DOI: https://doi.org/10.37634/efp.2022.1.3
УДК 657.01

Дарина Сергіївна ***ОСІПЧУК***
аспірантка, Державний університет "Житомирська політехніка"
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-7926-3935
e-mail: osipchuk_dasha@ukr.net

ДЕРЖАВНА ДОПОМОГА ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЗА МСФЗ

У статті досліджено проблеми формування облікової політики операцій із державною допомогою. Дослідження показує, що ефективно сформована облікова політика дозволяє отримати достовірні та якісні показники у фінансовій звітності. У статті розглянуто позиції науковців, стосовно проблем формування облікової політики за МСФЗ. Висвітлено їх основні думки та надано їм критичну оцінку. За результатами дослідження встановлено, що облікова політика операцій із державною допомогою не обмежена лише стандартом МСБО 20, а є складною системою взаємопов'язаних стандартів. Виділено основні елементи облікової політики операцій із державною допомогою згідно зі МСБО 20. Висвітлено порядок розкриття інформації про суттєві облікові політики в примітках до фінансової звітності.

Ключові слова: *облікова політика, МСФЗ, державна допомога*

ВСТУП

Вибір облікової політики підприємства є важливим етапом у процесі організації бухгалтерського обліку. Облікова політика у своїй суті є набором правил та процедур, якими регламентується процес відображення об'єктів облікової політики у 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, але 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 із них.

К.В. Безверхий у своєму дослідженні розглядає проблеми розробки моделі облікової політики за МСФЗ. Вважає, що основними проблемами у формуванні облікової політики є: «недостатнє розкриття організаційних, технічних та методичних аспектів; неврахування суб'єктами господарювання їх галузевих особливостей; нерозгляд облікової політики як інструменту управління. Наголошує на тому, що вибір облікової політики за МСФЗ має велике значення для підготовки фінансової звітності» [2]. 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 покращенню якості підготовки звітності, підвищенню культури оброблення 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 у групі компаній) [5]. У продовження думки, стосовно 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 надасть аудитору 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 [6]. Підтримуємо дану позицію, оскільки аудитору у процесі здійснення перевірки звітності суб'єкта господарювання необхідно ідентифікувати та оцінити ризики суттєвих викривлень через розуміння цього суб'єкта та його середовища. Крім того, якщо об'єктом аудиторської перевірки виступає фінансова звітність підприємства, то необхідним є дослідження методологічної бази на основі якої вона сформована, тобто облікової політики. У дослідженні В.Г. Корчагіної облікова політика розглядається як один з інструментів управління. Про це також наголошував і К.В. Безверхий, що проблемою багатьох суб'єктів господарювання є саме не розгляд облікової політики у такому значенні. Автор вважає, що у розробленні облікової політики ключовим моментом повинна бути оцінка її результативності для суб'єкта господарювання, що дозволяє формувати достовірну інформацію. Серед критеріїв оцінювання доречно обрати ефективність, узгодженість її складових з економічним потенціалом, допустимість рівня ризику [7]. Підтримуємо цю позицію, оскільки через облікову політику можна опосередковано чинити вплив на результати діяль-

© Д.С. ОСІПЧУК, 2022

ності. Про вплив облікової політики на результативні показники фінансової звітності говорить і Я. Шеверя: «варіативність методів ведення бухгалтерського обліку впливає на результативні показники фінансової звітності, такі як валовий і чистий прибуток, витрати, собівартість, вартість активів підприємства тощо» [15]. На підтримку інших авторів, що наголошують на правильності формування облікової політики для цілей складання фінансової звітності, виступає й Т.Г. Маренич. Автор вважає, що 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 із показниками інших підприємств [8]. Окрім того, автор виділяє основні положення, які можуть бути вразовані у формуванні облікової політики підприємства.

