

## Уніфікація фінансової звітності для відображення коштів державної підтримки фермерськими господарствами

*У статті здійснено аналіз формування облікової інформації щодо державної підтримки від первинних документів до зведених реєстрів обліку та фінансової звітності фермерських господарств. Виокремлено особливості ведення бухгалтерського обліку та складання звітності різними категоріями фермерських господарств в залежності від їх розміру. З'ясовано, що окремі форми фінансової звітності, не відображають необхідної інформації для користувачів на мікро, та макрорівні щодо обсягів державної підтримки. У звітних формах відсутнє подання інформації в розрізі довгострокової та короткострокової підтримки, що суперечить вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності та потребує розмежування підтримки за строками її надання. На думку автора, державна підтримка не відображається окремими статтями, тому визначено потребу уніфікації окремих форм фінансової звітності та узагальнення інформації про державну підтримку для різних фермерських господарств з метою забезпечення аналітичної оцінки та контролю цільових коштів і ефективності їх використання.*

**Ключові слова:** фермерські господарства, державна підтримка, бюджетні кошти, цільове використання, фінансова звітність, МСФЗ.

**Н.Г. ЗДЫРКО**  
(Винницкий национальный аграрный университет, г. Винница, Украина)

## Унификация финансовой отчетности для отображения средств государственной поддержки фермерских хозяйств

*В статье осуществлен анализ формирования учетной информации о государственной поддержке от первичных документов до сводных реестров учета и финансовой отчетности фермерских хозяйств. Выделены особенности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности по категориям фермерских хозяйств в зависимости от их размера. Выяснено, что отдельные формы финансовой отчетности, не отражают необходимой информации для пользователей на микро- и макроуровне по объемам государственной поддержки. В отчетных формах отсутствует представление информации в разрезе долгосрочной и краткосрочной поддержки, что противоречит требованиям Международных стандартов финансовой отчетности и требует разграничения поддержки по срокам ее предоставления. По мнению автора, государственная поддержка не отражается отдельными статьями, поэтому определена потребность унификации отдельных форм финансовой отчетности и обобщения информации о государственной поддержке для различных фермерских хозяйств с целью обеспечения аналитической оценки и контроля целевых средств и эффективности их использования.*

**Ключевые слова:** фермерские хозяйства, государственная поддержка, бюджетные средства, целевое использование, финансовая отчетность, МСФО.

**N.H. ZDYRKO**  
(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)

## Unification of Financial Statements for Presentation of Government Support Funds by Farm Enterprises

*The article provides the analysis of forming the government-support-related accounting data – from the farm enterprise primary documents to the consolidated accounting and financial statements. Specifics of accounting and reporting according to various categories of multi-size farms have been defined. It has been found that separate*

*financial statements do not provide users with relevant information on the scope of government support at the micro and macro level. The statements fail to present information in the context long-term and short-term support which does not comply with the International Financial Reporting Standards and requires the support to be separated according to the terms of delivery. According to the author the government support is not disclosed in separate items, therefore the need for unification of certain forms of financial statements and aggregation of information on the government support for various farms aimed at analytical assessment and control over the efficiency of the intended funds' use has been outlined.*

**Keywords:** *farm enterprises, government support, budgetary funds, intended use, financial statements, IFRS*

**Постановка проблеми.** 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 строго контролюються. Даний контроль забезпечується достовірністю відображення операцій в системі бухгалтерських рахунків та фінансовій звітності. Проте, для проведення аналітичної оцінки та контролю за використанням коштів державної бюджетної підтримки і надання інформації користувачам всіх рівнів, наведених даних у фінансовій звітності недостатньо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню державної підтримки сільськогосподарських підприємств присвячені праці вітчизняних вчених, зокрема О. Бородіної, О. Гудзь, М. Дем'яненко, П. Лайка, О. Радченко, В. Стецюка, П. Синчака. Теоретичні та практичні аспекти обліку висвітлені у працях Л. Гуцаленко, В. Жука, Г. Кірейцева, В. Метелиці. Незалежно від ґрунтовних досліджень вчених залишається ряд питань щодо повноти відображення коштів державної підтримки у фінансовій звітності фермерських господарств, які потребують подальшого розгляду, чим і зумовлено вибір теми нашого дослідження.

