємництва на регіональному рівні / А. В. Збарська, А. І. Липов'як-Мелкозьорова // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – № 7. – С. 29–35.

62. Звіт Рахункової палати за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

63. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – К. : Знання, 2000. – 587 с.

64. Збарський В. Державна підтримка сільського господарства / В. Збарський, В. Горьовий // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 6 (25). – С. 27–31.

65. Збірник досліджень ефективності виконання державних програм. – К.: Держ. КРСУ Голов. КРУ України. – 2002. – 104 с.

66. Здирко Н. Г. Аудит ефективності державних програм підтримки аграрного сектору / Н. Г. Здирко // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку ; зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. – Вінниця : РВВ ВНАУ, 2010. – С. 66–68.

67. Здирко Н. Г. Вплив механізму надання державної підтримки на формування облікової інформації у фермерських господарствах / Н. Г. Здирко // Зб. наук. праць Таврій. держ. агротехнолог. ун-ту. – Серія «Економічні науки» / під ред. М. Ф. Кропивка. – Мелітополь : Люкс, 2013. – № 1 (21), Т. 1. – С. 202–214.

68. Здирко Н. Г. Державна підтримка сільськогосподарських підприємств та необхідність її контролю / Н. Г. Здирко // Зб. наук. праць ВНАУ. Серія «Економічні науки». – Вінниця, 2010. – Вип. 5.



– Т2. – С. 48–52.

69. Здирко Н. Г. Державна підтримка фермерських господарств – запорука розвитку сільських територій / Н. Г. Здирко // Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору : VII Міжнар. наук.-практ. конф. ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН, (Київ, 25 листопада 2011 р.) : зб. тез та виступів / [відп. за вип. Б. В. Мельничук]. – К. : Юр-Агро-Веста, 2011. – С. 396–400.

70. Здирко Н. Г. Державна підтримка фермерських господарств як економічна категорія / Н. Г. Здирко // Розвиток бухгалтерського обліку, контролю та аналізу у сучасних концепціях управління : Міжнар. наук.-практ. конф. – (Судак, 1–3 червня 2012 р.). – Сімферополь : ДІАЙПІ, 2012. – С. 28–33.

71. Здирко Н. Г. Державна підтримка фермерських господарств як об'єкт бухгалтерського обліку / Н. Г. Здирко // Економічний часопис – XXI. – 2012. – № 11–12 (2). – С. 49–52.

72. Здирко Н. Г. Державне регулювання розвитку фермерських господарств / Н. Г. Здирко, К. О. Загребельна // Матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. – Дніпропетровськ, 24–25 листопада 2011 р. – Т. 6. – Серія: «Державне регулювання економічних процесів». – Дніпропетровськ:– Дніпропетров. нац. ун-т ім. О. Гончара. – 2011. – С. 35–37.

73. Здирко Н. Г. Державний аудит використання бюджетних коштів / Н. Г. Здирко, А. М. Мельник // Зб. наук. праць ВНАУ. – Серія «Економічні науки». – Вінниця, 2011. – Вип. 2 (53). – С. 37–42.

74. Здирко Н. Г. Зарубіжний досвід державної підтримки фермерських господарств / Н. Г. Здирко // Трансформаційна динаміка розвитку агропромислового виробництва : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф.; редкол.: Г. М. Калетнік, А. Г. Мазур, О. С. Колесов та ін.. – Вінниця : ВНАУ, 2012. – С. 35–38.

75. Здирко Н. Г. Контроль за використанням бюджетних коштів в Україні / Н. Г. Здирко // Materiably VI mezinbrodnn vmdecko-praktickb conference «Prednn Vmdeckm novinky – 2010». – Dil 1. Ekonomickm vmdu: Praha. Publishing House «Education and Science». – S. 64 – 66.

76. Здирко Н. Г. Методичне забезпечення контролю за використанням коштів державної підтримки фермерських господарств / Н. Г. Здирко // Розвиток аграрного підприємництва:

тенденції та перспективи : Матеріали Четвертої міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених (у заочній формі); редкол.: Ю. О. Лупенко та ін.. – К. : ННЦ ІАЕ, 2012. – С. 6–13.

77. Здирко Н. Г. Механізм державної підтримки фермерських господарств щодо розвитку тваринництва / Н. Г. Здирко // Інноваційна економіка – напрямок сталого розвитку держави : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., – Сімферополь, 7–8 вересня 2012 р.. – Сімферополь : Economics, 2012. – С. 58–62.

78. Здирко Н. Г. Нові підходи до облікового забезпечення державної підтримки фермерських господарств / Н. Г. Здирко // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – № 3/1. – С. 53–57.

79. Здирко Н. Г. Основні аспекти контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Г. Здирко // Зб. наук. праць. – Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси»; відп. ред. проф. З. В. Герасимчук. – Луцьк, ЛНТУ, 2010. – Вип. 7 (25). – Ч. 1. – С. 508–515.