О.М. Брадул, М.О. Юнацький у своїй роботі досліджують питання формування приміток до фінансової звітності за МСФЗ. Автори зазначають, що у прийнятті рішення про розкриття певної облікової політики слід враховувати характер діяльності підприємства та очікування такого розкриття користувачами звітів. Водночас науковці рекомендують наступну послідовність подання інформації у 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 [3]. Також варто зазначити, що автори у 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 вражається неповним [17]. Не підтримуємо думку автора, оскільки пакет звітності містить фінансові звіти та примітки до них. Інформація в примітках за МСФЗ уже охоплює розкриття суттєвих облікових політик, що дозволяє зовнішнім користувачам зрозуміти показники фінансових звітів суб'єкта господарювання та оцінити стан справ у достатньою мірою. Тому дублювати таку інформацію вважаємо недоцільним. Надання облікової політики разом із пакетом фінансової звітності є можливим лише в разі перевірок, в яких об'єктом виступає фінансова звітність. Тоді для розуміння методологічної основи її складання – це є доцільним. Крім того, облікову політику за МСФЗ ми не розглядаємо як конкретний наказ установленої форми, що ми уявляємо у 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 заначив пункти, які доцільно описати в облікові політиці. Стосовно МСБО 20, Яцишин вважає необхідним зазначення таких: п. 7 (стосовно умов визнання державних грантів), п. 12 (стосовно визнання державних грантів), п. 23 (стосовно немонетарної державної допомоги та її оцінки), п.26 (стосовно методу подання інформації про гранти пов'язані з активами). Ми вважаємо, що стосовно державної допомоги необхідно розкривати значно більше інформації, ніж рекомендує автор, оскільки втрачається необхідні дані для більш повного розуміння, що й буде надалі розкриватися в нашому дослідженні. Водночас О.П. Атамас вважає, що під час переходу 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 й затверджувати окремо наказ про облікову політику, але складання такого документу й не заборонено. На думку автора, структура наказу про облікову політику, складеного за МСФЗ може значно відрізнятися від структури, визначеної Методичними рекомендаціями № 635. Погоджуємося з думкою науковця стосовно відмінності структури облікової політики за МСФЗ та за П(С)БО, однак не підтримуємо його позицію стосовно 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 [18]. Також у своєму дослідження 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 сформувати думку, що більшість із них приділяє увагу найбільш поширеним об'єктам облікової політики (основні засоби, запаси тощо) або обліковій політиці загалом. Ми вважаємо, що важливим є всебічне дослідження кожного з об'єктів облікової політики, зокрема, у нашому випадку – державної допомоги. Загальна облікова політика суб'єкта господарювання є сукупністю облікових політик, стосовно кожного з її об'єктів, тому повне розуміння суті об'єкта, необхідних положень в обліковій політиці стосовно нього, дозволить зробити облікову політику підприємства ефективною та якісною, що, зі свого боку, забезпечить достовірність та повність інформації наведеної у фінансових звітах суб'єкта господарювання.

МЕТА роботи – здійснити аналіз системи стандартів, що здійснюють вплив на формування облікової політики операцій із державною допомогою; визначати ключові положення, що необхідні для їх відображення в обліковій політиці для операцій із державною допомогою.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

З використанням загально-логічного методу порівняння здійснено дослідження наукових праць вчених, що приділяли увагу проблематиці формування облікової політики за МСФЗ; виявлено як схожість, так і відмінність у підходах до розуміння процесу скла-

дання облікової політики підприємства з використанням МСФЗ.

За допомогою методу аналізу було досліджено складові облікової політики операцій із державною допомогою за МСФЗ. Виявлено її ключові елементи, особливості та взаємопов'язаність з іншими об'єктами обліку.

Використання методу синтезу дозволило узагальнити основні результати дослідження, сформувати єдиний підхід до розгляду облікової політики операцій із державною допомогою за МСФЗ та надати рекомендації з її формування.

РЕЗУЛЬТАТИ

Облікова політика є вагомим інструментом в організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Ефективно сформована облікова політика дозволяє не лише правильно відображати господарські операції у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а й 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» [10]. Облікова політика, складена за МСФЗ, дозволяє сформувати фінансову звітність, яка міститиме доречну та достовірну інформацію про фінансовий стан справ на підприємстві.

Якщо за якимось об'єктом бухгалтерського обліку існує окремий стандарт, необхідно застосовувати вимоги такого стандарту у формуванні облікової політики для такого об'єкта. У разі відсутності окремого МСФЗ виникає необхідність застосування професійного судження управлінського персоналу з метою розроблення 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. Водночас судження управлінського персоналу у 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», у 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, що суб'єкт господарювання повинен розкривати у стислому викладі суттєвих облікових політик: а) основу (або основи) оцінки, застосовані у складанні фінансової звітності; б) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності [13].

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 із різних дозволених ними методик.

