

УДК [657:336.561.1:631.11]:006.033

**Здирко Н.Г.**  
*кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри аудиту та державного контролю  
Вінницького національного аграрного університету*

## **ОБЛІК ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

### **ACCOUNTING FOR PUBLIC SUPPORT OF AGRICULTURAL ENTERPRISES ACCORDING TO INTERNATIONAL STANDARDS**

#### **АНОТАЦІЯ**

Стаття присвячена розкриттю особливостей відображення в бухгалтерському обліку державної підтримки різних за розміром сільськогосподарських підприємств. Автором обґрунтована необхідність адаптації фінансової звітності підприємств до вимог міжнародних стандартів в частині державної підтримки з метою підвищення її інформативності.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, державна підтримка, державні гранти, міжнародні стандарти, сільськогосподарські підприємства.

#### **АННОТАЦИЯ**

Статья посвящена раскрытию особенностей отражения в бухгалтерском учете государственной поддержки различных по размеру сельскохозяйственных предприятий. Автором обоснована необходимость адаптации финансовой отчетности предприятий с требованиями международных стандартов в части государственной поддержки с целью повышения ее информативности.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, государственная поддержка, государственные гранты, международные стандарты, сельскохозяйственные предприятия.

#### **ANNOTATION**

The author elucidates the features of reflection of public support for different sized agricultural enterprises in the accounting. The author proves the necessity of adapting financial reporting to international standards in terms of public support to improve its informativeness.

**Keywords:** accounting, public support, government grants, international standards, farms.

**Постановка проблеми.** Сільське господарство знаходиться в нерівних умовах відносно інших галузей економіки, зокрема, через сезонність виробництва, тривалий період обороту капіталу та дефіцит власних фінансових ресурсів. Саме тому вони потребують вагомої державної підтримки для підвищення конкурентоспроможності своєї продукції і зміцнення фінансових позицій. Джерелом для перевірки цільового та ефективного використання коштів підтримки є фінансова та статистична звітність сільськогосподарських підприємств, яка узагальнює дані бухгалтерського обліку. На жаль, у практичній діяльності існують випадки типових помилок обліку державної підтримки через відсутність повної адаптації обліку до міжнародних стандартів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання державної підтримки сільськогосподарських підприємств фінансового спрямування досліджували такі науковці, як О. Бородіна, О. Гудзь, М. Дем'яненко, П. Лайко, О. Радченко, В. Стецюк, П. Синчак. Теоретичні та прак-

тичні питання обліку та контролю використання бюджетних коштів вивчали Л. Гуцаленко, В. Жук, Г. Кірейцев, І. Дрозд, Л. Суліменко, В. Метелиця та ін. Однак існує ряд нерозв'язаних проблем, пов'язаних із обліком бюджетних коштів за міжнародними стандартами, що потребують подальшого розгляду та вирішення.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Для забезпечення підвищеної інформативності фінансової та статистичної звітності сільськогосподарських підприємств та їх інвестиційної привабливості необхідно адаптувати облік в частині державної підтримки до вимог міжнародних стандартів.

**Мета статті.** Визначення особливостей визнання та відображення в обліку державної підтримки за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО), окреслення проблемних аспектів та внесення пропозицій щодо удосконалення організації та методики обліку.

**Виклад основного матеріалу.** Облік державної підтримки для сільськогосподарських підприємств регламентує МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» та МСБО 41 «Сільське господарство» (далі – МСБО 20 та МСБО 41). Міжнародні стандарти обліку (International Accounting Standards – IAS) являють собою документи, які рекомендують варіанти обліку окремих засобів або операцій підприємства, і встановлюють загальний підхід до складання фінансової звітності. IAS розробляє Рада з МСФЗ, вони є обов'язковими для застосування акціонерними товариствами та іншими визначеними законодавством категоріями суб'єктів господарювання.

Відповідно до МСБО 20, державні гранти – 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 [5].

Відповідно до МСБО 20, існують державні гранти, пов'язані з активами, та державні гранти, пов'язані з доходами (рис. 1).

Державні гранти, пов'язані з активами, відображаються в Балансі або шляхом визначення гранту як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранту при визначенні балансо-

вої вартості активу. Інформація про гранти, пов'язані з активами, подається у звітності за двома методами подання. Згідно з одним методом, грант відображається як відстрочений дохід, який визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу. Згідно з іншим методом, при обчисленні балансової вартості активу грант вираховують. Грант визнається у прибутку або збитку протягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат.

