

Дарина Сергіївна **ОСПЧУК**

асистент, Державний університет "Житомирська Політехніка"

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7926-3935>

e-mail: osipchuk_dasha@ukr.net

ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ НАЦІОНАЛЬНОЇ ТА МІЖНАРОДНОЇ ПРАКТИКИ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ДЕРЖАВНИМИ ГРАНТАМИ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

Ця стаття висвітлює особливості та проблеми відображення операцій з державними грантами в обліку підприємства. У рукописі досліджено основні проблемні аспекти з обліку державних грантів та цільового фінансування, які виділялися вченими науковцями. За результатами дослідження було визначено головні методологічні аспекти реєстрації операцій з державними грантами, які потребують удосконалення. У рукописі розглянуто питання доцільності використання поняття «цільове фінансування» для позначення операцій з державними грантами. Автором надано рекомендації з удосконалення рахунків бухгалтерського обліку, призначених для відображення операцій з державними грантами та цільовим фінансуванням. Стаття висвітлює порівняльний аспект щодо рахунків бухгалтерського обліку для реєстрації операцій з державною допомогою в Україні та ряді зарубіжних країн.

Ключові слова: державний грант, державна допомога, цільове фінансування, цільові надходження, субсидії

ВСТУП

Відображення операцій з державними грантами в обліку підприємства завжди була актуальною серед вітчизняних та зарубіжних науковців. Не втратила вона своєї актуальності і на сьогодні. Навпаки, погіршення економічного середовища для бізнесу внаслідок зовнішніх чинників (пандемія, війна, зниження купівельної спроможності споживачів, подорожчання ресурсів тощо) змусили уряд переглянути засоби регулювання економічної політики та спрямувати значні ресурси для підтримки бізнесу в Україні. Державні гранти в такому ключі стають важливим джерелом фінансування для різних галузей економіки та різних підприємств.

Дослідженнями проблем облікового забезпечення операцій з державною допомогою свої праці присвячували такі науковці: Л. Гуцаленко [2], Н. Здирко [3], О. Пономаренко, Н. Канцедал [6], В. Жук, В. Метелиця, Ю. Зима, Е. Їлмаз [15], Х. Язаркан [14] та ін. Однак їх праці спрямовано або на конкретну галузь господарської діяльності (зокрема, сільське господарство) або не враховують сучасні тенденції у розвитку економічних відносин з приводу надання та отримання державної допомоги. Цю статтю присвячено дослідженню ключових аспектів відображення операцій з державними грантами на рахунках бухгалтерського обліку, визначенню ключових проблем, аналізу вже раніше запропонованих методик та наданню рекомендацій з удосконалення системи рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про державні гранти та цільові надходження в системі бухгалтерського обліку.

МЕТА роботи – проаналізувати наявні методики реєстрації операцій з державними грантами, визначити їх позитивні та негативні сторони й надати рекомендації з удосконалення реєстрації операцій з державними грантами на рахунках бухгалтерського обліку.

МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ

В основі дослідження застосовано наукові праці вітчизняних та зарубіжних науковців, що досліджували проблематику відображення операцій з державною допомогою в системі бухгалтерського обліку. Для дос-

лідження методологічного базису для реєстрації операцій з державними грантами застосовано національне та міжнародне законодавство з питань регулювання бухгалтерського обліку. У дослідженні застосовано методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу, теоретичного узагальнення та порівняння.

РЕЗУЛЬТАТИ

Для відображення операцій з державною допомогою у вітчизняній практиці прийнято застосовувати рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків [4] на цьому рахунку ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (зокрема отримана гуманітарна допомога). Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо [4].

До такого рахунку Інструкцією передбачено такі субрахунки:

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

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень [4].

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

Розглянемо економічну сутність поняття «цільове фінансування». Є. Шара [9, с. 22] у своїй роботі надає таке визначення:

- надання грошових коштів або майна із зазна-

ченими цілями або встановленими умовами їх витрачання; або

– грошові кошти, отримані неприбутковими організаціями на фінансування конкретних програм.

Тоді як О. Пономаренко та Н. Канцедал [6] стверджують, що «цільове фінансування», – термін часів планової економіки СРСР, асоціюється з коштами державного бюджету, а «цільові надходження» – асигнування з недержавних фондів, цільові внески юридичних і фізичних осіб.

