

**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.

Концептуальна основа охоплює [1]:

- мету фінансових звітів, їх склад та основні елементи;
  - основоположні припущення та якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;
  - визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти;
  - концепції капіталу та збереження капіталу.
- Фінансові звіти складаються і подаються, як правило, щорічно і мають мету забезпечити загальні інформаційні потреби широкого кола користувачів.
- Основні користувачі фінансових звітів і їх інформаційні потреби [6]:
- інвестори (здійснення прибуткових фінансових вкладень);
  - працівники підприємства (рівень оплати праці, збереження робочих місць, пенсійне забезпечення);
  - кредитори (повернення кредиту і отримання відсотків);
  - постачальники та інші кредитори (оплата рахунків за товари, роботи, послуги, продукцію);
  - замовники (отримання необхідних товарів, робіт, послуг);
  - органи державного управління (своєчасне та повне отримання податків, формування макроекономічних показників);
  - громадськість (благополуччя суспільства).

Однак, потребує подальшого дослідження питання щодо особливостей дотримання вимог Концептуальної основи фінансової звітності в національній практиці обліку та приведення її у відповідність до міжнародних стандартів.

**Постановка завдання.** Мета статті – проаналізувати існуючі вимоги міжнародних професійних організацій з бухгалтерського обліку щодо основоположних моментів складання і подання фінансових звітів у руслі найновіших нововведень та змін і надати рекомендації щодо їх практичного застосування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Всі користувачі фінансових звітів повинні отримувати з цих звітів достовірну, повну інформацію про всі результати господарської діяльності в минулому, які здатні вплинути на прийняття управлінських рішень в майбутньому [8, с. 54]. Для цього потрібно так організувати ведення бухгалтерського обліку, щоб отримані з нього дані задовольняли всі вимоги, які висуваються до фінансових звітів.

На рис. 1 представлені основні моменти, які забезпечують достовірне і справедливе представлення інформації в фінансових звітах відповідно до основних положень Концептуальної основи фінансової звітності.

Розглянемо зміст (сутність) цих основних вимог Концептуальної основи, які визначають правила ведення бухгалтерського обліку і подання фінансової звітності.

При веденні бухгалтерського обліку слід керуватися таким основним припущенням як безперервність діяльності.

*Безперервність діяльності* означає, що підприємство, як правило, розглядається як діюче, тобто таке, що продовжуватиме свою діяльність в досяжному майбутньому.

Припускається, що підприємство не має ні наміру, ні необхідності ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність, інакше кажучи, підприємство було, є і буде.

В цих умовах облік ведеться за звичайними правилами. Якщо підприємство має намір ліквідуватися, то в обліку і звітності такого підприємства будуть дотримані інші вимоги. Наприклад, у діючого підприємства активи оцінюються в основному за історичною собівартістю, а у підприємства, яке має намір ліквідуватися, активи слід показати в балансі за ціною чистої реалізації.

