

Н.Г. ЗДИРКО*(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)*

Удосконалення фінансової звітності фермерських господарств в частині державної підтримки

Визначено порядок формування фінансової звітності фермерських господарств в частині відображення інформації щодо коштів державної підтримки. Виокремлено зміни до форм фінансової звітності за 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 отриманих доходів від спрямування бюджетних коштів, руху бюджетних коштів за видами діяльності, а також оборотних та необоротних активів, які будуть придбані господарствами за отримані бюджетні кошти. Оскільки державна підтримка не виокремлюється окремими статтями у фінансовій звітності, автором внесено пропозиції щодо 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. ЗДИРКО*(Вінницький національний аграрний університет, г. Вінниця, Україна)*

Совершенствование финансовой отчетности фермерских хозяйств в части государственной поддержки

Определен порядок формирования финансовой отчетности фермерских хозяйств в части отражения информации относительно средств государственной поддержки. Выделены изменения в формы финансовой 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 полученных доходов от направления бюджетных средств, движения бюджетных средств по видам деятельности, а также оборотных и необоротных активов, которые будут приобретены хозяйствами за полученные бюджетные средства. Поскольку государственная поддержка не выделяется отдельным статьям в финансовой отчетности, автором внесены предложения по 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)*

Improvement of Farm Enterprises Financial Statements Regarding State Support

The procedure for farms financial statements preparation with particular disclosure of information as to the government support funds has been established. Changes in the forms of financial reporting according to farm category and size have been marked out. It has been found that certain forms of financial statements do not reflect relevant information required by users at micro and macro level in terms of public support. The statements lack disclosure of

information on income received from realization of budget funds, flow of budget funds as per activity category, as well as current and non-current assets to be acquired by farm businesses for the budget funds gained. Since the state support is not stipulated by any particular items in financial statements, the author has made a proposal for unification of certain forms of financial statements and consolidation of information on the state support for various farms in order to provide analytical evaluation and control over the intended funds and their use efficiency.

Keywords: farms, government support, budget, intended use, the financial statements, IFRS.

Постановка проблеми. За ринкових умов господарювання фінансова звітність має задовольняти потреби різних користувачів інформації. Особливої актуальності набувають зміни, які направлені на приведення фінансової звітності у відповідність до положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Недосконала законодавча база, відсутність належного методичного забезпечення щодо складання фінансової звітності створює перешкоди щодо виконання нею інформаційної функції, оскільки звітність може використовуватись не тільки управлінським персоналом для прийняття ефективних та своєчасних рішень, а й контролюючими органами в частині використання коштів державної підтримки. Однак, для проведення аналітичної оцінки і контролю щодо цільового використання коштів державної бюджетної підтримки та надання інформації користувачам всіх рівнів, наведених даних у фінансовій звітності недостатньо.

Проблемним залишається питання щодо уніфікації фінансової звітності фермерських господарств, оскільки частина з них (великі та середні) складають повну звітність за вимогами міжнародних стандартів, а інші (суб'єкти малого підприємництва) – спрощену звітність за П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню фінансової звітності сільськогосподарських підприємств присвячені праці вітчизняних вчених, зокрема Ф.Ф. Бутинця, С.В. Голова, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцева, Т.Є. Кучеренко, В.К. Савчука, В.В. Сопка, В.О. Шевчука, Л.В. Чижевської. Практичні аспекти ведення бухгалтерського обліку та складання звітності в частині державної підтримки висвітлені у працях Л.В. Гуцаленко, В.М. Жука, В.М. Метелиці, О.Д. Радченко та ін. 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 тематики 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. Недостатність інформації про державну підтримку у звітності суперечить принципу бухгалтерського обліку щодо повного висвітлення, який виділив Ф.Ф. Бутинець, і відповідно до якого фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [2, с. 25]. Саме тому,

вважаємо, що проблеми формування фінансової звітності в частині надходження та використання коштів державної підтримки потребують вирішення.

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 [4, 5, 6], звітність у її сучасному вигляді не задовольняє потреб ні зовнішніх, ні внутрішніх користувачів і не в повній мірі розкривається інформація, потрібна для управління на макро- та мікрорівні.