**Метою статті** є теоретичне обґрунтування відображення державної підтримки у фінансовій звітності фермерських господарств та внесення практичних рекомендацій щодо її удосконалення.

**Виклад основних результатів дослідження.** Фермерські господарства, в залежності від обсягів їх виробництва та чисельності працівників, можуть вести бухгалтерський облік за різними формами.

Відповідно, порядок ведення обліку регламентований різними Методичними рекомендаціями, зокрема: Методичні рекомендації із застосуванням реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 720 [4]; Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 422 [5]; Методичні рекомендації з організації та ведення обліку в фермерських господарствах № 189 [6]; Методичні

рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку № 390 [7].

Внаслідок змін, що були внесені Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 року «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»» (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 (рис. 1).

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

- 1) ф. № 1 - Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- 2) ф. № 2 - Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- 3) ф. № 3 - Звіт про рух грошових коштів;
- 4) ф. № 4 - Звіт про власний капітал;
- 5) ф. № 5 - Примітки до річної фінансової звітності (склад та порядок заповнення встановлено наказом Мінфіну від 29.11.2000 р. № 302).

Статтею 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».

Спрощену фінансову звітність суб'єкта малого підприємництва фермерським господарствам дозволено подавати у двох випадках: 1) якщо вони вважаються платниками єдиного податку 4 групи, платять податок на прибуток за нульовою ставкою відповідно до п. 154.6 ПКУ [2]; 2) 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 фермерськими господарствами у фінансовій звітності наведено в рис. 2.

