

УДК 330.53:336.567:631.162

**Л.В.ГУЦАЛЕНКО**

кандидат економічних наук, доцент,  
завідувач кафедри аудиту та державного контролю  
Вінницький національний аграрний університет

## **КОНЦЕПЦІЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ДЕРЖАВНИХ АСИГНУВАНЬ ТА ЇХ ВПЛИВУ НА ОБ'ЄКТИВНІСТЬ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Аннотація.* В статті раскрыто концептуальні підходи стосовно облікового відображення державних асигнувань та їх впливу на формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

*Ключевые слова:* доходи, дотації, капітал, фінансові результати.

*Annotation.* In the article describes conceptual approaches in relation to the registration reflection of state grants and their influence on forming financial results in agricultural enterprises.

*Keywords:* profits, grants, capital, financial results.

**Постановка проблеми.** Сучасна система державної фінансової підтримки в Україні пройшла непростий еволюційний шлях. І в даний час немає достатніх підстав вважати, що її основні параметри отримали завершений вигляд. Очевидно, що і надалі вона буде розвиватися й змінюватися [ 8, с.257].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам теоретичного та практичного забезпечення державною підтримки сільського господарства присвячені праці О. Гудзь, М. Дем'яненка, П. Лайка, Ю. Лузана, П.А. Синчака, В.П. Стецюка, Л. Тулуша та інших. Однак практично відсутні дослідження, щодо впливу дотацій держави на значимість показника прибутків.

**Метою та завданнями статті** є розкриття концептуальних підходів щодо облікового відображення державних асигнувань та їх впливу на об'єктивність формування фінансових результатів.

**Виклад основного матеріалу.** Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 15 «Дохід», відповідно до якого дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [7].

Голов С.Ф. відзначає, що для визначення фінансового результату діяльності за звітний період необхідно дотримуватись принципів визнання доходів і витрат, а саме: нарахування, відповідності, періодичності [1, с.400].

Як наслідок дії держави щодо підтримки сільськогосподарських підприємств шляхом застосування пільгових умов оподаткування та кредитування існує потреба облікового забезпечення таких коштів, які прийнято називати цільовим фінансуванням.

Цільове фінансування – це отримання підприємствами коштів з відповідних джерел для покриття певних витрат. Кошти можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб, внески профспілкових організацій тощо.

Відповідно до п. 16 П(С)БО 15 «Дохід» цільове фінансування не визнається доходом доти, доки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови такого фінансування.

Отримане цільове фінансування є зобов'язаннями підприємства виконати певні витрати і визнається його доходом в тому періоді, в якому були проведені відповідні витрати [7].

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення

використовується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». За кредитом цього рахунку відображаються кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

На нашу думку доцільно зупинити увагу на об'єктивності визнання коштів цільового фінансування доходами підприємства, які безпосередньо мають прямий вплив на суму визначення фінансового результату діяльності підприємства. Дослідимо дотримання даних принципів щодо коштів цільового фінансування.

Голов С.Ф. відзначає, що принцип нарахування передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді, коли відбувається господарська операція, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди оплата грошових коштів збігається по звітних періодах з моментом здійснення господарської операції.

Принцип нарахування застосовується в поєднанні з принципом відповідності, який полягає у порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто витрати, понесені для отримання доходу, повинні бути погоджені з цим доходом [1, с.400 ]. За принципом відповідності доходи і витрати, які належать до одних і тих самих операцій або подій, визнаються одночасно. Іншими словами, відзначає Голов С.Ф., коли визнається дохід, визнаються і пов'язані з ним витрати... [3, с.321].

На нашу думку, даний принцип не повністю витримується щодо відображених доходів отриманих, як часткова компенсація витрат бюджетними коштами, як цільове фінансування (Наприклад: суми відшкодування з бюджету частини відсотків, нарахованих банками за користування кредитами, отримані дотації для розвитку галузі рослинництва (мають місце після понесення витрат), тощо).