Цільове фінансування – це забезпечення підприємств грошовими коштами з визначених джерел на конкретні цілі – стверджує І. Ткаченко [8].

На думку С. Войтко та ін., *цільове фінансування і цільові надходження* – це кошти, що надходять підприємству цільовим призначенням для фінансування певних заходів, програм і проєктів, а також для покриття планових збитків, що виникають внаслідок підтримки на належному рівні регульованих цін, і для компенсації витрат, які внаслідок певних причин не повинні покриватися за рахунок власних джерел [1, с. 81].

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

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

Однак категорія «цільове фінансування», на нашу думку, не відповідає сучасним реаліям економічних відносин. У цьому разі підтримуємо твердження О. Пономаренко і Н. Канцедал стосовно застарілості цього терміну. Оскільки, аналізуючи генезу розвитку інституту державної допомоги в Україні (з прийняттям 1 липня 2014 р. Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», що набув чинності 2 серпня 2017 р.), який формується у тісному взаємозв'язку з європейським законодавством у сфері державної допомоги та з метою порівнянності фінансових звітів суб'єктів господарювання України та іноземних суб'єктів підприємницької діяльності, що оперують саме поняттям «державна допомога», необхідно застосувати термін «державна допомога» або «державні гранти», зокрема визначений у МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», а також й інші тлумачення цього стандарту для цілей формування інформації для підприємств, що складають та подають звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів. Окрім того, вважаємо за необхідне застосування поняття «державна допомога» (або «державний грант») і для суб'єктів господарювання, що складають звітність за національними

стандартами. Зрозуміло, що такі зміни можливі лише у розробленні та прийнятті національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку стосовно регулювання операцій з державною допомогою, а також внесенні змін до форм фінансової звітності.

Так само неодноразово у науковій літературі підіймалося питання стосовно відповідності наявної структури рахунку 48 сучасним реаліям економічних відносин між підприємством та державою. Зокрема, така тематика дослідження знайшла своє відображення у працях Н. Зdirко, Л. Гуцаленко, В. Жука, В. Метелиці, Ю. Зими та ін.

Н. Зdirко [3] у своїй роботі стверджує, що структура цього рахунку потребує уточнення та коригування. Свою позицію науковець підтримує тим, що «...кошти державної підтримки виділяються в межах бюджетних програм і затверджуються на один рік. Тому з метою дотримання принципу превалювання сутності над формою доцільно надати назву цьому рахунку «Короткострокова державна підтримка» і виділяє такі субрахунки до нього: 481 «Поточні трансферти», 482 «Капітальні трансферти», 483 «Кредитні субсидії», 484 «Бюджетні страхові компенсації», 485 «Непряма підтримка», 486 «Інша державна підтримка» [3, с. 19].

Також науковець зазначає проблему виокремлення інформації про довгострокову державну підтримку, оскільки «...бюджетні позики містяться у складі всіх зобов'язань підприємств, дані про фінансову оренду (за рахунок бюджетних коштів) – у складі зобов'язань за всіма орендованими об'єктами» [3, с. 20].

Для вирішення поставленої проблеми Н. Зdirко пропонує введення нового рахунку бухгалтерського обліку – 56 «Довгострокова державна підтримка» [3, с. 20].

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

У плані рахунків бухгалтерського обліку рахунок 48 відносять до 4 класу рахунків «Власний капітал та забезпечення зобов'язань». Однак у фінансовій звітності цей рахунок розкривається у складі довгострокових зобов'язань. Оскільки цільове фінансування неможна віднести до категорії власного капіталу, то й у фінансовій звітності неможна відобразити його у відповідному розділі. До власного капіталу відносимо все те, що внесено засновниками (учасниками). А цільове фінансування у своїй суті є залученням капіталом, оскільки фінансування надходить із зовнішніх джерел.

Питання в тому, чи є воно зобов'язанням. Щоб дати питання на цю відповідь, маємо звернутися до категорії «зобов'язання». Як зазначено у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зобов'язання

– заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [7].

