

УДК 330.657:336.5

Д. С. Осіпчук,
асистент кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку,
Державний університет "Житомирська політехніка"
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7926-3935>

DOI: 10.32702/2306-6792.2023.18.106

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКІ ДЕРЖАВНІ ГРАНТИ: ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ (МСФЗ)

D. Osipchuk,
Assistant of the Department of Information Systems in Management
and Accounting, Zhytomyr Polytechnic State University

STATE AGRICULTURAL GRANTS: PROBLEMS OF HARMONIZATION OF NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS (IFRS)

У статті висвітлено особливості застосування МСБО 20 та МСБО 41 для цілей бухгалтерського обліку в частині державної підтримки сільського господарства. Визначено ключові відмінності застосування того чи іншого стандарту в залежності від виду активу, з яким пов'язано грант, та його оцінки. Результати дослідження вказують, що національні стандарти, в частині регулювання операцій з державними сільськогосподарськими грантами, не є гармонізованими з міжнародними (МСФЗ). А це в свою чергу значно звужує методику бухгалтерського обліку для даного виду операцій та негативно впливає на розкриття інформації. У статті запропоновано нову модель бухгалтерського рахунку 48 "Цільове фінансування та цільові надходження", яка забезпечить покращення синтетичного та аналітичного обліку операцій з сільськогосподарськими грантами. Дослідження підіймає актуальні проблеми розкриття інформації про гранти у фінансовій звітності. За результатами роботи було запропоновано певні зміни до форм фінансових звітів. З метою гармонізації та підвищення якості національних фінансових звітів було запропоновано рекомендації щодо удосконалення форми №5 "Примітки до річної фінансової звітності".

Resume: The article highlights the specifics of applying IAS 20 "Accounting for Government grants and disclosure of government assistance" and IAS 41 "Agriculture" for accounting purposes in terms of state support for agriculture. IAS 20 is used to recognize grants related to biological assets that are measured at cost. Whereas, IAS 41 applies to the recognition of grants related to biological assets that are measured at fair value. The study identified key differences in the application of one or another standard depending on the type of asset to which the grant is related and its valuation. The results of the study indicate that national standards, in terms of regulating operations with state agricultural grants, are not harmonized with international standards (IFRS). The differences are in the method of recognizing income from the grant. National accounting standard 30 "Biological assets" operates with the concept of "target funding" and refers to the recognition of income in accordance with National accounting standard 15 "Income". Meanwhile, international standards allow the choice of approaches and methods in accordance with IAS 20 or IAS 41. The article proposes a new model of Account 48 "Targeted Funding and Targeted Revenues". This new model will provide improved synthetic and analytical accounting of operations with agricultural grants. In particular, the manuscript emphasizes the importance of distinguishing between grants from public and private sources. Also, it is important to provide detailed analytical accounting of agricultural state grants in order to improve the control function. In addition, the study raises actual problems of information disclosure about grants in financial reporting. The author proposed certain changes to the forms of financial reports. In particular, the article proposes the introduction of a new

reporting line to the Profit and Loss Statement to disclose information about state grants. Moreover, the manuscript contains recommendations for the improvement and transformation of form No. 5 "Notes to financial statements". Such recommendations will improve the quality of financial reports and bring the processes of harmonization of financial reports closer to international standards.

Ключові слова: грант, державна допомога, цільове фінансування, фінансова звітність, біологічні активи, МСФЗ.