80. Здирко Н. Г. Особливості відображення в обліку державної підтримки фермерських господарств / Н. Г. Здирко, Л. В. Гуцаленко // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 3. – С. 240–245.

81. Здирко Н. Г. Особливості відображення державної підтримки в статистичній звітності фермерських господарств / Н. Г. Здирко // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. – Київ, 21 лютого 2013 р.: зб. тез та доп.; відп. за вип. Б. В. Мельничук. – К. : Всеукраїн. ін-т права і оцінки, 2013. – С. 147–153.

82. Здирко Н. Г. Проблеми розвитку державного фінансового аудиту в Україні / Н. Г. Здирко // Перспективні напрями розвитку галузей АПК і підвищення ефективності наукового забезпечення агропромислового виробництва : матеріали II Всеукраїн. наук.-практ. конф. молодих вчених. – Тернопіль, 15–16 вересня 2010 р. – Тернопіль: ТІ АПВ НААНУ, 2010. – С. 271–273.

83. Здирко Н. Г. Удосконалення контролю за отриманням та використанням коштів прямої державної підтримки / Н. Г. Здирко // Економіка. Фінанси. Право. – 2013. – № 5. – 2013. – № 5. – С. 15–23.

84. Здирко Н. Г. Удосконалення фінансової звітності фермерських господарств в частині державної підтримки / Н. Г. Здирко // Облік і фінанси. – 2013. – № 2 (60). – С. 16–24.

85. Здирко Н. Г. Уніфікація фінансової звітності для

відображення коштів державної підтримки фермерськими господарствами / Н. Г. Здырко // Облік і фінанси. – 2013. – № 1 (59). – С. 15–22.

86. Здырко Н. Г. Механизм государственной поддержки фермерских хозяйств Украины / Н. Г. Здырко // Современные проблемы экономики, менеджмента и маркетинга : материалы XVIII Междунар. науч.-практ. конф., – Нижний Тагил, 1–2 июня 2012 г. – Нижний Тагил : НТИ УрФУ, 2012. – С. 88–92.

87. Здырко Н. Г. Совершенствование аудита эффективности государственной поддержки фермерских хозяйств / Н. Г. Здырко // Проблемы и перспективы развития экономики в современном обществе : сб. науч. работ участников Международ. науч.-практ. конф. – Москва, 22 декабря 2012 г. / Науч. об-ние «Московское экономическое объединение». – М, 2012. – С. 32–35.

88. Зима Ю. П. Облік і контроль державного фінансування сільськогосподарських підприємств : дис. канд. екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Зима Юлія Петрівна ; Ін-т аграр. екон. – К., 2011. – 249 с.

89. Золотухін О. Бухгалтерський облік у фермерських господарствах / О. Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 12. – С. 26–31.

90. Зубець М. АПК – під протекціонізм держави і громадянський контроль / М. Зубець // Аграрний тиждень сьогодні. – 2010. – № 5. – С. 9–10.

91. Іванова Н. А. Удосконалення бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств / Н. А. Іванова // Економіка АПК. – 2006. – № 6. – С. 70–72.

92. Іванух Р. А. Розвиток сільськогосподарської кооперації в умовах переходу до ринкової економіки / Р. А. Іванух, О. О. Жовтанецька // Економіка АПК. – 2001. – № 12. – С. 26–32.

93. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / К. В. Ізмайлова – 2-ге вид., стереотип. – К. : МАУП, 2001. – 152 с.

94. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Мін-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс] – Режим доступу : rada.gov.ua.

95. Інструкція щодо заповнення форми державного

статистичного спостереження 50-сг. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», затв. наказом Держкомстату від 16.11.2007 р. № 403 [Електронний ресурс] – Режим доступу : rada.gov.ua.

96. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 2–ферм. «Основні показники господарської діяльності фермерського господарства», затв. наказом Держкомстату від 12.11.2007 р. № 416 [Електронний ресурс] – Режим доступу : rada.gov.ua.

97. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкція щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333 [Електронний ресурс] – Режим доступу : rada.gov.ua.

98. Калінчик М. В. Аналіз напрямів державної підтримки розвитку фермерських господарств / М. В. Калінчик, В. М. Лебідь, К. О. Лисенко // АгроСвіт. – 2013. – № 13. – С. 7–13.

99. Карпенко Н. Г. Про умови державної фінансової підтримки агропромислового виробництва / Н. Г. Карпенко, Р. В. Ліпський. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nppdaa/econ/2010\\_1/93.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nppdaa/econ/2010_1/93.pdf).

100. Кваша С. М. Механізм державної підтримки сільськогосподарського виробництва та шляхи його удосконалення : [монографія] / С. М. Кваша, О. Д. Витвицька, К. В. Наконечна– К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 200 с.

101. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : науч. докл. на 6 Междунар. науч. конф. [«Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и направления дальнейшего развития»]. – Житомир, 18–19 октября 2007 г. / Г. Г. Кирейцев– Житомир : ЖГТУ, 2007. – 68 с.

