

# ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 336.148

*Гуцаленко Л.В.,  
д.е.н., професор, завідувач кафедри  
аудиту та державного контролю,  
Здирко Н.Г.,  
асистент кафедри аудиту та державного контролю,  
Вінницький національний аграрний університет*

## ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

**Постановка проблеми.** Світовий досвід свідчить, що фермерські господарства є найбільш ефективною формою господарювання, підтвердженням чого є частка виробленої ними продукції у ВВП (близько 70-80%). На кінець 2011 року кількість фермерських господарств в структурі сільськогосподарських підприємств України займала 73,9% від загальної кількості, що свідчить про їх активну дію у розвитку аграрної економіки та забезпеченні продовольчої безпеки України.

В умовах кризових явищ, фермерські господарства, як і інші сільськогосподарські підприємства, через сезонність виробництва, тривалий період обороту капіталу та дефіцит власних фінансових ресурсів потребують вагомої державної підтримки для підвищення конкурентоспроможності продукції та зміцнення їх фінансових позицій. Контроль законності отримання коштів підтримки, а також оцінка ефективності їх використання здійснюється на основі даних окремих форм фінансової та статистичної звітності. Однак, недосконалість системи обліку та контролю спричиняє існування фактів безгосподарності та зловживань на підприємствах.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання фінансового спрямування державної підтримки сільськогосподарських підприємств досліджувались вітчизняними науковцями, зокрема: О. Бородіною, О. Гудзь, М. Дем'яненком, П. Лайком, В. Стецюком, П. Синчаком. Теоретичні та практичні питання обліку та контролю висвітлені у працях В. Жука, Г. Кірейцева, В. Метелиці, О. Радченко та ін. Їх дослідження стали основою для удосконалення механізму державної підтримки, відображення її в обліку та звітності, а також контролю за використанням бюджетних коштів.

Однак, існуюча практика свідчить про наявність багатьох недостатньо вивчених і неузгоджених питань, пов'язаних із повнотою відображення надходження та руху державної підтримки у фінансовій звітності фермерських господарств, передумовою чого є удосконалення методики та порядку обліку коштів державної підтримки. Тому виникає об'єктивна необхідність теоретичних досліджень та методичних розробок, спрямованих на удосконалення обліку державної підтримки.

**Постановка завдання.** Метою статті є теоретичне обґрунтування механізму отримання коштів державної підтримки фермерськими господарствами та визначення напрямів облікового відображення надходження та використання бюджетних коштів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На сучасному етапі розвитку фермерських господарств досить важливим питанням є правильний вибір форми організації облікового процесу [7, с. 122]. Оскільки інформації щодо роботи фермерських господарств потребують власники, працівники, державні, податкові та статистичні органи, то форму обліку форму бухгалтерського обліку варто було б обирати, враховуючи інтереси користувачів.

Окремі автори [1, с. 491; 2, с. 102] вважають, що облік у фермерському господарстві повинен бути нескладним, та забезпечувати можливість ведення його самому фермерові або одному з членів його господарства, надавати потенційну інформативність та можливість до розвитку.

Традиційний підхід до організації обліку, який існує у великих підприємствах, тут є неприйнятним. В умовах фермерського господарювання облік повинен бути максимально спрощеним. Однак, слід пам'ятати, що його спрощення і скорочення можливе лише до певної межі, яка забезпечує виконання його інформаційної та контрольної функції [2, 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 і взаємозв'язку забезпечує поєднання хронологічних і систематичних облікових записів, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку для поточного контролю за фактами господарського життя і складання звітності [3, с. 517]. Бухгалтерський облік у фермерських

господарствах, в залежності від їх розміру та обсягів виробництва, ведеться за різними формами з використанням відповідних реєстрів (табл. 1).

