

*О. В. Небильцова,  
канд. екон. наук, доцент, заступник завідувача кафедри міжнародного обліку та аудиту,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»*

*В. І. Король,  
д. ю. н., завідувач відділу стратегічних міжнародно-правових досліджень,  
НДІ приватного права і підприємництва імені академіка Ф. Г. Бурчака Національної  
академії наук України*

## **ОБЛІК ТА ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО СУБСИДЮВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*O. Nebyltsova,  
Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,  
Deputy chief of International Accounting and Audit Department Kyiv National Economic  
University named after Vadym Hetman*

*V. Korol,  
Habilitation Doctor in Law, Head of Strategic International Law Researches Department of  
Scientific-Research Institute of Private Law and Business of National Academy of Law Sciences  
Ukraine named after F.G. Burchak*

### **BUSINESS ENTITIES GOVERNMENT GRANTING ACCOUNTING AND LEGAL REGULATION**

*Предметом даної статті є розкриття як спільних підходів, так і особливостей таких економічного та правового інструментів, як Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу» та Угоди Світової організації торгівлі про субсидії і компенсаційні заходи, що здатні створювати не колізії, а синергетичний ефект у процесі застосування.*

*Оскільки наведений вище стандарт підлягає застосуванню для обліку та розкриття інформації щодо державних грантів (субсидій) методологія та структура даної статті обумовлені природою таких грантів, під якими слід розуміти державну допомогу у формі передання ресурсів суб'єктам господарювання в обмін на дотримання у минулому або майбутньому певних умов, пов'язаних з їхньою операційною діяльністю.*

*Увагу сфокусовано на критеріях та методах класифікації, визнання, оцінки, а також відображення державних субсидій у фінансовій звітності суб'єктів господарювання.*

*The subject of this article is discovering of IAS 20 "Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance" and World Trade Organization's "Agreement on Subsidies and Countervailing Measures" both common approaches and peculiarities which are capable to bear not the conflicts but synergy of these economic and legal instruments under implementation.*

*As above mentioned Standard shall be applied in accounting for, and in the disclosure of, Government grants the methodology and structure of the article is determined with the nature of such kind of grants to be considered as government's assistance in the form of transfers of resources to an entity in return for past or future compliance with certain conditions relating to the operating activities of the entity.*

*The attention is focused on the criteria and methods of the Government Grants classification, recognition, measurement as well as presentation in financial statements of the business entities.*

**Ключові слова:** МСБО, державна субсидія (грант), справедлива вартість, розкриття інформації, ресурси, капітал, дохід.

**Key words:** IAS, Government Grant, fair value, disclosure, recourses, capital, income.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Реалізація пріоритетних цілей стратегії розвитку України до 2020 року в економічній сфері та нерозривно пов'язаних з нею усіх інших сферах суспільного життя вимагає від держави дотримання збалансованого підходу при реалізації фінансово-економічної стратегії в цілому та при наданні суб'єктам господарювання державної допомоги зокрема. При цьому суверенне право на проведення самостійної економічної політики носить певною мірою обмежений характер внаслідок, зокрема, міжнародно-правових зобов'язань, прийнятих при набутті членства у Світовій організації торгівлі. У свою чергу, для суб'єктів господарювання суттєвого значення набуває проблема підготовки фінансової звітності для зовнішніх користувачів з дотриманням положень Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, які також перебувають у процесі пост-кризової модернізації.

У даному контексті необхідно враховувати такий важливий аспект, якщо багатосторонні угоди СОТ містять міжнародно-правові зобов'язання суб'єктів публічного права – членів цієї організації – держав та інтеграційних об'єднань (Європейського Союзу), то МСФЗ мають дещо іншу природу і спрямування на суб'єктів господарювання. Дійсно, МСФЗ є набором інструментів (стандартів, інтерпретацій та тлумачень), які регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім користувачам для прийняття ними економічних рішень щодо підприємства.

У межах загальної проблеми можна **виділити невирішену повною мірою її частину**, яка полягає у визначенні ступеню свободи органів влади держави в частині правомірного надання суб'єктам господарювання державних субсидій та основних вимог до їх визнання, оцінки та відображення у фінансовій звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів такими суб'єктами.

Комплексний характер проблематики обумовлює необхідність системного застосування економічного та правового інструментарію та, відповідно, актуалізує і підвищує значення міждисциплінарних наукових досліджень, спрямованих на забезпечення балансу публічних інтересів держави та приватних інтересів суб'єктів господарювання.