102. Кирейцев Г. Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г. Г. Кирейцев– К. : УСХА, 1992. – 240 с.

103. Кириленко І. Г. Проблеми фінансового забезпечення сільськогосподарського виробництва / І. Г. Кириленко // Економіка АПК. – 2005. – № 1. – С. 40–47.

104. Кирилов Ю. Є. Розвиток малих форм господарювання на селі в умовах глобалізації / Ю. Є. Кирилов, І. В. Осадчук //

Економіка АПК. – 2010.– № 7. – С. 91–97.

105. Кірейцев Г. Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 8. – С. 2–7.

106. Клець Л.Є. Бюджетний менеджмент: [Навч. посіб.] – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 640 с.

107. Кобута І. В. Внутрішня підтримка сільського господарства в контексті приєднання України до світової організації торгівлі / І. В. Кобута. – К. : Світовий банк, 2002. – 450 с.

108. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073–Х (станом на 18.05.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

109. Коденська М. Ю. Державна підтримка розвитку аграрного сектору економіки / М. Ю. Коденська, А. В. Єремєєва // Економіка АПК. – 2013. – № 6. – С. 14–21.

110. Колісник Г. М. Види і форми державної підтримки розвитку малого підприємництва в Україні / Г. М. Колісник // Науковий вісник. – 2007. – Вип. 17.– Ч 1. – С. 217–227.

111. Коноплицька О. В. Удосконалення облікового забезпечення використання коштів бюджетної підтримки / О. В. Коноплицька // Економіка АПК. – 2009. – № 8. – С. 105–110.

112. Крамаренко І. С. Державне фінансування агропродовольчої сфери України / І. С. Крамаренко // АгроСвіт. – 2013. – № 17. – С. 13–16.

113. Кривоконь О. С. Організація бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах / О. С. Кривоконь // Економіка АПК. – 2002. – № 7. – С. 122–125.

114. Кропивко М. Фермерські реалії / М. Кропивко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.agro-business.com.ua/component /content/article /32-2011-05-11-22-31-13/1048-2012-05-18-14-59-07.html>.

115. Леонтович С. П. Напрями розвитку фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / С. П. Леонтович // Економіка АПК. – 2008. – № 24. – С. 31–34.

116. Луніна І. Державні гарантії у перехідній економіці: теоретичний аналіз і досвід України / І. Луніна // Економіка України. – 1999. – № 12. – С. 19–23.

117. Ляпіна К. М. Національна програма розвитку малого підприємництва: очікування – проблеми – перспективи :

аналітичний доклад для прийняття політичних рішень / К. М. Ляпіна, Д. В. Ляпін, С. М. Береславський.– К., 2001. – 60 с.

118. Макаренко П. М. Фермерські господарства України – до 20 річного ювілею / П. М. Макаренко, Л. Л. // Економіка АПК. – 2010. – № 7. – С. 16–24.

119. Мельник Д.І. Методичний підхід до міжрегіональних порівнянь розвитку малих підприємств / Д. І. Мельник // Економіка АПК. – 2002. – №5. – С. 58–61

120. Мельник Л. Л. Наукові засади прибутковості агропідприємств та її державна підтримка / Л. Л. Мельник // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 7. – С. 46–49.

121. Мельничук Г. С. До питання оцінки ефективності бюджетної підтримки товаровиробників в Україні / Г. С. Мельничук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 3. – С. 193–199.

122. Мерзляк А. В. Державна підтримка розвитку страхування сільськогосподарської продукції в Україні / А. В. Мерзляк, Н. І. Павелко // Держава та регіони. Серія: Державне управління. – 2013. – № 1. – С. 88–94.

123. Метелиця В. М. Облік і контроль бюджетного фінансування сільського господарства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Метелиця Володимир Михайлович ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2008. – 249 с.

124. Методичні рекомендації з відображення в бухгалтерському обліку коштів державної фінансової підтримки підприємств АПК / під ред. В. М. Гаврилюка, В. М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 2. – С. 10–23.

125. Методичні рекомендації з відображення в обліку державної фінансової підтримки агропромислового виробництва / під ред. В. М. Гаврилюка, В. М. Жука. – К.: Ін-т аграр. економіки УААН, 2010. – 32 с.

126. Методичні рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затв. наказом Міністерства аграрної політики від 02.07.2001 р. №189 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.

127. Микитюк Д. Тваринництву – на 600 млн грн. більше / Д. Микитюк // Агропрофі. – 2008. – № 5. – С. 2.

128. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та

середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>.

129. Міщенко Д. А. Формування ефективного механізму регулювання аграрного сектора економіки України / Д. А. Міщенко // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 8. – С. 41–43.

130. МСБО 20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.yurincom.com/ua/order-blank-skachat-besplatno/msby/msbo-20>.

131. Наконечна К. В. Механізм державної підтримки підприємств і шляхи його вдосконалення / К. В. Наконечна // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 58–60.