Key words: grant, state aid, targeted financing, financial reporting, biological assets, IFRS.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

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. За даними Державної служби статистики України, у 2021 році валовий продукт сільського господарства становив 593,4 млрд. грн, що складає 10,9% ВВП країни [3]. 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, які направлені на різні цілі. Спочатку пандемія COVID-19 спричинила кризу в економіці, далі — повномасштабне вторгнення росії. Все це зумовлювало необхідність підтримки бізнесу, сільського господарства в тому числі. Збільшення рівня програм підтримки підійняло на поверхню актуальність удосконалення методик бухгалтерського обліку державної допомоги. Окрім того, процеси гармонізації національних та міжнародних стандартів не завжди відбуваються повною мірою і досить часто ми зустрічаємо неузгодженості, які породжують суттєві суперечності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання відображення державних сільськогосподарських грантів неодноразово стояло в основі дослідження науковців. У праці Гуцаленко Л. та Здирко В. [2] підіймаються питання удосконалення рахунку 48 "Цільове фінансування та цільові надходження" для цілей сільськогосподарських підприємств. Пропонує свою версію удосконалення рахунку 48 і Жук В. [4]. Дану проблему розглядалася раніше і в працях Зими Ю. та Метелиці В. У дослідженні Пономаренко О. та Канцедаль Н. [9] підіймаються питання удосконалення нормативного забезпечення обліку біологічних ак-

тивів, що сформовані з використанням коштів цільового фінансування в Україні. Також були дослідження, що фокусувалися на проблемах розкриття інформації про сільськогосподарські державні гранти у звітності підприємства ([1], [5], [6]). Опрацювання наукової літератури дозволило систематизувати невирішену раніше частину проблеми та сформувані рекомендації щодо її вирішення.

Серед завдань дослідження можна віднести вирішення наступних проблем: інший методологічний базис національних стандартів у порівнянні з міжнародними стандартами породжує складнощі з повнотою розкриття інформації, а також оцінки операцій; використання рахунків бухгалтерського обліку для реєстрації операцій з державними грантами без врахування специфіки діяльності породжує проблеми з розкриттям даних у звітності; неможливість визначення ступеня впливу держави на результативні показники діяльності сільськогосподарського підприємства через недосконалість форм фінансової звітності.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Мета даного дослідження полягає у визначенні ключових проблем, пов'язаних з обліковим відображенням сільськогосподарських державних грантів в обліку та фінансовій звітності, особливостей гармонізації національних та міжнародних стандартів (МСФЗ) та формуванні рекомендацій щодо удосконалення наявних методик.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологія 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 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу" (далі — МСБО 20). Тоді як для

сільськогосподарських підприємств, що використовують МСФЗ та отримують гранти постає вибір між двома методологічними основами — відображати гранти за МСБО 20 чи МСБО 41 "Сільське господарство" (далі — МСБО 41).

Вибір того чи іншого стандарту залежить від того за якою вартістю були оцінені біологічні активи. МСБО 41 [8] передбачає два способи оцінки біологічних активів: 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, який оцінений за справедливою вартістю, то до такого гранту застосовуються вимоги МСБО 41. Якщо ж грант, пов'язаний з біологічним активом, який оцінений за собівартістю — застосовуємо МСБО 20.

МСБО 41 [8] 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 носити 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 [12], [13], [14], [15], [16] ми помітили, що їх облікова політика за МСФЗ базується в більшості на положеннях МСБО 20 щодо грантів. Ми 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.

З грантами, які визнаються згідно з МСБО 20 зрозуміло. Однак, постає питання, коли ж

застосовувати МСБО 41 в частині визнання грантів сільськогосподарському підприємству? Перш за все, визначаємо 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 ми говоримо про грант, який буде направлений, наприклад, на збільшення поголів'я свиней на конкретному підприємстві чи в регіоні, то ми маємо розглядати такий грант же в 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 даний момент нашим урядом. Цей грант є пов'язаним з конкретним біологічним активом, тому ми маємо застосувати МСБО 41. Наступним кроком, після ідентифікації об'єкту, який прямо пов'язаний з грантом, дивимось 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" [10]. Відповідно, відсутніми є будь які особливості визнання доходів від умовних чи безумовних 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. Це вказує, що НП(С)БО 30 "Біологічні активи" [11] 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 ба-

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

Рис. 1. Запропонована модель рахунку бухгалтерського обліку для реєстрації операцій з державної допомоги в системі бухгалтерського обліку агропідприємства

Джерело: авторська розробка.