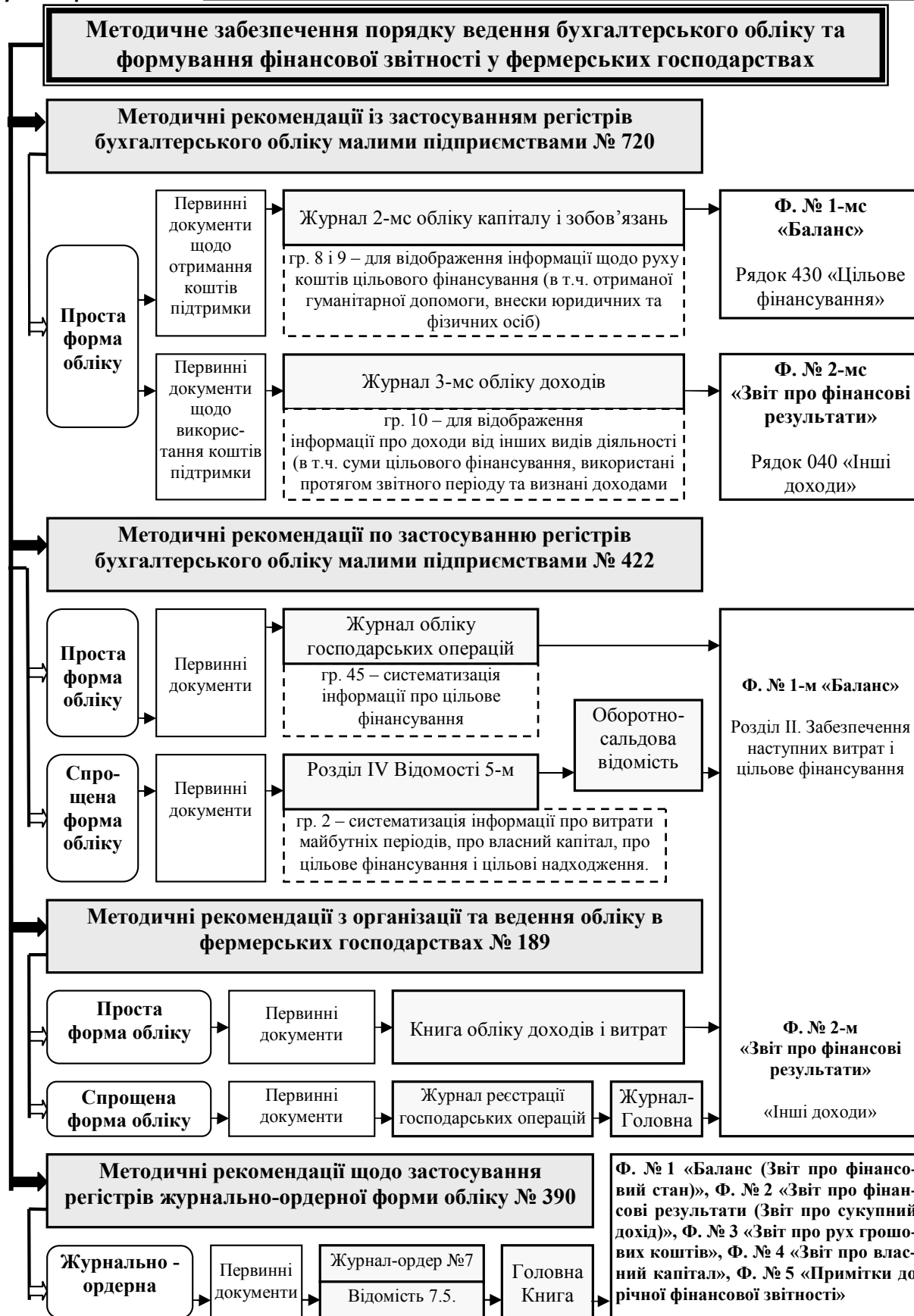


Рис. 1. Методичне забезпечення порядку відображення коштів державної підтримки фермерськими господарствами у фінансової звітності