132. Наконечна К. В. Механізм державної підтримки сільськогосподарського виробництва та шляхи його удосконалення : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Наконечна Катерина Віталіївна ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2008.

133. Наконечна К. В. Розвиток державної підтримки сільського господарства в умовах інтерпретації України в СОТ / Н. В. Наконечна // Вісник аграрної науки. – 2006 (лют.) – С. 77–79.

134. Наконечна К. В. Значення методики і методів дослідження механізму державної підтримки підприємств АПК / К. В. Наконечна // Вісник аграрної науки. – 2008 (берез.) – С. 78–80.

135. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

136. Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації : IV Міжнар. наук.-практ. конф. ; зб. тез та виступів. – 18–19 вересня 2008 р. / відп. за вип. В. М. Жук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2008. – 348 с.

137. Немченко В. В. Ґрунтовне дослідження з управління розвитком сільських територій України / В. В. Немченко // Економіка АПК. – 2010. – № 3. – С. 174–176.

138. Нечитайло В. В. Селянське господарство фермерського типу в Україні: історія і сучасність / В. В. Нечитайло. – Кам'янець – Подільський : Аксіома, 2004. – С. 90–92.

139. Нів'євський О. Бюджетна підтримка сільського господарства в Україні / О. Нів'євський // Аспекти сільського

розвитку : Вісник Ін-ту сіл. розвитку. – 2006. – № 1–2(7). – С. 22–30.

140. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку : [підруч. для студ. екон. спец. Вузів] / П. П. Німчинов. – К. : Вища шк., 1977. – 240 с.

141. Облік державної підтримки агропромислового виробництва : [навч. посіб.] / під ред. Ю. Я. Лузана, В. М. Жука, І. В. Герасимчука. – К. : Юр-Агро-Веста, 2007. – 324 с.

142. Огаренко Ю. Державні витрати на аграрний сектор в Україні: переорієнтація на видатки, що стимулюють розвиток / Ю. Огаренко // Агробізнес Україна. – 2013. – № 2. – С. 27.

143. Олійник Д. С. Фінансова підтримка сільськогосподарського виробництва у зарубіжних країнах / Д. С. Олійник // Фінанси України. – 2002. – № 6. – С. 72–79.

144. Олійник О. В. Критерії державної підтримки сільськогосподарських підприємств / О. В. Олійник, Т. В. Калашнікова // Економіка АПК. – 2013. – № 2. – С. 49–53.

145. Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК: у 4-х ч. Ч. 3 / під ред. П. Т. Саблука ; редкол.: М. Я. Дем'яненко, В. М. Алексійчук, А. Г. Борщ та ін. – К. : Ін-т аграр. економіки УААН, 2001. – 514 с.

146. Організаційно-економічні трансформації в аграрному виробництві : матеріали третіх річ. зборів півн.-сх. від-ня Всеукраїн. конгр. вчених економістів-аграрників, (Харків, 10 груд. 2009 р.). – Харків : ХНТУСГ, 2010. – 479 с.

147. Орнат М. Р. Порівняльний аналіз стратегії регулювання та підтримки підприємств малого та середнього бізнесу в Китаї / М. Р. Орнат // АгроСвіт. – 2013. – № 17. – С. 43–47.

148. Осташко Т. О. Ризики для сільського господарства України при запровадженні режиму вільної торгівлі з Європейським союзом / Т. О. Осташко. – К.: Ін-т екон. та прогнозування, 2010. – 104 с.

149. Осташко Т. О. Ринкова трансформація аграрного сектору / Т. О. Осташко – К. : Фенікс, 2004. – 280 с.

150. П(С)БО 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO15.aspx>.

151. Павелко Н. І. Основні напрями вдосконалення державної підтримки страхування сільськогосподарської продукції в Україні /



Н. І. Павелко // Держава та регіони. Серія: Державне управління. – 2013. – № 2. – С. 76–83.

152. Павлов О. І. Сільський розвиток в Україні: теорія, практика, політика, управління : [монографія] / О. І. Павлов. – Одеса : Астропринт, 2008. – 208 с.

153. Павлов О. І. Сільські території України: функціонально-управлінська модель : [монографія] / О. І. Павлов – Одеса : Астропринт, 2009. – 344 с.

154. Павлов О. Сільські території: теоретико-методологічні засади дослідження / О. Павлов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.history.org.ua/gournall/regions/315.pdf>.

155. Павлова Г. Є. Державна підтримка як складова системи державного регулювання аграрного сектора економіки / Г. Є. Павлова // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 11. – С. 18–21.

156. Павлова Г. Є. Об'єктивна необхідність державного регулювання аграрного сектора економіки / Г. Є. Павлова // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 15. – С. 64–67.

157. Павловський М. А. Макроекономіка перехідного періоду: Український контекст / М. А. Павловський. – К. : Техніка, 1999. – 336 с.