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

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

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

Суть цього рахунку полягає в тому, що він відображає залишок коштів цільового фінансування на кінець звітного періоду. Відповідно те фінансування, яке освоєно вже у звітному періоді, згідно з заданими методиками відображається на інших рахунках – або у складі доходів майбутніх періодів, або у складі інших доходів. Тоді як залишок на рахунку може бути сформовано як за рахунок короткострокових програм підтримки, так і довгострокових. Цей рахунок має властивість, як і рахунки 4 класу, – капіталізація, тобто акумулювання певного залишку ресурсів протягом певного періоду часу. До того ж неможна застосувати класифікацію для аналізованого виду ресурсів, що застосовуються до зобов'язань.

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

До того ж така трансформація рахунку 48 породжує нову проблему: де відображати операції з надходження цільових внесків від юридичних та фізичних осіб?

Автором не запропоновано альтернативу для відображення операцій з внесками від юридичних та фізичних осіб. Науковець виділяє рахунок, який безпосередньо застосовується для операцій з державною допомогою. У такому разі, якщо автор пропонує такі зміни, то необхідно наводити інші альтернативні варіанти, які б не створювали нових методологічних проблем у реєстрації операцій.

У спільній праці Л. Гуцаленко та Н. Зdirko [2, с. 242] йдеться мова про те, що окремі субрахунки до рахунку 48 (481 «Кошти вивільнені від оподаткування» та 483 «Благодійна допомога») відобразатимуть інформацію, яка дублюється. Автори пропонують їх об'єднання в рахунок 485 «Непряма підтримка». На їх думку, це допоможе уникнути повторень і узагальнити інформацію про непряму підтримку на одному субрахунку.

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

У праці Т. Кучеренко та ін., а також О. Пономаренко та Н. Канцедал [5; 6] підіймається питання облікового забезпечення краудфандингу, зокрема краудінвестингу, як одного з механізмів інноваційної діяльності.

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

За моделлю роялті інвестор краудфандингової платформи виступає як один із засновників створення будь-якого авторського інноваційного проєкту та крім нефінансових винагород одержує частину з прибутку проєкту, який він фінансує [5, с. 41].

Авторами Т. Кучеренко та ін. запропоновано ввести рахунок 486 «Цільове фінансування інноваційних проєктів за рахунок юридичних і фізичних осіб» [5, с. 38] для відображення коштів від краудінвестингу. Тоді як О. Пономаренко та Н. Канцедал підтримують цю висловлену думку [6].

Краудфандинг останнім часом набуває свого розвитку та поширення, проте найбільше застосовується для реалізації стартап-проєктів невеликих компаній, а не для підтримки чи масштабних проєктів суб'єктів господарювання. Тобто постає питання доцільності виділення окремого субрахунку для відображення фінансування інноваційної діяльності за рахунок краудінвестингу. Оскільки інноваційна діяльність не є досить розповсюдженою на всю сукупність господарюючих суб'єктів в країні. Тому вважаємо, що такі операції варто відображати у системі аналітичного обліку. Для синтетичного обліку доцільним було б застосування рахунку «Інші цільові надходження від юридичних та фізичних осіб». Крім того, виокремлення такого

субрахунку дало б змогу відокремити державну допомогу від недержавної.

Удосконалення синтетичного обліку державної допомоги та цільових надходжень можливе лише шляхом трансформації чинного рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Розглядаючи думки науковців в багатьох працях, які присвячено дослідженню проблем облікового відображення державної підтримки на цьому рахунку, можна впевнено виділити головну ідею – необхідно розмежовувати надходження від держави та від надходжень з інших джерел. У зв'язку з цим пропонуємо внести такі зміни до Інструкції про застосування плану рахунків, зокрема: приєднати нову назву рахунку 48 «Державна допомога та цільові надходження» та виділити субрахунки до нього 481 «Державні гранти», 482 «Фіскальні пільги», 483 «Благодійна допомога», 484 «Цільові надходження від юридичних та фізичних осіб», 485 «Інша державна допомога», 486 «Інші цільові надходження від юридичних та фізичних осіб».

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

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

Субрахунок 482 «Фіскальні пільги» передбачає уза-

гальнення інформації про всі види непрямой підтримки підприємства за рахунок податкових пільг з податку на прибуток, ПДВ, податкових канікул та інших фіскальних заходів підтримки. Аналітичний облік за рахунком передбачає реєстрацію за видами податків.