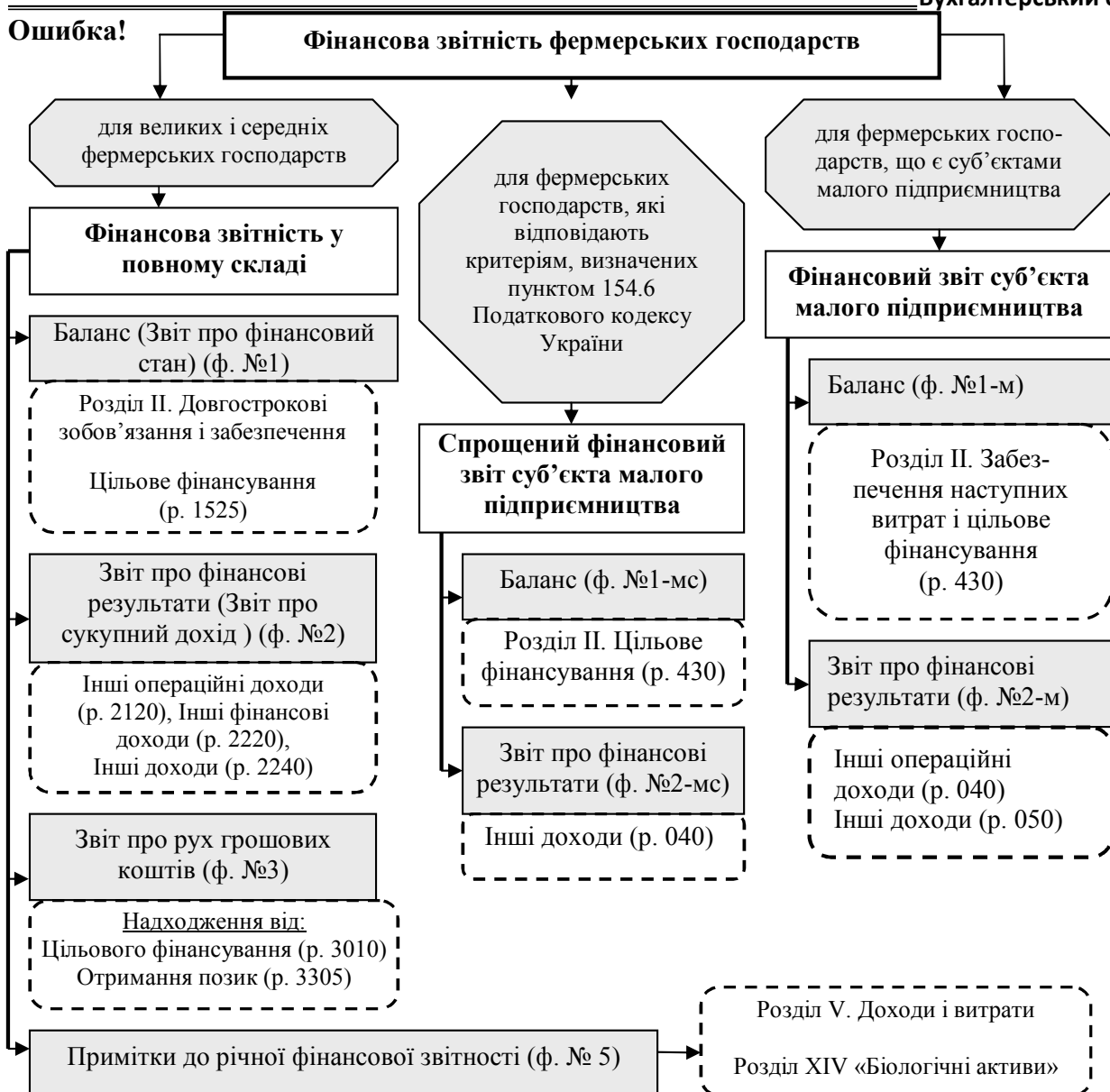


Рис. 2. Відображення коштів державної підтримки фермерських господарств у фінансовій звітності

Аналіз фінансової звітності дозволяє 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.

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

Узагальнюючи вище викладене, 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), що складається фермерськими господарствами, дозволив

виявити те, 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 (табл. 1).

Наведена інформація в таблиці 1 дозволяє дійти висновку, що назва рахунку не співпадає з назвами розділів та статей, а також визначень із законодавчих документів. Жоден з рядків або розділів не розкриває інформацію виключно по державній підтримці, що не дає можливості узагальнювати інформацію в розрізі підтримки, а відтак, і проведення достовірної оцінки та ефективного прийняттю рішень щодо її надання.

Відповідно до Плану рахунків [3], рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» призначений для узагальнення інформації щодо надходження та використання коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та

## Бухгалтерський облік

позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб. Однак, відсутня нормативна база щодо порядку та цілей використання дотацій, бюджетних компенсацій або субсидій, яка б

дозволила однозначне тлумачення їх цільового спрямування та забезпечувала б облік на одному рахунку.

Таблиця 1

### Розбіжності діючого законодавства та існуючих форм фінансової звітності щодо відображення коштів державної підтримки фермерських господарств

РАХУНОК	ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	ДІЮЧЕ ЗАКОНОДАВСТВО
Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. №1)	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності від 30.01.2013 р.
	<u>Цільове фінансування</u>	У статті «Цільове фінансування» 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 підприємств.
	Баланс (ф. №1-м)	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»
	<u>Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування</u>	У складі забезпечень наступних витрат і платежів 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>	

Вважаємо, що структура рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» потребує уточнення та коригування. Оскільки, по-перше, кошти державної підтримки виділяються в межах бюджетних програм і затверджуються на один рік. Тому, з метою дотримання принципу превалювання сутності над формою доцільно надати назву даному рахунку «Короткострокова державна підтримка». По-друге, з метою визначення частки участі держави у функціонуванні найбільш нестійких, вразливих та чутливих підприємств до впливу різних факторів (фермерських господарств), доцільно було б розділити у формах звітності інформацію щодо коштів державної та недержавної підтримки

Вище викладене дозволяє внести пропозиції щодо відкриття субрахунків до рахунку 48 «Короткострокова державна підтримка»:

- 481 «Поточні трансферти» (компенсація поточних витрат та 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 «Бюджетні страхові компенсації» (компенсації страхових платежів для підтримки надзвичайної діяльності);

- 485 «Непряма підтримка» (підтримка за рахунок пільг в оподаткуванні);

- 486 «Інша державна підтримка».