Окреслені вище концептуальні підходи дозволяють сформулювати **мету** статті, яка полягає у виявленні спільних підходів та особливостей регулювання відносин щодо надання державних субсидій суб'єктам господарювання як в економічній та правовій площинах за галузями наукових знань, так і на макро- та макрорівнях за суб'єктною ознакою, що у такій міждисциплінарній площині у вітчизняній науці досліджується вперше.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Для досягнення окресленої мети доцільним вбачається звернення до офіційних документів Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСБО) та Світової організації торгівлі (СОТ), аналітичних матеріалів Організації економічного співробітництва і розвитку, а також результатів досліджень фахівців у сфері регулювання відносин з надання субсидій, їх обліку та представлення у звітності, зокрема, С. Клеутіної, І.В. Кошкалда.

Як зазначено в аналітичних матеріалах однієї з провідних міжнародних організацій – Організації економічного співробітництва та розвитку, дві третини урядів країн-членів ОЕСР надають субсидії, причому більшість з них планує надалі здійснювати це ще більш активно [1].

Здійснюючи структурування та викладення матеріалу даної статті в хронологічній послідовності, варто розкрити ключові засади чинної в межах Світової організації торгівлі спеціальної Угоди СОТ про субсидії і компенсаційні заходи 1994 р. (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures) – надалі Угода про СКЗ.

Оскільки у фокусі уваги опинився такий механізм державної підтримки суб'єктів господарювання як субсидування, насамперед, виробництва або експорту, доцільно розкрити сутність і основні ознаки, які синтезовано у понятті «субсидія». Так, у ст. 1 Угоди про СКЗ передбачено, що субсидією є згідно з пп. 1.1 (а) (1) фінансове сприяння держави, згідно з пп. 1.1.(а)(2) – підтримка доходів чи цін у будь-якій формі та, нарешті, згідно з пп. 1.1 (b) – вигода, що надається таким чином [2].

Виходячи з того, що однією з ключових ознак наявності субсидії є саме фінансове, а не будь-яке інше сприяння, доцільно зауважити, що такий підхід є не випадковим. У процесі переговорів при узгодженні змісту цієї статті держави дійшли спільної позиції, що не всі заходи, які приводять до виникнення вигід у суб'єктів підприємництва, мають кваліфікуватись як субсидія та підлягати обмеженню за допомогою норм міжнародного економічного права. Тож запроваджений у праві СОТ підхід спрямований на узгодження свободи держав на проведення власної економічної політики та водночас установа на міжнародно-правовому рівні обмежень на здійснення ними лише певних заходів, а саме фінансово-торговельних, які й становлять предмет регулювання Угоди про СКЗ.

Таке сприяння безпосередньо має місце у випадку: прямого переказу грошових коштів (дотації, позики або вливання капіталу); потенційно прямої передачі грошових коштів або зобов'язань (гарантії за

позиками); відмови від доходів, які їй належать або їх не стягнення (податкові кредити); надання товарів та послуг, крім загальної інфраструктури, або здійснення закупівлі товарів чи послуг тощо.

Угода про СКЗ підлягає застосуванню виключно до субсидій, які можуть бути кваліфіковано як специфічні (адресні) відповідно до закріплених принципів. Так, насамперед, субсидія вважається адресною, у випадку коли законодавство або орган, що надає субсидію, прямо обмежує доступ до неї лише колом певних підприємств, у тому числі, розташованих у конкретному географічному регіоні. У свою чергу, субсидія не вважатиметься адресною при встановленні об'єктивних критеріїв і умов, які визначають право на отримання і розмір субсидії, якщо таке право є автоматичним та таких критеріїв і умов, які мають чітко закріплюватися у законах, нормативних актах або інших офіційних документах для можливості перевірки, дотримуються.

У розвиток наведеного, зазначимо, що у Міжнародному стандарті фінансової звітності (IAS) 20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу», переглянутому останній раз у 2012 році, підкреслено, що одержання підприємством державної допомоги може мати важливе значення для підготовки фінансової звітності в силу двох причин. По-перше, у випадку передачі ресурсів має бути знайдений відповідний належний метод такої передачі. По-друге, бажано визначити ту міру, якою підприємство виграло від одержання такої допомоги у звітному періоді. Це полегшить порівняння показників фінансової звітності з показниками за попередні періоди та фінансовою звітністю інших підприємств [3].

Необхідно також наголосити, що в документах СОТ вживається термін «державні субсидії». В офіційному перекладі українською мовою МСБО 20 закріплено термін «державні гранти». З метою однозначного розуміння предмету регулювання та для уникнення термінологічної плутанини, у п. 6 МСБО 20 зазначено, що державні гранти іноді можуть називатися по-іншому, наприклад субсидіями, субвенціями або преміями.

Одним із важливих питань, яке є дискусійним у методологічній площині щодо державних грантів, є питання їх визнання та представлення у фінансовій звітності. При цьому фахівці у сфері застосування МСФЗ висловлюють різні позиції, які можуть бути віднесено до одного з двох підходів.