Субрахунок 484 «Цільові надходження від юридичних та фізичних осіб» призначено для реєстрації операцій з надходження фінансування від приватних джерел, зокрема юридичних та фізичних осіб. Аналітичний облік за рахунком передбачає узагальнення за надавачами, формами підтримки (гранти), цілями застосування.

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

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

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

Таблиця 1 – Рахунки для відображення операцій з державною допомогою згідно з планами рахунків

Країна (джерело)	Рахунки відповідно до плану рахунків
Словаччина ([11])	34 «Бухгалтерський облік податків та субсидій». 346 «Субсидії з державного бюджету». 347 «Інші субсидії».
Угорщина ([10], [12])	96 «Інші доходи». 967 «Підтримка та виплати, отримані без зобов'язань щодо повернення».
Чехія ([13])	34 «Розрахунок податків і субсидій». 346 «Субвенція з державного бюджету». 347 «Інші субсидії».

Бухгалтерська практика відображення операцій з державною допомогою у Словаччині полягає у реєстрації господарської операції на пасивному балансовому рахунку 34 «Бухгалтерський облік податків та субсидій», а саме на субрахунках: 346 «Субсидії з державного бюджету» та 347 «Інші субсидії». Рахунок входить до третього класу рахунків «Розрахункові операції», що включає в себе активні та пасивні рахунки. Операції з руху отриманих субсидій відображаються у кореспонденції з такими рахунками:

1. Списання субсидій на придбання довгострокових активів та технічне оцінювання – Дт. 346/347 – Кт. 384 «Доходи майбутніх періодів».

2. Використання субсидій на господарську діяльність (гранти, пов'язані з доходом) – Дт. 346/347 – Кт. 648 «Інші операційні доходи».

3. Використання субсидій на сплату відсотків за відповідним кредитом – Дт. 346/347 – Кт. 668 «Інші фінансові надходження».

Національна практика реєстрації господарських операцій з державними грантами в Угорщині пропонує

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

Відображення операцій з державними субсидіями в Чехії відбувається на пасивному балансовому рахунку 34 «Розрахунок податків і субсидій», зокрема на субрахунках: 346 «Субвенція з державного бюджету» та 347 «Інші субсидії». Рахунок 346 призначений для реєстрації операцій за безповоротними коштами з дер-

жавного бюджету, операційних та інвестиційних субсидій. Тоді як 347 застосовується для відображення безповоротних коштів з міського та місцевого бюджетів, операційних та інвестиційних субсидій.

Наприклад операції з відображення грантів, пов'язаних з активами чи грантів, пов'язаних з доходами може бути представлено так:

1. Використання субсидії на будівництво житла – Дт. 346/347 – Кт. 413 «Інші капітальні фонди»

2. Використання субвенції з державного бюджету, наданої для покриття витрат – Дт. 346/347 – Кт. 648 «Інші операційні доходи».

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

Наприклад, Е. Їлмаз [15] у своїй роботі підіймає питання обліку державних грантів отриманих сільськогосподарськими підприємствами та пропонує застосувати проект плану рахунків, що підготовлено ліквідованою Турецькою установою стандартів бухгалтерського обліку. Автор пропонує: «у разі відображення державної допомоги, отриманої згідно із зазначеним проектом, як дохід, використовується рахунок 643 «Державні стимулюючі надходження». У разі прийняття капітального підходу в державній допомозі, яка обліковується згідно з МСБО 20, буде застосовано рахунок 559 «Відстрочений податковий дохід (витрати)» або 549 «Спеціальні фонди» [15].

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

Порівнюючи рахунки бухгалтерського обліку, які призначено для реєстрації операцій з державними грантами в Україні та інших країнах, можна стверджувати про схожість підходу зі Словаччиною та Чехією, де є виділеними балансові рахунки пасивного характеру для реєстрації таких операцій, які застосовуються у кореспонденції з рахунком відстрочених доходів або інших операційних доходів (інших доходів). Тоді як підхід Угорщини полягає у деталізації отриманих доходів. В Україні така практика не набула свого розвитку і передбачає реєстрацію доходів від грантів у складі інших

операційних доходів або інших доходів. Загалом угорська практика має свої позитивні сторони, оскільки таке розмежування доходів й їх відокремлення від інших категорій доходу дозволяє більш широко дослідити ступінь участі держави у доходах підприємства. Особливо це корисно, коли така інформація розкривається у звіті про прибутки та збитки або примітках до нього.