Розкриття інформації про певну облікову політику здійснюється з урахуванням суджень управлінського персоналу, у частині її необхідності для розуміння відображених операцій та подій, що подані у фінансовій звітності. У МСБО 1 зазначається, що розкриття інформації про певні облікові політики є досить корисним, коли такі політики є обраними з-поміж альтернативних варіантів, які визначаються МСФЗ. Окрім того, деякі стандарти окремо вимагають розкривати аспекти облікових політик щодо їх об'єктів у примітках. До того ж необхідним є розкриття даних про судження, які застосувалися управлінським персоналом у 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 до розкриття інформації про прийняті облікові політики до облікової політики державної допомоги, то надаватимуться дані: 1) визначені до розкриття згідно з МСБО 20; 2) судження управлінського персоналу, які використовувалися у виборі з альтернативних варіантів відображення операцій із 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 [10].

Однак існують випадки, коли зміну неможливо застосувати ретроспективно – у разі 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, стосовно 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. У 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» [10].

Досліджуючи наукові публікації ми виявили, 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 погляду «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, але й із сутності Концептуальної основи, і навіть із власних професійних суджень. Головне, щоб це не порушило основоположних принципів та не вводило в оману.

Таку тенденцію можна підтвердити і шляхом дослідження фінансової звітності суб'єктів господарювання, що складають звітність за МСФЗ. Ми виявили, що серед обраних підприємств облікова політика містить короткі замітки про той чи інший об'єкт. Усе досить просто, лаконічно та зрозуміло для користувача. Наприклад, облікова політика щодо операцій із державною допомогою на ПрАТ «Ушицький комбінат будівельних матеріалів» розкриває зміст операції так: «*Державні субсидії визнаються, якщо існує обґрунтована впевненість у тому, що вони будуть отримані і всі пов'язані з ними умови будуть виконані. Якщо субсидія видана з метою фінансування окремих витрат, вона визнається Підприємством у складі доходу на систематичній основі, у тому ж періоді, у якому списуються витрати, які субсидія компенсує. Якщо субсидія видана з метою фінансування активу, то вона визнається в якості доходу рівними частками, протягом очікуваного терміну корисного використання*». Отже, управлінський персонал підприємства повідомляє, як буде відображена отримана державна допомога та серед яких елементів фінансової звітності можна буде побачити її вплив. А операції з державною допомогою згідно з обліковою політикою ПАТ «Житомирський маслозавод» розглядаються так: «*Отримані державні гранти, субсидії – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єкту господарювання в обмін на минуле або на майбутнє дотримання певних умов, що пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Компанія визнає у своїй фінансовій звітності державні гранти та дотації, лише за наявності обґрунтованої впевненості дотримання умов їх отримання та того, що такі гранти чи дотації будуть отримані. Державні субсидії, пов'язані з активами, зокрема немонетарні субсидії за справедливою вартістю, представлені у звіті про фінансовий стан як доходи майбутніх періодів, що визнаються у звіті про сукупний дохід на систематичній основі протягом строку корисного використання відповідного активу*». У даному випадку ми бачимо визначення сутності самого об'єкту, його умови визнання, які збігаються з положеннями МСБО 20, оцінку, а також методику визнання у звітності.

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 облікової політики:

1) умови визнання державної допомоги;

2) методи обліку державних грантів. Стандарт виділяє два методи обліку: метод капіталу та метод доходу. Метод капіталу передбачає відображення державної допомоги поза прибутком або збитком, а метод доходу – у складі прибутків або збитків. Тому в обліковій політиці підприємства має бути зазначено, до яких видів та/або форм державної допомоги буде застосовуватися той чи інший метод, або обрання конкретного одного методу для всіх видів та форм державної допомоги;

3) розкриття інформації про можливі види та форми державної допомоги, що можуть бути на підприємстві. МСБО 20 визначає такі види: гранти, пов'язані з активами, та гранти, пов'язані з доходами. Суб'єкт господарювання може прописувати й інші види державної допомоги залежно від специфіки діяльності, а також зазначати можливі методи обліку для кожної з категорій;

4) порядок визнання умовних активів та умовних зобов'язань, які можуть виникати під час визнання державної допомоги. Існуюча невизначеність з отримання державної допомоги, може породжувати такі специфічні активи та зобов'язання як умовні. Суть умовних активів та зобов'язань полягає в тому, що вони не визнаються у фінансовій звітності доти доки відбудеться або не відбудеться низка подій, що дадуть змогу достовірно оцінити такі об'єкти. Відповідно до цього моменту такі активи та зобов'язання відображаються лише у примітках фінансової звітності;