Гранти, пов'язані з доходом, сільськогосподарськими підприємствами України відображаються у Звіті про фінансові результати під загальним заголовком «Інші доходи», «Інші операційні доходи» або «Інші фінансові доходи». Альтернативним підходом, відповідно до МСБО, є вирахування доходів при відображенні пов'язаних з ними витрат.

Прихильники першого методу вважають неправильним відображення статей доходу та витрат на нетто-основі і що відокремлення гранта від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, на які грант не впливає. Щодо другого методу, то аргументом є те, що суб'єкт господарювання міг би зовсім не понести витрат, якби не був отриманий грант, і тому подання витрат без згортання з грантом може ввести в оману.

Обидва методи вважаються прийнятними для подання інформації про гранти, пов'язані з доходом. Розкриття інформації про грант може бути необхідним для належного розуміння фінансових звітів. Розкриття інформації про вплив гранту на будь-яку статтю доходу або витрат, який вимагається розкривати окремо, є, як правило, доречним. Узагальнення інформації про державні гранти у фінансовій звітності наведено на рис. 1.

Відповідно до вимог МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про дер-

жавну допомогу», розкриттю у фінансовій звітності 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.

Відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», одержання державної підтримки може бути суттєвим для складання фінансових звітів з двох причин. По-перше, якщо ресурси було передано, слід знайти відповідний метод обліку передачі ресурсів. По-друге, бажано визначити величину вигоди, одержаної суб'єктом господарювання від такої допомоги протягом звітного періоду. Це полегшить порівняння фінансових звітів суб'єкта господарювання зі звітами попередніх періодів, а також зі звітами інших суб'єктів господарювання [6, с. 35].

МСБО 20 передбачено два поширені підходи до обліку грантів: метод капіталу, відповідно до якого підтримка визнається поза прибутком або збитком, і метод доходу, за яким підтримка визнається у прибутку або збитку протягом одного чи кількох періодів.

Аргументами на підтримку методу капіталу є те, що бюджетні кошти є засобом фінансування та їх треба розглядати у Балансі, а не визнавати у Звіті про фінансові результати для згортання статей, які вони фінансують. Недоцільність визнання коштів підтримки у Ф. 2 «Звіт про фінансові результати» підтверджується ще й тим, що вони не є заробленими, а являють собою заохочення, надане державою без супутніх витрат.

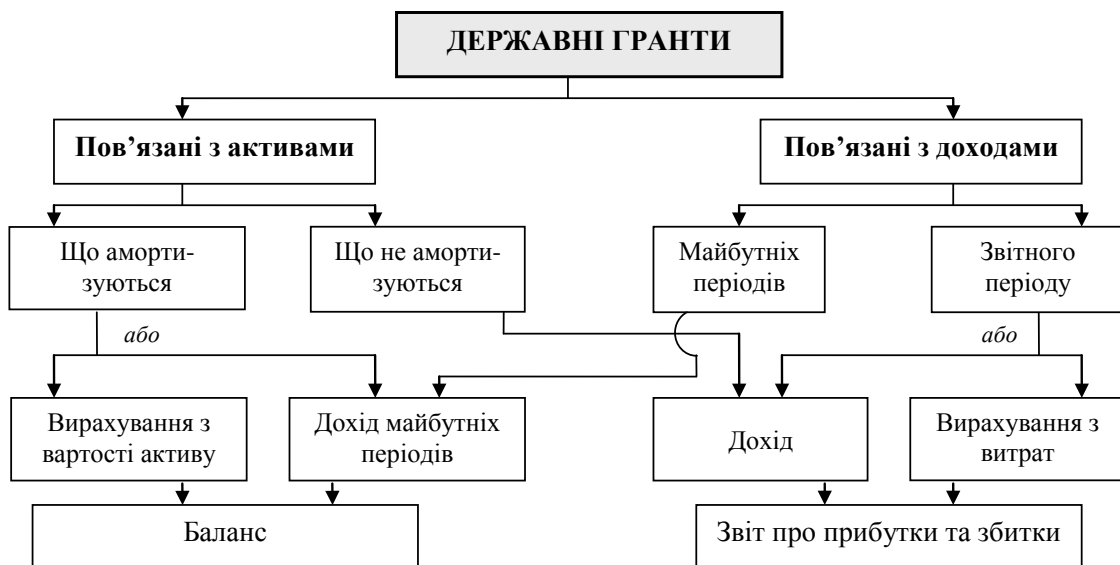


Рис. 1. Подання державних грантів у фінансових звітах [7, с. 283]