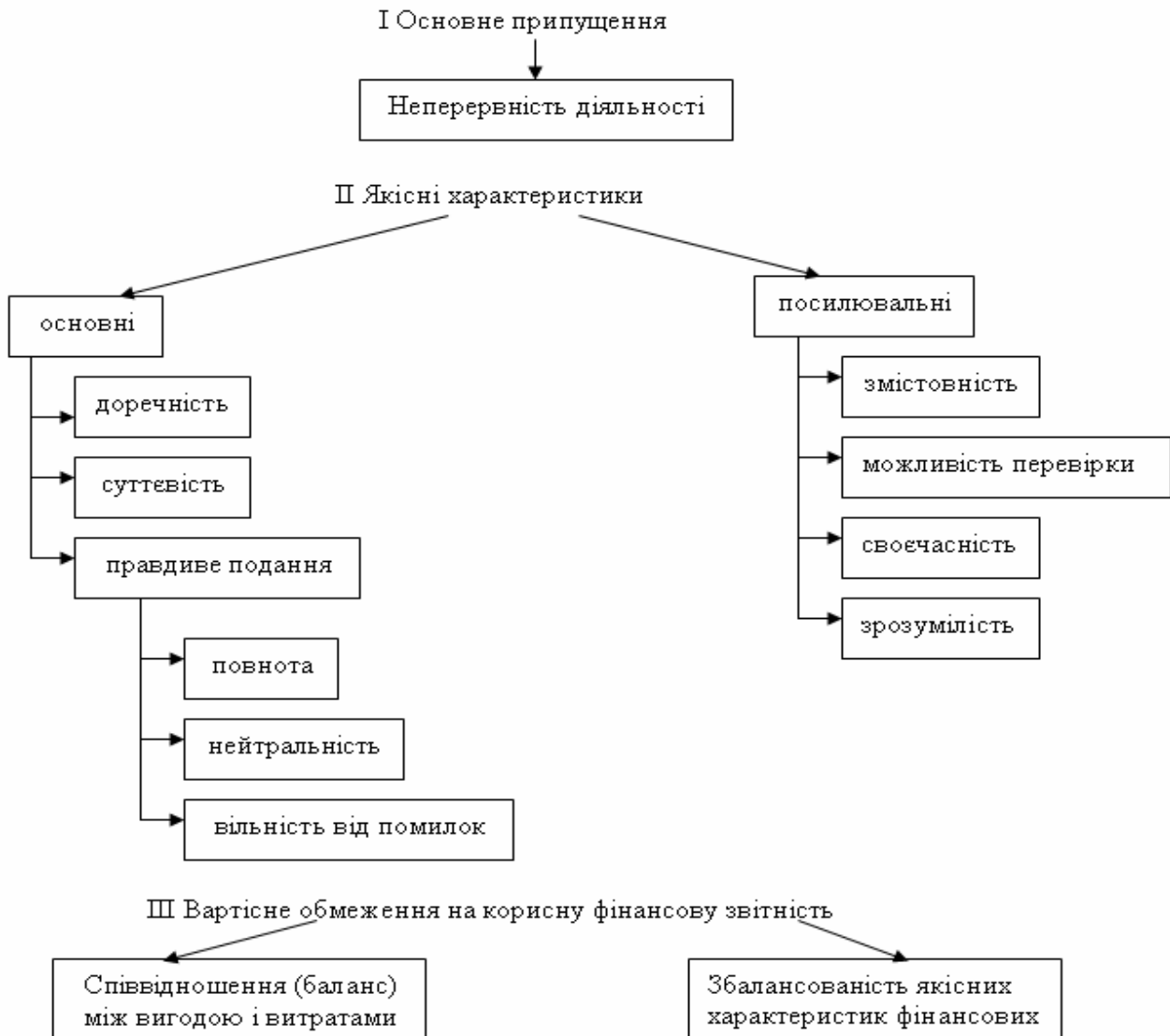
Концептуальна основа визначає якісні характеристики фінансових звітів.

Якісні характеристики фінансової інформації визначають типи інформації, що, найімовірніше, є найбільш корисними для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів для прийняття рішень про суб'єкт господарювання, що звітує, на основі інформації, вміщеної у його фінансовому звіті.

Серед якісних характеристик Концептуальною основою фінансової звітності відокремлюються основні і посилювальні.

До основних якісних характеристик віднесено: доречність, суттєвість, правдиве подання, яке охоплює повноту, нейтральність і вільність від помилок.

*Доречність (релевантність)* – інформація фінансових звітів повинна бути корисною для користувачів, тобто вона повинна впливати на економічні рішення користувачів, допомагати оцінювати їм минулі, теперішні та майбутні події, підтверджувати або виправляти їх минулі оцінки.



**Рис. 1. Основоположні моменти бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за Концептуальною основою**

Доречна фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, які приймають користувачі.

Фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, якщо вона має передбачувальну цінність, підтверджувальну цінність, або і те, і друге.

Фінансова інформація має передбачувальну цінність, якщо її можна використати як вхідні дані для процесів, які використовують користувачі для передбачення майбутніх доходів.

Фінансова інформація має підтверджувальну цінність, якщо вона забезпечує реакцію (підтверджує або змінює) на попередні оцінки.

Інформація вважається *суттєвою*, якщо її упущення або викривлення можуть вплинути на економічне рішення користувачів, що приймаються на підставі фінансових звітів. Тобто в фінансових звітах потрібно розкривати всі статті, які є достатньо суттєвими для того, щоб вплинути на оцінки і рішення користувачів фінансової звітності.

Щоби бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати відповідні явища у словах і числах, вона повинна правдиво подавати явища. Щоби бути досконало правдивою, звітність повинна мати три характеристики. Вона має бути повною, нейтральною та вільною від помилок.

До посилювальних якісних характеристик фінансових звітів Концептуальною основою віднесено: зіставність, можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість.

*Зіставність* – це якісна характеристика, яка дає змогу користувачам ідентифікувати та зрозуміти подібності статей та відмінності між ними. На відміну від інших якісних характеристик, зіставність не стосується лише одного звітного періоду. Для порівняння необхідно щонайменше два періоди.