5) визначення методів подання інформації про державні гранти, що пов'язані з активами. Згідно з МСБО 20 існують два методи їх відображення: перший метод передбачає відображення гранту як доходу майбутніх періодів, який визнаватиметься на систематичній основі у прибутку або збитку протягом строку корисного використання активу; другий метод передбачає вирахування державного гранту з балансової вартості активу, якщо ж такий актив протягом строку його корисної експлуатації підлягає амортизації, то грант визнається в прибутку або збитку як зменшення амортизаційних

витрат протягом строку експлуатації активу. Придбання активів та отримання пов'язаних із ними грантів часто розкривають як окремі статті у Звіті про рух грошових коштів;

6) визначення методів подання інформації про державні гранти, пов'язані з доходами. Згідно з першим методом отримана державна допомога відображається як частина прибутку або збитку окремо або під загальним заголовком у Звіті про сукупні доходи. Другий метод передбачає вирахування допомоги зі складу витрат, на відшкодування яких була спрямована така допомога. Як правило, є доречним розкриття інформації про вплив гранту на будь-яку статтю доходу або витрат, який вимагається розкривати окремо, є як правило доречним;

7) порядок розкриття інформації про державну допомогу у примітках до фінансової звітності. Міжнародний стандарт обліку 20 вимагає розкривати інформацію про облікову політику прийняту для державної допомоги, її характер та обсяги, із зазначенням інших форм державної допомоги від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду, а також невиконані умови та інші зобов'язання, які породжені визнанням державної допомоги [11].

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

Розгляд МСБО 20 дозволив звернути увагу на відсутність окремого розділу, який стосувався б детального оцінювання операцій із державною допомогою. Це можна пояснити тим, що державна допомога може бути отримана у різних формах, що передбачатиме підхід до оцінювання 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». Державні гранти отримані в монетарній формі оцінюються еквівалентно їх сумі, однак існують й інші категорії підтримки, що потребують достовірного оцінювання. Якщо говорити про позики за ставкою відсотка нижче ринкової, то застосовуються вимоги МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», 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». Це означає, що коли ми говоримо про оцінювання немонетарних державних грантів, то в силу вступає МСФЗ 13, за допомогою якого буде сформований механізм оцінювання немонетарної державної допомоги. Це може бути також виокремлено в окремий підрозділ у розділі оцінювання державної допомоги «Механізм оцінки немонетарної державної допомоги за справедливою вартістю». МСФЗ 13 вимагає розкриття методів оцінювання 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). Тобто, якщо перенести вимоги МСФЗ 13 до операцій із державною допомогою, то необхідним є: 1) створення механізму оцінювання 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 у 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» у частині державних грантів. Тому суб'єкт господарювання, що займається сільського сподарською діяльністю у 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. Відповідно цей процес може затягнутися від кількох тижнів до кількох місяців. У зв'язку з цим можуть виникнути умовні активи та/або зобов'язання. Відповідно процес подання інформації про активи та зобов'язання такого характеру визначаються МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». 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 витрачанні ресурсів у майбутньому внаслідок настання або ненастання деяких подій.

Як бачимо, облікова політика операцій із 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'єкту 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 методологічної бази МСФЗ робитиме такі звіти порівнянними.

ВИСНОВКИ

Вибір облікової політики є складним та важливим процесом, оскільки потрібно враховувати не лише вимоги стандартів, а й обирати варіанти серед наведе-

них 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 у 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 й розкриття інформації про неї. Оскільки, надання інформації про методи обліку дозволяє користувачам інформації зрозуміти саму сутність показника у фінансовій звітності.

Встановлено, що операції з державної 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 відображати їх згідно з тими обліковими політиками, які прийняті для цих об'єктів.

Детальний аналіз МСБО 20 допоміг виділити основні його положення, що суб'єкт господарювання може врахувати у формуванні облікової політики операцій із державною допомогою (умови визнання державної допомоги; методи обліку державних грантів; розкриття інформації про можливі види та форми державної допомоги, що можуть бути на підприємстві; порядок визнання умовних активів та умовних зобов'язань, які можуть виникати під час визнання державної допомоги; визначення методів подання інформації про державні гранти, що пов'язані з активами; визначення методів подання інформації державних грантів, що пов'язані з доходами; порядок розкриття інформації про державну допомогу у примітках до фінансової звітності тощо). 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.