Внаслідок змін, що були внесені Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 «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. Відповідно, методичним забезпеченням щодо заповнення фінансової звітності стали Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 28 березня 2013 р. № 433. Виникає потреба в удосконаленні порядку формування фінансової звітності щодо надходження та використання коштів державної підтримки різними за розмірами фермерськими господарствами.

В результаті проведених досліджень щодо удосконалення фінансової звітності в частині державної підтримки визначено, що, крім Балансу (Звіту про фінансовий стан) удосконалення потребують інші, визначені змінами законодавства форми.

Звіт про фінансові результати – форма річної фінансової звітності, яка відображає інформацію про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства.

Використання коштів державної підтримки є підставою для визнання відповідних доходів і відображення їх у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Дані рахунку 719 «Інші доходи операційної діяльності» відображаються у рядку 2120 «Інші операційні доходи», субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» - відображаються у рядку 2240 «Інші доходи», а дані рахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій» - знаходять своє відображення у рядку 2220 «Інші фінансові доходи». Узагальнена таким чином інформація не надає можливості дослідити вплив державної підтримки на фінансові результати, виокремити частку підтримки у доходах підприємств (у т.ч. фермерських господарств) та суму компенсації у собівартості продукції за рахунок бюджетних коштів.

Доходи, отримані в результаті використання коштів державної підтримки відображають у статті «Інші доходи», однак, держава не може ігнорувати дані підприємств, що ведуть облік за спрощеною системою, тому, вважаємо, що доходи, отриманні завдяки використанню бюджетних коштів, мають підлягати оприлюдненню.

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 (чітко за розділами відображено надходження та витрачання коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності). В статті «Інші доходи» ф. № 2 (р. 2240) відображається інформація 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) відображається в складі інших доходів і не є результатом інвестиційної діяльності підприємства. Саме тому, з метою забезпечення принципу відповідності доходів та витрат пропонуємо у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) відображати доходи і витрати за видами діяльності.

Проведені дослідження дають можливість обґрунтувати необхідність та внести зміни до структури Розділу I «Фінансові результати» ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», який пропонується в наступному вигляді:

- Доходи, витрати і фінансові результати операційної діяльності;
- Доходи, витрати і фінансові результати інвестиційної діяльності;
- Доходи, витрати і фінансові результати фінансової діяльності;
- Фінансові результати до оподаткування;
- Доходи і витрати від надзвичайної діяльності;
- Чистий фінансовий результат.

Перші чотири розділи міститимуть інформацію щодо державної підтримки в розрізі всіх видів діяльності, оскільки, відповідно до внесених пропозицій, рахунок 48 «Короткострокова державна підтримка» із субрахунками (481 «Поточні трансферти»; 482 «Капітальні трансферти»; 483 «Кредитні субсидії»; 484 «Бюджетні страхові компенсації»; 485 «Непряма підтримка»; 486 «Інша державна підтримка») відображатиме повною мірою кошти державної підтримки в розрізі видів діяльності, які матимуть місце на підприємстві. Відповідно, після використання коштів підтримки, вони визнаватимуться доходами в складі рахунків 7-го класу.

Вважаємо, що доходи від використання коштів державної підтримки фермерським господарствам доцільно відображати на рахунку 77 «Дохід від використання коштів державної підтримки», в розрізі 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 про отримані доходи через використання коштів державної підтримки дозволить у ф. № 2 фінансової звітності виокремити інформацію про одержані фінансові результати за умови використання коштів державної підтримки та без використання бюджетних коштів, що дозволить удосконалити методику здійснення аналітичної оцінки та аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

Запропоновані зміни щодо відображення доходів від використання коштів державної підтримки узагальнено в табл. 1.

Аналіз таблиці дозволяє дійти висновку, що відображені в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (ф. № 2) інші доходи, до складу яких входить державна підтримка, можна співставити з наведеними даними Розділу V «Доходи і витрати» Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5).

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

Проведені дослідження дозволили визначити, що існує проблема щодо порушення принципу невідповідності надзвичайних доходів та витрат. Так, господарства несуть надзвичайні витрати внаслідок настання надзвичайних подій, а використання компенсацій страхових платежів відображається як інші доходи від операційної діяльності. Тому, з відкриттям рахунку 774 «Доходи від використання страхових компенсацій», у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. 2) у складі надзвичайних доходів варто виокремити статтю «в т.ч. за рахунок страхових компенсацій», що надаватиме можливість здійснювати оцінку державної підтримки за умови понесених підприємством витрат за надзвичайних ситуацій.