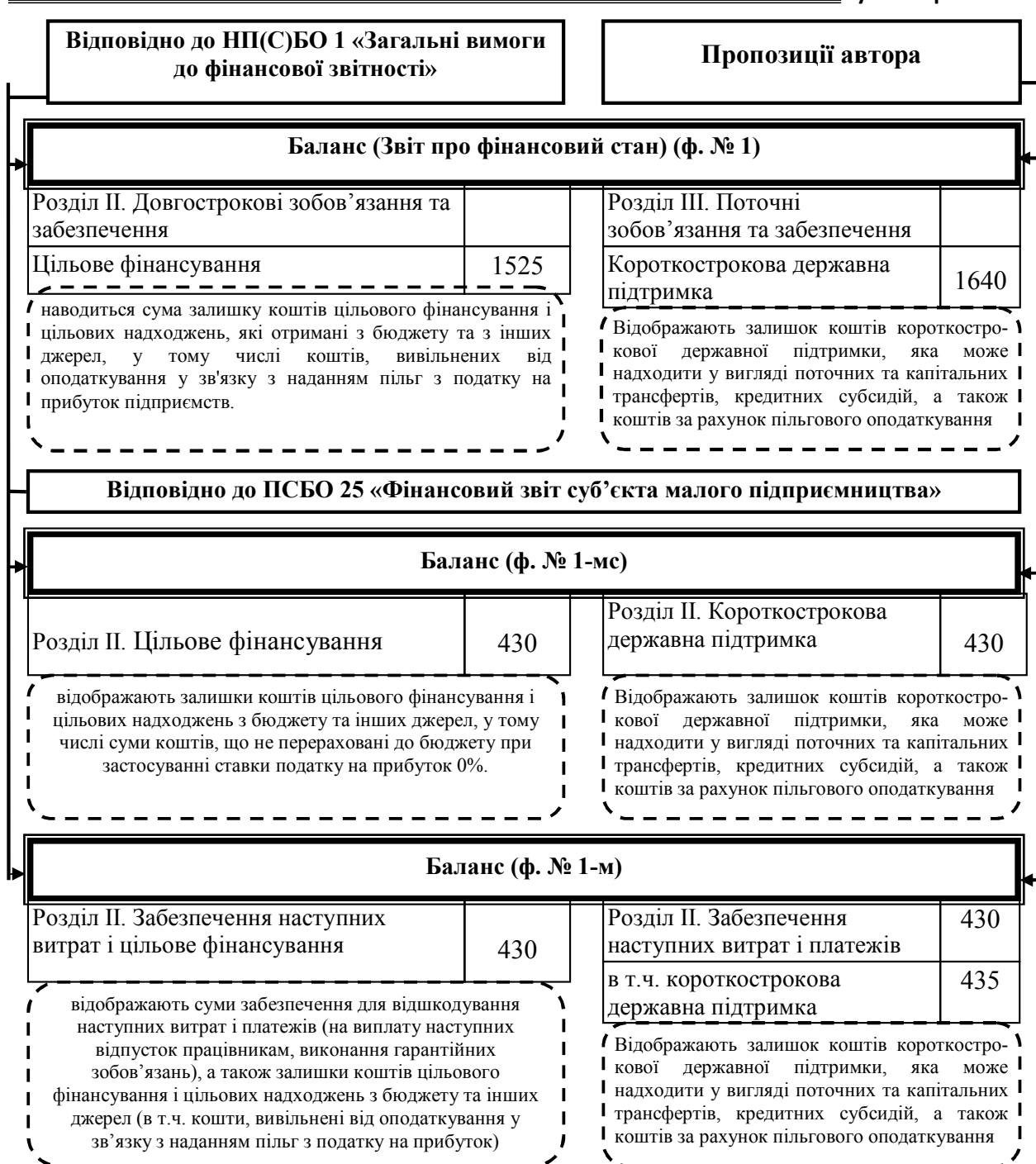
Такі видатки бюджету носять короткостроковий характер, оскільки кошти мають бути використані

протягом 12 місяців, а наведена класифікація бюджетних видатків дає можливість чітко виокремити довгострокову та короткострокову підтримку за видами діяльності. Відповідно до п. 4.4 Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств (далі – МСФЗ для МСП) [1], фінансова звітність повинна базуватись на розмежуванні активів та зобов'язань на короткострокові та довгострокові.

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 даного методичного підходу, доцільно внести відповідні зміни до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (рис. 3).

Даний підхід дозволить уніфікувати Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. №1, ф. №1-м, ф. №1-мс) для всіх категорій сільськогосподарських підприємств (в т.ч. і фермерських господарств), сприятиме задоволенню інформаційних потреб користувачів мікро-, та макрорівнів.



**Рис. 3. Пропозиції щодо відображення Балансі (Звіті про фінансовий стан) залишків короткострокової державної підтримки фермерських господарств**

Довгострокова державна підтримка, яка надається у вигляді довгострокових і середньострокових безпроцентних позик, а також фінансового лізингу від державних підприємств відображається в ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» статтю «Інші довгострокові зобов'язання» (р. 1515).

