

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ОСІПЧУК ДАРИНА СЕРГІЇВНА

УДК 657.37:364

ДИСЕРТАЦІЯ
ОБЛІК ДЕРЖАВНОЇ ДОПОМОГИ ЗА МСФЗ: ТЕОРІЯ І МЕТОДИКА

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Галузь знань – управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії у галузі
управління та адміністрування

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ /Д.С. Осіпчук

Науковий керівник
Чижевська Людмила Віталіївна
доктор економічних наук, професор

Житомир – 2024

АНОТАЦІЯ

Осіпчук Д.С. Облік державної допомоги за МСФЗ: теорія і методика. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування (галузь знань 07 – Управління та адміністрування) – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2024.

Дисертацію присвячено обґрунтуванню теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення методики бухгалтерського обліку операцій з державною допомогою.

Здійснено теоретичне узагальнення поняття «державна допомога» на основі дослідження вітчизняного та міжнародного законодавства у сфері державної допомоги. За результатами дослідження було виділено основні характерні особливості даного об'єкту бухгалтерського обліку, зокрема: варіативність форм надання, джерелом ресурсів завжди виступає держава, мета полягає у підтримці діяльності суб'єкта господарювання, наслідком є створення переваг для підприємства над іншими господарюючими суб'єктами галузі чи регіону.

Аргументовано недоцільність застосування поняття «цільове фінансування» для опису господарських операцій з державною допомогою, оскільки його значення викривлює сутність поняття «державна допомога» для цілей бухгалтерського обліку. Доведено узагальнювальний характер терміну «державна допомога» у редакції МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Обґрунтовано використання методів обліку державних грантів (метод капіталу та метод доходу) відповідно до форми гранту. Для грантів, пов'язаних з активами, що надходять у вигляді необоротних активів доцільним є застосування методу капіталу, тоді як для грантів, що надходять у вигляді грошових коштів та матеріальних оборотних активів – метод доходу.

Досліджено облікові наслідки для суб'єкта господарювання щодо господарських операцій з повернення державної допомоги, яка визнана недопустимою. Запропоновано підходи до облікового відображення зазначених операцій.

Встановлено взаємозв'язок державної допомоги та процесу адміністрування податку на прибуток та податку на додану вартість.

Удосконалено категорійно-понятійний апарат у сфері податкового обліку державних грантів, шляхом рекомендації введення визначення «державна допомога» до терміносистеми Податкового кодексу України, що сприятиме гармонізації термінології Податкового кодексу з іншими нормативно-правовими актами у сфері державної допомоги.

Визначено основні об'єкти та елементи облікової політики операцій з державною допомогою, що сприятиме кращій організації бухгалтерського обліку щодо даного об'єкту. Зокрема, було виділено такі об'єкти облікової політики щодо операцій з державною допомогою: умови визнання доходу від державних грантів; методи обліку державних грантів; порядок оцінки умовних активів та умовних зобов'язань, які можуть виникати при визнанні державної допомоги; методи подання інформації про державні гранти, пов'язані з активами; методи подання інформації про державні гранти, пов'язані з доходами; порядок розкриття інформації про державну допомогу у примітках до фінансової звітності. До елементів облікової політики було віднесено: підходи до визнання доходу від гранту; метод капіталу та метод доходу; способи оцінки умовних активів чи зобов'язань; метод відстроченого доходу або метод вирахування гранту з балансової вартості активу; метод відображення доходу від гранту у прибутку або збитку підприємства у Звіті про сукупний дохід або вирахування доходу від гранту зі складу витрат, на відшкодування яких була спрямована така допомога; інформація про застосовані облікові політики щодо грантів; характер та обсяги державної допомоги; невиконані умови та інші зобов'язання, пов'язані із визнанням державної допомоги.

Запропоновано внесення змін до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, в частині внесення змін до рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».

Удосконалено методичні аспекти бухгалтерського обліку в небюджетних неприбуткових організаціях в частині, облікового відображення операцій з державними грантами у неприбуткових організаціях, що є платниками податку на прибуток.

Запропоновано використання методу відстроченого доходу для визнання доходів від грантів, пов'язаних з активами, які використовуються у статутній діяльності небюджетних неприбуткових організацій.

Обґрунтовано необхідність відокремленого відображення цільових надходжень неприбуткової організації з нецільовими, зокрема пасивними доходами, що забезпечить правдиве подання суті явища відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності.

Удосконалено методичні підходи бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах в частині запровадження рахунків аналітичного обліку до рахунку першого порядку, зокрема: аналітичний рахунок, що відображатиме галузь дії гранту (рослинництво/тваринництво); аналітичний рахунок, що показуватиме конкретний об'єкт, на який спрямований грант.

Встановлено, що НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство» в частині визнання доходів від грантів, що пов'язані із біологічними активами не гармонізовані та мають зовсім різні підходи до їх визнання. Запропоновано внесення змін до НП(С)БО 30 з метою його гармонізації з МСБО 41 в частині визнання грантів, пов'язаних з біологічними активами, які оцінені за справедливою вартістю.

Удосконалено порядок розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності підприємства, шляхом запровадження змін до Звіту про фінансовий стан (Баланс), Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний

дохід), Звіту про рух грошових коштів, Приміток до річної фінансової звітності.

Запропоновано у формі №1 Баланс відображати інформацію про залишки невикористаної державної допомоги та цільових надходжень у окремому розділі звіту та статтях до нього: розділ «Державна допомога та цільові надходження» та додаткову статтю «в т.ч. державна допомога». Доведено недоцільність розкриття інформації про державну допомогу та цільові надходження у складі зобов'язань підприємства.

До Звіту про фінансові результати рекомендовано введення додаткових рядків: «Доходи від операцій з державною допомогою», «Інвестиційні доходи від операцій з державною допомогою», «Фінансові доходи від операцій з державною допомогою».

Удосконалено Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) шляхом застосування статті «Надходження від державної допомоги та цільових внесків» для відображення руху коштів, пов'язаних з отриманими грантами чи цільовими надходженнями у складі операційної діяльності. З метою розподілу коштів, що надійшли від держави за іншими видами діяльності запропоновано додаткові рядки у складі інвестиційної та фінансової діяльності: «Витрачання на придбання необоротних активів за рахунок коштів державної підтримки», «Надходження для погашення позик у вигляді державних грантів».

Запропоновано покращення приміток до фінансової звітності шляхом закріплення на законодавчому рівні за бажанням суб'єкта господарювання додавати розкриття інших статей, не визначених на даний момент формою приміток. Реалізація таких змін можлива шляхом доповнення НП(С)БО в частині розкриття інформації таким пунктом: «Рекомендовано до розкриття у примітках до фінансової звітності такої інформації про гранти: їх форма та обсяг; джерела надходження; цілі, які вони призначені компенсувати».

Удосконалено розкриття інформації у фінансовій звітності про операції з державними грантами та внесками у небюджетних неприбуткових

організаціях шляхом запровадження інтегрованого підходу до звітності, який передбачає розкриття фінансових (загальна сума надходжень за звітний період; загальна сума видатків за звітний період; загальна сума залучених коштів у проєкт (програму); загальна сума витрачених коштів в межах проєкту (програми); сума залучених державних ресурсів; сума залучених приватних ресурсів; сума залучених іноземних державних ресурсів; сума залучених іноземних приватних ресурсів) та нефінансових показників (загальна кількість реалізованих (завершених) проєктів (програм) за звітний період; кількість проєктів (програм), що реалізуються організацією протягом звітного періоду та продовжуються на наступні звітні періоди; кількість проєктів (програм), що реалізуються спільно із партнерськими організаціями; інформація про міжнародний досвід співпраці (кількість партнерів; кількість заходів, у яких бере участь організація), що допоможе підвищити рівень інформативності звітів неприбуткових організацій для користувачів.

Покращено розкриття інформації про умовні державні сільськогосподарські гранти шляхом використання методики визнання доходів від умовних державних грантів у сільському господарстві шляхом застосування категорії відстроченого доходу та формування пояснень у примітках до фінансової звітності.

Ключові слова: державна допомога, нормативно-правове регулювання, субсидії, державна підтримка, бухгалтерський облік державної допомоги, МСБО 20, цільове фінансування, облік цільового фінансування, державні гранти, податковий облік, податок на прибуток, облікова політика, МСФЗ, грант, фінансова звітність, термінологія бухгалтерського обліку, бухгалтерський облік, державний грант, неприбуткові організації, цільові надходження, сільськогосподарські субсидії.

ABSTRACT

Osipchuk D.S. State aid accounting under IFRS: theory and methodology. - Qualification scientific work as a manuscript. Dissertation for the Doctor of Philosophy degree in specialty 071 – Accounting and Taxation (field of study 07 - Management and Administration), Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2024.

The dissertation is dedicated to substantiating theoretical positions and developing practical recommendations for improving the methodology of accounting for operations with state aid.

Theoretical generalization of the concept of “state aid” is carried out based on the study of domestic and international legislation in the field of state aid. The research results identify the main characteristic features of this object of accounting, including: variability of forms of provision, the state always being the source of resources, the purpose being to support the economic activities of the entity, resulting in creating advantages for the enterprise over other economic entities in the industry or region.

The impracticality of using the concept of “target financing” to describe economic operations with state aid is argued, as its meaning distorts the essence of the concept of “state aid” for accounting purposes. The all-encompassing nature of the term “state aid” in the edition of IAS 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance” is substantiated.

The use of accounting methods for government grants (capital method and income method) is justified according to the grant form. For grants related to assets received in the form of non-current assets, the application of the capital method is appropriate, while for grants received in the form of cash and material current assets, the income method is suitable.

Explored the accounting consequences for the business entity regarding economic transactions involving the return of state aid deemed impermissible. Proposed approaches for the accounting representation of these operations are suggested.

Established the interrelation between state aid and the administration process of income tax and value-added tax.

Enhanced the categorical-conceptual framework in the field of tax accounting for government grants by introducing the definition of “state aid” into the terminology of the Tax Code of Ukraine. This initiative aims to harmonize the Tax Code terminology with other regulatory acts in the field of state aid.

Identified the main objects and elements of the accounting policy for operations with state aid, contributing to better organization of accounting for this subject. Specifically, objects of accounting policy for operations with state aid include: conditions for recognizing income from government grants; methods of accounting for government grants; procedures for assessing contingent assets and contingent liabilities that may arise when recognizing state aid; methods of presenting information about government grants related to assets; methods of presenting information about government grants related to income; disclosure of information about state aid in the notes to financial statements. Elements of accounting policy include: approaches to recognizing income from grants; capital method and income method; methods of assessing contingent assets or liabilities; deferred income method or deduction of the grant from the asset's carrying amount; recognition of grant income in the income statement or exclusion of grant income from the expenses for which such aid was directed; information on applied accounting policies for grants; nature and amounts of state aid; unfulfilled conditions and other obligations related to the recognition of state aid.

Suggested amendments to the Instruction on the Application of the Chart of Accounts for the Accounting of Assets, Capital, Liabilities, and Business Operations of Enterprises and Organizations, particularly in relation to changes to account 48 “Target Financing and Target Receipts”.

Improved methodological aspects of accounting in non-budgetary non-profit organizations, specifically in the accounting representation of operations with government grants for organizations subject to income tax.

Proposed the use of the deferred income method for recognizing revenues from grants related to assets used in the statutory activities of non-budgetary non-profit organizations.

Justified the need for separate representation of targeted receipts of a non-profit organization from non-targeted ones, including passive income, ensuring the accurate presentation of the phenomenon in accordance with the Conceptual Framework of Financial Reporting.

Enhanced the methodological approaches to accounting on agricultural enterprises by introducing analytical accounts to the first-order account, including: an analytical account reflecting the sector of the grant's action (crop farming/animal husbandry); an analytical account indicating the specific object for which the grant is directed.

Established that NAS 30 “Biological Assets” and IFRS 41 “Agriculture” regarding the recognition of revenues from grants related to biological assets are not harmonized and have completely different approaches to their recognition. Proposed amendments to NAS 30 to harmonize it with IFRS 41 in terms of recognizing grants related to biological assets assessed at fair value.

Improved the disclosure of information about government grants in the financial statements of the enterprise by introducing changes to the Statement of Financial Position (Balance Sheet), Statement of Comprehensive Income, Statement of Cash Flows, and Notes to the Annual Financial Statements.

It is proposed that Form №1 of the Balance Sheet reflect information about the balances of unused state aid and targeted receipts in a separate section of the report and in corresponding items: Section “State Aid and Targeted Receipts” and an additional item “including state aid”. The impracticality of disclosing information about state aid and targeted receipts within the liabilities of the enterprise is justified.

For the Statement of Comprehensive Income, additional lines are recommended: “Income from Operations with State Aid”, “Investment Income

from Operations with State Aid”, “Financial Income from Operations with State Aid”.

The Statement of Cash Flows (direct method) is improved by using the item “Receipts from State Aid and Targeted Contributions” to reflect the movement of funds related to received grants or targeted receipts in the operating activities. For the purpose of allocating funds received from the state for other types of activities, additional lines are proposed for investment and financial activities: “Expenditure on the purchase of non-current assets from state support funds”, “Receipts for repayment of loans in the form of government grants”.

Improvements to the notes to the financial statements are proposed by legislatively allowing entities to add disclosures of other items not currently specified in the notes. Implementation of such changes can be achieved by amending the National Standard of Accounting in terms of disclosure with a point recommending the disclosure of information in the notes to the financial statements such as: form and amount of grants; sources of receipt; purposes they are intended to compensate.

Enhanced disclosure of information in financial reporting on operations with state grants and contributions in non-budgetary non-profit organizations by introducing an integrated approach to reporting, which involves disclosing financial (total amount of receipts for the reporting period; total amount of expenditures for the reporting period; total amount of funds raised for the project (program); total amount of funds spent within the project (program); amount of state resources raised; amount of private resources raised; amount of foreign state resources raised; amount of foreign private resources raised) and non-financial indicators (total number of implemented (completed) projects (programs) for the reporting period; number of projects (programs) implemented by the organization during the reporting period and continuing into subsequent reporting periods; number of projects (programs) implemented jointly with partner organizations; information on international cooperation experience (number of partners; number

of events in which the organization participates), which will help improve the informativeness of reports of non-profit organizations for users.

The disclosure of information about conditional state agricultural grants is improved by using the methodology of recognizing income from conditional state agricultural grants by applying the deferred income category and providing explanations in the notes to the financial statements.

Keywords: state aid, regulatory framework, subsidies, government support, accounting for state aid, IAS 20, targeted financing, accounting for targeted financing, government grants, tax accounting, income tax, accounting policy, IFRS, grant, financial reporting, accounting terminology, accounting, government grant, non-profit organizations, targeted receipts, agricultural subsidies.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

Статті у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України з присвоєнням категорії «Б»:

1. Осіпчук Д.С. Державна допомога та облікова політика за МСФЗ. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. Вип. 1, с. 15-22. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2022.1.3>. (1,05 д.а.).
2. Осіпчук Д.С. Особливості та проблеми національної та міжнародної практики відображення операцій з державними грантами в обліку підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. №9, с. 104-111. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2023.9.23>. (0,93 д.а.).
3. Осіпчук Д.С. Податковий облік державних грантів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. №11/2, с. 23-27. DOI: [https://doi.org/10.37634/efp.2022.11\(2\).5](https://doi.org/10.37634/efp.2022.11(2).5). (0,63 д.а.).
4. Осіпчук Д.С. Сільськогосподарські державні гранти: проблеми гармонізації національних та міжнародних стандартів (МСФЗ). *Агросвіт*. 2023. №18, с.106-115. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2023.18.106>. (1,04 д.а.).
5. Чижевська Л.В., Осіпчук Д.С. Нормативне регулювання обліку державної допомоги: міжнародний (МСФЗ) та національний підходи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. №2(46). с. 61-69. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2020-2\(46\)-61-69](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2020-2(46)-61-69). (загальний обсяг 0,92 д.а., особисто автору належить 0,55 д.а.: удосконалено теоретичне обґрунтування поняття «державна допомога»).

Статті у інших наукових виданнях:

6. Chyzhevska L., Melnychuk D., Osipchuk D. Comparative aspect of legal regulation of state aid in Ukraine and the European Union. *Strategies, models and technologies of economic systems management in the context of international economic integration* : scientific monograph / ed. by M. Bezpartohnyi, V. Riashchenko, N. Linde. Riga, 2020. P. 376–384. URL: <https://zenodo.org/records/4396286>. (загальний обсяг 0,46 д.а., особисто автору належить 0,28 д.а.: досліджено взаємозв'язок національного законодавства у сфері державної допомоги з міжнародним).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

7. Осіпчук Д. Вплив інтеграційних процесів на нормативно-правове регулювання обліку державної допомоги. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції* : матеріали ІХ Міжнар. науково-практ. конф., м. Одеса, 20 трав. 2021 р. Одеса, 2021. С. 61. URL: <https://dspace.pdau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/e6807b20-385e-4338-868c-53327148ce18/content>. (0,08 д.а.).

8. Осіпчук Д. Вплив термінології на бухгалтерський облік державної допомоги. *Всеукраїнська науково-практична online конференція аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки* : зб. тез доп., м. Житомир, 11–15 трав. 2021 р. Житомир, 2021. С. 255. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/05/8.-vplyv-inovats.-zmin-na-roz-k-susp.-s.-1.pdf>. (0,11 д.а.).

9. Осіпчук Д. Державна допомога як відповідь на коронакризу: досвід Європейського Союзу. *Сучасні аспекти модернізації науки: стан, проблеми, тенденції розвитку* : матеріали XXVI міжнар. науково-практ. конф, м. Загреб, 7 листоп. 2022 р. 2022. С. 77–84. URL: <http://perspectives.pp.ua/public/site/conferency/conf-26.pdf>. (0,24 д.а.).

10. Осіпчук Д. Державна допомога як елемент трансформації економіки в умовах пандемії. *Стратегії, моделі та технології управління економічними системами* : Матеріали VII Міжнар. науково-практ. конф.,

м. Хмельницький, 8–9 жовт. 2020 р. Хмельницький, 2020. С. 381–383. URL: http://lib.khmnu.edu.ua/konfer_HNU/2020/konfer_20.pdf. (0,1 д.а.).

11. Осіпчук Д. Державна допомога як об'єкт облікової політики: МСФЗ підхід. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-й річниці створення каф. аудиту, м. Київ, 10 груд. 2020 р. Київ, 2020. С. 238–240. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/03/1_Збірник-Конф.ФОПМ-2020-КНЕУ-АПУ-ФПБАУ-САУ.pdf. (0,13 д.а.).

12. Осіпчук Д. Облікова політика за МСФЗ: підходи до розуміння. *Облік, контроль та оподаткування в умовах глобалізації* : матеріали II Міжнар. форуму, м. Київ. Київ, 2021. С. 80–83. URL: https://www.efbm.org/wp-content/uploads/2021/11/Матеріали_ОА.pdf. (0,14 д.а.).

13. Осіпчук Д. Податкові аспекти обліку державних грантів. *Економіка, фінанси, облік і право: актуальні проблеми теорії та практики* : матеріали міжнар. науково-практ. конф. у 2ч., м. Ізмаїл, 26 січ. 2023 р. Ізмаїл, 2023. С. 37–39. URL: <http://www.economics.in.ua/2023/02/26-1.html>. (0,14 д.а.).

14. Осіпчук Д. Розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності за МСФЗ. *Облік, оподаткування, контроль та аналіз: виклики та загрози в умовах воєнного стану* : матеріали VII всеукр. студ. науково-практ. онлайн конф, м. Київ, 23 берез. 2023 р. Київ, 2023. С. 129–132. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u209/_zbirnik_tez_dopovidey_2023.pdf. (0,14 д.а.).

15. Осіпчук Д. Якісні характеристики фінансової інформації та розкриття інформації про державну допомогу. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу* : тези виступів Міжнар. наук.конф, м. Житомир, 5–6 листоп. 2020 р. 2020. С. 207–208. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/02/zbirnyk_tez_05_06_11_2021.pdf. (0,2 д.а.).

16. Осіпчук Д. Особливості визнання державних грантів агропідприємств. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу* : матеріали IV Міжнар. науково-практ. конф., м. Житомир, 9–10 листоп. 2023 р. Житомир, 2023. С. 243. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/01/full-text.pdf>. (0,08 д.а.).

17. Осіпчук Д., Чижевська Л. Судження управлінського персоналу при формуванні облікової політики операцій з державною допомогою за МСФЗ. *Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)* : Зб. тез доп. Всеукр. науково-практ. онлайн-конф., м. Київ, 22 лют. 2022 р. Київ, 2022. С. 201–204. URL: https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2022-04/ЗБІРНИК%20ТЕЗ%20ДОПОВІДЕЙ_22.02.22%20р%20_.pdf. (загальний обсяг 0,13 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: досліджено важливість розкриття інформації про судження управлінського персоналу при формуванні облікової політики).

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

- АМКУ – Антимонопольний комітет України
- БКУ – Бюджетний кодекс України
- БФ – Благодійний фонд
- ГКУ – Господарський кодекс України
- ГО – Громадська організація
- ГРБК – Головні розпорядники бюджетних коштів
- ДФЄС – Договір про функціонування Європейського Союзу
- ЄАВТ – Європейська асоціація вільної торгівлі
- ЕК – Європейська Комісія
- ЄС – Європейський Союз
- МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
- МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності
- МТД – Матеріально-технічна допомога
- ННО – Небюджетні неприбуткові організації
- НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
- ПДВ – Податок на додану вартість
- ПКУ – Податковий кодекс України
- ЦКУ – Цивільний кодекс України
- ЦФ – Цільове фінансування

ЗМІСТ

ВСТУП.....	19
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІКО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОЇ ДОПОМОГИ.....	29
1.1. Поняття, сутність державної допомоги та її правові аспекти.....	29
1.2. Тракткування поняття «державна допомога» для цілей бухгалтерського обліку.....	52
1.3. Розвиток облікового забезпечення та оподаткування державної допомоги	64
Висновки до розділу 1.....	83
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ГАЛУЗЕВІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДЕРЖАВНОЮ ДОПОМОГОЮ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	85
2.1. Особливості формування облікової політики операцій з державною допомогою за МСФЗ.....	85
2.2. Методичні підходи до відображення операцій з державною допомогою в обліку підприємства.....	100
2.3. Визнання та облік державних грантів у небюджетних неприбуткових організаціях.....	114
2.4. Гранти у сільському господарстві: підходи до облікового відображення згідно з національними та міжнародними стандартами.....	136
Висновки до розділу 2.....	146
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДЕРЖАВНУ ДОПОМОГУ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ.....	149
3.1. Розкриття інформації про державну допомогу у звітності підприємства: особливості та проблематика.....	149
3.2. Фінансові та нефінансові аспекти розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності неприбуткових організацій.....	174

3.3. Окремі аспекти розкриття інформації про державну допомогу у фінансових звітах сільськогосподарських підприємств відповідно до МСФЗ	184
Висновки до розділу 3.....	199
ВИСНОВКИ	202
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	211
ДОДАТКИ	242

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Рух України європейським напрямком розвитку спонукав для проведення різноманітних реформ у багатьох сферах. Запровадження змін спонукало виникнення нових економічних категорій або удосконалення вже існуючих. Питання обліково-методичного забезпечення бухгалтерського обліку державної допомоги відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» неодноразово підіймалися вченими у науковій літературі, зокрема значна кількість праць присвячена питанням облікового відображення операцій з державною допомогою, удосконаленню форм фінансової звітності, дослідженню методів обліку грантів та подання інформації про них у фінансових звітах тощо. Проте, частина виділених проблем науковцями не знайшла свого розв'язання, що спонукає до проведення подальших досліджень з метою їх вирішення. Також, запроваджені зміни до законодавства України у сфері регулювання державної допомоги, що полягають у гармонізації вітчизняного законодавства з європейським, актуалізують розгляд даної теми у наш час.

Державна допомога є одним із важливих елементів регулювання ринкових відносин у країні. Завдяки наданим грантами та субсидіям держава має змогу підтримувати пріоритетні галузі та/або підприємства, які чинять вагомий вплив на економіку країни. Зокрема, за останні 3 роки урядом України було виділено 16190,16 млн. грн. для підтримки діяльності суб'єктів господарювання у різних галузях [122; 123; 124]. Також, не можна применшити важливість державної підтримки у відбудові постраждалих регіонів та суб'єктів господарювання внаслідок збройної агресії росії. За даними платформи DREAM [175] за рахунок коштів державного та місцевого бюджетів реалізується 599 проєктів відновлення із загальним обсягом фінансування близько 49,99 млрд. грн., з них за рахунок коштів Фонду ліквідації наслідків збройної агресії 423 проєкти з обсягом фінансування витрат близько 27,50 млрд. грн. Тоді як, за рахунок коштів країн-партнерів на

даному етапі реалізується 7 проєктів, що направлені на відновлення та розвиток із загальним обсягом фінансування 723,33 млн.грн [175].

Проблемні питання методичного та практичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з державною допомогою досліджували: Л.Гуцаленко, О. Височан, В. Войтко, Н. Виговська, Н. Здирко, Б. Засадний, В. Король, О. Небильцова, О. Пономаренко, Н. Канцедал, Т. Калашнікова, О. Лаговська, С. Легенчук, Є. Шара, Л. Шкуліпа, І. Садовська, К. Стадлер, К.В. Нобс, Дж.М. Перейра, А.Ф. да Сільва, М.Дж. Дос-Сантос, М.Дж.Р. Чагас, Д.С. Кавальканте, С. Каріна де Мело Травассос, Дж. Вонг, Н. Вонг, Е. Їлмаз, Х. Язаркан, М. Вардіашвілі та ін.

Не зважаючи на вагомий внесок вищевказаних дослідників дане питання не є достатньо дослідженим, потребує удосконалення теорія та методика бухгалтерського обліку операцій з державною допомогою відповідно до МСФЗ, а саме: недостатність теоретичного узагальнення поняття «державна допомога» для цілей бухгалтерського обліку, недосконалість категорійно-понятійного апарату у сфері податкового обліку державних грантів, відсутність єдиного підходу до вибору методу відображення грантів в обліку відповідно до МСФЗ, недосконалість Плану рахунків бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності, відсутність методики відображення інформації про умовні сільськогосподарські державні гранти згідно з МСФЗ.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Державного університету «Житомирська політехніка» і є складовою дослідження за темою «Інновації в економіці та освіті» (номер державної реєстрації 0124U000013). У межах виконання наукової теми автором було проведено дослідження, що пов'язані з удосконаленням бухгалтерського обліку державних грантів у небюджетних неприбуткових організаціях.

Мета та завдання дослідження. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці методичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку операцій з державною

допомогою та розкриття інформації про наслідки таких операцій у фінансовій звітності відповідно до МСФЗ. Для досягнення поставленої мети поставлено наступні завдання:

- проаналізувати категорійно-понятійний апарат у сфері податкового обліку державної допомоги з метою його подальшого удосконалення;

- на основі дослідження облікового забезпечення державної допомоги сформулювати пропозиції щодо його удосконалення;

- дослідити особливості формування облікової політики операцій з державною допомогою за МСФЗ та визначити основні об'єкти та елементи для розкриття її положень;

- ґрунтуючись на результатах аналізу особливостей національної практики реєстрації операцій з державною допомогою в системі бухгалтерського обліку сформулювати заходи щодо удосконалення його методичних підходів;

- розробити заходи щодо удосконалення методичних аспектів бухгалтерського обліку державних грантів у небюджетних неприбуткових організаціях;

- удосконалити методику обліку грантів у сільському господарстві та проаналізувати особливості гармонізації національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо відображення сільськогосподарських державних грантів;

- дослідити особливості розкриття інформації про державні гранти у звітності підприємства за МСФЗ та надати рекомендації щодо удосконалення форм фінансової звітності;

- розвинути методику узагальнення інформації про доходи від державних грантів;

- здійснити дослідження підходів до формування фінансової звітності неприбутковими організаціями та розробити заходи щодо удосконалення методики розкриття інформації про державні гранти у фінансових звітах;

- розробити методика розкриття інформації про умовні державні сільськогосподарські гранти у фінансовій звітності підприємства відповідно до МСФЗ.

Об'єктом дослідження є державна допомога та сукупність операцій, що пов'язані з її отриманням та використанням суб'єктами господарювання.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і методичних положень бухгалтерського обліку операцій з державною допомогою суб'єктам господарювання відповідно до МСФЗ.

Методи дослідження. Основою дослідження є загальнонаукові методи дослідження, що використовуються для пізнання явищ і процесів у системі економічних наук. Для дослідження теоретичних аспектів бухгалтерського обліку державної допомоги за МСФЗ та категорійно-понятійного апарату у даній сфері було використано методи аналізу та синтезу, бібліографічного аналізу, теоретичного узагальнення. Формування пропозицій щодо удосконалення облікового відображення операцій з державною допомогою в обліку підприємства стало можливим через використання методів індукції та дедукції, аналізу та синтезу, порівняння. Удосконалення процесу розкриття інформації про наслідки операцій з державною допомогою у звітності підприємства сформовано завдяки застосуванню методів індукції та дедукції, наукової абстракції, групування та аналогії. Для оцінки впливу державних грантів на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання було використано факторний аналіз. З метою візуального представлення статистичних даних, розрахунків та узагальнень ключових результатів дисертації застосовано графічний та табличний методи. За допомогою абстрактно-логічного методу були сформовані теоретичні узагальнення та висновки дисертаційного дослідження.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених, монографії, дисертаційні дослідження, що досліджують проблематику обліково-методичного забезпечення відображення операцій з державною допомогою, матеріали конференцій);

офіційні законодавчі документи (кодекси, закони і підзаконні нормативно-правові акти, міжнародні нормативні акти та директиви); дані фінансової звітності суб'єкті господарювання; статистичні дані; інші додаткові та інформаційні видання; інтернет ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні і розробці рекомендацій з удосконалення теорії та методики бухгалтерського обліку державної допомоги за МСФЗ. У процесі проведеного дослідження отримано результати, яким характерна наукова новизна:

удосконалено:

- порядок відображення інформації про державні гранти у фінансовій звітності та примітках до неї шляхом введення окремого розділу та статей до форм фінансової звітності, а саме: до форми № 1 Баланс запровадити окремий розділ у пасиві Балансу – «Державна допомога та цільові надходження» та статті до нього: «в т.ч. державна допомога» та «Благодійна допомога»; до форми № 2 Звіт про фінансові результати ввести статті: «Доходи від операцій з державною допомогою», «Інвестиційні доходи від операцій з державною допомогою», «Фінансові доходи від операцій з державною допомогою»; до форми № 3 Звіт про рух грошових коштів: «Надходження від державної допомоги та цільових внесків», у інших розділах додати можливість використовувати рядки: до II розділу рядок «Витрачання на придбання необоротних активів за рахунок коштів державної підтримки»; до III розділу рядок «Надходження для погашення позик у вигляді державних грантів»; запровадити рекомендації щодо введення додаткових статей для розкриття інформації про гранти у примітках до фінансової звітності та використання альтернативного підходу до формування приміток згідно з методикою МСФЗ, що забезпечить повноту інформування користувачів про обсяг участі державних ресурсів у результатах діяльності підприємства;

- синтетичний облік державної допомоги залежно від джерел надходження, внаслідок удосконалення записів на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», а саме: приведення чинної назви рахунку відповідно до суті відображуваних операцій – 48 «Державна допомога та цільові надходження» та зміни структури його субрахунків – 481 «Державні гранти», 482 «Фіскальні пільги», 483 «Благодійна допомога», 484 «Цільові надходження від юридичних та фізичних осіб», 485 «Інша державна допомога», 486 «Інші цільові надходження від юридичних та фізичних осіб», що дозволяє розмежовувати державні та недержавні надходження та забезпечить формування достовірної інформації про державну допомогу;

- методичні аспекти бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях в частині: 1) відображення операцій з державними грантами у неприбуткових організаціях, що є платниками податку на прибуток, шляхом запровадження моделі рахунку бухгалтерського обліку, що сприятиме об'єктивному і повному висвітленню інформації, а також дозволить розподілити надходження неприбуткової організації на оподатковувані та неоподатковувані; 2) обґрунтування підходів до визнання доходів від гранту у неприбуткових організаціях відповідно до цільового використання активів, що придбані за рахунок гранту, шляхом запровадження методики відстроченого доходу в частині активів, що використовуються у статутній діяльності організації, що сприятиме повному та достовірному відображенню інформації про використані цільові ресурси організації та її очікувані доходи; 3) облікового відображення операцій з надходження неприбуткової організації внаслідок обґрунтування доцільності та необхідності відокремленого відображення цільових надходжень неприбуткової організації з нецільовими, зокрема пасивними доходами, що забезпечить правдиве подання суті господарських операцій відповідно стандартів бухгалтерського обліку;

- методику бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах в частині відображення операцій з державними грантами на

рахунках синтетичного та аналітичного обліку внаслідок запровадження рахунку бухгалтерського обліку, який передбачає використання удосконаленої форми рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» та детальний аналітичний облік за галуззю фінансування (рослинництво чи тваринництво) та об'єктом гранту, що сприятиме підвищенню контролю за використанням державних ресурсів відповідно до їх цільового спрямування;

- методику узагальнення інформації про доходи від державних грантів шляхом запровадження субрахунків до рахунків доходів, зокрема, до рахунку 71 «Інші операційні доходи» додати субрахунок 719-1 «Доходи від грантів та субсидій, пов'язаних із оборотними активами»; до рахунку 73 «Інші фінансові доходи» – субрахунок 734 «Доходи від державних пільгових фінансових інструментів»; до рахунку 74 «Інші доходи» – субрахунок 747 «Доходи від грантів та субсидій, пов'язаних із необоротними активами», що покращить узагальнення інформації про доходи від державних грантів з метою формування даних для їх розкриття у фінансовій звітності;

- розкриття інформації про операції з державними грантами та внесками неприбуткової організації у фінансовій звітності шляхом рекомендації до запровадження інтегрованого підходу до звітності внаслідок розкриття **фінансових** (загальна сума надходжень за звітний період; загальна сума видатків за звітний період; загальна сума залучених коштів у проєкт (програму); загальна сума витрачених коштів в межах проєкту (програми); сума залучених державних ресурсів; сума залучених приватних ресурсів; сума залучених іноземних державних ресурсів; сума залучених іноземних приватних ресурсів) **та нефінансових показників** (загальна кількість реалізованих (завершених) проєктів (програм) за звітний період; кількість проєктів (програм), що реалізуються організацією протягом звітного періоду та продовжуються на наступні звітні періоди; кількість проєктів (програм), що реалізуються спільно із партнерськими організаціями; інформація про міжнародний досвід співпраці (кількість партнерів; кількість заходів, у яких

бере участь організація), що допоможе підвищити рівень інформативності звітів неприбуткових організацій для користувачів;

- методику визнання доходів від умовних державних сільськогосподарських грантів, що полягає у їх відображенні в складі відстрочених доходів підприємства до моменту виконання умов гранту та деталізації їх характеру у примітках до фінансової звітності, що забезпечить правдиве подання інформації про очікувані доходи підприємства та дозволить підвищити розуміння суті фінансової інформації користувачами.

набуло подальшого розвитку:

- удосконалення категорійно-понятійного апарату у сфері податкового обліку державних грантів, шляхом рекомендації введення терміну «державна допомога» до Податкового кодексу України (державна допомога – це цільове надання економічних пільг у грошовій чи майновій формах, що надаються на безоплатній і безповоротній основі за рахунок ресурсів державного та/або місцевих бюджетів, міжнародної технічної допомоги для підтримки певного суб'єкта господарювання та/або групи суб'єктів господарювання або для реалізації програм та проєктів), що надаватиме повну та точну характеристику даного об'єкта для цілей податкового обліку та впливатиме на гармонізацію термінології Податкового кодексу з іншими законами та підзаконними актами у сфері державної допомоги;

- обґрунтування вибору облікової політики суб'єктів господарювання в частині її формування щодо операцій з державною допомогою, шляхом виділення її основних **об'єктів** (умови визнання доходу від державних грантів; методи обліку державних грантів; порядок оцінки умовних активів та умовних зобов'язань, які можуть виникати при визнанні державної допомоги; методи подання інформації про державні гранти, пов'язані з активами; методи подання інформації про державні гранти, пов'язані з доходами; порядок розкриття інформації про державну допомогу у примітках до фінансової звітності) та **елементів** (підхід систематичного визнання доходу від гранту у прибутку або збитку підприємства, протягом періоду

визнання відповідних витрат, пов'язаних із грантом; підхід до визнання доходу від гранту у прибутку або збитку у тому періоду, в якому грант стає дебіторською заборгованістю; метод капіталу та метод доходу; способи оцінки умовних активів чи зобов'язань; метод відстроченого доходу або метод вирахування гранту з балансової вартості активу; метод відображення доходу від гранту у прибутку або збитку підприємства у Звіті про сукупний дохід або вирахування доходу від гранту зі складу витрат, на відшкодування яких була спрямована така допомога; інформація про застосовані облікові політики щодо грантів; характер та обсяги державної допомоги; невиконані умови та інші зобов'язання, пов'язані із визнанням державної допомоги) , а також розроблено структуру НП(С)БО 20 «Державна допомога», що покращить процес організації бухгалтерського обліку досліджуваного об'єкта на підприємстві та дозволить зрозуміло подавати інформацію у фінансових звітах для користувача;

- обґрунтування доцільності використання методу капіталу для обліку грантів, отриманих у вигляді необоротних активів та методу доходу для обліку грантів, отриманих у вигляді оборотних активів, що сприятиме достовірному та об'єктивному розкриттю інформації про доходи підприємства.

Практичне значення одержаних результатів. Викладені основні положення та результати дослідження, що містять пропозиції щодо удосконалення теорії та методики бухгалтерського обліку державної допомоги, доведено до рівня методичних розробок та практичних рекомендацій, що можуть використовуватися суб'єктами господарювання для відображення операцій з державними грантами в обліку та звітності, а також як теоретичний базис для покращення навчально-методичного забезпечення викладання облікових дисциплін, а саме:

- методика реєстрації операцій на рахунках бухгалтерського обліку та підходи до визнання доходів від гранту, через категорію відстроченого

доходу (ГО «Житомирська спілка волинських чехів, довідка №22/01-1 від 22.01.2024р.).

- підходи до розкриття інформації про державну допомогу у фінансовій звітності підприємства (ПП АК «Зовнішфінаудит», довідка №18/01-24 від 18.01.2024р.).

- навчально методичне-забезпечення дисциплін «Фінансовий облік», «Організація бухгалтерського обліку», «Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)», «Міжнародні стандарти фінансової звітності (поглиблений курс)» (Державний університет «Житомирська політехніка», довідка №44-01.00/129 від 19.01.2024р.).

Особистий внесок здобувача. Робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Автором особисто було одержано усі положення наукової новизни, що були винесені на захист. У дисертації, з наукових праць, які опубліковані у співавторстві, використаний лише той матеріал, що є результатом особистої роботи здобувача та безпосередньо пов'язані з темою проведеного дослідження.

Повнота опублікування результатів дослідження. Основні положення наукових розробок, отриманих здобувачем, опубліковано у 17 наукових працях загальним обсягом 6,52 друк.арк. (авторський обсяг – 5,92 друк. арк.), із них 5 статей у наукових фахових виданнях загальним обсягом 4,57 друк.арк. (авторський обсяг - 4,2 друк.арк.); 1 - у розділі колективної монографії обсягом 0,46 друк.аркушів (авторський обсяг - 0,28 друк. арк.); 11 - у матеріалах і тезах конференцій обсягом 1,49 друк. арк. (авторський обсяг - 1,44 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст викладено на 184 сторінках друкованого тексту. Робота містить 20 рисунків, 9 таблиць, 6 додатків. Список використаних джерел нараховує 217 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІКО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ДЕРЖАВНОЇ ДОПОМОГИ

1.1. Поняття, сутність державної допомоги та її правові аспекти

Внаслідок підписання Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [136] (далі – Угода про асоціацію) виникла необхідність гармонізації українського та європейського законодавства, формування абсолютного нового правового базису щодо певних об'єктів. Одним із таких – є державна допомога. Виникнення економічної категорії «державна допомога суб'єктам господарювання» пов'язане з вимогою уніфікації нормативно-правового регулювання досліджуваного об'єкта з положення нормативних актів Європейського Союзу (далі – ЄС), створення органу, який би здійснював моніторинг процесу надання та використання державної допомоги, а також розробки критеріїв оцінки її допустимості чи недопустимості.

Першим кроком на шляху до змін став прийнятий 1 липня 2014 року Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» [110], що набув чинності 2 серпня 2017 року та який встановлює правові засади здійснення моніторингу за державною допомогою, проведення контролю її допустимості для конкуренції, зазначено основні обов'язки надавачів державної допомоги та визначено механізм повернення недопустимої допомоги суб'єктам господарювання.

Дія цього Закону спрямована на забезпечення захисту та розвитку конкуренції, підвищення прозорості функціонування системи державної допомоги та дотримання міжнародних зобов'язань України у сфері державної допомоги [110].

Перевагами прийняття цього закону можна назвати такі: урегулювання відносин «держава-суб'єкт господарювання» з приводу фінансової підтримки

органами центральної та місцевої влади; моніторинг за раціональним використанням ресурсів; аналіз впливу таких заходів на конкуренцію; гармонізація з європейським законодавством, що дозволяє все більше наблизити ринок України до єдиного ринку ЄС; покращення прозорості інформації – дані про надавачів, обсяги допомоги та її напрями оприлюднюються; з'являється нова економічна категорія «державна допомога», що дозволяє відійти від застарілої спадщини в термінології як «цільове фінансування».

Дослідження проблематики нормативно-правового регулювання державної допомоги знайшло своє відображення у працях багатьох науковців, зокрема: О.М. Кубецька, О.В. Неклеса [52] та ін. розглядають сутність державної допомоги, її форми та види, а також надають наукові пояснення до Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання»; С.Б. Мельник та І.М. Феофанова [69] аналізують питання щодо правомірності державної допомоги суб'єктам господарювання та виділяють рівні її правомірності; Т.М. Кравцова та Н.О. Петрова [58; 59] досліджують проблеми розмежування понять «державна допомога» та «державна підтримка», а також розглядають адміністративно-правове регулювання державної допомоги в Україні; О.Ліллемяе [66] у своєму дослідженні, також, розглядає концепцію поняття «державна допомога» та наводить її характерні риси; К.Б. Починок [108] у своїй праці розглядає сутність поняття «державна допомога», а також виокремлює її основні ознаки; Д. Волокитін [20] досліджує проблематику регулювання незначної державної допомоги; О. Кулик [61] у своїй аналітичній праці розглядає державну допомогу в Україні та Європейському Союзі – законодавство та основні особливості; О. Бакалінська [2] також, приділяє увагу проблемам правового регулювання державної допомоги суб'єктам господарювання; А.І. Шпомер [151] розглядає проблеми визначення державної допомоги, її зміст та форми; А.В. Петруненко [103] надає рекомендації щодо удосконалення законодавства в сфері регулювання державної допомоги; та ін.

Для того, щоб зрозуміти економічну сутність категорії «державна допомога» необхідно розглянути категорійно-понятійний аналізованого об'єкта, який знаходить своє відображення у ряді нормативних документів, які регламентують даний об'єкт у правовому полі (табл. 1.1 параграф 1.2).

Дослідження понятійних категорій в системі нормативного регулювання державної допомоги у європейському та вітчизняному законодавстві дало змогу сформуванати та виділити окремі риси, характерні для державної допомоги (рис.1.1.).



Джерело: власна розробка автора

Рис. 1.1. Характеристика державної допомоги

Отже, державна допомога – це вибіркова підтримка держави через надання ресурсів у різних формах, що створює переваги для суб'єктів господарювання та може мати вплив на торговельні відносини і конкуренцію.

Сфера застосування Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» спрямована на регулювання будь-якої державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок ресурсів державних чи місцевих бюджетів, проте, в документі визначені сфери допомоги, що не підпадають під дію цього Закону. В основному – це сфери та послуги, що мають загальнонаціональний характер, а також не вважаються такими, що можуть чинити недоброякісний вплив на конкуренцію.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» передбачено такі форми державної допомоги:

- надання субсидій та грантів;
- надання дотацій;
- надання податкових пільг, відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів;
- списання боргів, включно із заборгованістю за надані державні послуги, списання штрафних санкцій, компенсація збитків суб'єктам господарювання;
- надання гарантій, кредитів на пільгових умовах, обслуговування кредитів за пільговими тарифами;
- зменшення фінансових зобов'язань суб'єктів господарювання перед фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- надання, прямо чи опосередковано, суб'єктам господарювання товарів чи послуг за цінами нижче ринкових або придбання товарів чи послуг суб'єктів господарювання за цінами, вище ринкових;
- продаж державного майна за цінами, нижче ринкових;
- збільшення державної частки в статутному капіталі суб'єктів господарювання або збільшення вартості державної частки на умовах, неприйнятних для приватних інвесторів [110].

В Україні найбільш поширеними формами державної допомоги відповідно до Річних звітів про надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2020-2022рр. були: бюджетні асигнування, відшкодування та компенсація збитків, гарантії, дотації, збільшення розміру статутного капіталу, субсидії, трансферти, фіскальні заходи та ін. (Додаток А).

В цілому обсяги наданої державної допомоги за 2017-2022рр. представлено на рис. 1.2.



Джерело: сформовано на основі [119; 120; 121; 122; 123; 124]

Рис. 1.2. Розмір наданої державної допомоги за 2017-2022¹рр. (у млн.грн.)

Згідно з даними рис. 1.2. видно, що протягом аналізованого періоду спостерігається активна динаміка обсягів надання державної допомоги – як значні стрибки вгору, так і падіння показника. У 2022 році обсяг наданої державної допомоги становить 4039,9 млн. грн., що перевищує показник минулого року на 2389,91 млн. грн. (або на 144,84%), що вказує на зростаючу необхідність у державній підтримці певних суб'єктів господарювання (зокрема, найбільше у сфері обслуговування будинків та територій).

24 лютого 2022 року Україна зіткнулася з повномасштабним вторгненням Російської Федерації. Оголошений воєнний стан та загальна мобілізація, населення поспішно покидало територію держави, проблеми з енергоресурсами, економічна криза, що тягнулася ще з часів пандемії – все це негативно вплинуло на економіку України. Війна зумовила зниження обсягів виробництва. Десятки підприємств були зруйновані або перебували в окупації. Проблеми з виробництвом були і на територіях, де не відбувалися бойові дії – збої у ланцюгах постачання, дефіцитність паливно-мастильних

¹ Дані за 2022 рік без врахування гарантії за кредитом Європейського банку реконструкції та розвитку на загальну суму 14 500 000 євро.

матеріалів, відтік робочої сили та ін. Видатки держави на фінансування оборонного сектору, а також на допомогу постраждалим групам населення від збройної агресії значно зросли. В державі відбувається різкий стрибок інфляції, що негативно вплинув на купівельну спроможність населення. Більше того, через руйнацію підприємств чи їх окупацію певна частина населення втратила можливість для заробітку.

Зруйнована інфраструктура завдала не тільки дискомфорту населенню країни, а спричинила значні збитки для суб'єктів господарювання, що в свою чергу призведе до зростання собівартості продукції. Через війну був призупинений потік інвестицій в Україну. Без належної додаткової фінансової підтримки економіка нашої країни, яка в свою чергу залежить і від діяльності бізнесу, була би у вкрай критичному стані. Тому на початку повномасштабного вторгнення урядом були запроваджені негайні заходи підтримки бізнесу для збереження його безперервності діяльності, а також підвищення ділової активності.

Зокрема, урядом були запроваджені такі заходи: скасування оподаткування пального та запровадження пільгового режиму для підприємців (2% від обороту); великий бізнес міг скористатися спрощеною системою оподаткування та сплачувати єдиний податок; фізичні особи підприємці I та II групи могли платити єдиний податок добровільно; фізичним особам підприємцям II-III груп дозволялося не сплачувати ЄСВ за мобілізованих працівників; з 24 лютого 2022 року до кінця 2022 року власники звільнялися від сплати податку за землю, розташовану на територіях, де йдуть бої та ін. [5].

Наразі, урядом було запущено портал «Дія. Бізнес», де зібрана різноманітна кількість грантових програм та проєктів для підтримки бізнесу як від українського уряду, так і від міжнародних партнерів. Наприклад, портал представляє компенсацію для бізнесу за працевлаштування внутрішньо-переміщених осіб (ВПО) – за кожного ВПО держава виплачуватиме протягом 2-х місяців компенсацію у розмірі 6700 грн.;

допомогу для релокації бізнесу; урядову грантову програму «Робота для запуску чи розширення бізнесу – систему грантових програм для створення власної справи чи розширення бізнесу: гранти до 250 тис. грн. для розвитку власної справи, гранти до 8 млн. грн. для переробних підприємств, програма «Свій сад» – гранти до 400 тис. грн. за 1 гектар, програма «Своя теплиця» – гранти до 7 млн. грн. за 2 гектари, ІТ-стартап – до 3,5 млн. грн.; програми підтримки експорту; кредитні програми для суб'єктів господарювання, що потребують додаткового фінансування для реалізації експортних контрактів та ін. [104].

Помітно, що урядом реалізується значна частина програм для відновлення, створення чи розширення бізнесу в умовах війни. Реалізація політики державної підтримки є досить важливим кроком на шляху до відновлення економічного зростання та розвитку господарської діяльності в Україні. Однак, за даними опитування Центру розвитку інновацій, Офісу з розвитку підприємництва та експорту, національного проєкту «Дія.Бізнес», стратегічного агентства Advanter Group [130] станом на січень 2023 серед ряду причин, що заважають відновлюватися бізнесу було названо недоступність кредитних (25,8% респондентів) та грантових програм (20,7% респондентів), оголошених урядом (рис. 1.3).

Видно, що однією із найсуттєвіших проблем у процесі відновлення бізнесу серед 50,5% респондентів є відсутність платоспроможних клієнтів, що у порівнянні з попереднім опитуванням у листопаді 2022, має негативну тенденцію до зростання. Проблему непрогнозованості розвитку ситуації в Україні – зазначили 48,4% респондентів. На достатньо високому рівні існує і проблема відсутності достатнього капіталу. Цю проблему могли б зменшити державні заходи з підтримки бізнесу, але згідно з опитуванням власники бізнесу зазначають про наявність труднощів з отриманням цих коштів.

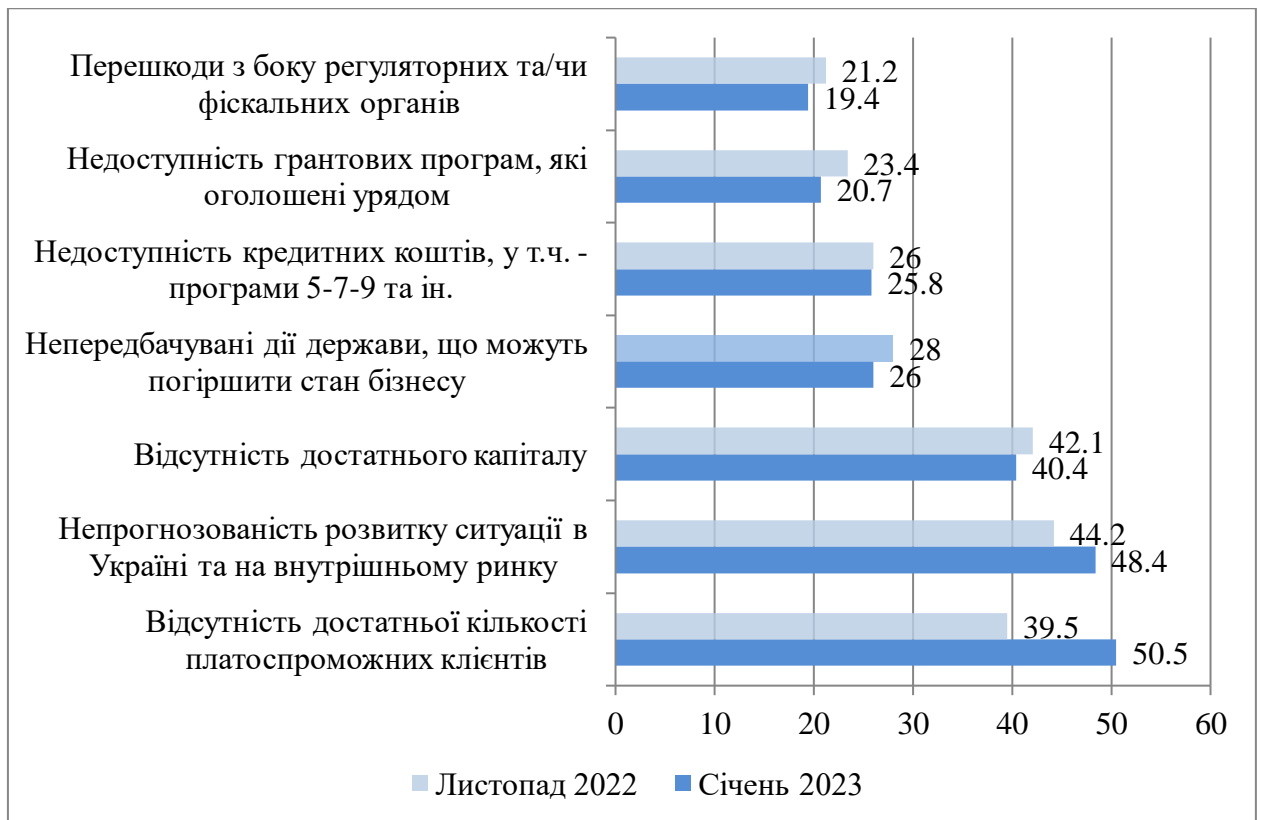


Рис. 1.3. Топ-7 проблем, що заважають відновленню та розвитку бізнесу (за даними соціологічного опитування у %) [130]

У такому випадку, вище вказану ситуацію необхідно розглядати на рівні державного управління заходами підтримки бізнесу, аналізуючи критерії відбору суб'єктів господарювання на такі заходи, бо можливо є необхідним їх спрощення. Або суб'єктам господарювання по можливості шукати альтернативні джерела фінансування з міжнародних грантових програм. Але разом із тим, за аналізований період спостерігається позитивна тенденція до зменшення цих показників, що може свідчити про певне урегулювання цих процесів.