Таблиця 1

## Форми ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах

Категорія суб'єктів	Критерії	Форми обліку	Регламентація	Регістри
Суб'єкти малого підприємництва	1) чисельність працюючих не більше 50 осіб; 2) обсяг виручки від реалізації за рік не більше 10 млн. євро	Спрощена	Методичні рекомендації № 189	Журнал реєстрації господарських операцій
		Журнально-ордерна	Методичні рекомендації № 390	Журнали-ордери, Відомості до них, Головна книга
		Проста	Методичні рекомендації № 422	Журнал обліку господарських операцій, Відомість № 3-м
		Спрощена	Методичні рекомендації № 422	Оборотно-сальдова відомість
	<i>Платники податку на прибуток за ставкою 0%</i> 1) чисельність працюючих не більше 20 осіб; 2) обсяг виручки не більше 3 млн. грн.	Проста	Методичні рекомендації № 720	Ведення Журналів та Відомостей
<i>Платники єдиного податку</i> 1) чисельність працюючих не більше 50 осіб; 2) обсяг виручки не більше 1 млн. грн.				
Суб'єкти великого підприємництва	1) чисельність працюючих перевищує 250 осіб; 2) річний дохід перевищує суму 50 млн. євро	Журнально-ордерна	Методичні рекомендації № 390	Журнали-ордери, Відомості до них, Головна книга
Суб'єкти середнього підприємництва	Інші суб'єкти господарювання			

Джерело : узагальнено автором

З врахуванням форм ведення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах, відповідно до існуючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8] та спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині обліку коштів прямої державної підтримки до червня 2011 року були виділені різні рахунки:

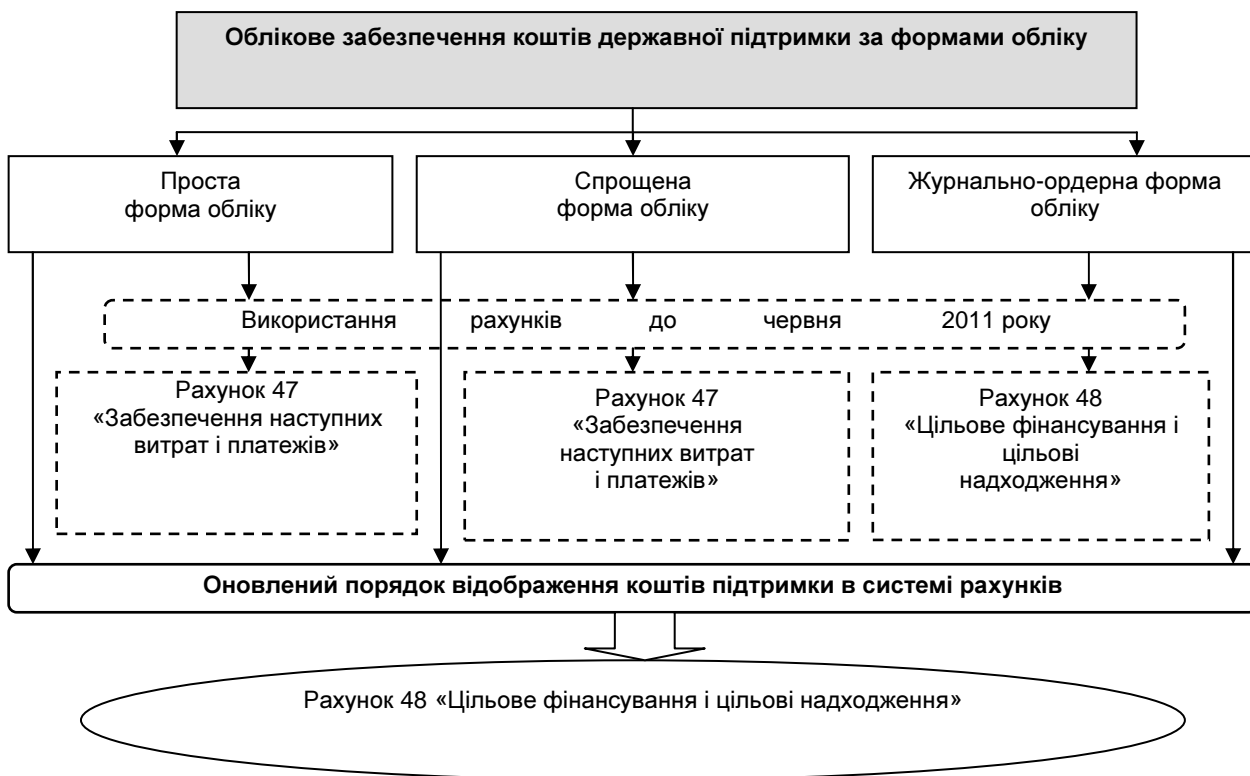
а) рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;

б) рахунок 47 «Забезпечення наступних витрат і платежів (облік та узагальнення інформації про забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування і цільові надходження).