158. Панкратова Л. А. Актуальні проблеми обліку фермерських господарств / Л. А. Панкратова. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://udau.edu.ua/library.php?pid=249>.

159. Папп В. В. Інноваційна інфраструктура підтримки малого підприємництва в Україні: стан, тенденції та перспективи / В. В. Папп, Н. В. Бошота // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 16. – С. 22–27.

160. Папуніцька Н. В. Фінансовий механізм прямої державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників : дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / Папуніцька Наталія Валеріївна ; Нац. наук. центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К., 2005. – 157 с.

161. Піддубна Ю. В. Рівень державної підтримки фермерських господарств / Ю. В. Піддубна // АгроСвіт. – 2013. – № 6. – С. 46–50.

162. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291 (z0892-99). [Електронний ресурс] – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

163. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI //

Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14; № 15–16; № 17. – Ст. 112.

164. Подолянчук О. А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств : [монографія] / О. А. Подолянчук. – Вінниця : Едельвейс і К, 2010. – 276 с.

165. Політика України у сфері сільського господарства біоенергетики та харчової промисловості – дослідження, висновки та рекомендації / під ред. Х. Штрубенхоффа, І. Мовчана, В. Бураковського. – К. : АДЄФ-Україна, – 2009. – 382 с.

166. Полозенко Д. В. Прямі та непрямі форми державної підтримки сільськогосподарських підприємств / Д. В. Полозенко // Економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. 40–44.

167. Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для селекції в рослинництві, затв. постановою Кабінетом Міністрів України від 18.03.2009 р. № 232 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

168. Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для виконання програми селекції у тваринництві та птахівництві на підприємствах агропромислового комплексу, затв. постановою Кабінетом Міністрів України від 18.05. 2011 р. № 515 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

169. Порядок використання у 2010 році коштів Стабілізаційного фонду, що спрямовуються на закупівлю племінних нетелів та корів, вітчизняної техніки і обладнання для агропромислового комплексу з наступною їх реалізацією сільськогосподарським підприємствам на умовах фінансового лізингу, затв. постановою Кабінетом Міністрів України від 28.07. 2010 р. № 648. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

170. Правдюк Н. Л. Фінансовий облік в агропромисловому виробництві: теорія, методологія, практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. Л. Правдюк ; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. – К., 2006. – 30 с.

171. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: від 06.07. 1999 р. № 996–XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

172. Про внесення змін до деяких законів України щодо вдосконалення механізмів державного регулювання ринку сільськогосподарської продукції : Закон України від 04.06.2009 р. № 1447–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 43. – Ст. 638.

173. Про державне регулювання доходів сільськогосподарських підприємств // Організаційно-економічні трансформації в аграрному виробництві : матеріали третіх річ. зборів півн.-сх. від-ня Всеукраїн. конгр. вчених економістів-аграрників, (Харків, 10 груд. 2009 р.). – Харків : ХНТУСГ, 2010. – С. 198–207.

174. Про державну підтримку сільського господарства України : Закон України від 24.06.2004 р. № 1877–IV р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 49. – Ст. 527.

175. Про державну статистику : Закон України від 17.09.1992 р. № 2614–XII (станом на 02.12.2012) // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 43. – Ст. 608.

176. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 31.05.2011 р. № 664 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

177. Про затвердження змін до Інструкції про порядок регулювання діяльності банків України : постанова Правління НБУ від 19.03.2003 р. № 118 // Нормативні акти НБУ України. – 2003. – № 5. – С. 64-70.

178. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми: наказ Контрольно-ревізійного управління. України від 02.04.2003 р. № 75 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

179. Про затвердження Положення про комісію з питань надання суб'єктам господарювання часткового відшкодування вартості закуплених ними племінних телиць, нетелей та корів молочного, м'ясного і комбінованого напряму продуктивності: наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 25.05.2012 р. № 300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

180. Про затвердження Положення про професійне навчання працівників на виробництві: наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 26.03.2001 р. № 127/151 [Електронний

ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

181. Про затвердження Порядку використання коштів державного бюджету для надання підтримки фермерським господарствам : постанова Кабінету Міністрів України від 25.08.2004 р. № 1102 (у ред. від 01.03.2007 р. № 349) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

182. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для розвитку тваринництва: постанова Кабінету міністрів України від 18.03.2009 р. № 282 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

183. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для часткового відшкодування суб'єктам господарювання вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів та підприємств з виробництва комбікормів: постанова КМ України від 4 жовт. 2010 р. № 900 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

184. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для часткової компенсації вартості складної сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва : постанова Кабінету Міністрів України від 28.07.2010 р. № 647 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

185. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки суб'єктів господарювання агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів та компенсації лізингових платежів: постанова Кабінету Міністрів України від 11.08.2010 р. № 794 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

186. Про затвердження Порядку використання коштів, що спрямовуються на часткове відшкодування вартості будівництва нових тепличних комплексів: постанова від 2.03.2011 р. № 305 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