Державна допомога може надаватися не тільки на рівні національних економік, а і на міжнародному рівні. Це можуть бути як окремі урядові програми підтримки бізнесу в окремих країнах в рамках реалізації політики розвитку певних секторів економіки в країнах, що розвиваються або потребують економічної підтримки. Так і допомога від держав для підтримки економіки, здійснення реформ, проведення трансформації державних

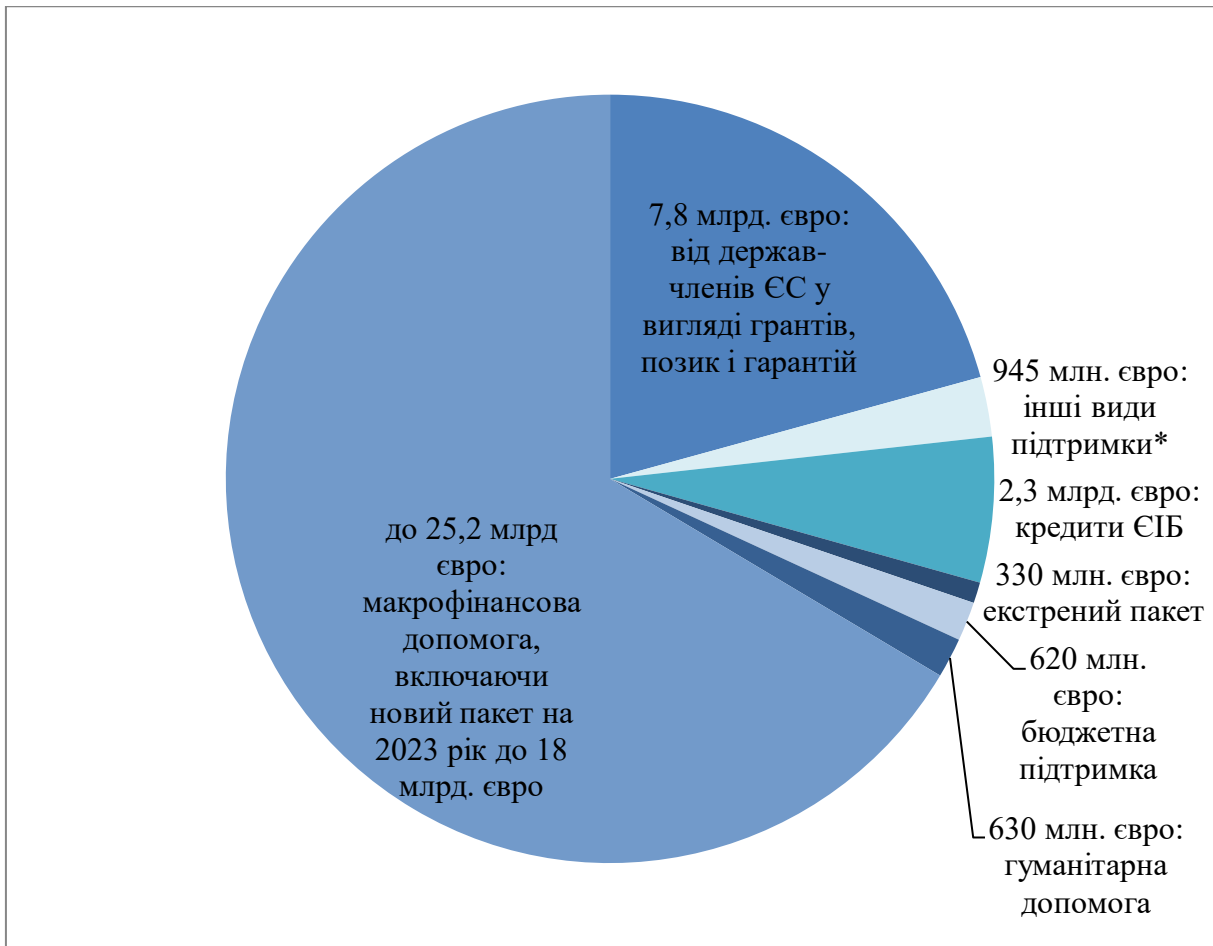
інституцій тощо. Яскравим прикладом такої міжнародної співпраці можна назвати допомогу Україні від західних партнерів, країн Великої 7 та інших держав, що надають значну підтримку у період російсько-української війни та дії воєнного стану.

У відповідь на розв'язання повномасштабної російсько-української війни наші західні партнери оперативно відреагували різними заходами підтримки: міжнародним засудженням збройної агресії проти України, введенням санкцій проти країни агресора, а також наданням потужної економічної та військової підтримки.

На порталі Солідарність ЄС з Україною, розробленого на базі Європейської комісії, є можливість ознайомитися у хронологічній послідовності із запровадженими заходами підтримки ЄС України – від проведених міжнародних зустрічей та ухвалених угод – до всіх санкційних пакетів та заходів фінансової, військової та гуманітарної підтримки.

Від початку агресивної війни з боку росії, ЄС, його держави-члени та фінансові інституції, керуючись підходом «Команда Європи», виділяють 37,8 мільярда євро на підтримку загальної економічної, соціальної та фінансової стійкості України. Це відбувалося у вигляді макрофінансової допомоги, бюджетної підтримки, екстреної допомоги, реагування на кризу та гуманітарної допомоги (рис. 1.4.).

Окрім того, заходи військової допомоги сягнули майже 13 мільярдів євро, зокрема у рамках Європейського інструменту підтримки миру мобілізовано 4,6 мільярда євро [38].



Джерело: сформовано на основі [38]

Рис. 1.4. Кількість підтримки ЄС за період дії воєнного стану

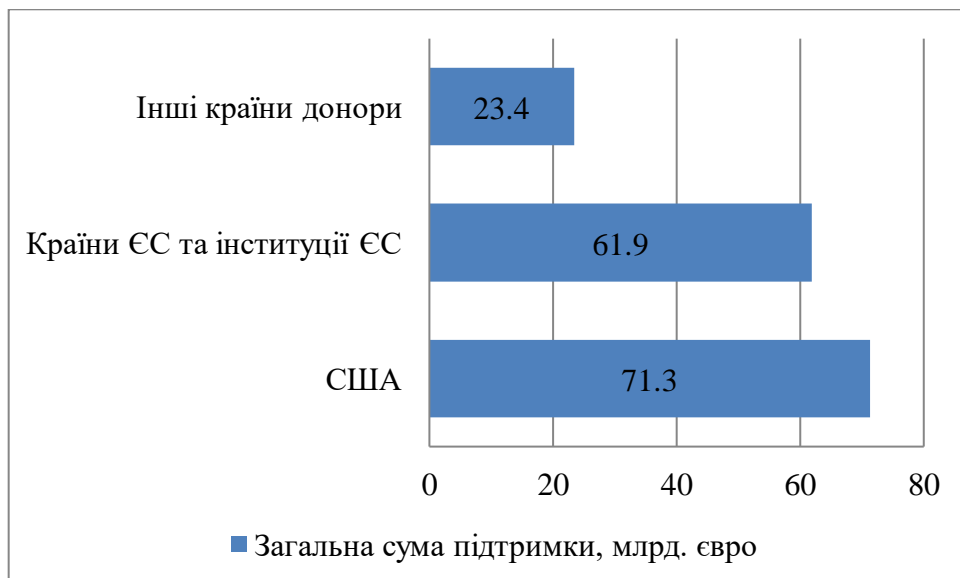
Таким чином загальна підтримка, надана Україні від початку російської агресії, становить понад 50 мільярдів євро. Разом з ресурсами, виділеними для того, щоб допомогти державам-членам задовольнити потреби українців, які рятуються в ЄС від війни, загальна підтримка України та українців становить понад 67 мільярдів євро [38].

Щоб і надалі підтримувати Україну, ЄС передбачає у 2023 році пакет підтримки у розмірі до 18 мільярдів євро у вигляді винятково пільгових кредитів [38].

Обсяги міжнародної підтримки Україні є безпрецедентним, а тому увага багатьох інституцій прикута до аналізу показників фінансової, гуманітарної та військової підтримки. Зокрема, Кільським інститутом світової економіки [205] було розроблено трекер підтримки України – це база даних, що

охоплює інформацію про кількість військової, фінансової та гуманітарної допомоги Україні починаючи від 24 січня 2022 року (дані враховують лише державну підтримку та не охоплюють приватні пожертви чи фінансування від міжнародних організацій).

Згідно з даними цієї інформаційної бази найбільшим донором державної підтримки України є Сполучені Штати Америки – загальний обсяг підтримки за період з 24 січня 2022 року по 24 лютого 2023 року становить 71,3 млрд. євро. Тоді як країни ЄС та його урядові інституції надали підтримки в обсязі – 61,9 млрд. євро, що свідчить про суттєву налаштованість європейських партнерів у забезпеченні стабільної підтримки України у боротьбі зі збройною агресією та її наслідками. Іншими країнами було профінансовано – 23,4 млрд. євро (рис. 1.5).



Джерело: сформовано на основі [205]

Рис. 1.5. Державна підтримка Україні за групами країн

Як видно зі статистичних даних, США виступають найбільшим донором державної підтримки для України. Зокрема ці дані підтверджують і офіційні повідомлення Міністерства Фінансів: «Сполучені Штати є найбільшими донорами фінансової допомоги для України. Обсяг прямої бюджетної підтримки сягає 15,5 млрд доларів США від початку повномасштабної війни» [139].

Окрім того, США надають суттєву військову підтримку. Зокрема, минулого року президентом США Джоозефом Байденом було підписано закон про ленд-ліз для України; протягом року повномасштабного вторгнення було оголошено про кілька пакетів військової допомоги, що враховували боєприпаси, стрілецьку зброю, артилерійські ракетні системи, бронетехніку, засоби протиракетної та протиповітряної оборони, протитанкові системи, безпілотні засоби тощо; більше того, затверджений бюджет США на 2023 рік включав в себе рекордну суму підтримки для України в розмірі 45 млрд. доларів.

Наша держава, починаючи з 2014 року зіткнулася з абсолютно несправедливою військовою агресією з боку російської федерації, що вже на той час чинило негативний вплив на економіку держави та соціальне життя її населення. Наступним ударом була пандемія COVID-19, що зумовила негайну трансформацію усіх сфер життя населення і перевела життя в умови карантину, що в свою чергу негативно відобразилося на всіх рівнях. За оцінками експертів дана пандемія суттєво знизила обсяги виробництва у всіх країнах світу, що вплинуло не тільки на ВВП окремої країни, а і на його світовий рівень. Урядами багатьох країн світу приймалися різноманітні заходи на подолання кризи, що склалася. Не оговтавшись від наслідків пандемії, ми зіткнулися із повномасштабним російським вторгненням на територію України, що зупинило життя населення та потребувало негайної відповіді, як на полі бою, так і в економічній та соціальній сферах. Тому підтримка від країн-партнерів нашої держави є досить важливою, оскільки дозволяє зменшити негативний вплив на економіку та соціальну сферу. Неоціненною є підтримка оборонного комплексу, що дозволяє не лише зміцнити обороноздатність України, а і захистити її територіальну цілісність. Отримана гуманітарна допомога дозволяє забезпечити постраждале від війни населення засобами першої необхідності, продуктами харчування, ліками, житлом тощо. Варто підкреслити і важливість політичної підтримки західних партнерів, що допомагає у визнанні держави Україна на міжнародному рівні,

визнанні її суверенітету та непохитного права на повернення своїх тимчасово окупованих територій.

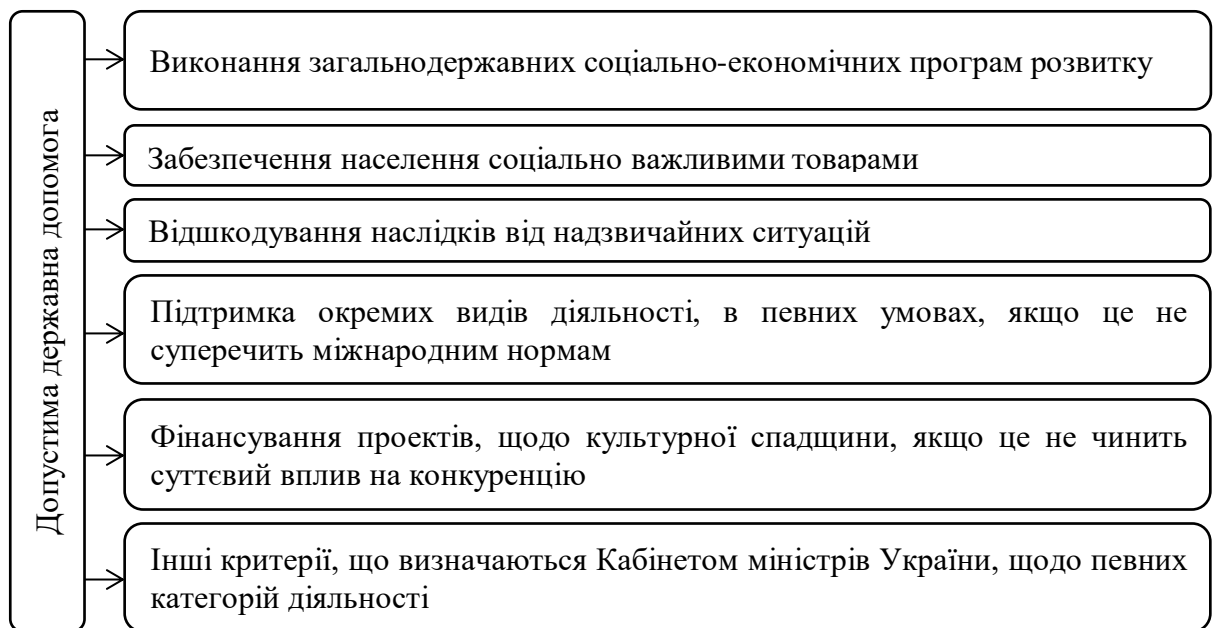
Процес надання державної допомоги є досить складним за своєю суттю. По-перше, це державні ресурси, тобто гроші платників податків, а, отже, виникає необхідність їх найбільш раціонального та прозорого використання, по-друге, так як державна допомога в одному з аспектів оцінюється як загроза конкуренції, то виникає необхідність чіткого визначення отримувачів такого фінансування, по-третє, допомога держави є вибірковою, а це значить, що має існувати ряд критеріїв, за якими обиратиметься суб'єкт господарювання вже з обраної зони надання, по-четверте, існує необхідність моніторингу за добросовісним надання та використанням державної допомоги, по-п'яте, оскільки потрібно слідкувати за суб'єктами надання та суб'єктами використання такого фінансування, виникає необхідність створення регулятора за такими операціями.

У Європейському Союзі таким регулятором виступає – Європейська комісія (далі – ЄК), а в Україні – Антимонопольний комітет України (далі – АМКУ), який отримав ці повноваження з моменту прийняття Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання». Цими органами здійснюється отримання та розгляд повідомлень про надання державної допомоги; визначається належність допомоги до державної, оцінюється допустимість її для конкуренції; проводиться збір та аналіз інформації про надавачів такої допомоги; здійснюється надання державної допомоги; приймаються рішення про тимчасове припинення надання допомоги або припинення та повернення незаконно отриманої допомоги, визнаної недопустимою для конкуренції; проводиться моніторинг державної допомоги та ін.

Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» [110] застосовується для правового регулювання підтримки суб'єктів господарювання за рахунок місцевих та державних ресурсів у вигляді державної допомоги, але за виключенням допомоги, що є недопустимою для

конкуренції. У даному законі ми бачимо чіткий вплив європейського законодавства, оскільки до підписання Україною Угоди про асоціацію, законодавства у сфері регулювання державної допомоги не було, а також саме в європейській практиці державна допомога трактується як загроза конкуренції.

Оскільки надана державна допомога не має загрожувати конкуренції, то базовим принципом у наданні державної допомоги є її допустимість. Окремий розділ Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» присвячений визначенню саме цієї категорії, адже саме визнання допомоги допустимою є одним із важливих кроків на шляху до її отримання суб'єктом господарювання (рис. 1.6).



Джерело: сформовано на основі [110]

Рис. 1.6. Напрями фінансування, що вважаються допустимою державною допомогою

Щоб отримати державну допомогу необхідно пройти певну процедуру, що визначається регулятором – Антимонопольним комітетом України: надавач такої допомоги має повідомити АМКУ про нову державну допомогу, далі здійснюється розгляд регулятором та виноситься рішення щодо

допустимості чи не допустимості такої допомоги. Закон поділяє державну допомогу на: нову – підлягає розгляду та/або отриманню/відхиленню, чинну – що надана та перебуває під контролем АМКУ, незаконну – отримана з порушенням, незаконно використовується та/або недопустима для конкуренції.

Алгоритм визначення чи може державна підтримка бути віднесена до категорії «державна допомога» представлений на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Схема визначення заходу підтримки державною допомогою
[122, с.7]

Даний алгоритм, наведений регулятором (АМКУ), чітко відображає саму суть поняття «державна допомога суб'єктам господарювання», яке наведене в Законі України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання». Відповідно, в даному алгоритмі зустрічаємо такі елементи:

надання допомоги за рахунок державних або місцевих ресурсів, тобто захід підтримки може вважатися державною допомогою, тоді коли ресурси надаються з державного або місцевого бюджетів; допомога надається безпосередньо суб'єкту господарювання, тобто соціальні виплати з державного чи місцевого бюджетів не є державною допомогою суб'єктам господарювання; отримання переваг, наприклад, зменшення суми сплати податків (фіскальні заходи) чи отримання кредитів на пільгових умовах надають переваги суб'єкту господарювання у вигляді зменшення витрат, що дозволяє віднести таку підтримку до складу державної допомоги; діяльність держави не як приватного інвестора – в цьому випадку можна розглянути таку форму допомоги як внесення частки до статутного капіталу, якщо держава інвестує з метою отримання прибутку, то це – фінансова діяльність держави і в даному випадку держава отримує переваги для себе; вплив на конкуренцію – один із ключових елементів визначення: «загрожує спотворенням або спотворює конкуренцію», тобто, якщо держава, як надавач ресурсів для суб'єкта господарювання, здійснює їх вливання і це може вплинути в подальшому на конкуренцію, то таких захід вважається державною допомогою.

Бюджетний кодекс України (далі – БКУ) регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу [12].

Прямий вплив на надання допомоги має Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», який регламентує безпосередньо процеси надання та отримання допомоги від держави, а також контроль за її використанням. Оскільки державна допомога у вигляді грантів, субсидій, дотацій та ін. форм державної підтримки суб'єктів господарювання фінансується за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів, то

положення БКУ чинять опосередкований вплив на цей процес. Який полягає у формуванні бюджетів різних рівнів, де закладаються видатки, у тому числі у вигляді різних форм державної підтримки та на визначені цілі.

Усі доходи і видатки бюджету формуються у плановому фінансовому документі – кошторисі, який формується на бюджетний період. В Україні бюджетний період охоплює термін з 1 січня поточного року по 31 грудня.

Видатки бюджету здійснюються на підставі рішень розпорядників бюджетних коштів. Фінансування окремих бюджетних програм та проєктів розпорядниками бюджетних коштів здійснюється лише за наявності бюджетного призначення, які в свою чергу встановлюються Законом України «Про державний бюджет України».

Державна допомога може бути направлена на підтримку певних пріоритетних галузей, секторів економіки, окремих суб'єктів господарювання та ін. Державна підтримка бізнесу здійснюється за рахунок бюджетних коштів з державного або місцевого бюджетів. Для того щоб ці кошти були виплачені, то необхідно щоб така програма підтримки була профінансована. Для отримання бюджетних асигнувань розпорядниками бюджетних коштів для реалізації певної бюджетної програми підтримки господарської діяльності певних суб'єктів господарювання чи їх сукупності необхідно, щоб такі кошти були закладені до державного бюджету України. В цьому і полягає сутність бюджетного призначення.

Якщо в державному бюджеті на бюджетний рік не закладено таких видатків, то розпорядники бюджетних коштів не мають юридичного права профінансувати бюджетну програму підтримки. Це можливо через механізм внесення змін до державного бюджету, якщо виникне така нагальна потреба у підтримці якогось певного сектору економіки.

Тобто, якщо говорити про конкретні програми підтримки, які розраховані на середньостроковий період чи довгостроковий період, то вони все ж таки мають бути ще на стадії самого початку бюджетного процесу. Все це відбувається через механізм бюджетних програм, які формуються

головними розпорядниками бюджетних коштів під час складання бюджетної декларації і проекту бюджету. Контроль за виконанням бюджетної програми покладається або на головних розпорядників бюджетних коштів (далі – ГРБК) або призначається відповідальний виконавець бюджетних програм.

Якщо аналізувати бюджетні програми, які потребують нормативно-правового визначення механізму використання бюджетних коштів, то ГРБК розробляють, окрім бюджетної програми, проект порядку використання коштів державного бюджету. Цей порядок затверджуються Кабінетом міністрів України або головним розпорядником бюджетних коштів за погодженням із Міністерством фінансів України. Порядок використання коштів має містити інформацію, визначену ст. 20 ч. 7 БКУ. Зокрема, серед визначених вимог є пункти прямо пов'язані з темою дослідження: конкурсні вимоги до інвестиційних проектів, включаючи порядок та критерії їх відбору, а також критерії та умови визначення виконавців таких проектів; критерії та умови відбору суб'єктів господарювання, яким надається державна підтримка з бюджету, а також визначення обсягу такої підтримки; умови та критерії конкурсного відбору позичальників та проектів (програм), на реалізацію яких надаються кредити з бюджету; умови надання кредитів з бюджету та їх повернення, включаючи положення щодо здійснення контролю за їх поверненням [12].

У ст. 16 ч. 4 БКУ зазначено, бюджетна установа не має права здійснювати запозичення у будь-якій формі (крім випадків, передбачених цим Кодексом) або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету (якщо не встановлено відповідні бюджетні призначення на надання кредитів з бюджету) [12].

Однак, в БКУ також є можливість отримання кредитування з державного бюджету, а також отримання державних гарантій. Кодексом визначений механізм видачі кредитів з бюджету або державних гарантій суб'єктам господарювання. Тобто, самим БКУ регулюється загальний порядок видачі, повернення та відповідальності підприємств за невиконання умов погашення.

Державні гарантії або кредити можуть розцінюватися як державна допомога, якщо вони надаються на пільгових умовах. У всіх інших ситуаціях, коли підприємство отримує кошти з бюджету за рахунок кредитів чи гарантій на загальних умовах, то такі форми фінансування визнаватимуться як зобов'язання суб'єкта господарювання перед бюджетом.

Таким чином, БКУ представляє модель відносин між розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів з приводу реалізації бюджетних програм чи інвестиційних проєктів, які мають визначену цільову спрямованість. Зокрема, одержувачами бюджетних коштів є: суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, та отримує на їх виконання кошти бюджету [12].

Україна, як один із суб'єктів міжнародного співробітництва, в тому числі, має дотримуватися міжнародних зобов'язань у сфері державної допомоги. Відповідно такими договорами є:

- 1) Угода про заснування Світової організації торгівлі в частині Угоди про субсидії та компенсаційні заходи [138].
- 2) Угода про вільну торгівлю між Україною та державами ЄАВТ [137].
- 3) Договір про заснування енергетичного співробітництва [37].
- 4) Угода про асоціацію [136].

В Угоді про субсидії та компенсаційні заходи від 1994р. наведено визначення поняття «субсидія», що фактично є однією з форм державної допомоги (див. табл.1.1), а також, наведені критерії за якими субсидії вважаються допустимими та не впливають на конкуренцію. Однак, є і види допомоги, що є забороненими:

- субсидії, що де-юре чи де-факто обумовлені показниками експорту;
- субсидії, що обумовлені як єдина умова або одна з умов використанням вітчизняних товарів у перевагу над імпортованими [138].

Стаття 2.13 Угоди про вільну торгівлю між Україною та державами ЄАВТ, яка має назву «Субсидії та компенсаційні заходи» говорить, що в такому процесі необхідно спиратися на Угоду про субсидії та компенсаційні заходи, тобто дублює всі зазначені там вимоги [138].

У главі 4 ст.18 пп. С Договору про заснування енергетичного співробітництва вказано, що не є сумісним з належною дією цього Договору будь-яка державна допомога на користь певних підприємств або певних енергоресурсів, яка спотворює або загрожує спотворити конкуренцію [37].

Угода про асоціацію, так само містить визначення поняття «державна допомога» (див. табл. 1.1 параграф 1.2), а також перелік випадків, коли державна допомога може бути сумісною з функціонуванням цієї Угоди. Випадки, що зазначені в Угоді про асоціацію є продубльованими в Законі України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання».

Також, Угода про асоціацію містить положення щодо незначного розміру державної допомоги: будь-яке надання допомоги в розмірі меншому, ніж 200 тис. євро, визначену за офіційним валютним курсом, встановленим Національним банком України, що діяв на останній день фінансового року, для одного підприємства протягом трирічного періоду, не потребує повідомлення (теж саме положення зазначено і в українському законі) [136].

Усі вище зазначені угоди так само діють на прийняття рішень щодо державної допомоги у Європейському Союзі та країнах, що є підписантами таких угод. Окрім них, на регулювання операцій з державною допомогою на території Європейського Союзу чинить вплив Договір про функціонування Європейського Союзу (далі – ДФЄС) [53].

Поняття «державна допомога» подається в ст.107 ДФЄС як набір критеріїв, яким має відповідати захід державної підтримки аби вважатися заходом державної допомоги. Загалом можна сказати, що державна допомога згідно з критеріями ДФЄС – це допомога за рахунок ресурсів держави, що спотворює або несе потенційну загрозу конкуренції, надає переваги певним суб'єктам господарювання та впливає на торгівлю між державами – членами

Європейського Союзу [53]. У даному нормативному документі присутня заборона на будь-яку державну допомогу, що може вплинути на конкуренцію чи торговельні відносини між учасниками європейського ринку. Проте, існують і винятки з цього правила. Зазвичай вони стосуються тих сфер щодо яких застосовуються горизонтальні норми – які мають загальнонаціональний характер і не чинять суттєвого впливу на конкуренцію або на окремо прописані галузі, що потребують такого фінансування.

Правовий інститут державної допомоги включає процесуальні та матеріальні норми, а також велику кількість рішень Суду ЄС, які також стають його частиною. Процесуальні норми правового інституту державної допомоги визначають порядки подання Європейській комісії та розгляду нею повідомлень про державну допомогу, справ про державну допомогу (формальна процедура розслідування), порядку розгляду справ про незаконну державну допомогу, визначають строки давності для повернення незаконної державної допомоги, порядок здійснення моніторингу державної допомоги (включно зі звітуванням держав-членів ЄС перед Європейською комісією про надану ними державну допомогу), порядок здійснення консультацій з питань державної допомоги [61, с.18].

Матеріальні норми правового інституту державної допомоги на цей час включають:

- горизонтальні норми (не пов'язані з конкретним суб'єктом господарювання, галуззю або регіоном), що дають можливість оцінити сумісність державної допомоги;

- регламент GBER (включає заходи прозорості, щоб допомогти Європейській комісії у процесі моніторингу дотримання його положень через оприлюднення інформації про не нотифіковану допомогу, якщо її сума перевищує 500 000 євро та створення державами-членами спеціального веб-сайту, на якому вони оприлюднюють особу отримувача такої допомоги, суму та мету допомоги та її правову основу протягом шести місяців після надання допомоги);

- секторальні (галузеві) норми, що дають можливість оцінити сумісність державної допомоги;
- регулювання специфічних інструментів (форм) державної допомоги;
- правила de-minimis (надання незначної державної допомоги);
- правила компенсації послуг загального економічного інтересу;
- тимчасові правила щодо фінансової кризи [61, с. 19].

Оцінка допустимості державної допомоги в ЄС здійснюється на підставі спеціального тесту балансування. Методика цієї оцінки полягає у так званому балансі негативного впливу на ринкові відносини та позитивними наслідками державної допомоги. В основі тесту лежить набір критеріїв, виконання яких засвідчує про сумісність державної допомоги з внутрішнім ринком.

Проаналізувавши окремі аспекти нормативно-правового регулювання державної допомоги в Україні та Європейському Союзі, можна зробити такі висновки:

1) Генеральним законодавчим актом, що регулює державну допомогу в Європейському Союзі є Договір про функціонування Європейського Союзу, а в Україні – Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання».

2) Положення ДФЄС трактують державну допомогу як загрозу для конкуренції та торгівлі на внутрішньому ринку. Проте, цим же договором визначені випадки, коли допомога може бути допустимою: соціальна сфера, загальноєвропейські проекти, програми розвитку важливих економічних регіонів та ін.

3) Договір про енергетичне співробітництво має схоже пояснення сутності державної допомоги як ДФЄС. Проте, особливістю даного нормативного документа виступає її регулювання не в цілому на загальному ринку, а на специфічному ринку енергетичних ресурсів.

4) Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» визначає такий самий сенс державної допомоги як і ДФЄС.

Так само виділяються окремі види діяльності, сектори економіки для яких є допустимою будь-яка підтримка за рахунок ресурсів держави.

5) Угода про асоціацію визначає допомогу держави як загрозу для спотворення конкуренції та є несумісною з внутрішнім ринком, а також прописані варіанти, коли такий вид підтримки є можливим.

6) Угода про вільну торгівлю з країнами ЄАВТ дублює вимоги Угоди про субсидійні та компенсаційні заходи, тобто забороняє субсидії які можуть чинити вплив на експорт або субсидії, які надають переваги вітчизняним товарам над імпортованими.

7) Усі згадані вище нормативно-правові акти, окрім Угоди про вільну торгівлю з країнами ЄАВТ та Угоди про субсидії та компенсаційні заходи, зазначають, що державна допомога є несумісною з внутрішнім ринком та спотворює конкуренцію і її застосування можливе лише в окремих випадках, які визначені: а) в законодавчих актах б) регулятором в специфічних ситуаціях (наприклад, для подолання коронавірусної кризи).

Окрім регулювання державної допомоги в частині законів та договорів про міжнародне співробітництво, воно ще здійснюється і в частині підзаконних актів, які регламентують окремі процедури щодо її моніторингу, порядку подання інформації АМКУ про чинну допомогу, порядок ведення та доступу до реєстру державної допомоги, порядок повернення недопустимої допомоги, критерії оцінки допустимості державної допомоги та ін.

Таким чином, законодавство України та ЄС в середовищі регулювання державної допомоги є досить схожим, оскільки це зумовлено: а) Україна є підписантом багатьох вищевказаних угод, а тому зобов'язується виконувати їх положення; б) враховуючи європейський вектор української держави необхідним було створення законодавства відповідно до європейських вимог у цій сфері. Тоді як створення національного законодавства у даній сфері зумовило виникнення такої економічної категорії як державна допомога.

У процесі дослідження встановлено, що державна допомога має свої характерні особливості, які можуть бути визначальними для побудови

грамотної системи її облікового відображення, зокрема: форма надання (гранти, субсидії, дотації, податкові пільги, списання боргів тощо), джерело ресурсів за рахунок яких здійснюється її надання (ресурси державного та/або місцевого бюджетів), мета допомоги та її наслідки.

1.2. Тракткування поняття «державна допомога» для цілей бухгалтерського обліку

Гармонізація вітчизняного законодавства у сфері бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами зумовила виникнення значної кількості іншомовних термінів, що не мають аналогів в українських положеннях чи інших нормативно-правових актах. Все це породжує певну проблематику для облікового працівника, оскільки є незрозумілим до якого з об'єктів бухгалтерського обліку потрібно віднести те чи інше явище. Зазвичай таке незрозуміле або навіть суперечливе пояснення об'єктів може призвести до неправильного відображення в обліку і неповного розкриття інформації у фінансовій звітності. Невідповідність термінів формує розмите окреслення господарських подій, а інколи бухгалтеру доводиться застосовувати прийом аналогії, щоб відобразити ту чи іншу операцію.

Якщо звернутися до вітчизняного законодавства у сфері регулювання бухгалтерського обліку державної допомоги, то стикаємося з проблемою недосконалості категорійно-понятійного апарату у даній сфері. Все це зумовлено відсутністю окремого положення (так званого аналога МСБО 20) чи методичних рекомендацій, які б регулювали облікове відображення таких операцій. Можна сказати, що українське законодавство має окремі положення щодо обліку цільового фінансування, яке за економічною суттю є схожим із поняттям «державна допомога». Тому варто дослідити чи можна ототожнювати ці два поняття, а також узагальнювати всі форми державної допомоги (гранти, субсидії, субвенції, дотації податкові пільги, податкові канікули та ін.) виразом «цільове фінансування».

Аналізуючи наукову літературу присвячену дослідженню інтерпретації та вживання тих чи інших термінів для цілей бухгалтерського обліку було виявлено ряд проблем, які виділялися науковцями, що актуалізує здійснене дослідження. В. Павлович В. та ін. у своєму дослідженні звертають увагу на проблеми семантичного змісту понять ліквідність та платоспроможність: «існує багато плутанини щодо семантичного змісту цих термінів» [189, с. 257-258]. Однак, використавши принцип аналогії, можна відверто зазначити про таку ж семантичну проблему і в трактуванні поняття «державна допомога» та її відповідників.

Більшість суперечностей у розумінні тих чи інших бухгалтерських понять виникає через складнощі перекладу та відмінності у тлумаченнях значень на рівні різних носіїв мови: «важливі відмінності між поняттями можуть бути втрачені через неправильний переклад, що може призвести до труднощів у міжнародному бухгалтерському спілкуванні, – вважає Л.Еванс – використання певного ярлика, особливо вводить в оману, якщо воно вже пов'язане з певним значенням у мові перекладу, яке не відповідає позначеному в мові джерела» [178, с.51].

Дослідження С.Н. Аддісона [154] спрямоване на виявлення проблем в тлумаченні перекладених текстів МСФЗ на мови різних країн світу, що мають на меті їх використання. Автор виділяє основними проблемами: мовні бар'єри, технічні проблеми перекладу та основні культурні та історичні відмінності тощо. На його думку, такі перешкоди «можуть заважати однорідному тлумаченню та застосуванню МСФЗ і перешкоджати порівнянню фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ, а найбільший ризик різниці в тлумаченні та застосуванні серед практиків, – це ті, що вимагають професійного судження» [154, с. 23-26].

На думку Р. Баскервіль та Л. Еванс Л. [165] окрім проблем в тлумаченнях, що виникають на рівні практичного застосування термінології, автори виділяють проблеми теоретичного викладу спеціалізованого матеріалу: «викладачі бухгалтерського обліку стикаються з проблемами

передачі студентам незнайомих понять, коли ці концепції базуються на текстах або стандартах, написаних мовою, відмінною від їхньої рідної мови» [165, с.56-58]. Науковці вважають, що переклад не надає беззаперечної еквівалентності. У будь-якому випадку через особливості кожної із мов виникатимуть неточності. Більше того, вони зазначають, що відмінності у тлумаченнях облікових понять залежать і через різницю в синтаксисі, граматиці, стилі та лексиці мов [165].

Г. Герніус [167] у своєму дослідженні зазначає, що використання неправильних термінів негативно впливає на результати, представлені у фінансових звітах.

Тоді як, К. Норберг та Ж. Йоханссон зазначають, що «термінологічна однаковість необхідна для сприяння прозорості та порівнянності в бухгалтерському обліку, а тому важливо не нехтувати лінгвістичними дослідженнями в даній сфері і спрямовувати їх на зменшення семантичних відмінностей в бухгалтерській терміносистемі» [185, с.43-44].

Більшість науковців порушують питання щодо загальних проблем термінології бухгалтерського обліку, однак невирішеними залишаються питання щодо деяких окремих об'єктів бухгалтерського обліку, що, на перший погляд, здаються специфічним або рідкісним явищем в процесі господарської діяльності підприємства, а тому залишаються поза увагою наукової спільноти. Значна кількість публікацій науковців різних країн світу присвячено проблемам трактування термінів у бухгалтерському обліку. Результати досліджень мають як теоретичні обґрунтування, так і практичні, що показують вплив неправильного тлумачення понять на інформацію, що міститься в обліку та фінансових звітах підприємств. Кожне вивчення проблематики терміносистеми бухгалтерського обліку спрямоване на удосконалення категорійно-понятійного апарату за об'єктами, визначення його повноти, актуальності та відповідності між тлумаченнями в різних нормативних документах.

Однак, знайомившись з літературними джерелами для формування ключових ремарок в дослідженні встановлено, що питання вивчення термінології у сфері бухгалтерського обліку державної допомоги не підіймалося раніше.

Для потреб дослідження виділено дві основні проблеми: 1) обмеженість категорійно-понятійного апарату щодо об'єкта бухгалтерського обліку «державна допомога»; 2) чи можна використовувати термін «цільове фінансування» для означення операцій, що за суттю схожі з поняттям «державна допомога».

Шляхом аналізу семантичного змісту даних термінів (табл.1.1), а також їх синонімів можна виділити ключові особливості та суперечності, що дозволять надати необхідні орієнтири для вирішення поставлених проблем.

Таблиця 1.1

Категорійно-понятійний апарат у сфері регулювання державної допомоги

Назва, джерело	Поняття та його зміст
1	2
Договір про функціонування Європейського Союзу[53]	державна допомога – допомога, яку в будь-якій формі надає держава-член або яку надано за рахунок державних ресурсів, що спотворює або загрожує спотворити конкуренцію, надаючи переваги певним суб'єктам господарювання або виробництву певних товарів, є несумісною з внутрішнім ринком тією мірою, якою вона впливає на торгівлю між державами-членами.
Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» [110]	державна допомога суб'єктам господарювання - підтримка у будь-якій формі суб'єктів господарювання за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів, що спотворює або загрожує спотворенням економічної конкуренції, створюючи переваги для виробництва окремих видів товарів чи провадження окремих видів господарської діяльності
Угода про асоціацію України та ЄС [136]	державна допомога – будь-яка допомога, надана Україною або країнами-членами Європейського Союзу з використання державних ресурсів, що спотворює або загрожує спотворити конкуренцію шляхом надання переваг окремим підприємствам або виробництву окремих товарів, є несумісною з належним функціонуванням цієї Угоди в тій мірі, в якій вона може впливати на торгівлю між сторонами.

Продовження таблиці 1.1

1	2
МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [74]	Державна допомога – це захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям.
МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [74]	Державний грант – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання.
Бюджетний кодекс України [12]	Субвенції – це міжбюджетні трансферти для використання на певну мету в порядку, визначеному органом, який прийняв рішення про надання субвенції.
Бюджетний кодекс України [12]	Інвестиційний проект – це комплекс заходів, визначених на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки та спрямованих на розвиток окремих галузей, секторів економіки, виробництв, регіонів, виконання яких здійснюється з використанням коштів державного та/або місцевих бюджетів чи шляхом надання державних та/або місцевих гарантій
Угода про субсидії та компенсаційні заходи [138]	субсидії - фінансовий внесок, що надається на території члена СОТ урядом або будь-яким державним органом, коли: -уряд практикує пряму передачу грошових коштів (наприклад, дотацій, позик або вливань капіталу), потенційну пряму передачу грошових коштів або зобов'язань (наприклад, гарантій за позиками); -уряд відмовляється від доходів, що йому належать, або не стягує їх (наприклад, такі фіскальні стимулюючі заходи, як податкові кредити) -уряд надає товари та послуги, крім загальної інфраструктури, або закуповує товари або послуги; -уряд здійснює платежі до механізму фінансування або доручає або наказує приватній установі виконувати одну чи більше функцій, які б за звичайних умов виконувалися б урядом, причому практика їх застосування такою установою фактично не відрізняється від практики, яку зазвичай вів би уряд; -підтримка доходів або цін у будь-якій формі у розумінні статті XVI ГАТТ 1994 (окрім звільнення експортованого товару від мит або податків, якими обкладається аналогічний товар, коли він призначений для внутрішнього споживання, або зменшення таких мит чи податків у обсягах, що не перевищують нарахованої суми)

Здійснивши аналіз термінів (табл. 1.1) можна виділити такі особливості:

- 1) Із семантичного значення терміну «державний грант» випливає, що гранти є різновидом державної допомоги.

2) Державна допомога розглядається як захід уряду для надання економічних пільг; ключовим в цьому визначенні є словосполучення «економічних пільг», оскільки містить в собі сукупність різноманітних заходів, а отже поняття «державна допомога» є агрегованим поняттям, що об'єднує в собі різні види і форми допомоги.

3) Субвенції є також різновидом державної допомоги, оскільки це впливає з економічної сутності міжбюджетних трансфертів, які за своїм характером є безповоротними та безоплатними, спрямованими на досягнення різних цілей та надаються бюджетними організаціями, тобто державними органами влади. Також, згідно з тлумаченням терміну «субвенції» розуміється рух коштів від одного бюджету до іншого. Тому, коли ми зустрічаємо твердження, що інколи державна допомога може мати форму субвенції, то у випадку вітчизняного бюджетного законодавства ми розуміємо рух коштів між бюджетними установами, а не рух коштів від держави до комерційного суб'єкта господарювання чи не бюджетної неприбуткової організації.

4) Аналіз поняття «інвестиційний проект» дозволив виділити риси, які є характерними для державної допомоги – вибірковість та державні ресурси. Тоді як, поняття інвестиційний проект є дещо вузьким, тому що видатки на інвестиційні проекти охоплюють щось окреме, що і помітно з самого визначення. З цього можна зробити висновок, що термін «інвестиційний проект» суттєво перекликається із розумінням поняття «державна допомога». Звернемо увагу, що є відсутнім тлумачення понять «грант» та «субсидія».

5) Угода про субсидії та компенсаційні заходи виділяє поняття «субсидія», що характеризується такими різновидами: дотації, позики, податкові кредити, державні гарантії, підтримка доходів і цін та ін. Тоді як, розуміємо під субсидією один із видів державної допомоги, а в даному нормативному документі поняття «субсидія» вжито як агрегований термін, що ототожнюється з поняттям «державна допомога». Якщо звернутися до

етимології слова «субсидія», то – субсидія (з лат. *subsidium* – допомога, підтримка [128]): грошова або натуральна цільова допомога. Тобто, термін «субсидія» вміщує в себе фінансову та нефінансову підтримку, як і узагальнене поняття «державна допомога». На перший погляд, використання «субсидія» для узагальнення усіх видів та форм державної допомоги може здаватися доцільним, виходячи з тлумачення. Якщо говорити про загально вживане поняття «субсидія» у лексиконі, то саме його тлумачення не враховує характер ресурсів, якими вона надається, тобто не відразу зрозуміло про яку субсидію йде мова державну чи ні. Таким чином, отримуємо два значення для розуміння цього терміну: у вузькому змісті – як допомога держави (через синонімічну призму); у широкому значенні – як фінансова та нефінансова допомога з різних джерел. Оскільки, не вся фінансова та нефінансова допомога є допомогою держави, варто розглядати субсидію як один з аспектів державної допомоги, що може бути у грошовій та негрошовій формах. Проте, використання терміну «субсидія» в Угоді є доцільним, так як вживане значення окреслює потрібний економічний зміст (відразу є зрозумілим, що для цілей Угоди використовується тлумачення терміну у вузькому змісті в якості синоніма до поняття «державна допомога»). Якщо звернутися до тексту МСБО 20, то у ньому передбачається, що «державні гранти іноді називають по-іншому, наприклад субсидіями, субвенціями або преміями» [74]. Проте, на основі аналізу термінів встановлено, що державний грант є різновидом державної допомоги, а тому, субсидія так само як і державний грант, належить до виду державної допомоги, а отже, в бухгалтерському обліку буде доцільним використання терміну «державна допомога».

б) Якщо звернутися до словника синонімів, то до слова «субсидія» в досліджуваній нами фінансовій галузі виділяють такі синоніми як: «грошова допомога» та «дотація (фірмі від уряду)» [131]. Обидва визначені синоніми за своїм змістом означають передачу ресурсів у вигляді грошових коштів, оскільки дотація за своїм етимологічним змістом означає фінансову

допомогу за рахунок ресурсів держави, але не враховує передачу ресурсів в нефінансовій формі. Таким чином слово «дотація» хоч і схоже за значенням з поняттям «субсидія», але лише частково.

7) Досліджуючи етимологію слів: «субсидія (лат. *subsidium* – допомога, підтримка)», «дотація лат. *dotatium*, дар, пожертвування, від лат., наділяю», «субвенція (лат. *subvenio* – приходжу на допомогу)», «грант (англ. *grant* – дар, пожертвування)» встановлено, що вони є запозиченнями з інших мов. Для позначення терміну «допомога» використовується український відповідник.

8) Аналізуючи дефініції поняття «державна допомога» у Законі України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» [110] та Договорі про функціонування Європейського Союзу (ДФЄС) [53], можна назвати їх тотожними, оскільки вони обидва розуміють державну допомогу як загрозу конкуренції та дають суто правову оцінку даному об'єкту.

На підтримку використанню поняття «державна допомога» для встановлення узагальненого терміну для позначення усіх різновидів урядової підтримки можна назвати також те, що у ДФЄС, що визначає правове регулювання державної допомоги у Європейському Союзі, зазначається саме поняття «державна допомога», а не будь-яке інше. Так само і в українському правовому полі.

В цілому, узагальнене бачення сутності поняття «державна допомога» на основі аналізу термінології можна схематично представити у вигляді системи, що охоплює грошову та не грошову форми державної допомоги з урахуванням її форм надання, що є досить варіативними (рис.1.8).



Джерело: власна розробка автора

Рис.1.8. Візуальна інтерпретація терміну «державна допомога»

Окрім того, досить часто суперечності у трактуванні того чи іншого терміну виникають через невідповідності у перекладі. Це означає, що інколи розуміння об'єкта мовою оригіналу може частково, а інколи й досить суттєво, відрізнятися від трактування у перекладеному варіанті. Тому було здійснено аналіз англomовних термінів з їх українськими варіантами для встановлення спільних та відмінних рис. Базисом для дослідження були: МСБО 20, ДФЄС, Угода про субсидії та компенсаційні заходи, а також Угода про асоціацію (Додаток Б).

Проаналізувавши дефініцію терміну «державна допомога» в оригіналі МСБО 20 та перекладі встановлено, що відмінність є відсутньою і україномовний переклад повністю передає сутність даного поняття. В англomовному варіанті вживається слово «assistance», яке є синонімом «aid».

Аналіз поняття «державні гранти» в англomовному та україномовному варіанті МСБО 20 дозволяє зробити висновок, що як і оригінальний текст, так і переклад повністю передають економічну сутність цього об'єкта і не мають розбіжностей.

Трактування терміну «державна допомога» у ДФЄС та Законі України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» містять однакове

розуміння цього поняття, проте в українському варіанті відсутнім є словосполучення «буде несумісною з внутрішнім ринком».

Переклад терміну «субсидія» в україномовному варіанті є рівноцінним по розумінню терміну «субсидія» в оригіналі Угоди про субсидії та компенсаційні заходи.

В Угоді про асоціацію України з ЄС виділяється поняття «aid» без приставки «державна», однак надалі в документі надається характеристика – «з використанням державних ресурсів», а тому в цій Угоді розуміється саме державна допомога. Розбіжностей між оригіналом та перекладом не виявлено.

Отже, розбіжності у перекладі поняття «державна допомога» та її синонімів є відсутніми, а тому проблем з розумінням цього об'єкта в міжнародному та вітчизняному варіантах не виникатиме. У вітчизняному законодавстві для позначення понять «aid», «assistance» використовуються український відповідник «допомога».

Для вирішення поставленої проблеми, яка зазначалася вище, щодо цільового фінансування – розглянемо деякі аргументи далі.

Аргументом на противагу поняттю «цільове фінансування» є саме форма надання державної допомоги. Якщо розглянути сутність слова «фінансування» ми розуміємо саме грошовий потік, а не передачу якихось ресурсів, надання послуг чи період дії пільгових умов. В цьому випадку, можна говорити про недоречність застосування вітчизняного терміну «цільове фінансування», оскільки він повністю не розкриває економічної сутності даної операції. Тому, вважаємо доцільним використання узагальнювального терміну «державна допомога», оскільки він охоплює абсолютно всі форми надання такої допомоги.

Окрім того, кошти цільового фінансування можуть надходити на підприємство з державного та місцевого бюджетів як дотації, субсидії та ін. для фінансування заходів різного призначення з визначеною ціллю, а також як внески від фізичних і юридичних осіб. Тому, ще одним доказом на

протизагу ототожнення понять «цільове фінансування» та «державна допомога» є те, що цільове фінансування може надаватися не лише з державного чи місцевого бюджетів, а бути внесками від юридичних та фізичних осіб, а державна допомога надається виключно державними органами.

Також, агреговане зазначення отриманої державної допомоги в понятті «цільове фінансування», що визначене вітчизняним законодавством, не надає користувачам повну інформацію про характер такої операції, оскільки вони не можуть достовірно оцінити:

- її вид та форму;
- характер ресурсів (державні чи приватні);
- її мету та ресурси, які додатково будуть залучені для її досягнення (прогнозний аспект);
- чи вона є поворотною в разі невиконання певних умов;
- чи є вона безповоротною за будь-яких умов;
- вона спрямована на відшкодування збитків чи для розвитку суб'єкта господарювання;
- період дії, якщо це податкові канікули;
- чи стосується вона оподаткування (необхідно наводити порівняльну інформацію щодо податків а) за звичайних умов; б) за умов дії податкових канікул);
- допомога надається у натуральній чи грошовій формі.

Цільове фінансування може охоплювати деякі види державної допомоги, але якщо вони надаються виключно у грошовій формі, ті ж види, що надаються у не грошовій формі або за своєю суттю не відповідають фінансуванню не можуть узагальнюватися терміном «цільове фінансування».

Отже, встановлено, що поняття «цільове фінансування» не достатньою мірою розкриває економічну сутність такого явища як державна допомога, а тому необхідним є введення та використання терміну «державна допомога»

для цілей бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Окрім того, використання поняття «державна допомога» дозволить узгодити українське та міжнародне законодавство в цій сфері, що буде ще одним вагомим кроком до гармонізації українського законодавства з європейським.

Таким чином, проведене дослідження термінології дозволяє зробити такі висновки:

1) Категорійно-понятійний апарат у сфері бухгалтерського обліку державної допомоги потребує удосконалення і розширення.

2) Аналіз термінів, що за своєю сутністю підпадають під визначення державної допомоги довів, що такі об'єкти є її різновидами, а це в свою чергу доводить узагальнювальний характер даного поняття.

3) Виявлено особливість у вживанні термінології у сфері нормативно-правового регулювання державної допомоги, а саме: Угода про субсидії та компенсаційні заходи для узагальнення всіх видів та форм державної допомоги наводить поняття «субсидія». За даними дослідження встановлено, що субсидія є рівнозначним синонімом та належить до категорії державної допомоги. Таке вживання є допустимим, але коректним було б вживання поняття «державна допомога», оскільки неузгодженість термінів може викликати певні непорозуміння, тому що інші нормативні документи, що оперують поняттям «державна допомога» наводять серед прикладів державної підтримки субсидії як один із аспектів загального явища.

4) Досліджуючи англomовну термінологію в порівнянні з українським перекладом встановлено, що будь-які неузгодженості чи суперечності є відсутніми. Текст у перекладі повністю передає сутність та розуміння об'єкта з мови оригіналу, а тому проблем в цьому випадку не виникатиме. Для позначення поняття англomовного поняття “aid”, “assistance”, використовується вітчизняний відповідник «допомога». Інші синоніми даного терміну є запозиченими з латинської та англійської мов.

5) Недоцільним є використання поняття «цільове фінансування» до всіх видів та форм державної підтримки, оскільки даний термін охоплює лише допомогу у грошовій формі та залишає поза увагою її не грошову форму. А це в свою чергу, викривлює сутність явища «державна допомога» у бухгалтерському обліку, так як інформація наведена у звітності в розумінні цільового фінансування може не достовірно розкривати інформацію про природу економічних ресурсів, що використовуються суб'єктом господарювання в процесі його діяльності, що є одним з головних аспектів оцінки користувачами сильних і слабких сторін фінансового стану підприємства.

б) Вивчення проблематики трактування термінології в середовищі регулювання державної допомоги викликає необхідність введення та використання узагальнювального терміну «державна допомога» в редакції МСБО 20 для цілей бухгалтерського обліку, що широко охоплює всі види та форми державної допомоги. І тим самим дозволить запуснути процеси конвергенції у даній сфері та гармонізувати європейське та українське законодавство не лише в правовому середовищі, а й у сфері обліку.

1.3. Розвиток облікового забезпечення та оподаткування державної допомоги

Проблемам теорії та методики бухгалтерського обліку державної допомоги присвячено праці багатьох науковців, зокрема: теоретичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку державних грантів відображені в роботах Є. Шари [146], В. Войтко, О. Кудіної та Т. Серікової [19], Л.Шкуліпи [149], О. Небильцової та В. Король [82], Л. Хоменко [140], О. Авраменко [140], К. Стадлера та К. Нобса [199], Х.М. Перейра, А. Феррейра да Сілва, М.Х.Дос-Сантос [190], та ін.; методика та практика відображення державної допомоги в обліку сількогосподарських підприємств – Т. Калашнікової [46], О. Пономаренко та Н. Канцедал [106], Л. Гуцаленко [33], Н. Здирко [41; 42];

43; 44] та ін.; окрім того питання обліку грантів в інших секторах економіки досліджені в роботах: О. Цятковської [143], Л. Прохорової [118], О.О. Височан та О.С. Височан [16; 17; 18], А. Ясінської [16], Н. Гури [32], М.Дж.Р.Шагас, Д.С. Кавальканте та С. Каріна де Мело Травассос [168]. та ін.

Для нормативного регулювання бухгалтерського обліку державної допомоги в міжнародній практиці використовується Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» (далі – МСБО 20) [74], який регулює процес визнання, оцінки та відображення державної допомоги у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а в національній практиці бухгалтерського обліку поняття державна допомога ототожнюється з цільовим фінансуванням, облік якого ведеться відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (далі – НП(С)БО 15). [113].

Відповідно до МСБО 20 під державною допомогою розуміють – захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям [74].

Державна допомога може мати багато форм, що залежать від формату її надання, спрямування та виконання умов отримання – фінансова чи не фінансова, для компенсації збитків, створення необоротного активу, підтримки виробничої діяльності тощо.

Вимоги МСБО 20 застосовуються для розкриття інформації про державну допомогу у вигляді грантів та інших її форм, яка надається безпосередньо для окремого суб'єкта господарювання чи групи (пряма) та не включає допомогу, що надається непрямими заходами (регулювання ринку, що впливає на всіх суб'єктів господарювання в економічному районі).

Згідно з МСБО 20, державний грант – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта

господарювання [74]. Також, стандарт зазначає, що в категорію поняття «грант» входять субсидії, субвенції та премії [74].

При цьому, МСБО 20 виділяє такі види грантів: 1) гранти, пов'язані з активами (на придбання/створення необоротних активів, нематеріальних активів тощо); 2) гранти пов'язані з доходами (для компенсації понесених збитків або поточних чи майбутніх витрат).

Державні гранти (включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю) не підлягають визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості в тому, що: а) суб'єкт господарювання виконає умови їх надання; б) гранти будуть одержані [74].

МСБО 20 базується на доходному відображенні державних грантів (п. 12 МСБО 20). Проте, стандартом виділено два підходи до обліку державних грантів: метод капіталу та метод доходу. Згідно з методом капіталу – гранти відображаються поза прибутком або збитком підприємства натомість метод доходу передбачає відображення грантів в складі прибутку або збитку протягом одного або кількох періодів.

Аргументами на підтримку методу капіталу є:

а) державні гранти - це засіб фінансування, і їх слід розглядати як такі у звіті про фінансовий стан, а не визнавати у прибутку або збитку для згорання статей витрат, які вони фінансують. Оскільки погашення грантів не очікується, такі гранти слід визнавати поза прибутком або збитком.

б) недоречно визнавати державні гранти у прибутку або збитку, оскільки вони є не заробленими, а являють собою заохочення, надане державою без супутніх витрат [74].

Аргументами на підтримку методу доходу є:

а) оскільки державні гранти є надходженнями не від акціонерів, а з іншого джерела, їх не слід визнавати безпосередньо у власному капіталі, а слід визнавати у прибутку або збитку у відповідних періодах;

б) державні гранти рідко є безоплатними. Суб'єкт господарювання одержує їх через виконання умов їх надання та виконання передбачених

зобов'язань. Тому їх слід визнавати у прибутку або збитку за періоди, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися;

в) оскільки податок на прибуток та інші податки є витратами, логічним є відображення державних грантів, які є продовженням фіскальної політики, у прибутку або збитку [74].

Обидва з представлених методів та аргументів до них мають свою логіку, проте, положення МСБО 20 наголошують все ж на доходному відображенні грантів. Окрім того, для застосування доходного методу важливим є саме систематичне визнання доходів в тих періодах, коли відбулося визнання витрат пов'язаних з отриманням цих грантів. Виключенням є лише гранти, що стають дебіторською заборгованістю – вони надаються для компенсації уже понесених витрат або збитків, тому визнаються в тому періоді, коли такий грант стає дебіторською заборгованістю – в момент надходження [74].

Є. Шара у своїй праці досліджує методи обліку грантів відповідно до МСБО 20 та підсумовує, що «якщо гранти не зароблені підприємством, а є певними заохоченням, що надане державою, з якими не пов'язані будь-які витрати, то відповідно до методу капіталу, такі гранти визнаються поза прибутком або збитком» [146, с.22]. Щодо методу доходу дослідниця дотримується твердження п. 12 МСБО 20.