Однак, із прийняттям Наказу «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» № 664 від 31.05.2011 р. [8], обумовлено доповнення спрощеного Плану рахунків рахунком 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Прийняття вище вказаного Наказу спростило ведення обліку у різних за розмірами фермерських господарствах і сприяло уніфікації рахунків щодо відображення коштів державної підтримки (рис. 1).

Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», відповідно до спрощеного Плану рахунків, призначений для обліку та 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 [8].



**Рис. 1. Облікове забезпечення коштів державної підтримки фермерських господарств**  
Джерело : сформовано автором

Планом рахунків передбачено, що рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» має наступні субрахунки:

— субрахунок 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування», на якому ведеться 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.

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

— субрахунок 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;

— субрахунок 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» призначений для забезпечення ведення обліку надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

На нашу думку, існування цих субрахунків вносить 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.

З метою узагальнення інформації про державну підтримку окремі вчені [4; 5; 6] пропонують різні методичні підходи щодо відображення її в обліку. Так, Коноплицька О. В. 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» [6, с. 106].

Дана «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 даними аналітичними субрахунками не надає можливості оцінки обсягів підтримки галузей (рослинництва, тваринництва), кредитування, страхування, лізингу.

Зима Ю. П. 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» [5, с. 78].

Протириччя 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, а 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 не лише за назву субрахунка, а й рахунка в цілому.

Жук В. М. 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) [4, 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 залишились в розпорядженні підприємства, доцільно відкривати субрахунок 483 «ПДВ-дотації». Окремі субрахунки та аналітичні рахунки відкриваються для державної підтримки по «зеленій скриньці» СОТ [4, с. 144].

Вважаємо, що назва рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» не відповідає його призначенню і є значно вужчою за своїм змістом та пояснюється наступним:

— по-перше, аналіз економічної сутності поняття «бюджетне фінансування» в різних літературних джерелах дозволяє дійти висновку, 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», дає підстави стверджувати, що основним принципом фінансування є безповоротність та безоплатна основа. Однак, 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 відображати бюджетні кошти підтримки (які виділені на поворотній основі) на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» (принципом є безповоротність).

Таким чином, з метою дотримання принципів фінансування, усунення термінологічних протиріч, а також узагальнення інформації про надходження бюджетних коштів в межах одного року, рахунок 48 варто назвати «Короткострокова державна підтримка».

Вважаємо, що до запропонованого рахунку 48 «Короткострокова державна підтримка» доцільно відкрити наступні субрахунки: 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».

Запропонована структура має переваги порівняно з існуючою, оскільки, по-перше, чітко виокремлена 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.

Використані кошти державної підтримки у великих та середніх господарствах визнаються у складі інших операційних доходів, інших доходів або інших доходів від фінансової діяльності, а в суб'єктів малого підприємництва як інші доходи.

Акумулявання коштів, які визнані доходами, на різних рахунках та субрахунках не дає можливості оцінити вплив підтримки на фінансові результати та визначити ефективність використання бюджетних коштів. Тому, доцільним є відкриття для всіх фермерських господарств рахунку 77 «Дохід від використання коштів державної підтримки», в т.ч. для великих і середніх – відкриття субрахунків: 771 «Доходи від державних вкладень поточного характеру», 772 «Доходи від державних капітальних вкладень», 773 «Доходи від використання кредитних субсидій», 774 «Доходи від використання бюджетних страхових компенсацій» та 775 «Дохід від непрямой підтримки».