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

Для узагальнення інформації щодо зобов'язань за державною фінансовою орендою та довгостроковими бюджетними безпроцентними позиками, вважаємо за доцільне відображувати на рахунку 56 «Довгострокова державна підтримка».

Як стверджує 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) [8, с. 608].

Врахування пропозицій дозволить внести зміни до структури Балансу та виокремити статтю

## Бухгалтерський облік

«Довгострокова державна підтримка» (р. 1516). Варто зазначити, що у ф. 1-м «Баланс» зобов'язання за фінансовою орендою та за бюджетними позиками відображаються у Розділі III. «Довгострокові зобов'язання» (р. 480). Відповідно до п. 25 П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», даний 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 нараховуються відсотки та за іншими зобов'язаннями.

Тому, враховуючи важливість оцінки державної підтримки та визначення її впливу на функціонування підприємств та 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 внести додаткову статтю – «в т.ч. довгострокова державна підтримка» (рис. 4).

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

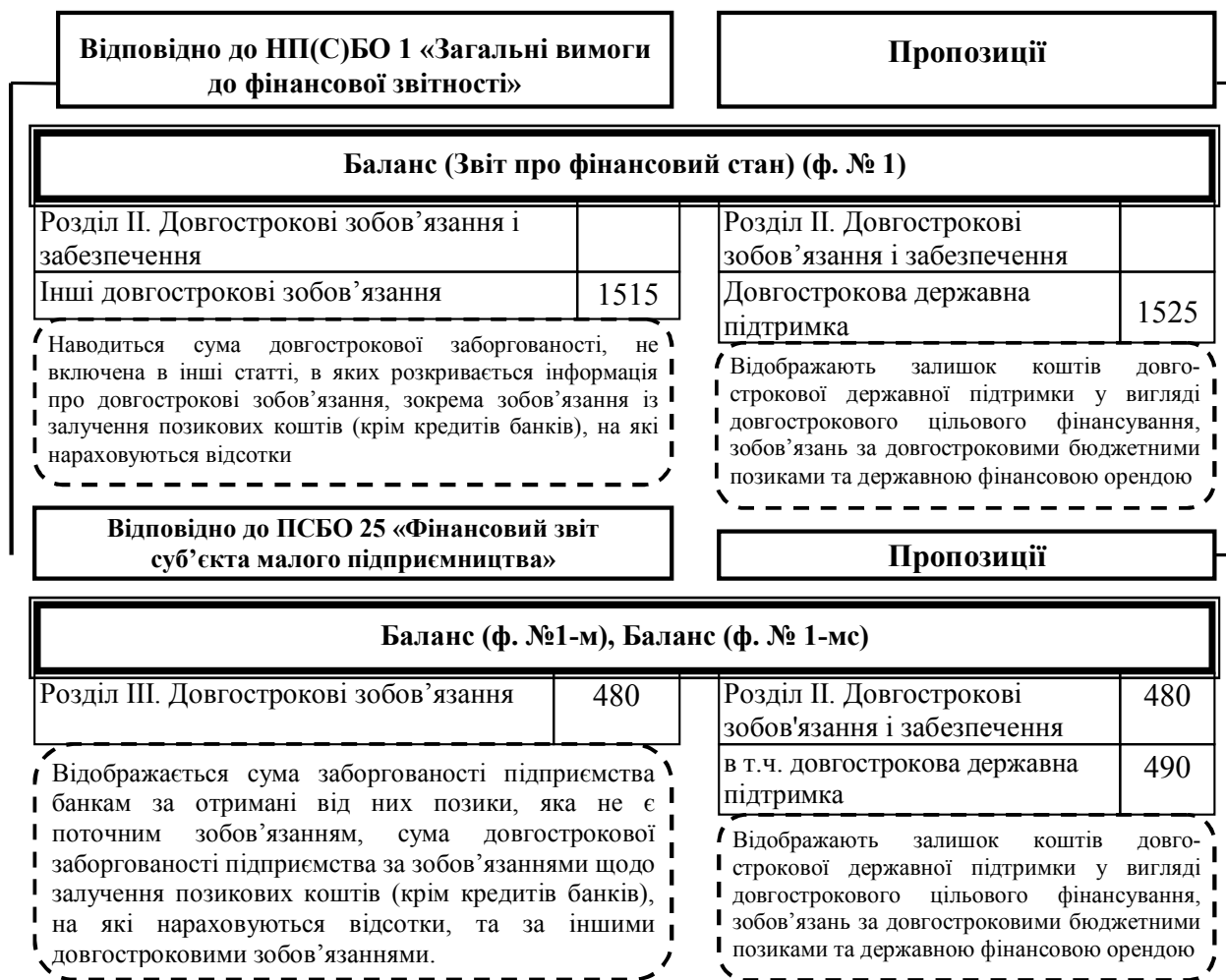


Рис. 4. Пропозиції щодо відображення фермерськими господарствами довгострокової державної підтримки у Балансі (Звіті про фінансовий стан)

За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні **висновки**:

1) Теоретичні неузгодження понятійного апарату щодо назв рахунків, а також рядків та розділів окремих форм фінансової звітності спричиняють практичні недоліки в обліку, аналізі та контролі. З метою усунення термінологічних розбіжностей та суперечностей, вважаємо за доцільне узагальнення інформації отриманої державної підтримки, яку необхідно використати протягом одного року

відображати в обліку як короткострокову державну підтримку.

2) Існує необхідність удосконалення методичного забезпечення відображення бюджетних коштів для відображення в обліку та формування звітної інформації фермерськими господарствами. Тому, виникає потреба у виокремленні рахунків 48 «Короткострокова державна підтримка» та 56 «Довгострокова державна підтримка», оскільки, відповідно до МСФЗ, фінансова звітність має

базуватись на розмежуванні активів та зобов'язань на короткострокові та довгострокові.

3) Реалізація пропозицій дозволить уніфікувати форми Балансу (Звіту про фінансовий стан) для різних категорій фермерських господарств, що дасть можливість оцінювати ефективність та цільове використання бюджетних коштів не тільки великих та середніх фермерських господарств, а й суб'єктів малого підприємництва.