Дослідження Л. Шкуліпи містить твердження: «гранти, що можуть відноситися до доходу мають два шляхи відображення їх в обліку: 1) відображення на рахунках обліку власного капіталу підприємства, без відображення на рахунках доходів; 2) як доходу підприємства» [149, с.651]. При цьому науковець стверджує в підтримку визнання грантів як капіталу, що гранти не є заробленими, а виступають як своєрідна форма заохочення – мають відображатися в складі капіталу як вид фінансування, що не передбачає повернення.

Праця [41] Н. Здирко містить твердження, що: «підприємства України відображають отримані бюджетні кошти за методом доходу. Це обумовлено насамперед особливостями національної системи ведення обліку та вимог Податкового кодексу. Так, якщо кошти підтримки (тільки капітальні трансферти) все-таки віднести до складу додаткового капіталу, а не до інших доходів, у підприємства (платника податку на прибуток) виникатиме ризик сплати штрафів через штучне зменшення доходів» [41, с. 1001].

Також, дослідниця стверджує, що «на власний додатковий капітал впливає підтримка, яка надається підприємствам як міжнародна технічна допомога. Так, підприємство, яке подає документи та виграє конкурс, має право претендувати на отримання гранту у вигляді техніки (комбайни, сівалки, інша техніка). Саме тоді необоротні активи, що надійшли, потрібно відображувати в обліку за методом капіталу, як того вимагають МСБО. Надходження обліковуватимуться на субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» як додатковий капітал. Тільки в такому разі вартість активу буде відображена у Звіті про власний капітал» [41, с. 1001].

Вбачаємо певну логічність думки Н. Здирко щодо відображення грантів у майновій формі у складі додаткового капіталу підприємства, оскільки це давно сформована методична база для відображення активів, що надходять на підприємство безоплатно. Однак, потім активи, що надійшли на підприємство як грант та підлягатимуть амортизації, викликатимуть виникнення доходів отриманих від безоплатно одержаних активів у сумі амортизації.

Щодо цього в МСБО 20 є таке твердження: «гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, як правило, визнаються у прибутку або збитку протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнаються амортизаційні витрати за цими активами» [74]. Тому постає питання, яку із господарських операцій визнавати операцією з отримання державної допомоги. Першу, коли необоротний актив надійде як міжнародна технічна допомога (Дебет 10 «Основні засоби» – Кредит 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»)

чи коли необоротний актив буде використовуватися в господарській діяльності та почне генерувати дохід (Дебет 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» – Кредит 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»). Все ж дотримуємося думки, що гранти пов'язані з активами, які підлягають амортизації та будуть використовуватися у виробничій діяльності необхідно відображати за методом доходу, оскільки потім ці активи генеруватимуть дохід – він стає заробленим, а це відповідає методу доходу.

Л. Хоменко та О. Авраменко також, досліджують проблему двох підходів у МСБО щодо обліку грантів. Дослідниці зазначають: «якщо допомога, суму якої можна визначити, збільшує доходи підприємства, її доцільно відображати у складі доходу. Але, з іншого боку, вона не є коштами, заробленими підприємством, тому і доходом визнаватися не може» [140, с.276].

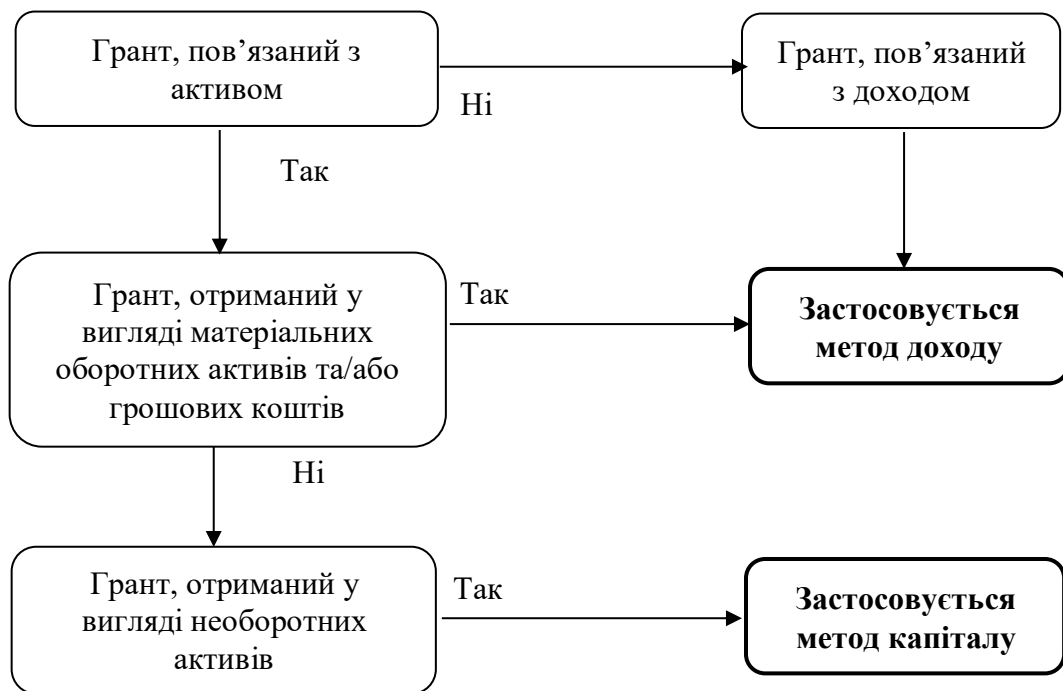
Тому, автори з метою відображення грантів в обліку виділяють такі процеси надання державної допомоги: пов'язаним із витратами; не супроводжуватися виникненням витрат. І на основі цього формують такі підходи до відображення: «визнання у складі доходу протягом певних періодів, у яких підприємство визнає відповідні затрати, які компенсують цю допомогу, як витрати. При цьому допомога відноситься до доходів; сума допомоги збільшує рахунки, які відображають частки участі акціонерів» [140, с.276].

Таким чином, питання методу обліку державних грантів відповідно до МСБО 20 є досить дискусійним. Науковці протягом років підіймають цю проблему у своїх працях, проте, однозначного висновку щодо цього немає. Наведені аргументи в МСБО та наукових роботах піддаються певній логіці, але на практиці ми стикаємося з методичними проблемами.

Вважаємо, що доцільним буде використання методу капіталу для грантів, які отримані у вигляді необоротних активів, оскільки визнання таких грантів у капіталі підприємства буде коректним, так як ці активи будуть тривалий час використовуватися у господарській діяльності підприємства та

генеруватимуть значний період часу доходи від його діяльності. Такі активи є по суті механізмом впливу (перетворення) на вхідні потоки ресурсів суб'єкта господарювання з метою отримання вихідних потоків, які в кінцевому результаті створюють фінансовий результат.

Тоді як гранти, отримані у вигляді матеріальних оборотних активів чи грошових ресурсів, доцільно визнавати за методом доходу. У випадку оборотних активів дохід від гранту визнаватиметься у момент їх списання, що є коректним, оскільки такі об'єкти є ресурсом (вхідним потоком), що у процесі перетворення за допомогою механізмів створюють кінцевий продукт, який в процесі його реалізації згенерує доходи підприємству. Визнавати дохід від таких ресурсів саме в момент списання є доцільним, бо вони вже є по факту використаними і вони повинні «віддати» свою користь у вигляді доходу, бо отримані безоплатно у момент їх «споживання». Алгоритм вибору обліку методів гранту зображений на рис. 1.9.



Джерело: власна розробка автора

Рис. 1.9. Алгоритм визначення застосування методу обліку грантів відповідно до виду отриманого гранту

За своєю сутністю облікове відображення державних грантів схоже до методики відображення цільового фінансування в українській практиці. Оскільки, НП(С)БО 15 вказує визнавати цільове фінансування як дохід в тих періодах, коли були понесені відповідні витрати, пов'язані з отриманим цільовим фінансуванням [113].

Відображення державної допомоги (гранту) в бухгалтерському обліку залежить від її виду. Якщо, МСБО 20 виділяє гранти пов'язані з активами та гранти пов'язані з доходами, то в національному стандарті зазначено: цільове фінансування капітальних інвестицій та цільове фінансування для компенсування витрат збитків [113]. В цілому, можна сказати, що видове розмежування державної допомоги і в міжнародній, і національній методиці є схожим. Порівняльний аналіз основних положень МСБО 20 та НП(С)БО 15 (в частині регулювання обліку цільового фінансування) наведено у Додатку В.

Якщо узагальнити результати порівняльного аналізу ключових елементів МСБО 20 та НП(С)БО 15, можна виділити таке: у національному стандарті відсутній понятійно-категорійний апарат щодо державної допомоги, при цьому МСБО 20 надає визначення ряду понять, що входять до досліджуваної категорії; умови визнання грантів, пов'язаних з активами у міжнародному стандарті представлені двома варіантами, тоді як НП(С)БО 15 визначає лише один, так само, і щодо визнання грантів, пов'язаних з доходами; підхід, щодо відображення державної допомоги, яка стає дебіторською заборгованістю застосований у МСБО 20, і у НП(С)БО 15 – відображення у прибутку або збитку підприємства у тому періоді, в якому така допомога стає дебіторською заборгованістю – є однаковим; відсутнім у НП(С)БО 15 є положення щодо оцінки грантів у немонетарній формі, порядок подання інформації про гранти, а також, вимоги щодо розкриття інформації про державну допомогу у примітках до фінансової звітності. В цілому, вітчизняне законодавство у сфері бухгалтерського обліку державної допомоги є недосконалим, повністю не розкриває суть такої категорії як

«державна допомога» та не надає відповідей на багато питань, що можуть виникати в облікового працівника. Тому, в більшості випадків, необхідним є звернення до МСБО 20 та використання професійного судження бухгалтера.

Дану думку також висловлюють і інші науковці, зокрема Т. Калашнікова вважає, що «у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку систематизований підхід до узагальнення операцій, пов'язаних з державною підтримкою та її відображенням у звітності, як в цілому, так і в сільськогосподарських підприємствах на даний час відсутній» [46]. Науковець розглядає думку Л. Гуцаленко та В. Жука щодо доцільності створення вітчизняного стандарту для регулювання субсидій та дотацій, а також висловлює думку, що якщо і розробляти даний стандарт, то він: «повинен чітко визначити понятійний апарат державної підтримки як обліково-фінансової категорії; сформулювати правила визнання та прийняття на облік державної підтримки; регламентувати методи визнання її доходом» [46].

В продовження проведених досліджень, Є. Шара [146] підтримує твердження науковців щодо доцільності розробки та прийняття національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку державних субсидій та інших видів державної допомоги. На думку дослідниці – це «сприятиме удосконаленню інформаційного забезпечення даного напрямку облікової роботи» [146, с.24].

У роботі В. Войтко та ін. вказується на «необхідність вдосконалення нормативного забезпечення обліку бюджетної та недержавної підтримки в Україні» [19]. Для вирішення поставленої проблеми авторами запропоновано розробити та затвердити Н(П)СБО «Цільове фінансування», де пропонують передбачити такі розділи – «Загальні положення», «Облік фінансування» та «Відображення у звітності» [19, с.82].

Л. Шкуліпа зазначає, що «в Україні ці питання (обліку державних грантів та державної допомоги – примітка автора) розглядаються доволі у вузькому ракурсі і законодавче регулювання цього питання незначне, тільки

декілька пунктів в одному з національних стандартів» [149, с.653]. Тому, для вирішення поставленої проблеми дослідниця вважає доцільним: «розробка нового окремого стандарту, який би урегулював питання обліку державної допомоги, грантів (а не субсидій) в Україні, опираючись на міжнародні визначення їх термінів; порядок визнання; варіативну методику обліку; порядок розкриття у фінансовій звітності та надання користувачам облікової інформації про стан державної допомоги» [149, с.653].

Вважаємо, розробка вітчизняного положення (стандарту) щодо регулювання порядку відображення операцій з державною допомогою та відображення у звітності є доцільною. Проте, розроблений стандарт повинен базуватися на засадах МСБО 20 та не суперечити йому, тому, в даному випадку, підтримуємо думку Л. Шкуліпи. Тоді як, судження В. Войтко щодо створення стандарту «Цільове фінансування» підтримуємо частково: 1) розробка НП(С)БО щодо регулювання державної допомоги є доцільною, оскільки недосконалість вітчизняного регулювання породжує виникнення методичних проблем різного роду; 2) не підтримуємо створення положення саме в частині регулювання такої категорії як «цільове фінансування», так як воно в достатній мірі не розкриває суті категорії «державна допомога», а також необхідно відійти від використання застарілих категорій ще з командно-адміністративної економіки, коли Україна та її економіка перебуває під впливом євроінтеграційних процесів. Окрім того, вагомим аргументом щодо цього може стати розвиток і напрацювання нормативних актів саме в сфері державної допомоги для суб'єктів господарювання (а не цільового фінансування для суб'єктів господарювання), щоб категорії правого та бухгалтерського полів були гармонізованими.

З метою удосконалення методичного забезпечення обліку державної допомоги за національними стандартами та його гармонізації із міжнародними стандартами пропонуємо наступну структуру для Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 20 «Державна допомога»: загальні положення; визначення понять; класифікація грантів;

умови та порядок визнання доходів від грантів; подання інформації про гранти у звітності; розкриття інформації. Характеристика наведеної структури положення наведена у Додатку Д.

Як зазначалося вище (параграф 1.1), існують випадки, коли державну допомогу може бути визнано недопустимою для конкуренції й вона підлягатиме поверненню суб'єктом господарювання. Повернення недопустимої державної допомоги здійснюється на підставі рішення АМКУ у строки передбачені рішенням комітету, однак, не повинен перевищувати двох місяців з дати офіційного оприлюднення рішення [117].

З точки зору бухгалтерського обліку, ситуація повернення отриманої державної допомоги матиме певні наслідки для суб'єкта господарювання. Зокрема, державна допомога, надана у вигляді грантів, пов'язаних з активами, що підлягатиме поверненню, вимагає коригування залишку відстроченого доходу або балансової вартості активу. Тоді як, державна допомога у вигляді гранту, пов'язаного з доходом, вимагає визнання відповідних витрат на її погашення. У МСБО 20 наведене відповідне підтвердження: «погашення гранта, пов'язаного з активом, визнається шляхом збільшення балансової вартості активу або шляхом зменшення залишку відстроченого доходу на суму, яка підлягає погашенню» [74]. Таке твердження випливає відповідно до методів розкриття інформації про гранти, пов'язані з активами. Якщо актив відображений в обліку за методом вирахування гранту з його балансової вартості, то необхідним буде її коригування в сторону збільшення. У випадку використання методу відстроченого доходу матимуть місце операції з його зменшення.

Відображення операцій з повернення державної допомоги та розкриття наслідків таких операцій у звітності відображено у табл. 1.2.

**Реєстрація господарських операцій щодо повернення недопустимої
державної допомоги**

Об'єкт обліку	Відображення в обліку	Наслідки операцій для звітності
Грант, пов'язаний з активом:		
<i>-згідно з методом відстроченого доходу</i>	Дебет. «Відстрочений дохід ² » - Кредит. «Рахунки в банках»	зменшення статті відстроченого доходу; деталізація у примітках причини його зменшення;
<i>-згідно з методом вирахування гранту з балансової вартості активу</i>	Дебет. «Капітальні інвестиції» - Кредит. «Рахунки в банках» (на суму погашення гранту) Дебет. «Основні засоби» - Кредит. «Капітальні інвестиції»	збільшення балансової вартості основних засобів; розкриття інформації у примітках про внесені зміни;
Грант, пов'язаний з доходом		
<i>-грант, відображений у складі інших операційних доходів/інших доходів/фінансових доходів</i>	Дебет. «Витрати» – Кредит. «Рахунки в банках»	відображення у складі інших операційних витрат/інших витрат/ фінансових витрат; деталізація у примітках змісту понесених витрат.

Джерело: власна розробка автора

У випадку коригування відстроченого доходу важливим є визначення суми господарської операції. Підкреслюємо, що проводка Дебет. «Відстрочений дохід» – Кредит. «Рахунки в банках» оцінюватиметься в сумі залишку невикористаного відстроченого доходу за грантом, що підлягає поверненню. Однак, можливими є ситуації, коли об'єкт вже введений в експлуатацію та відбулося нарахування амортизації вартісне вираження якої, буде визнано доходом від гранту у звітному періоді відповідно до МСБО 20. У такому випадку частина гранту, що підлягає поверненню визнана у доходах підприємства. Тому, з метою погашення гранту, ми маємо визнати витрати у сумі вже визнаних доходів, які пов'язані з таким грантом (Дебет. «Витрати» – Кредит. «Рахунки в банках»).

² У роботі надаємо перевагу застосуванню терміну «відстрочений дохід» замість «доходи майбутніх періодів» з метою забезпечення відповідності розглянутих та запропонованих методик до термінології міжнародних стандартів.

Якщо розглядати ситуацію з вирахуванням гранту з балансової вартості активу, то необхідним є її збільшення на суму гранту, що підлягає поверненню. Вважаємо, що доцільним є відображення даної господарської операції з використанням рахунку капітальних інвестицій. Оскільки, відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» [72] існує дві моделі оцінки таких активів – модель собівартості та модель переоцінки. Застосовувати модель переоцінки, якщо це не прописано в обліковій політиці суб'єкта господарювання не можна. Також, модель переоцінки передбачає застосування оцінки за справедливою вартістю. Тоді як балансова вартість активу, що був придбаний за кошти гранту, передбачає її коригування на суму понесених витрат на його придбання, що відповідає моделі собівартості. Тому, застосування рахунку капітальних інвестицій є обґрунтованим. Разом із тим, модель переоцінки передбачає проведення переоцінки для всієї групи активів, що в такому випадку теж може бути недоцільним для суб'єкта господарювання.

У випадку повернення державної допомоги, яка пов'язана із доходами, то здійснюється негайне визнання відповідних витрат для погашення гранту у прибутку або збитку підприємства.

Отже, отримана державна допомога у формі грантів потрапляє до складу доходів та витрат суб'єкта господарювання, що своєю чергою впливає на формування фінансового результату до оподаткування за бухгалтерським обліком. Особливості податкового обліку державних грантів розглянемо далі.

Платниками податку на прибуток є юридичні особи – резиденти та нерезиденти, які отримують доходи з джерелом їх походження з України. У ст. 134 ПКУ зазначається, що об'єктом оподаткування податком на прибуток є: «прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової

звітності, на різниці, які визначені відповідними положеннями цього Кодексу» [105].

Коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці залежить від річного доходу суб'єкта господарювання за мінусом непрямих податків. Для платників податків, що отримують річний дохід менше ніж 40 млн. грн. податковий облік державної допомоги відповідає бухгалтерському – доходи та витрати визнаються за бухгалтерським обліком та не коригуються на податкові різниці (за умови, якщо суб'єкт господарювання обрав форму звітувався без коригування). Для платників податків, що отримують річний дохід більше ніж 40 млн. грн. – виникатиме необхідність коригувати бухгалтерський фінансовий результат до оподаткування на податкові різниці.

Дослідження В. Концевої та ін. [54] показує, що суб'єкти господарювання, які застосовують коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці, у всіх аналізованих випадках, серед вибірки підприємств, не нараховували та не сплачували податок на прибуток у розмірі еквівалентному 18% прибутку. С. Бойко [9] підтримує думку попередніх авторів та, також, зазначає, що фактичний розмір нарахованого податку на прибуток за податковим обліком є відмінним від бухгалтерського, а фактична ставка податку коливається в межах або до 18%, або перевищує 18%.

Виходячи з цього, можна зробити висновок, що застосування податкових різниць чинить значний вплив на фактичні витрати підприємства з податку на прибуток.

Якщо розглядати податкові наслідки для суб'єктів господарювання, що отримують державні гранти, то їм необхідно звернутися до категорії «бюджетний грант» – цільова допомога у вигляді коштів або майна, що надаються на безоплатній і безповоротній основі за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, міжнародної технічної допомоги для реалізації проекту або програми у сферах культури, туризму та у секторі

креативних індустрій, спорту та інших гуманітарних сферах у порядку, встановленому законом [105].

Відповідно до змін, внесених Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій» від 4 листопада 2020р. [109] та п. 134.1.1. ПКУ платники податку, що мають річний дохід, що не перевищує 40 млн. грн. та прийняли рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці повинні коригувати його у разі від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових періодів, а також коригувань зазначених у пп. 140.4.8 та пп. 140.5.16. А якщо платник податку є суб'єктом кінематографії та отримує субсидії відповідно до Закону України «Про державну підтримку кінематографії в Україні», то, також, виникає необхідність коригування фінансового результату до оподаткування згідно з пп. 140.4.7 та пп. 140.5.13.

Згідно з пп. 140.4.8. фінансовий результат до оподаткування зменшується на суму бюджетних грантів, отриманих платником податку та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності [105]. А пп. 140.5.16 вказує, що фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму витрат, пов'язаних із виконанням умов договору про надання бюджетного гранту, понесених у поточному звітному періоді за рахунок таких грантів (але не більше суми таких грантів) та включених до складу витрат поточного звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності [105].

Таким чином, у кожного з платників податку на прибуток не залежно від рівня річного доходу (за вирахуванням непрямих податків) виникатимуть податкові різниці щодо державних грантів.

Однак, податківці у своєму роз'ясненні зазначають: «для застосування положень щодо особливостей оподаткування бюджетних грантів, зокрема,

для цілей податку на прибуток підприємств, необхідно дотримання двох умов одночасно:

- 1) відповідність цільової допомоги у вигляді коштів або майна, наданої платнику податку умовам пп. 14.1.277 ПКУ, зокрема, цільове спрямування, безоплатність, безповоротність, за рахунок бюджетних коштів або коштів МТД для реалізації чітко визначеної програми або проекту тощо), та
- 2) надання такої цільової допомоги особою, включеною до переліку надавачів бюджетних грантів» [105].

Нововведені податкові різниці щодо бюджетних грантів у додатку РІ Декларації з податку на прибуток відобразатимуться: 1) у рядку 3.1.14 – щодо витрат звітного періоду, які понесені відповідно до умов виконання бюджетного гранту, які визначені за правилами національних або міжнародних стандартів; 2) у рядку 3.2.6 – щодо доходів звітного періоду, які були відображені по отриманим бюджетним грантам за правилами НП(С)БО або МСФЗ [84]. Відповідно, дані різниці урівноважуватимуть одна одну, що вираховуватиме вплив грантів на фінансовий результат до оподаткування.

Якщо розглядати податковий облік державних грантів та ПДВ, то об'єкта оподаткування не виникатиме – така господарська операція не підпадає під дію пункту 185.1 ПКУ, оскільки є відсутнім процес постачання товарів чи послуг. Окрім того, не є об'єктом оподаткування ПДВ операції щодо виплат у грошовій формі дотацій та субсидій з бюджетів (пп. 196.1.6 ПКУ).

Однак, якщо державна допомога надається у майновій формі, то згідно з пп. 14.1.191 (б) ПКУ: передача права власності на матеріальні активи за рішенням органу державної влади або органу місцевого самоврядування чи відповідно до законодавства – вважається постачанням товарів, тому в такому випадку виникатиме необхідність нарахування податкових зобов'язань з ПДВ [105].

Якщо ж суб'єкт господарювання придбає необоротні чи нематеріальні активи за рахунок державних грантів, то сплачена при цьому сума ПДВ може

бути віднесена до складу податкового кредиту. Проте, обов'язковим є підтвердження податкового кредиту зареєстрованою податковою накладною, а також придбані активи мають використовуватися в оподатковуваних ПДВ операціях. У випадку використання таких об'єктів в операціях, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, в операціях звільнених від оподаткування ПДВ, невиробничого використання засобів або не в господарській діяльності платника податку, то навпаки необхідно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ та скласти зведену податкову накладну (згідно з пп. 195.5 ПКУ).

Якщо розглядати Постанову Кабінету міністрів України «Про затвердження переліку надавачів бюджетних грантів» від 18 серпня 2021р. №867 [116], то в ній поки зазначений лише один суб'єкт надання бюджетних грантів – Український культурний фонд. У зв'язку з цим виникає питання доцільності застосування суб'єктами господарювання, що отримують державні гранти від інших надавачів, які наразі не є в переліку Постанови, вимог ПКУ щодо коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці. Вважаємо за необхідне, звернутися до податкового роз'яснення, що означає застосування коригувань у Декларації з податку на прибуток лише за виконанням двох умов, наведених у роз'ясненні. Однак, вважаємо, що дану ситуацію необхідно розглянути податковими органами та надати нові та більш повні роз'яснення щодо цього.

При отриманні грантів у грошовій формі не виникатиме об'єкта оподаткування ПДВ. Виключенням є гранти у майновій формі, де суб'єкт господарювання повинен нарахувати податкові зобов'язання та скласти податкову накладну. Більше того, при придбанні необоротних активів за грантові кошти у суб'єкта господарювання з'являється можливість віднести сплачений ПДВ при придбанні до складу податкового кредиту. Проте, для цього підприємство має скласти податкову накладну та використовувати ці об'єкти в оподатковуваних ПДВ операціях, інакше будуть застосовані норми пп. 195.5 ПКУ – нарахування податкових зобов'язань з ПДВ.

Аналізуючи тлумачення терміну «бюджетний грант» можна стверджувати, що дане тлумачення характеризує лише гранти отримані сферою культури, туризму, креативних індустрій та спорту. Однак, якщо розглядати економічну сутність поняття «державна допомога» в загальному (що враховує таку форму як грант), також, розуміємо передачу ресурсів, що надаються на безоплатній та безповоротній основі з бюджетів різних рівнів. Тому, з одного боку, можна говорити про можливість застосування даного терміну в цілях податкового обліку державної допомоги (у грошовій та майновій формах), оскільки перша частина наведеного визначення в ПКУ відповідає характеристиці аналізованого поняття. Проте, з іншого боку, маємо поставити питання доцільності або можливості прирівнювання такого широкого поняття «державна допомога» до терміну «бюджетний грант», якщо грант за своєю суттю є одним із її форм. Його застосування ще можна вважати логічним для інших форм допомоги (субсидії, субвенції, премії), спираючись на твердження зазначене в МСБО 20: «державні гранти іноді називають по-іншому, наприклад субсидіями, субвенціями або преміями» [74]. Проте, даний термін не враховує інші форми допомоги (пільгові кредити, податкові канікули, податкові пільги, списання боргів та ін. На нашу думку, логічним було б введення визначення «державна допомога», який би надавав повну характеристику цього об'єкта для цілей податкового обліку та охоплював усі її форми, а також приводило б у відповідність норми Податкового кодексу до вимог законодавства з державної допомоги.

Державна допомога – цільове надання економічних пільг у грошовій чи майновій формах, що надаються на безоплатній і безповоротній основі за рахунок ресурсів державного та/або місцевих бюджетів, міжнародної технічної допомоги для підтримки певного суб'єкта господарювання та/або групи суб'єктів господарювання або для реалізації програм та проєктів.

Доцільність запропонованого нами визначення обґрунтовується такими аргументами: 1) зазначена цільова спрямованість, що відповідає економічній сутності поняття «державна допомога»; 2) категорія «економічні пільги» –

враховує різні форми допомоги (гранти, податкові канікули, податкові пільги, субсидії тощо); 3) безоплатна та безповоротна основа – так само відповідає економічній сутності державної допомоги; 4) ресурси – доцільно використовувати саме поняття «ресурс», що в даному значенні буде враховувати майнову і не майнову форми допомоги; 5) державні та/або місцеві ресурси – вказує, що допомога надана саме за рахунок ресурсів держави (тобто є державною); 6) міжнародна технічна допомога – надається міжнародними донорами, але донором може виступати і інша держава, тому застосування тут вважаємо доцільним; 7) підтримка певного суб'єкта (групи) або проєкту – вказує на вибірковий характер аналізованого явища, що відповідає суті державної допомоги.

Таким чином, аналіз облікового забезпечення операцій з державною допомогою дозволив сформулювати рекомендації щодо розв'язання виділених проблем та дискусійних моментів. Зокрема, було обґрунтовано використання методів обліку грантів за МСФЗ відповідно до їх виду. Для грантів, що будуть отримані у вигляді необоротних активів доцільним є використання методу капіталу, тоді як для грантів, що будуть отримані у вигляді матеріальних оборотних ресурсів чи грошових коштів доцільним є застосування методу доходу. З метою покращення організації бухгалтерського обліку сформовано структуру НП(С)БО 20 «Державна допомога», що дозволить покращити вітчизняну методику обліку державної допомоги. Для удосконалення категорійно-понятійного апарату Податкового кодексу України для цілей податкового обліку державної допомоги рекомендовано ввести термін «державна допомога».

Висновки до розділу 1

1. У результаті проведеного дослідження нормативно-правового регулювання державної допомоги встановлено, що вітчизняне законодавство діє у тісному взаємозв'язку з міжнародним. Прийняття Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» зумовило виникнення нової економічної категорії як «державна допомога суб'єктам господарювання». З метою надання характеристики та обґрунтування державної допомоги як об'єкта бухгалтерського обліку було виділено її головні характеристики: форма надання, джерела ресурсів, мета та наслідки. Що дозволить якісно організувати процес бухгалтерського обліку операцій з державною допомогою на підприємстві.

2. Аналіз категорійно-понятійного апарату у сфері державної допомоги показало його недосконалість. Для його удосконалення було проведено такі заходи: встановлено, що є відсутніми будь-які неузгодженості та неточності перекладу термінології з англійської мови оригіналу; доведено недоцільність використання поняття «цільове фінансування» для характеристики операцій з державною допомогою у всіх її формах; доведено узагальнювальний характер поняття «державна допомога»; запропоновано використовувати наведений у МСБО 20 термін «державна допомога» для цілей бухгалтерського обліку, що дозволить гармонізувати міжнародне та національне законодавство у сфері обліку.

3. На основі дослідження облікового забезпечення операцій з державною допомогою встановлено, що існує невизначеність поглядів щодо застосування методів обліку державних грантів (методу капіталу чи методу доходу). Єдиної думки щодо вибору того чи іншого методу обліку немає – як у наукових працях, так і в самому МСБО 20. З метою розв'язання даної проблеми було запропоновано використовувати метод капіталу для грантів, що пов'язані з необоротними активами, а для грантів, пов'язаних із оборотними активами – метод доходу. Застосування такого підходу

забезпечить коректний розподіл доходів за терміном використання активів та механізмом генерації доходів від їх використання.

4. Ґрунтуючись на порівнянні МСБО 20 та положень НП(С)БО 15 встановлено, що національний стандарт є недосконалим, повністю не описує досліджуване поняття та спричиняє багато методичних питань щодо відображення в обліку операцій з державною допомогою та їх наслідків у фінансовій звітності. Підтримуючи думку зазначену у попередніх дослідженнях, вбачаємо вирішення даної проблеми шляхом розробки та затвердження національного положення стандарту для регулювання таких операцій.

5. Дослідження особливостей податкового регулювання операцій з державною допомогою показало, що раніше державні гранти не спричиняли ніяких податкових змін, проте, завдяки законодавчим змінам усі платники податку на прибуток (не залежно від рівня річного доходу) мають коригувати прибуток до оподаткування на податкові різниці, якщо підпадають під визначені вимоги фіскальних органів. Системне дослідження податкового законодавства дозволило встановити взаємозв'язок між державними грантами та адмініструванням податку на прибуток та податком на додану вартість. Аналіз терміну «бюджетний грант» дозволяє стверджувати, що запропоноване поняття для цілей податкового обліку грантів чи державної допомоги в інших формах є неповним та потребує удосконалення. Доцільним було б введення запропонованого визначення «державна допомога» до Податкового кодексу України.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора: [87; 92; 96; 145; 171]

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ГАЛУЗЕВІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДЕРЖАВНОЮ ДОПОМОГОЮ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Особливості формування облікової політики операцій з державною допомогою за МСФЗ

Вибір облікової політики підприємства є важливим етапом в процесі організації бухгалтерського обліку. Облікова політика за своєю суттю є набором правил та процедур, якими регламентується процес відображення об'єктів облікової політики в системі бухгалтерського обліку та звітності. Ефективно сформована облікова політика дозволяє отримати достовірні та якісні показники у звітності та дозволяє користувачам повною мірою оцінити результативність підприємства та його рентабельність. Питання облікової політики завжди було предметом дискусій багатьох науковців, оскільки це не лише простий набір правил, а й інструмент впливу на результати діяльності суб'єкта господарювання, хоча й опосередковано. Тому, розуміння дії такого інструменту допоможе правильно сформувати облікову політику та використовувати її на благо підприємства.

Проблеми формування облікової політики за МСФЗ знаходили своє відображення у працях багатьох науковців. Розглянемо позиції деяких з них.

Зокрема К.В. Безверхий у своєму дослідженні розглядає проблеми розробки моделі облікової політики за МСФЗ. Автор вважає, що основними проблемами при формуванні облікової політики є: «недостатнє розкриття організаційних, технічних та методичних аспектів; не врахування суб'єктами господарювання їх галузевих особливостей; не розгляд облікової політики як інструменту управління. Наголошує на тому, що вибір облікової політики за МСФЗ має велике значення для підготовки фінансової звітності» [4]. Погоджуємося з думкою автора, оскільки від якісного складання облікової політики залежить і якість самої фінансової звітності. У дослідженні

Т.О. Каменської, також, розглядається питання важливості якісного формування облікової політики для цілей складання звітності, що підтверджує думку К.В. Безверхого, окрім того, науковець інформує, що дані наведені в обліковій політиці дозволять зовнішнім користувачам краще зрозуміти ідеологію бізнесу. Автор зазначає, що: «систематизація принципів, правил облікової практики в одному документі є важливим елементом, що буде сприяти поліпшенню якості підготовки звітності, підвищенню культури обробки облікової інформації, буде служити важливим елементом у ході підготовки приміток до звітності, а також дозволить зовнішнім (наприклад, аудиторам) і внутрішнім (наприклад, керівництву компанії) користувачам краще зрозуміти принципи, правила підготовки звітності за МСФЗ в окремо взятій компанії (або в групі компаній)» [35].

В продовження думки, щодо кращого розуміння зовнішніми користувачами звітності підприємства та його принципів діяльності, О.В. Карпачова розглядає облікову політику за МСФЗ зі сторони аудитора та називає її одним із ключових елементів інформаційного забезпечення аудиту. Автор вважає, що «аналіз облікової політики дасть аудиторіві можливість скласти досить повне уявлення про господарську діяльність підприємства і правильність складання фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів. Аудитор також повинен перевірити не тільки відповідність відображення господарських операцій відповідно до облікової політики, а ще й правильність складання самої облікової політики відповідно до міжнародних стандартів» [48]. Підтримуємо дану позицію, оскільки аудитору в процесі здійснення перевірки звітності суб'єкта господарювання необхідно ідентифікувати та оцінити ризики суттєвих викривлень через розуміння цього суб'єкта та його середовища. Окрім того, якщо об'єктом аудиторської перевірки виступає фінансова звітність підприємства, то необхідним є дослідження методичної бази на основі якої вона сформована, тобто облікової політики.

У дослідженні В.Г Корчагіної облікова політика розглядається як один із інструментів управління. Про це, також, наголошував і К.В. Безверхий, що проблемою багатьох суб'єктів господарювання є саме не розгляд облікової політики в такому значенні. Автор вважає, що «при розробці облікової політики ключовим моментом повинна бути оцінка її результативності для суб'єкта господарювання, що дозволяє формувати достовірну інформацію. Серед критеріїв оцінки доречно обрати ефективність, узгодженість її складових з економічним потенціалом, допустимість рівня ризику» [56]. Підтримуємо дану позицію, оскільки через облікову політику можна опосередковано чинити вплив на результати діяльності.

Про вплив облікової політики на результативні показники фінансової звітності говорить і Я. Шеверя, а саме: «варіативність методів ведення бухгалтерського обліку впливає на результативні показники фінансової звітності, такі як валовий і чистий прибуток, витрати, собівартість, вартість активів підприємства тощо» [147]. На підтримку інших авторів, що наголошують на правильності формування облікової політики для цілей складання фінансової звітності, виступає і Т.Г. Маренич: «грамотно обрані елементи облікової політики допоможуть зробити облік «прозорим», зменшити кількість можливих помилок та штрафних санкцій, одержати найбільш корисну інформацію, яка дійсно необхідна користувачам для прийняття правильних висновків про діяльність підприємства та порівняння показників фінансових звітів з показниками інших підприємств» [68]. Окрім того, автор виділяє основні положення, які можуть бути враховані при формуванні облікової політики підприємства.

О.М. Брадул та М.О. Юнацький у своїй роботі досліджують питання формування приміток до фінансової звітності за МСФЗ. Автори зазначають, що при прийнятті рішення про розкриття певної облікової політики, слід враховувати характер діяльності підприємства та очікування такого розкриття користувачами звітів. Водночас науковці рекомендують наступну послідовність представлення інформації в примітках до фінансових звітів: 1)

Вказівки на відповідність звітності вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності; 2) Виклад застосованих істотних облікових політик; 3) Пояснювальна інформація до статей, наведених безпосередньо у фінансових звітах; 4) Інші розкриття [10]. Також, варто зазначити, що автори в своїй праці наголошують на розкритті інформації і про державні гранти на рівні з іншими широко поширеними об'єктами обліку.

У праці С.Р. Яцишина повідомляється, що «зазначення облікової політики – невід'ємна частина фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), і без надання цієї інформації пакет такої звітності вважається не повним» [152]. Не підтримуємо думку автора, оскільки пакет звітності включає в себе фінансові звіти та примітки до них. Інформація в примітках за МСФЗ уже включає в себе розкриття суттєвих облікових політик, що дозволяє зовнішнім користувачам зрозуміти показники фінансових звітів суб'єкта господарювання та оцінити стан справ в достатній мірі. Тому, дублювати таку інформацію вважаємо недоцільним. Надання облікової політики разом з пакетом фінансової звітності є можливим лише у разі перевірок, в яких об'єктом виступає фінансова звітність. Тоді, для розуміння методичної основи її складання це є доцільним. Крім того, облікову політику за МСФЗ ми не розглядаємо як конкретний наказ установленої форми, що ми уявляємо в розумінні національних стандартів та Методичних рекомендацій №635. Це абсолютно інший підхід до формування, який буде цілком унікальним для кожного суб'єкта господарювання. Також, автор дослідив систему стандартів та зазначив пункти, які доцільно описати в обліковій політиці. Щодо МСБО 20, С.Р. Яцишин вважає необхідним зазначення таких: п.7 (щодо умов визнання державних грантів), п.12 (щодо визнання державних грантів), п.23 (щодо немонетарної державної допомоги та її оцінки), п.26 (щодо методу подання інформації про гранти пов'язані з активами) [152]. Вважаємо, що щодо державної допомоги необхідно розкривати значно більше інформації,

ніж рекомендує автор, оскільки втрачаються необхідні дані для більш повного розуміння, що і буде надалі розкриватися в дослідженні.

Водночас О.П. Атамас вважає, що «при переході вітчизняних підприємств до МСФЗ, необхідно звернути увагу на обов'язковість та загальні відмінності складання наказу про облікову політику і його структуру» [1]. Підприємства, які звітують за МСФЗ, не зобов'язані розробляти і затверджувати окремо наказ про облікову політику, але складання такого документа і не заборонено. На думку автора, структура наказу про облікову політику, складеного за МСФЗ може значно відрізнятись від структури, визначеної Методичними рекомендаціями № 635. Погоджуємося з думкою науковця, щодо відмінності структури облікової політики за МСФЗ та за НП(С)БО, однак не підтримуємо його позицію щодо виразу «наказ про облікову політику за МСФЗ», оскільки філософія міжнародних стандартів не передбачає створення облікової політики як «наказу». У дослідженні Б. Обрадовіч зазначено, що правильно підібрана облікова політика та справедливі бухгалтерські оцінки мають першочергове значення для актуальності та надійності фінансової звітності та її порівнянності з фінансовою звітністю інших періодів та інших суб'єктів господарювання [186]. Також, у своєму дослідженні автор наголошує на необхідності чіткого розуміння та розмежування змін до облікової політики та змін в облікових оцінках. Погоджуємося з думкою науковця, оскільки від правильності оцінки залежить і достовірність кінцевого показника у звітності.

Дослідження наукових публікацій серед авторів дозволило сформулювати думку, що більшість з них приділяє увагу найбільш поширеним об'єктам облікової політики (основні засоби, запаси тощо) або обліковій політиці в цілому. Вважаємо, що важливим є всебічне дослідження кожного з об'єктів облікової політики, зокрема, державної допомоги. Загальна облікова політика суб'єкта господарювання є сукупністю облікових політик, щодо кожного з її об'єктів, тому повне розуміння його суті, необхідних положень в обліковій

політиці щодо нього, дозволить зробити облікову політику підприємства ефективною та якісною, що в свою чергу забезпечить достовірність та повність інформації наведеної у фінансових звітах суб'єкта господарювання.

Облікова політика є вагомим інструментом в організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Ефективно сформована облікова політика дозволяє не лише правильно відображати господарські операції в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а і чинити позитивний вплив на результати діяльності суб'єкта господарювання, робити звітність більш прозорою та порівняною.

Процес складання облікової політики за МСФЗ регулюється МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

У розумінні МСБО 8: «Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [77]. Облікова політика складена за МСФЗ дозволяє сформувати фінансову звітність, яка міститиме доречну та достовірну інформацію про фінансовий стан справ на підприємстві.

Якщо по якомусь об'єкту бухгалтерського обліку існує окремий стандарт, то необхідно застосовувати вимоги такого стандарту під час формування облікової політики по такому об'єкту. У разі відсутності окремого МСФЗ виникає необхідність застосування професійного судження управлінського персоналу з метою розробки таких положень облікової політики, які б дозволили навести доречну та достовірну інформацію. Тобто вони мають: 1) реально показувати фінансовий стан суб'єкта господарювання, його результати діяльності та грошові потоки; 2) виходити з відображення економічної сутності операції; 3) бути вільними від упереджень; 4) не завищувати доходи та не занижувати витрати; 5) бути повними. При цьому судження управлінського персоналу в такому випадку мають базуватися на: 1) вимогах МСФЗ, в яких йде мова про подібні операції, тобто застосовувати принцип аналогії; 2) Концептуальній основі

фінансової звітності для визначення критеріїв визнання та оцінки активів і зобов'язань, доходів і витрат.

Важливість вибору облікової політики доводить і МСБО 1 «Подання фінансової звітності», в якому зазначається необхідність розкриття у примітках інформації про прийняті суб'єктом господарювання облікові політики, оскільки це дозволяє користувачам оцінити вплив відображених операцій у звітності на фінансовий стан підприємства. Параграф 117 МСБО 1 наголошує: «суб'єкт господарювання повинен розкривати у стислому викладі суттєвих облікових політик: а) основу (або основи) оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності; б) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності» [71].

Розкриття інформації про конкретні облікові політики є особливо корисним для користувачів, якщо ці політики вибрані з альтернатив, дозволених МСФЗ. Деякі МСФЗ окремо вимагають розкриття інформації про певні облікові політики, включаючи вибір, зроблений управлінським персоналом з різних дозволених ними методик.

Розкриття інформації про певну облікову політику здійснюється з урахуванням суджень управлінського персоналу, в частині її необхідності для розуміння відображених операцій та подій, що подані у фінансовій звітності. В МСБО 1 зазначається, що розкриття інформації про певні облікові політики є досить корисним, коли такі політики є обраними з числа альтернативних варіантів, які визначаються МСФЗ. Окрім того, деякі стандарти окремо вимагають розкривати аспекти облікових політик щодо їх об'єктів у примітках. Більше того, необхідним є розкриття даних про судження, які застосувалися управлінським персоналом при виборі альтернативних варіантів та формуванні облікових політик, а також тих, що чинять суттєвий вплив на сумові вирази у звітності.

Отже, якщо застосувати вимоги МСБО 1, щодо розкриття інформації про прийняті облікові політики до облікової політики державної допомоги, то надаватимуться дані: 1) визначені до розкриття згідно МСБО 20; 2)

судження управлінського персоналу, які використовувалися при виборі з альтернативних варіантів відображення операцій з державною допомогою.

Зазвичай облікова політика є довготерміновим набором правил для відображення тих чи інших операцій у бухгалтерському обліку, щоб не порушувати принцип порівнянності фінансової звітності. Проте, МСФЗ все ж розглядають випадки можливої зміни облікової політики: 1) коли це вимагається самими МСФЗ; 2) коли зміна облікової політики допоможе більш достовірно та доречніше подавати інформацію користувачам про господарські операції та їх вплив на результати діяльності суб'єкта господарювання.

Якщо зміна облікової політики спричинена зміною положень в окремому МСФЗ, яка є наслідком першого застосування МСФЗ, то такі зміни застосовуються відповідно до положень перехідного періоду (за їх наявності). У випадку зміни облікової політики, що не є наслідком першого застосування МСФЗ та не містить перехідних положень або є добровільною зміною в обліковій політиці, то така зміна застосовується ретроспективно.

Суть ретроспективного застосування полягає у коригування залишків компонентів власного капіталу на початок періоду, на який ця зміна впливає, за найперший поданий попередній період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди [77].

Однак існують випадки, коли зміну неможливо застосувати ретроспективно – при неможливості визначення впливу на конкретний період або кумулятивного впливу зміни. Якщо неможливо визначити вплив за попередні подані періоди, то необхідно застосувати ретроспективне застосування на початок найпершого періоду, щодо якого воно є можливим та який може бути поточним періодом. Проте може виникнути ситуація, коли на початок поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив до всіх попередніх періодів зміни. В такому випадку МСБО 8 вказує: «якщо на

початку поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має коригувати порівняльну інформацію та застосовувати нову облікову політику перспективно з найбільш ранньої можливої дати» [77].

Досліджуючи наукові публікації виявлено, що деякі автори у своїх дослідженнях розглядають облікову політику за МСФЗ як обов'язковий уніфікований документ – наказ чи положення, однак, такий підхід є не зовсім коректним. Сутність МСФЗ – це рекомендації, роздуми над розкриттям фінансової інформації користувачам так, щоб це надавало їм корисну, достовірну та якісну інформацію для їх потреб. Філософія МСФЗ наділяє облікову політику довільним та рекомендаційним характером, а управлінський персонал спираючись на свої судження вже приймає рішення як подавати інформацію про той чи інший об'єкт обліку виходячи з альтернатив, наведених у стандартах.

МСФЗ необхідно розглядати не з точки зору «взірця», «еталону» дій, «стандарту» як чогось обов'язкового чи заборони для порушення. МСФЗ – це набір правил, методик, які зібрані за результатами багаторічної практики бухгалтерів та аудиторів, що дозволяють зробити інформацію у фінансових звітах якомога кориснішою для користувача. МСФЗ надають бухгалтерам право вибору не лише зі змісту самих стандартів, а й сутності Концептуальної основи, і навіть з власних професійних суджень. Головне, щоб це не порушило основоположних принципів та не вводило в оману.

Розглянемо звітність суб'єктів господарювання, що складають та подають звітність за МСФЗ щоб визначити, яку інформацію наводять щодо державної допомоги у примітках (табл.2.1).

Таблиця 2.1

**Розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності за
МСФЗ**

Назва компанії	Форма допомоги	Мета допомоги/ціль використання	Обсяг гранту	Розкриття статей звітності, де відображається грант	Розкриття ключових положень облікової політики щодо державних грантів	Інша інформація, що може бути корисною для користувача
Aegean Airlines	+	+	+	+	+	+
Athens International Airport	+	+	+	+	+	+
Ryanair	+	+	+	+	+	+
KLM Royal Dutch Airlines	+	+	+	+	+	+
Scandinavian Airlines System	+	+	+	+	+	-
International Airlines Group	+	+	+	+	+	-
АТ «Житомирський маслозавод»	+	+	+	+	+	+
ПрАТ «МХП»	+	+	+	+	+	+
ТОВ СП «Ниви Переяславщини»	+	+	+	+	+	-
СП ТОВ «Нібулон»	-	-	-	-	-	-

Джерело: сформовано автором на основі: [155; 158; 159; 160; 161; 162; 179; 182; 102; 191; 129; 133]

За даними табл. 2.1 видно, що більшість з аналізованих даних по підприємствах, які складають звітність за МСФЗ в основі розкриття мають такі дані: основні положення облікової політики, щодо визнання грантів; їх форма та цільова спрямованість; обсяги фінансування; деталізація статей звітності, в складі яких відображаються державні гранти; інша інформація, що може бути корисною для користувача (закони та розпорядження відповідно до яких було надано фінансування, умови наданих грантів, схеми підтримки, умовні зобов'язання та активи тощо). Виключенням є лише

фінансова звітність СП ТОВ «Нібулон», що не містить жодних даних про застосовані облікові політики та інші деталі, що є негативним фактором у сприйнятті показників звітності.

Отже, суб'єкти господарювання в більшості дотримуються положень МСБО 20 щодо розкриття інформації про державні гранти у примітках. А це, своєю чергою, є позитивним явищем, що робить таку звітність більш зрозумілою для користувачів.

Аналізуючи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», що визначає особливості бухгалтерського обліку та розкриття інформації про державну допомогу, можна виділити такі об'єкти та елементи облікової політики (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Об'єкти та елементи облікової політики операцій з державною
допомогою**

Об'єкти облікової політики	Елементи облікової політики
умови визнання доходу від державних грантів;	підхід систематичного визнання доходу від гранту у прибутку або збитку підприємства, протягом періоду визнання відповідних витрат, пов'язаних із грантом; підхід до визнання доходу від гранту у прибутку або збитку у тому періоду, в якому грант стає дебіторською заборгованістю;
методи обліку державних грантів;	метод капіталу; метод доходу;
порядок оцінки умовних активів та умовних зобов'язань, які можуть виникати при визнанні державної допомоги;	способи оцінки умовних активів чи зобов'язань;
методи подання інформації про державні гранти, пов'язані з активами;	метод відстроченого доходу; метод вирахування гранту з балансової вартості активу;
методи подання інформації про державних гранти, пов'язані з доходами;	метод відображення доходу від гранту у прибутку або збитку підприємства у Звіті про сукупний дохід; метод вирахування доходу від гранту зі складу витрат, на відшкодування яких була спрямована така допомога;
порядок розкриття інформації про державну допомогу у примітках до фінансової звітності.	інформація про застосовані облікові політики щодо грантів; характер та обсяги державної допомоги; невиконані умови та інші зобов'язання, пов'язані із визнанням державної допомоги.

Джерело: власна розробка автора

Окрім того, в обліковій політиці операцій з державною допомогою, суб'єкт господарювання може наводити таку інформацію як: порядок оцінки операцій; порядок документального оформлення; рахунки, на яких відбуватиметься відображення операцій з державною допомогою; порядок розкриття інформації про отримані суми державної підтримки у фінансовій звітності (окремим рядком чи згорнуто); інша інформація, яку суб'єкт господарювання вважає доречною для розкриття.

Розгляд МСБО 20 дозволив звернути увагу на відсутність окремого розділу, який стосувався б детальної оцінки операцій з державною допомогою. Це можна пояснити тим, що державна допомога може бути отримана у різних формах, що передбачатиме підхід до оцінки згідно з тим стандартом під дію якого підпадає той чи інший об'єкт. Наприклад, державна допомога отримана у вигляді необоротних активів потребуватиме застосування МСБО 16 «Основні засоби» [72]. Державні гранти, отримані в монетарній формі, оцінюються еквівалентно їх сумі, однак існують і інші категорії підтримки, що потребують достовірної оцінки. Якщо говорити про позики за ставкою відсотка нижче ринкової, то застосовуються вимоги МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [79], а немонетарні гранти оцінюються за справедливою вартістю. Якщо мова йде про справедливу вартість, то постає питання про механізм її визначення. Це питання належить до сфери застосування МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [78]. Це означає, що коли ми говоримо про оцінку немонетарних державних грантів, то в силу вступає МСФЗ 13 за допомогою якого буде сформований механізм оцінки немонетарної державної допомоги. Це може бути, також, виокремлено в окремий підрозділ в розділі оцінки державної допомоги: «Механізм оцінки немонетарної державної допомоги за справедливою вартістю». МСФЗ 13 вимагає розкриття методів оцінки вартості та даних, які використовувалися для їх обчислення, а також зазначення інформації про вплив оцінок на прибуток або збиток чи інший сукупний дохід, якщо для їх обчислення використовувалися дані, яких немає у відкритому доступі (3-го рівня) [78].

Тобто, якщо перенести вимоги МСФЗ 13 до операцій з державною допомогою, то необхідним є: 1) створення механізму оцінки справедливої вартості для немонетарної підтримки; 2) розкриття інформації про такі методи; 3) розкриття інформації про дані, які використовувалися для визначення оцінки вартості; 4) подача даних про вплив оцінок на результати діяльності чи інший сукупний дохід, якщо використовувалися закриті дані. Однак, в МСБО 20 міститься зауваження, що прийнятною альтернативною оцінкою для немонетарних грантів може бути їх номінальна вартість. Вибір знову ж таки за суб'єктом господарювання.

Також, коли підприємство за своїм видом діяльності є сільськогосподарським і одержана державна підтримка стосується біологічних активів, то виникає необхідність застосування МСБО 41 «Сільське господарство» [76] в частині державних грантів. Тому, суб'єкт господарювання, що займається сільськогосподарською діяльністю в розділі «Облікова політика державної допомоги» може зазначати інформацію про державні гранти пов'язані з біологічними активами, їх відображення у фінансовій звітності та розкриття інформації у примітках.

Окрім того, механізм отримання державної допомоги передбачає проходження певних процедур, визначених регулятором. Цей процес може затягнутися від кількох тижнів до кількох місяців. У зв'язку з цим можуть виникнути умовні активи та/або зобов'язання. Тому, процес подання інформації про активи та зобов'язання такого характеру визначаються МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [75]. Як відомо, умовні активи та зобов'язання не визнаються та відображаються лише у примітках до фінансової звітності, оскільки існує невпевненість в отриманні економічних вигід або витрачання ресурсів у майбутньому внаслідок настання або ненастання деяких подій.

Як бачимо, облікова політика операцій з державною допомогою не обмежується лише МСБО 20. Це складна система стандартів пов'язаних спільним об'єктом. Якщо застосування МСБО 1 та МСБО 8 обумовлено

загальними засадами формування облікових політик, то використання інших стандартів до конкретного об'єкта облікової політики зумовлене вже іншими факторами: як специфікою діяльності підприємства, так і економічною сутністю пов'язаних чи схожих операцій. Облікова політика може мати різні варіації на різних суб'єктах господарювання, оскільки на її вибір впливають численні фактори: розмір підприємства, вид його економічної діяльності, суб'єкт ведення бухгалтерського обліку, судження, рекомендації зовнішніх законодавчих органів, рівень суттєвості тощо. Однак, застосування єдиної методичної бази МСФЗ робитиме такі звіти порівнянними.

Вибір облікової політики є складним та важливим процесом, оскільки потрібно враховувати не лише вимоги стандартів, а і обирати варіанти серед наведених альтернатив на основі суджень, які теж мають базуватися на певних даних та обґрунтовувати вибір суб'єкта господарювання. Дослідження доводить, що необхідно розглядати облікову політику за МСФЗ не як наказ/положення, що розуміється в чітких рамках, а як філософію вибору прийнятних альтернатив та методик ведення обліку для бізнесу.

Розкриття змісту облікової політики за МСФЗ дозволило висвітлити її складові, а також, як впливають судження облікового персоналу на неї. Варто зазначити, що формування тексту облікової політики суб'єкта господарювання на основі суджень означає, що такі судження мають бути обґрунтовані та підкріплені беззаперечними фактами, які підтвердили б ефективність такого рішення.

Також, важливим є не тільки формування облікової політики підприємства, а і розкриття інформації про неї. Оскільки, надання інформації про методи обліку дозволяє користувачам інформації зрозуміти саму сутність показника у фінансовій звітності.