зується на принципі виконання умов гранту, що розмежує витрати на створення/виращування 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 піднімалася у науковій літературі. 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 методологічний 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.

Ми підтримуємо думку авторів щодо необхідності розмежування надходжень від держави та інших джерел (приватних). Окрім того, ми вважаємо, що 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, ми пропонуємо універсальну модель рахунку для реєстрації надходжень у вигляді підтримки, що може бути застосована агропідприємствами усіх розмірів (рис. 1).

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 категорією (також, дозволить полегшити формування статистичної звітності), XXXX — найдетальніший рівень, який прямо показує на який об'єкт було надано підтримку (закладення кущів; формування поголів'я овець; тощо).

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 достатнього 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'єкту в економічному просторі, і навіть з точки зору економічного аналізу, чи віднесення цього об'єкту 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.

Думки авторів можна підсумувати такими твердженнями — розкривати інформацію про гранти важливо і необхідно; наявні форми звітності та перелік статей в них не дозволяють достовірно оцінити ступінь впливу держави у результатах діяльності суб'єкта господарювання.

Зокрема, Калашнікова Т. пропонує ввести зміни до Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом): "розмежувати кошти підтримки за видами діяльності і у 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" [6].

Схожої думки щодо трансформації Звіту про рух грошових коштів притримується і Здирко Н. [5]. 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 Здирко Н. 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 відображати 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 інвес-

тиційну 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) [5, 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 Здирко Н., що варто розмежовувати цільове фінансування за джерелами надходження — на державні та недержавні. Однак, вважаємо, що застосовувати назву запропоновану Здирко Н. 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 цільових внесків недержавного характеру", 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". То таке розмежування інформації буде доречним, а також надаватиме повне розкриття даних про гранти та їх вплив на види діяльності підприємства [7].

Щодо Звіту про фінансові результати, Здирко Н. [5] 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 [5, с. 18].

Логіка думки Здирко Н. обумовлена тим, що вітчизняна практика обліку передбачає облікове відображення доходу від державної допомоги в залежності 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 Здирко Н. пропонує виділити окремі статті для того, щоб можна було оцінити фактор впливу державної допомоги на фінансовий результат по кожному із видів діяльності.

Ми погоджуємося з автором щодо того, що розкриття інформації про доходи від державної допомоги сукупно в складі інших статей не дозволяє в повній мірі оцінити ступінь участі держави у фінансових результатах підприємства та оцінити ефективність наданих ресурсів для генерації прибутку. Проте, постає питання чи є доречною така надмірна деталізація. Якщо отримані суми державної підтримки не підпадають під межу суттєвості, то така трансформація з розподілом доходів від державної підтримки не принесе тієї корисності, яка б мала бути. Запропонована автором трансформація форми № 2 йде через механізм розширення (збільшення переліку статей). Однак, як показує практика підприємств, які співпрацюють з іноземними інвесторами, їх фінансові звіти навпаки йдуть через механізм спрощення, тобто зазначення суттєвих статей звітності або обов'язкових згідно із таксономією.

Можливим варіантом вирішення такої проблеми може бути введення окремої статті для відображення доходів від державної підтримки сукупно, а вже за рахунок приміток можна розкрити за яким із видів діяльності було сформовано такий дохід. Наприклад, можна відобразити наслідки таких операцій у статті 2260 "Доходи від операцій з державною допомогою". У практиці складання фінансових звітів суб'єктів господарювання, що використовують МСФЗ є випадки, коли використовується окрема стаття Звіту про прибутки та збитки для відображення доходів від державної допомо-

ги (наприклад, ТОВ СП "Ниви Переяславщини" — використовують статтю "Дотації та субсидії"). Ми розуміємо, що таксономія фінансової звітності згідно з національними стандартами не дозволяє застосовувати довільні назви статей, тому наголошуємо на необхідності удосконалення переліку статей, щоб вони могли достовірно розривати об'єкт і його сутність.