Узагальнення інформації на рахунку 77 «Дохід від використання коштів державної підтримки» дозволить здійснювати аналітичну оцінку отримання господарствами доходів з 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.

Внесені пропозиції щодо структури та назви рахунку 48 «Короткострокова державна підтримка» та відкриття рахунку 77 «Дохід від використання коштів державної підтримки» наведено на рис. 2.

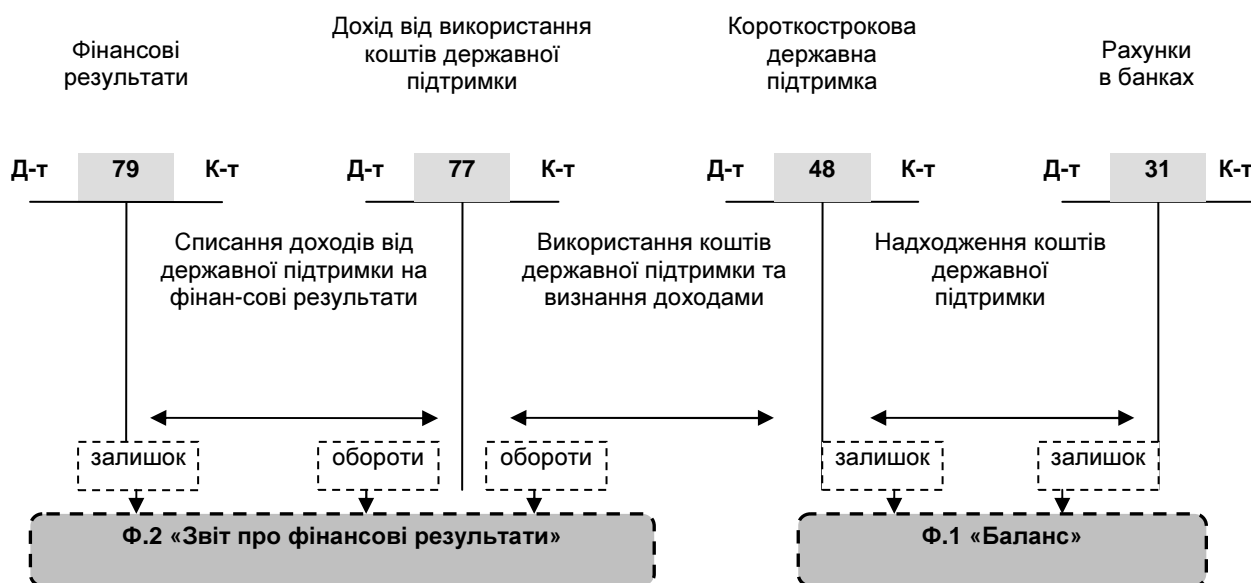


Рис. 2. Схема відображення на рахунках обліку надходження та використання коштів державної підтримки

Джерело : розроблено автором

Відкриття рахунку 77 «Дохід від використання коштів державної підтримки» дозволить змінити структуру Звіту про фінансові результати з відповідними відображенням доходів за окремими статтями, однак, на величину чистого прибутку це не вплине.

**Висновки з проведеного дослідження.** Узагальнюючи вище викладене, можна дійти висновку, що державна підтримка повинна відображатись в обліку та звітності окремо від інших благодійних надходжень з метою проведення аналітичної оцінки та контролю за її використанням. Зміст і структура запропонованих рахунків дозволить виокремити державну підтримку від інших видів підтримки з метою з'ясування участі держави у функціонування підприємства, а також розмежувати її за видами господарської діяльності.