Встановлено, що операції з державною допомогою можуть спричинити виникнення інших об'єктів в обліку. І це є логічним, оскільки бухгалтерський облік побудований за принципом подвійного запису. І якщо об'єкт облікової

політики тягне за собою виникнення інших об'єктів обліку, то необхідно відобразити їх згідно з тими обліковими політиками, які прийняті для них.

Детальний аналіз МСБО 20 допоміг виділити основні положення, що суб'єкт господарювання може врахувати при формуванні облікової політики операцій з державною допомогою, зокрема її об'єкти та елементи. До об'єктів відносяться: умови визнання доходу від державних грантів; методи обліку державних грантів; порядок оцінки умовних активів та умовних зобов'язань, які можуть виникати при визнанні державної допомоги; методи подання інформації про державні гранти, пов'язані з активами; методи подання інформації про державні гранти, пов'язані з доходами; порядок розкриття інформації про державну допомогу у примітках до фінансової звітності. Тоді як елементи складаються із: підходу систематичного визнання доходу від гранту у прибутку або збитку підприємства, протягом періоду визнання відповідних витрат, пов'язаних із грантом; підходу до визнання доходу від гранту у прибутку або збитку у тому періоду, в якому грант стає дебіторською заборгованістю; методу капіталу та методу доходу; способів оцінки умовних активів чи зобов'язань; методу відстроченого доходу або методу вирахування гранту з балансової вартості активу; методу відображення доходу від гранту у прибутку або збитку підприємства у Звіті про сукупний дохід або вирахування доходу від гранту зі складу витрат, на відшкодування яких була спрямована така допомога; інформації про застосовані облікові політики щодо грантів; характеру та обсягів державної допомоги; невиконаних умов та інших зобов'язань, пов'язаних із визнанням державної допомоги.

Однак емпіричне дослідження облікових політик суб'єктів господарювання показує, що вони прагнуть до простоти та лаконічності, що робить їх політики зрозумілими для користувача та не перевантаженими несуттєвою інформацією. Також, варто приділяти увагу розкриттю даних про суттєві положення облікової політики, як того вимагає МСФЗ, оскільки це ключ до розуміння фінансової звітності.

2.2. Методичні підходи до відображення операцій з державною допомогою в обліку підприємства

Національна практика обліку відображення операцій з державними грантами, як один із проявів державної допомоги має свої особливості. Зокрема, в бухгалтерських цілях вітчизняні суб'єкти господарювання використовують рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Даний рахунок входить до складу рахунків 4 класу, що використовуються для відображення змін у складі власного капіталу підприємства. Однак, операції з так званим цільовим фінансуванням ніколи не відображаються у складі звітності щодо розкриття змін у капіталі (Звіт про власний капітал), оскільки цільове фінансування не можна назвати власним капіталом. Проте, віднести цей рахунок до складу інших класів (наприклад, зобов'язань) ми також не можемо в силу економічної сутності самих зобов'язань.

Як зазначено в Інструкції про застосування плану рахунків [45] на цьому рахунку ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога). Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо [45].

До даного рахунку Інструкцією передбачені такі субрахунки:

- 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування»;
- 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»;
- 483 «Благодійна допомога»;
- 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень».

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень [45].

Застосування рахунку 48 для відображення операцій з державною допомогою досить часто є предметом дискусій в науковій літературі. Автори розглядали підходи до його удосконалення для цілей бухгалтерського обліку, а також особливості відображення операцій з обліку державної допомоги у звітності суб'єкта господарювання.

Розглянемо економічну сутність поняття «цільове фінансування». Зокрема, Є. Шара у своїй роботі надає таке визначення: «цільове фінансування – це надання грошових коштів або майна з зазначеними цілями або встановленими умовами їх витрачання; або цільове фінансування – це грошові кошти, отримані неприбутковими організаціями на фінансування конкретних програм» [146, с.22].

Тоді як, О. Пономаренко та Н. Канцедал стверджують: «цільове фінансування» – термін часів планової економіки СРСР асоціюється з коштами державного бюджету, «цільові надходження» – асигнування з недержавних фондів, цільові внески юридичних і фізичних осіб» [106].

«Цільове фінансування – це забезпечення підприємств грошовими коштами з визначених джерел на конкретні цілі» – стверджує І. Ткаченко [132].

На думку С. Войтко: «цільове фінансування і цільові надходження – це кошти, що надходять підприємству цільовим призначенням для фінансування певних заходів, програм і проектів, а також для покриття планових збитків, що виникають внаслідок підтримки на належному рівні регульованих цін, і для компенсації витрат, які внаслідок певних причин не повинні покриватися за рахунок власних джерел» [19, с.81].

Українське законодавство не надає визначення цьому поняттю. Тому, науковцями досить часто підіймається питання трактування цільового фінансування, а також, розуміння його економічної сутності. Автори не мають єдиного підходу до його тлумачення, проте спільними рисами можна назвати, зокрема: надання грошових коштів чи майна; цільова спрямованість; надходження з бюджету та/або від юридичних чи фізичних осіб.

Таким чином, аналізуючи літературу присвячену проблемам облікового забезпечення цільового фінансування можна стверджувати наступне: цільове фінансування і цільові надходження – це ресурси у формі грошових коштів чи майна, що надходять на підприємство за рахунок державних ресурсів та/або ресурсів від юридичних та фізичних осіб, що направлені на реалізацію певних програм чи покриття поточних майбутніх витрат, а також, компенсації збитків.

Однак, категорія цільове фінансування, не відповідає сучасним реаліям економічних відносин. В даному випадку підтримуємо твердження О. Пономаренко та Н. Канцедал [106], щодо застарілості даного терміну. Оскільки, аналізуючи генезу розвитку інституту державної допомоги в Україні (з прийняттям 1 липня 2014 року Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», що набув чинності 2 серпня 2017 року), який формується у тісному взаємозв'язку з європейським законодавством у сфері державної допомоги та з метою порівнянності фінансових звітів суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів підприємницької діяльності, що оперують саме поняттям «державна допомога», необхідно застосовувати термін «державна допомога», зокрема визначений у МСБО 20, а також і інші тлумачення цього стандарту для цілей формування інформації для підприємств, що складають та подають звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів. Окрім того, вважаємо за необхідне використання поняття «державна допомога» і для господарюючих суб'єктів, що складають звітність за національними стандартами. Зрозуміло, що такі зміни можливі лише при розробці та прийнятті національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку щодо регулювання операцій з державною допомогою.

Як зазначалося вище, національна практика обліку операцій з державною допомогою полягає у їх реєстрації на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження». Як показує дослідження велика кількість авторів за останнє десятиліття присвячувала свої праці

проблематиці реєстрації операцій з грантами в обліку та удосконаленні даного рахунку. Зокрема, Н. Здирко [44] у своїй роботі стверджує, що структура цього рахунку потребує уточнення та коригування. Свою позицію науковець підтримує тим, що «...кошти державної підтримки виділяються в межах бюджетних програм і затверджуються на один рік. Тому, з метою дотримання принципу превалювання сутності над формою доцільно надати назву даному рахунку «Короткострокова державна підтримка» та виділяє такі субрахунки до нього: 481 «Поточні трансферти», 482 «Капітальні трансферти», 483 «Кредитні субсидії», 484 «Бюджетні страхові компенсації», 485 «Непряма підтримка», 486 «Інша державна підтримка». Також, автор зазначає, що «...необхідним є розмежування у формах звітності коштів державної та недержавної підтримки» [44, с.19].

Також, науковець зазначає проблему виокремлення інформації про довгострокову державну підтримку, оскільки «...бюджетні позики містяться у складі всіх зобов'язань підприємств, дані про фінансову оренду (за рахунок бюджетних коштів) – у складі зобов'язань за всіма орендованими об'єктами» [44, с. 20].

Для вирішення поставленої проблеми Н. Здирко пропонує введення нового рахунку бухгалтерського обліку – 56 «Довгострокова державна підтримка» [44, с. 20].

Не погоджуємося із зазначеними твердженнями Н. Здирко, оскільки вбачаємо у цих рахунках абсолютно іншу сутність. Зокрема, рахунок 48 розглядаємо як один із проявів капіталу. Сама сутність цільового фінансування говорить нам про вкладення певних коштів, засобів чи акумульовану суму податків, що були сформовані за пільговий період, яку використовуємо на потреби господарської діяльності. В результаті освоєння наданих коштів, підприємство отримує певний корисний результат: розширення господарських засобів, зменшення збитків, зростання прибутку тощо. І саме такі функції властиві капіталу. Оскільки капітал (власний або залучений) є джерелом утворення господарських засобів.

У плані рахунків бухгалтерського обліку рахунок 48 відносять до 4 класу рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Однак, у фінансовій звітності даний рахунок розкривається у складі довгострокових зобов'язань. Через те, що цільове фінансування не можна віднести до категорії власного капіталу, то й у фінансовій звітності не можемо відобразити його у відповідному розділі. До власного капіталу ми відносимо все те, що було внесено засновниками (учасниками). Цільове фінансування за своєю суттю є залученим капіталом, оскільки фінансування надходить із зовнішніх джерел.

Проаналізуємо цільове фінансування чи є воно зобов'язанням. Щоб дати питання на цю відповідь потрібно звернутися до категорії «зобов'язання». Як зазначено у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [111].

Як зрозуміло із визначення, зобов'язання несе за собою зменшення економічних вигід підприємства, тоді як цільове фінансування та державні гранти навпаки – покликані збільшувати економічні вигоди для підприємства. Саме тому, не можна називати цільове фінансування та державні гранти зобов'язаннями підприємства. Вони є (як зазначалося вище) проявами залученого капіталу підприємства.

Враховуючи даний висновок, можна впевнено стверджувати про нелогічність запропонованого підходу з перейменуванням рахунку 48 в «Короткострокова державна підтримка».

Звісно, залучений капітал поділяється на довгостроковий та короткостроковий. Однак, коли відображаються операції з довгостроковими та поточними зобов'язаннями (що по суті формують залучений капітал) відразу розуміємо суть цих операцій і їх часовий проміжок. У випадку цільового фінансування так само можемо мати програми підтримки, що можуть бути короткотерміновими або довгостроковими за способами їх

реалізації. Проте, довгострокова державна допомога може надаватися траншами щорічно відповідно до бюджетного призначення, що по суті робить таке фінансування короткостроковим.

Суть даного рахунку полягає в тому, що він відображає залишок коштів цільового фінансування на кінець звітного періоду. Те фінансування, яке було освоєно уже у звітному періоді у нас згідно з наявними методиками відображається на інших рахунках – або в складі доходів майбутніх періодів, або в складі інших доходів. Даний рахунок має властивість як і рахунки 4 класу – капіталізація, тобто акумулювання певного залишку ресурсів протягом певного періоду часу. До того ж не можемо застосувати класифікацію для аналізованого виду ресурсів, яка застосовується до зобов'язань.

Що стосується введення рахунку 56 «Довгострокова державна підтримка», то не можемо відображати фінансові потоки у вигляді цільового фінансування чи державних грантів у складі зобов'язань підприємства, тому що вони відповідають суті капіталу. Або, якщо мова йтиме про короткострокові позики, які можуть бути надані за пільговим тарифом як державна допомога, то їх відобразатимемо на рахунках короткострокових зобов'язань, а не в складі запропонованого рахунку 48, оскільки вони відповідають суті зобов'язань. Аналогічний висновок і щодо довгострокових позик та зобов'язань з оренди. Вони мають відобразатися відповідно до своєї суті на рахунках зобов'язань. У міжнародній практиці обліку такі операції визнаються у складі довгострокових позик підприємства, а будь-які пільги, пов'язані з ними розкриваються у примітках. До того ж, у такій операції грантом визнається різниця між ринковою ставкою відсотка за кредитом та пільговою, що ще раз підтверджую нерелевантність виділення такого рахунку і відображення операцій такого змісту на ньому.

Більше того, така трансформація рахунку 48 породжує нову проблему: де відобразити операції з надходження цільових внесків від юридичних та фізичних осіб. Автором не запропонована альтернатива щодо відображення

операцій із внесками від юридичних та фізичних осіб. Науковець виділяє рахунок який безпосередньо застосовується для операцій з державною допомогою. В такому разі, якщо автор пропонує такі зміни, то необхідно наводити інші альтернативні варіанти, які б не створювали нових методичних проблем при реєстрації операцій.

У своїй спільній праці Л. Гуцаленко та Н. Здирко [33, с.242] стверджують, що окремі субрахунки до рахунку 48 (481 «Кошти вивільнені від оподаткування» та 483 «Благодійна допомога») відображатимуть інформацію, яка дублюється. Автори пропонують їх об'єднання в рахунок 485 «Непряма підтримка». На їх думку це допоможе уникнути повторень і узагальнить інформацію про непряму підтримку на одному субрахунку.

Вважаємо, що таке припущення є не коректним та суперечить Інструкції, оскільки субрахунок 483 призначений для відображення тільки благодійної допомоги у платників ПДВ, а не для відображення податкових пільг з ПДВ. Щодо рахунку 481 теж є свої суперечності, оскільки відповідно до Інструкції на цьому рахунку відображаються кошти вивільнені від оподаткування внаслідок податкових пільг з податку на прибуток. Тому, постає питання, на якому рахунку відображати кошти вивільнені в результаті застосування інших податкових пільг.

У праці Т. Кучеренко та ін., а також О. Пономаренко та Н. Канцедал, [62; 106] підіймається питання щодо облікового забезпечення краудфандингу, зокрема краудінвестингу, як одного з механізмів інноваційної діяльності.

Модель краудінвестингу передбачає залучення фінансових ресурсів від широкого кола осіб (переважно через мережу Інтернет) для реалізації певних інноваційних проєктів та з метою отримання вигоди в майбутньому (роялті, краудлендінг, акціонерний краудінвестинг).

За моделлю роялті інвестор краудфандінгової платформи виступає як один із засновників створення будь-якого авторського інноваційного проєкту

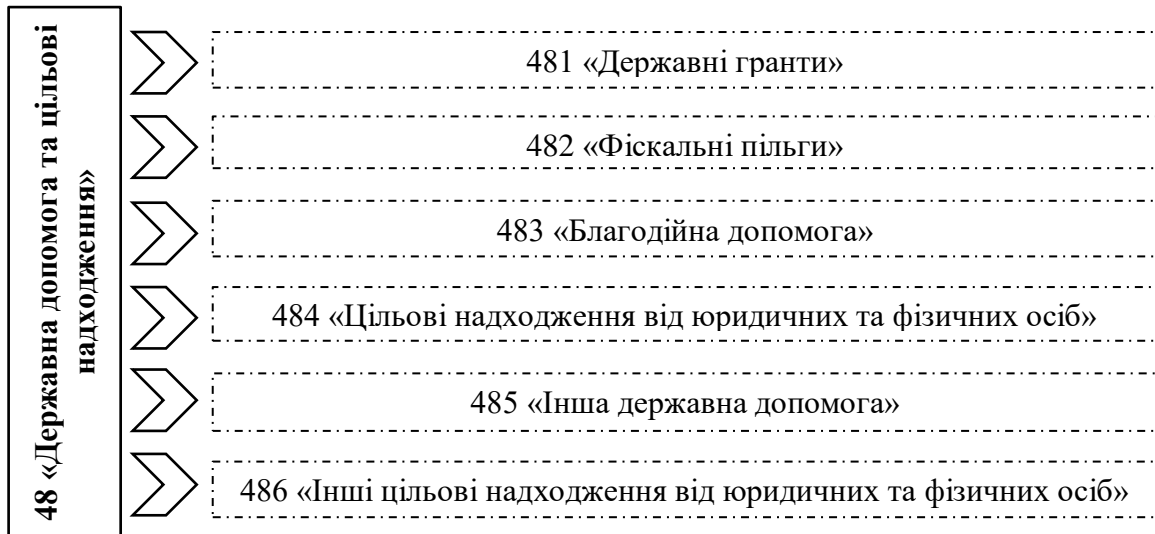
та крім нефінансових винагород одержує частину з прибутку проекту, який він фінансує [62, с.41].

Авторами Т. Кучеренко та ін. було запропоновано ввести рахунок 486 «Цільове фінансування інноваційних проектів за рахунок юридичних і фізичних осіб» [62, с.38] для відображення коштів від краудінвестингу. Тоді як, Пономаренко О. та Канцедал Н. підтримують цю висловлену думку [106].

Краудфандинг в останній час набуває свого розвитку та поширення, проте, найбільше використовується для реалізації стартап-проектів не великих компаній, а не для підтримки чи масштабних проектів суб'єктів господарювання. Тобто, постає питання доцільності виділення окремого субрахунку для відображення фінансування інноваційної діяльності за рахунок краудінвестингу. Оскільки інноваційна діяльність не є досить розповсюдженою на всю сукупність господарюючих суб'єктів в країні. Тому, вважаємо, що такі операції варто відобразити в системі аналітичного обліку. Для синтетичного обліку доцільним було б використання рахунку «Цільові надходження від юридичних та фізичних осіб». Окрім того, виокремлення такого субрахунку дозволило б відокремити державну допомогу від недержавної.

Таким чином, удосконалення синтетичного обліку державної допомоги та цільових надходжень можливе лише шляхом трансформації чинного рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Розглядаючи думки науковців в багатьох працях, які були присвячені дослідженню проблем облікового відображення державної підтримки на цьому рахунку, можна впевнено виділити головну ідею – необхідно розмежовувати надходження від держави та від надходжень з інших (недержавних) джерел. У зв'язку з цим, пропонуємо внести такі зміни до Інструкції про застосування плану рахунків, зокрема: присвоїти нову назву рахунку 48 «Державна допомога та цільові надходження» та виділити субрахунки до нього 481 «Державні гранти», 482 «Фіскальні пільги», 483 «Благодійна допомога», 484 «Цільові надходження від юридичних та фізичних осіб», 485 «Інша державна

допомога», 486 «Інші цільові надходження від юридичних та фізичних осіб» (рис. 2.1).



Джерело: власна розробка автора

Рис.2.1. Удосконалена модель рахунку 48 для реєстрації операцій з державною допомогою та цільовими надходженнями

Оновлений рахунок 48 «Державна допомога та цільові надходження» буде призначений для реєстрації операцій як з підтримкою держави, так і інших недержавних джерел фінансування.

Субрахунок 481 «Державні гранти» призначений для розкриття інформації про суми отриманих грантів (субсидій, дотацій) з державного та місцевого бюджетів. Аналітичний облік по рахунку передбачає реєстрацію за бюджетами, формами допомоги, цілями його використання.

Субрахунок 482 «Фіскальні пільги» передбачає узагальнення інформації про всі види непрямой підтримки підприємства за рахунок податкових пільг з податку на прибуток, ПДВ, податкових канікул та інших фіскальних заходів підтримки. Аналітичний облік по рахунку передбачає реєстрацію за видами податків.

Субрахунок 484 «Цільові надходження від юридичних та фізичних осіб» призначений для реєстрацій операцій з надходження фінансування з приватних джерел, зокрема юридичних та фізичних осіб. Аналітичний облік

по рахунку передбачає узагальнення за надавачами, формами підтримки (гранти), цілями використання.

Субрахунок 485 «Інша державна допомога» призначений для реєстрації операцій з державною підтримкою, яка не може бути віднесена до попередніх рахунків (наприклад, отримане фінансування для погашення тіла кредиту або компенсація витрат (погашення збитків)).

Субрахунок 486 «Інші цільові надходження від юридичних та фізичних осіб» призначений для відображення операцій з цільовими надходженнями із недержавних джерел, але які не можуть бути віднесені до попередніх субрахунків.

Пропозиції щодо внесення змін до Інструкції про застосування плану рахунків наведено у Додатку Е.

Удосконалена модель рахунку допоможе покращити процес реєстрації господарських операцій як з державною допомогою, так і з надходженнями від недержавних джерел. Застосування даного інструментарію є доречним, оскільки інформація розкрита подібним чином має передбачувану цінність для користувачів, які на її основі можуть прогнозувати майбутні доходи підприємства. Зокрема, у випадку із державними грантами, якщо на основі обліку, який розмежовує державні та недержавні джерела ресурсів для підприємства, буде розмежоване і розкриття інформації про ці операції у звітності, то користувач на підставі наведеної інформації може визначити імовірні доходи суб'єкта господарювання у наступних звітних періодах, які пов'язані або з державним грантом або з цільовими надходженнями. Така інформація має свою цінність ще за рахунок її деталізації у примітках (як того і вимагають МСБО). Як відомо, державні гранти підлягають суворому контролю за їх використанням та дотриманням умов їх отримання. Іноді такі гранти вимагають від суб'єкта господарювання виконувати певні умови протягом певного періоду часу. І так само, ці ж гранти, можуть надходити на підприємство певними траншами. Тому, комбінація окремого розкриття інформації про державну допомогу та цільові надходження разом з

деталізацією операцій у примітках дозволить користувачам оцінити: а) наскільки державний грант чи цільове надходження мають вплив на фінансовий стан підприємства; б) яка сума доходів може бути отримана або недотримана підприємством у разі виконання чи невиконання умов.

Також, застосування запропонованої моделі забезпечить правдиве подання суті аналізованого явища. Як стверджуються у Концептуальній основі фінансової звітності: «щоб бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати доречні явища, але вона повинна також правдиво подавати сутність явищ, які вона призначена подавати» [55]. Сутність державної допомоги та цільових надходжень з інших джерел є схожою, але все ж є різною. Державна допомога містить в собі різні види підтримки від держави (у багатьох формах), тоді як цільові надходження є більш вузькими за змістом. Державна допомога може включати в себе – гранти, субсидії, дотації, фінансування для погашення збитків, податкові пільги, кредити від державних фінансових установ за пільговими ставками, гарантії, МТД тощо. Тоді як, цільові надходження переважно є надходженнями у вигляді фінансування на певну конкретну мету. Таким чином, відображення таких операцій окремо відобразатиме їх сутність якнайкраще і це буде найбільш зрозуміло для користувача.

Якщо розглядати міжнародну практику відображення операцій з державними грантами, то можемо спостерігати таку ситуацію: 1) наявними є спеціальні балансові рахунки (пасивного характеру); 2) існують спеціальні рахунки доходів від операцій з державною допомогою, тоді як є відсутніми балансові рахунки для таких операцій; 3) взагалі є відсутніми спеціальні рахунки для відображення операцій з державними грантами.

Основні рахунки для відображення операцій з державними грантами наведені у табл. 2.3.

**Рахунки для відображення операцій з державною допомогою згідно з
планами рахунків**

Країна	Кореспонденція рахунків щодо відображення операцій з державною допомогою
<i>Словаччина</i>	<p>1. Списання субсидій на придбання довгострокових активів та технічну оцінку: <i>Дебет. 346 «Субсидії з державного бюджету»/347 «Інші субсидії» – Кредит. 384 «Доходи майбутніх періодів».</i></p> <p>2. Використання субсидій на господарську діяльність (гранти, пов'язані з доходом): <i>Дебет. 346 «Субсидії з державного бюджету»/347 «Інші субсидії» – Кредит. 648 «Інші операційні доходи».</i></p> <p>3. Використання субсидій на сплату відсотків за відповідним кредитом: <i>Дебетт. 346 «Субсидії з державного бюджету»/347 «Інші субсидії» – Кредит. 668 «Інші фінансові надходження».</i></p>
<i>Чехія</i>	<p>1. Використання субсидії на будівництво житла: <i>Дебет. 346/347 – Кредит. 413 «Інші капітальні фонди»</i></p> <p>2. Використання субвенції з державного бюджету, наданої для покриття витрат: <i>Дебет. 346/347 – Кредит. 648 «Інші операційні доходи».</i></p>
<i>Угорщина</i>	<p>1. Відображено дохід від використання субсидії для покриття збитків з місцевого бюджету: <i>Дебет. 391 «Нарахування доходу» – Кредит. 967 «Підтримка та виплати, отримані без зобов'язань щодо повернення» (аналітика 9672 «Субсидії та пільги, отримані від місцевого самоврядування»).</i></p> <p>2. Відображено дохід від використання державного гранту на придбання виробничого обладнання: <i>Дебет. 391 «Нарахування доходу» – Кредит. 967 «Підтримка та виплати, отримані без зобов'язань щодо повернення» (аналітика 9671 «Отримана допомога та підтримка з бюджету»).</i></p>

Джерело: сформовано на основі [187; 200; 204]

Бухгалтерська практика відображення операцій з державною допомогою у Словаччині полягає у реєстрації господарської операції на пасивному балансовому рахунку 34 «Бухгалтерський облік податків та субсидій», а саме на субрахунках: 346 «Субсидії з державного бюджету» та 347 «Інші

субсидії». Рахунок входить до третього класу рахунків «Розрахункові операції», що включає в себе активні та пасивні рахунки.

Національна практика реєстрації господарських операцій з державними грантами в Угорщині пропонує окремі субрахунки в складі рахунку 96 «Інші доходи», зокрема, 967 «Підтримка та виплати, отримані без зобов'язань щодо повернення» та аналітичні рахунки до нього: 9671 «Отримана допомога та підтримка з бюджету»; 9672 «Субсидії та пільги, отримані від місцевого самоврядування»; 9673 «Підтримка та пільги, отримані з окремих фондів». На цьому рахунку відображатимуться субсидії для покриття витрат, розвитку підприємства без зобов'язань щодо повернення, отримані від іншої фірми чи органів влади відповідно до законодавства. Даний рахунок є пасивним та застосовується у кореспонденції з активним рахунком 39 «Нарахування», зокрема субрахунок 391 «Нарахування доходу» та аналітичний рахунок до нього 3913 «Розподіл доходів від реалізації, інших процентних доходів, інших доходів».

Відображення операцій з державними субсидіями в Чехії відбувається на пасивному балансовому рахунку 34 «Розрахунок податків і субсидій», зокрема на субрахунках: 346 «Субвенція з державного бюджету» та 347 «Інші субсидії». Рахунок 346 призначений для реєстрації операцій за безповоротними коштами з державного бюджету, операційних та інвестиційних субсидій. Тоді як 347 застосовується для відображення безповоротних коштів з міського та місцевого бюджетів, операційних та інвестиційних субсидій.

Якщо розглядати особливості облікового відображення операцій з державними грантами в Туреччині, то відповідно до плану рахунків не передбачено спеціальних рахунків для таких цілей. Однак, низка наукових досліджень розглядає необхідність введення рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з державною допомогою.

Е. Їлмаз у своїй роботі порушує питання обліку державних грантів отриманих сільськогосподарськими підприємствами та пропонує

використовувати проект плану рахунків, підготовлений ліквідованою Турецькою установою стандартів бухгалтерського обліку. Автор пропонує у разі відображення державної допомоги, отриманої згідно із зазначеним проектом, як дохід, використовується рахунок 643 Державні стимулюючі надходження. Заохочення, отримані умовно, відобразатимуться в облікових записах 382 Отримані державні стимули та допомога або 482 Отримані державні стимули та допомога, залежно від терміну погашення, доки умова не буде виконана. У разі прийняття капітального підходу в державній допомозі, яка обліковується згідно з МСБО 20, буде використано рахунок 559 «Відстрочений податковий дохід (витрати)» або 549 «Спеціальні фонди» [213].

Як показує дослідження, міжнародна практика відображення операцій з державними грантами представлена окремими спеціальними рахунками, що входять до складу джерел утворення господарських засобів або системою рахунків доходів, що конкретизують вид отриманого доходу підприємством. Що стосується досвіду Туреччини, де є відсутніми спеціальні рахунки для реєстрації операцій з державними грантами, помічаємо тенденцію, що науковці прагнуть запропонувати певні групи рахунків, які б покращили інформаційне середовище обліку.

Порівнюючи рахунки бухгалтерського обліку, які призначені для реєстрації операцій з державними грантами в Україні та інших країнах, можна стверджувати про схожість підходу зі Словаччиною та Чехією. Де є виділеними балансові рахунки пасивного характеру для реєстрації таких операцій, які застосовуються у кореспонденції з рахунком відстрочених доходів або інших операційних доходів (інших доходів). Тоді як, підхід Угорщини полягає у деталізації отриманих доходів. В Україні така практика не набула свого розвитку і передбачає реєстрацію доходів від грантів у складі інших операційних доходів або інших доходів. Загалом угорська практика має свої позитивні сторони, оскільки таке розмежування доходів і їх відокремлення від інших категорій доходу дозволяє більш широко дослідити

ступінь участі держави у доходах підприємства. Особливо, це корисно, коли така інформація розкривається у звіті про прибутки та збитки або примітках до нього.

Впевнено можна стверджувати, що наявність окремих балансових рахунків (чи субрахунків) для відображення операцій з державними грантами матиме позитивний вплив для узагальнення інформації про державні гранти в обліку підприємства. Більше того, це позитивно впливатиме на якість розкриття інформації у фінансових звітах підприємства та примітках до фінансової звітності, оскільки правильно згрупована та зареєстрована інформації на вході інформаційного потоку полегшить генерацію інформації на виході, а також забезпечить її кращу якість.

2.3. Визнання та облік державних грантів у небюджетних неприбуткових організаціях

Небюджетні неприбуткові організації (далі – ННО), також відомі як благодійні або громадські організації, є невід'ємною частиною сучасного суспільства. Ці організації грають важливу роль в розвитку та підтримці соціальних, культурних, освітніх та інших галузей життя людей. Неприбуткові організації можуть бути різних типів і мають різноманітні цілі та завдання, але всі вони працюють на користь суспільства, розробляючи та здійснюючи проекти та програми, спрямовані на підтримку людей, які знаходяться в складних життєвих ситуаціях.

Неприбуткові організації можуть займатися різними питаннями, такими як захист прав людини, підтримка дітей, розвиток освіти та науки, покращення здоров'я та благоустрою, збереження культурної спадщини та багато іншого. Багато з цих організацій мають міжнародний статус та працюють на різних територіях, допомагаючи людям з різних країн.

Роль неприбуткових організацій у житті суспільства полягає не лише в реалізації конкретних проектів та програм, але й у залученні уваги до певних

проблем, викликів та потреб суспільства. Вони є важливими агентами змін, які допомагають впливати на розвиток соціально-економічного та політичного життя, сприяючи створенню більш справедливого та гуманного суспільства. Усі ці фактори роблять неприбуткові організації важливим елементом сучасності.

В українському законодавстві існує кілька тверджень, що характеризують сутність неприбуткових організацій. Стаття 52 Господарського кодексу України (ГКУ) наводить визначення некомерційного господарювання – це самостійна систематична господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку [23]. Тоді як Цивільний кодекс України (ЦКУ) оперує категорією «непідприємницькі товариства» – товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками [142]. Натомість у Податковому кодексі України (ПКУ) вживається поняття «неприбуткові підприємства» [105].

Згідно з ПКУ, під неприбутковим підприємством розуміється – підприємство, установа та організація, що одночасно відповідає таким вимогам:

- утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

- установчі документи якої містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників, членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб.

- установчі документи якої передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду, іншим юридичним особам, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону (для недержавних пенсійних фондів), або зарахування до доходу

бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Положення цього абзацу не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків, та житлово-будівельні кооперативи;

- внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій [105].

Отже, ключовим для розуміння сутності неприбуткової організації відповідно до нормативних актів є відсутність розподілу прибутків між учасниками такої установи.

Згідно з нормами ПКУ, до неприбуткових організацій можуть бути віднесені: бюджетні установи; громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди; спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб; житлово-будівельні кооперативи, дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства); об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків; професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання; сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів; інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам цього пункту [105].

За даними Державної служби статистики, на 1 січня 2021 року в Україні діяло 114 391 неприбуткова організація [35]. Станом на 1 квітня 2022 року кількість неприбуткових організацій зросла до – 236 956, а вже 1 жовтня 2022 року – до 244 172 [35]. Структура неприбуткових організацій різноманітна. Найбільшу питому вагу станом на жовтень 2022 року займають: громадські організації – 40,51%, об'єднання співвласників багатоквартирного будинку – 15,71%, профспілки – 11,79%, благодійні організації – 10,55%.

Неприбуткові організації грають важливу роль в економіці країни, хоча їх головна мета полягає у забезпеченні соціальних послуг та вирішенні

соціальних проблем, а також забезпечують робочі місця та сприяють розвитку економіки через інноваційні проєкти, взаємодію з бізнесом та державою. Крім того, неприбуткові організації здатні залучати фінансування на розвиток своїх проєктів через гранти та благодійні внески, що в свою чергу стимулює зростання інвестицій в країну. Також, вони можуть надавати підтримку та допомогу (у вигляді консультацій чи навчання) підприємствам, особливо малим та середнім, що може чинити вплив на їх успішність, діяльність та розвиток. Усе це допомагає зміцнити соціальний та економічний розвиток країни.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» неприбуткові організації так само зобов'язані вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність [108].

Особливістю діяльності неприбуткових організацій є те, що в більшості випадків такі суб'єкти некомерційного підприємництва не генерують власних обігових коштів за рахунок господарської діяльності (хоча певні ННО можуть провадити таку діяльність), а залучають їх з зовнішніх джерел. Зокрема, можна виділити такі джерела фінансування неприбуткових організацій: цільові внески юридичних та фізичних осіб; членські внески; благодійна допомога; гранти з різних організацій; кошти з державного та місцевого бюджетів, у вигляді грантів, субсидій, дотацій; пасивні доходи; інші надходження не заборонені законодавством.

Аналізуючи праці авторів щодо особливостей обліку у неприбуткових організаціях, можна виділити головну проблему – розподіл надходження неприбуткової організації на цільові внески та нецільові. Одні з авторів [50] стверджують, що так як неприбуткова організація не відповідає комерційній сутності діяльності, то необхідно всі її надходження відображати в складі рахунку 48 «Цільове фінансування», оскільки будь-які надходження будуть використані для реалізації статутної діяльності. Тоді як інші [16; 17] наголошують на тому, що необхідно проводити розподіл між цільовим фінансуванням направленим для реалізації певних програм чи проєктів, а

фінансування отримане без конкретної цілі та, яке буде використане для підтримки статутної діяльності неприбуткової організації відображати або на окремих рахунках обліку (для пасивних доходів) або відкривати окремі аналітичні рахунки в складі рахунку 48 та визнавати доходи згідно з загальними правилами НП(С)БО чи МСФЗ.

Наприклад, О.С. Височан, О.О. Височан та А.І. Ясінська стверджують, що базовою класифікацією для поділу джерел фінансування ННО має стати напрям подальшого використання отриманих ресурсів. За такою ознакою можна виділити: «джерела фінансування для забезпечення статутної діяльності (отримані ресурси, в основному, використовуватимуться на погашення загальногосподарських витрат); джерела фінансування для реалізації статутних завдань (отримані ресурси призначені для виконання конкретних проектів, програм, заходів і мають цільовий характер). Така класифікація не лише забезпечить поділ фінансування на цільове та нецільове, але й створить теоретичне підґрунтя для формування аналітики до рахунків доходів, витрат та фінансування» [16, с.19-20].

Так само, дослідження О.О. Височан та Д.О. Майковець показує, що «кожна неприбуткова організація отримує фінансування як для конкретних заходів, проектів, програм (цільове фінансування) або в цілому на забезпечення статутної діяльності (нецільове фінансування), тому для побудови ефективної та раціональної системи облікового відображення таких надходжень необхідно деталізувати джерела фінансування з використанням окремих субрахунків та аналітичних рахунків для кожного виду надходжень з метою подальшого контролю за використанням такого фінансування» [17].

Тоді як, О.Г. Кірдіна та Н.В. Кудрявець дотримуються думки, наведеної в офіційному виданні Державної податкової служби «Вісник. Офіційно про податки», де зазначається, що: «з огляду на специфіку діяльності неприбуткових організацій доцільно визнавати всі надходження таких організацій цільовим фінансуванням та цільовими надходженнями,

включаючи орендні платежі, відсотки, отримані за депозитами, курсові різниці [50, с.36]».

Натомість К.М. Тростянська та О.А. Крижановська надають оцінку двом зазначеним підходам, базуючись на праці [16] та стверджують, що «виникнення такої дискусії зумовлене, через відсутність закріпленого визначення цільового фінансування або цільового надходження на законодавчому рівні» [135, с.186].

Для того, щоб дослідити дану дискусію розглянемо вимоги НП(С)БО 15 «Дохід» в частині визнання доходу від цільового фінансування. НП(С)БО 15 говорить, що цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування [113].

Якщо накласти вимоги цього НП(С)БО до визнання пасивних доходів, наприклад, таких як відсотки за депозит, то розуміємо наступну ситуацію.

Відкриття підприємством депозитного рахунку, зобов'язує банківську установу до виплати винагороди у вигляді відсотків за користування коштами, що спричиняє у підприємства виникнення доходів. Така операція була би відображена в обліку кореспонденцією рахунків: 1) Відображено дохід від нарахованих відсотків (Дебет 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» – Кредит 719 «Інші доходи від операційної діяльності»; 2) Зараховано відсотки на поточний рахунок підприємства (Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – Кредит 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»).

Якщо розглядати цю ситуацію, з точки зору другого підходу і визнавати таке надходження як цільове фінансування, то які норми визнання доходу необхідно застосовувати. Якщо застосовувати норми п.16-19 НП(С)БО 15, то стикаємося з певними проблемами, а саме: норми НП(С)БО 15 говорять, що для отримання цільового фінансування підприємство має виконати певні умови. Наприклад, подати заявку на грант чи субсидію, провести певний івент, результатом якого буде збір коштів для реалізації конкретної мети та

ін. В ситуації з відкриттям депозитного рахунку – це власна ініціатива установи, як один із елементів пошуку додаткових джерел фінансування для підтримки мети діяльності. Однак, такий вид фінансування не має прямого цільового спрямування.

Друга проблема впливає з п.17 – дохід визнається в тому періоді, в якому були понесені витрати, пов'язані з виконанням цільового фінансування [113]. У випадку з депозитним рахунком, установа не несе ніяких витрат, пов'язаних з отриманням конкретно цього доходу. Так, ННО може здійснювати щомісячні витрати для забезпечення своєї діяльності і використовувати цей дохід для статутних цілей, однак такий дохід немає прямого цільового призначення і може бути використаний на різні потреби. Таким чином, використання другого підходу вже суперечить п.17.

Якщо розглядати ситуацію з операційною орендою з боку двох методичних основ – МСФЗ та НП(С)БО, то помітно схожі умови для визнання доходу від операційної оренди. Стандарти говорять, що такий дохід слід визнавати на прямолінійній основі протягом строку оренди. Протягом часу оренди в орендодавця виникатимуть витрати, пов'язані із орендованим об'єктом, зокрема – знос. У такому випадку постає питання чи можна розглядати такі витрати як ті, що були пов'язані із виконанням цільового фінансування.

Якщо ННО надає об'єкт в операційну оренду, то витрати, пов'язані з цим об'єктом (знос), виникали б і у випадку не здачі цього об'єкта в оренду. Вважаємо, що вони не є фактором появи цільового фінансування (витрати не були понесені для його отримання чи виконання його умов, а виникли в ході звичайної діяльності), тому, це пояснює недоцільність застосування методичного підходу визнання доходу від оренди за методикою визнання доходу від цільового фінансування (відповідно до п.17 НП(С)БО 15).

Тоді як категорія курсових різниць взагалі має іншу природу. Якщо надходження від інших операцій, які розглядалися вище мають характер фізичного руху коштів, то курсові різниці зумовлені коливанням валютних

курсів, тому відносити їх до складу цільового фінансування є не логічним. Так, отриманий дохід від курсової різниці буде використаний для реалізації статутної діяльності ННО, тому що інше непередбачено законом, але такий дохід не може відповідати суті цільового фінансування.

Дослідження методики визнання доходу від відсотків за депозит, орендної плати та курсових різниць необхідне для розуміння сутності даних операцій та вибору рахунку бухгалтерського обліку для їх відображення. Розуміємо, що специфіка діяльності ННО надає характеру цільових надходжень усім своїм надходженням, тому у науковій літературі виникають думки про доцільність відображення усіх надходжень в складі рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Проте, вважаємо, що сутність операцій, які відображаються на даному рахунку є відмінною від сутності аналізованих вище операцій, навіть якщо доходи від них можуть бути використані тільки для статутної діяльності ННО. Різниця між цими операціями в діяльності ННО досить тонка і полягає в розумінні сторін статутної діяльності. Статутна діяльність може поділятися на основну, що відповідає меті створення організації (наприклад надання освітніх послуг, захист прав, збереження екології тощо) та обслуговуючу (або забезпечуючу) статутну діяльність. Враховуючи цей поділ можна говорити й про розмежування надходжень: тих, що відповідають суті цільового фінансування та спрямовані на конкретну мету діяльності організації та ті, що не мають такої мети, а будуть використані для фінансування обслуговування (забезпечення) статутної діяльності. Також, якщо взяти до уваги методики визнання доходу від цільового фінансування та пасивних доходів, то це ще раз підкреслює доцільність їх розмежування між рахунками, що означає недоцільність використання рахунку 48 для реєстрації операцій з пасивними доходами.

Окрім того, якщо ННО обрала методичну основу ведення обліку за національними стандартами, то відповідно до п.9 НПСБО 25: «підприємства, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності,

відповідно до податкового законодавства, з метою складання фінансової звітності визнають доходи і витрати за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку» [114].

Це, в свою чергу, підтверджує, що необхідно до таких доходів застосовувати вимоги НП(С)БО, які їх прямо регулюють, оскільки операції з цими об'єктами не відповідають економічній сутності цільового фінансування.

Зрозуміло, що специфіка діяльності ННО виключає можливість розподілу прибутку, а тому сутність поняття «дохід», в розумінні для комерційних підприємств, для ННО має інший характер. Проте, це не означає, що варто всі доходи ННО відображати як цільове фінансування. Мета бухгалтерського обліку надавати повну та правдиву інформацію для підприємств будь-яких розмірів та форм господарювання, а використання рахунку цільового фінансування для відображення операцій з пасивними доходами викривлює їх економічну сутність. Оскільки операцію, яка мала визнаватися як один дохід згідно зі стандартом ми перекласифікуємо в інший вид доходу.

Якщо розглядати міжнародну практику обліку, де пасивні доходи в неприбуткових організаціях вважаються об'єктом оподаткування, то практика їх відображення полягає у окремому відображенні від інших доходів (на окремих рахунках) з метою правильного визначення бази оподаткування податком на прибуток.

Важливо розуміти, що система бухгалтерського обліку в ННО має перш за все відповідати бухгалтерським нормам і забезпечувати надійне підґрунтя процесі формування звітів для користувачів.

Окрім фінансової звітності ННО подають до податкових органів Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, де вказується структура надходжень та видатків. З огляду на формат даного звіту помітна деталізація структури доходів та витрат, тому для зручності формування такого звіту необхідна ефективна система аналітичного обліку, яка дозволить

за найменших витрат часу сформувавши звіт. Звертаємо увагу, що у звіті пасивні доходи відображаються окремим рядком, що говорить про важливість їх відокремленого обліку від інших форм цільового фінансування або на призначених для цього рахунках, або окремих субрахунках до рахунку 48. Окреме відображення пасивних доходів (чи на окремому субрахунку) спростить формування Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, оскільки для автоматизованої системи обліку буде простішим підтягнути згруповані дані. Притримуємося думки, що пасивні доходи варто відображати на спеціально призначених для них рахунках і визнавати відповідно до тих стандартів, під дію яких вони підпадають.

Міжнародний досвід обліку в ННО полягає в тому, що кожна із країн має свої особливості щодо ведення бухгалтерського обліку чи оподаткування діяльності. Кожна з країн, розглянутих у дослідженні, має як спільні риси обліку та оподаткування, так і певні відмінності. Аналіз наукових праць, що досліджували проблематику діяльності ННО, дозволив виділити ключові проблемні моменти.

Зокрема, переваги та недоліки, а також особливості оподаткування ННО в країнах вишеградської четвірки відображені у праці М. Остапової, П.Семерада, М. Маяка та Я. Гласерової [202]; процес фінансування та практика оподаткування доходів ННО у Греції стала предметом дослідження Б. К. Хрісанті та ін. [170]; Л.К. Міранда та ін. [195] досліджували порядок дотримання умов до фінансової звітності ННО у Бразилії, згідно з національними стандартами обліку на прикладі звітності некомерційних підприємств; процес становлення ННО у посткомуністичних країнах (на прикладі Польщі, Хорватії та Литви), а також генеза створення законодавства для регулювання їх діяльності та складання фінансової звітності розкрито у праці Г. Ваняк-Міхалак [203], І. Перич, С.Лейтоніене, Е.Хойнацька; взаємозв'язок традиційної системи бухгалтерського обліку та обліку в ННО розглянуто у праці М.М. Альбаз, М.М. Мелегій, А.А. Алхіджріс, А.З. Метвалі [157]; розуміння ННО в рамках законодавства Словаччини, особливостей

фінансування та бухгалтерського обліку розкрито у дослідженні Ф. Ребетак та В. Бартосова [196]; М. Остапова досліджує особливості формування фінансової звітності ННО згідно з чеським законодавством [188]; розгляд ролі ННО в житті суспільства, а також оцінка правового статусу їх діяльності в Словаччині відображено у праці Я. Дюрковичова [176]; специфіка бухгалтерського обліку в громадських організаціях Польщі розкрита у дослідженні М. Шевчик-Яроцки [201].

Наприклад у Греції, практика адміністрування податку на прибуток свідчить, що не всі доходи неприбуткової організації звільнені від оподаткування цим податком. Зокрема, у праці Б.К. Хрісанті та ін. зазначається, що «об'єктом оподаткування податком на прибуток є доходи ННО від оренди землі, будівель або цінностей рухомого майна» [170].

Дана ситуація зумовлена особливостями податкового законодавства Греції. Відповідно до ст.45 пп. С закону Міністерства №4172/2013 суб'єктами оподаткування податком на прибуток є некомерційні юридичні особи, за винятком доходів, отриманих для досягнення своєї мети, які не підлягають оподаткуванню [217].

Зокрема, до оподатковуваних доходів ННО належать доходи, отримані від діяльності, яка не є здійсненням їх неприбуткової місії, навіть якщо вони спрямовуються на досягнення їх некомерційної мети.

Доходами, які підлягають оподаткуванню, окрім доходів, отриманих від капіталу (відсотки, доходи від нерухомості тощо) та приросту капіталу від переказу капіталу, є, наприклад, підписки від третіх осіб – не членів, доходи від публікації та продажу журналів, книги, бланки тощо третім особам – не членам вищевказаних осіб, а також від зареєстрованої на них реклами, доходи від реклами на футболках спортивних клубів, доходи (оплата за навчання) від роботи приватних шкіл, майстерень тощо, доходи від продажу ікон, від експлуатації гуртожитків і радіостанцій святими монастирями тощо [217].

У Польщі регулювання діяльності некомерційних організацій здійснюється низкою законів, однак регулювання бухгалтерського обліку представлено загальним Законом про бухгалтерський облік, що так само регулює і діяльність комерційних підприємств.

Перелік ННО наводиться у Законі «Про громадсько-корисну та волонтерську діяльність» [207]. Для них передбачено складання спрощеного пакета звітності, відповідно до Закону про бухгалтерський облік [208]. Спрощений пакет звітності для громадських організацій визначено Додатком 6 Закону про бухгалтерський облік. До пакета входить – Баланс, Звіт про фінансові результати, а також Додаткова інформація та пояснення. Законом надається чіткий перелік статей для звітів та пояснювальної інформації. Однак, Закон про бухгалтерський облік дозволяє застосовувати ННО пп. 6 ст. 45, де вказується, що такі організації, крім капітальних товариств і організацій, можуть обрати складати та подавати звітність згідно з додатком 1, тобто повний пакет звітності.

Згідно з Законом «Про податок на прибуток підприємств» неоподатковуваними є доходи громадсько-корисних організацій, які призначені для реалізації статутної діяльності, окрім господарської діяльності [206].

Тобто, ННО в Польщі, не сплачують податок на прибуток з доходів, які отримані для реалізації їх цілей. Тоді як, доходи отримані від господарської діяльності, що провадять ННО, є об'єктом оподаткування податком на прибуток.

Бухгалтерський облік в ННО Словаччини аналогічно до інших країн регулюється Законом про бухгалтерський облік [172]. В цілому, для більшості суб'єктів господарювання встановлюється система ведення обліку за подвійним записом, однак ст. 9 частиною 2 пп. С передбачено ведення обліку за спрощеною системою. Такі умови встановлюються для організацій, що не здійснюють підприємницької діяльності, а надають загальнокорисні

послуги та мають дохід менший ніж 200 тис. Євро за попередній звітний період.

Якщо загальна система обліку у Словаччині передбачає пакет звітності у складі – Балансу, Звіту про прибутки та збитки і Приміток до фінансової звітності, то спрощена система обліку передбачає – Звіт про доходи та витрати і Звіт про активи та пасиви.

Законодавство з податку на прибуток передбачає оподаткування доходів від продажу активів, оренди, реклами та ін. доходів визначених ст. 43 Закону про податок на прибуток [173].

Як пише М. Остапова перевагою словацького законодавства про податок на прибуток полягає в тому, що Словаччина є єдиною країною, де з 2018 року було надано виключення для доходів від реклами в розмірі до 20 000 євро, які використовуються на благодійні цілі. Недоліком Словаччини в порівнянні з іншими країнами Вишеградської групи є висока податкова ставка, яка досягає 21% [188, с.7].

Праця М. Остапової та ін. [202] присвячено дослідженню особливостей оподаткування ННО в країнах Вишеградської групи (Польща, Чехія, Словаччина, Угорщина). Автори зазначають, що оподаткування неприбуткових організацій у Чехії Республіки значно вище, ніж в інших країнах Вишеградської групи.

Науковці пояснюють це тим, що в Чехії діє система оподаткування платників шляхом їх розподілу на дві групи – платники з вузькою базою оподаткування (оподатковуються окремі види діяльності) та платники з широкою базою оподаткування.

Найчастіше у наукових публікаціях зустрічається проблема, яка стосується обліку в неприбуткових організаціях, яка стосується відсутності прямого нормативного регулювання бухгалтерського обліку в ННО. В більшості розглянутих країн є відсутніми окремі стандарти, які б регулювали прямо облік в ННО, тому бухгалтери керуються національним законодавством прийнятим для комерційних підприємств або МСФЗ.

Аналізуючи працю Л.К. Міранди та ін. [195] виявлено спроби Федеральної бухгалтерської ради Бразилії удосконалити звітність комерційних підприємств для потреб ННО. Для реалізації такої мети, був прийнятий Бразильський стандарт обліку – Т 10.19 «Некомерційні суб'єкти». В даному стандарті розкривали особливості складання звітності неприбутковими організаціями.

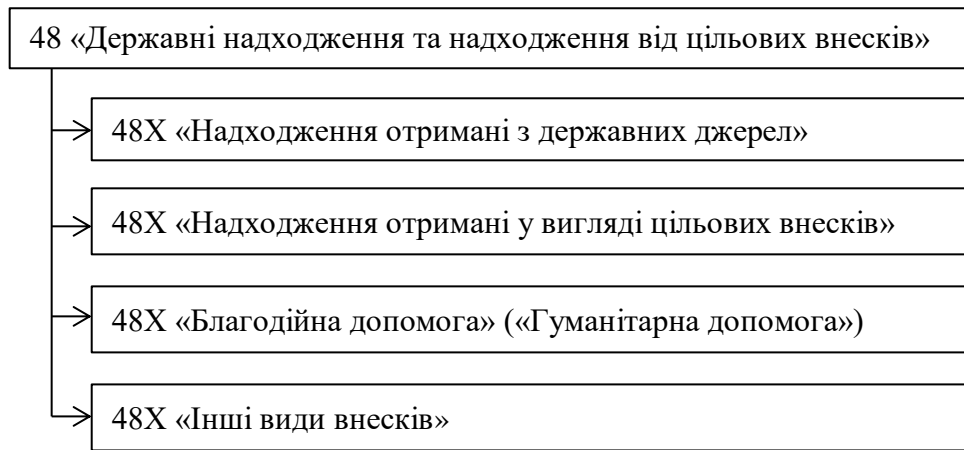
Зокрема, у праці науковців стверджується, що у стандарті запропоновано замінити статтю «Прибуток» на «Профіцит», тоді як «Накопичені збитки» на «Накопичений дефіцит» [195]. Через те, що більшість ННО не мають власного капіталу, то статтю «Капітал» змінено на «Соціальні активи» [195]. Такі трансформації торкалися усього пакету звітності, що складають бразильські ННО. Головною рисою цих змін була трансформація назв «Доходи» на «Надлишок» та «Витрати» на «Дефіцит».

Якщо порівнювати особливості бухгалтерського обліку ННО в Україні та зарубіжних країнах, можна впевнено говорити про їх спільні риси – відсутність прямого регулювання бухгалтерського обліку в ННО, адаптація законодавства для комерційних організацій до специфіки діяльності некомерційних установ, що в свою чергу порушує низку методичних проблем чи то в обліку, чи то в процесі складання фінансової звітності. Вимоги податкового законодавства є більш відмінними. В Україні будь-які доходи ННО не підлягають оподаткуванню податком на прибуток, якщо вони використані на реалізацію цілей та мети організації, що визначені її установчими документами. ННО стає платником податку на прибуток лише у разі порушення використання своїх доходів – не на статутні цілі. В такому разі така організація зобов'язується подати Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації та нарахувати податкові зобов'язання з податку на прибуток. Після вчинення такого правопорушення така організація виключається з Реєстру неприбуткових організацій та стає платником з податку на прибуток. Тоді як, в ряді розглянутих нами країн,

ННО з моменту створення є платниками податку на прибуток, але окремих категорій доходів.

Дослідження враховує як вітчизняний досвід ведення обліку в ННО, так і міжнародний. В результаті цього можна стверджувати, що бухгалтерський облік в таких організаціях залежить від застосованої моделі оподаткування в країні. Якщо, в розглянутих країнах, ННО автоматично є платниками податку на прибуток, то відповідно і система рахунків в таких організаціях буде більш ширшою. Оскільки, в деяких випадках об'єктом оподаткування є не тільки пасивні доходи, а інші доходи, визначені національним податковим законодавством. Тоді як, в Україні ННО не є платниками податку на прибуток, то це викликає навпаки спрощення системи рахунків та статей звітності. У зв'язку з цим можна говорити про дві моделі реєстрації операцій з доходами неприбуткової організації.

Перша модель стосується неприбуткових організацій, які є платниками податку на прибуток. Згідно з таким підходом важливим є розмежування надходжень, що підлягають оподаткуванню, з тими, що не підлягають оподаткуванню. В даній моделі дотримуємося позиції щодо відокремленого відображення пасивних доходів та інших доходів, які відповідно до законодавства підлягають оподаткуванню. Тобто, для реєстрації операцій з надходження державних грантів та субсидій, цільових внесків від членів організації та інших осіб, благодійної допомоги, тощо застосовуємо окремий рахунок та субрахунки до нього. Для реєстрації операцій з оподатковуваними доходами – на іншому окремому рахунку (рахунках) та субрахунків до нього (рис. 2.2).



Джерело: власна розробка автора

Рис. 2.2. Розроблена модель реєстрації операцій з доходами неприбуткової організації, яка є платником податку на прибуток

Перший рівень представлений синтетичним рахунком «Державні надходження та надходження від цільових внесків». Даний рахунок призначений для узагальнення інформації про неоподатковувані доходи ННО з державних та недержавних джерел, а також надходження благодійної чи гуманітарної допомоги. Другий рівень представляє систему субрахунків, які покликані здійснити розподіл надходжень за їх джерелами та суттю. Субрахунок «Надходження отримані з державних джерел» призначений для реєстрації інформації про надходження отримані з державного та/або місцевого бюджетів, надходження від іноземних державних інституцій, міжнародної технічної допомоги. Крім того, даний рахунок передбачає побудову третього рівня – системи аналітичних рахунків. Наприклад, аналітичний рівень до даного субрахунку може передбачати деталізацію за цільовими проєктами (якщо кошти отримано під конкретний захід). Наступний субрахунок «Надходження отримані у вигляді цільових внесків» може бути застосований для реєстрації операцій зі членськими внесками, надходженнями від фізичних та юридичних осіб тощо. Аналітичний рівень може передбачати деталізацію за проєктами або групами надавачів. Субрахунок «Інші види внесків» передбачає відображення інших видів внесків, що прямо не можна віднести до попередніх груп операцій.