*Можливість перевірки* допомагає запевнити користувачів у тому, що інформація правдиво подає економічні явища, які вона призначена подавати. Перевірка може бути прямою та непрямою. Прямая перевірка означає перевірку суми або іншого подання прямим спостереженням, наприклад, перерахунком грошей. Непряма перевірка означає перевірку вхідних даних для моделі, формул та інших методів, а також перерахунок вихідних даних за допомогою тієї самої методології.

*Своєчасність* означає можливість для осіб, які приймають рішення, мати інформацію вчасно, так щоб ця інформація могла вплинути на їхні рішення.

Класифікація, розкриття та подання інформації чітко і стисло робить її зрозумілою.

Забезпечення вказаних якісних характеристик має *вартісне обмеження*.

Вартість є найбільш поширеним обмеженням на інформацію, яка може бути надана у фінансовій звітності. Подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації.

В Концептуальній основі немає поняття «принципи бухгалтерського обліку». Там розглянуті основоположні моменти, які забезпечують достовірне і справедливе подання інформації в фінансових звітах. Виходячи з цих моментів, в Україні розроблені принципи бухгалтерського обліку, які наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6] (надалі Закон про бухгалтерський облік) та в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5].

Приведемо принципи так, як вони подані в Законі про бухгалтерський облік [6]:

*Обачність* – застосування в бухгалтерського обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

*Повне висвітлення* – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

*Автономність* – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства.

*Послідовність* – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках передбачених П(С)БО, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

*Безперервність* – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати надалі.

*Нарахування та відповідність доходів і витрат* – для визначення фінансового результату звітного періоду потрібно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

*Превалювання сутності над формою* – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

*Історична (фактична) собівартість* – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

*Єдиний грошовий вимірник* – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.

*Періодичність* – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

В П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведені якісні характеристики фінансової звітності [5]. Це:

- зрозумілість інформації, однозначне її тлумачення користувачами;
- доречність;
- достовірність;
- зіставність.

Якщо зіставити вимоги до фінансових звітів, наведені в Концептуальній основі Ради МСБО, і в розглянутих українських нормативних документах, то можна зробити висновок, що, в основному, вони співпадають.

В українських П(С)БО наведені форми фінансових звітів, які побудовані відповідно до вимог Концептуальної основи [7].

По-перше, Концептуальною основою визначено склад фінансових звітів:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- Звіт про фінансові результати;

— інформація для оцінки інвестиційної, фінансової та операційної діяльності (Звіт про рух грошових коштів);

— інформація стосовно змін в капіталі (Звіт про власний капітал);

— примітки і розкриття інформації, яка подана в звітах.

Існує ще таке поняття - річний звіт. Фінансові звіти є складовою частиною річних звітів, але в річний звіт можуть включатися такі документи, як звіти директорів, звіти голови Ради директорів, аналіз керівництва, що не відносяться до фінансових звітів.

По-друге, Концептуальною основою визначені елементи, інформація за якими в обов'язковому порядку наводиться в фінансових звітах. Це:

— в Балансі – активи, зобов'язання та власний капітал;

— в Звіті про фінансовий результат – доходи та витрати.

Концептуальною основою дається порядок визнання цих елементів та їх оцінка.

*Визнання* – це процес включення тієї чи іншої статті у Баланс чи Звіт про фінансові результати.

Стаття має бути визнана (тобто показана окремим рядком в Балансі чи Звіті про фінансові результати), якщо:

а) існує імовірність надходження на підприємство або вибуття з нього будь-якої майбутньої економічної вигоди, пов'язаної зі статтею;

б) стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити. Якщо, наприклад, підприємство очікує надходження в результаті успішного судового процесу (тобто за першим критерієм ця стаття визнається як актив, оскільки існує імовірність надходження економічної вигоди в майбутньому), але достовірно визначити суму надходження на дату складання звіту неможливо, то така стаття не повинна визнаватися як актив або дохід в фінансових звітах, але повинна бути розкрита в примітках до фінансових звітів.

Цей підхід застосовується для *визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат*.

Тобто, актив визнається в Балансі тоді, коли імовірним є надходження майбутніх економічних вигод на підприємство і актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити.

Зобов'язання визнаються, якщо в результаті погашення існуючого зобов'язання відбувається вибуття ресурсів, які включають економічні вигоди, і суму, за якою буде погашено зобов'язання, можна достовірно визначити.

Дохід визнається, коли виникає зростання майбутніх економічних вигод, пов'язаних зі збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язань, і його можна достовірно визначити.

Витрати визнаються, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, які можна достовірно визначити.

Кожний елемент фінансових звітів повинен мати оцінку, за якою він відображається.