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 р.). Полтава, 2018. С. 14–15.
2. 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).
3. Брадул О.М. Основи облікової політики в розрізі приміток до фінансової звітності за МСФЗ. *ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки: Міжнародний збірник наукових праць* / відпов. ред. І.Б. Садовська. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2014. Вип. 4. С. 52–57.
4. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи: МСБО 37 від 01.01.2012р. № 929_051: станом на 01 січня 2012 р. URL: https://zakon.ada.gov.ua/laws/show/929_051#n2.
5. 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.
6. Карпачова О.В. Облікова політика за МСФЗ як інформаційне забезпечення аудитора. *Вісник Університету банківської справи.* 2020. № 2(38). С. 69–73.
7. Корчагіна В.Г. Особливості формування облікової політики відповідно до правил МСФЗ. *Актуальні питання сучасної економічної науки:* зб. матеріалів ІІІ Всеукр. наук.-практ. конференції (присвяченій 100-річчю заснування Полтавського державного аграрного університету) (м. Полтава, 8 грудня 2020 р.). Полтава: ПДАУ, 2020. С. 198–201.
8. Маренич Т.Г. Особливості формування облікової політики. *Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи:* матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції (присвяченій пам'яті професора Мазнєва Григорія Євтійовича) (м. Харків, 6 квітня 2018 р.). Харків: ХНТУС, 2018. С. 28–32.
9. Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу: МСБО 20 від 01.01.2012р. № 929_041: станом на 01 січня 2012р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041
10. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: МСБО 8 від 01.01.2012 р. № 929_020: станом на 01 січня 2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#n154
11. Осіпчук Д.С. Державна допомога як об'єкт облікової політики: МСФЗ підхід. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку:* матеріали VI міжнародної науково-практичної конференції (присвяченій 20-й річниці створення кафедри аудиту) (м. Київ, 10 грудня 2020 р.). Київ: КНЕУ, 2020.
12. Оцінка справедливої вартості: МСФЗ 13 від 01.01.2013 р. № 929_068: станом на 01 січня 2013 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text
13. Подання фінансової звітності: МСБО 1 від 01.01.2012 р. № 929_013: станом на 01 січня 2012р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text
14. Сільське господарство: МСБО 41 від 01.01.2012 р. № 029_027: станом на 01 січня 2012р.: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text
15. 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 Я.%2C.pdf
16. Шматова В.О., Якименко-Терещенко Н.В. 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

17. Яцишин С.Р. Облікова політика: розкриття згідно МСФЗ. URL: dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/30030/1/Облікова політика_розкриття згідно МСФЗ.pdf

18. Obradovic B. Accounting policies and changes in accounting estimates. *Revizor.* 2018. Vol. 21 (84). pp. 69–78.

19. Smida – Main page. URL: https://smida.gov.ua/

References

1. Atamas O.P. Features of the formation of accounting policies in the application of IFRS. *Current issues and prospects for the development of accounting, analysis and control in a socially-oriented enterprise management system*: materials of the All-Ukrainian scientific-practical conference (Poltava, April 20, 2018). Poltava, 2018. pp. 14–15. (in Ukrainian).

2. Bezverkhyi K.V. Features of modeling the accounting policy of the enterprise according to IFRS. URL: https://ir.kneu.edu.ua:443/handle/2010/10730 /07.06.2021/ (in Ukrainian).

3. Bradul O.M. Fundamentals of accounting policies in terms of notes to IFRS financial statements. *ACCOUNTING, ECONOMICS, MANAGEMENT: scientific notes: International collection of scientific papers* / ed. I.B. Sadovska. Lutsk: RVV Lutsk NTU, 2014. Issue 4. pp. 52–57. (in Ukrainian).

4. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets: IAS 37 from January 1, 2012 № 929_051. URL: https://zakon.ada.gov.ua/laws/show/929_051#n2 /15.05.2021/ (in Ukrainian).

5. Kamenska T.O. Formation of accounting policies in accordance with IFRS. *Accounting, analysis and audit: problems of theory, methodology, organization.* 2015. № 2. pp. 72–82. URL: http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/1599/1/13.pdf/05.06.2021/ (in Ukrainian).