Що стосується доходів, які підлягають оподаткуванню, то пропонуємо два альтернативних варіанти. Розуміємо, що оподатковувані доходи можуть бути різними відповідно до законодавства країни. В одних країнах – це пасивні доходи, в інших це можуть бути доходи від провадження господарської діяльності чи реалізації певних продуктів, чи послуг. Тому, схилиємося до: 1) використовувати вже наявні рахунки з типового плану рахунків для обліку таких об'єктів; або 2) застосовувати окремий рахунок для реєстрації операцій з такими надходженнями з їх розподілом за субрахунками. Наприклад, такий рахунок може мати назву «Оподатковувані надходження організації».

Друга модель реєстрації операцій з доходами неприбуткової організації стосується тієї законодавчої системи, коли ННО не є платником податку на прибуток і всі її види доходів не є об'єктом оподаткування. Вітчизняна податкова система передбачає саме такий випадок. У зв'язку з цим організація обліку ННО є досить спрощеною – обмежено коло рахунків, а також статей звітності.

Національна практика передбачає застосування рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» для реєстрації надходжень установи. Вище у дослідженні (параграф 1.2) підіймалося питання удосконалення рахунку для комерційних підприємств з урахуванням сучасних реалій в економіці та розвитку економічної науки. У випадку застосування цього рахунку неприбутковою організацією вбачаємо за необхідне зазначити певні корективи.

Наприклад, застосування субрахунку 481 «Кошти вивільнені від оподаткування» для ННО є недоцільним, оскільки такого поняття як податок на прибуток в розумінні діяльності такої організації є відсутнім. Тому, для зручності формування звітної інформації неприбутковою організацією варто сформувати ефективну систему субрахунків та аналітичних рахунків до них. Установою може використовуватися інші вже наявні субрахунки до цього рахунку або можуть відкриватися нові, які будуть чітко відображати

отримані ресурси та покращуватимуть контроль за їх рухом та використанням.

У розглянутих дослідженнях авторами підіймалися питання щодо важливості поділу ресурсів ННО на цільові та нецільові. Вважаємо, що таку модель можна покласти в основу організації аналітичного обліку установи. Окремо здійснювати реєстрацію тих сум, що підлягають використанню на конкретну мету (проект) та в міру його реалізації відстежувати рух фінансування та його залишки, а також, окремо відображати цільові внески, що не мають конкретної мети, а будуть використані або для покриття господарських витрат установи, або для фінансування задач, які лежать в основі мети діяльності установи.

Однак, головним питанням для цієї моделі є питання реєстрації пасивних доходів. Як зазначалося раніше, думки науковців розділилися й одні наголошують на їх окремій реєстрації, інші ж пропонують відкривати субрахунки в межах рахунку цільового фінансування. У дослідженні наведено достатню кількість аргументів щодо окремої реєстрації таких доходів, а тому підтримуємо науковців першої групи. Більше того, аналіз звітів неприбуткових організацій дозволяє впевнено стверджувати, що такі доходи є вкрай рідкісними й основна кількість надходжень ННО формується саме за рахунок внесків інших осіб. Тому, вважаємо за необхідне застосовувати уже наяву методичну базу для реєстрації пасивних доходів.

Облікове забезпечення ННО характеризується відсутністю окремих спеціальних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, типового плану рахунків для ННО чи методичних рекомендацій. При веденні бухгалтерського обліку ННО керуються загальноприйнятими для комерційного сектору НП(С)БО чи МСФЗ, типовим планом рахунків та іншими нормативними документами, що регламентують процес бухгалтерського обліку.

Так як такі організації, зазвичай, не здійснюють комерційної діяльності, то пошук джерел фінансування або фандрайзинг є важливою складовою їх

діяльності як суб'єкта господарювання. Для кожного виду небюджетних організацій можуть притаманні як різні джерела фінансування, так і різні підходи до залучення такого фінансування. Ведення обліку фінансування є основною прозорою діяльністю ННО та відображення у звітності результатів їх роботи [17].

Наприклад, Ф. Ребетак та В. Бартосова вважають, що джерела фінансування ННО можна розділити на дві групи – внутрішні та зовнішні. Група внутрішніх надходжень включає самофінансування за рахунок власного капіталу, внесеного засновниками, плати за членство, реклама, продаж продуктів або послуг, оренда. Група зовнішніх надходжень розподіляється на три підгрупи – пряме державне фінансування (гранти та субсидії від уряду, органів місцевого самоврядування, міст, іноземних держав або фондів ЄС, оплата послуг, що надається неприбутковими організаціями), непрямі громадські надходження (митні та податкові пільги, перепризначення відсоткової частки податків юридичних осіб), приватні (індивідуальні пожертвування та спонсорство, подарунки, гранти від фондів) [196].

Як розглядалося вище, одним із джерел фінансування діяльності ННО можуть бути кошти з державного чи місцевого бюджетів (гранти, субсидії тощо). Як правило, державні гранти, надані з бюджетів різних рівнів, мають цільовий характер та потребуються виконання певних умов установою для їх отримання.

Для забезпечення процесу ведення бухгалтерського обліку операцій з державною допомогою ННО можуть обрати одну із методичних основ ведення обліку для комерційних підприємств – МСФЗ чи НП(С)БО. Ведення обліку за МСФЗ у ННО немає суттєвих відмінностей у порівнянні з Н(П)СБО, оскільки специфіка діяльності цих організацій зумовлює зменшену кількість об'єктів бухгалтерського обліку. Що стосується грантів, то для ННО постає вибір між МСБО 20 та НП(С)БО 15 в частині регулювання цільового фінансування. Загалом норм НП(С)БО 15 може бути достатньо для

відображення операцій з державними грантами в обліку ННО, оскільки основна кількість надходжень і є цільовим фінансуванням. Однак, врахування норм МСБО 20 дозволяє оцінити цю ситуацію більш широко.

Вимоги до визнання державних грантів згідно з МСБО 20 відповідають загальним положенням НПСБО 15 щодо визнання цільового фінансування. Звісно МСБО 20 має ширшу методичну основу. Однак, не всі положення МСБО 20 можуть бути застосовані в практиці ведення бухгалтерського обліку в ННО. Наприклад, застосовувати капітальний підхід, коли гранти відображаються у капіталі підприємства матиме обмеження через те, що більшість ННО не мають власного капіталу як такого. До того ж досить часто, до ННО надходять активи, які мають бути потім передані як гуманітарна чи благодійна допомога третій стороні, але так само зобов'язані обліковувати ці активи на балансі підприємства, хоча вони і не мають відношення до капіталу підприємства, тому застосування методу доходу є більш доцільним.

Перевагою застосування МСБО 20 для господарських операцій з грантами в ННО є також положення щодо оцінки гранту в немонетарній формі – за справедливою або номінальною вартістю. Даний параграф стандарту допоможе чітко виділити методичну основу для оцінки активів у не грошовій формі та які передані на умовах невідплатності.

Відповідно до класифікації грантів у МСБО 20 розрізняють гранти, пов'язані з активами та гранти, пов'язані з доходами. Для кожного із цих видів грантів передбачено по два варіанти розкриття інформації у звітності.

У своїй праці [18] О. Височан підіймає питання щодо застосування рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» в обліку ННО. Науковець доводить, що не застосування цього рахунку призведе до викривлення інформації щодо розмірів цільового фінансування у розпорядженні підприємства у його звітності, а саме до завищення сум цільового фінансування, якщо не списувати використані кошти на придбання активів до складу відстрочених доходів.

Підтримуємо висловлену думку О. Височан, оскільки методика відображення гранту через механізм відстроченого доходу сприятиме повному та достовірному розкриттю інформації про використані ресурси у вигляді цільового фінансування та очікувані доходи від них. Однак, необхідно внести певні корективи до даного методу. Ґрунтуючись на специфіці діяльності ННО встановлено той факт, що не всі активи, придбані за рахунок грантів, будуть використані ННО в її статутній діяльності, а можуть бути придбані та передані іншим особам або організаціям. В такому випадку не можна застосовувати категорію відстроченого доходу, оскільки такі активи будуть тимчасовими. У зв'язку з цим, пропонуємо запровадити дві методики обліку для гранту, залежно від цілей використання активу, який був придбаний за кошти гранту (рис. 2.3).



Джерело: власна розробка автора

Рис. 2.3. Методика відображення гранту, пов'язаного з активом, що використовується для забезпечення провадження статутної діяльності

Логіка методу така: 1) якщо актив, придбаний за кошти гранту або актив сам по собі є грантом і він має використовуватися для забезпечення статутної діяльності ННО (наприклад, комп'ютерна техніка), то варто застосовувати методику відстроченого доходу; 2) якщо ж актив підлягає передачі іншим особам, то методика визнання доходу від гранту має бути відмінною від попередньої, а саме: дохід має визнаватися в момент їх списання з балансу та передачі отримувачу, оскільки такі активи не будуть контролювані ННО в майбутньому.

ННО зобов'язані ставити на облік активи за загальними правилами, навіть, якщо вони плануються для передачі іншим особам чи організаціям, як це прийнято і для комерційних підприємств. А це, в свою чергу, породжує проблеми з визнанням доходу від гранту для тих активів, що є тимчасовими для ННО. Наявні методики визнання доходів від гранту за НП(С)БО чи МСФЗ не враховують сутності діяльності ННО, а тому такі підлягають коригуванню. Якщо стандарти наголошують на тому, що визнання доходу відбувається при понесених витратах, пов'язаних із грантом, то часто розуміються амортизаційні відрахування для необоротних активів. За аналогією з оборотними активами визнаємо дохід від гранту у момент їх списання. Для ННО категорія відстроченого доходу в більшості розглядається для необоротних активів, які використовуються для забезпечення діяльності самої ННО.

Результати проведеного дослідження показують, що відсутність спеціального методичного забезпечення обліку в ННО формує суперечності у поглядах щодо відображення операцій з цільовими надходженнями. Для покращення процесу реєстрації операцій з надходженнями ННО обґрунтовано доцільність їх відокремленого з операціями з надходження пасивних доходів, тому що це забезпечить відповідність нормам положень бухгалтерського обліку та не спотворюватиме суті відображених об'єктів.

Порівняльний аналіз національної практики обліку в ННО з міжнародною ліг в основу формування пропозицій зі створення окремого балансового рахунку для тих організацій, що є платниками податку на прибуток відповідно до національного законодавства країни. Структура рахунку сформована на основі вітчизняного рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» та може бути закріплена обліковою політикою організації для використання: 48 «Державні надходження та надходження від цільових внесків» та субрахунки 48X «Надходження отримані з державних джерел», 48X «Надходження отримані у вигляді цільових внесків», 48X «Благодійна допомога/Гуманітарна допомога», 48X «Інші види внесків» Для ННО в Україні, що відповідно до податкового законодавства є неплатниками податку на прибуток, рекомендовано використовувати удосконалену форму рахунку: 48 «Державна допомога та цільові надходження».

З метою достовірного інформування користувачів про використання надходжень у статутній діяльності ННО та розкриття даних про очікувані доходи організації запропоновано відображати доходи від гранту, пов'язаного з активами у складі відстрочених доходів для тих об'єктів, що будуть використовуватися для забезпечення статутної діяльності організації, тоді як для активів, що підлягають передачі третім особам дохід від гранту визнається в момент їх списання.

2.4. Гранти у сільському господарстві: підходи до облікового відображення згідно з національними та міжнародними стандартами

Розвиток сільського господарства України є важливим для забезпечення безпеки харчування населення країни та формування додаткових можливостей експорту. Також, він сприяє збільшенню кількості робочих місць у сільському господарстві та в суміжних галузях, що сприяє зниженню рівня безробіття. Сільське господарство є пріоритетним видом діяльності для

економіки України. За даними Державної служби статистики України, у 2022 році валовий продукт сільського господарства становив 1101019 млн. грн., що складає 9,9% ВВП країни [35]. У зв'язку з цим, державна підтримка цієї галузі є важливою для забезпечення її розвитку та розширення. Урядом нашої країни та іноземних державних інституцій реалізуються різноманітні програми підтримки. Зокрема, в Україні за даними порталу «Дія. Бізнес» реалізуються програми підтримки садового та тепличного господарства. Також, є програми пільгового кредитування українських експортерів, які покликані стимулювати експортні можливості аграріїв в тому числі.

Окрім того, сільськогосподарські підприємства можуть користуватися системою ДАР (Державний аграрний реєстр) [36], яка створена Міністерством аграрної політики для ефективного залучення та розподілу усіх видів підтримки для аграріїв, як за кошти державного бюджету, так і міжнародних грантів та технічної допомоги. В електронному кабінеті агровиробника ДАР міститься уся інформація про наявні для нього фінансові ініціативи, а також здійснюється їх постійне оновлення з прив'язкою до його конкретного виду діяльності.

За даними Міністерства аграрної політики у 2021р. було надано 4,7 млрд. грн. державної підтримки 11 тис. сільськогосподарських підприємств [80].

Найбільшу питому вагу у структурі державної підтримки сільського господарства займає категорія «Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників». Дана категорія містить в собі фінансування таких напрямів як: відшкодування втрат від пошкодження посів сільськогосподарських культур внаслідок надзвичайних ситуацій техногенного та природного характеру (сума фінансування у 2021р. – 107,9 млн. грн.); державна підтримка виробників картоплі (53,2млн.грн.); державна підтримка розвитку тваринництва та переробки сільськогосподарської продукції (1609,6 млн. грн.); державна підтримка сільгосптоваровиробників шляхом виділення бюджетних субсидій з розрахунку на одиницю

оброблюваних угідь (50 млн. грн.); державна підтримка сільгосптоваровиробників, які використовують меліоровані землі (16,7 млн. грн.); надання сімейним фермерським господарствам додаткової фінансової підтримки через механізм доплати (0,6 млн. грн.); фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів (1200 млн. грн.); фінансова підтримка розвитку садівництва, виноградарства та хмелярства (512,2 млн. грн.) [80].

Методика відображення грантів у бухгалтерському обліку комерційних підприємств (які за своїм видом діяльності не є сільськогосподарськими) чи неприбуткових організацій, які вирішили обрати за основу МСФЗ є достатньо простою, оскільки обмежується лише одним стандартом – МСБО 20. Тоді як для сільськогосподарських підприємств, що використовують МСФЗ та отримують гранти постає вибір між двома методичними основами – відображати гранти за МСБО 20 чи МСБО 41.

Вибір того чи іншого стандарту залежить від того, за якою вартістю були оцінені біологічні активи. МСБО 41 передбачає два способи оцінки біологічних активів [76]: за справедливою вартістю мінус витрати на продаж та собівартістю мінус уся накопичена амортизація та всі накопичені збитки від зменшення корисності. Перший варіант оцінки є загальним. Тоді як другий застосовується при виникненні проблем із визначенням справедливої вартості.

Отже, якщо грант, пов'язаний із біологічним активом, оцінений за справедливою вартістю, то до такого гранту застосовуються вимоги МСБО 41. Якщо ж грант, пов'язаний з біологічним активом, оцінений за собівартістю – застосовуємо МСБО 20.

МСБО 41 поділяє державні сільськогосподарські гранти на дві категорії: безумовні (тобто, ті, які не потребують виконання певних умов для їх отримання) та умовні (які передбачають дотримання певних умов). З визнанням безумовних грантів не виникає особливих проблем. Вони визнають у прибутку або збитку підприємств в тому періоді, коли існує

суттєва впевненість, що кошти гранту будуть отримані. Зазвичай такі гранти можуть мати компенсаторний характер, тобто бути направлені на покриття вже понесених збитків або відшкодування понесених витрат. Що стосується умовних грантів, то загалом їх методика відображення не досліджена. Через їхню специфічність і вітчизняна практика надання грантів спричиняє їх рідкісність. Очевидним є те, що їх визнання буде пролонгованим у часі, оскільки вимагає виконання умов, які враховуючи специфіку сільськогосподарської діяльності, можуть бути відтерміновані у часі.

Розглядаючи фінансові звіти компаній (ТОВ СП «Нібулон», СП ТОВ «Ниви Переяславщини», ПрАТ «МХП», ТОВ «Баришівська зернова компанія», ТОВ «ІМК») помітно, що їх облікова політика за МСФЗ базується в більшості на положеннях МСБО 20 щодо грантів. Проаналізували їх фінансові звіти та дійшли висновку, що отримані цими підприємствами гранти були або направлені на компенсацію витрат (збитків) або на будівництво (реконструкцію) необоротних активів. З цього можна зробити висновок, що такі гранти не є прямо пов'язаними з конкретними біологічними активами, а тому застосування МСБО 20 є коректним.

Визначимо, коли застосовувати МСБО 41 в частині визнання грантів сільськогосподарському підприємству. Перш за все, ідентифікуємо на що саме направлений грант – його головна ціль. Якщо грант направлений на модернізацію свинокомплексів, де відповідно уже утримується поголів'я свиней (які є біологічними активами), але грант не спрямований на вплив саме на поголів'я свиней, а спрямований на інший об'єкт – будівлю. То такий грант, буде підпадати під дію МСБО 20. Але якщо говорити про грант, який буде направлений, наприклад, на збільшення поголів'я свиней на конкретному підприємстві чи в регіоні, то маємо розглядати такий грант вже у рамках МСБО 41, тому що він є прямо пов'язаним з біологічними активом. Ще одним яскравим прикладом можна назвати програми підтримки садівництва, які реалізуються на цей час нашим урядом. Цей грант є

пов'язаним з конкретним біологічним активом, тому маємо застосувати МСБО 41. Наступним кроком, після ідентифікації об'єкта, який прямо пов'язаний з грантом, дивимося на його оцінку. Розуміємо, що за умовами МСБО 41 застосовується лише до грантів, що пов'язані з біологічними активами, які оцінені за справедливою вартістю. Якщо ж біологічний актив оцінений за собівартістю маємо звертатися до МСБО 20.

Згідно з національним законодавством України, усі гранти, пов'язані з біологічними активами визнаються відповідно до вимог НП(С)БО 15 «Дохід». Відповідно, відсутніми є будь-які особливості визнання доходів від грантів, аналогічні до МСБО 41. Окрім того, у національній практиці не існує розподілу грантів для сільськогосподарських підприємств на умовні чи безумовні. Класифікація грантів аналогічна до НП(С)БО 15.

Отже, стає зрозумілим, що національні стандарти в основі відображення грантів, які пов'язані з біологічними активами, у сільському господарстві використовують підхід аналогічний до МСБО 20.

Якщо розглядати НП(С)БО 30 та МСБО 41 в частині оцінки біологічних активів, то обидва стандарти наголошують на їх оцінці за справедливою вартістю. Лише при складності чи неможливості її визначення необхідним є застосування первісної вартості та собівартості відповідно до вимог кожного зі стандартів.

Однак, як згадувалося вище вимоги щодо визнання грантів у сільському господарстві, які пов'язані з біологічними активами застосовуються лише до тих активів, що оцінені за справедливою вартістю. Тоді як всі інші – відповідно до МСБО 20. В національній практиці виявлено, що національний стандарт 30 «Біологічні активи» вимагає застосовувати вимоги НП(С)БО 15, які досить схожі до вимог МСБО 20. Це показує, що національний стандарт змушує використовувати однакові умови до визнання гранту, але до активів за різними оцінками. Як відомо, біологічні активи оцінені за справедливою вартістю не амортизуються, а тому застосовувати вимоги стандарту, який передбачає визнання доходу від гранту у сумі пропорційній до суми

нарахованої амортизації на цей актив є нелогічним підходом. Оскільки потребує розробки методики розподілу суми гранту з метою визнання доходу.

Методика МСБО 41 щодо визнання умовних грантів, пов'язаних із біологічними активами оціненими за справедливою вартістю має своє позитивне значення у процесі визнання доходу від гранту. Зокрема, стандарт вказує, що суб'єкт господарювання визнаватиме дохід за умовним грантом лише після повного виконання умов, що позитивним чином вплине на розкриття доходів підприємства, оскільки не буде їх завищення. Адже, якщо суб'єкт господарювання не виконає поставлені йому умови, то він буде зобов'язаний повернути усю суму гранту. Якби підприємство відображало кожного звітного періоду, якусь частину доходу за таким грантом, то потім його повернення як результат невиконання умов може ввести користувача в оману щодо: а) недостовірного подання фінансових результатів; б) очікуваних майбутніх доходів; в) неочікуваних можливих витрат, пов'язаних із погашенням гранту.

Загалом із дослідження видно, що НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 не є повністю гармонізованими. Оскільки МСБО 41 містить інші вимоги до визнання грантів, пов'язаних з біологічними активами, що оцінені за справедливою вартістю. Згідно з вимогами НП(С)БО 30, що керується вимогами НП(С)БО 15 при визнанні доходу від цільового фінансування, доходи від гранту визнаватимуться за принципом нарахування – відповідно до понесених витрат пов'язаних з біологічним активом. Тоді як МСБО 41 щодо умовних грантів базується на принципі виконання умов гранту, що розмежовує витрати на створення/вирощування біологічного активу з визнанням доходу від гранту.

В українській практиці реєстрації операцій з державними грантами сільськогосподарськими підприємствами застосовуються рахунок 48 «Цільове фінансування та цільові надходження». Проблема застосування даного рахунку у практиці агропідприємств неодноразово підіймалася у

науковій літературі [33; 41; 42; 46; 106]. Все це пов'язано із тим, що його законодавчо сформована структура не відповідає специфіці сільськогосподарської діяльності, а також впливає на наступне подання інформації у звітності. Згідно з національними стандартами обліку України звітність суб'єкта сільськогосподарської діяльності, у тому числі розкриття інформації про державні гранти, має певні недоліки та потребує трансформації норм національних положень щодо розкриття, а також форм звітності. У випадку формування звітності за МСФЗ, що містять більший методичний базис розкриття інформації про державні гранти у звітності, реєстрація даних на цьому рахунку так само не забезпечує повноти інформації для цілей звітності.

Все це зумовлено тим, що структура рахунку не може повною мірою забезпечити інформаційну потребу користувачів щодо ступеня участі держави у фінансових стимулах сільськогосподарського підприємства. Тому авторами часто пропонується: 1) трансформація рахунку шляхом виділення окремих типових субрахунків для сільського господарства; 2) трансформація рахунку шляхом розподілу надходжень від держави та інших осіб; 3) трансформація рахунку для відображення поточних надходжень від держави та виділення рахунку для відображення довгострокових надходжень від держави.

Підтримуємо думку авторів щодо необхідності розмежування надходжень від держави та інших джерел (приватних). Окрім того, важливим є розподіл інформації не тільки за формою гранту, а у випадку сільського господарства і за його галузями – рослинництвом або тваринництвом (для суб'єктів господарювання, що комбінують ці види діяльності). Тому, з метою організації функції контролю за використанням бюджетних коштів з розподілом за галузями чи видами біологічних активів, вважаємо необхідним побудувати правильну систему аналітичного обліку, яка в свою чергу буде забезпечувати повноту сформованої інформації для цілей фінансової звітності. Зокрема, пропонуємо універсальну модель рахунку для реєстрації

надходжень у вигляді підтримки, що може бути застосована сільськогосподарськими підприємствами. (рис. 2.4).

Дана модель рахунку передбачає можливість групування інформації за всіма джерелами надходження (XX – синтетичний рівень), розподіл підтримки за джерелом надходження (державні чи приватні ресурси) та її формою (грант, субсидія – XXX рівень), аналітика за галуззю діяльності (XXXX – рівень) дозволяє показати інформацію скільки підтримки було надано конкретно за кожною категорію (також, дозволить полегшити формування статистичної звітності), XXXXX – найдетальніший рівень, який прямо показує на який об’єкт було надано підтримку (закладення кущів; формування поголів’я овець тощо).

48	Синтетичний рахунок для відображення надходжень від держави чи інших юридичних та фізичних осіб
48X	Субрахунок, що позначає форму гранту та джерело надходження
48XX	Аналітичний рахунок, що показує галузь дії гранту (рослинництво чи тваринництво)
48XXX	Аналітичний рахунок, що показує конкретний об’єкт, на який спрямований грант (ціль гранту)

Джерело: власна розробка автора

Рис. 2.4. Запропонована модель рахунку бухгалтерського обліку для реєстрації операцій з державною допомогою в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарськими підприємствами

Наступною суттєвою проблемою щодо визнання доходів від державних грантів в обліку сільськогосподарських підприємств, яку можна зустріти в науковій літературі – це неможливість визнання доходів на суму амортизації об’єктів біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, оскільки такі активи не амортизуються. Дану проблему у своїй роботі виділяють О. Пономаренко та Н. Канцедал.

Аналогічну думку раніше висловлював і В. Жук, що постає проблема визнання доходу від цільового фінансування біологічних активів, що оцінені за справедливою вартістю [39]. Автор підсумовує, що відсутні вказівки в НП(С)БО 30 та НП(С)БО 15 щодо такої ситуації, а також зазначає, що варто спиратися на Методичні рекомендації з обліку біологічних активів – для таких активів цільове фінансування визнається доходом рівними частинами.

В цілому, практику визнання доходів від державних грантів рівними частинами можна вважати прийнятною, оскільки даний механізм наявний в МСБО 20. Для грантів, пов'язаних з активами, можливе застосування методу відстроченого доходу із систематичним визнанням доходу рівними частинам протягом корисної експлуатації активу. Національні стандарти обліку не вирішують цього питання, тому базуватися на методичних рекомендаціях є доцільним, оскільки це є присутнім в міжнародній практиці обліку. Що стосується суб'єктів господарювання, які складають та подають звітність за МСФЗ та використовують у своїй практиці МСБО 41 щодо відображення грантів, пов'язаних з біологічними активами оціненими за справедливою вартістю, то таких ситуацій не виникатиме. Оскільки методика МСБО 41 передбачає зовсім інші умови визнання гранту.

Таким чином, результати проведеного дослідження вказують наступне. Існує проблема гармонізації національного стандарту 30 «Біологічні активи» із МСБО 41 «Сільське господарство» в частині визнання державних грантів. Дана проблема є суттєвою, оскільки національна практика передбачає застосування однієї методики визнання доходу від гранту, пов'язаного з біологічними активами, які оцінені за різними вартостями. Окрім того, застосування методики, яка визначена у вітчизняній практиці обліку до біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю, породжує методичну проблему з визнанням доходу, тому що такі активи не амортизуються і не можна достовірно визначити величину понесених витрат, що в свою чергу впливає на складність визнання доходу від гранту. Вважаємо, що є прийнятною методика поділу суми гранту на рівнозначні

частини, які поступово визнаватимуться в обліку доходом від гранту, оскільки іншого шляху для підприємств, що використовують національні стандарти немає. Проте, дотримуємося думки про необхідність внесення змін до НП(С)БО 30 з метою його гармонізації з МСБО 41 в частині визнання грантів, пов'язаних з біологічними активами, які оцінені за справедливою вартістю. Оскільки, запропонований підхід міжнародного стандарту більш зрозуміліше пояснюватиме дане явище та надаватиме більш достовірнішу інформацію користувачам.

Також, запропонована модель рахунку для реєстрації операцій з державними грантами в обліку сільськогосподарського підприємства дозволить більш повно та точно відобразити інформацію, забезпечить детальнішу аналітику, що позитивним чином вплине на інформаційне забезпечення обліку сільськогосподарських грантів. Більше того, застосування запропонованої моделі рахунку забезпечить підвищення внутрішньогосподарського контролю за використанням державних ресурсів, оскільки детальна аналітика по рахунку сприятиме легшому формуванню оперативних звітів для управління.

Висновки до розділу 2

1. Дослідження особливостей формування облікової політики щодо операцій з державною допомогою свідчить про відсутність конкретних рекомендацій щодо процесу її складання та чіткого виділення об'єктів та елементів для таких цілей. З метою удосконалення процесу її формування було виділено основні об'єкти та елементи облікової політики операцій з державною допомогою, що сприятиме підвищенню рівня зрозумілості фінансових звітів користувачами.

2. На основі аналізу рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з державними грантами встановлено, що чинний синтетичний рахунок 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» не повною мірою розкриває сутність відображуваних операцій, погіршує процес групування даних та впливає на їх подальше розкриття у звітності. У зв'язку з цим запропоновано удосконалення записів по даному рахунку шляхом оновлення назви рахунку та виділення нових субрахунків до нього, що може лягти в основу для внесення змін до Інструкції про застосування плану рахунків. Удосконалена модель рахунку забезпечить розмежування операцій з державною допомогою від операцій з фінансуванням із недержавних джерел, покращить якість фінансової інформації за рахунок більш правдивого подання суті явища.

3. Дослідження особливостей бухгалтерського обліку операцій з державною допомогою у ННО дозволило виділити суперечність щодо відображення доходів неприбутковими організаціями, а саме: розподіл доходів організації на цільові та нецільові внески, які впливають на методичку визнання доходів та їх відображення на рахунках обліку. У результаті було обґрунтовано необхідність розподілу надходжень ННО на цільові та нецільові внески. До не цільових внесків більшою мірою відносимо пасивні доходи організації, а тому вважаємо релевантним їх відображення на спеціально призначених для них рахунках та субрахунках. Окреме

відображення пасивних доходів від цільових надходжень організації забезпечить відповідність стандартам бухгалтерського обліку та не викривлюватиме подання інформації.

4. Порівняльний аналіз вітчизняного досвіду із зарубіжними практиками обліку доходів ННО показує, що методика бухгалтерського обліку сильно залежить від прийнятої системи оподаткування в країні. У зв'язку з цим можна говорити і про ширшу систему рахунків бухгалтерського обліку, оскільки оподаткування частини доходів ННО передбачає їх відокремлене відображення від доходів, що є неоподатковуваними. В Україні ННО не є платниками податку на прибуток, що призводить спрощення системи рахунків та статей звітності. Результати проведеного дослідження дозволили сформулювати дві моделі для реєстрації операцій з доходами ННО. Перша модель може бути застосована для організацій, що є платниками податку на прибуток. В цьому випадку ключовим є відокремлення доходів, які підлягають оподаткуванню, від тих, що не підлягають. Друга модель передбачає узагальнення інформації на одному із рахунків (зокрема, удосконалений рахунок 48) та відокремлене відображення пасивних доходів на спеціально призначених для цього рахунках бухгалтерського обліку.

5. Запропоновано методику визнання доходу від гранту, пов'язаного з активами, з врахуванням подальшого використання таких активів, придбаних за кошти гранту. Даний метод базується на застосуванні відстроченого доходу для тих активів, що будуть використовуватися у діяльності ННО. Тоді як, придбані активи за кошти гранту, що будуть передаватися іншим особам відображаються у складі доходів організації в момент їх передачі та списання.

6. Результати проведеного дослідження вказують на наявну проблему гармонізації МСБО 41 «Сільське господарство» та НП(С)БО 30 «Біологічні активи», які містять різні вимоги щодо визнання державних грантів, пов'язаних із біологічними активами. Ця проблема набуває значущості через те, що в національній практиці встановлено використання однієї методики

для визнання доходу від гранту, пов'язаного з біологічними активами, які оцінені за різними вартостями. Крім того, застосування методики, що визначена вітчизняною практикою обліку для біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, створює методичну проблему у визнанні доходу, оскільки ці активи не підлягають амортизації, і неможливо достовірно визначити обсяг витрат, що ускладнює процес визнання доходу від гранту. Вважаємо, що є необхідним внесення змін до НП(С)БО 30 з метою його гармонізації з МСБО 41 в частині визнання грантів, пов'язаних з біологічними активами, які оцінені за справедливою вартістю.

7. На основі дослідження відображення операцій з державними грантами на сільськогосподарських підприємствах була запропонована модель рахунку для реєстрації операцій з державними грантами, яка дозволить більш повно та точно відобразити інформацію про здійснені операції з грантами, а також забезпечить покращення внутрішньогосподарського контролю за використанням державних ресурсів шляхом покращення аналітичного обліку.

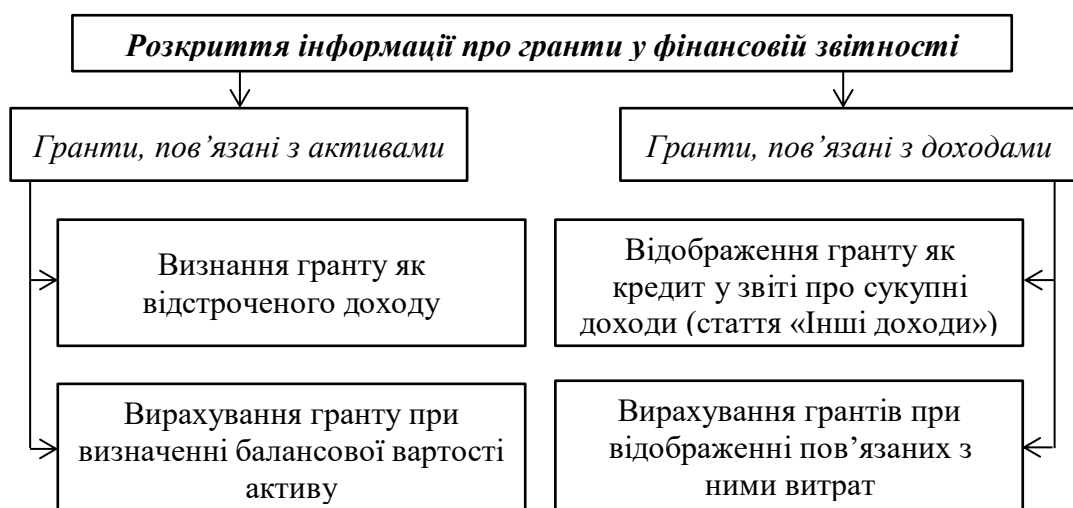
Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора: [90; 91; 94; 95; 97]

РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДЕРЖАВНУ ДОПОМОГУ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ

3.1. Розкриття інформації про державну допомогу у звітності підприємства: особливості та проблематика.

Розкриття інформації про державну допомогу у фінансовій звітності є важливим етапом у процесі формування звітів компаній. Воно містить в собі визначення та розкриття джерел фінансування, призначення наданих коштів, умови їх використання тощо. Розкриття інформації про державні гранти сприяє прозорості та відкритості суб'єкта господарювання у відносинах із користувачами такої інформації. Також, наведена інформація про обсяги державної допомоги дозволить оцінити ступінь впливу державних ресурсів на фінансові результати діяльності підприємства.

Згідно з положеннями МСБО 20 розкриття інформації про гранти у фінансовій звітності розподіляється за видами грантів – грантами, пов'язаними з активами та грантами, пов'язаними з доходами (рис. 3.1).



Джерело: сформовано на основі [74]

Рис. 3.1. Методи розкриття інформації про гранти у фінансовій звітності суб'єкта господарювання відповідно до МСБО 20

Для грантів, пов'язаних з активами, міжнародним стандартом передбачено два методи подання. Відповідно до МСБО 20 обидва методи є прийнятними альтернативами (виникає необхідність прописати це в обліковій політиці підприємства). Згідно з першим методом грант відображається як відстрочений дохід, який протягом корисної експлуатації об'єкта на систематичній основі визнається у прибутку або збитку підприємства. Натомість другий метод передбачає вирахування гранту з балансової вартості активу, а дохід визнаватиметься в складі прибутку або збитку в сумі нарахованої амортизації на цей об'єкт протягом строку його корисного використання.

Щодо грантів, пов'язаних з доходами, то стандартом так само передбачено два підходи – відображення у звітності в складі статті «Інші доходи» або шляхом вирахування гранту з пов'язаних з ними витрат.

Для того, щоб надати оцінку, який з методів застосовувати краще, розглянемо думку Вардіашвілі М. Зокрема, автор зазначає наступне щодо методу вирахування гранту з балансової вартості активу чи пов'язаних витрат: «така практика призведе до зменшення економічних ресурсів, які контролюються суб'єктом господарювання, водночас зменшує використані ресурси (витрати) та інформацію про отриманий грант. Навіть якщо чистий результат буде однаковим при використанні обох методів у звіті про прибутки та збитки або сукупний дохід, це призведе до викривлення» [209].

У зв'язку з цим автор пропонує: «грант, пов'язаний з активами, не слід списувати з вартості відповідного активу, а слід враховувати на дебет у складі активів, отриманих (створених) за грантами, або при використанні методу з метою формування повної та достовірної інформації про грант необхідно розкрити додаткові відомості щодо отримання активу» [209].

Вбачаємо певну логіку у твердженні Вардіашвілі М. щодо зменшення ресурсів під контролем підприємства. Проте, разом із тим розуміємо, що і доходи підприємства протягом строку корисного використання об'єкта будуть нижчими, через те що балансова вартість об'єкта є зменшеною.

Однак, однозначно заперечувати використання цього методу не можна, оскільки менші амортизаційні витрати так само чинитимуть позитивний вплив шляхом зниження рівня витрат у майбутньому. Вважаємо, використання нетто-основи чинитиме вплив при аналізі та оцінці майнового стану підприємства, оскільки занижена вартість може вплинути на ресурсні показники, але не варто нехтувати при цьому категорією суттєвості – якщо вартість об'єкта чинитиме суттєвий позитивний вплив на ресурсні показники підприємства, то кращим є використання методу відстроченого доходу. Ще одним позитивним моментом застосування методу відстроченого доходу є можливість прямо оцінити очікувану генерацію доходу цим об'єктом у майбутніх звітних періодах.

У вітчизняній практиці обліку та подання звітності підприємства, що складають та подають звітність за МСФЗ часто застосовують форми звітності затверджені Міністерством фінансів України, які наведені в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [111]. Проте, дані форми не повним чином відповідають наведеним положенням в міжнародних стандартах. Також, вітчизняні форми звітності мають окремі відмінності в понятійно-категорійному апараті, що зумовлює відмінність між статтями звітності та об'єктами обліку наведеними в МСФЗ. Це яскраво прослідковується на прикладі розкриття інформації про державну допомогу.

Якщо звернутися до форми № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан), то бачимо, що такі операції відображаються в р.1525 «Цільове фінансування». Дані операції не є відокремленими від операцій пов'язаних з цільовими надходженнями від юридичних та фізичних осіб, тобто користувачі не мають змоги розподілити фактор впливу держави на діяльність суб'єкта господарювання та його фінансовий стан, а також фактор впливу надходжень з інших джерел.

Так, можна говорити про деталізацію інформації по цій статті у примітках, проте, вітчизняна практика обліку не висуває вимог щодо розкриття інформації про цільове фінансування у примітках. Даний рядок

передбачає деталізацію лише в частині благодійної допомоги (додатковий рядок р.1526 «Благодійна допомога»). Тому, зазвичай, такі дані можуть бути відсутніми.

Другим негативним аспектом виділяємо застосування поняття «цільове фінансування» для відображення усієї сукупності інформації, що може включати в себе державні джерела надходження, так і недержавні. Можна дискутувати з приводу того, що як державні, так і недержавні ресурси, що надаються підприємству в якості фінансування, яке має певну мету (тобто цільову спрямованість), є надходженнями від третіх осіб і чому не можна узагальнити цю інформацію під заголовком «цільове фінансування», якщо за логікою такі операції можуть підпадати під дане поняття. Однак, якщо розглядати облік з точки зору МСФЗ помітно, що такого об'єкта обліку як «цільове фінансування» за міжнародними стандартами не існує, а наявним є такий об'єкт як «державна допомога» або «державний грант». Тому, якщо узагальнювати інформацію про операції з фінансуванням від держави, то логічним буде використання у фінансовій звітності поняття «державна допомога». Окрім того, як зазначалося вище, операції з державною допомогою мають відмінності у порівнянні з цільовими надходженнями, а тому щоб забезпечити правдиве подання інформації необхідно їх відокремлювати.

Більше того, у дослідженні неодноразово наголошувалося про недоцільність використання поняття «цільове фінансування» для позначення операцій з державними грантами, оскільки це поняття повністю не розкриває сутність таких операцій.

Зосереджуємо увагу на тому, щоб для операцій з державними грантами застосувати поняття «державна допомога» як для цілей бухгалтерського обліку, так і для цілей фінансової звітності. Тоді як для операцій з фінансуванням з недержавних джерел (від юридичних та фізичних осіб) залишити використання поняття «цільові надходження». На нашу думку, це

забезпечить гармонізацію національних форм звітності з об'єктами обліку за МСФЗ та об'єктами обліку за НП(С)БО.

Проблему розкриття інформації про державні гранти не одноразово підіймалася вітчизняними науковцями. Зокрема, дослідження Н. Зdirко вказує що: «жоден з рядків або розділів не розкриває інформацію виключно по державній підтримці, що не дає можливості узагальнювати інформацію в розрізі підтримки, а відтак, і проведення достовірної оцінки та ефективному прийняттю рішень щодо її надання» [44, с. 18].

У зв'язку з цим автор, а також з метою уніфікації Балансу за всіма формами звітів для суб'єктів господарювання відповідно до їх розміру пропонує внести зміни до Звіту про фінансовий стан (Баланс): «...в пасиві Балансу (Звіту про фінансовий стан) (ф. № 1) доцільно внести зміни до статті «Цільове фінансування» (р. 1525), Балансу (ф. № 1-мс) – до розділів «Цільове фінансування» (р. 430) і Балансу (ф. № 1-м) – розділ «Забезпечення наступних витрат і цільове фінансування» (р. 430), об'єднавши їх єдиною назвою «Короткострокова державна підтримка» (за різними рядками залежно від звітності)» [44].

Вважаємо доцільним уніфікувати подання інформації про державну допомогу та цільові надходження від юридичних та фізичних осіб у звітності для підприємств усіх розмірів, що складають та подають звітність за різними формами ведення обліку. Однак не підтримуємо трансформацію як рахунка 48, так і статей звітності під єдиною назвою «Короткострокова державна підтримка», що вже було обґрунтовано вище.

Окрім того, Н. Зdirко пропонує зміни і в розділі II. Довгострокові зобов'язання та забезпечення. Підставою для цього стала пропозиція щодо введення в систему бухгалтерських рахунків рахунку 56 «Довгострокова державна підтримка». Пропозицією науковця є виокремити статтю «Довгострокова державна підтримка» (р.1516) у формі №1. Тоді як у спрощених формах фінансових звітів доцільно Розділ II перейменувати на «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» (у складі довгострокових

зобов'язань) та внести додаткову статтю – «в т.ч. довгострокова державна підтримка» [44, с.21].

Аналогічно до судження щодо недоцільності виділення рахунку 56 «Довгострокова державна підтримка» про який згадувалося вище, так само не підтримуємо удосконалення форми №1 таким чином. Даний рахунок не є доцільним, як і такі зміни у звітність.

Якщо звернутися до праці С. Войтко, то автор так само порушує питання щодо повноти відображення державних грантів у звітності, а також розуміння користувачами джерел їх походження. У зв'язку з цим науковцем було запропоновано внести до форми №1 додаткові статті – «Кошти державного цільового фінансування і цільових надходжень» та «Кошти недержавного цільового фінансування і цільових надходжень» [19].

Погоджуємося з тим, що необхідним є удосконалення Звіту про фінансовий стан, в частині розкриття інформації про державні гранти та цільові надходження, оскільки наявна затверджена форма звіту достатньо не розкриває інформацію про характер державної допомоги, її форми та обсяги.

Взагалі розкриття інформації про державні гранти та цільові надходження у розділі Довгострокові зобов'язання можна піддати сумніву. Якщо виходити із позиції розуміння державних грантів та цільових надходжень як залученого капіталу, однак капіталу, який не передбачає зменшення економічних вигід та його погашення, що прямо вказує на неможливість віднесення категорії таких операцій до зобов'язань, то сумнівним є розкриття інформації про них в розділі зобов'язань.

Якщо мова йтиме про пільгові кредити, то звісно маємо їх показувати в розділах зобов'язань залежно від часу погашення. Однак, якщо мова йде про накопичені залишки по рахунку 48, то ми стикаємося із методичною проблемою розкриття інформації про державну допомогу та цільові надходження.

Вирішення цієї проблеми може потребувати значних змін до форми №1 Баланс. Оскільки, не можна віднести ці операції до складу власного капіталу,

так як дані вкладення є фінансуванням від третіх осіб, а не власників (учасників) підприємства. І так само не можна віднести за сутністю ці операції до складу зобов'язань у вигляді позикового капіталу. На перший погляд, помітно один варіант вирішення даної проблеми – введення додаткового розділу до Балансу, де б розкривалася інформація про державні гранти та цільові надходження. Даний розділ мав би характер залученого капіталу, але не входив би до складу зобов'язань підприємства. Проте, також, вбачаємо ще один важливий момент. Державна допомога може надходити на підприємство не тільки у вигляді фінансових ресурсів, а і у вигляді матеріальних цінностей. Логіка цих операцій передбачає відображення необоротного активу у складі додаткового капіталу підприємства, зокрема субрахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Даний рахунок входить до складу додаткового капіталу підприємства та розкривається у розділі I. Власний капітал. Виходить, що якщо державні гранти надходять у вигляді необоротного активу, то їх залишок відображається у складі власного капіталу, а залишок фінансових ресурсів у складі довгострокових зобов'язань.

Таким чином, розкриття інформації про гранти у звітності підприємства залежатиме від його форми – монетарної чи немонетарної. Немонетарні гранти доцільно відображати у складі рахунку 424, оскільки він призначений для відображення надходжень необоротних активів від інших осіб, що не є власниками підприємства. Проте, вважаємо корисним розкривати інформацію про такі активи, що отримані як грант у примітках до фінансової звітності, якщо вартісне вираження дарунка є суттєвим. Тоді як, гранти у монетарній формі доцільним буде відобразити в окремому розділу пасиву Балансу. Зокрема, можна виділити розділ V «Державна допомога та цільові надходження» (р. 1800), де відобразатиметься сукупна сума залишку невикористаних коштів державної підтримки та цільових надходжень. До даного розділу пропонуємо розкривати такі статті: р. 1805 «в т.ч. державна допомога», р. 1810 «Благодійна допомога».

Щодо Звіту про фінансові результати, Н. Зdirко зазначає, що його структура не дозволяє дослідити вплив державної підтримки на фінансові результати, виокремити частку підтримки у доходах підприємств. У зв'язку з цим автор пропонує внести зміни до даної форми. Зокрема, «розподілити структуру звіту за видами діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова) і відповідно до цього внести додаткові статті щодо відображення доходів від державної підтримки, а саме: 1) Доходи від державних вкладень поточного характеру (р. 2125) – відповідає операційній діяльності; 2) Доходи від державних капітальних вкладень (р. 2210) – відповідає інвестиційній діяльності; 3) Доходи від підтримки фінансової діяльності (р. 2225) – відповідає фінансовій діяльності» [43, с.18].

Логіка думки Н. Зdirко обумовлена тим, що вітчизняна практика обліку передбачає облікове відображення доходу від державної допомоги залежно від типу активу, з яким пов'язаний грант – оборотний чи не оборотний. Зокрема, відображення доходу від гранту, що був пов'язаний з оборотними активами відбуватиметься на рахунках операційних доходів. Тоді як грант, пов'язаний з необоротними активами потрапляє до складу інших доходів, а дохід від державної допомоги у вигляді кредитів на пільгових умовах у складі фінансових доходів. Таким чином, існує уявний поділ доходів від державної підтримки за видами діяльності, тому Н. Зdirко пропонує виділити окремі статті для того, щоб можна було оцінити фактор впливу державної допомоги на фінансовий результат по кожному із видів діяльності.

Погоджуємося з автором щодо того, що розкриття інформації про доходи від державної допомоги сукупно в складі інших статей не дозволяє повною мірою оцінити ступінь участі держави у фінансових результатах підприємства та оцінити ефективність наданих ресурсів для генерації прибутку, тому внесення змін до форми №2 є необхідним.

МСБО 20 зазначає, що гранти, пов'язані з доходами відображаються у складі звіту про прибутки або збитки окремо або в складі іншої статті (зазвичай «Інші доходи»). Вітчизняний формат Звіту про сукупний дохід

передбачає відображення статті «Інші доходи» в р. 2240. Так само передбачено додатковий рядок для деталізації доходу від благодійної допомоги (р.2241 «Дохід від благодійної допомоги»). Звернемо увагу, що стаття «Інші доходи» призначена для відображення інформації про доходи, які отримані від не операційної діяльності.

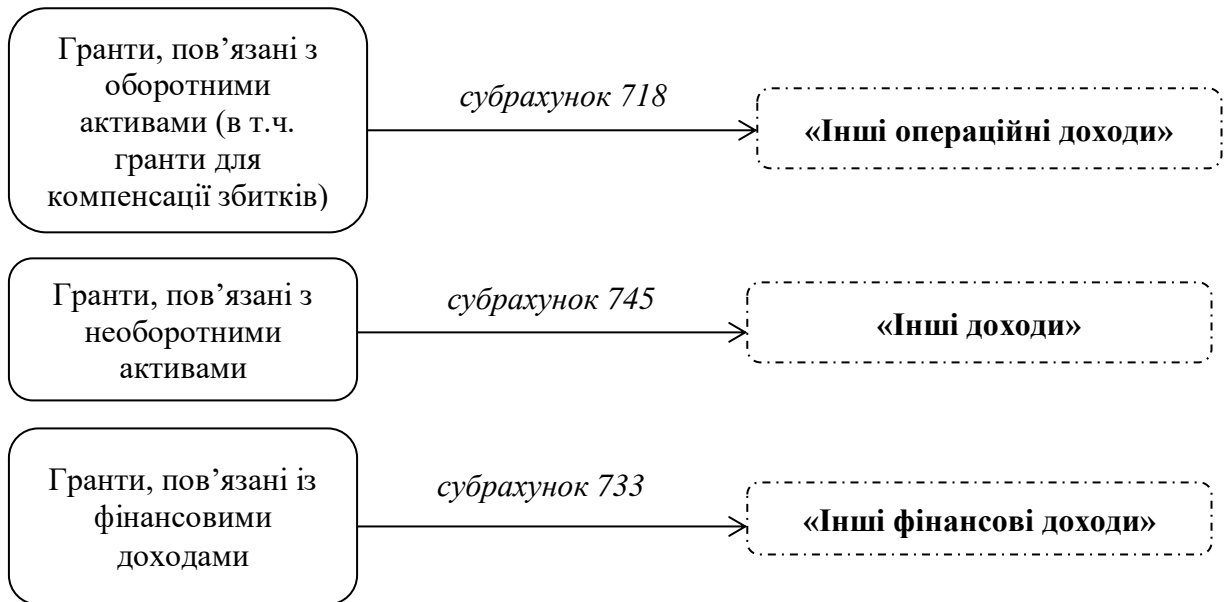
Для того, щоб зрозуміти певні особливості застосованого підходу розглянемо наступне.

Якщо цільовою спрямованістю гранту є фінансування операцій з придбання оборотних активів, то при їх використанні та списанні буде визнаватися дохід, який фактично відобразатимуть на рахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» (Дебет. 48 – Кредит. 718; або, якщо запаси використовуватимуться у наступних звітних періодах, то застосовується кореспонденція Дебет. 48 – Кредит. 69; Дебет. 69 – Кредит. 718). Далі, визнаний дохід потрапляє до складу статті «Інші операційні доходи» (р.2120) Звіту про фінансові результати.

Ситуація, коли грантові кошти були направлені на придбання необоротних активів, то грант визнаватиметься пропорційно нарахованій сумі амортизації та відобразатиметься на рахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів». Економічна сутність даного рахунку передбачає відображення операцій, що не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, тобто у Звіті про фінансові результати визнаний дохід на цьому рахунку потрапляє до статті «Інші доходи».

Якщо ж підприємство отримує грант у вигляді позики за пільговими відсотковими ставками, то при визнанні доходу прийнято застосовувати рахунок 73 «Інші фінансові доходи». У Звіті про фінансові результати дані цього рахунку відобразатимуться у складі однойменної статті «Інші фінансові доходи» (р.2220).

Дані твердження візуально представлено на рис. 3.2.



Джерело: власна розробка автора

Рис. 3.2. Візуальна інтерпретація шляху операції від реєстрації на рахунку до статті у звітності

З цього випливає висновок, що гранти, які визнаються доходом у складі прибутку або збитку підприємства залежно від їх форми чи цільової спрямованості, розподіляються за різними основами та видами діяльності суб'єкта господарювання. З одного боку, таке розмежування є логічним, однак з іншого боку фінансова звітність не надає загального уявлення про фактор впливу доходів від державних грантів на прибуток/збиток підприємства. Оскільки, такі доходи показані сукупно в складі статей звіту, де наявний дохід згенерований іншими об'єктами обліку. У зв'язку з цим, можемо стверджувати, що наявна інформація про доходи від державної допомоги у фінансовій звітності не дозволяє повною мірою оцінити такий вплив (особливо, коли така інформація не розкрита у примітках до даних статей).

Раніше цю проблему виділяли також Н. Здирко та Л. Гуцаленко. Автори у своїй спільній праці пропонували введення нового рахунку бухгалтерського обліку: «...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»» [33, с.243].

Запропонована авторами система передбачає узагальнення доходів від державної підтримки за її можливими формами, що в свою чергу має позитивний характер для удосконалення інструментарію бухгалтерського обліку операцій з державною допомогою.

Оскільки науковці пропонують введення окремого рахунку для відображення доходів від державної підтримки, то ними ж запропоновано і внести зміни до структури Звіту про фінансові результати: «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» [33, с.244].

Вбачаємо певну логічність запропонованого підходу та підтримуємо дану позицію як одного із можливих варіантів удосконалення рахунків доходів для відображення доходів від грантів та Звіту про фінансові результати. Однак, думка авторів [33] щодо рахунку 77 «Дохід від використання коштів державної підтримки» побудована у взаємозв'язку з трансформацією рахунку 48 у «Короткострокова державна підтримка» та відкриттям рахунку 56 «Довгострокова державна підтримка». Позицію щодо яких однозначно не підтримуємо, а тому вважаємо, що система виділених субрахунків науковцями, що підв'язана під субрахунки рахунку 48 «Короткострокова державна підтримка» та 56 «Довгострокова державна підтримка», має місце для удосконалення.

Чинна система відображення операцій з державною допомогою передбачає умовний поділ операцій за видами діяльності та активів (оборотні чи необоротні). Запропонована система авторами узагальнює всі ці елементи. Тобто операції з будь-якими формами державної допомоги та об'єктами, з

якими вона пов'язана, відобразатимуться сукупно. Вважаємо, що це є не зовсім коректно, оскільки суперечить принципу превалювання сутності над формою. Зокрема, якщо державний грант, пов'язаний зі створенням необоротного активу, який є результатом інвестиційної діяльності підприємства та дохід від якого визнається пропорційно розміру нарахованої амортизації, відобразати разом із грантом, пов'язаним з оборотним активом, який використовується в операційній діяльності суб'єкта господарювання та дохід від якого визнається в момент використання такого активу, то сутність цих об'єктів є різною. Якщо юридична форма цих об'єктів може бути однаковою – державний грант на придбання активів, то суть активів є відмінною, а тому вважаємо, що доцільним в обліку доходів є їх розмежування за видами діяльності на рахунках бухгалтерського обліку, а також у звітності.

Проте, не можемо не відзначити ключову проблему фінансової звітності в частині розкриття інформації про доходи згенеровані за рахунок державної допомоги.

Як зазначалося вище, доходи від державних грантів потрапляють у кілька різних статей Звіту про фінансові результати, але ці статті без необхідної деталізації у примітках не дають достатній ступінь розкриття інформації про доходи від операцій з державною допомогою. Тому вважаємо за доцільне запропонувати узагальнення інформації про такі доходи у окремих статтях звіту, зокрема: р. 2110 «Доходи від операцій з державною допомогою»; р. 2210 «Інвестиційні доходи від операцій з державною допомогою»; р. 2230 «Фінансові доходи від операцій з державною допомогою».