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

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, проте, наведена інформація Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) дозволить проводити оцінку показників ефективності та рентабельності підприємства. Так, можна буде здійснити аналіз результатів діяльності господарств з використанням коштів підтримки та без неї, оскільки така інформація узагальнена за окремими статтями. Більше того, запропонована форма дозволить здійснювати оцінку впливу підтримки на отримання доходів від різних видів діяльності.

Удосконалення окремих складових Звіту про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (ф. №2) та Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5) у частині отриманих доходів

ДЮЧА СИСТЕМА ЗВІТНОСТІ			ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА		
Рахунок, який відображає інформацію про державну підтримку	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Примітки до річної фінансової звітності	Рахунок, що відобразатиме інформацію про державну підтримку	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Примітки до річної фінансової звітності
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)	-
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)	-
719 «Інші доходи від операційної діяльності»	Інші операційні доходи (р. 2120)	Інші операційні доходи і витрати (р. 490)	Надзвичайні доходи		
			Рахунок 774 «Доходи від використання страхових компенсацій»	в. т.ч. за рахунок страхових компенсацій (р.2320)	-

Таблиця 2

Удосконалення Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м, № 2-мс) в частині доходів від використання коштів підтримки

ДЮЧА СИСТЕМА ЗВІТНОСТІ			ПРОПОЗИЦІЇ АВТОРА		
Рахунок, який відображає інформацію про державну підтримку	Ф. 2-м «Звіт про фінансові результати»	Ф. 2-мс «Звіт про фінансові результати»	Рахунок, який буде відображати інформацію про державну підтримку	Ф. 2-м «Звіт про фінансові результати»	Ф. 2-мс «Звіт про фінансові результати»
Рахунок 74 «Інші доходи»	Інші операційні доходи (р. 040)	Інші доходи (р. 040)	78 «Доходи від отриманої державної підтримки»	Доходи від отриманої державної підтримки (р. 045)	
	Інші доходи (р. 050)				

Оскільки великі та середні фермерські господарства займають значну частку (36 %) у загальній кількості фермерських господарств Вінницької області, вважаємо, доцільними є 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, але одна із форм - Звіт про рух грошових коштів, узагальнює всю інформацію про діяльність, яка впливає на грошові кошти та потоки [7, с. 57].

У Звіті відображають 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) [8, с. 4].

Кожна з частин Звіту відображає інформацію щодо бюджетних коштів, які спрямовуються на підтримку кожного виду господарської діяльності.

Рух коштів в результаті операційної діяльності в частині відображення бюджетних коштів підтримки узагальнюється в статті «Надходження від цільового фінансування» (р. 3010) (ф. № 3) «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)», яка відображає одержані кошти з бюджету та державних цільових фондів для здійснення видатків на

операційну діяльність підприємства, а також кошти цільового фінансування, одержані від інших осіб. Додаткова стаття (р. 3011) «Надходження від отримання субсидій, дотацій» може бути розкрита інформація про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій.

Не можна погодитись із змістом та назвою цих статей, оскільки, по-перше, р. 3010 відображає видатки на операційну діяльність, а стаття має назву «Надходження від цільового фінансування», до складу якого входять видатки на інвестиційну, фінансову чи надзвичайну діяльність. Отже, зміст статті не відповідає її назві. Крім того, із суми статті не можна виокремити саме державну підтримку, оскільки передбачено відображення фінансування від інших осіб.

По-друге, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків [1], 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 вужчою за її зміст, оскільки державна підтримка включає в себе не тільки субсидії та дотації, а й страхові компенсації, надання бюджетних позик, фінансування різних проектів.

Тому, з метою розмежування інформації щодо державної та недержавної підтримки, вважаємо за доцільне в (р. 3010) відобразити суми благодійної допомоги від фізичних осіб статтею «Надходження від благодійників», а отримані кошти державної підтримки, що спрямовуються на операційну діяльність, узагальнювати в (р. 3011) статтею «Надходження від отримання поточних державних трансфертів».

На рух коштів в результаті інвестиційної діяльності впливає державна підтримка через часткову компенсацію вартості придбаної техніки вітчизняного виробництва, а також вартості будівництва тваринницьких комплексів та теплиць.