#### Бібліографічний список

1. Азізов С. П. Організація виробництва і аграрного бізнесу в сільськогосподарських підприємствах : [підручник] / Азізов С. П., Канінський П. К., Скупий В. М. ; [за ред. С. П. Азізова]. – К. : ІАЕ УААН, 2001. – 834 с.
2. Деркач А. М. Основи бухгалтерського обліку фермерських господарств / А. М. Деркач // Економіка АПК. – 2007. – № 1. – С. 102-106.
3. Економічний енциклопедичний словник. У двох томах. Т. 2 : О-Я / [Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І.] ; за ред. С. В. Мочерного. – Львів : Світ, 2006. – 563 с.
4. Жук В. М. Теоретико-методологічні засади обліку та контролю підтримки сільського розвитку / В. М. Жук // Науково-виробничий журнал «Облік і фінанси АПК». Економічні науки, серія «Облік і фінанси». – Луцьк, 2011. – Випуск 8 (29). – С. 142-151.
5. Зима Ю. П. Облік і контроль державного фінансування сільськогосподарських підприємств : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Зима Юлія Петрівна ; Інститут аграрної економіки. – К., 2011. – 207 с. – Бібліогр. : С. 182-207.
6. Коноплицька О. В. Удосконалення облікового забезпечення використання коштів бюджетної підтримки / О. В. Коноплицька // Економіка АПК. – 2009. – № 8. – С. 105-110.
7. Кривоконь О. С. Організація бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах / О. С. Кривоконь // Економіка АПК. – 2002. – № 7. – С. 122-125.
8. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України № 664 від 31.05.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0730-11>.

**Анотація**

У статті розглянуто теоретичні основи відображення надходження та використання коштів державної фінансової підтримки в бухгалтерському обліку фермерських господарств. Проведено аналіз поглядів вітчизняних вчених щодо особливостей відображення в обліку державної підтримки та узагальнення інформації в звітності. Виокремлено проблеми понятійного апарату, які перешкоджають практичному відображенню в обліку інформації щодо державної підтримки та виокремити її від інших надходжень з метою оцінки та контролю. Розроблено пропозиції щодо структури рахунків, які повинні узагальнювати інформацію щодо надходження та використання бюджетних коштів для потреб різних користувачів.

**Ключові слова:** державна підтримка, облік, фермерські господарства, звітність.

**Аннотация**

В статье рассмотрены теоретические основы отражения поступления и использования средств государственной финансовой поддержки в бухгалтерском учете фермерских хозяйств. Проведен анализ взглядов отечественных ученых относительно особенностей отражения в учете государственной поддержки и обобщения информации в отчетности. Выделены проблемы понятийного аппарата, препятствующие практическому отражению в учете информации о государственной поддержке и выделить ее от других поступлений для оценки и контроля. Разработаны предложения по структуре счетов, которые должны обобщать информацию о поступлении и использовании бюджетных средств для нужд различных пользователей.

**Ключевые слова:** государственная поддержка, учет, фермерские хозяйства, отчетность.

**Annotation**

The article deals with the theoretical foundations of reflection receipt and use of public financial support in the accounting farms. The analysis of the views of local scientists on the specifics of recording state support and summarize information in reports. Singled out the problem of conceptual apparatus that prevent practical recording information on state support and to distinguish it from other income to assess and control. The proposals on the structure of the accounts must summarize information regarding the receipt and use of budgetary funds for the needs of different users.

**Key words:** government support, accounting, farms reporting.

УДК 657.372.1

**Орлова В.К.,**  
к.е.н, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,  
**Кафка С.М.,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Івано-Франківський національний  
технічний університет нафти і газу

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**Постановка проблеми.** Фінансові звіти складаються і надаються зовнішнім користувачам багатьма підприємствами у всіх країнах світу. Оскільки кожна країна має свої соціальні, економічні та законодавчі особливості, фінансові звіти підприємств різних країн часто відрізняються не тільки формою, але і змістом [4, с. 223]. З метою звузити ці відмінності Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку розробила Концептуальну основу фінансової звітності (надалі Концептуальна основа), яка часто називається Концептуальною основою бухгалтерського обліку, тому що фінансові звіти складаються на базі даних бухгалтерського обліку. Отже, при веденні бухгалтерського обліку необхідно дотримуватися вимог, викладених в Концептуальній основі [1].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Концептуальна основа фінансової звітності допомагає Раді з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в розробці майбутніх і перегляді існуючих Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) [3]. Але Концептуальна основа не є Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку. Дуже рідко, але можливі суперечності між Концептуальною основою і МСБО. В таких випадках МСБО [2] є домінуючими і переважають над вимогами Концептуальної основи.