Для визначення фінансового результату, як відзначає Голов С.Ф., виходячи з принципу періодичності, доходи та витрати підприємства розподіляються по звітних періодах: місяць, квартал. Що стосується цільового фінансування то витрати можуть бути проведені в одному звітному періоді (в 2008 р.), а доходи для їх компенсації отримані в зовсім іншому звітному періоді, що перевищує 12 місяців ( в 2009 р.).

Тоді виникає запитання: Чи доцільно відображувати кошти цільового фінансування в складі доходів? Чи враховує дана методика збереження сутності поняття «дохід»?

Діючим законодавством визначено, що доходи сільськогосподарських підприємств формуються в залежності від видів діяльності, які здійснює підприємство, тобто звичайної діяльності та надзвичайних подій (якщо такі мають місце).

Існує твердження, що цільове фінансування, отримане як компенсація витрат (або збитків), яких уже зазнало підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки без майбутніх пов'язаних із цим витрат, визнається доходом того періоду, в якому утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням [1, с.407].

На нашу думка даний підхід не може бути обґрунтованим, оскільки дебіторська заборгованість в даному випадку не має місця (табл. 1).

*Таблиця 1*

**Відображення в системі бухгалтерських рахунків отримання та використання бюджетного відшкодування**

№ пор	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		дебет	кредит
1	На рахунок підприємства надійшли дотаційні кошти	311	48
2	Використано за цільовим призначенням бюджетні кошти	48	718

Підтвердженням порушення економічної сутності поняття «дохід» є не дотримання критеріїв визнання доходу визначеного МСБО 18 «Дохід» відповідно до передбачених трьох типів операцій: продажу продукції

(товарів), надання послуг і використання іншими сторонами активів підприємства, які приносять відсотки, роялті та дивіденди.

Дохід для кожного типу операції визнається, коли:

- існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надійдуть на підприємство;
- сума доходу може бути достовірно визначена [3, с.310].

Метелиця В.М. з цього приводу зазначає, що «Варто наголосити на тому, що всі бюджетні кошти, направлені сільськогосподарським підприємствам за бюджетними програмами фінансової підтримки, необхідно розглядати як цільові, оскільки держава виділяє їх на конкретно визначені цілі (підтримка виробництва, технічне забезпечення тощо)» [6, с.9]. Невідображення сум бюджетних коштів по рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження, продовжує Метелиця В.М., не дозволяє зменшити на цю суму загальну суму валового доходу підприємства в знаменнику Розрахунку платника ФСП і може спричинити втрату права на сплату ФСП. Для паралельного дотримання П(С)БО 15 «Дохід» і збереження права на сплату ФСП запропоновано використовувати кореспонденції рахунків: Д 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» К 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», Д 311 «Поточні рахунки в національній валюті» К 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» (при підтвердженні управлінням агропромислового розвитку факту, що кошти будуть отримані) та Д 311 «Поточні рахунки в національній валюті» К 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» (при відсутності підтвердження такого факту і безпосередньому надходженні коштів на рахунок підприємства в банку). [6, с.9-10]. Відповідно до «Концептуальних основ складання та подання фінансових звітів» дохід визнається у фінансових звітах на основі облікового принципу нарахування [3, с.311], який не підтверджується в даній ситуації.

Оскільки при відображенні інформації у фінансовій звітності

особлива роль відводиться дотриманню принципів превалювання змісту над юридичною формою та обачності, то в даному випадку при розкритті реальності впливу сум отриманих бюджетних відшкодувань на доходи підприємства має місце викривлення економічної сутності даних доходів, оскільки вони отримані не в результаті ефективного господарювання, а в результаті часткового відшкодування державою понесених витрат.