Для цілей формування даних статей звітності пропонуємо виділити додаткові субрахунки до рахунків: 71 «Інший операційний дохід» – 719-1 «Доходи від грантів та субсидій, пов'язаних із оборотними активами»; 73 «Інші фінансові доходи» – 734 «Доходи від державних пільгових фінансових

інструментів»; 74 «Інші доходи» – 747 «Доходи від грантів та субсидій, пов'язаних з необоротними активами» (рис. 3.3).



Джерело: власна розробка автора

Рис. 3.3. Пропозиції відображення операцій з грантами на відокремлених субрахунках до синтетичних рахунків обліку доходів та їх розкриття у звітності

Виділення окремих субрахунків для реєстрації операцій з доходами від державних грантів також сприятиме покращенню розкриття інформації у звітності. Оскільки згруповані дані таким чином легко виокремити у статті звітності та примітках як частину доходів сформованих за рахунок операційної, інвестиційної чи фінансової діяльності.

Як зазначено у МСБО 20: «придбання активів і отримання пов'язаних із ними грантів може спричинити значні зміни руху грошових коштів суб'єкта господарювання. З цієї причини, а також з метою відображення валових інвестицій в активи такі зміни часто розкривають як окремі статті у звіті про рух грошових коштів, незалежно від того, вираховується грант з пов'язаного з ним активу чи ні з метою подання у звіті про фінансовий стан» [74].

Наприклад, авіакомпанія Aegean у Звіті про рух грошових коштів (за непрямим методом) наводить окремо статтю «Державний грант» у розділі

«Грошові потоки від операційної діяльності» [155]. А у консолідованому звіті агрохолдингу «Grain Alliance» у складі грошових потоків від фінансової діяльності виділено окремо статтю «Надходження від державних грантів» [166]. Так само ПрАТ «МХП» у Звіті про рух грошових коштів у складі інвестиційної діяльності виділяє окремо статтю «Отримані державні гранти» [193]. ТОВ СП «Нібулон» у звітності за МСФЗ використовує форми фінансової звітності визначені Міністерством фінансів України, однак у формі №3 аналогічно до попередніх компаній деталізує отримане цільове фінансування у вигляді державних субсидій у додатковій статті «Надходження від отримання субсидій, дотацій» [133].

Вітчизняна форма звітності передбачає відображення інформації про цільові надходження в р. 3010 «Надходження від цільового фінансування». Окрім того, до цього рядка передбачений додатковий рядок 3011 «Надходження від отриманих субсидій, дотацій». В цьому випадку можна стверджувати, що в суб'єкта господарювання є можливість деталізувати інформацію про надходження від державних суб'єктів та інших джерел, шляхом застосування додаткового рядка. Це своєю чергою дозволить користувачам розмежувати джерела грошових потоків на підприємстві.

Крім того, методика складання звітності за МСФЗ дозволяє виділяти окремі статті у Звіті про рух грошових коштів щодо отриманих державних грантів за видами діяльності підприємства. Тоді як стандартизована форма №3 (за прямим методом) у вітчизняному форматі передбачає відображення цільового фінансування та субсидій лише у складі операційної діяльності.

Зокрема, Т. Калашнікова пропонує ввести зміни до Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом): «розмежувати кошти підтримки за видами діяльності і в I розділі наводити надходження від цільового фінансування за операційною діяльністю; у розділі II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» – виділити окремим рядком «витрачання на придбання необоротних активів за рахунок державної підтримки»; у розділі III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» – виокремити

надходження державної підтримки у складі інших надходжень, а саме: «кредитні субсидії», «страхові субсидії» [46].

Схожої думки щодо трансформації Звіту про рух грошових коштів дотримується і Н. Здирко. Автор зазначає, що «зміст виділених зазначених статей не відповідає їх назві. Якщо р. 3010 «Надходження від цільового фінансування» містить в собі більш ширше поняття, що включає в себе цільове фінансування з усіх джерел та пов'язане з усіма видами діяльності, то назва р. 3011 «Надходження від отримання субсидій, дотацій» 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» [43, с.20].

Науковець вважає, що розкриття інформації про обсяги державної підтримки у р. 3010 разом із надходженнями із інших джерел робить неможливим її виокремлення із загальної суми. Також, даний рядок відповідає за зміни в операційній діяльності, то відслідкувати вплив державної підтримки на інвестиційну чи фінансову діяльність є неможливим. У зв'язку з цим Н. Здирко пропонує розмежовувати державну підтримку за видами діяльності, а також розмежовувати фінансування з державних та недержавних джерел.

Для операційної діяльності, а також розмежування грошового потоку на державний та недержавний в р. 3010 відобразити суми благодійної допомоги від фізичних осіб статтею «Надходження від благодійників», а отримані кошти державної підтримки (...) в р. 3011 статтею «Надходження від отримання поточних державних трансфертів». Для відображення впливу коштів державної підтримки на інвестиційну діяльність, автор пропонує після рядка «Придбання необоротних активів» (р. 3260) виділити рядок «в т.ч. за рахунок капітальних трансфертів» (р. 3265). А для фінансової діяльності пропонує після рядка «Отримання позик», виділити рядки: в т.ч. «бюджетні безпроцентні позики» (р. 3315) та «кредитні субсидії» (р. 3320) [43, с.20].

Розмежовування державної підтримки за видами діяльності певним чином покращить інформаційне забезпечення для аналізу ефективності використання державних ресурсів в діяльності підприємства. Вважаємо за необхідне та підтримуємо думку Н. Здирко, що варто розмежовувати цільове фінансування за джерелами надходження – на державні та недержавні. Однак, вважаємо, що застосовувати назву запропоновану Н. Здирко для р.3010 так само не відповідатиме змісту відображеної в ній інформації, оскільки сутність цільових надходжень від інших осіб є дещо іншою ніж благодійна допомога, бо вона може надаватися і без конкретної мети на засадах меценатства. Така назва більше підходить для неприбуткових організацій, ніж для підприємств комерційного характеру. Тому вважаємо доцільним використовувати назву для р. 3010 «Надходження від державної допомоги та цільових внесків», а для р. 3011 «Надходження від державної допомоги».

Щодо розподілу за видами діяльності, то таке розкриття інформації має місце, якщо такі операції спричинили значні зміни руху коштів. Тому в якості додаткових статей таке застосування вважаємо доцільним, якщо така інформація є суттєвою. Окрім того, якщо застосувати принцип аналогії відповідно до положення з МСБО 20: «з метою відображення валових інвестицій в активи такі зміни часто розкривають як окремі статті у звіті про рух грошових коштів» [74]. То таке розмежування інформації буде доречним, а також надаватиме повне розкриття даних про гранти та їх вплив на види діяльності підприємства. Зокрема, раніше, авторами [46; 43] пропонувалося удосконалення даної форми шляхом додавання додаткових рядків за видами діяльності, які б деталізували надходження або витрачання державних ресурсів. Вважаємо, що така думка має місце та погоджуємося із нею.

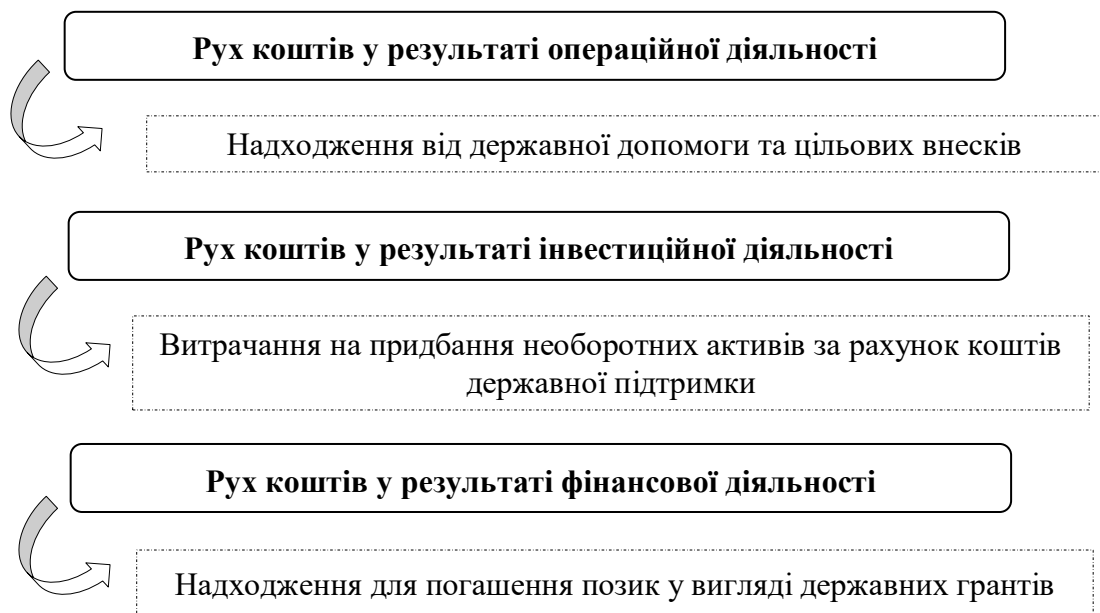
Наприклад, у практиці діяльності суб'єктів господарювання зустрічається таке явище як погашення позики за рахунок гранту. Така операція за своєю суттю пов'язана із фінансовою діяльністю, оскільки призводить до змін у складі позикового капіталу підприємства. З

операційною діяльністю по суті ця операція не може бути прямо пов'язана. Тому, вважаємо доцільним, виділити окремий вписуваний рядок до Звіту про рух грошових коштів до розділу III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» – «Надходження для погашення позик у вигляді державних грантів».

Відобразити позики від державних фінансових установ, які надаються на пільгових умовах, вважаємо доречним у чинному рядку «Надходження від отримання позик», тому що дана позика хоч і є пільговою, але суть надходження коштів полягає саме в отриманні кредитних ресурсів, тоді як економічна вигода від такої позики відобразатиметься у складі доходу від різниці пільгового і ринкового відсотка.

У своєму дослідженні Т. Калашнікова пропонує у розділі II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» – виділити окремим рядком «витрачання на придбання необоротних активів за рахунок державної підтримки» [46]. Погоджуємося із даною пропозицією і вважаємо доцільним за необхідності та суттєвості суми операції відобразити витрачання на придбання необоротних активів у додатковому вписуваному рядку.

В цілому, зазначені вище пропозиції представлено на рис. 3.4.



Джерело: власна розробка автора

Рис. 3.4. Пропозиції щодо удосконалення Звіту про рух грошових коштів

Суть вказаних пропозицій полягає в тому, щоб показати у Звіті про рух грошових коштів, яка частина грошових потоків за видами діяльності сформована за рахунок грошових коштів від держави, що дозволяє оцінити структуру грошових потоків підприємства та їх майбутні обсяги.

Якщо розглядати вимоги МСБО 20 до розкриття інформації у примітках до фінансової звітності про державні гранти, то відповідно до п. 39 необхідно розкривати таке: 1) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів; 2) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду; 3) невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана [74].

Перший підпункт означає необхідність розкриття інформації про основи облікової політики, що прийнята на підприємстві для обліку державних грантів. Розкриття базових елементів облікової політики дозволяє користувачам краще зрозуміти застосовану методику для даного об'єкта.

Відповідно до другого підпункту важливим є розкриття інформації про форми державної допомоги, а також її обсяг. В першу чергу інформування користувачів про отримані форми допомоги від державних суб'єктів дозволяє оцінити їх характер впливу на господарську діяльність суб'єкта господарювання. Наприклад, отримання гранту для придбання (створення) необоротного активу чинитиме вплив на ресурсні показники підприємства, тоді як грант у формі довгострокової чи поточної пільгової позики чинитиме вплив на показники ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості, ефективності діяльності.

Згідно з третім пунктом, то часом отриманий грант вимагає від підприємства взяти на себе певні зобов'язання. Наприклад, підприємство отримує грант на будівництво виробничого комплексу, що є важливим для певного економічного регіону, тобто суб'єкт господарювання бере на себе певні зобов'язання перед державою, інакше підприємство буде змушене

погасити даний грант у разі недотримання певних умов. Таким чином, виникає умовний можливий відтік ресурсів в майбутньому – якщо підприємство не виконає взяті на себе зобов'язання. Тому, з точки зору довгострокових перспектив діяльності суб'єкта господарювання корисним було б розкриття умовних зобов'язань чи активів, які пов'язані з грантами, з метою оцінки користувачами можливих потоків економічних ресурсів.

Що стосується приміток до фінансової звітності в Україні, то національні стандарти обліку не вимагають розкриття інформації про державні гранти, як і про будь-яке інше цільове фінансування з приватних джерел. Як наслідок, інформаційне забезпечення користувачів щодо ступеня впливу державних заохочень на господарську діяльність підприємства є досить вузьким. Наявна стаття «Цільове фінансування» у Звіті про фінансовий стан надає лише узагальнену інформацію про всі види таких надходжень, які є у залишку підприємства на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» на момент складання Балансу. Відображення доходів від державної допомоги так само зазначається сукупно у статтях «Інші доходи» або «Інші операційні доходи». Без додаткової деталізації за видами доходів, які входять до вказаних статей неможливо визначити, яка частина доходу від державних грантів припадає на цю статтю. Так само, якщо якась частина фінансування відображена у складі доходів майбутніх періодів, то відсутність розкриття інформації по даній статті теж може негативно вплинути на розуміння характеру таких доходів.

Тому питання деталізації наслідків операцій з державною допомогою є досить важливим і потребує вирішення шляхом трансформації національних стандартів обліку та форми № 5 «Примітки до фінансової звітності».

Зокрема, Л. Гуцаленко пропонує у примітках виділити окремий розділ – XVI «Використання коштів цільового фінансування», в якому буде приведено аналітичну інформацію щодо виділених та використаних коштів цільового фінансування в розрізі бюджетних програм. [34]. З даною думкою погоджується і Т. Калашнікова, яка, в свою чергу, пропонує в даному розділі

передбачити такі рядки: дані про надходження та використання коштів цільового фінансування за рік; обсяги цільового фінансування за конкретними програмами підтримки суб'єктів господарювання відповідно до чинного законодавства [46].

Натомість Н. Здирко пропонує деталізацію до розділів «Основні засоби» та «Запаси», а саме: 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. У розділі VIII «Запаси» (...) 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» [43, с.22]. Науковець наголошує, що дана інформація про запаси є важливою для оцінки забезпеченості підприємства матеріальними оборотними засобами.

Погоджуємося з даним твердженням, що для здійснення аналізу оборотності та використання ресурсів підприємства та розрахунку показників необхідна інформація щодо кількості матеріальних ресурсів на початок та кінець періоду для визначення їх середньорічного обсягу. Проте, дану інформацію можна отримати зі Звіту про фінансовий стан (Баланс), де є наявним сальдо на початок та кінець періоду. У примітках бачимо кінцеву вартість запасів, але дані на початок періоду відображені в Балансі. Така інформація може бути корисною при комплексній оцінці ділової активності підприємств в частині ресурсозабезпеченості. Зокрема, розглядається ситуація, коли сальдо на початок та кінець періоду є невеликим і показники оборотності вказуватимуть на незадовільний стан ресурсозабезпеченості. Тоді як розкриття інформації про рух запасів протягом періоду може показати, що обсяг матеріалів є достатнім для забезпечення нормального операційного циклу підприємства. Тому питання додаткових пунктів до розділу «Запаси» є спірним, оскільки ця інформація може бути корисною для вузького кола осіб. Для зовнішнього аналітика це покращує процес

формування висновків, але на показники, які визначаються шляхом визначення середньорічної вартості це не вплине.

Запропоновані зміни Н. Здирко у виділенні додаткових граф щодо відображення активів придбаних за кошти державної підтримки обумовлені ще тим, що на законодавчому рівні до форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» не введено будь-яких вимог щодо розкриття інформації про обсяги цільового фінансування та його мету. Тому така пропозиція покликана хоча б трохи розкрити інформацію про об'єкти, які були профінансовані за рахунок цільових внесків. Однак, виділення додаткових граф, навпаки зробить примітки більш громіздкими та незрозумілими для користувача. Оскільки, з точки зору користувача ця інформація може не нести суттєвого змісту скільки запасів було придбано за рахунок підтримки, якщо його може більше цікавити звичайна ресурсозабезпеченість підприємства. А от скільки допомоги отримало підприємство і на які цілі вони були витрачені, і як це вплинуло на результатах діяльності підприємства цілком може цікавити користувача. Але це вже питання стосується більше доходів підприємства, а ніж кількості запасів, які були у його розпорядженні протягом року.

Тому вважаємо за необхідне підтримати пропозицію Л. Гуцаленко та Т. Калашнікової, оскільки національні стандарти обліку взагалі не містять вимог щодо розкриття інформації про гранти, що негативним чином впливає на інформаційне забезпечення аналізу залученості державних коштів в господарську діяльність підприємства та ступеня їх впливу на результативні показники діяльності, щоб тому числі оцінити ефективність реалізації політики державної підтримки бізнесу. До вказаних пропозицій вважаємо доцільним розкривати інформацію в розрізі форм підтримки (наприклад, вказувати: «компенсація витрат на насіннєвий матеріал»; гранти на реконструкцію тваринницьких приміщень» і т.ін.).

До того ж питання приміток до фінансової звітності є досить недооціненим, оскільки саме примітки забезпечують розуміння більшості

показників у фінансових звітах. Взагалі, якщо розглядати примітки як форму №5 можемо відверто говорити, що сама по собі форма є лише детальним відображенням певних статей звітності. Вона не говорить про те, які облікові політики були засновані, вона не вказує, які підходи до оцінки були обрані, вона не надає відповіді на питання ризиків та прогнозів на майбутнє. Якщо розглядати її цінність з точки зору користувача – вона досить низька. Якщо звернемося до приміток, які складають компанії за МСФЗ, то отримаємо детальний пакет інформації: яким є це підприємство; його діяльність; процес становлення; заходи, що приймаються управлінським персоналом щодо кризових явищ; розкриття облікової політики та фінансової інформації, яка може суттєво вплинути на рішення користувача чи взагалі прорахувати певні прогнозні показники з врахуванням імовірних ризиків, що зазначає управлінський персонал компанії і таким чином показує основні моменти, які можуть вплинути на безперервність діяльності тощо.

Наявна форма №5 більше направлена на користувачів в контролюючих органах. Для більшості вона є просто формальним доповненням до пакета звітності, бо так визначено законодавством. Вважаємо, удосконалення форми №5 має відбуватися не просто через додавання додаткових розділів чи строк (хоча навіть такі кроки, якщо будуть зроблені вже можуть принести свої плоди в покращенні інформаційного забезпечення користувачів), а через її повну трансформацію шляхом направленості на користувача зацікавленого у діяльності бізнесу.

Пропозиція щодо удосконалення форми № 5 базується на методиці формування приміток за МСФЗ. Але варто наголосити саме на якості подання. Відомо, що примітки за МСФЗ складаються у довільній формі. Однак, для деяких суб'єктів господарювання це привід їх формувати неякісно. Одні суб'єкти господарювання формують їх якісно, трактуючи та подаючи інформацію так, що вона є зрозумілою для користувача, який навіть немає економічної освіти. Все детально пояснюється, так щоб користувач за допомогою інструменту приміток зрозумів згорнуті фінансові звіти. Інші ж

суб'єкти господарювання, які складають за МСФЗ, і через їх довільну форму, подають інформацію неякісно, розкриваючи малу кількість даних, яка не завжди приносить корисний результат. Такі примітки не дають того потрібного пояснення, яке повинні надавати.

Тому, якщо говорити про удосконалення форми №5 необхідно наголошувати на її якості. Формування приміток у довільній формі – це не означає, що до них потрібно відноситися як до чогось не суттєвого. Підхід до приміток має бути таким самим як і до інших фінансових звітів.

У процесі формування приміток потрібно поставити себе на місце користувача і запитати «Що я, як користувач, хочу зрозуміти в цій статті?». Для прикладу розглянемо статтю «Інший операційний дохід» і що може зацікавити користувача в ній. Перш за все, варто пояснити, що входить в категорію «інші». Тобто, які із доходів від операційної діяльності потрапили до цієї статті. Наприклад, підприємство розкриває, що до цієї статті потрапили дохід від гранту та дохід від безоплатно отриманих оборотних активів з відповідним числовим зазначенням їх обсягів. Після такого розкриття користувачу легко зрозуміти природу такої статті. А також, в окремих випадках на основі такого розкриття можна зрозуміти плановий дохід підприємства у наступних роках (наприклад, грант є довгостроковим, що має високу імовірність визнання доходу від гранту у наступному звітному періоді).

Тому бачимо два шляхи удосконалення форми №5. Перший шлях полягає у доповненні переліку статей (об'єктів), що підлягає розкриттю. Даний шлях досить часто пропонується авторами щодо різних об'єктів обліку. Проте, в цьому варіанті бачимо і певний недолік – об'єктів, які можуть потребувати розкриття на тому чи іншому підприємстві просто може не бути у тому переліку. І в такому разі знову повертаємося до тієї ж форми №5 застарілого формату, але з розширеним колом показників.

Другий шлях, який вважаємо доцільним, ґрунтується на поєднанні регульованого та довільного. Таке собі об'єднання національної практики

складання приміток з міжнародною. Вважаємо, що дозволити суб'єктам господарювання на законодавчому рівні за його власним бажанням додавати розкриття інших статей, не визначених на даний час формою №5 допоможе підвищити якість фінансової звітності підприємств за національними стандартами.

Це може бути першим кроком, щоб примітки за національними стандартами були гармонізовані з МСФЗ, тобто мали певну довільність. Якщо підприємство вважає суттєвими певні показники для користувача або вони можуть вплинути на рішення або допоможуть краще зрозуміти звітність, то це є доцільним. Як відомо, звітність за МСФЗ є показником якості фінансової інформації. Однак, є велика кількість малих та середніх підприємств, які формують звітність за національними стандартами, то чому не працювати над підвищенням її якості. Адже, підвищення якості фінансової інформації у фінансових звітах за Н(П)СБО – це теж крок на шляху до гармонізації із МСФЗ. Це не просто переписування політик і методів оцінки – це масштабна робота над якістю інформації.

Реалізувати такі зміни можливо шляхом доповнення Н(П)СБО в частині розкриття інформації таким пунктом: «Рекомендовано до розкриття у примітках до фінансової звітності такої інформації: (дані);». На прикладі державних грантів даний пункт може мати вигляд: «Рекомендовано до розкриття у примітках до фінансової звітності такої інформації про гранти: їх форма та обсяг; джерела надходження; цілі, які вони призначені компенсувати». Введення положення «рекомендовано» наголошує нам, що розкриття дозволяє користувачу мати вибір, а також націлює на основні моменти, які мають бути розкриті, якщо суб'єкт господарювання приймає рішення про їх розкриття.

Проведене дослідження особливостей розкриття інформації про державні гранти у звітності суб'єктів господарювання дозволило виявити основні моменти, що потребують удосконалення в майбутньому. В цілому,

запропоновані нами удосконалення до форм звітності представлені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Пропозиції щодо відображення та удосконалення розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності за МСФЗ

Форма звітності	Гранти, пов'язані з активами	Гранти, пов'язані з доходами
<i>Звіт про фінансовий стан</i>	В окремому розділі V «Державна допомога та цільові надходження» (р.1800) та деталізація через р. 1805 «в т.ч. державна допомога», р. 1810 «Благодійна допомога». Відображення використаного гранту у складі відстрочених доходів р.1665 «Доходи майбутніх періодів».	X
<i>Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)</i>	X	Розкриття інформації про отримані доходи у статтях: р.2110 «Доходи від операцій з державною допомогою»; р.2210 «Інвестиційні доходи від операцій з державною допомогою»; р.2230 «Фінансові доходи від операцій з державною допомогою»
<i>Звіт про рух грошових коштів</i>	Відображення зміни руху коштів внаслідок отримання грантів та цільових надходжень у р. 3010 «Надходження від державної допомоги та цільових внесків». <i>додатковий вписуваний рядок:</i> «Витрачання на придбання необоротних активів за рахунок коштів державної підтримки».	<i>додатковий вписуваний рядок:</i> «Надходження для погашення позик у вигляді державних грантів»
<i>Примітки до фінансової звітності</i>	«Рекомендовано до розкриття у примітках до фінансової звітності такої інформації про гранти: їх форма та обсяг; джерела надходження; цілі, які вони призначені компенсувати».	

Джерело: власна розробка автора

Таким чином, розкриття інформації про державні гранти у звітності суб'єкта господарювання є важливим для розуміння користувачами сутності капіталу підприємства, його залучених ресурсів та ступеня участі держави у фінансових результатах. Міжнародні стандарти обліку щодо розкриття

інформації про гранти виділяють дві методики. Як для грантів, пов'язаних з активами, так і для грантів, пов'язаних з доходами. Згідно з положеннями стандарту дані методи є прийнятними альтернативами. Однак, результати дослідження все ж спонукають віддавати перевагу методу відстроченого доходу або прямого відображення доходу у статті Звіту про сукупний дохід. Вважаємо, що це забезпечить краще розуміння користувачами структури доходів підприємства, а ніж використання нетто основи.

Для підприємств, що часто базуються на вітчизняних формах звітності при формуванні звіту за МСФЗ існує проблема достовірності розкриття інформації про державні гранти. Зокрема, як показує дослідження, наявна структура Звіту про фінансовий стан та Звіту про фінансові результати не повною мірою дозволяє оцінити ступінь участі державних ресурсів у господарській діяльності підприємства та і взагалі правдиво подавати сутність аналізованого явища.

Запропоновані зміни (табл. 3.1.) до форм звітності мають на меті забезпечити правдиве подання господарських операцій з державною допомогою та цільовими надходженнями, а також вирішувати суттєву суперечність щодо відображення даного об'єкта бухгалтерського обліку в складі зобов'язань підприємства.

3.2. Фінансові та нефінансові аспекти розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності неприбуткових організацій

Питання формування фінансової звітності неприбутковими організаціями неодноразово підіймалися у науковій літературі. Авторами підіймалася тематика складу фінансових звітів, оскільки вітчизняне законодавство містило певні неузгодженості, питання вибору методичного забезпечення бухгалтерського обліку (НП(С)БО чи МСФЗ), проблеми контролю за використанням ресурсів ННО з метою забезпечення повноти розкриття інформації для донорів, спонсорів, суспільства та держави.

За словами Я. Олійник: «надати державі, донорам і суспільству відомості для визначення відповідності діяльності неприбуткових організацій меті та завданням, зазначеним у статутних документах, має відкрита, достовірна, повна інформація. Таку інформацію має забезпечити фінансова звітність неприбуткових організацій, крім того, громадськості повинна бути надана можливість ознайомлення з нею» [83, с.235].

Висловлена думка автором підкреслює важливі аспекти, що повинні бути притаманними для звітів неприбуткових організацій. Проте, на практиці спостерігається зовсім інша ситуація. Наявна фінансова звітність, яку складають ННО в кінці звітного періоду не може забезпечити достатній рівень повноти інформації, що там наведена. Оскільки, той набір показників, що розкривається є досить вузьким та через відсутність будь-яких пояснень (так званих приміток) взагалі не дозволяє оцінити правомірність використання ресурсів ННО, їх прозорість та достовірність.

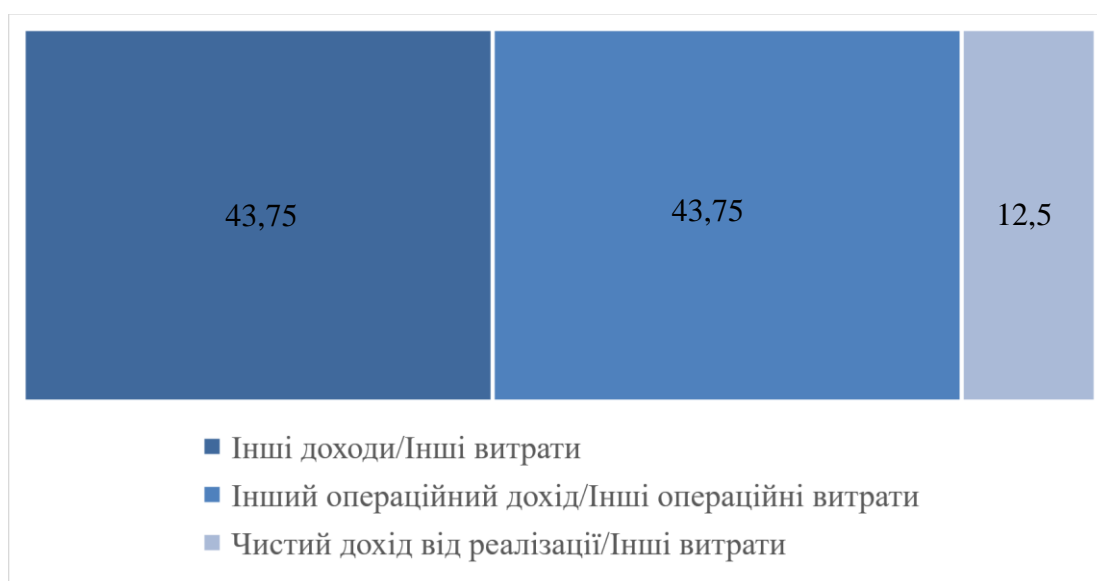
Фінансова звітність у такому форматі забезпечує лише інформування контролюючих органів, що організацією у звітному періоді не було отримано прибутку або він буде використаний для статутної діяльності у наступному звітному періоді.

Тоді як зацікавлена частина суспільства, що може включати в себе безпосередніх донорів організації, її членів, громадськість та інших у такому форматі звітності не отримає жодної корисної інформації.

Дане твердження легко підтвердити на основі аналізу фінансової звітності неприбуткових організацій, що подають спрощений пакет звітності та інформують про розмір своїх доходів та витрат у складі визначених статей звітності національною практикою обліку.

Зокрема, аналіз фінансових звітів неприбуткових організацій (ГО «Повернись живим», БФ «Таблеточки», ГО «БФ Сергія Притули», Львівський обласний БФ «Медицина і право», ГО «Центр екологічних ініціатив «Екодія», ГО «Молодіжний центр «Компас», ГО «Скаутська просвітницька організація міста Києва «СПОК», Міжнародна ГО

«Міжнародний центр розвитку і лідерства» та інших) показав, що вони використовують форму звітів для малих суб'єктів господарювання або мікропідприємств. Найчастіше для відображення отриманих доходів використовують статтю «Інші доходи», а для витрат – «Інші витрати» та «Інші операційні доходи» та «Інші операційні витрати» (рис. 3.5). В активі Балансу найчастіше присутня невелика кількість основних засобів, грошових коштів та дебіторської заборгованості. Пасив Балансу найчастіше представлений залишками цільового фінансування та невеликою кількістю поточної заборгованості.



Джерело: сформовано автором на основі [6; 7; 8; 11; 21; 22; 24; 25; 26; 27; 28; 29; 30; 31; 70; 81]

Рис. 3.5. Статті звітності, які поширені до використання ННО для розкриття інформації про доходи та витрати, %

Таким чином, можна впевнено стверджувати, що звітність у даному форматі не несе корисності для більшості користувачів і робить її просто необхідною формальністю для органів контролю.

Сутність фінансової звітності в загальному полягає у повному та достовірному інформуванні користувача про фінансовий стан суб'єкта господарювання, його доходи, витрати, результати діяльності та рух грошових коштів за звітний та попередні періоди. Якщо читати фінансову

звітність суб'єктів господарювання прибуткового сектору, то для уявлення про його фінансовий стан, майновий стан, ділову активність, платоспроможність, фінансову стійкість, імовірні ризики для діяльності, даних тою чи іншою мірою достатньо. Однак, якщо говорити про ННО, то в більшості нас цікавить не майновий стан організації чи її ділова активність, а дотримання нею статутної мети та цільове використання ресурсів, які тою чи іншою мірою належать громадськості.

За словами Н. Козіцької, «при формуванні фінансової звітності слід враховувати інтереси різних груп користувачів. Від розуміння їх запитів багато в чому залежатиме, яку інформацію слід відобразити. Підвищення якості інформації, що задовольняє інформаційні потреби всіх зацікавлених сторін, підвищить ефективність діяльності і рівень довіри до неприбуткової установи чи організації» [51, с.101].

Якщо користувач вимагає звітність від громадської організації чи будь-якої іншої неприбуткової організації, то його не цікавить сукупна сума доходів у статті «Інші операційні доходи» чи сукупна сума у статті «Інші операційні витрати». Тут запити користувача виходять на абсолютно інший рівень, що спонукає нас повністю переглядати структуру звітності для ННО.

Крім того, раніше експертами та науковцями виділялася ще одна суттєва суперечність в процесі складання та подання фінансової звітності ННО. Зокрема, була спричинена неузгодженістю Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 25 у старій редакції. Основна суть неузгодженості полягала в тому, що закон про бухгалтерський облік (відповідно до ст. 11 частини 3) встановлювалася скорочена за показниками фінансова звітність для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності. Тоді як у попередній версії НП(С)БО 25 була наявна інша норма, що унеможливило неприбутковою організацією застосування норми згідно з законом про використання скороченого пакета звітності. І таким чином, ННО були зобов'язані подавати повний пакет

звітності разом зі Звітом про використання прибутків (збитків) до податкових органів. Нині внесені зміни до НПСБО 25 врахували норми закону №996 і тепер непідприємницькі товариства включені до його складу, що надає повну можливість застосування неприбутковими організаціями скороченої за показниками фінансову звітність у складі Балансу та Звіту про фінансові результати.

Більше того, нова редакція положення чітко показує який вид звітності застосовувати ННО. Згідно з ст. 2 частиною 2 НПСБО 25 непідприємницькими товариствами формується звітність для мікропідприємства [114].

Також, пунктом 2 розділу II НП(С)БО 1 підтверджується, що для таких підприємств встановлюється скорочена форма звітності. Проте, разом із тим, цей стандарт говорить, що підприємства, які згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» складають та подають спрощену фінансову звітність, можуть самостійно оцінювати доцільність складання та подання спрощеного пакета звітності, тобто підприємства можуть обрати звітування або за спрощеним пакетом або за повним пакетом.

Вирішення таких суперечностей у законодавстві є позитивним явищем, що сприятиме покращенню організації бухгалтерського обліку. Однак, навіть такі зміни у достатній мірі не допоможуть задовольнити вимоги користувачів щодо діяльності ННО.

Відповідно до законодавства України, ННО не зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ. Застосування даних стандартів є добровільним вибором організації. Тому більшість громадських інституцій віддають перевагу національним стандартам, використовують спрощений план рахунків та складають спрощений пакет звітності.

Спрощений пакет звітності у вітчизняній практиці не передбачає складання приміток, тоді як у більшості розглянутих нами країн така практика присутня. Наявність приміток до фінансових звітів неприбуткових організацій в інших країнах може бути зумовлена ще тим, що у міжнародній

практиці такі установи є платниками податку на прибуток за певними видами доходів, а тому пояснення статей звітності має місце і є релевантним.

В Україні ж неприбуткові установи не є платниками податку на прибуток (лише у разі порушення умов неприбутковості), а тому потреба у примітках немає суттєвого значення. Більше того, якщо розглядати примітки у їх класичному значенні (пояснення методик обліку, деталізація статей звітів і т.ін.) для користувача, то їх користь для реальних користувачів інформації (члени організації; інші особи та організації, що здійснили внески; держава; тощо) є сумнівною. Оскільки, для них більш вагомим є звіт про використання наданих ними ресурсів та досягнення поставлених цілей.

Крім того, Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, що подається до фіскальних органів вже має наявну деталізацію за статтями надходження та видатками, що дозволяє не застосовувати такий інструмент як примітки.

В Україні ж для суб'єктів господарювання, що перебувають на спрощеній системі, в т.ч. неприбуткових організацій немає визначених статей до розкриття. Якщо теоретично розглянути запровадження приміток до фінансової звітності для суб'єктів господарювання, що перебувають на спрощеній системі звітування, то у такому випадку єдиний вихід базуватися на вимогах НП(С)БО для комерційних суб'єктів господарювання, оскільки наразі такі норми відсутні. Розуміємо, що методики створені для комерційних суб'єктів часто потребують коригування для ННО. А тому, якщо і запроваджувати такі механізми звітування, то вони мають бути чітко прописані з врахуванням діяльності неприбуткової організації. Окрім того, діяльність ННО передбачає велику кількість різноманітного цільового фінансування, а національні стандарти не вимагають розкриття цієї інформації (лише МСФЗ).

Наприклад, практика складання приміток для польських неприбуткових організацій, що складають звітність згідно з додатком 6 Закону про бухгалтерський облік, окрім інших необхідних положень передбачає

розкриття відомостей про структуру доходів із зазначенням їх джерел, інформацію про доходи від членських внесків і субсидій з державних фондів, а також відомості про структуру понесених витрат [208].

Вважаємо, що примітки у тому розумінні в якому ми їх знаємо не є доцільними для розкриття статей звітності ННО. Необхідним є абсолютно інший підхід для формування звітності ННО, який би забезпечував достатній рівень повноти розкриття інформації.

Можна впевнено стверджувати, що запропоновані методики формування звітності відповідно до НП(С)БО чи МСФЗ є повністю орієнтованими на сектор підприємницької діяльності та не можуть бути в повній мірі використані для цілей бухгалтерського обліку та звітності у ННО. Однак, відсутність будь-яких стандартів для регулювання обліку та звітності у неприбуткових організаціях спонукає використовувати одну із вказаних методик. Як пише Н. Козицька, «неприбуткові установи та організації можуть використовувати положення цих стандартів із врахуванням коригувань, спричинених особливостями неприбуткової діяльності. При складанні облікової політики неприбутковим організаціям слід відображати особливості їх діяльності та надавати пояснення щодо окремих економічних категорій» [51, с.100].

Підтримуємо дану думку, оскільки специфіка діяльності ННО робить неможливим використання певних підходів, які можуть бути використані для підприємницького сектору.

Зокрема, на прикладі МСБО 20 відстежуємо таку тенденцію щодо виділених методик визнання гранту.

МСБО 20 пропонує два методи подання інформації про гранти. Зокрема, метод подання інформації про гранти, пов'язані з активами, який полягає у вирахуванні з балансової вартості активу частини гранту направленою на його фінансування. Дійсно цей метод працює у випадку комерційних підприємств, коли частина вартості активу компенсується власними ресурсами, а частина грантовими надходженнями. Проте, в ННО всі

надходження відображаються у складі цільового фінансування (грантів та субсидій), а тому компенсація вартості активу відбувається за рахунок ресурсів зосереджених на такому рахунку. А тому застосування методу нетто є некоректним, оскільки призведе до виникнення нульової балансової вартості об'єкта.

Розкриття інформації про гранти, пов'язані з доходами, згідно з МСБО 20 так само передбачає два методи – відображення в статті «Інші доходи» у Звіті про фінансові результати або вирахування сум гранту з пов'язаних з ним витрат. Так само, враховуючи специфіку діяльності неприбуткової установи застосування методу нетто є неможливим. З цього випливає висновок, що розкривати статті доходів та витрат для ННО є необхідним без будь-якого згортання (мінусування).

Однак, інші підходи до розкриття інформації у звітності про державні гранти відповідно до МСБО 20 можуть бути використані та лягти в основу для формування звітів про використання державних та недержавних грантів неприбутковою організацією.

Також, застосування базису МСФЗ для цілей формування звітності є досить актуальним у діяльності ННО. Тому що сучасний стан розвитку суспільних відносин значно розширює межі співпраці вітчизняних ННО з міжнародними. А, як відомо МСФЗ є міжнародно визнаною системою стандартів, що забезпечують прозорість, правдивість та достовірність інформації для користувачів, яка наведена у фінансових звітах. Тому складена звітність, яка ґрунтується на основі цих стандартів буде найкращим чином забезпечувати запити іноземних партнерів.

М.М. Альбаз та ін. вважають, що звітність ННО має будуватися на теорії стейкхолдерів, зокрема донорів організації, оскільки вони є найбільш зацікавленими користувачами, а також є життєво важливими для існування організації [157]. Дослідники стверджують, що необхідним є зосередження на вимогах донорів для розвитку бухгалтерської функції в ННО, але разом із тим, щоб не суперечило вимогам інших груп зацікавлених сторін.

Погоджуємося з думкою науковців і вважаємо, що фінансова звітність неприбуткових організацій повинна бути сформована за аналогією до інтегрованих фінансових звітів, де б фінансові показники установи були представлені з нефінансовими показниками компанії у вигляді реалізації поставленої мети ННО. В такому разі, розкриття інформації про обсяги цільового фінансування, його характер та джерела, а також структуру витрат, у взаємозв'язку з безпосередньою трансляцією отриманих результатів (реалізованих проєктів) буде корисною для користувача.

Яскравим прикладом такого формату звітності можна назвати звіти БФ «Таблеточки» [11]. Фонд на своїх ресурсах оприлюднює щомісячні, квартальні та річні звіти про використання коштів та реалізацію цілей фонду. Також фонд оприлюднює і податкові звіти, що дозволяє теж детально ознайомитися із надходженнями та видатками організації. Звітність фонду є зрозумілою для пересічного користувача та дає відповіді щодо всіх надходжень організації та її витрат у розрізі програм підтримки; джерел надходжень та партнерства.

У продовження думки щодо формування ННО звітності за аналогією до інтегрованих звітів пропонуємо перелік показників, що можуть бути враховані при розкритті інформації (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Фінансові та нефінансові показники, що пропонуються до розкриття у звітності ННО

Фінансові показники	Нефінансові показники
1	2
загальна сума надходжень за звітний період;	загальна кількість реалізованих (завершених) проєктів (програм) за звітний період;
загальна сума видатків за звітний період;	кількість проєктів (програм), що реалізуються організацією протягом звітного періоду та продовжуються на наступні звітні періоди;

Продовження таблиці 3.2

1	2
загальна сума залучених коштів у проєкт (програму); загальна сума витрачених коштів в межах проєкту (програми);	кількість проєктів (програм), що реалізуються спільно із партнерськими організаціями;
сума залучених державних ресурсів; сума залучених приватних ресурсів; сума залучених іноземних державних ресурсів; сума залучених іноземних приватних ресурсів.	інформація про міжнародний досвід співпраці (кількість партнерів; кількість заходів, у яких бере участь організація (участь у проєктах, форумах, конференціях тощо).

Джерело: власна розробка автора

Особливо таке розкриття є корисним для організацій, що діють у полі реалізації цілей сталого розвитку. Зокрема, громадські організації, що діють у сфері захисту навколишнього середовища та кліматичних змін; організації, що забезпечують реалізацію соціальної складової сталого розвитку (освіта, культура, медицина, гендерна рівність тощо); організації, що мають відношення до економічної складової сталого розвитку (здійснюють незалежний контроль за використанням фінансових ресурсів, боротьба з корупцією, боротьба з фінансовим шахрайством та ін.). Такий формат звітності відповідатиме сучасним запитам користувачів ННО щодо інформації про використані ресурси та реалізовані проєкти.

Організації третього сектору економіки займають вагоме місце в суспільстві, шляхом забезпечення його потреб через реалізацію певних функцій, які не може забезпечити держава. Тому якісно складена фінансова звітність, яка є прозорою та без викривлень економічної інформації, дозволяє її користувачам оцінити рівень довіри до організації, її ефективність розпорядження ресурсами, а також може стати вагомим внеском для залучення все більшої кількості донорів.

3.3. Окремі аспекти розкриття інформації про державну допомогу у фінансових звітах сільськогосподарських підприємств відповідно до МСФЗ

Питання звітності завжди було актуальним серед дослідників. Проблеми її удосконалення та трансформації завжди були дискусійними у науковій спільноті. Однак, не всім об'єктам обліку та звітності було присвячено достатньої уваги. Одним – через їх повну зрозумілість, іншим – через їх непоширеність (рідкісність). Питання розкриття інформації про державні гранти у звітності не часто розглядалося у науковій літературі. Звісно, окремі дослідники підіймали дану тематику, однак через відсутність особливої уваги до цього об'єкта в економічному просторі, і навіть з точки зору економічного аналізу, чи віднесення цього об'єкта до другорядних показників, які не є суттєвими для користувача (на перший погляд) існує ряд проблем у вітчизняній таксономії фінансової звітності, пов'язаних з державними грантами.

Питання формування фінансової звітності сільськогосподарськими підприємствами неодноразово підіймалися вченими-науковцями [46; 43; 34;] Зокрема, Т. Калашнікова стверджує, що «форми фінансової звітності сільськогосподарських підприємств містять вкрай обмежене коло показників, що характеризують отримання та використання ними державної підтримки» [46]. Тоді як Х. Язаркан підкреслює, що при відображенні сільськогосподарських грантів суб'єктами господарювання може допускатися помилка у виборі між стандартами МСБО 20 та МСБО 41: «перед тим, як вирішити, який стандарт застосувати, слід точно визначити умови та причини отримання державних грантів» [212].

Оцінка та визнання державних грантів в обліку та звітності сільськогосподарського підприємства регламентується в частині стандартів МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» та МСБО 41 «Сільське господарство». Вибір стандарту залежить

від оцінки біологічних активів пов'язаних з отриманням грантів. Тобто, щоб правильно визначити, яку з методологічних основ застосовувати для операції, необхідно визначити за якою вартістю були оцінені активи, які підпадають під дію гранту.

Згідно з МСБО 41 [76] існує два підходи для оцінки біологічних активів – за справедливою вартістю або за собівартістю. Стандарт наголошує на оцінці біологічних активів за справедливою вартістю за мінусом витрат на продаж. Однак, коли достовірність визначення справедливої вартості об'єкта є неможливою або сумнівною (чи при первісному визнанні об'єкта є відсутнім активний ринок), то застосовуються вимоги зазначені у п. 30 – об'єкт слід оцінювати за собівартістю за мінусом усіх накопичених амортизаційних відрахувань та всіх накопичених збитків від зменшення корисності [76].

Для грантів, пов'язаних з біологічними активами оціненими за справедливою вартістю мінус витрати на продаж застосовуються критерії визнання грантів відповідно до МСБО 41. Якщо ж біологічні активи, визнані за собівартістю мінус амортизаційні відрахування та накопичені збитки, то застосовуються вимоги МСБО 20.

МСБО 41 передбачено визнання грантів у двох випадках – для безумовних та умовних грантів. Безумовними виступають ті гранти, які для їх отримання не потребують дотримання чи виконання певних умов. Тоді як умовні гранти, вимагають від суб'єкта господарювання взяття на себе зобов'язань щодо виконання конкретних умов.

Таким чином, безумовний державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, слід визнавати у прибутку або збитку тоді і лише тоді, коли кошти державного гранту можна отримати [76].

Це означає, що визнання гранту відбудеться при безпосередньому надходженні матеріальних цінностей на підприємство, що може бути підтверджено первинними документами або коли існує суттєва впевненість,

що кошти гранту будуть отримані. Грант такого характеру можна назвати схожим до гранту призначеного для компенсації збитків, що визнається як дебіторська заборгованість та відображається у прибутку або збитку у тому періоді, в якому стає дебіторською заборгованістю.

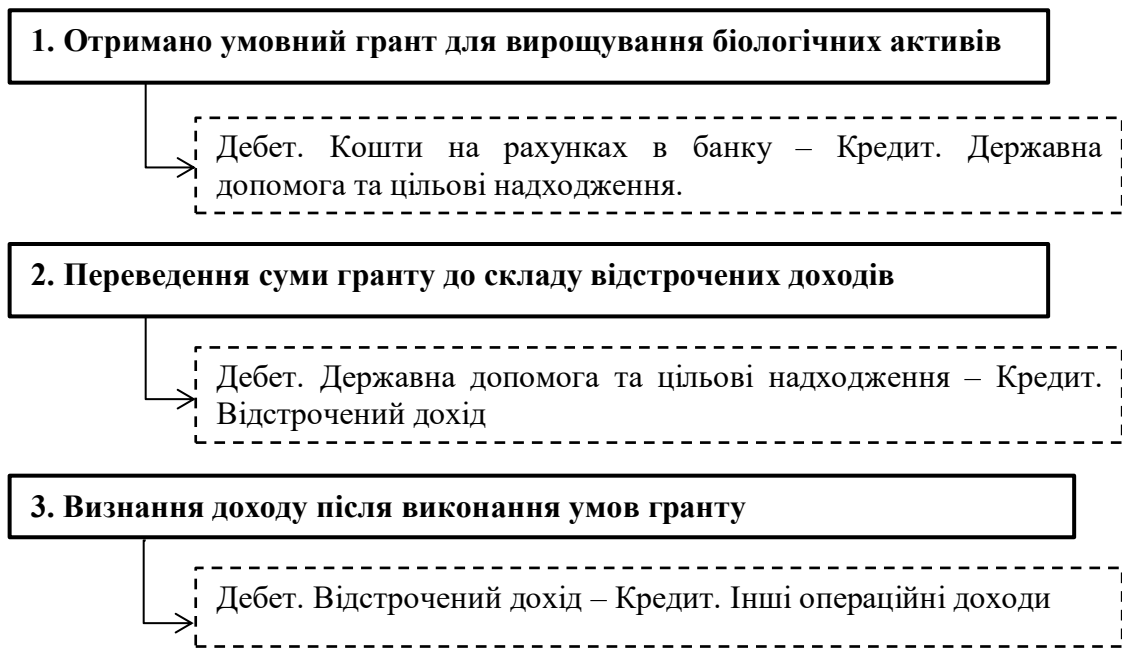
Визнання умовних грантів, залежить від дотримання умов суб'єктом господарювання. Якщо державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, умовний, зокрема коли державний грант вимагає від суб'єкта господарювання не займатися певним видом сільськогосподарської діяльності, тоді суб'єктові господарювання слід визнавати державний грант у прибутку або збитку тоді і лише тоді, коли умови надання державного гранту виконані [76].

В цьому випадку визнання гранту може бути відтерміновано в часі, якщо виконання умов гранту займає певний проміжок часу. Або, коли вимоги гранту передбачають залишок певної частини гранту протягом часу виконання його умов, що минув, то суб'єктом господарювання визнається така частина гранту у прибутку або збитку підприємства.

У зв'язку з цим постає питання, яким чином відобразити наслідки такої операції у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Пропонуємо відображати суму гранту у складі доходів майбутніх періодів, оскільки це показуватиме реальний стан операції, що підприємство очікує отримати дохід через певний період часу. Бо залишити цю суму на рахунку капіталу показуватиме, що підприємство має невикористаний запас гранту, тоді як фактично воно вже використовується або використано. Також суму гранту можна відносити до складу доходів майбутніх періодів частинами пропорційно до загальної суми освоєних коштів для досягнення мети гранту.

На рахунках бухгалтерського обліку дана пропозиція відобразатиметься наступним чином рис. 3.6.



Джерело: власна розробка автора

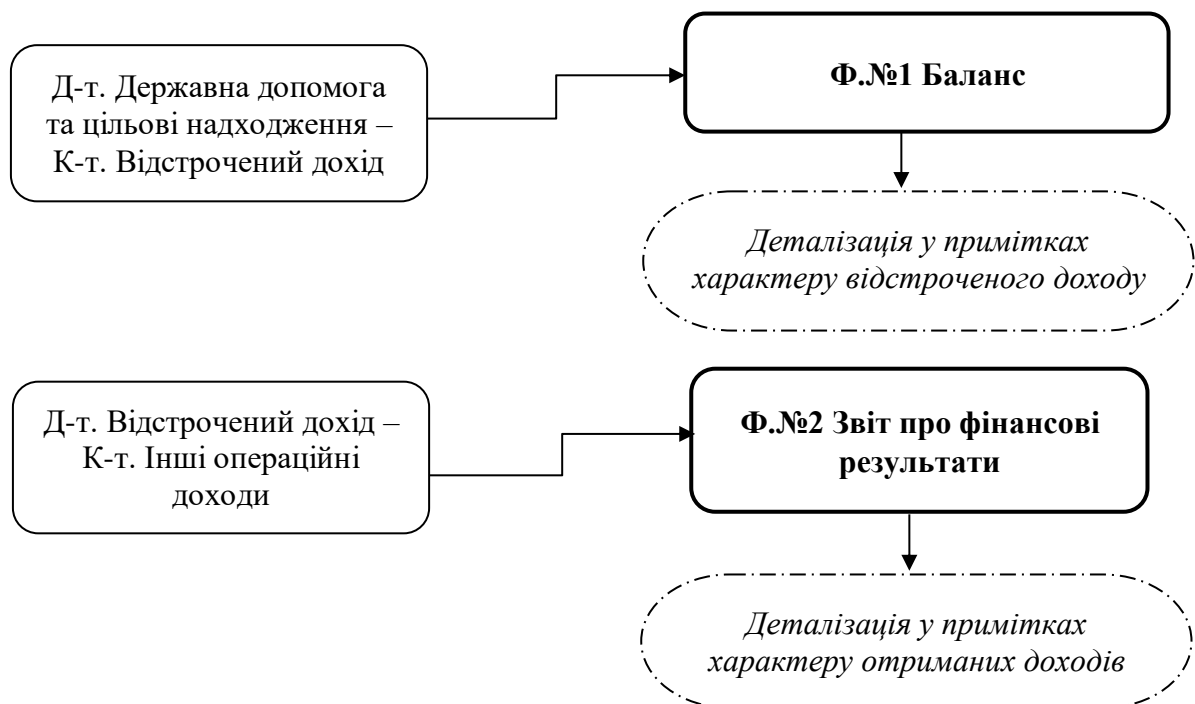
Рис. 3.6. Запропонована методика реєстрації операцій з державною допомогою в обліку сільськогосподарського підприємства

Фінансова звітність суб'єкта господарювання покликана надавати інформацію про наслідки господарських операцій та їх вплив на зміни в економічних ресурсах. Різні типи економічних ресурсів по-різному впливають на оцінку користувачем перспектив майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання, що звітує [55]. Якщо одні об'єкти створюють можливості для виникнення змін в економічних ресурсах підприємства в короткостроковій перспективі, то інші можуть мати довгостроковий характер.

Особливо, це може стосуватися сільськогосподарського виробництва, оскільки вирощування певних біологічних активів потребує терміну більше одного року. Аналогічною можна назвати ситуацію і із державними сільськогосподарськими грантами, що направлені на генерацію біологічних активів, які стають придатними для продукування сільськогосподарської продукції в термін більше одного року або вимагають від суб'єкта господарювання займатися певним видом сільськогосподарської діяльності протягом певної тривалості років. В такому разі економічний ресурс у

вигляді гранту на короткостроковій чи довгостроковій перспективі по-різному впливатимуть на майбутні доходи або грошові потоки. Якщо розглядати приклад з безумовними грантами, то можна оцінити його вплив на зміни в економічних ресурсах уже наприкінці звітної періоду. Тоді як умовні гранти можуть мати довгостроковий характер. В такому разі, доречним буде розкриття інформації про такі гранти з точки зору майбутньої можливої генерації доходу. Тому, з метою достовірної оцінки перспективи майбутніх доходів підприємства важливим є правильне відображення операцій на рахунках обліку, а потім розкриття їх впливу на зміни в економічних ресурсах суб'єкта господарювання у тих статтях звітності, які забезпечать кращий базис для оцінювання майбутніх доходів підприємства.

Таким чином, відображені операції на рахунках бухгалтерського обліку (див. рис. 3.6) розкриватимуться у фінансовій звітності сільськогосподарського підприємства наступним чином рис. 3.7.



Джерело: власна розробка автора

Рис. 3.7. Механізм розкриття інформації про сільськогосподарські умовні гранти у фінансовій звітності

Тому запропонований механізм відображення умовного гранту, що має довгостроковий характер, у складі доходів майбутніх періодів забезпечить краще розуміння користувачами, щодо можливих змін у складі доходів підприємства після виконання умов гранту. Або у разі недотримання умов гранту за такого розкриття інформації у звітності буде зрозуміло, який рівень доходу може недоотримати підприємство. Фінансова інформація має передбачувальну цінність, якщо її можна використати як вхідні дані для процесів, які використовують користувачі для передбачення майбутніх доходів [55]. Вважаємо, що розкриття інформації подібним чином є доречним.