187. Про затвердження порядку використання у 2007 році коштів, передбачених у Державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки підприємств агропромислового комплексу через механізм здешевлення короткострокових та середньострокових кредитів: постанова Кабінету Міністрів України від 21.02.2007 р. № 259 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

188. Про затвердження порядку використання у 2008 році

коштів, передбачених у Державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки підприємств агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів: постанова Кабінету Міністрів України від 27.02.2008 р. № 126 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

189. Про затвердження порядку використання у 2009–2013 роках бюджетних коштів, що спрямовуються на підтримку підприємств агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів: постанова Кабінету Міністрів України від 26.02.2009 р. № 153 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

190. Про затвердження Порядку подання електронної звітності до органів державної статистики : наказ Держкомстату України від 12.01.2011 р. № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

191. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

192. Про затвердження Порядку справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства : постанова Кабінету Міністрів України від 15.07.2005 р. № 587 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

193. Про затвердження Порядку та умов надання сільськогосподарським товаровиробникам державної підтримки у страхуванні сільськогосподарських культур шляхом здешевлення страхових платежів (премій) і переліку сільськогосподарських культур та видів страхових ризиків (продуктів), на які у 2012 році надається компенсація вартості страхових платежів (премій) : постанова Кабінету Міністрів України від 15.08.2012 р. № 813 (станом на 28.10.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

194. Про затвердження Порядку та умов проведення конкурсу для надання фінансової підтримки фермерським господарствам: наказ Міністерства аграрної політики України від 02.09.2011 р. № 441 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

195. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку : наказ Кабінету Міністрів України від 19.04.2001 р. № 186 р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

196. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : rada.gov.ua.

197. Про затвердження форм документів для надання підтримки фермерським господарствам : наказ Міністерства аграрної політики України від 14.09.2011 р. № 468 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : rada.gov.ua.

198. Про особливості страхування сільськогосподарської продукції з державною підтримкою : Закон України від 09.02.2012 р. № 4391–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 41. – Ст. 491.

199. Про паспорти бюджетних програм: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : rada.gov.ua.

200. Про племінну справу у тваринництві : Закон України від 15.12.1993 р. № 3691–XII (станом на 09.12.2012 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 2. – Ст. 7.

201. Про результативні показники бюджетної програми : наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : rada.gov.ua.

202. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : Закон України від 22.03.2012 р. № 4618–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 3. – Ст. 23.

203. Про стратегію трансформації АПК і забезпечення продовольчої безпеки України : [наук. доп.] / під ред. І. І. Лукінова, акад. П. Т. Саблука. – К., 2000. – 60 с.

204. Про фермерське господарство : Закон України від 19.06.2003 р. №973–IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 45. – Ст. 363. – Режим доступу : rada.gov.ua.

205. Проблеми фінансової підтримки малих і середніх підприємств на селі / під ред. М. Я. Дем'яненка. – К. : ННЦ ІАЕ, 2004. – 240 с.

206. Проданчук М. А. До методики визначення фінансових результатів у селянських (фермерських) господарствах / М. А. Проданчук // Економіка АПК. – 2002. – № 5. – С. 80–85.

207. Проданчук М. А. Податкові розрахунки та звітність у системі фінансового обліку / М. А. Проданчук // Бухгалтерський

облік і аудит. – 2007. – № 9. – С. 26–32.

208. Прокопа І. В. Виробнича сфера села і сільське життєве середовище / І. В. Прокопа, Д. О. Мотриніч, Л. О. Шепотько. — К.: НАН України, Ін-т економіки, 2001. – 119 с.

209. Прокопа І. В. Напрями і механізми підтримки розвитку сільських територій / І. В. Прокопа // Організаційно-економічні трансформації в аграрному виробництві : матеріали третіх річ. зборів півн.-сх. від-ня Всеукраїн. конгр. вчених економістів-аграрників, (Харків, 10 груд. 2009 р.). – Харків : ХНТУСГ, 2010. – С. 540–545.

210. Прокопишак К. В. Регулювання розвитку соціальної сфери села в умовах становлення ринкових відносин / К. В. Прокопишак. – Львів, 2002. – 264 с.

211. Прокопчук О. Т. Європейський досвід функціонування ПДВ у галузі сільськогосподарського виробництва / О. Т. Прокопчук // Економічний вісник Донбасу. – 2011. – № 3 (25). – С. 47–50.

212. Прудивус Л. В. Державна фінансова підтримка фермерського підприємництва / Л. В. Прудивус // Вісник аграрної науки. – 2011 (верес.) – С. 68–70.

213. Радченко В. В. Федеральная резервная система США и ее воздействие на аграрный сектор / В. В. Радченко, Ю. М. Лютый // Економіка АПК. – 2001. – № 5. – С. 122–128.

214. Радченко О. Д. Інститут державної підтримки малих підприємств у сільському господарстві / О. Д. Радченко // Економіка АПК. – 2011. – № 11. – С. 60–66.