Оскільки суми отриманих дотацій, як відзначалось нами раніше впливають на суму отриманого підприємством доходу, який в свою чергу має безпосередній вплив на формування складової власного капіталу – прибутку, вважаємо за доцільне детальніше дослідити концептуальні підходи та вплив дотаційних сум у його формуванні.

Поняття «капітал» багатозначне. Воно може розглядатися в теоретичному і прикладному аспектах. Теоретичний аспект: капітал – це специфічна економічна категорія, яка в економічній теорії визначається як вартість, що приносить додану вартість.

У фінансовому аналізі поняття «капітал» використовується в прикладному аспекті. Щодо бухгалтерського балансу виділяють дві основні концепції капіталу:

- Концепцію фінансової природи капіталу, яка базується на абстрагуванні від предметно-речової структури активу балансу, капітал – домінанта пасиву. Ця ідея належить Г. Свинюю;
- Концепцію предметно-речової природи капіталу, відповідно до якої капітал визначається як сукупність певних матеріальних і нематеріальних цінностей. Як домінанта активу. Ця ідея належить У. Патону.

У практиці фінансового аналізу поняття «капітал» характеризується такими показниками, як загальний та оборотний капітал.

Загальний капітал – це підсумок балансу, який, з одного боку, показує загальну суму засобів, що її має у своєму розпорядженні підприємство

(актив), а з іншого – суму джерел утворення цих засобів (пасив).

Цей показник капіталу найближче стоїть до теоретичного аспекту сутності капіталу, оскільки від самого початку використання засобів передбачає отримання доданої вартості (прибутку). Отже, загальний капітал – це засоби, вкладені в суб'єкт господарювання для здійснення господарської діяльності з метою отримання прибутку.

Оборотний капітал – це мобільний капітал, який постійно знаходиться в обороті. Чим вища його оборотність, тим більше він приносить прибутку. До оборотного капіталу відносяться статті розділу II активу балансу. Величина оборотного капіталу дорівнює підсумку за цим розділом [5, с.114].

В сучасній економічній теорії існують різні підходи щодо тлумачення сутності капіталу, однак всі вони зводяться до того, що результатом використання його є отримання власником доходу (прибутку). Тому перш ніж розглянути концепції капіталу в бухгалтерському обліку доцільно згадати концепції формування прибутку за методом нарахування та касовим методом.

Метод нарахування (accrual basis) - метод реалізації. Метод нарахування дозволяє відобразити підприємству факти господарських операцій в ті періоди, коли ці факти мали місце, а не тоді, коли підприємство отримує чи виплачує гроші. За методом нарахування прибуток визначається за період як різниця між доходами, визнаними в цьому періоді, і витратами, які пов'язані з цими доходами [2, с. 152].

Метод касовий (cash=basis)- метод реалізації. За даним методом реалізація не обліковується до того періоду, поки не отримано гроші. Витрати також відносяться до періоду по мірі їх оплати [2, с. 152].

В сучасній концепції вітчизняної та зарубіжної теорії бухгалтерського обліку капітал поділяється на власний та залучений. Власний капітал формується з вкладів засновників підприємства та прибутку, який створюється за рахунок приросту вкладеного капіталу, та

знаходить своє відображення як в активі (в вигляді речового складу) так і пасиві підприємства. Залучений капітал відображує зобов'язання (поточні та довгострокові) підприємства перед фізичними та юридичними особами.

Сучасні теоретики та практики інтерпретують капітал виходячи з двох концепцій: фінансової та фізичної. За Міжнародними стандартами фінансової звітності у фінансовій концепції капіталу розглядається інвестовані кошти в формування чистих активів:

$$\text{Капітал власника} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання}$$

У випадку отримання підприємством дотації з державного бюджету дане рівняння матиме вигляд:

$$\text{Власний капітал} + \text{Цільове фінансування} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання}$$

Фізична концепція капіталу передбачає виробничу спроможність підприємства у випуску певної продукції.