Так, перший підхід передбачає визнання державних грантів у нерозривному зв'язку з капіталом. Такий підхід ґрунтується на тому, що «державні гранти» є видовим поняттям, щодо якого родовим поняттям виступає «державна допомога».

Дійсно, якщо під державною допомогою слід розуміти дії уряду, спрямовані на надання економічної вигоди певному підприємству чи колу підприємств, які відповідають визначеним критеріям, то державним грантом слід вважати допомогу, що надається державою у формі передачі підприємствам ресурсів в обмін на дотримання певних умов, пов'язаних з їхньою операційною діяльністю. При цьому, варто зазначити, що вся множинність грантів може бути диференційована у дві групи:

- ті, що відносяться до активів;
- всі інші субсидії відносяться до доходів.

Гранти, що відносяться до активів, є державні гранти, основна умова надання яких полягає у тому, що підприємство, яке має право на їх одержання, має придбати, побудувати або іншим способом набути довгострокові активи.

Виходячи з цього, державні гранти, пов'язані з капіталом, мають відображатись у звіті про фінансовий стан, а не визнаватись у складі прибутків чи збитків, оскільки за економічним змістом вони є не результатом діяльності суб'єкта господарювання, а стимулюючим інструментом економічної політики держави, що не може бути кваліфіковано як витрати.

У свою чергу, концептуально інший підхід бере за основу джерело надходження ресурсів, яким виступає держава (у широкому розмінні, наведеному далі), її публічні фінанси, а не надходження засновників – власників часток у капіталі або цінних паперів (акцій). Відповідно, державні гранти підлягають визнанню саме у складі прибутків та збитків відповідних звітних періодів, а не капіталу.

У розвиток наведеного, у стандарті під «державою» розуміється уряд, урядові відомства та аналогічні органи, незалежно від того, чи є вони місцевими, національними чи міжнародними. У свою чергу, в Угоді про СКЗ передбачено як подібні засади, так і відмінні, оскільки фінансове сприяння може здійснюватись не лише з боку центрального уряду, будь-яких державних органів безпосередньо, а й опосередковано через здійснення платежів до механізму фінансування або делегування приватним установам, у тому числі, державним компаніям, права виконання їх функцій на підставі наказу або доручення.

Як МСБО 20, так і Угода про СКЗ оперують категорією «вигода», не розкриваючи, водночас, його змісту. Спираючись на узагальнення практики вирішення спорів у межах СОТ, можна зазначити, що сутність концепції вигоди полягає в одержанні певним колом суб'єктів господарювання ринкових переваг саме внаслідок фінансового сприяння з боку уряду на більш сприятливих умовах.

З розміром компенсаційного мита, яке означає спеціальне мито, яке стягується з метою нейтралізації, усунення дії будь-якої субсидії, наданої на виробництво, виготовлення чи експорт будь-якого товару кореспондується розрахований розмір одержаної вигоди. У такому контексті особливої ваги набуває питання методики розрахунку обсягу субсидії як розміру вигоди для її отримувача.

Ілюструючи запроваджені на міжнародному рівні підходи на прикладі такого фінансового інструменту, як позика, зазначимо, що відповідно до норм Угоди про СКЗ позика, що надається урядом, не вважатиметься наданням вигоди, якщо тільки не має різниці між сумою, що виплачує підприємство-отримувач урядової позики, і сумою, яку б таке підприємство виплачувало за порівняною комерційною позикою, яку б це підприємство могла реально отримати на ринку. У цьому випадку вигодою вважається різниця між цими двома сумами.

Такий підхід у цілому вбачається цілком логічним з економічної точки зору, водночас, без залучення зорієнтованих на практичне застосування в діяльності суб'єктів господарювання положень МСБО та МСФЗ методика розрахунку вигоди навряд чи набуватиме цілісного та логічного завершення.

Отже, вигода, яка набувається від державної субсидії за ставкою процента нижче ринкової обліковується як державна субсидія. Позика має бути визнана та оцінена відповідно до МСБО (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Вигода від застосування ставки процента нижче ринкової має оцінюватись як різниця між первісною балансовою вартістю позики, визначеної відповідно до МСБО (IAS) 39, та одержаним прибутком. При цьому необхідно розглянути умови та зобов'язання, які були або мали бути виконані при ідентифікації витрат, які позика має компенсувати.

Як зазначає С. Клеутіна визнання державних грантів може здійснюватись за одним із двох методів, де:

1-й метод передбачає таке визнання як відкладеного доходу, який визнається у складі прибутків або збитків на систематичній основі протягом строку корисного використання суб'єктами господарювання активу;

2-й метод передбачає таке визнання у складі прибутків або збитків протягом строку використання активу, який підлягає амортизації, як зменшення розміру амортизаційних витрат, що нараховуються [4].