Відображення руху коштів від державних капітальних вкладень, на нашу думку, дозволить в майбутньому визначити вплив коштів на інвестиційну діяльність та обсяги державної технічної підтримки. Саме тому, пропонуємо після рядка «Придбання необоротних активів» (р. 3260) виділити рядок «в т.ч. за рахунок капітальних трансфертів» (р. 3265), який призначений для узагальнення інформації про капітальні державні вкладення на придбання (створення) необоротних активів (часткову компенсація вартості техніки, будівництва комплексів, довгострокових біологічних активів тощо).

Сума коштів, спрямована на фінансову діяльність знаходить своє відображення в статті «Отримання позик» (р. 3305), де відображаються 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).

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 здійснення аналітичної оцінки впливу довгострокової та короткострокової державної підтримки на фінансову діяльність.

Надані пропозиції щодо відображення коштів державної підтримки у Звіті про рух грошових коштів наведено в табл. 3.

Недоліком Звіту про рух грошових коштів, на нашу думку, є відсутність інформації про рух грошових коштів від надзвичайних подій. Особливо важливим є відображення витрат та доходів за надзвичайними подіями для сільськогосподарських підприємств, оскільки надзвичайні ситуації можуть виникати в операційній (загибель посівів), в інвестиційній (пошкодження обладнання при пожежі) та у фінансовій діяльності (сплата відсотків при раптовій інфляції). Вважаємо, що звичайну та надзвичайну діяльність необхідно розмежовувати. Звідси, слідє необхідність виокремлення підрозділу «Рух коштів від надзвичайної діяльності», в якому необхідно відображувати «Надходження» (р. 3396), «в т.ч. за рахунок бюджетних страхових компенсацій» (р. 3397) та «Витрачання» (р. 3398). Відображення інформації про бюджетні страхові компенсації дозволить оцінювати підтримку держави при настанні надзвичайних подій.

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 ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за комбінованим методом)».

Інформація про державну підтримку у Звіті про рух грошових коштів, який заповнюється за непрямим методом відображається за статтями «Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій» (р. 3520). Стаття відображає всі надходження та витрачання коштів, які не відносяться 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 щодо доходів від інвестиційної, фінансової та надзвичайної діяльності. Звичайно, при таких умовах порядок формування звітності був би ускладнений.

Саме тому з метою уніфікації фінансової звітності пропонуємо законодавчо затвердити обов'язковість складання підприємствами, які отримують кошти державної підтримки формувати ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів» за прямим методом, що даватиме можливість узагальнити інформацію всіх сільськогосподарських підприємств.

Відображення інформації про державну підтримку фермерськими господарствами у Звіті про рух грошових коштів

ДІЮЧА 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
I. Рух коштів в результаті операційної діяльності			
Надходження від цільового фінансування (р. 3010)	п. 4.6.3. - відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб	<i>Надходження від благодійників (р. 3010)</i>	<i>п. 4.6.3. – відображаються отримані кошти від фізичних та юридичних осіб у вигляді благодійної фінансової допомоги)</i>
Надходження від отримання субсидій, дотацій (р. 3011)	п. 4.6.3 - може бути розкрита інформація про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій	<i>Надходження від отримання поточних державних трансфертів (р. 3011)</i>	<i>п. 4.6.3. – відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства надходження коштів державної підтримки у вигляді поточних трансфертів</i>
II. Рух коштів в результаті інвестиційної діяльності			
Витрачання на придбання необоротних активів (р. 3260)	п. 4.19. - відображаються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій)	<i>Витрачання на придбання необоротних активів (р. 3260) в т.ч. за рахунок капітальних трансфертів (р.3265)</i>	<i>п. 4.19. – У цій статті також відображаються суми капітальних бюджетних трансфертів</i>
III. Рух коштів в результаті фінансової діяльності			
Отримання позик (р. 3305)	п. 4.27 – відображаються надходження грошових коштів у результаті утворення боргових зобов'язань	<i>Отримання позик (р. 3305) в т.ч. бюджетні безпроцентні позики (р. 3315)</i>	<i>п. 4. 27 – в т. ч. бюджетні позики, які надані як державна підтримка на безоплатній поворотній основі</i>
-	-	<i>Отримання кредитних субсидій (р. 3320)</i>	<i>п. 4.27 а – відображається надходження грошових коштів, які отримані у вигляді бюджетних кредитних субсидій</i>
IV. Рух коштів в результаті надзвичайної діяльності			
-	-	<i>в т.ч. за рахунок бюджетних страхових компенсацій (р. 3397)</i>	<i>п. 4.43 – в т. ч. відоб-ражаються одержані при настанні надзвичайних подій бюджетні страхові компенсації</i>

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 відобразатиметься як безоплатно отримані активи. Однак, вважаємо, що з метою оцінки впливу держави на технічну оснащеність сільськогосподарських підприємств, варто окремим рядком виділити рядок «в т.ч. як державна технічна підтримка» (табл. 4).