#### 4 Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_063/page10](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_063/page10).

2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

4. Методичні рекомендації із застосуванням реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затв. наказом Міністерства фінансів

України від 15.06.2011 р. № 720 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2081-720.html>.

5. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=50189&cat\\_id=50097](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50189&cat_id=50097).

6. Методичні рекомендації з організації та ведення обліку в фермерських господарствах, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 2.07.2001 р. № 189 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.aktiv-audit.com/index.php?option=com\\_content&task=view&id=40&Itemid=29](http://www.aktiv-audit.com/index.php?option=com_content&task=view&id=40&Itemid=29).

7. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 4.06.2009 р. № 390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN48748.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html).

8. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Х.: Фактор, 2008. – 1008 с.

УДК 657.37:006.32:(477)

**А.О. КАСИЧ**

*(Кременчуцький національний університет імені М. Остроградського, м. Кременчук, Україна)*

**Я.Ю. ЯКОВЕНКО**

*(Кременчуцький національний університет імені М. Остроградського, м. Кременчук, Україна)*

## Проблеми впровадження МСФЗ в Україні та шляхи їх вирішення

Сьогодні Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) в багатьох країнах стали частиною національного законодавства або загальноприйнятою практикою. Україна також вже зробила перші кроки на зустріч прийняттю МСФЗ з врахування національної специфіки. Однак, в процесі адаптації міжнародних стандартів виникають проблеми, які потребують негайного розв'язання. Дана стаття присвячена дослідженню конкретних проблем, які виникають в процесі впровадження МСФЗ в Україні.

Автори обґрунтовують доцільність запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, а також розглядають перспективи застосування міжнародних стандартів у вітчизняній обліковій практиці. Визначено етапи процесу впровадження МСФЗ в Україні та розглянуто проблеми, які виникають на кожному з цих етапів. Наведено інструменти, що можуть бути використані для вирішення досліджених у статті проблем. В результаті проведеного дослідження висвітлено недоліки реформування чинної облікової системи та означено шляхи оптимізації процесу впровадження МСФЗ в Україні.

**Ключові слова:** стандартизація, Міжнародні стандарти фінансової звітності, реформування, трансформація бухгалтерського обліку, національні Положення (стандарту) бухгалтерського обліку.