Що стосується приміток до фінансової звітності, то національні стандарти обліку в Україні не вимагають розкриття інформації про державні гранти та і 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. А 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, Гуцаленко А. 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 [1]. З даною думкою погоджується і Калашнікова Т., 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 [6]. Натомість, Здирко Н. [5, с. 22] пропонує деталізацію до розділів "Основні засоби" та "Запаси", де пропонує додати графи по надходженню цих активів за рахунок коштів підтримки.

На нашу думку, 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.

Тому вважаємо за необхідне підтримати пропозицію Гуцаленко А. та Калашнікової Т., 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 на-сіннєвий 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 ми можемо відверто говорити, що сама по собі форма є лише детальним відображенням певних статей звітності. Вона не говорить нам про те, які облікові політики були застосовані, 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 ми звернемося до приміток, які складають компанії за МСФЗ ми 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 пакету звітності, бо так визначено законодавством. На нашу думку 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.

Наша пропозиція базуючись на методиці приміток за МСФЗ удосконалити форму № 5 за національними стандартами. 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 і 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 ми говоримо про удосконалення форми № 5 нам необхідно наголосувати 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". Що ж користувача може зацікавити в цій статті? 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).

Ми бачимо два шляхи удосконалення форми № 5. Перший шлях полягає у доповненні переліку статей (об'єктів), що підлягає розк-

риттю. Даний шлях досить часто пропонується авторами щодо різних об'єктів обліку. Проте, в цьому варіанті ми 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 ми повертаємося до тієї ж форми № 5 застарілого формату, але з розширеним колом показників.

Другий шлях, який ми вважаємо доцільним, ґрунтується на поєднанні регульованого та довільного. Таке собі об'єднання національної практики складання приміток з міжнародною. Ми вважаємо, що дозволити суб'єктам господарювання на законодавчому рівні за його власним бажанням додавати розкриття інших статей, не визначених на даний момент 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. Ми знаємо, звітність за МСФЗ є показником якості фінансової інформації. Однак, в нас 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.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження впевнено дозволяє стверджувати, що не всі виділені нами пробле-

ми можна вирішити шляхом зміни локальної методології обліку державної допомоги на підприємстві. Вони потребують вирішення на законодавчому рівні та внесенні змін до бухгалтерських стандартів чи методик, що сприятимуть прозорішому розкриттю інформації, а також гармонізують національні та міжнародні стандарти.

Запропонована методика реєстрації операцій з державними грантами на рахунках бухгалтерського обліку дозволяє більш повно та точно відобразити інформацію за операцією з детальною аналітикою, що забезпечить достатнє інформаційне наповнення для розкриття таких даних у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Окрім того, застосування розгорнутої аналітики підвищить рівень внутрігосподарського контролю за цільовим використанням наданих бюджетних коштів.

Що стосується фінансової звітності, то ми підтримуємо думку щодо важливості розмежування грантів від держави та приватних джерел. Це допоможе оцінити ступінь впливу держави на результати діяльності, а також оцінити ефективність використання державних ресурсів для підтримки сільськогосподарського бізнесу. Адже ми розуміємо, що якщо підприємство існує просто від дотації до дотації при цьому не модернізуючи своє виробництво і це не є помітним у довгостроковий період при аналізі ключових показників, то сміливо можна говорити про неефективність використання державних ресурсів. В пропозиціях зміни форм звітності ми прагнемо більше до їх спрощення, а ніж розширення. Тому вважаємо необхідним переглянути наявні форми звітності на предмет лишніх додаткових рядків, приведення назв рядків відповідно до суті відображених в них об'єктів. Також наголошуємо на необхідності трансформації приміток до фінансової звітності за запропонованою нами методикою. У свою чергу це покращить наповненість фінансових звітів релевантною інформацією та підвищить зрозумілість фінансових звітів.