У методичних матеріалах, розроблених РМСБО для певної категорії суб'єктів економічної діяльності, а саме малих і середніх підприємств, акцентується увага на тому, що підприємство має визнавати та здійснювати оцінку грантів наступним чином:

а) гранти, які не передбачають виконання одержувачем певних умов у майбутньому, визнаються як дохід в момент їх одержання;

б) гранти, які передбачають виконання одержувачем певних умов у майбутньому, визнаються у складі доходу лише після виконання таких умов;

в) гранти, одержані до того, як критерії визнання будуть належними чином виконані, визнаються як зобов'язання [5].

У випадку надання державою грантів у немонетарній формі, наприклад, у вигляді надання суб'єктам господарювання земельних ділянок, звичайною практикою є оцінка справедливої вартості немонетарного активу, та облік як гранту, так і активу за даною справедливою вартістю. При цьому «справедлива вартість» це сума, на яку можна обміняти активу в операціях, які здійснюються між продавцем і покупцем за умови, що обидві сторони є добре поінформованими, незалежними між собою та бажають здійснити таку операцію.

Оскільки для суб'єкта господарювання важливим є питання моменту визнання та відображення в обліку державних гранти, як монетарні, так і немонетарні гранти не повинні визнаватись за справедливою вартістю до появи обґрунтованої впевненості у тому, що, по-перше, підприємство виконає пов'язані з ними умови, по-друге, гранти будуть одержані.

Досліджуючи процес гармонізації П(С)БО України до міжнародних стандартів І.В.Кошкалда наголошує на тому, що у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначається, що Національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним. Це свідчить про те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Так, наприклад, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» (який буде замінено з 2016 р. МСФЗ 15 – примітка моя) та містить елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [6].

**Висновки.** Підсумовуючи викладене вище, можна зробити загальний висновок, що спеціальній Угоді СОТ про субсидії і компенсаційні заходи та МСБО 20 притаманні як спільні підходи, так і важливі особливості, які обумовлені сферою і предметом регулювання, колом суб'єктів, на яких розповсюджується їхня дія. При цьому, такі особливості створюють не стільки економіко-правові колізії, скільки взаємно доповнюють один одного на засадах динамічної самоорганізації систем синергетики.

Враховуючи органічний зв'язок державних субсидій з фінансовими інструментами, міжнародні стандарти щодо регулювання яких зазнають на сучасному етапі суттєвих змін та впливатимуть після їх запровадження на реалізацію стратегій суб'єктами господарювання та прийняття рішень зовнішніх користувачів, насамперед, потенційних інвесторів, важливим напрямом подальших досліджень є моніторинг, аналіз та прогнозування характеру впливу останніх змін на функціонування різних категорій суб'єктів економічної діяльності.

#### **Список використаних джерел.**

1. *OECD countries take new approach to fostering innovation.* OECD Report [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/documents/8/03343.en.html>.

2. *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*. WTO Analytical Index : Subsidies and countervailing measures [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/analytic\\_index\\_e/subsidies\\_e.html](http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_e.html).
3. *IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org/documents/ias20.pdf>
4. Клеутина С. Международный стандарт финн отчетности IAS 20 “назва”<http://www.myshared.ru/slide/1247724/>
5. Фонд КМСФО: Учебные материалы по МСФО® для МСБ. Модуль 24 – Государственные субсидии [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org/Documents/Module24.pdf>
6. Кошкालда I.V. Особливості складання звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) відповідно до національних та міжнародних стандартів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbu/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/Vkhnu\\_ekon\\_2014\\_4\\_4.pdf](http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Vkhnu_ekon_2014_4_4.pdf).

#### **References.**

1. OECD countries take new approach to fostering innovation. OECD Report, [Online], available at: <http://www.oecd.org/documents/8/03343,en.html>.
2. *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*. WTO Analytical Index : Subsidies and countervailing measures, [Online], available at: [http://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/analytic\\_index\\_e/subsidies\\_e.html](http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/subsidies_e.html).
3. *IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*, [Online], available at: <http://www.ifrs.org/documents/ias20.pdf>
4. Kleutina, S. “Mezhdunarodnyj standart finn otchetnosti IAS 20”, [Online], available at: <http://www.myshared.ru/slide/1247724/>
5. Fond KMSFO: Uchebnye materialy po MSFO® dlja MSB. Modul' 24 – Gosudarstvennye subsidii, [Online], available at: <http://www.ifrs.org/Documents/Module24.pdf>
6. Koshkalda, I.V. (2014), “Ocoblyvosti skladannia zvituu pro finansovi rezultaty (zvituu pro sukupnyi dokhid) vidpovidno do natsionalnykh ta mizhnarodnykh standartiv”, [Online], available at: [http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbu/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/Vkhnu\\_ekon\\_2014\\_4\\_4.pdf](http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Vkhnu_ekon_2014_4_4.pdf).

*Стаття надійшла до редакції 20.10.2015 р.*