215. Радченко О. Д. Основи фінансового аналізу за даними спрощеної звітності фермерських господарств / О. Д. Радченко // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 4. – С. 100–105.

216. Регіональні проблеми розвитку агропромислового комплексу : зб. наук. доп. – Львів : Львів. обл. спілка економістів України : Львів. НАУ, 2009. – 248 с.

217. Рижков О. Державним субсидіям – ні!: / О. Рижков // Пропозиція. – 2008. – № 11. – С. 18-19.

218. Романець О. А. Методичні підходи до розробки моделі державної підтримки аграрної сфери / О. А. Романець // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 14. – С. 137–140.

219. Рубан Н. І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України : дис.

... канд. екон. наук : 08.04.01 / Рубан Наталія Іванівна ; Наук.-дослід. фін. ін-т при Мін-ві фінансів України. – К., 2006. – 260 с.

220. Саблук П. Т. Концептуальні аспекти модернізації аграрного виробництва та розвитку сільських територій в Україні / П. Т. Саблук // Економіка АПК. – 2010. – № 8. – С. 3–9.

221. Самуельсон П. Економіка : [підручник] / під ред. О. Лищишина ; пер. з англ. – Львів : Світ. – 1993. – 495 с.

222. Сидоренко О. А. Особливості страхування з державною підтримкою у аграрному секторі України / О. А. Сидоренко // Економіка та держава. – 2013. – № 4. – С. 71–74.

223. Сидоров Я. Аграрні відносини у сфері державної підтримки сільського господарства: економіко–правова характеристика / Я. Сидоров // Підприємництво, господарство і право. – 2013. – № 8. – С. 76–79.

224. Сільське господарство України: Статистичний щорічник України за 2011 рік / під ред. Н. С. Власенко ; відп. за вип. О. М. Прокопенко. – К., 2012. – 386 с.

225. Статистичний щорічник України за 2010 рік / під ред. О. Г. Осауленка ; відп. за вип. Н. П. Павленко. – К. : Август Трейд. – 2011. – 560 с.

226. Стефанюк І. Б. Фінансово-господарський контроль в системі управління фінансами / І. Б. Стефанюк // Економіка, фінанси, право. – 2005. – № 3. – С. 16–18.

227. Сук Л. К. Облік на підприємствах малого бізнесу : [навч. посіб.] / Л. К. Сук , П. Л. Сук, О. В. Данілочкіна. – К. : Каравелла, 2012. – 352 с.

228. Суліменко Л.А. Тенденції та підходи до обліку і звітності в фермерських господарствах на регіональному та світовому рівнях / Л.А. Суліменко, О.В. Нечипорук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №1. – С. 52-58.

229. Суліменко Л.А. Особливості бухгалтерського обліку земельних ділянок у фермерських господарствах / Л.А. Суліменко, О.В. Нечипорук // Зб. наук.пр. Таврійського держ. агро-технолог. ун-ту (економічні науки). – Мелітополь, 2012. – № 2 (18), т. 6. – С. 264-270.

230. Супіха Б. К. Основні напрямки бюджетного фінансування аграрного сектору в умовах членства в СОТ / Б. К. Супіха // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 2. – С. 4–6.

231. Талавирия М. П. Організаційно-економічний механізм



державної підтримки розвитку сільських територій : [монографія] / М. П. Талавиця. – К. : Вид-во НАУ, 2008. – 384 с.

232. Татарчук І. М. Державна підтримка сільського господарства в умовах трансформації економіки АПК : дис. ... канд. екон. наук : 08.07.02 / Татарчук Ірина Миколаївна ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2006. – 230 с.

233. Теслюк В. М. Складання Звіту про рух грошових коштів / В. М. Теслюк, А. В. Дегтяренко // Вісник Сумського Національного Аграрного Університету. – 2011. – № 1. – С. 57–61.

234. Трохименко Л. М. Бухгалтерський облік : [навч.-метод. посіб.] у 4-х ч. Ч. I / Л. М. Трохименко. – К. : КНЕУ, 2002. – 344 с.

235. Тулуш Л. Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах членства України в СОТ / Л. Д. Тулуш // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 46–60.

236. Україна. Мін-во фінансів. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм [Електронний ресурс] : наказ Мін-ва фінансів України від 17.05.2011 р. № 608. – Режим доступу : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua).

237. Федеральна програма підтримки підприємництва на 2002–2004 роки. – М., 2001.

238. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва / М. Я. Дем'яненко, В. М. Алексійчук, А. Г. Борщ та ін. – К., 2002. – 645 с.

239. Фінансовий словник-довідник / М. Я. Дем'яненко, Ю. Я. Лузан, П. Т. Саблук та ін. – К., 2003. – 555 с.

240. Фінансові проблеми формування і розвитку аграрного ринку : матеріали Дев'ятих річ. зборів Всеукраїн. конгр. вчених економістів-аграрників. – Київ, 26–27 квітня 2007 р. / редкол.: П. Т. Саблук та ін. – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – 582 с.