Примітки за МСФЗ мають довільну форму та покликані розкривати суттєві облікові політики суб'єкта господарювання та деталізувати окремі статті фінансових звітів для їх кращого розуміння користувачем та надати можливість аналізу діяльності підприємства у короткостроковій та середньостроковій перспективі. Формування приміток ґрунтується на вимогах щодо розкриття, які прописані у кожному зі стандартів та на основі суджень управлінського персоналу, які визначають ступінь суттєвості та релевантності інформації, що розкривається.

Для грантів, що пов'язані з біологічними активами, що оцінені за справедливою вартістю та підпадають під регулювання МСБО 41 застосовуються такі вимоги до розкриття: характер та розмір державних грантів, визнаних у фінансовій звітності; невиконані умови та інші непередбачені події, що супроводжують державні гранти; очікувані значні зменшення розміру державних грантів [76].

Якщо ж грант, пов'язаний з біологічним активом який підпадає під дію МСБО 20, то застосовуються вимоги відповідного стандарту. Вимоги до розкриття інформації про гранти у МСБО 41 та МСБО 20 мають як спільні так і відмінні риси: МСБО 20 вимагає розкривати суттєві положення облікової політики, оскільки стандартом виділені альтернативні варіанти подання інформації про гранти; в МСБО 41 така норма відсутня, оскільки

альтернативних варіантів подання інформації про гранти пов'язані з біологічними активами оціненими за справедливою вартістю немає. Ще однією суттєвою відмінністю є те, що МСБО 41 вимагає розкривати події, що можуть призвести до зменшення розміру державних грантів. Це пов'язане зі специфікою визнання грантів згідно з МСБО 41, оскільки дохід від умовних грантів є відтермінованим у часі, тоді як МСБО 20 передбачає визнання доходу в тому періоді, коли були здійснені витрати пов'язані з ним. Водночас МСБО 20 потребує розкриття невиконаних умов чи умовних зобов'язань, які в свою чергу можуть привести до погашення гранту.

Можна впевнено стверджувати, що в науковій літературі питання приміток до фінансової звітності дещо недооцінюється. Помічаємо велику кількість досліджень, які направлені на удосконалення та трансформацію самих фінансових звітів, тоді як питання приміток відходить на інший план. Особливо, коли це стосується приміток до фінансової звітності, яка формується на онові МСФЗ. Так само, помічаємо, що чимала кількість суб'єктів господарювання, які застосовують МСФЗ приділяють значно менше уваги приміткам та формують в них малий набір показників або дублюють ту ж інформацію, яка є вже у формах звітності без потрібної деталізації.

Вважаємо, через те, що примітки є невід'ємною частиною пакета фінансової звітності, то вони потребують ретельного підходу до їх формування. На жаль суб'єктами господарювання не враховується важливість цього інструменту в процесі комунікації з інвесторами та заінтересованими особами. Оскільки, примітки до фінансової звітності допомагають зрозуміти: методичний базис на якому сформована звітність; які компоненти входять до тієї чи іншої статті; вони носять разовий чи систематичний характер; які є фактори впливу на то чи інший показник і як вони можуть змінитися в певному часовому проміжку.

Для підкріплення практичної значущості дослідження було проаналізовано фінансові звіти великих сільськогосподарських компаній, які

формують звітність відповідно до МСФЗ та були отримувачами державних грантів.

Зокрема, ТОВ СП «Нібулон» у звіті за 2021 рік [133] застосовує таксономію фінансової звітності затверджену Міністерством фінансів України. Позитивним є формування детальних приміток з викладом суттєвих облікових політик по основним статтям звітності, а також їх деталізація. Однак, негативним вважаємо не зазначення: а) облікових політик застосованих до отриманого гранту; б) відсутність розкриття інформації про форму гранту (грант, пов'язаний з активом чи з доходом); в) відсутність розкриття інформації у яку статтю доходу потрапив цей грант – «Інші операційні доходи» чи «Інші доходи». Наявна деталізація у примітках цих статей не дозволяє нам як користувачам відслідкувати куди потрапив цей грант. З позитивного підкреслимо розкриття суми державної допомоги у Звіті про рух грошових коштів (як рекомендує МСБО 20). Лише із цього звіту можна дізнатися, що підприємство отримало грант. А на які цілі і в якій статті він відображений в інших формах звітності на жаль дізнатися не можна. Так само негативним вважаємо, що не розкрито статтю «Відстрочений дохід», бо якщо грант підпадає під дію МСБО 20, то маємо одну із методик відображення гранту як відстрочений дохід. Але так як облікова політика не розкрита, то не можемо дізнатися, який саме із методів було обрано підприємством.

ПрАТ «МХП» (звіт за 2022 рік) [194] використовує таксономію фінансової звітності за МСФЗ. Звітність підприємства більш схожа до звітності іноземних компаній, що мають стислу форму із суттєвих показників. Позитивним явищем є те, що підприємством розкрито положення облікової політики щодо грантів, пов'язаних з доходами та щодо грантів, пов'язаних з активами. Суб'єктом господарювання у Звіті про рух грошових коштів у складі інвестиційної діяльності було відображено окремо статтю «Government grants received» («Отримані державні гранти»), що дозволяє зрозуміти, що такий грант є пов'язаним з активами. Було деталізовано статтю

«Інший операційний дохід», де було визнано дохід від гранту у сумі 5428 тис. дол. США. Не можна не відзначити позитивну структуру розкриття інформації про відстрочений дохід. Згідно з обліковою політикою підприємства гранти, пов'язані з активами, відображаються за методом відстроченого доходу. Підприємством було зазначено від кого були отримані державні гранти (уряди), на які цілі були направлені такі виплати (наприклад, «Compensation of construction and reconstruction of livestock farms» («Компенсація витрат на будівництво та реконструкцію тваринницьких ферм») – 1024 тис. дол. США) і в якій статті звітів можна побачити суми отриманих компенсацій. Зокрема, компенсація на будівництво та реконструкцію тваринницьких ферм відображена у Звіті про фінансовий стан у складі відстрочено доходу, тоді як компенсацію згідно з політикою субсидіювання ЄС щодо підтримки зайнятості відображено у складі «Інших операційних доходів».

У СП ТОВ «Ниви Переяславщини» [129] структура звітності схожа з ПрАТ «МХП». Відмінним і важливим фактом є те, що у Звіті про сукупний дохід було окремо виділено статтю доходів «Дотації та субсидії» (10783 тис. грн.). Позитивним є зазначення основних положень облікової політики, які говорять, що гранти, пов'язані з активами, відображаються у складі доходів майбутніх періодів, а гранти, пов'язані з доходами, визнаються у прибутку або збитку підприємства. Аналогічно до ПрАТ «МХП» у примітках розкривалися джерела надходження грантів та визначені цілі (наприклад, підприємство отримало часткову компенсацію вартості будівництва свинокомплексів та сільськогосподарської техніки), а також зазначено на які статті звітності припадають ці суми. Що ще примітного було у звітності так це те, що підприємство у складі фінансових доходів розкрило інформацію про державні гранти з компенсації фінансових витрат сільськогосподарським виробникам. (7063 тис. грн.). Однак, серед мінусів даної звітності щодо розкриття інформації про гранти виокремлюємо застосування формулювання у Звіті про рух грошових коштів формулювання «Цільове фінансування», яке

може заплутати користувача. Оскільки у попередніх формах застосовувалося формулювання «Дотації та субсидії».

Вважаємо за необхідне підкреслити зрозумілість застосування у фінансових звітах назви «Дотації та субсидії» у порівнянні з формулюванням «Цільове фінансування». Якщо говорити про іноземних інвесторів, то використання назви статті «Цільове фінансування» може викликати певні непорозуміння у порівнянні зі звітами інших іноземних компаній, які в більшості оперують поняттями «державна допомога», «гранти», «субсидії».

Підкреслити важливість розкриття таких даних у примітках доведемо за допомогою факторного аналізу проведеного на основі фінансового звіту ПрАТ «МХП» за 2019-2022рр. Нашою метою є демонстрація впливу державних грантів на фінансовий результат підприємства. Між розглянутими факторами присутній функціональний зв'язок, який представимо у вигляді адитивної моделі:

$$ФР = Вр \pm ЧзСВ - Ср - КЗАв + ІОД + Дг - ІОВ - Зк + ФД - ФВ - ІНВ \pm Кр \pm ПнП - ПДз \quad (1)$$

де, ФР – фінансовий результат; Вр – виручка від реалізації; ЧзСВ – чисті зміни справедливої вартості біологічних активів та дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції; Ср – собівартість реалізації; КЗАв – комерційні, загальногосподарські та адміністративні витрати; ІОД – інші операційні доходи; Дг – дотації та субсидії; ІОВ – інші операційні витрати; Зк – збиток від зменшення корисності гудвілу та основних засобів; ФД – фінансові доходи; ФВ – фінансові витрати; ІНВ – інші витрати; Кр – прибуток (збиток) від курсових різниць; ПнП – вигода (витрати) з податку на прибуток; ПДз – збиток від припиненої діяльності.

Інформаційні дані для аналізу представлені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Дані для аналізу впливу факторів на фінансовий результат ПрАТ «МХП» за 2019-2022рр.

Фактор	Умовне позначення фактора	2019	2020	2021	2022	Абс. Відхил.	Відносне відхил.
Виручка від реалізації	Вр	2055943	1911137	2372262	2642026	269764	11,37
Чиста зміна справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції	ЧзСВ	-39515	30502	184926	-127849	-312775	-169,14
Собівартість реалізації	Ср	-1618596	-1544101	-1812672	-1905964	-93292	5,15
Коммерційні, загальногосподарські та адміністративні витрати	КЗАв	-179156	-187801	-228183	-254432	-26249	11,50
Інші операційні доходи ³	ІОД	4233	8575	4430	7976	3546	80,05
Державні гранти⁴	Дг	6997	7951	7405	5428	-1977	-26,70
Інші операційні витрати	ІОВ	-8159	-23412	-11558	-83268	-71710	620,44
Збиток від зменшення корисності гудвілу та основних засобів	Зк	-6244	-1730	-10607	-29242	-18635	175,69
Фінансові доходи	ФД	8034	13584	10531	6033	-4498	-42,71
Фінансові витрати	ФВ	-147552	-144257	-150424	-154705	-4281	2,85
Інші витрати	ІНВ	-8064	-3491	-2867	0	2867	-100,00
Курсовий (збиток)/прибуток, нетто	Кр	185291	-203664	40466	-365018	-405484	-1002,04
Вигода з податку на прибуток/(витрати)	ПнП	-32107	5132	-6914	28078	34992	-506,10
Збиток за рік від припиненої діяльності	ПДз	-5822	-1482	-3457	0	3457	-100,00
Фінансовий результат	ФР	215283	-133057	393338	-230937	-624275	-158,71

Джерело: сформовано автором на основі [191; 192; 193; 194]

³ Статтю відображено без врахування рядка «Державні гранти».⁴ Для цілей факторного аналізу впливу державної допомоги на фінансовий результат зі складу «Інших операційних доходів» була відокремлена сума державних грантів.

Як показують дані табл. 3.3 сума державних грантів за аналізований період мала тенденцію до зниження, зокрема, у 2022 році сума визнаних доходів від грантів становить 5428 млн. дол. США, що менше показника попереднього періоду на 26,70%, а у порівнянні з 2019 роком на 22,42%. Згідно з примітками компанії, більшість отриманих грантів є пов'язаною з активами, тому значна частина гранту відображена у складі відстроченого доходу. У зв'язку з чим, припускаємо визнання доходів від грантів і у наступних звітних періодах, що чинитиме вплив на фінансові результати компанії.

У табл. 3.4 наведені розрахунки умовних значень результативного показника ($\Phi P_{ум}$) та впливу факторів на його значення. Здійснення детермінованого факторного аналізу проведено за допомогою методу ланцюгових підстановок.

Таблиця 3.4

Розрахунок умовних значень фінансового результату ПрАТ «МХП»

Умовне позначення фактора	Умовні значення результативного показника			Вплив факторів на значення результативного показника		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
ΦP_0	215283	-133057	393338	x	x	x
$\Phi P_{ум}(Вр)$	70477	328068	663102	-144806	461125	269764
$\Phi P_{ум}(ЧзСВ)$	140494	482492	350327	70017	154424	-312775
$\Phi P_{ум}(Ср)$	214989	213921	257035	74495	-268571	-93292
$\Phi P_{ум}(КЗАВ)$	206344	173539	230786	-8645	-40382	-26249
$\Phi P_{ум}(ІОД)$	210686	169394	234332	4342	-4145	3546
$\Phi P_{ум}(Дг)$	211640	168848	232355	954	-546	-1977
$\Phi P_{ум}(ІОВ)$	196387	180702	160645	-15253	11854	-71710
$\Phi P_{ум}(Зк)$	200901	171825	142010	4514	-8877	-18635
$\Phi P_{ум}(ФД)$	206451	168772	137512	5550	-3053	-4498
$\Phi P_{ум}(ФВ)$	209746	162605	133231	3295	-6167	-4281
$\Phi P_{ум}(ІНВ)$	214319	163229	136098	4573	624	2867
$\Phi P_{ум}(КР)$	-174636	407359	-269386	-388955	244130	-405484
$\Phi P_{ум}(ПнП)$	-137397	395313	-234394	37239	-12046	34992
ΦP_1	-133057	393338	-230937	4340	-1975	3457

Джерело: розраховано автором на основі даних табл. 3.3.

Як видно із табл. 3.4 кожен із розрахованих показників чинить вплив на фінансовий результат підприємства. Однак, цей вплив може носити як негативний, так і позитивний характер. На перший погляд, можна стверджувати, що показник виручки від реалізації чи будь-які інші доходи, що присутні у звітності чинитимуть позитивний вплив, а витрати – навпаки. Однак, як показують дані факторного аналізу наявною є наступна тенденція: наявність певного виду доходу, проте у періоді спостерігається його зниження, впливатиме на фінансовий результат негативним чином, тоді як наявність витрат, але їх зменшення у звітному періоді, – позитивним. Це яскраво відслідковується на прикладі фактору «Державні гранти», де спостерігається тенденція до зниження обсягу визнаного доходу, що вплинуло на зменшення результативного показника у 2021 та 2022рр., тоді як зростання обсягу визнаного доходу у 2020 році показує позитивну динаміку, що пов'язане зі зростанням обсягів визнаного доходу від державної підтримки.

Отже, впевнено можна стверджувати, що державні гранти мають вплив на фінансові результати діяльності підприємства. Не зважаючи на те, що розрахунки показують зменшення результативного показника за рахунок зменшення обсягів визнаного доходу від грантів, відзначаємо позитивний характер даного фінансування. По-перше, відсутність взагалі такої статті фінансування призвела б до зменшення фінансового результату на ще більший розмір. По-друге, отримання допомоги від держави для стимулювання сільськогосподарської діяльності позитивним чином впливатиме на діяльність підприємства в цілому. Оскільки, наявність власних ресурсів для розширення бізнесу може бути обмеженою, а кредитні ресурси можуть мати значну вартість, що унеможлиблює їх отримання для певних суб'єктів господарювання, тоді як державні гранти дозволять забезпечити розвиток діяльності на умовах безоплатності та безповоротності.

Метою проведеного аналізу було не тільки показати, що державна допомога все ж має вплив на сукупні результати діяльності, а і підкреслити

важливість розкриття даних про гранти у примітках. Адже при такому рівні розкриття зовнішнім користувачам простіше здійснити різноманітні розрахунки фінансових показників та достовірно зрозуміти котрий із факторів суттєво впливає на той чи інший показник. Суб'єкти господарювання прагнуть до надмірного скорочення показників, які вони розкривають у примітках, вважаючи несуттєвим розкриття тієї чи іншої статті, які об'єднує в собі певну кількість об'єктів обліку. Проте, така особливість може негативно вплинути на вибір користувача, оскільки його запити по інформації можуть бути іншими, а ніж бачення підприємства. Не варто нехтувати і такою характеристикою звітів як зіставність. На основі фінансових звітів трьох сільськогосподарських підприємств, які мають схожі види діяльності, були отримувачами грантів, але якщо порівняти їх звіти між собою, то очевидно що ТОВ СП «Нібулон» має гіршу оцінку щодо розкриття інформації про гранти, а ніж ПрАТ «МХП» та СП ТОВ «Ниви Переяславщини».

Результати проведеного дослідження дозволяють підсумувати, що проблеми бухгалтерського обліку грантів на сільськогосподарських підприємствах за МСФЗ є важливими для дослідження у науковій літературі.

Вважаємо, що запропонована методика, щодо віднесення використаного гранту чи його частини до складу доходів майбутніх періодів є доречною. Оскільки забезпечить корисний базис для оцінки перспектив майбутніх доходів суб'єкта господарювання. Застосування даної методики є важливим, оскільки визнання доходу від гранту, що підпадають під дію МСБО 41 є відмінним від принципу нарахування – тут процес визнання доходу може бути розтягнутим у часі і відрізнитися від грошового потоку.

Недосконалість фінансової звітності робить неможливим визначення рівня участі державних ресурсів у господарській діяльності сільськогосподарського підприємства та генерації його прибутку. Тому наголошення на необхідності удосконалення форм фінансової звітності є досить важливим. У дослідженні було розглянуто важливі проблеми, щодо

розкриття інформації про державні гранти у примітках до фінансової звітності. Вважаємо, що примітки є важливим інструментом для розуміння звітності користувачами. Розкриття інформації про державні гранти у примітках забезпечить підвищення рівня інформаційного забезпечення користувачів звітності щодо ступеня впливу держави на суб'єкт господарювання, а також оцінити ефективність таких заходів. На основі дослідження звітності компаній робимо висновок, що розмежування грошових потоків від держави та інших джерел є корисним для користувача. Також, суб'єктам господарювання варто не нехтувати деталізацією статей (особливо доходів), які є сукупними (наприклад, інші операційні доходи чи інші доходи). Це краще вплине на зрозумілість фінансових звітів.

Висновки до розділу 3

1. На основі проведеного дослідження обґрунтовано, що наявні форми звітності у неповній мірі достовірно розкривають інформацію про державні гранти у фінансовій звітності. Зокрема, було підкреслено недоцільність відображення інформації про державні гранти та цільові надходження у складі зобов'язань підприємства, оскільки сутність цих операцій є відмінною від сутності зобов'язань. Для вирішення даної проблеми було запропоновано виділити окремий розділ «Державна допомога та цільові надходження» і додаткові статті до нього, що забезпечить розкриття інформації про державну допомогу відповідно до її економічної суті та дозволить відокремити дані про державну допомогу та цільові надходження з недержавних джерел.

2. На даний момент часу доходи від грантів розмежовуються за різними рахунками доходів, що в кінцевому результаті призводить до неможливості оцінки ступеня участі держави у доходах підприємства, бо суми доходів від гранту містяться у складі різних статей звітності, а також часто не розкривається у примітках, що робить неможливим виокремити такі суми. Для удосконалення процесу розкриття інформації про гранти, пов'язані з доходами, рекомендовано запровадити додаткові субрахунки до рахунків доходів, що сприятиме покращенню узагальнення інформації про доходи, пов'язані з державними грантами для цілей формування запропонованих окремих статей до Звіту про фінансові результати: «Доходи від операцій з державною допомогою», «Інвестиційні доходи від операцій з державною допомогою», «Фінансові доходи від операцій з державною допомогою».

3. На основі аналізу форми №3 Звіт про рух грошових коштів надані пропозиції щодо його удосконалення в частині деталізації інформації про операції з державними грантами. Зокрема, вони полягають у: приведенні назви р. 3010 до його коректного формулювання з метою повноти передачі сутності відображуваних операцій на «Надходження від державної допомоги та цільових внесків»; у розділі II звіту додати додатковий вписуваний рядок

«Витрачання на придбання необоротних активів за рахунок коштів державної підтримки»; у розділі III звіту додати додатковий вписуваний рядок «Надходження для погашення позик у вигляді державних грантів».

4. Результати дослідження показують, що примітки до фінансової звітності потребують удосконалення, оскільки їхня форма не дозволяє навести інформацію про державну допомогу змістовно та повно. Зокрема, пропозиція полягає у дозволі суб'єктам господарювання на законодавчому рівні за власним бажанням додавати розкриття інших статей, не визначених на даний момент формою №5. Реалізація таких змін можлива шляхом доповнення НП(С)БО в частині розкриття інформації таким пунктом: «Рекомендовано до розкриття у примітках до фінансової звітності такої інформації про гранти: їх форма та обсяг; джерела надходження; цілі, які вони призначені компенсувати».

5. Аналіз особливостей формування фінансової звітності неприбутковими організаціями показав недосконалість чинних форм звітності, що погіршує чіткість та інформативність розкриття інформації про фінансові ресурси організації. У зв'язку з цим запропоновано застосовувати інтегрований підхід до формування фінансових звітів ННО, який полягає у розкритті фінансових та нефінансових показників, що забезпечить більшу зрозумілість та прозорість інформації для користувача, допоможе оцінити ефективність діяльності ННО, раціональність використання фінансових ресурсів та досягнення цілей організації.

6. На основі дослідження розкриття інформації про умовні державні сільськогосподарські гранти у звітності суб'єкта господарювання запропоновано застосовувати методику відображення доходів від умовних грантів, пов'язаних із біологічними активами, у складі відстрочених доходів підприємства до моменту виконання умов гранту. Запропонована методика дозволить забезпечити краще розуміння інформації користувачами про майбутні доходи підприємства на основі наведеної інформації у фінансових звітах. Також, результати дослідження підкреслюють важливість та

доцільність детального розкриття інформації про державні гранти у примітках до фінансової звітності, що позитивним чином впливатиме на якість розуміння звітності користувачами.

Основні положення розділу розкрито у публікаціях автора: [93; 97; 98]

ВИСНОВКИ

У дисертації було здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці методичних рекомендацій щодо удосконалення теоретико-методичного забезпечення бухгалтерського обліку державної допомоги суб'єктам господарювання. Основні висновки, що висвітлюють та підтверджують результати наукової роботи, полягають у наступному:

1. Результати проведеного дослідження нормативно-правового регулювання державної допомоги у вітчизняних та міжнародних нормативно-правових актах, а також науковій літературі вказують, що нормативна база щодо регулювання державної допомоги в Україні є новою, перебуває у процесі свого розвитку та потребує удосконалення відповідно до європейських норм та особливостей внутрішнього ринку України. На основі аналізу категорії «державна допомога» та її змісту відповідно до нормативних актів виділено та узагальнено її основні характерні особливості як об'єкта бухгалтерського обліку, що можуть лягти в основу його організації: варіативність форми надання (у вигляді грантів, субсидій, податкових пільг, списання боргів, надання гарантій тощо); джерелом ресурсів завжди є держава, тобто кошти із державного та/або місцевого бюджетів; метою завжди є підтримки отримувача допомоги; наслідком є створення переваг для суб'єкта господарювання над іншими підприємствами галузі. Чітке розуміння даних характеристик дозволить ефективно організувати облік державної допомоги, здійснити правильний вибір методики для відображення операцій та встановити, які з них потребують удосконалення.

2. Дослідження терміносистеми поняття «державна допомога» показало, що категорійно-понятійний апарат в даній сфері є більш наповнений у правому полі, а якщо розглядати термінологію з бухгалтерського обліку, то

міжнародника практика, яка ґрунтується на МСБО, має ряд визначень і понять, що дозволяють схарактеризувати даний об'єкт для цілей бухгалтерського обліку, тоді як у вітчизняній практиці визначення термінів щодо державної допомоги взагалі відсутнє. На основі аналізу понять, що тією чи іншою мірою характеризують даний об'єкт дослідження, було доведено узагальнювальний характер терміну «державна допомога», який наведено у редакції МСБО 20, що забезпечить достовірне розуміння об'єкта повною мірою. Результати дослідження обґрунтовують недоцільність використання поняття «цільове фінансування» для характеристики операцій з державною допомогою, оскільки його застосування викривлює сутність аналізованого об'єкта обліку, тому що дані наведені у звітності в розумінні цільового фінансування можуть не достовірно розкривати інформацію про природу економічних ресурсів, що використовуються суб'єктом господарювання в процесі його діяльності.

3. Аналіз нормативного регулювання обліку державної допомоги показав, що наявна дискусія щодо методів обліку державних грантів відповідно до МСБО 20 раніше в науковій літературі не була вирішена. В результаті дослідження обґрунтовано, що доцільним є використання обох методів, однак, для різних за формою грантів. Зокрема, для грантів, що будуть отримані у вигляді необоротних активів доцільним є використання методу капіталу. Тоді як для грантів, що будуть отримані у вигляді матеріальних оборотних ресурсів чи грошових коштів доцільним є застосування методу доходу. Коректний розподіл доходів відповідно до термінів експлуатації та використання активів в господарському обороті з метою формування фінансових результатів підприємства буде забезпечений завдяки використанню цих методів за запропонованою методикою. Порівняльний аналіз національного стандарту бухгалтерського обліку (НП(С)БО 15) з міжнародним (МСБО 20) щодо регулювання операцій з державною допомогою показує, що вітчизняне законодавство є недосконалим, не повною мірою характеризує досліджуваний об'єкт обліку

та не містить положень щодо розкриття інформації про нього у фінансовій звітності. Вважаємо за необхідне підтримати твердження, що висвітлені у попередніх дослідженнях про необхідність розробки та затвердження національного положення (стандарту) щодо регулювання операцій з державною допомогою. Рекомендація полягає у розробці стандарту ґрунтуючись на положеннях МСБО 20, а також застосуванні абсолютно нової термінології без прив'язки до застарілого поняття «цільове фінансування». Зокрема, запропоновано наступну структуру НП(С)БО 20 «Державна допомога»: загальні положення; визначення понять; класифікація грантів; умови та порядок визнання доходів від грантів; подання інформації про гранти у звітності; розкриття інформації. Запровадження вітчизняного стандарту дозволить вирішити дані проблеми та наблизить гармонізацію національних стандартів з міжнародними. Дослідження податкового законодавства дозволило систематизувати взаємозв'язок державної допомоги та адміністрування податку на прибуток та податку на додану вартість. Окрім того, оцінка терміну «бюджетний грант», який нещодавно з'явився у податковій термінології показує, що запропоноване поняття не повною мірою передає сутність досліджуваного явища. Тому, було запропоновано удосконалення термінології шляхом рекомендації щодо запровадження визначення «державна допомога» до Податкового кодексу України, що сприятиме покращенню розуміння даного об'єкта для цілей податкового обліку.

4. Дослідження проблематики формування облікової політики щодо операцій з державною допомогою дозволило виділити її об'єкти (умови визнання доходу від державних грантів; методи обліку державних грантів; порядок оцінки умовних активів та умовних зобов'язань, які можуть виникати при визнанні державної допомоги; методи подання інформації про державні гранти, пов'язані з активами; методи подання інформації про державні гранти, пов'язані з доходами; порядок розкриття інформації про державну допомогу у примітках до фінансової звітності) та елементи (підхід

систематичного визнання доходу від гранту у прибутку або збитку підприємства, протягом періоду визнання відповідних витрат, пов'язаних із грантом; підхід до визнання доходу від гранту у прибутку або збитку у тому періоду, в якому грант стає дебіторською заборгованістю; метод капіталу та метод доходу; способи оцінки умовних активів чи зобов'язань; метод відстроченого доходу або метод вирахування гранту з балансової вартості активу; метод відображення доходу від гранту у прибутку або збитку підприємства у Звіті про сукупний дохід або вирахування доходу від гранту зі складу витрат, на відшкодування яких була спрямована така допомога; інформація про застосовані облікові політики щодо грантів; характер та обсяги державної допомоги; невиконані умови та інші зобов'язання, пов'язані із визнанням державної допомоги). Чітко виділені та зрозумілі об'єкти та елементи облікової політики операцій з державною допомогою сприятимуть якісній організації бухгалтерського обліку аналізованого об'єкта на підприємстві, що в кінцевому випадку, дозволить ясно і стисло подавати інформацію, щоб вона була зрозумілою для користувача, а також сприятиме покращенню зіставності облікової інформації у фінансових звітах.

5. На основі аналізу облікового забезпечення реєстрації операцій з державною допомогою було запропоновано удосконалення рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження». Запропоновані зміни полягають у зміні назви рахунку на «Державна допомога та цільові надходження», а також в удосконаленні структури його субрахунків: 481 «Державні гранти», 482 «Фіскальні пільги», 483 «Благодійна допомога», 484 «Цільові надходження від юридичних та фізичних осіб», 485 «Інша державна допомога», 486 «Інші цільові надходження від юридичних та фізичних осіб». Запропонована модель рахунку дозволить забезпечити розмежування операцій з державною допомогою та операцій із надходженнями з недержавних джерел, що сприятиме підвищенню якості фінансової інформації через правильну передачу суті досліджуваного явища.

6. За результатами дослідження особливостей бухгалтерського обліку операцій з державними грантами у неприбуткових організаціях встановлено, що існує суперечність щодо поділу надходжень організації на цільові та нецільові внески та їх облікового відображення, а саме: основна проблема полягає у відображенні пасивних доходів. У роботі було обґрунтовано необхідність відокремленого відображення на рахунках бухгалтерського обліку надходжень неприбуткової організації, що мають характер цільового фінансування та пасивних доходів, оскільки таке відображення забезпечить відповідність суті зареєстрованих даних стандартам бухгалтерського обліку та не суперечитиме їх підходам до визнання доходу. На основі порівняльного аналізу обліку та оподаткування діяльності неприбуткових організацій в Україні та закордоном було виділено дві системи: 1) відповідно до законодавства неприбуткові організації є платниками податку на прибуток; 2) неприбуткові організації не є платниками податку на прибуток. Згідно з такими даними було запропоновано дві моделі облікового відображення надходження неприбуткових організацій. Для системи, що передбачає оподаткування пасивних доходів та/або доходів від діяльності виділяємо окремий рахунок для реєстрації операцій з цільовими внесками: «Державні надходження та надходження від цільових внесків» та субрахунки «Надходження отримані з державних джерел», «Надходження отримані у вигляді цільових внесків», «Благодійна допомога/Гуманітарна допомога», «Інші види внесків». А для доходів, що підлягають оподаткуванню, то пропонуємо два альтернативних варіанти, які залежать від особливостей бухгалтерських традицій в тій чи іншій країні: 1) використовувати вже наявні рахунки з типового плану рахунків для обліку таких об'єктів; або 2) застосовувати окремий рахунок для реєстрації операцій з такими надходженнями з їх розподілом за субрахунками – «Оподатковувані надходження організації». Друга модель (що характерна для України) передбачає узагальнення інформації на одному із рахунків (зокрема, рахунок 48 «Державна допомога та цільові надходження») та відокремлене

відображення пасивних доходів на спеціально призначених для цього рахунках бухгалтерського обліку. Запропоновано методикау визнання доходу від гранту, пов'язаного з активами, з врахуванням подальшого використання таких активів, що придбані за рахунок гранту. Дана методика базується на застосування категорії відстрочених доходів для активів, що придбані за рахунок гранту та будуть використані у статутній діяльності організації. Для тих активів, що підлягають передачі організацією третім особам категорія відстроченого доходу не застосовується, а дохід від гранту визнається в момент списання та передачі таких активів.

7. За результатами дослідження встановлено, що НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСБО 41 «Сільське господарство» в частині визнання доходів від грантів, що пов'язані із біологічними активами не гармонізовані та мають зовсім різні підходи до їх визнання. Визначена методика у національному стандарті породжує проблему визнання доходу від гранту, пов'язаного із біологічними активами, що оцінені за справедливою вартістю, оскільки вони не амортизуються і є неможливим достовірне визначення обсягу витрат в межах яких можна визнати дохід. Вважаємо, що є необхідним внесення змін до НП(С)БО 30 з метою його гармонізації з МСБО 41 в частині визнання грантів, пов'язаних з біологічними активами, які оцінені за справедливою вартістю. З метою методики реєстрації операцій із державними сільськогосподарськими грантами було запропоновано модель рахунку, яка може бути запроваджена обліковою політикою підприємства, що передбачає кілька рівнів реєстрації інформації. Перший рівень полягає у використанні синтетичного рахунку для реєстрації надходжень від держави чи інших недержавних джерел (48 «Державна допомога та цільові надходження»). Другий рівень полягає у виборі субрахунку, який би відображав інформацію про форму гранту та джерело надходження (субрахунки до рахунку 48 «Державна допомога та цільові надходження»). Третій рівень передбачає реєстрацію на рахунках аналітичного обліку до даного рахунку, який передбачає деталізацію за галуззю дії допомоги –

рослинництво чи тваринництво, а четвертий рівень – аналітичний рахунок, що показує конкретну спрямованість гранту (його ціль).

8. Ґрунтуючись на результатах дослідження можна стверджувати, що категорії «державна допомога», «грант», «цільове фінансування», «цільові надходження» належать до складу залученого капіталу підприємства, але не мають характеристики зобов'язань. Тому, вважаємо некоректним відображати результати господарських операцій за цими категоріями у складі зобов'язань підприємства. У зв'язку з цим, запропоновано виділити окремий розділ у пасиві Балансу – «Державна допомога та цільові надходження» та статті до нього: «в т.ч. державна допомога» та «Благодійна допомога». З метою покращення розкриття інформації про гранти, пов'язані із доходами, та визначення впливу ресурсів держави на фінансові результати суб'єкта господарювання запропоновано виділити окремі статті до Звіту про фінансові результати: «Доходи від операцій з державною допомогою», «Інвестиційні доходи від операцій з державною допомогою», «Фінансові доходи від операцій з державною допомогою». Для цілей формування статей звіту наведено пропозицію щодо удосконалення рахунків доходів за видами діяльності шляхом доповнення субрахунків до них. До рахунку 71 «Інші операційні доходи» виділяємо субрахунок 719-1 «Доходи від грантів та субсидій, пов'язаних із оборотними активами». До рахунку 73 «Інші фінансові доходи» – субрахунок 734 «Доходи від державних пільгових фінансових інструментів». До рахунку 74 «Інші доходи» – субрахунок 747 «Доходи від грантів та субсидій, пов'язаних із необоротними активами». Базуючись на результатах дослідження форми №3 Звіт про рух грошових коштів було запропоновано такі зміни: приведення назви р.3010 до його коректного формулювання з метою повноти передачі сутності відображуваних операцій на «Надходження від державної допомоги та цільових внесків», у інших розділах додати можливість використовувати вписувані рядки: до II розділу рядок «Витрачання на придбання необоротних активів за рахунок коштів державної підтримки»; до III розділу рядок

«Надходження для погашення позик у вигляді державних грантів». Для удосконалення приміток до фінансової звітності передбачає закріплення на законодавчому рівні за бажанням суб'єкта господарювання додавати розкриття інших статей, не визначених на даний момент формою №5. Реалізація таких змін можлива шляхом доповнення НП(С)БО в частині розкриття інформації таким пунктом: «Рекомендовано до розкриття у примітках до фінансової звітності такої інформації про гранти: їх форма та обсяг; джерела надходження; цілі, які вони призначені компенсувати».

9. З метою удосконалення формування звітності неприбуткових організацій пропонуємо застосувати інтегрований підхід до її формування, що забезпечить поєднання фінансових та нефінансових показників діяльності організації, які дозволять у повною мірою оцінити ефективність витрачання ресурсів організації та досягнення мети її діяльності. У складі фінансових показників розкриттю підлягає: загальна сума надходжень за звітний період; загальна сума видатків за звітний період; загальна сума залучених коштів у проєкт (програму); загальна сума витрачених коштів в межах проєкту (програми); сума залучених державних ресурсів; сума залучених приватних ресурсів; сума залучених іноземних державних ресурсів; сума залучених іноземних приватних ресурсів. До нефінансових показників – загальна кількість реалізованих (завершених) проєктів (програм) за звітний період; кількість проєктів (програм), що реалізуються організацією протягом звітнього періоду та продовжуються на наступні звітні періоди; кількість проєктів (програм), що реалізуються спільно із партнерськими організаціями; інформація про міжнародний досвід співпраці (кількість партнерів; кількість заходів, у яких бере участь організація).

10. Результати дослідження показують, що є відсутня методика розкриття інформації про умовні державні сільськогосподарські гранти (відповідно до МСБО 41) та порядок визнання доходу від таких грантів. У зв'язку з цим було запропоновано застосовувати методику їх відображення, у складі відстрочених доходів до моменту виконання умов гранту.

Застосування запропонованої методики забезпечить правдиве подання інформації про очікувані доходи підприємства та дозволить підвищити розуміння суті фінансової інформації користувачами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас О.П. Особливості формування облікової політики при застосуванні МСФЗ. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Полтава, 20 квітня 2018 року. Полтава, 2018. С. 14-15.
2. Бакалінська О. Правове регулювання державної допомоги суб'єктам господарювання. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2017. № 3. С. 24–33. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2017_3_5 (дата звернення: 07.09.2023).
3. Батієвич Д., Садовська І., Кулинич М. Облікова політика: сутність та вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на формування і практику. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2023. Т. 2, № 34. С. 15–28. URL: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2023-02-15-28> (дата звернення: 07.02.2024).
4. Безверхий К. В. Особливості моделювання облікової політики підприємства за МСФЗ. URL: <https://ir.kneu.edu.ua:443/handle/2010/10730> (дата звернення: 07.06.2021).
5. Бізнес під час війни: яку підтримку запропонувала влада і як виживає бізнес - BBC News Україна. *BBC News Україна*. URL: <https://www.bbc.com/ukrainian/features-60757453> (дата звернення: 07.01.2024).
6. Благодійна організація «Благодійний Фонд Сергія Притули» – Фінансова звітність за 2020 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/43720363/finances?current_year=2020 (дата звернення: 11.01.2023).
7. Благодійна організація «Всеукраїнський благодійний фонд «Мир і Добробут» – Фінансова звітність за 2022 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/21677439/finances?current_year=2022 (дата звернення: 04.01.2023).

8. Благодійний Фонд «Таблеточки» – Фінансова звітність за 2022 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/38805429/finances?current_year=2022 (дата звернення: 11.01.2023).
9. Бойко С. Податкові різниці та їх вплив на податкове навантаження суб'єктів господарювання. *Сучасні проблеми бухгалтерського обліку та фінансів*: Матеріали Всеукр. науково-практ. конф., м. Київ, 23 листоп. 2021 р. Київ, 2021. С. 67–68. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/bitstream/123456789/36674/1/zbirnyk%20tez%20finansy%202021.pdf#page=67> (дата звернення: 03.08.2021).
10. Брадул О. М. Основи облікової політики в розрізі приміток до фінансової звітності за МСФЗ. *Облік, Економіка, Менеджмент: наукові нотатки*: Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 4 / відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2014. С.52-57.
11. БФ «Таблеточки». Річний звіт за 2022 рік. URL: https://tabletochki.org/wp-content/uploads/2023/05/Tabletochki_2022_Annual_Report_.pdf (дата звернення: 03.08.2023).
12. Бюджетний кодекс України: Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI : станом на 23 жовт. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 02.11.2022).
13. Виговська Н. Г., Виговський В. Г., Цисар О. В. Система державної фінансової підтримки суб'єктів малого та середнього бізнесу. *Ефективна економіка*. 2023. № 11. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.25> (дата звернення: 07.02.2024).
14. Виговська Н. Г., Легенчук С. Ф., Цисар О. В. Оцінка державної фінансової підтримки малого бізнесу в Україні. *Ефективна економіка*. 2024. № 1. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.1.28> (дата звернення: 07.02.2024).

15. Виговська Н. Г., Цисар О. В. Державна фінансова допомога: сутність, критерії ідентифікації, класифікація. *Економіка, управління та адміністрування*. 2023. № 4(106). С. 129–135. URL: [https://doi.org/10.26642/ema-2023-4\(106\)-129-135](https://doi.org/10.26642/ema-2023-4(106)-129-135) (дата звернення: 07.02.2024).
16. Височан О., Височан О., Ясінська А. Особливості бухгалтерського обліку цільового фінансування у не бюджетних неприбуткових організаціях. *Облік і фінанси*. 2017. № 1. С. 17–24. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_1_4 (дата звернення: 03.02.2023).
17. Височан О., Майковець Д. Облік фінансування діяльності небюджетних неприбуткових організацій. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-83> (дата звернення: 22.02.2023).
18. Височан О. Облік доходів майбутніх періодів у небюджетних неприбуткових організаціях. *Економіка та суспільство*. 2022. № 45. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-45-44> (дата звернення: 22.02.2023).
19. Войтко В., Кудіна О., Серікова Т. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств. *Вісник Національного технічного університету "ХПІ"*. 2019. № 23. С. 77–85. URL: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/48041> (дата звернення: 22.02.2023).
20. Волокитін Д. Правові аспекти надання незначної державної допомоги суб'єктам господарювання. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2018. № 4. С. 67–73. URL: [http://zt.knute.edu.ua/files/2018/04\(99\)/10.pdf](http://zt.knute.edu.ua/files/2018/04(99)/10.pdf) (дата звернення: 22.02.2021).
21. Всеукраїнська благодійна організація «КОНВІКТУС УКРАЇНА» – Фінансова звітність за 2022 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/35210880/finances?current_year=2022 (дата звернення: 11.01.2023).
22. Всеукраїнська молодіжна громадська організація «Національна організація скаутів України» – Фінансова звітність за 2022 рік. *Clarity Project*.

URL: https://clarity-project.info/edr/36272885/finances?current_year=2022 (дата звернення: 11.01.2023).

23. Господарський кодекс України : Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV : станом на 1 січ. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 22.02.2023).

24. Громадська організація «Всеукраїнський молодіжний ініціативний центр» – Фінансова звітність за 2020 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/38611748/finances?current_year=2020 (дата звернення: 11.01.2023).

25. Громадська організація «ЕЛЕОС-УКРАЇНА» – Фінансова звітність за 2022 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/39374709/finances?current_year=2022 (дата звернення: 11.01.2023).

26. Громадська організація «Жест допомоги» – Фінансова звітність за 2022 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/41151116/finances?current_year=2022 (дата звернення: 11.01.2023).

27. Громадська організація «Молодіжний центр «КОМПАС» – Фінансова звітність за 2022 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/38893777/finances?current_year=2022 (дата звернення: 11.01.2023).

28. Громадська організація «Повернись живим!» – Фінансова звітність за 2020 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/42046152/finances?current_year=2020 (дата звернення: 11.01.2023).

29. Громадська організація «Скаутська просвітницька організація міста Києва «СПОК» – Фінансова звітність за 2020 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/38957882/finances?current_year=2020 (дата звернення: 11.01.2023).

30. Громадська організація «Центр екологічних ініціатив «Екодія» – Фінансова звітність за 2022 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/41210108/finances?current_year=2022 (дата звернення: 11.01.2023).
31. Громадська спілка «Асоціація наставництва для дітей та молоді» – Фінансова звітність за 2020 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/42387194/finances?current_year=2020 (дата звернення: 11.01.2023).
32. Гура Н. Методологічні засади бухгалтерського обліку в неприбуткових не бюджетних організаціях. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 9. С. 3–9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2012_9_2 (дата звернення: 23.02.2023).
33. Гуцаленко Л., Здирко Н. Особливості відображення в обліку державної підтримки фермерських господарств. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 240–245. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_53 (дата звернення: 07.11.2022).
34. Гуцаленко Л. Методологічні аспекти обліку формування та узагальнення результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 2010. № 9. С. 70–74. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/2103.pdf> (дата звернення: 05.08.2023).
35. Державна служба статистики. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 22.01.2024).
36. Державний аграрний реєстр. *Про ДАР*. URL: <https://www.dar.gov.ua/about-dar> (дата звернення: 23.07.2023).
37. Договір про заснування Енергетичного Співтовариства: Договір Європ. співтовариства від 25.10.2005 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_926#Text (дата звернення: 13.09.2022).
38. Допомога ЄС Україні. *Солідарність ЄС з Україною*. URL: https://eu-solidarity-ukraine.ec.europa.eu/eu-assistance-ukraine_uk (дата звернення: 07.01.2024).

39. Жук В. Теоретико-методологічні засади обліку та контролю підтримки сільського розвитку. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 8(29). С. 142–151. URL: <https://magazine.faaaf.org.ua/teoretiko-metodologichni-zasadi-obliku-ta-kontrolyu-pidtrimki-sil'skogo-rozvitku-1244.html> (дата звернення: 05.08.2023).
40. Засадний Б., Кардаш В. Особливості застосування МСФЗ для малих підприємств в Україні. *Теоретичні та прикладні питання економіки*. 2023. № 47. С. 74–83. URL: <https://doi.org/10.17721/tppe.2023.47.7> (дата звернення: 25.01.2024).
41. Здирко Н. Облік державної підтримки сільськогосподарських підприємств за міжнародними стандартами. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 5. С. 999–1003. URL: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/203.pdf> (дата звернення: 07.11.2022).
42. Здирко Н. Облік доходів від використання державної підтримки фермерських господарств. *Облік і фінанси*. 2015. № 2(68). С. 22–28. URL: <https://afj.org.ua/pdf/267-oblik-dohodiv-vid-vikoristannya-derzhavnoi-pidtrimki-fermerskih-gospodarstv.pdf> (дата звернення: 07.11.2022).
43. Здирко Н. Удосконалення фінансової звітності фермерських господарств в частині державної підтримки. *Облік і фінанси*. 2013. № 2(60). С. 16–24. URL: <https://afj.org.ua/pdf/64-udoskonalennya-finansovoi-zvitnosti-fermerskih-gospodarstv-v-chastini-derzhavnoi-pidtrimki.pdf> (дата звернення: 07.11.2022).
44. Здирко Н. Уніфікація фінансової звітності для відображення коштів державної підтримки фермерськими господарствами. *Облік і фінанси*. 2013. № 1(59). С. 15–22. URL: <https://afj.org.ua/pdf/42-unifikaciya-finansovoi-zvitnosti-dlya-vidobrazhennya-koshtiv-derzhavnoi-pidtrimki-fermerskimi-gospodarstvami.pdf> (дата звернення: 07.11.2022).
45. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інстр. М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291: станом на

29 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 07.01.2024).

46. Калашнікова Т. Теоретичні та практичні аспекти відображення державної підтримки сільськогосподарських підприємств в обліку та фінансовій звітності. URL: <http://dspace.knau.kharkov.ua/jspui/bitstream/123456789/1040/1/Теоретичні%20та%20практичні%20аспекти%20відображення%20державної%20підтримки%20сільськогосподарських%20підприємств%20в%20обліку%20та%20фінансовій%20звітності.pdf> (дата звернення: 07.11.2022).

47. Каменська Т. О. Формування облікової політики згідно МСФЗ. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. №2. С. 72–82. URL: <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/1599/1/13.pdf> (дата звернення: 05.06.2021).

48. Карпачова О. В. Облікова політика за МСФЗ як інформаційне забезпечення аудитора. *Вісник Університету банківської справи*. 2020. №2(38). С. 69–73.

49. Карпова В. Неприбуткові організації: особливості бухгалтерського обліку. *Бухгалтер&Закон*. 2018. № 45-46. URL: https://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ011213.

50. Кірдіна О. Г., Кудрявець Н. В. Особливості бухгалтерського обліку у неприбуткових організаціях. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2019. № 65. URL: <https://doi.org/10.18664/338.47:338.45.v0i65.160782> (дата звернення: 22.02.2023).

51. Козицька Н. Бухгалтерський облік і фінансова звітність неприбуткових організацій у контексті імплементації до міжнародних стандартів фінансової звітності. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економіка»*. 2013. № 1(61). С. 99–105.

52. Коментар «Застосування законодавства у сфері державної допомоги суб'єктам господарювання» / О. Кубецька та ін. Дніпро: Дніпропетр. держ. ун-т внутр. справ, 2020. 40 с. URL: http://er.dduvs.in.ua/bitstream/123456789/5107/1/Коментар_господар.pdf (дата звернення: 06.07.2020).

53. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями: Договір Європ. Союзу від 07.02.1992 р. станом на 25 берез. 1957 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text (дата звернення: 13.09.2022).

54. Концева В., Гошовська В., Ткачук Т. Податкові різниці підприємства: документування, облік та звітність. *Держава та регіони. Серія Економіка та підприємництво*. 2022. № 1 (124). С. 128–133. URL: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2022-1-22> (дата звернення: 12.08.2021).

55. Концептуальна основа фінансової звітності: Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.09.2010 р. станом на 1 берез. 2018 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення: 18.01.2024).

56. Корчагіна В. Г. Особливості формування облікової політики відповідно до правил МСФЗ. *Актуальні питання сучасної економічної науки*: зб. матеріалів III Всеукр. наук.-практ. конференції (присвяченій 100-річчю заснування Полтавського державного аграрного університету), м. Полтава, 8 грудня 2020 року. Полтава: ПДАУ, 2020. С. 198-201.

57. Костенко Н. Отримали грант: як обліковувати. *Податки & Бухоблік*. 2021. № 9. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2021/february/issue-9/article-113166.html> (дата звернення: 27.09.2022).

58. Кравцова Т., Петрова Н. Адміністративно-правове регулювання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2017. № 6. С. 227–229. URL:

<http://repo.snau.edu.ua/bitstream/123456789/5230/1/Кравцова%20Т.%20М.%20Адміністративно-правове%20регулювання.pdf> (дата звернення: 18.10.2021).

59. Кравцова Т., Петрова Н. Актуальні питання розмежування понять «державна допомога» та «державна підтримка» в сфері господарювання. *Науковий вісник Льотної академії*. 2019. № 1. С. 176–184. URL: <https://doi.org/10.33251/2707-8620-2019-1-176-184> (дата звернення: 19.10.2020).

60. Кравченко О. Особливості обліку доходів і витрат неприбуткових організацій. *Актуальні проблеми науки та освіти молоді: теорія, практика, сучасні рішення-2010*: Матеріали Всеукр. науково-практ. конф. 2011. URL: https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/56789/6/Kravchenko_Osoblyvosti_obliku_dokhodiv%20.pdf (дата звернення: 20.02.2023).

61. Кулик О. Система державної допомоги в Україні: як європейські вимоги можуть зробити її більш ефективнішою. Київ: Укр. центр європ. політики, 2019. 60 с. URL: https://www.civic-synergy.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/Systema-derzhavnoyi-dopomogy-v-Ukrayini_yak-yeuropejski-vumogy-mozhut-zrobyty-yiyi-bilsh-efektyvnoyu-1.pdf (дата звернення: 10.07.2020).

62. Кучеренко Т., Ратушна О., Мельник Л. Облік фінансування інноваційної діяльності підприємства. *Облік і фінанси*. 2019. № 1(83). С. 35–43. URL: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-35-43](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-35-43) (дата звернення: 23.03.2022).

63. Лаговська О. А. Державна допомога як інструмент реалізації політики державної підтримки у країнах Північної Європи. *Ефективна економіка*. 2024. № 1. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.1.3> (дата звернення: 07.02.2024).

64. Лаговська О., Лоскоріх Г. Державні гранти: обліковий аспект за міжнародними стандартами. *Ефективна економіка*. 2023. № 12. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.12.6> (дата звернення: 03.01.2024).

65. Легенчук С. Ф., Поліщук І. Р., Пилипчук А. О. Організація бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю одержання та використання благодійної допомоги в комунальних некомерційних підприємствах. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2023. № 2(55). С. 44–48. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2\(55\)-44-48](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2(55)-44-48) (дата звернення: 07.02.2024).

66. Ліллемяе О. Концепція поняття «державна допомога». *Право України*. 2018. № 5. С. 46–59. URL: <https://rd.ua/storage/attachments/6501.pdf> (дата звернення: 15.03.2022).

67. Львівський обласний благодійний фонд «Медицина і право» – Фінансова звітність за 2020 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/34368450/finances?current_year=2020 (дата звернення: 11.01.2023).

68. Маренич Т.Г. Особливості формування облікової політики. *Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи*: матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції (присвяченій пам'яті професора Мазнева Григорія Євтіївовича), м. Харків, 6 квітня 2018 року. Харків: ХНТУС, 2018. С. 28-32.

69. Мельник С., Феофанова І. Правомірна державна допомога суб'єктам господарювання: законодавче відображення. *Форум права*. 2019. № 57(4). С. 59–65. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.3403556> (дата звернення: 15.03.2022).

70. Міжнародна громадська організація «Міжнародний центр розвитку і лідерства» – Фінансова звітність за 2022 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/35520255/finances?current_year=2022 (дата звернення: 11.01.2023).

71. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності: Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух.

обліку від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 07.01.2024).

72. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби: Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 07.02.2024).

73. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 (МСБО 17). Оренда: Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#Text (дата звернення: 22.02.2023).

74. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 (МСБО 20). Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу: Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text (дата звернення: 07.01.2024).

75. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37). Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи: Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text (дата звернення: 07.01.2024).

76. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41). Сільське господарство: Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text (дата звернення: 07.01.2024).

77. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text (дата звернення: 07.01.2024).

78. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 (МСФЗ 13). Оцінка справедливої вартості: Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text (дата звернення: 07.01.2024).

79. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 (МСФЗ 9). Фінансові інструменти: Стандарт Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text (дата звернення: 07.02.2024).

80. Міністерство аграрної політики та продовольства України. *Звіт щодо отримувачів державної підтримки в галузі АПК*. URL: <https://minagro.gov.ua/pidtrimka/zvit-shchodo-otrimuvachiv-derzhavnoyi-pidtrimki-v-galuzi-apk> (дата звернення: 19.04.2022).

81. Молодіжна громадська організація «Комітет підтримки молодіжного самоврядування» – Фінансова звітність за 2020 рік. *Clarity Project*. URL: https://clarity-project.info/edr/34028940/finances?current_year=2020 (дата звернення: 11.01.2023).

82. Небильцова О., Король В. Облік та правове регулювання державного субсидювання суб'єктів господарювання. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/10_2015/91.pdf (дата звернення: 07.11.2022).

83. Олійник Я. Проблемні положення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій. *Бізнесінформ*. 2012. № 5. С. 234–236 (дата звернення: 05.01.2024).

84. Онищенко В. Додаток РІ до декларації з податку на прибуток 2021. *Головбух*. 2021. URL: https://www.golovbukh.ua/article/7185-podatkov-rznits-pri-skladann-deklarats-z-podatku-na-pributok-zapovnennya-dodatka-r#anc_8 (дата звернення: 07.08.2021).

85. Онищенко В. Податок на прибуток 2021. *Головбух*. 2021. URL: https://www.golovbuh.com.ua/article/7206-platnik-podatku-na-pributok-na-zagalnih-pdstavah?from=rightblock_top (дата звернення: 07.08.2021).

86. Осіпчук Д. Вплив інтеграційних процесів на нормативно-правове регулювання обліку державної допомоги. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції*: матеріали ІХ Міжнар.

науково-практ. конф., м. Одеса, 20 трав. 2021 р. Одеса, 2021. С. 61. URL: <https://dSPACE.pdau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/e6807b20-385e-4338-868c-53327148ce18/content>.

87. Осіпчук Д. Вплив термінології на бухгалтерський облік державної допомоги. *Всеукраїнська науково-практична online конференція аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки: зб. тез доп.*, м. Житомир, 11–15 трав. 2021 р. Житомир, 2021. С. 255. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/05/8.-vplyv-inovats.-zmin-na-roz-k-susp.-s.-1.pdf>.

88. Осіпчук Д. Державна допомога як відповідь на коронакризу: досвід Європейського Союзу. *Сучасні аспекти модернізації науки: стан, проблеми, тенденції розвитку: матеріали XXVI міжнар. науково-практ. конф.*, м. Загреб, 7 листоп. 2022 р. 2022. С. 77–84. URL: <http://perspectives.pp.ua/public/site/conferency/conf-26.pdf>.