Література:

1. Гуцаленко А. 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 5 серпня 2023).
2. Гуцаленко А., Зди́рко 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 5 серпня 2023).

3. Державна служба статистики. Валовий внутрішній продукт та валова додана вартість за видами економічної діяльності у фактичних цінах. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення 7 серпня 2023).

4. Жук В. Теоретико-методологічні засади обліку та контролю підтримки сільського розвитку. Облік і фінанси АПК. 2011. № 8 (29). С. 142—151. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/teoretiko-metodologichni-zasadi-obliku-ta-kontrolyu-pidtrimki-sil'skogo-rozvitku-1244.html> (дата звернення 5 серпня 2023).

5. 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-udoskonallennya-finansovoi-zvitnosti-fermerskih-gospodarstv-v-chastini-derzhavnoi-pidtrimki.pdf> (дата звернення 5 серпня 2023).

6. Калашнікова Т. Теоретичні та практичні аспекти відображення державної підтримки сільськогосподарських підприємств в обліку та фінансовій звітності. 2013. URL: <http://dspace.knau.kharkov.ua/jspui/bitstream/123456789/1040/1/Теоретичні%20та%20практичні%20аспекти%20відображення%20державної%20підтримки%20сільськ%20господарських%20підприємств%20в%20обліку%20та%20фінансовій%20звітності.pdf> (дата звернення 7 серпня 2023).

7. 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 5 серпня 2023).

8. 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 5 серпня 2023).

9. Пономаренко О., Канцедаль Н. Цільове фінансування агробізнесу: аспекти бухгалтерського обліку. Ефективна економіка. 2020. № 5. URL: https://www.researchgate.net/profile/Nataliya-Kantsedal/publication/341731353_TARGET_FINANCING_OF_AGRIBUSINESS_ASPECTS_OF_ACCOUNTING_OF_AGRIBUSINESS_ASPECTS_OF_ACCOUNTING.pdf (дата звернення 7 серпня 2023).

10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку "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 10 серпня 2023).

11. 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 10 серпня 2023).

12. СП ТОВ "Нива Переяславщини". Річна фінансова звітність за 2020 рік. URL: https://niva-group.com/sites/default/files/pdf_files/Фінансова%20звітність%20за%202020%-20рік%20з%20аудиторським%20висновком.pdf (дата звернення 12 серпня 2023).

13. 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 (дата звернення 12 серпня 2023).

14. IMK LLC. Annual report for the financial year 2022. URL: https://imcagro.com.ua/images/docs/Financial_REPORTS/IMC-2022-12-31-en.html# (дата звернення 12 серпня 2023).

15. JV NIBULON LLC. Integrated Annual Report for the financial year 2021. URL: <https://www.nibulon.com/uploads/files/f7dfce-358c8ba02c1b7e3d83ac61df05b2efe2f2.pdf> (дата звернення 12 серпня 2023).

16. PrJSC "MHP" Integrated Annual Report and Accounts for the financial year 2020. URL: https://mhp.com.ua/static/img/new-design-temp-files/MHP_AR_2022_All_14-04.pdf (дата звернення 12 серпня 2023).

References:

1. Hutsalenko, L. (2010), "Methodological aspects of accounting for the formation and generalization of the results of agricultural enterprises", *Ekonomika APK*, [Online], vol. 9, pp. 70-74, available at: <http://repository.vsau.org/getfile.php/2103.pdf> (Accessed 5 August 2023).

2. Hutsalenko, L. and Zdyrko N. (2013), "Peculiarities of reflection in the accounting of state support to farms", *Stalyj rozvytok ekonomiky*, [Online], vol. 3, pp. 240—245, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_53 (Accessed 5 August 2023).

3. State Statistic Service, (2021), "Gross domestic product and gross added value by types of economic activity in actual prices", available at:

<https://vvv.ukrstat.gov.ua> (Accessed 7 August 2023).