В даному випадку доцільно згадати сутність динамічної теорії О.Шмаленбаха, який довів, що у складі активів має враховуватись тільки майно, що реально приймає участь у формуванні фінансових результатів підприємства. Якщо врахувати те, що дотації отримані з державного бюджету використовуються на придбання матеріальних ресурсів, які в послідуєчому є складовою оборотних активів підприємства і мають безпосередній вплив на формування фактичної собівартості випущеної продукції, то беззаперечно має місце порушення економічного змісту формування фінансових результатів підприємств. Даний підхід свідчить про безпосередній вплив та порушення економічної сутності щодо визначення фінансового результату підприємства за його змістом.

Продовжуючи даний підхід варто звернути увагу на те, що частка бюджетних коштів у капіталі підприємства приймає участь в кругообороті та створенні додаткової вартості (у вигляді прибутку), який в кінці звітного періоду за вирахуванням всіх зобов'язань розподіляється між засновниками за дольовими частками.



На наш погляд, за умови бюджетного фінансування необхідно брати до уваги вплив даних коштів на зміни в фінансових результатах і частини капіталу (у вигляді прибутку), який підлягає розподілу. Проведені дослідження дають можливість зробити висновок, що в практичній діяльності даний фактор не береться до уваги.

На жаль, в силу економічної кризи значна кількість сільськогосподарських підприємств збанкрутували, та досить значна їх кількість має негативний фінансовий результат. За звичай в економічній літературі розглядаються питання розрахунків з засновниками за кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства. Але чомусь ніхто не згадує про те, що таким фінансовим результатом може бути – збиток, за який має хтось також відповідати. В установчих документах і різних угодах вказується про розподіл прибутків, але чомусь нічого не сказано про розподіл збитків чи їх покриття між засновниками за їх дольовою часткою.

Зрозуміло, що при створенні підприємств відповідно до існуючих принципів немає в планах засновників мети отримувати збитки однак економічна ситуація та закони бізнесу визначають свої «правила гри».

По своїй суті прибуток є приростом капіталу, збільшенням суми активів, тому що через прибуток виявляється прибавочна вартість, принесена капіталом. Тому прибуток, спрямований на виплату дивідендів акціонерам-на поточне споживання, також зменшує можливий приріст капіталу [4, с.175].

**Висновок.** Узагальнюючи вище викладене можна зробити висновок, що отримані державні дотації за цільовими програмами сприяють приросту капіталу за рахунок державних коштів, які в послідуєчому враховуються при визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства та забезпечують викривлення реального результату господарюючого суб'єкта.

### **Перелік використаних джерел.**

1. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч. практич. посібник / [За ред. С.Ф.Голова].– Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000, – 768 с.
2. Глен А. Велш. Основи фінансового обліку: [пер. з англ.] / Глен А. Велш, Даніел Г. Шорт. – К.: Основи, 1992. – 943 с.;
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі:[практичний посібник] / Голов С.Ф., Костюченко В.М. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
4. Коркушко О.Н. Методи обліку і обчислення власного капіталу на підприємствах АПК / Коркушко О.Н.// [за ред.. д. с.-г. наук, проф., акад. АН ВШ України, заслуженого діяча науки і техніки України, ректора університету (голова) М.І. Бахмата.] Зб. Наук. Праць. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 744 с.
5. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз сільськогосподарських підприємств: [Навч.посіб.] / Лахтіонова Л.А. – К.: КНЕУ, 2005.– 365 с.
6. Метелиця В.М. Облік і контроль бюджетного фінансування сільського господарства: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» [Текст] / В.М. Метелиця; Нац. аграр. ун-т. — К., 2008. — 20 с.
7. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: [Електрон. ресурс].- Режим доступу: / <http://www.rada.rsev.ua>.
8. Стецюк П.А. Теорія і практика управління фінансовими ресурсами сільськогосподарських підприємств[Текст]: монографія / П.А. Стецюк. – К.: ННЦ ІАЕ, 2008.– 386 с.