Аргументами на користь методу доходу є те, що, по-перше, оскільки кошти підтримки є надходженнями з джерела іншого, ніж акціонери, то їх визнавати слід не у складі власного капіталу, а в складі прибутку чи збитку відповідних періодів; по-друге, витрати, передбачені державою для компенсації, а також податки, які не сплачуються підприємством до бюджету, логічно відображувати у Звіті про фінансові результати (табл. 1).

Таблиця 1  
Визнання державних грантів  
за Міжнародними стандартами  
бухгалтерського обліку

Вид (умови) державного гранту	Період (періоди), в якому (яких) грант визнається доходом
<b>1. Гранти, пов'язані з активами, що:</b>	
1.1. Амортизуються	Протягом тих періодів (і в тих пропорціях), в яких нараховується амортизація активів
1.2. Не амортизуються, але потребують виконання певних зобов'язань	Протягом тих періодів, в яких було здійснено витрати з виконання зобов'язань
1.3. Не амортизуються та не потребують виконання певних зобов'язань	Одночасно з визнанням активу
<b>2. Гранти, пов'язані з доходом:</b>	
2.1. Гранти, надані для компенсації майбутніх витрат	У періоді, в якому були понесені відповідні витрати
2.2. Гранти, які стають дебіторською заборгованістю та надаються для компенсації минулих витрат (збитків) або з метою негайної фінансової підтримки (без майбутніх витрат, пов'язаних з грантом)	Протягом того періоду, в якому грант стає дебіторською заборгованістю

Джерело: [1, с. 280]

Дослідження порядку відображення коштів підтримки дають можливість зробити висновок



Рис. 2. Облік державної підтримки, пов'язаної з біологічними активами відповідно до міжнародних стандартів

про відображення бюджетних коштів на підприємствах України 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. Саме тому підприємства відображують використані кошти у складі доходів.

На нашу думку, 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 субрахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» як додатковий капітал. Тільки в такому разі вартість активу буде відображена у Звіті про власний капітал.

Порядок обліку бюджетних коштів, виділених на підтримку розвитку рослинництва та тваринництва (гранти, пов'язані з активами), визначено у МСБО 41 «Сільське господарство», МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» та П (С)БО 30 «Біологічні активи» (рис. 2).

Для малих і середніх підприємств розроблений та впроваджується Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (далі – МСФЗ для МСП) [4], окремим розділом в якому визначені основи обліку державних грантів.

Гранти надаються на чітко визначених умовах, невиконання або порушення яких призводить до анулювання гранту та (або) повернення коштів та передбачає надання конкретних економічних вигід у вигляді грошових коштів, інших активів або зменшення зобов'язань, вартість яких може бути достовірно визначена.

Саме тому до державних грантів не відносять ті форми державної підтримки, вартість якої не може бути достовірно визначена – безкоштовні технічні та маркетингові консультації, надання гарантій (за класифікацією в попередніх розділах – опосередкована підтримка), а також операції з державою, які неможливо відрізнити від звичайних господарських операцій підприємства (державні закупівлі, які є частиною обсягу продажу господарства). В обліку такі гранти не відображують.

Стосовно біологічних активів п. 34 МСБО 41, визначено, що державний

грант, пов'язаний із біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, слід визнавати у прибутку або збитку тоді й лише тоді, коли кошти державного гранту можна отримати.

Якщо державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, є умовним (грант вимагає від суб'єкта господарювання не займатися певним видом діяльності), потрібно визнавати державний грант у прибутку або збитку тоді, коли умови надання державного гранту виконані [5].

МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» (п. 28) визначено, що, 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.