4. Zhuk, V. (2011), "Theoretical and methodological principles of accounting and control of rural development support", *Oblik i finansy APK*, [Online], vol. 8 (29), pp. 142—151, available at: <https://magazine.faaf.org.ua/teoretiko-metodologichni-zasadi-obliku-ta-kontrolyu-pidtrimki-sil'skogo-rozvitku-1244.html> (Accessed 5 August 2023).

5. Zdyrko, N. (2013), "Improvement of Farm Enterprises Financial Statements Regarding State Support", *Oblik i finansy*, [Online], vol. 2(60), pp. 16-24, available at: <https://afj.org.ua/pdf/64-udoskonalennya-finansovoi-zvitnosti-fermerskih-gospodarstv-v-chastini-derzhavnoi-pidtrimki.pdf> (Accessed 5 August 2023).

6. Kalashnikova, T. (2013), "Theoretical and practical aspects of displaying state support of agricultural enterprises in accounting and financial reporting", [Online], available at: <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 7 серпня 2023).

7. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "International Accounting Standart (IAS) 20 "Accounting for Government grants and disclosure of government assistance", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text (Accessed 5 August 2023).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (2012), "International Accounting Standart (IAS) 41 "Agriculture", available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text (Accessed 5 August 2023).

9. Ponomarenko, O. and Kantsedal, N. (2020), "Targeted financing of agribusiness: accounting aspects", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 5, available at: https://www.researchgate.net/profile/Nataliya-Kantsedal/publication/341731353_TARGET_FINANCING_OF_AGROBUSINESS_ASPECTS_OF_ACCOUNTING/links/5f030444a6fdcc4ca44ea1f9/TARGET-FINANCING-OF-AGROBUSINESS-ASPECTS-OF-ACCOUNTING.pdf (Accessed 7 August 2023).

10. Ministry of Finance of Ukraine (2020), "National condition (standard) of accounting 15 "Income", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (Accessed 10 August 2023).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2022), "National condition (standard) of accounting 30

"Biological assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (Accessed 10 August 2023).

12. The official site of JV "Nyva Pereiaslavshchyny" LLC (2020), "Annual report for the financial year 2020", available at: https://niva-group.tsom/sites/default/files/pdf_files/Finansova%20zvitnist'%20za%202020%20rik%-20z%20audytors'kym%20vysnovkom.pdf (Accessed 12 August 2023).

13. The official site of BZK GRAIN ALLIANCE AB (2021), "Annual Report and Consolidated Accounts for the financial year 2021", available at: http://www.grainalliance.com/ua/wp-content/uploads/Grain_Alliance_Annual_Report_2021-ENG.pdf (Accessed 12 August 2023).

14. The official site of IMK LLC (2022), "Annual report for the financial year 2022", available at: https://imcagro.com.ua/images/docs/Financial_REPORTS/IMC-2022-12-31-en.html# (Accessed 12 August 2023).

15. The official site of JV NIBULON LLC (2021), "Integrated Annual Report for the financial year 2021", available at: <https://www.nibulon.com/uploads/files/f7dfee358c8ba02c1b7e-3d83ac61df05b2efe2f2.pdf> (Accessed 12 August 2023).

16. The official site of PrJSC "MHP" (2020), "Integrated Annual Report and Accounts for the financial year 2020", available at: https://mhp.com.ua/static/img/new-design-temp-files/MHP_AR_2022__All_14-04.pdf (Accessed 12 August 2023).

Стаття надійшла до редакції 31.08.2023 р.

<https://nayka.com.ua>

Електронне фахове видання

ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ
удосконалення та розвиток

Виходить 12 разів на рік

включено до переліку наукових фахових видань України
з питань **ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ**
(Категорія «Б»)

Наказ Міністерства освіти і науки України
від 28.12.2019 №1643

Спеціальність 281

e-mail: economy_2008@ukr.net

 viber: +38 050 3820663