89. Осіпчук Д. Державна допомога як елемент трансформації економіки в умовах пандемії. *Стратегії, моделі та технології управління економічними системами: Матеріали VII Міжнар. науково-практ. конф.*, м. Хмельницький, 8–9 жовт. 2020 р. Хмельницький, 2020. С. 381–383. URL: http://lib.khmnu.edu.ua/konfer_HNU/2020/konfer_20.pdf.

90. Осіпчук Д. Державна допомога як об'єкт облікової політики: МСФЗ підхід. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку: зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-й річниці створення каф. аудиту, м. Київ, 10 груд. 2020 р. Київ, 2020. С. 238–240. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/03/1_Збірник-Конф.ФОПМ-2020-КНЕУ-АПУ-ФПБАУ-САУ.pdf.*

91. Осіпчук Д. Облікова політика за МСФЗ: підходи до розуміння. *Облік, контроль та оподаткування в умовах глобалізації: матеріали II Міжнар. форуму, м. Київ. Київ, 2021. С. 80–83. URL: https://www.efbm.org/wp-content/uploads/2021/11/Матеріали_ОА.pdf.*

92. Осіпчук Д. Податкові аспекти обліку державних грантів. *Економіка, фінанси, облік і право: актуальні проблеми теорії та практики: матеріали міжнар. науково-практ. конф. у 2ч., м. Ізмаїл, 26 січ. 2023 р. Ізмаїл, 2023. С. 37–39. URL: <http://www.economics.in.ua/2023/02/26-1.html>.*
93. Осіпчук Д. Розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності за МСФЗ. *Облік, оподаткування, контроль та аналіз: виклики та загрози в умовах воєнного стану: матеріали VII всеукр. студ. науково-практ. онлайн конф, м. Київ, 23 берез. 2023 р. Київ, 2023. С. 126–129. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u209/_zbirnik_tez_dopovidey_2023.pdf.*
94. Осіпчук Д.С. Державна допомога та облікова політика за МСФЗ. *Економіка. Фінанси. Право. 2022. Вип. 1, с. 15-22. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2022.1.3>*
95. Осіпчук Д.С. Особливості та проблеми національної та міжнародної практики відображення операцій з державними грантами в обліку підприємства. *Економіка. Фінанси. Право. 2023. №9, с. 104-111. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2023.9.23>*
96. Осіпчук Д.С. Податковий облік державних грантів. *Економіка. Фінанси. Право. 2022. №11/2, с. 23-27. DOI: [https://doi.org/10.37634/efp.2022.11\(2\).5](https://doi.org/10.37634/efp.2022.11(2).5)*
97. Осіпчук Д.С. Сільськогосподарські державні гранти: проблеми гармонізації національних та міжнародних стандартів (МСФЗ). *Агросвіт. 2023. №18, с.106-115. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2023.18.106>*
98. Осіпчук Д. Особливості визнання державних грантів агропідприємств. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу: матеріали IV Міжнар. науково-практ. конф., м. Житомир, 9–10 листоп. 2023 р. Житомир, 2023. С. 243. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/01/full-text.pdf>.*
99. Осіпчук Д., Чижевська Л. Судження управлінського персоналу при формуванні облікової політики операцій з державною допомогою за

МСФЗ. *Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)*: Зб. тез доп. Всеукр. науково-практ. онлайн-конф., м. Київ, 22 лют. 2022 р. Київ, 2022. С. 201–204. URL: [https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2022-](https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2022-04/ЗБІРНИК%20ТЕЗ%20ДОПОВІДЕЙ_22.02.22%20р%20_.pdf)

[04/ЗБІРНИК%20ТЕЗ%20ДОПОВІДЕЙ_22.02.22%20р%20_.pdf](https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2022-04/ЗБІРНИК%20ТЕЗ%20ДОПОВІДЕЙ_22.02.22%20р%20_.pdf).

100. Осіпчук Д. Якісні характеристики фінансової інформації та розкриття інформації про державну допомогу. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу*: тези виступів Міжнар. наук. конф, м. Житомир, 5–6 листоп. 2020 р. 2020. С. 207–208. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/02/zbirnyk_tez_05_06_11_2021.pdf.

101. Особливості оподаткування податком на прибуток бюджетних грантів. *Територіальні органи ДПС у Дніпропетровській області*. URL: <https://dp.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-613192.html> (дата звернення: 27.09.2022).

102. ПАТ «Житомирський маслозавод». Окрема фінансова звітність за 2019 рік. URL: http://www.ztm.ho.ua/files/Fin_Zvit_za_2019.pdf (дата звернення: 27.11.2023).

103. Петруненко Я. Правове регулювання державної підтримки суб'єктів господарювання: сучасний стан та шляхи удосконалення. *Право і суспільство*. 2018. № 3. С. 132–138. URL: http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/3_2018/part_1/26.pdf (дата звернення: 15.07.2020).

104. Підтримка бізнесу в умовах війни. *Дія.Бізнес - Головна сторінка*. URL: <https://business.diia.gov.ua/wartime> (дата звернення: 07.01.2024).

105. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: станом на 1 січ. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 07.01.2024).

106. Пономаренко О., Канцедал Н. Цільове фінансування агробізнесу: аспекти бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2020. № 5. URL: <https://www.researchgate.net/profile/Nataliya->

Kantsedal/publication/341731353_TARGET_FINANCING_OF_AGROBUSINES
S_ASPECTS_OF_ACCOUNTING/links/5f030444a6fdcc4ca44ea1f9/TARGET-
FINANCING-OF-AGROBUSINESS-ASPECTS-OF-ACCOUNTING.pdf (дата
звернення: 07.11.2022).

107. Починок К. Державна допомога суб'єктам господарювання: поняття, ознаки та критерії. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Т. 1, № 49. С. 187–190. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/34676/1/ДЕРЖАВНА%20ДОПОМОГА%20СУБ'ЄКТАМ.pdf> (дата звернення: 12.01.2021).

108. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV: станом на 10 серп. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 22.02.2024).

109. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної підтримки культури, туризму та креативних індустрій: Закон України від 04.11.2020 р. № 962-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-20#Text> (дата звернення: 27.09.2022).

110. Про державну допомогу суб'єктам господарювання: Закон України від 01.07.2014 р. № 1555-VII: станом на 10 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1555-18#Text> (дата звернення: 13.09.2022).

111. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73: станом на 10 серп. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 18.12.2022).

112. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ М-ва фінансів України від 28.07.2000 р. № 181: станом на 7 лют. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 22.02.2023).

113. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ М-ва фінансів України від 29.11.1999 р. № 290: станом на 3 листоп. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 18.11.2022).

114. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ М-ва фінансів України від 25.02.2000 р. № 39: станом на 10 серп. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 22.02.2023).

115. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи": Наказ М-ва фінансів України від 18.11.2005 р. № 790: станом на 27 трав. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 29.05.2023).

116. Про затвердження переліку надавачів бюджетних грантів: Постанова Каб. Міністрів України від 18.08.2021 р. № 867. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/867-2021-п#Text> (дата звернення: 27.09.2022).

117. Про затвердження Порядку повернення незаконної державної допомоги, недопустимої для конкуренції: Постанова Каб. Міністрів України від 04.07.2017 р. № 46: станом на 10 верес. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/468-2017-п#Text> (дата звернення: 07.02.2024).

118. Прохорова Л. Проблеми бухгалтерського обліку цільового фінансування підприємств харчової промисловості. *Актуальні проблеми економічного та соціального розвитку підприємств харчової промисловості: Програма і матеріали Міжнар. науково-практ. конф., м. Київ, 21 квіт. 2016 р. Київ, 2016. С. 29–30. URL:*

<http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/23443/1/21-22%20kvitnia.pdf#page=29> (дата звернення: 07.11.2022).

119. Річний звіт про надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2017 рік. Антимонопол. ком. України, 2018. 24 с. URL: https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/Docs/zvity/richni_zviti_derjavna_dopomoga/2017/%20про%20ДД%202017.pdf (дата звернення: 07.01.2024).

120. Річний звіт про надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2018 рік. Антимонопол. ком. України, 2019. 44 с. URL: https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/Docs/zvity/richni_zviti_derjavna_dopomoga/2018/%20про%20ДД%20за%202018.pdf (дата звернення: 07.01.2024).

121. Річний звіт про надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2019 рік. Антимонопол. ком. України, 2020. 62 с. URL: <https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/Звіт%20по%20ДД%20за%202019.pdf> (дата звернення: 07.01.2024).

122. Річний звіт про надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2020 рік. Антимонопол. ком. України, 2021. 66 с. URL: <https://amcu.gov.ua/storage/app/uploads/public/613/0b3/a45/6130b3a45c7dc400334459.pdf> (дата звернення: 07.01.2024).

123. Річний звіт про надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2021 рік. Антимонопол. ком. України, 2022. 61 с. URL: <https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/ДД/ЗВІТ%20ДД%202021.pdf> (дата звернення: 07.01.2024).

124. Річний звіт про надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2022 рік. Антимонопол. ком. України, 2023. 34 с. URL: https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/amcu_folder/dd-2022-1.pdf (дата звернення: 07.01.2024).

125. Садовська І. Б., Маркус О. В., Нагірська К. Є. Формування управлінської моделі Звіту про рух грошових коштів в контексті облікової політики згідно МСБО. *Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2022. Т. 2, № 30. С. 39–45. URL: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2022-02-39-45> (дата звернення: 07.02.2024).
126. Садовська І. Б., Нагірська К. Є. Особливості обліку і оподаткування цільового фінансування в частині грантових коштів. *Економіка та суспільство*. 2023. № 58. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-58-74> (дата звернення: 07.01.2024).
127. Сидоренко Р., Жураковська І. Облік грантів: впровадження правил обліку за мсфз у вітчизняну практику. *Економічний форум*. 2022. Т. 1, № 4. С. 127–135. URL: <https://doi.org/10.36910/6775-2308-8559-2022-4-16> (дата звернення: 07.01.2024).
128. Словник іншомовних слів. *Словник іншомовних слів*. URL: <https://www.jnsm.com.ua/sis/> (дата звернення: 02.11.2022).
129. СП ТОВ «Ниви Переяславщини». Окрема фінансова звітність за 2021 рік. URL: https://niva-group.com/sites/default/files/pdf_files/Фінансова%20звітність%20за%202021%20рік%20з%20аудиторським%20висновком.pdf (дата звернення: 15.09.2023).
130. Стан та потреби бізнесу в умовах війни: результати опитування в січні 2023 року. *Дія.Бізнес - Головна сторінка*. URL: <https://business.diia.gov.ua/cases/novini/stan-ta-potrebi-biznesu-v-umovah-vijni-rezultati-opituvanna-v-sicni-2023-roku> (дата звернення: 07.01.2024).
131. Субсидія. Офіційний сайт Української мови. *Офіційний сайт Української мови*. URL: https://ukrainskamova.com/publ/slovnik_sinonimiv/s/subsidija/40-1-0-15399 (дата звернення: 02.11.2022).
132. Ткаченко І. Цільове фінансування: податково-бухгалтерські аспекти. *Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського*. 2011. № 6. С. 223–226.

URL: [http://www.kdu.edu.ua/statti/2011-6-1\(71\)/223.pdf](http://www.kdu.edu.ua/statti/2011-6-1(71)/223.pdf) (дата звернення: 15.03.2023).

133. ТОВ СП «Нібулон». Окрема фінансова звітність згідно з МСФЗ за 2021 рік. URL: <https://www.nibulon.com/uploads/files/f7dfec358c8ba02c1b7e3d83ac61df05b2efe2f2.pdf> (дата звернення: 15.09.2023).

134. Тлумачення ПКТ-10. Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю: Міжнар. док. Ради з Міжнар. стандартів бух. обліку від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_034#Text (дата звернення: 12.02.2024).

135. Тростянська К., Крижановська О. Проблемні питання бухгалтерського обліку неприбуткових організацій. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 2. С. 184–189. URL: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2021-292-2-32> (дата звернення: 18.03.2023).

136. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Угода Україна від 27.06.2014 р.: станом на 30 листоп. 2015 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (дата звернення: 13.09.2022).

137. Угода про вільну торгівлю між Україною та державами ЄАВТ: Угода Україна від 24.06.2010 р.: станом на 7 груд. 2011 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_456#Text (дата звернення: 13.09.2022).

138. Угода про субсидії та компенсаційні заходи: Угода Світ. орг. торгівлі від 15.04.1994 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_015#Text (дата звернення: 13.09.2022).

139. Україна отримала від США \$15,5 млрд фінансової допомоги – Мінфін. *Суспільне | Новини*. URL: <https://suspilne.media/443388-ssa-nadali-ukraini-155-mlrd-finansovoi-dopomogi-vid-pocatku-povnomasstabnoi-vijni-minfin/> (дата звернення: 07.01.2024).

140. Хоменко Л., Авраменко О. Форми державної допомоги та проблеми її обліку. *Приазовський економічний вісник*. 2020. Т. 2(19). С. 274–278. URL: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-47> (дата звернення: 12.03.2022).

141. Худавердієва В. Особливості системи оподаткування і державної підтримки суб'єктів туристичної індустрії у зв'язку із поширенням COVID-19. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2022. № 1(1). С. 200–213. URL: [https://doi.org/10.52058/2786-6300-2022-1\(1\)-200-213](https://doi.org/10.52058/2786-6300-2022-1(1)-200-213) (дата звернення: 16.05.2023).

142. Цивільний кодекс України: Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV: станом на 1 січ. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 22.02.2023).

143. Цятковська О. Бухгалтерський облік грантових операцій в установах державного сектору. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку*: зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 10 груд. 2020 р. Київ, 2020. С. 281–284. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/03/1_Збірник-Конф.ФОПМ-2020-КНЕУ-АПУ-ФПБАУ-САУ.pdf#page=282 (дата звернення: 07.11.2022).

144. Чи всі надходження неприбуткової організації є цільовим фінансуванням? *Аудит, оцінка, право та консалтинг. | De Visu*. URL: <https://devisu.ua/uk/stattia/chi-vsi-nahodzhennya-nepributkovoii-organizacii-cilovim-finansuvanniam> (дата звернення: 22.02.2023).

145. Чижевська Л.В., Осіпчук Д.С. Нормативне регулювання обліку державної допомоги: міжнародний (МСФЗ) та національний підходи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. №2(46). с. 61-69. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2020-2\(46\)-61-69](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2020-2(46)-61-69).

146. Шара Є. Визнання та класифікація державних грантів. *Логос. Мистецтво наукової думки*. 2019. № 3. С. 21–24.

147. Шеверя Я. В. Інтерпретація впливу облікової політики підприємства на фінансову звітність і прийняття рішень. URL:

<https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/24823/1/Шеверя%20Я.%2С.pdf>

(дата звернення: 07.06.2021).

148. Шекета Є. Особливості бухгалтерського обліку та звітності неприбуткових організацій України. *Наукові інновації та передові технології*. 2022. № 2 (4). URL: [https://doi.org/10.52058/2786-5274-2022-2\(4\)-268-277](https://doi.org/10.52058/2786-5274-2022-2(4)-268-277) (дата звернення: 22.02.2023).

149. Шкуліпа Л. Необхідність національного регулювання обліку державних грантів та їх розкриття у звітності: практика МСБО 20 (IAS 20). *Молодий вчений*. 2019. № 11(75). С. 649–654. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-11-75-138> (дата звернення: 10.09.2020).

150. Шматова В. О., Н. В. Якименко-Терещенко. Вплив змін облікової політики підприємства на фінансову звітність за МСФЗ. *Інфраструктура ринку: електрон. наук.-практ. журн.* URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/37_2019_ukr/117.pdf (дата звернення: 08.06.2021 р.).

151. Шпомер А., Пророченко В. Правові проблеми визначення поняття, змісту та форм державної допомоги суб'єктам господарювання. *Вісник НТУУ "КПІ". Політологія. Соціологія. Право*. 2019. № 4(44). С. 156–161. URL: <http://visnyk-psp.kpi.ua/article/view/199760/199950> (дата звернення: 10.03.2022).

152. Яцишин С. Р. Облікова політика: розкриття згідно МСФЗ. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/30030/1/Облікова%20політика_розкриття%20згідно%20МСФЗ.pdf (дата звернення: 01.06.2021).

153. Accounting for government grants and disclosure of government assistance. : IAS 20. of 01.01.2012. URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS20.pdf> (дата звернення: 02.07.2023).

154. Addison S. Lost in translation: Impediments to the homogenous interpretation of IFRS translations. *Accounting Undergraduate Honors Theses*. 2014. P. 1–29. URL: <https://scholarworks.uark.edu/acctuht/10/> (date of access:10.01.2021).

155. Aegean Group Annual Report. URL: <https://en.about.aegeanair.com/investor-relations/annual-reports-information-bulletins/> (date of access:10.02.2023).
156. Agreement on Subsidies and Countervailing Measures. *World Trade Organization - Home page - Global trade.* URL: https://www.wto.org/english/tratop_e/scm_e/subs_e.htm (date of access: 02.11.2022).
157. Albaz M. M., Melegy M. M., Metwaly A. Z. Accounting Disclosure in the Non-profit Sector: The Role of Stakeholders' Theory. *International Journal of Accounting and Management Sciences.* 2022. No. 1(1). P. 1–11. URL: <https://www.researchgate.net/publication/362245880> (date of access:10.01.2023).
158. Annual and sustainability report for the SAS Group - fiscal year 2019. URL: https://www.sasgroup.net/files/documents/Corporate_governance/annual-reports/sas-sas-annual-and-sustainability-report-fiscal-year-2019-200130.pdf (date of access:10.02.2023).
159. Annual and sustainability report for the SAS Group - fiscal year 2021. URL: <https://www.sasgroup.net/files/Main/290/3493244/sas-annual-and-sustainability-report-fy2021.pdf> (date of access:10.02.2023).
160. Annual report of the KLM Royal Dutch Airlines 2020. URL: <https://img.static-kl.com/m/334e4d894aae270e/original/KLM-2020-Annual-Report.pdf> (date of access:10.02.2023).
161. Annual report of the KLM Royal Dutch Airlines 2021. URL: <https://annualreports.klm.com> (date of access:10.02.2023).
162. Annual Report of the Ryanair Group 2021. 2021. URL: https://investor.ryanair.com/wp-content/uploads/2021/08/FINAL_Ryanair-Holdings-plc-Annual-Report-FY21.pdf (date of access:10.02.2023).
163. Association Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part. Official journal of European Union L161, 2014. URL:

https://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2016/november/tradoc_155103.pdf (date of access:10.01.2021).

164. Az Andrásy Egyetem Számlarendje: of 12.12.2019. URL: <https://www.andrassyuni.eu/docfile/de-2649-kontenordnung-der-aub-hu.pdf> (date of access:10.04.2022).

165. Baskerville R., Evans L. The darkening glass: issues for translation of IFRS. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2011. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/9835333.pdf> (date of access:03.02.2021).

166. BZK GRAIN ALLIANCE AB. Annual Report and Consolidated Accounts for the financial year 2021. URL: [http://www.grainalliance.com/ua/wp-content/uploads/Grain Alliance Annual Report 2021-ENG.pdf](http://www.grainalliance.com/ua/wp-content/uploads/Grain_Alliance_Annual_Report_2021-ENG.pdf) (date of access:10.05.2023).

167. Černius G. Confusion of accounting terminology in Lithuania. *European Journal of Business and Economics*. 2011. Vol. 3. URL: <https://doi.org/10.12955/ejbe.v3i0.110> (date of access: 02.11.2022).

168. Chagas M. J. R., Cavalcante D. S., Karina de Melo Travassos S. Accounting disclosure of resources earned by OSCIPs in northeastern Brazil: a focus on government grants and assistance. *Revista Ambiente Contábil*. 2020. Vol. 12, no. 2. P. 236–253. URL: <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2020v12n2ID21520> (date of access:10.06.2023).

169. Chiladze I. Actuality of State Grants and Features of the Accounting. *Current problems of formation of "Green Economy"*: Conference material, Tbilisi. 2019. URL: <https://www.researchgate.net/publication/333995554> (date of access:10.06.2023).

170. Chryssanthi B. K., Michalis B. G., Maria L. D. Financing and Tax Treatment of Non-Profit Enterprises and Organisations in Greece. 2006. P. 1–12. URL: <https://www.researchgate.net/publication/23731989> (date of access:10.06.2023).

171. Chyzhevskaya L., Melnychuk D., Osipchuk D. Comparative aspect of legal regulation of state aid in Ukraine and the European Union. *Strategies, models*

and technologies of economic systems management in the context of international economic integration: scientific monograph / ed. by M. Bezpartohnyi, V. Riashchenko, N. Linde. Riga, 2020. P. 376–384. URL: <https://zenodo.org/records/4396286>.

172. Coll. on Accounting as amended: Act no. 431/2002. URL: <https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/accounting/laws/last-amendments-act-431/2002-coll-on-accounting-as-amended-on-amendments-some-act/> (date of access: 11.03.2023).

173. Coll. on income tax: Act of 04.12.2003 no. 595/2003. URL: <https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/direct-taxes/income-tax/legislation-force/income-tax-act/> (date of access: 11.03.2023).

174. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. *Official journal of European Union C 326*, 55, 2012, pp. 1-412. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:C:2012:326:TOC> (date of access: 11.03.2021).

175. DREAM. *DREAM*. URL: <https://dream.gov.ua/ua> (date of access: 10.01.2024).

176. Ďurkovičová J. Status of Third Sector Entities in the State and Society. *EU agrarian Law*. 2020. Vol. 9, no. 2. P. 21–28. URL: <https://doi.org/10.2478/eual-2020-0009> (date of access: 21.02.2023).

177. Evans L., Kamla R. Language and translation in accounting: a scandal of silence and displacement?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2018. Vol. 31, no. 7. P. 1834–1843. URL: <https://doi.org/10.1108/aaaj-09-2018-020> (date of access: 02.11.2022).

178. Evans L. Language, translation and the problem of international accounting communication. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2004. Vol. 17, no. 2. P. 210–248. URL: <https://doi.org/10.1108/09513570410532438> (date of access: 02.11.2022).

179. Financial Statements of the Athens International Airport. Reporting by the Board of Directors to the Annual General Meeting of the Shareholders for the

financial year ended 31 December 2020. 2021. URL: <https://www.aia.gr/userfiles/675393df-ab1a-4b77-826c-f3096a3d7f12/2020-Financial-Statements.pdf> (date of access:11.06.2022).

180. Holzerová P., Čičková Z. Forms of State Aid and the Importance of its Regulation. *27th International Scientific Conference Strategic Management and Decision Support Systems in Strategic Management*. 2022. URL: https://doi.org/10.46541/978-86-7233-406-7_227 (date of access: 13.09.2022).

181. IMK LLC. Annual report for the financial year 2022. URL: [https://imcagro.com.ua/images/docs/Financial REPORTS/IMC-2022-12-31-en.html#](https://imcagro.com.ua/images/docs/Financial_REPORTS/IMC-2022-12-31-en.html#) (date of access:14.06.2023).

182. International Airlines Group. Annual Report and Accounts 2022. URL: <https://www.iairgroup.com/media/0tipxqai/annual-report-and-accounts-2022.pdf> (date of access: 14.06.2023).

183. Lagovska O., Loskorikh G. Accounting of State Grants According to International Financial Reporting Standards. *New Challenges in Accounting and Finance*. 2023. Vol. 10. P. 14–23. URL: <https://doi.org/10.32038/ncaf.2023.10.02> (date of access: 10.01.2024).

184. Lehenchuk S., Serpeninova Y., Kryvytska O. Historical aspects of the development of accounting in the world: monograph. Slovak Chamber of Certified Accountants, 2023. 165 p. URL: <https://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/91721> (date of access: 05.01.2024).

185. Norberg C., Johansson J. Accounting terminology and translation – a linguistic challenge. *LSP Journal*. 2013. Vol. 4, no. 1. P. 30–48. URL: <http://ltu.diva-portal.org/smash/get/diva2:988956/FULLTEXT01.pdf> (date of access: 10.01.2021).

186. Obradović, B. Accounting policies and changes in accounting estimates. *Revizor*, vol. 21, №84, pp. 69-78 (date of access: 10.05.2022).

187. On stipulation of details of accounting procedures and framework chart of accounts for entrepreneurs keeping double-entry accounting: Measure of the Ministry of Finance of the Slovak Republic of 11.12.2003 no. 25167/2003-92.

URL: https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/20204/29/Measure_No_23054_as_amended.pdf (date of access: 06.05.2023).

188. Otavová M. Proposals of changes in the financial statements of non-profit organizations. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2013. Vol. 61, no. 2. P. 417–425. URL: <https://doi.org/10.11118/actaun201361020417> (date of access: 21.02.2023).

189. Pavlović V., Knežević G., Milačić S. The analysis of the harmonization of the semantic content of selected accounting terms in legal texts, professional regulation and scientific literature. *TEME*. 2016. Vol. XL, no. 1. P. 245–262. URL: <http://teme2.junis.ni.ac.rs/index.php/TEME/article/view/128> (date of access: 25.01.2021).

190. Pereira J. M., Silva A. F. d., Dos-Santos M. J. The Impact of Accounting for Government Grants on Equity Capital. *Procedia Economics and Finance*. 2015. Vol. 23. P. 1401–1404. URL: [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(15\)00386-x](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(15)00386-x) (date of access: 19.11.2022).

191. PJSC “MHP”. Integrated Annual Report and Accounts 2019. URL: <https://api.next.mhp.com.ua/images/3d944/512bd/471be26b5ec.pdf> (date of access: 03.01.2024).

192. PJSC “MHP”. Integrated Annual Report and Accounts 2020. URL: <https://api.next.mhp.com.ua/images/45ee7/4173c/af9366a92bf9.pdf> (date of access: 03.01.2024).

193. PJSC “MHP”. Integrated Annual Report and Accounts 2021. URL: <https://api.next.mhp.com.ua/images/aeac4/7693c/ee66ef92c37520.pdf> (date of access: 03.01.2024).

194. PJSC “MHP”. Integrated Annual Report and Accounts 2022. URL: <https://api.next.mhp.com.ua/images/20ad4/aeac4/bfc7f1f5badd2.pdf> (date of access: 03.01.2024).

195. Prestação De Contas Das Organizações Não Governamentais Brasileiras: Uma Investigação Sobre Terminologia Contábil / L. C. Miranda et al.

Revista Universo Contábil. 2009. No. 5(1). P. 22–37. URL: <https://www.researchgate.net/publication/42437710> (date of access: 03.11.2023).

196. Rebetak F., Bartosova V. Non-profit organizations in the conditions of Slovakia. *SHS Web of Conferences.* 2020. Vol. 74. P. 05020. URL: <https://doi.org/10.1051/shsconf/20207405020> (date of access: 21.02.2023).

197. Sciskalová M., Münster M. Definition and Characteristics of State Aid. *Procedia - Social and Behavioral Sciences.* 2014. Vol. 110. P. 223–230. URL: <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.12.865> (date of access: 13.09.2022).

198. Scown M. W., Brady M. V., Nicholas K. A. Billions in Misspent EU Agricultural Subsidies Could Support the Sustainable Development Goals. *One Earth.* 2020. Vol. 3, no. 2. P. 237–250. URL: <https://doi.org/10.1016/j.oneear.2020.07.011> (date of access: 22.05.2023).

199. Stadler C., Nobes C. W. Accounting for government grants: Standard-setting and accounting choice. *Journal of Accounting and Public Policy.* 2018. Vol. 37, no. 2. P. 113–129. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.004> (date of access: 19.11.2022).

200. Számlarend, Számlatükör: 10.11.1999 p. URL: https://gteportal.eu/content/uploads/2020/05/12_Számlarend_számlatükör.pdf (date of access: 14.06.2023).

201. Szewczyk–Jarocka M. Specyfika Rachunkowości Organizacji Pozarządowych. *Przedsiębiorstwo & Finanse.* 2021. No. 1. P. 83–94. URL: <https://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ojs-issn-2084-1361-year-2021-issue-1-article-13ce6cd7-c941-31ce-9d63-82d7d88c244a> (date of access: 12.07.2023).

202. Taxation of non-profit organizations and tax assignments in the Visegrad countries / M. Otavová et al. *Trendy v podnikání.* 2021. Vol. 11, no. 3. P. 3–15. URL: https://doi.org/10.24132/jbt.2021.11.3.3_15 (date of access: 21.02.2023).

203. The Institutional Settings of the Recovery of the NGO Sector in Post-Communist Countries / H. Waniak-Michalak et al. *Comparative Economic*

Research. Central and Eastern Europe. 2020. Vol. 23, no. 3. P. 133–154. URL: <https://doi.org/10.18778/1508-2008.23.24> (date of access: 21.02.2023).

204. Účetní osnova pro podnikatele. URL: <https://www.uctovani.net/ucetni-osnova.php> (date of access: 12.07.2023).

205. Ukraine Support Tracker - A Database of Military, Financial and Humanitarian Aid to Ukraine. *Kiel Institute*. URL: <https://www.ifw-kiel.de/topics/war-against-ukraine/ukraine-support-tracker/> (date of access: 22.01.2024).

206. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych: Ustawa of 15.02.1992 no. Dziennik Ustaw 1992 nr 21 poz. 86: as of 1 February 2023. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19920210086/U/D19920086Lj.pdf> (date of access: 21.02.2023).

207. Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie: Ustawa of 24.04.2003 no. Dziennik Ustaw 2003 nr 96 poz. 873: as of 30 October 2022. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20030960873/U/D20030873Lj.pdf> (date of access: 21.02.2023).

208. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości: Ustawa of 29.09.1994 no. Dziennik Ustaw 1994 nr 121 poz. 591: as of 15 February 2023. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19941210591/U/D19940591Lj.pdf> (date of access: 21.02.2023).

209. Vardiashvili M. Grants Accounting Methods in the Public and Private Sectors. *Challenges of Globalization in Economics and Business III international scientific conference*: Conference material. 2018. URL: https://www.researchgate.net/publication/329572021_Grants_Accounting_Methods_in_the_Public_and_Private_Sectors_Mariam_Vardiashvili_Copy (date of access: 15.04.2023).

210. Vozarova I. K., Kotulic R. Quantification of the Effect of Subsidies on the Production Performance of the Slovak Agriculture. *Procedia Economics and*

Finance. 2016. Vol. 39. P. 298–304. URL: [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(16\)30327-6](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(16)30327-6) (date of access: 22.05.2023).

211. Wong J., Wong N. The economics and accounting for COVID-19 wage subsidy and other government grants. *Pacific Accounting Review*. 2021. Ahead-of-print, ahead-of-print. URL: <https://doi.org/10.1108/par-10-2020-0189> (date of access: 19.01.2023).

212. Yazarkan H. Accounting Process for Government Grants in Hazelnut Production within the Framework of International Accounting Standards: Turkey Sample. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*. 2016. Vol. 6, no. 3. URL: <https://doi.org/10.6007/ijarafms/v6-i3/2151> (date of access: 19.01.2023).

213. Yılmaz E. Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *MÖDAV*. 2014. No. 4/2. URL: <https://www.researchgate.net/publication/327269371> (date of access: 12.07.2023).

214. Zasadnyi B. Assessment of the Quality of Transformation of Financial Reporting of Entities According to IFRS. *Access to Justice in Eastern Europe*. 2023. Vol. 6, no. 4. URL: <https://doi.org/10.33327/ajee-18-6.4si-ra000214> (date of access: 25.01.2024).

215. Zasadnyi B., Mykhalska O., Feshchenko Y. The influence of professional judgment on the use of elements of the accounting method under the application of IFRS. *Technology audit and production reserves*. 2022. Vol. 5, no. 4(67). P. 16–21. URL: <https://doi.org/10.15587/2706-5448.2022.267325> (date of access: 25.01.2024).

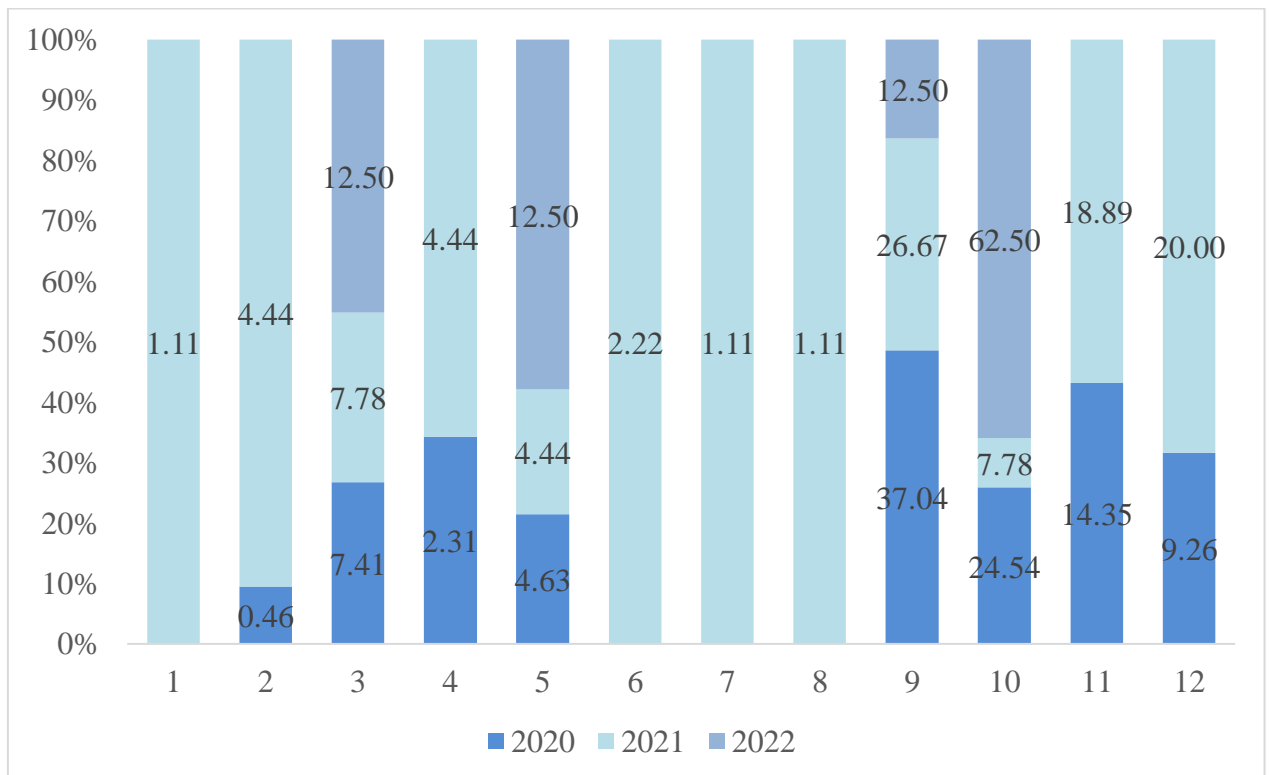
216. Zuo Z., Lin Z. Government R&D subsidies and firm innovation performance: The moderating role of accounting information quality. *Journal of Innovation & Knowledge*. 2022. Vol. 7, no. 2. P. 100176. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jik.2022.100176> (date of access: 19.11.2022).

217. Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν στα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα. *Φορολογία - Λογιστική - Φορολογική νομοθεσία - εργατική και ασφαλιστική ενημέρωση*. URL:

<https://www.taxheaven.gr/news/44859/egxeiridio-apanthsewn-sta-synhoestera-erwthmata-poy-aforoyn-sta-nomika-proswpa-mh-kerdoskopikoy-xarakthra> (date of access: 21.02.2023).

ДОДАТКИ

Додаток А



Джерело: сформовано автором на основі [122; 123; 124]

Рис. 1. Структура державної допомоги за формами надання, %

де, 1 – бюджетні асигнування; 2 – відшкодування (компенсація) збитків; 3 – гарантії; 4 – дотації; 5 – збільшення державної частки у статутному капіталі; 6 – збільшення розміру статутного капіталу; 7 – поточні та/або капітальні видатки; 8 – поповнення обігових коштів за рахунок коштів обласного бюджету; 9 – субсидії; 10 – трансферти; 11 – фіскальні заходи; 12 – інша форма.

Таблиця 1

**Система понять зі сфери регулювання державної допомоги в
оригінальній версії нормативних документів (in English)**

Legal act (занодавчий акт)	Definition of the terms (визначення термінів)
IAS 20 [153]	<i>Government assistance</i> is action by government designed to provide an economic benefit specific to an entity or range of entities qualifying under certain criteria
IAS 20 [153]	<i>Government grants</i> are assistance by government in the form of transfers of resources to an entity in return for past or future compliance with certain conditions relating to the operating activities of the entity
Consolidated version of the treaty on the functioning of the European Union [174]	<i>Any aid</i> granted by a Member State or through State resources in any form whatsoever which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods shall, in so far as it affects trade between Member States, be incompatible with the internal market
Agreement on Subsidies and Countervailing Measures [156]	<i>A subsidy</i> shall be deemed to exist if: (a)(1) there is a financial contribution by a government or any public body within the territory of a Member (referred to in this Agreement as "government"), i.e. where: (i) a government practice involves a direct transfer of funds (e.g. grants, loans, and equity infusion), potential direct transfers of funds or liabilities (e.g. loan guarantees); (ii) government revenue that is otherwise due is foregone or not collected (e.g. fiscal incentives such as tax credits); (iii) a government provides goods or services other than general infrastructure, or purchases goods; (iv) a government makes payments to a funding mechanism, or entrusts or directs a private body to carry out one or more of the type of functions illustrated in (i) to (iii) above which would normally be vested in the government and the practice, in no real sense, differs from practices normally followed by governments; Or (a)(2) there is any form of income or price support in the sense of Article XVI of GATT 1994; (b) a benefit is thereby conferred
Association Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and Ukraine, of the other part [163]	<i>Any aid</i> granted by Ukraine or the Member States of the European Union through state resources which distorts or threatens to distort competition by favouring certain undertakings or the production of certain goods is incompatible with the proper functioning of this Agreement insofar as it may affect trade between the Parties

Таблиця 2

Порівняльний аналіз МСБО 20 та П(С)БО 15

МСБО 20	П(С)БО 15
1	2
1. Визначення поняття «грант»	
Присутнє	Відсутнє
2. Види грантів	
гранти, пов'язані з активами; гранти пов'язані з доходами	цільове фінансування капітальних інвестицій; цільове фінансування витрат (збитків)
3. Умови визнання грантів, пов'язаних з активами	
визнається доходом протягом періоду корисного використання пропорційно сумі нарахованої амортизації; вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу.	визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.
4. Умови визнання грантів, пов'язаних з доходами	
визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися; вирахування грантів при відображенні пов'язаних з ними витрат.	визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.
5. Умови визнання гранту, що стає дебіторською заборгованістю	
державний грант, який стає дебіторською заборгованістю як компенсація за витрати або збитки, які вже були понесені, або метою якого є надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання без майбутніх пов'язаних із ним витрат, визнається у прибутку або збитку за той період, у якому він стає дебіторською заборгованістю.	цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.
6. Подання інформації про гранти, пов'язані з активами	
Державні гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, відображаються у звіті про фінансовий стан або шляхом визначення гранта як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу.	Дані відсутні
7. Подання інформації про гранти, пов'язані з доходами	
Гранти, пов'язані з доходом, іноді відображаються як кредит у звіті про сукупні доходи окремо або під загальним заголовком (наприклад "Інші доходи"); альтернативним підходом є їх вирахування при відображенні пов'язаних з ними витрат.	Дані відсутні

Продовження таблиці 2

1	2
6. Оцінка грантів у немонетарній формі	
державні гранти у немонетарній формі оцінюють справедливую вартість немонетарного активу та обліковують і грант, і актив за цією справедливою вартістю. Альтернативний підхід - це відображення в обліку і активу, і гранта за номінальною вартістю.	Дані відсутні
7. Розкриття інформації про гранти у примітках до фінансової звітності	
Розкриттю підлягає така інформація: а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів; б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду; в) невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.	Дані відсутні

Джерело: сформовано автором на основі [74;113]

Таблиця 3

Запропонована структура НП(С)БО 20 «Державна допомога»

Розділи стандарту	Зміст розділу стандарту
Загальні положення	Розкрити сферу застосування стандарту: на які операції поширюється та не поширюється його дія;
Визначення понять	Передбачити розкриття змісту таких понять ⁵ : державна допомога; державний грант; немонетарні державні гранти;
Класифікація грантів	Виділити перелік грантів та надати їх характеристику для цілей бухгалтерського обліку та умов визнання доходу ⁶ ;
Методи обліку грантів	Розкрити застосування методу капіталу для обліку грантів, що пов'язані з активами та надходять у формі необоротних активів; розкрити застосування методу доходу для обліку грантів, пов'язаних з активами, що надходять у формі матеріальних оборотних активів та грошових коштів;
Умови та порядок визнання доходів від грантів	Передбачити умови та порядок визнання доходів від грантів відповідно до їх класифікації;
Подання інформації про гранти у звітності	Сформулювати положення щодо порядку подання інформації про гранти (визначити методи) згідно з їх класифікацією та визначити перелік статей звітності (зокрема, для грантів, пов'язаних з активами, рекомендуємо за основний метод подання інформації використовувати метод відстроченого доходу, а для грантів, пов'язаних з доходами, використовувати метод подання інформації у Звіті про фінансові результати у складі статей: «Доходи від операцій з державною допомогою», «Інвестиційні доходи від операцій з державною допомогою», «Фінансові доходи від операцій з державною допомогою»;
Розкриття інформації	Навести інформацію про: застосовані облікові політики для операцій з державними грантами; форми та види грантів; методи подання інформації про гранти у звітності; невиконані умови щодо грантів.

Джерело: власна розробка автора

⁵ З метою гармонізації національних та міжнародних стандартів рекомендуємо базуватися на термінології міжнародних стандартів, зокрема МСБО 20.

⁶ Для цілей формування даного розділу рекомендуємо використати класифікацію визначену МСБО 20, а саме: гранти, пов'язані з активами; гранти, пов'язані з доходами.

Пропозиції щодо внесення змін до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Рахунок 48 «Державна допомога та цільові надходження»

На рахунку 48 «Державна допомога та цільові надходження» ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів державної допомоги та цільових надходжень від юридичних та фізичних осіб.

За кредитом рахунку 48 «Державна допомога та цільові надходження» відображаються кошти державної допомоги та цільових надходжень від юридичних та фізичних осіб, за дебетом – використані кошти за певними напрямками, визнання їх доходом та повернення невикористаних чи відкликаних сум.

Рахунок 48 «Державна допомога та цільові надходження» має такі субрахунки:

481 «Державні гранти»;

482 «Фіскальні пільги»;

483 «Благодійна допомога»;

484 «Цільові надходження від юридичних та фізичних осіб»;

485 «Інша державна допомога»;

486 «Інші цільові надходження від юридичних та фізичних осіб».

На субрахунку 481 «Державні гранти» ведеться облік отриманих грантів, субсидій, дотацій з державного та місцевого бюджетів та їх використання.

На субрахунку 482 «Фіскальні пільги» ведеться облік отриманої непрямой підтримки підприємства за рахунок податкових пільг з податку на прибуток, ПДВ, податкових канікул та інших фіскальних заходів підтримки та їх використання.

На субрахунку 483 «Благодійна допомога»⁷ ведеться облік 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.

На субрахунку 484 «Цільові надходження від юридичних та фізичних осіб» ведеться облік отриманих коштів від юридичних та фізичних осіб та їх використання для певних цілей.

На субрахунку 485 «Інша державна допомога» ведеться облік отриманої державної допомоги та її витрачання, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48 «Державна допомога та цільові надходження».

На субрахунку 486 «Інші цільові надходження від юридичних та фізичних осіб» ведеться облік отриманих цільових надходжень від юридичних та фізичних осіб та їх витрачання, які не відображаються на інших субрахунках 48 «Державна допомога та цільові надходження».

Аналітичний облік державної допомоги та цільових надходжень ведеться за бюджетами, формами допомоги, цілями його використання.

Рахунок 48 «Державна допомога та цільові надходження» кореспондує:

за дебетом з кредитом рахунків:

15 «Капітальні інвестиції»

30 «Готівка»

31 «Рахунки в банках»

37 «Розрахунки з різними дебіторами»

42 «Додатковий капітал»

за кредитом з дебетом рахунків:

10 «Основні засоби»

11 «Інші необоротні матеріальні активи»

12 «Нематеріальні активи»

15 «Капітальні інвестиції»

16 «Довгострокові біологічні активи»

⁷ Даний субрахунок наведений без змін, оскільки відповідно до результатів дослідження зміни потребують інші субрахунки до рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».

50 «Довгострокові позики»	20 «Виробничі запаси»
60 «Короткострокові позики»	21 «Поточні біологічні активи»
64 «Розрахунки за податками і платежами»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	30 «Готівка»
69 «Доходи майбутніх періодів»	31 «Рахунки в банках»
71 «Інший операційний дохід»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
74 «Інші доходи»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
	50 «Довгострокові позики»
	60 «Короткострокові позики»
	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
	64 «Розрахунки за податками та платежами»
	68 «Розрахунки за іншими операціями»
	98 «Податок на прибуток»

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації**

Статті у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України з присвоєнням категорії «Б»:

1. Осіпчук Д.С. Державна допомога та облікова політика за МСФЗ. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. Вип. 1, с. 15-22. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2022.1.3>. (1,05 д.а.).
2. Осіпчук Д.С. Особливості та проблеми національної та міжнародної практики відображення операцій з державними грантами в обліку підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. №9, с. 104-111. DOI: <https://doi.org/10.37634/efp.2023.9.23>. (0,93 д.а.).
3. Осіпчук Д.С. Податковий облік державних грантів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. №11/2, с. 23-27. DOI: [https://doi.org/10.37634/efp.2022.11\(2\).5](https://doi.org/10.37634/efp.2022.11(2).5). (0,63 д.а.).
4. Осіпчук Д.С. Сільськогосподарські державні гранти: проблеми гармонізації національних та міжнародних стандартів (МСФЗ). *Агросвіт*. 2023. №18, с.106-115. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2023.18.106>. (1,04 д.а.).
5. Чижевська Л.В., Осіпчук Д.С. Нормативне регулювання обліку державної допомоги: міжнародний (МСФЗ) та національний підходи. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. №2(46). с. 61-69. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2020-2\(46\)-61-69](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2020-2(46)-61-69). (загальний обсяг 0,92 д.а., особисто автору належить 0,55 д.а.: удосконалено теоретичне обґрунтування поняття «державна допомога»).

Статті у інших наукових виданнях:

6. Chyzhevska L., Melnychuk D., Osipchuk D. Comparative aspect of legal regulation of state aid in Ukraine and the European Union. *Strategies, models and technologies of economic systems management in the context of international economic integration* : scientific monograph / ed. by M. Bezpartohnyi, V. Riashchenko, N. Linde. Riga, 2020. P. 376–384. URL: <https://zenodo.org/records/4396286>. (загальний обсяг 0,46 д.а., особисто автору належить 0,28 д.а.: досліджено взаємозв'язок національного законодавства у сфері державної допомоги з міжнародним).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

7. Осіпчук Д. Вплив інтеграційних процесів на нормативно-правове регулювання обліку державної допомоги. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту в контексті євроінтеграції* : матеріали ІХ Міжнар. науково-практ. конф., м. Одеса, 20 трав. 2021 р. Одеса, 2021. С. 61. URL: <https://dspace.pdau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/e6807b20-385e-4338-868c-53327148ce18/content>. (0,08 д.а.).

8. Осіпчук Д. Вплив термінології на бухгалтерський облік державної допомоги. *Всеукраїнська науково-практична online конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвяченої Дню науки* : зб. тез доп., м. Житомир, 11–15 трав. 2021 р. Житомир, 2021. С. 255. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/05/8.-vplyv-inovats.-zmin-na-roz-k-susp.-s.-1.pdf>. (0,11 д.а.).

9. Осіпчук Д. Державна допомога як відповідь на коронакризу: досвід Європейського Союзу. *Сучасні аспекти модернізації науки: стан, проблеми, тенденції розвитку* : матеріали XXVI міжнар. науково-практ. конф, м. Загреб, 7 листоп. 2022 р. 2022. С. 77–84. URL: <http://perspectives.pp.ua/public/site/conferency/conf-26.pdf>. (0,24 д.а.).

10. Осіпчук Д. Державна допомога як елемент трансформації економіки в умовах пандемії. *Стратегії, моделі та технології управління економічними системами* : Матеріали VII Міжнар. науково-практ. конф.,

м. Хмельницький, 8–9 жовт. 2020 р. Хмельницький, 2020. С. 381–383. URL: http://lib.khmnu.edu.ua/konfer_HNU/2020/konfer_20.pdf. (0,1 д.а.).

11. Осіпчук Д. Державна допомога як об'єкт облікової політики: МСФЗ підхід. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-й річниці створення каф. аудиту, м. Київ, 10 груд. 2020 р. Київ, 2020. С. 238–240. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/03/1_Збірник-Конф.ФОПМ-2020-КНЕУ-АПУ-ФПБАУ-САУ.pdf. (0,13 д.а.).

12. Осіпчук Д. Облікова політика за МСФЗ: підходи до розуміння. *Облік, контроль та оподаткування в умовах глобалізації* : матеріали II Міжнар. форуму, м. Київ. Київ, 2021. С. 80–83. URL: https://www.efbm.org/wp-content/uploads/2021/11/Матеріали_ОА.pdf. (0,14 д.а.).

13. Осіпчук Д. Податкові аспекти обліку державних грантів. *Економіка, фінанси, облік і право: актуальні проблеми теорії та практики* : матеріали міжнар. науково-практ. конф. у 2ч., м. Ізмаїл, 26 січ. 2023 р. Ізмаїл, 2023. С. 37–39. URL: <http://www.economics.in.ua/2023/02/26-1.html>. (0,14 д.а.).

14. Осіпчук Д. Розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності за МСФЗ. *Облік, оподаткування, контроль та аналіз: виклики та загрози в умовах воєнного стану* : матеріали VII всеукр. студ. науково-практ. онлайн конф, м. Київ, 23 берез. 2023 р. Київ, 2023. С. 129–132. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u209/_zbirnik_tez_dopovidey_2023.pdf. (0,14 д.а.).

15. Осіпчук Д. Якісні характеристики фінансової інформації та розкриття інформації про державну допомогу. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу* : тези виступів Міжнар. наук.конф, м. Житомир, 5–6 листоп. 2020 р. 2020. С. 207–208. URL: https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/02/zbirnyk_tez_05_06_11_2021.pdf. (0,2 д.а.).

16. Осіпчук Д. Особливості визнання державних грантів агропідприємств. *Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу* : матеріали IV Міжнар. науково-практ. конф., м. Житомир, 9–10 листоп. 2023 р. Житомир, 2023. С. 243. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2024/01/full-text.pdf>. (0,08 д.а.).

17. Осіпчук Д., Чижевська Л. Судження управлінського персоналу при формуванні облікової політики операцій з державною допомогою за МСФЗ. *Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)* : Зб. тез доп. Всеукр. науково-практ. онлайн-конф., м. Київ, 22 лют. 2022 р. Київ, 2022. С. 201–204. URL: https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2022-04/ЗБІРНИК%20ТЕЗ%20ДОПОВІДЕЙ_22.02.22%20р%20_.pdf. (загальний обсяг 0,13 д.а., особисто автору належить 0,08 д.а.: досліджено важливість розкриття інформації про судження управлінського персоналу при формуванні облікової політики).

Громадська організація
«Житомирська спілка
волинських чехів»

Україна
10014
м. Житомир
вул. Покровська, 4



www.chehyvolyni.com.ua
chehyvolyni@gmail.com
тел. +38 068 170 15 15

Nevládní organizace
«Žyťomyrský spolok
Volyňských Čechů»

Ukrajina
10014
m. Žyťomyr
vul. Pokrovská, 4

22.01.2024 р.

№22/01-1

ДОВІДКА

про використання наукових результатів дисертаційної роботи

Осіпчук Дарини Сергіївни

Неприбуткові організації відіграють важливу роль у вирішенні соціальних проблем та покращенні життя суспільства. Життєдіяльність таких організацій забезпечується за рахунок зовнішнього фінансування від донорів організації, які можуть представляти як приватні, так і державні джерела. Тому правдивість, прозорість та відкритість звітів організації про освоєння донорських ресурсів є основоположними характеристиками для їх формування. Забезпечення якісного звітування можливе за рахунок правильно побудованого бухгалтерського обліку.

Результати дослідження ОСІПЧУК Д.С. передбачають удосконалення методології відображення операцій з державними грантами у неприбуткових організаціях, що в свою чергу забезпечить підвищення якості фінансової інформації.

Використання запропонованої методики реєстрації операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а також методики визнання доходів від гранту, пов'язаного з активами, через категорію відстроченого доходу, у діяльності ГО «Житомирська спілка волинських чехів» сприятиме повному та достовірному відображенню інформації про використані цільові ресурси організації та її очікувані доходи.

Член правління
ГО «Житомирська спілка
волинських чехів»



Олена МАТВИЄНКО

18.01.2024 р.

№18/01-24

ДОВІДКА

про використання наукових результатів дисертаційної роботи

Осіпчук Дарини Сергіївни

У сучасному економічному середовищі актуальність державної допомоги суб'єктам господарювання набуває особливого значення. Нестабільність умов зовнішнього економічного, політичного та соціального середовища, несподіваність зовнішніх викликів, фінансові кризи, що спричинені глобальними загрозами життю та здоров'ю населення, збройні конфлікти, тощо негативним чином впливають на господарську діяльність підприємств, їх фінансовий стан. У зв'язку з цим державна підтримка стає необхідним інструментом стимулювання економічного зростання.

Здійснення досліджень у сфері бухгалтерського обліку державної допомоги є надзвичайно актуальними в контексті постійних змін у фінансовому регулюванні та соціальній політиці.

Проведене дослідження ОСІПЧУК Д.С. дозволяє удосконалити наявні методики обліку державної допомоги, покращити систему фінансової звітності підприємств з метою підвищення прозорості та відповідальності використання державних ресурсів.

Впровадження запропонованих методик здобувача у діяльність ПП АК «Зовнішфінаудит» дозволить покращити надання послуг клієнтам компанії щодо аутсорсингу бухгалтерських послуг з відображення операцій з державною допомогою та розкриття інформації про наслідки таких операцій у звітності суб'єктів господарювання.

Керівник
ПП «АК «Зовнішфінаудит»



Ратушний С.М.



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr Polytechnic State University

вул. Чуднівська, 103, м. Житомир, 10005
103, Chudnivska Str., Zhytomyr, Ukraine, 10005
Phone/fax: (0412) 24-14-22, 24-14-23, e-mail: rector@ztu.edu.ua, https://ztu.edu.ua, код ЄДРПОУ 05407870

СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ВІДПОВІДАЄ ДСТУ ISO 9001:2015
QUALITY MANAGEMENT SYSTEM ISO 9001:2015

Від 19.01.2024 № 44-01.00/129
На № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження
ОСІПЧУК Дарини Сергіївни в освітній процес Державного університету
«Житомирська політехніка»

Засвідчую, що науково-практичні результати дисертації ОСІПЧУК Д.С., що полягають в удосконаленні теорії та методології бухгалтерського обліку державної допомоги відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), використовуються в освітньому процесі Державного університету «Житомирська політехніка» при підготовці фахівців за освітніми ступенями «бакалавр» та «магістр» за спеціальність 071 «Облік та оподаткування».

Пропозиції впроваджено в освітній процес для удосконалення структури та змісту навчально-методичного забезпечення таких навчальних дисциплін, як: «Фінансовий облік», «Організація бухгалтерського обліку», «Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)», «Міжнародні стандарти фінансової звітності (поглиблений курс)».

Висновки, наведені в дисертації, сприяють удосконаленню освітнього процесу, підвищенню якості підготовки фахівців з обліку та оподаткування в частині отримання ними теоретичних і практичних знань в сфері бухгалтерського обліку державної допомоги суб'єктам господарювання.

Використання результатів ОСІПЧУК Д.С. свідчать про їх завершеність, актуальність і можливість впровадження в освітній процес закладів вищої освіти.

Перший проректор



Оксана ОЛІЙНИК