При складанні Звіту про рух грошових коштів керуються НП (С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Оприлюднення форм фінансової звітності обумовлює необхідність достовірного й об'єктивного висвітлення економічної інформації та стандартизації їх подання. В умовах глобалізації світової економіки необхідним є відповідність національних положень складання фінансової звітності міжнародним положенням. Розкриття інформації про державну підтримку у формі «Звіт про власний капітал» (ф. № 4) взагалі відсутнє, що не дозволяє проаналізувати вплив державної підтримки на зміни у власному капіталі сільськогосподарського підприємства.

Дослідження щодо відображення коштів підтримки у фінансовій та статистичній звітності дозволили дійти висновку про відсутність належного рівня забезпечення користувачів інформацією щодо обсягів та напрямів використання бюджетних коштів, що перешкоджає розкриттю інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств.

Проблеми недостатньої інформативності звітності сільськогосподарських підприємств підсилює ще й той факт, що тільки окремі з них (великі та середні) складають повну звітність, а малі ведуть облік за спрощеним Планом рахунків і, звичайно, складають спрощену фінансову звітність (Баланс і Звіт про фінансові результати). Це, в свою чергу, означає, що при обмеженій кількості показників щодо відображення державної підтримки, їх кількість скорочується при відсутності Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності. Отже, скорочена звітність не розкриває навіть

половини потрібної для управління на мікротамакrorівнях інформації про державну підтримку фермерських господарств.

Погоджуємось із думкою І.В. Кобути, що нині ставлення до інформаційного забезпечення державної підтримки сільськогосподарського виробництва у багатьох випадках непослідовне, а також неякісне з огляду державного бюджету [3, с. 366].

В.М. Жук вважає, що залишається потреба посилення та навіть перегляду методології бухгалтерського забезпечення державної підтримки сільськогосподарського виробництва, а саме:

- посилення забезпечення управління обліковою інформацією щодо ефективності державної підтримки за програмами;

- узгодження підходів щодо відображення державної підтримки в податковому та бухгалтерському обліках;

- адаптація міжнародних стандартів і підходів бухгалтерського обліку державної підтримки аграрного сегменту господарювання до специфіки національного інституціонального середовища [2, с. 142].

Особливої уваги потребує перегляд визнання використаних коштів державної підтримки як доходів. Так, п. 23.30 МСФЗ для МСП визначено, що підприємство має розкривати суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від державних грантів. Визнання прямої державної підтримки як доходу регламентовано П (С)БО 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.

У зв'язку з викладеним доцільно ввести до Плану рахунків та до спрощеного Плану рахунків обов'язковий для всіх рахунків 77 «Доходи від державної підтримки», на якому обліковувалися б доходи від використання коштів державної підтримки за різними видами діяльності. Відтак, інформація про доходи від використання коштів державної підтримки відображатиметься окремими рядками у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), що даватиме можливість визначити реальні фінансові результати, усуватиме «викривлення» фінансових результатів та відповідатиме нормам МСБО 20 та МСБО 41.

**Висновки.** Таким чином, адаптація ведення бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів в частині державної підтримки сприятиме підвищенню інформативності звітності сільськогосподарських підприємств та залученню інвестицій в сільське господарство не тільки в межах держави, а й з боку іноземних інвесторів.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко; 2-ге вид., переробл. і допов. – Х.: Фактор, 2008. – 1008 с.

2. Жук В.М. Теоретико-методологічні засади обліку та контролю підтримки сільського розвитку / В.М. Жук // 36. наук. праць. Серія «Облік і фінанси». – Луцьк, 2011. – Вип. 8 (29). – С. 142–151.
3. Кобута І.В. Внутрішня підтримка сільського господарства в контексті приєднання України до світової організації торгівлі / І.В. Кобута. – К.: Світовий банк, 2002. – 450 с.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>.
5. МСБО 20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.yurincom.com/ua/order-blank-skachat-besplatno/msby/msbo-20>.
6. Талавиря М.П. Організаційно-економічний механізм державної підтримки розвитку сільських територій: [монографія] / М.П. Талавиря. – К.: Вид-во НАУ, 2008. – 384 с.
7. Юшко С.В. До питання трансформації форм державної підтримки сільськогосподарських виробників / С.В. Юшко // Організаційно-економічні трансформації в аграрному виробництві: матеріали третіх річ. зборів півн.-сх. від-ня Всеукраїн. конгр. вчених економістів-аграрників (Харків, 10 грудня 2009 р.). – Харків: ХНТУСГ, 2010. – С. 307–312.