Концептуальною основою передбачено можливість використання різних оцінок:

*Історична собівартість* – активи відображаються за сумою грошових коштів, сплачених в момент придбання активу. В цьому випадку зобов'язання відображаються за сумою надходжень, які будуть сплачені при погашенні зобов'язань в умовах звичайної діяльності підприємства. Цей вид оцінки є найбільш поширеним.

*Поточна собівартість* – активи відображаються за сумою, яка була б сплачена при придбанні такого ж активу в поточний момент. Зобов'язання відображаються за сумою грошових коштів, необхідних для погашення зобов'язань на поточний момент.

*Вартість реалізації* – активи відображаються за сумою, яку можна отримати на поточний момент шляхом продажу активу. Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення.

*Теперішня вартість* – активи відображаються за вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які має генерувати стаття. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які будуть необхідні для погашення зобов'язань.

Часто ці види оцінок використовуються в комбінації. Наприклад, запаси відображаються за найнижчою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

**Висновки з проведеного дослідження.** 1. Аналіз і зіставлення вимог до фінансових звітів, наведених в Концептуальній основі Ради МСБО, і в чинних українських нормативних документах, засвідчив, що, в основному, вони співпадають.

2. В українських П(С)БО наведені форми фінансових звітів, які побудовані відповідно до вимог Концептуальної основи.

3. Концептуальною основою визначені елементи, інформація за якими в обов'язковому порядку наводиться в фінансових звітах. Це:

— в Балансі – активи, зобов'язання та власний капітал;

— в Звіті про фінансовий результат – доходи та витрати.

4. Кожний елемент фінансових звітів повинен мати оцінку, за якою він відображається. Проблема вибору оцінки того чи іншого елемента фінансової звітності на практиці реалізується виключно на основі професійного судження бухгалтера-економіста чи іншої особи, наділеної повноваженнями управління. Від вибору оцінки елемента звітності залежить суть відображення інформації про актив, зобов'язання чи складової капіталу, а, отже, і рішення, яке приймається на її основі.

#### Бібліографічний список

1. Концептуальна основа фінансової звітності, видана РМСБО у вересні 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009). - Назва з екрану.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408). - Назва з екрану.
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408). - Назва з екрану.
4. Орлова В. К. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / В. К. Орлова // Тези доповідей науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». - Львів, 2012. – С. 223-224.
5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533). - Назва з екрану.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996 XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/360787/file/zakon.pdf>. - Назва з екрану.
7. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : Розпорядження КМУ від 24 жовтня 2007 р. № 911-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=293078&cat\\_id=293063](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293078&cat_id=293063). - Назва з екрану.
8. Соколов В. Я. Отличия МСФО и традиционной бухгалтерии / В. Я. Соколов // Материалы юбилейной международной научно-практической конференции «Счетоводство – наука, практика, независимость», София, (20 апреля 2010 г.). – София : Универсальное издательство «Стопанство», 2011. – С. 54-59.

#### Анотація

У статті проаналізовано вимоги Концептуальної основи фінансової звітності Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в новій редакції 2010 року та надані пропозиції щодо їх практичного застосування. Зокрема, схематично виділено основоположні моменти бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за Концептуальною основою фінансової звітності, розкрито вимоги міжнародних професійних організацій щодо базових принципів відображення інформації у звітності підприємств, проведено критичний аналіз відповідності національних вимог до міжнародної практики.

**Ключові слова:** міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, концептуальна основа фінансової звітності, користувачі фінансових звітів, вимоги до фінансової звітності.

#### Аннотация

В статье проанализированы требования Концептуальной основой финансовой отчетности Совета по Международным стандартам бухгалтерского учета в новой редакции 2010 года и представлены предложения по их практического применения. В частности, схематически выделено основополагающие моменты бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности по Концептуальной основой финансовой отчетности, раскрыты требования международных профессиональных организации относительно базовых принципов отражения информации в отчетности предприятий, проведен критический анализ соответствия национальных требований к международной практики.

**Ключевые слова:** международные стандарты бухгалтерского учета, концептуальная основа финансовой отчетности, пользователи финансовых отчетов, требования к финансовой отчетности.

#### Annotation

The Conceptual basis of the financial statements the Board of the International accounting standards requirements in the new edition 2010 and submitted proposals on their practical application analyzed in the article. In particular, schematically allocated fundamental moments of accounting and preparation of financial statements for the Conceptual basis of the financial statements, the requirements of international professional organization on the basic principles reflect the information in the financial statements of enterprises was disclosed, the critical analysis of the conformity of the national requirements to the international practice were done.

**Key words:** international accounting standards, the conceptual framework for financial reporting, users of the financial statements, the financial reporting requirements.