Робимо висновок, що державна підтримка у вигляді капітальних трансфертів буде відображена у ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів», а інформація щодо державної підтримки у вигляді безоплатної передачі необоротних активів буде узагальнена у ф. № 4 «Звіт про власний капітал».

Примітки до фінансової звітності є важливим компонентом фінансової звітності [8, 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 відноситься. Слід зауважити, що ні національні, ні міжнародні облікові стандарти не містять повного переліку приміток до фінансової звітності підприємства [8, с. 7].

При складанні Приміток до річної фінансової звітності, фермерські господарства, як і всі сільськогосподарські підприємства, які ведуть облік за Планом рахунків [1], керуються наказом Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000 р. № 302.

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

ДЮЧА 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
-	-	Безкоштовно отримані активи (р. 4230) <i>в т.ч. як державна технічна підтримка (4235)</i>	<i>п. 5.9 а – наводяться дані щодо безкоштовно отриманих активів, в тому числі необоротні активи від держави</i>

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 іншу інформацію, не наведену у фінансовій звітності і розкриття якої є обов'язковим за міжнародними стандартами.

Інформація щодо використання коштів державної підтримки наводиться у примітках у розділі 5 «Інші доходи і витрати» у складі різних статей, і повинна бути взаємоузгоджена з показниками Звіту про фінансові результати. Однак, з внесенням пропозицій 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» відображається вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування. Однак, вважаємо, що не можна обмежуватись лише інформацією щодо довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва (які є частиною необоротних активів) та поточних (які відносяться до оборотних активів), оскільки державна підтримка спрямовується і на придбання техніки, на будівництво тваринницьких ферм та комплексів, а також на придбання запасів (сировини і матеріалів, добрив, запасних частин). Звідси випливає, що за наявності цієї інформації можна було б запропонувати розрахунок показників – зниження фондомісткості, сировинномісткості, матеріаломісткості, паливомісткості та підвищення віддачі ресурсів (фондовіддача, матеріаловіддача) за рахунок використання коштів державної підтримки, які характеризують ефективність використання матеріальних ресурсів на підприємстві.

Саме тому, вважаємо за доцільне доповнити Примітки відповідними рядками та графами з метою відображення інформації щодо збільшення вартості оборотних та необоротних активів, придбаних з використанням коштів державної підтримки. Розкриття цієї інформації, на нашу думку, дасть можливість здійснювати аналітичну оцінку ефективності використання коштів державної підтримки на мікро-, та макрорівні.

Так, 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 (будинки, споруди, машини, транспортні засоби, прилади, інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження).

Загальна вартість по графі 6 дозволить визначити частку основних засобів, придбаних господарством за власні кошти та за кошти державної підтримки. Дана графа відобразить 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 (в тому числі – придбання основних засобів).

У розділі VIII «Запаси», відсутня інформація щодо вартості на початок року та вартості запасів, які вибули, лише вказується вартість на кінець року. Вважаємо, що інформація є важливою для оцінки забезпеченості підприємств матеріальними оборотними засобами, їх руху та участі в процесі виробництва, тому даний розділ варто додати такими графами: «Балансова вартість на початок року», «Придбано на протязі року», «в т.ч. за рахунок коштів державної підтримки» та «Вибуло за рік».

Запропоновані зміни в частині державної підтримки дозволять 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 зауважити, що окрема категорія фермерів (мали) складають Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва або Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, до складу яких Примітки не входять. Вважаємо, що відсутність даної форми для цієї категорії фермерів не дасть можливості здійснити детальний аналіз щодо придбаних (створених) активів за рахунок коштів державної підтримки.