241. Фінансово-бюджетна політика в контексті соціально-економічного розвитку регіонів : тези міжнар. наук.-практ. конф. – Дніпропетровськ, 10–20 березня 2009 р.: у 2-х т. – Т. 1. – Дніпропетровськ : ДДФА, 2009. – 296 с.

242. Фінансово-кредитні відносини в АПК / під ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка. – К. : Ін-т аграр. економіки УААН, 1996. – 284 с.

243. Foreign Agricultural Service [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.fas.usda.gov>.

244. Хомин О. Аграрний «урожай» ревізорів / О. Хомин // Фінансовий контроль. – 2011. – № 9 (70). – С. 26–29.

245. Хомин О. Наскільки ефективний фінансовий лізинг для українського аграрія? / О. Хомин // Фінансовий контроль. – 2013. – № 8. – С. 11–13.

246. Цветков В. В. Суспільна трансформація і державне управління в Україні: політико-правові детермінанти : [монографія] / В. В. Цветков, І. О. Кресіна, А. А. Коваленко. – К. : Інюреп, 2003. – 406 с.

247. Черевко Г. В. Державна підтримка формування пропозиції на аграрному ринку України: досвід США / Г. В. Черевко // Фінансові проблеми формування і розвитку аграрного ринку : матеріали дев'ятих річ. зборів Всеукраїн. конгр. вчених економістів-аграрників. – Київ, 26–27 квітня 2007 р. – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – С. 371–378.

248. Черевко Г. В. Державне регулювання економіки в АПК : [навч. посіб.] / Г. В. Черевко. – К. : Знання, 2006. – 339 с.

249. Черевко Т. В. Державна підтримка формування пропозицій на аграрному ринку України і досвід США / Т. В. Черевко // Організаційно-економічні трансформації в аграрному виробництві : матеріали третіх річ. зборів півн.-сх. відня Всеукраїн. конгр. вчених економістів-аграрників, (Харків, 10 груд. 2009 р.). – Харків : ХНТУСГ, 2010. – С. 371–378.

250. Чечель О. М. Державне регулювання забезпечення продовольчої безпеки / О. М. Чечель // Економіка АПК. – 2000. – № 8. – С. 73–76.

251. Чечуліна О. О. Модернізація державного фінансового контролю в контексті розвитку програмно-цільового бюджетування / О. О. Чечуліна // Фінанси України. – 2011. – № 10. – С. 15–31.

252. Шаповал О. Фермерство – спосіб життя з глибоким духовним корінням / О. Шаповал // Аграрний тиждень. – 2008. – № 7. – С. 5.

253. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / В. Г. Швець. – К. : Знання-Прес, 2003. – 444 с.

254. Шевчук О. Д. Особливості нормативно-правового забезпечення державного фінансового аудиту / О. Д. Шевчук, Н. Г. Здирко // Зб. наук. праць [«Економіка: проблеми теорії та практики»]. – Дніпропетровськ, 2009. – Вип. 256. – Т. 4. – С. 937–941

255. Шолойко А. С. Законодавче забезпечення державної фінансової підтримки страхування виробництва сільськогосподарської продукції у фермерських господарствах / А. С. Шолойко // Економіка АПК. – 2010. – № 12. – С. 94–97.

256. Шулуc А. Мелкие и средние предприятия в народном хозяйстве ФРГ / А. Шулуc // Российский экономический журнал. – 1993. – № 3. – С. 79–84.

257. Щекович О. С. Використання бюджетних коштів підприємствами агропромислового комплексу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / О. С. Щекович. – К., 2005. – 19 с.

258. Щербатюк В. В. Організація становлення сільських територій первинного (базового) рівня в системі сільського розвитку (на матеріалах Чернігівської області) : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Щербатюк Вікторія Василівна ; Нац. наук. центр «Інститут аграрної економіки» УААН. – К., 2009.

259. Юрчишин В. В. Сільські території як системноутворюючі фактори розвитку аграрного сектору економіки / В. В. Юрчишин // Економіка АПК. – 2005. – № 3. – С. 3–10.

260. Юшко С. В. До питання трансформації форм державної підтримки сільськогосподарських виробників / С. В. Юшко // Організаційно-економічні трансформації в аграрному виробництві : матеріали третіх річ. зборів півн.-сх. від-ня Всеукраїн. конгр. вчених економістів-аграрників. – Харків, 10 грудня 2009 р. – Харків : ХНТУСГ, 2010. – С. 307–312.

261. Яремченко Л. М. Удосконалення інфраструктури підтримки малого підприємництва для ефективного функціонування механізму фінансово-кредитного забезпечення / Л. М. Яремченко // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 4. – С. 53–59.

262. Яцишин Н. Особливості формування Звітів про рух грошових коштів, про власний капітал і розкриття інформації у Примітках / Н. Яцишин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 3–11.

# ДОДАТКИ