6. Karpachova O.V. Accounting policy under IFRS as information support of the auditor. *Bulletin of the University of Banking.* 2020. № 2 (38). pp. 69–73. (in Ukrainian).

7. Korchahina V.H. Features of the formation of accounting policies in accordance with IFRS. *Current issues of modern economics:* Coll. Materials of III All-Ukrainian scientific and practical Conference (dedicated to the 100th anniversary of the Poltava State Agrarian University) (Poltava, December 8, 2020). Poltava: PDAU, 2020. pp. 198–201. (in Ukrainian).

8. Marenych T.H. Features of accounting policy formation. Market transformation of the economy: state, problems, prospects: materials of the IX International scientific-practical conference (dedicated to the memory of Professor Mazniev Hryhorii Yevtiiovych) (Kharkiv, April 6, 2018). Kharkiv: KhNTUS, 2018. pp. 28–32. (in Ukrainian).

9. Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance: IAS 20 from January 1, 2012, № 929_041. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041 /15.05.2021/ (in Ukrainian).

10. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors: IAS 8 from January 1, 2012, № 929_020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#n154 /17.05.2021/ (in Ukrainian).

11. Osipchuk D.S. Government assistance as an object of accounting policy: IFRS approach. *Accounting, analysis, audit and taxation: a modern paradigm in terms of sustainable development:* materials of the VI International Scientific and Practical Conference (dedicated to the 20th anniversary of the Department of Audit) (Kyiv, December 10, 2020). Kyiv: KNEU, 2020. (in Ukrainian).

12. Fair Value Measurement: IFRS 13 from January 1, 2013, № 929_068. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text /22.05.2021/ (in Ukrainian).

13. Presentation of Financial Statements: IAS 1 from January 1, 2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text/17.05.2021/ (in Ukrainian).

14. Agriculture: IFRS 41 from January 1, 2012, № 029_027. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text/22.05.2021/ (in Ukrainian).

15. Sheveria Ya.V. Interpretation of the impact of enterprise accounting policies on financial reporting and decision making. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/24823/1/Шеверя Я.%2C.pdf

16. Shmatova V.O., Yakymenko-Tereshchenko N.V. The impact of changes in the entity's accounting policies on IFRS financial statements. *Market infrastructure: electronic scientific-practical journal*. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/37_2019_ukr/117.pdf/08.06.2021/ (in Ukrainian).

17. Yatsyshyn S.R. Accounting policies: IFRS disclosures. URL: dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/30030/1/Облікова політика_розкриття згідно МСФЗ.pdf (in Ukrainian).

18. Obradovic B. Accounting policies and changes in accounting estimates. *Revizor.* 2018. Vol. 21 (84). pp. 69–78.

19. Smida – Main page. URL: https://smida.gov.ua/

Daryna OSIPCHUK
postgraduate student, State University "Zhytomyr Polytechnic"
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-7926-3935
e-mail: osipchuk_dasha@ukr.net

STATE AID AND IFRS ACCOUNTING POLICY

Introduction. *This paper establishes that accounting policy is an important step in the organization of accounting. The paper shows that an effective accounting policy allows forming reliable and high-quality indicators in the financial statements. This study examines the main ideas by scholars on problems of IFRS accounting policy. Also, the paper gives a critical assessment their main positions.*

The purpose of the paper *is to analyze the system of accounting standards for formation state aid accounting policy.*

Results. *The study shows that the state aid transactions accounting policy is a complex system of interrelated standards. Firstly, the article examines the impact of international accounting standards on the formation of accounting policies in general. Secondly, research shows that other standards also have a partial impact. Also, disclosing of significant accounting policies allows bettering understanding the methodological basis of financial reporting. Moreover, business entities adhere to the principle of conciseness in the formation of accounting policies. Finally, the article highlights the main elements of the State aid transactions accounting policy in accordance with IAS 20: recognition of state aid; methods of accounting for state grants; types and forms of state aid; recognition of contingent assets and contingent liabilities at the recognition of state aid; methods of presenting information on government grants related to assets and government grants related to income; disclosure of information in the notes to the financial statements.*

Conclusion. *Accounting policy is based on standards and judgments of management, which are proved by significant facts. Therefore, IFRS accounting policies should be viewed as a philosophy of choosing alternatives and accounting methods for business.*

Keywords: *accounting policy, IFRS, state aid*