Тому пропонуємо для сільськогосподарських підприємств, які ведуть облік та складають звітність за спрощеною формою, з метою представлення повної інформації щодо надходження та використання коштів державної підтримки, складати Звіт про використання коштів державної підтримки (ф. № 3-м).

Бухгалтерський облік

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. 5):

- Розділ I «Придбані (створені) за рахунок коштів державної підтримки активи», який міститиме дані щодо придбаних (створених) необоротних та оборотних активів);

- Розділ II «Грошові кошти», де буде узагальнена інформація щодо коштів підтримки, які акумулюються на спец рахунках;

- Розділ III «Біологічні активи», в якому буде відображена інформація щодо надходження активів за рахунок бюджетних коштів та їх руху у відповідності до П(С)БО 30 «Біологічні активи».

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.

Таблиця 5

Пропозиції автора з відображення у фінансовій звітності інформації щодо 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
Ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності»		Ф.3-м «Звіт про використання коштів державної підтримки»
Розділ	Графа (запропоновано)	Розділ (запропоновано)
Розділ II «Основні засоби»	гр.6 «у тому числі за рахунок коштів державної підтримки» «Придбано на протязі року»	Розділ I. Придбані (створені) за рахунок коштів державної підтримки активи
Розділ VIII. «Запаси»	гр. 5 «в т. ч. за рахунок коштів державної підтримки»	
Розділ V. «Грошові кошти»	«Спеціальний рахунок для отримання коштів підтримки» (р. 690)	Розділ II. Грошові кошти
XIV. Біологічні активи	гр. 5 і гр. 14 вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування	Розділ III. Біологічні активи

На думку В.М. Жука, розвиток бухгалтерського обліку бюджетної підтримки виробництва продукції сільського господарства має задаватись запитами на відповідну інформацію від галузевого управління та Мінфіну України. Це вимагає вдосконалення фінансової та статистичної звітності в частині збільшення звітних показників у відповідних формах, їх переорієнтацію на відображення ефективності цих процесів [3, с. 9].

Вважаємо за доцільне обґрунтувати класифікаційні ознаки, за якими має бути побудована фінансова звітність фермерських господарств (рис. 1).

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

1) неможливість розмежування доходів, які підприємство отримує в результаті своєї діяльності та тих, які отримуються від використання коштів підтримки перешкоджає здійсненню об'єктивної оцінки участі держави у функціонуванні підприємств та аудиту ефективності виконання бюджетних програм. Тому, автором запропоновано акумулювання коштів на рахунку 77 «Доходи від використання коштів підтримки», відкриття якого є

обов'язковим для всіх категорій фермерських господарств. Це дозволить формувати повну інформацію в частині державної підтримки у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), а також дозволить розрахувати показники рентабельності з врахуванням підтримки та без неї при проведенні аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

2) Звіт про рух грошових коштів потребує розмежування інформації щодо надходження коштів державної підтримки за видами господарської діяльності. Автором також запропоновано відображення державної підтримки при надзвичайних подіях з метою проведення аналітичної оцінки участі держави у господарській діяльності підприємства.

3) при удосконаленні первинного та зведеного обліку державної підтримки, стає можливим відображення інформації щодо придбання (створення) необоротних та оборотних активів за рахунок коштів державної підтримки в Примітках до річної фінансової звітності, а для господарств, які складають спрощену звітність – Звіті про використання коштів державної підтримки.



Рис. 1. Відображення інформації щодо державної підтримки у фінансовій звітності фермерських господарств

4 Список використаних джерел

1. 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>.

2. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; За редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 4-те вид., доп. і перероб.- Житомир: ПП «Рута», 2005. – 528 с.

3. 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.

4. Жук В.М. Реформування бухгалтерського обліку та звітності: стан та перспективи / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 4-13.

5. Іванова Н.А. Удосконалення бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств / Н.А. Іванова // Економіка АПК. – 2006. – № 6. – С. 70-72.

6. Правдюк Н.Л. Фінансовий облік в агропромисловому виробництві: теорія, методологія, практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: 08.06.04 / Наталія Леонідівна Правдюк; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. – К., 2006. – 30 с.

7. Теслюк В.М. Складання Звіту про рух грошових коштів / В.М. Теслюк, А.В. Дегтяренко // Вісник Сумського НАУ. – 2011. – № 1. – С. 57-61.

8. 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.