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

ВИСНОВКИ

Результати дослідження показують, що в національній практиці відображення операцій з державними грантами є істотною проблемою з узагальненням інформації на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Як показує практика та зміни в економічному середовищі, необхідним є його трансформація та оновлення.

Вважаємо за необхідне підкреслити важливість застосування загальноприйнятої термінології для позначення операцій з державними грантами: відійти від застосування поняття «цільове фінансування». Натомість, ввести до категорійно-понятійного апарату по даному об'єкту обліку поняття «державна допомога» (або «державні гранти»), яке б повністю відображало сутність даного об'єкту. Тоді як для фінансування отриманого з недержавних джерел (від юридичних та фізичних осіб) закріпити поняття «цільові надходження» для цілей бухгалтерського обліку.

Запропонована нами оновлена структура рахунку 48 «Державна допомога та цільові надходження» дасть змогу повною мірою відобразити реальну сутність здійснених господарських операцій та не суперечити принципам бухгалтерського обліку. Разом з новою запропонованою моделлю рахунку надано рекомендації з покращення аналітичного обліку операцій з цільовими надходженнями та державними грантами, які дозволять покращити інформаційне середовище бухгалтерського обліку таких операцій.

Дослідження міжнародного досвіду з реєстрації операцій з державними грантами палл змогу виділити спільні та відмінні риси з національною практикою обліку, а також отримати орієнтири щодо подальших досліджень у сфері відображення доходів від операцій з державними грантами.

Список використаних джерел

1. Войтко В., Кудіна О., Серікова Т. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств. *Вісник Національного технічного університету «ХПИ»*. 2019. № 23. С. 77–85. URL: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/48041>
2. Гуцаленко Л., Здирко Н. Особливості відображення в обліку державної підтримки фермерських господарств. *Сталій розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 240–245. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_53
3. Здирко Н. Уніфікація фінансової звітності для відображення коштів державної підтримки фермерськими господарствами. *Облік і фінанси*. 2013. № 1(59). С. 15–22. URL: <https://afj.org.ua/pdf/42-unifikaciya-finansovoi-zvitnosti-dlya>

vidobrazhennya-koshtiv-derzhavnoi-pidtrimki-fermerskimi-gospodarstvami.pdf

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інстр. М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 : станом на 29 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

5. Кучеренко Т., Ратушна О., Мельник Л. Облік фінансування інноваційної діяльності підприємства. *Облік і фінанси*. 2019. № 1(83). С. 35–43. URL: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-35-43](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-35-43)

6. Пономаренко О., Канцедал Н. Цільове фінансування агробізнесу: аспекти бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2020. № 5. URL: https://www.researchgate.net/profile/Nataliya-Kantsedal/publication/341731353_TARGET_FINANCING_OF_AGROBUSINESS_ASPECTS_OF_ACCOUNTING/links/5f030444a6fdcc4ca44ea1f9/TARGET-FINANCING-OF-AGROBUSINESS-ASPECTS-OF-ACCOUNTING.pdf

7. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73: станом на 17 лют. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

8. Ткаченко І. Цільове фінансування: податково-бухгалтерські аспекти. *Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського*. 2011. № 6. С. 223–226. URL: [http://www.kdu.edu.ua/statti/2011-6-1\(71\)/223.pdf](http://www.kdu.edu.ua/statti/2011-6-1(71)/223.pdf)

9. Шара С. Визнання та класифікація державних грантів. *Логос. Мистецтво наукової думки*. 2019. № 3. С. 21–24.

10. Az Andrassy Egyetem Számlarendje: of 12.12.2019. URL: <https://www.andrassyuni.eu/docfile/de-2649-kontenordnung-der-aub-hu.pdf>

11. On stipulation of details of accounting procedures and framework chart of accounts for entrepreneurs keeping double-entry accounting: Measure of the Ministry of Finance of the Slovak Republic of 11.12.2003 no. 25167/2003-92. URL: https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/20204/29/Measure_No_23054_as_amended.pdf

12. Számlarend, Számlatükör: Országos Elnökség től 10.11.1999 p. URL: https://gteportal.eu/content/uploads/2020/05/12_Számlarend_számlatükör.pdf

13. Účetní osnova pro podnikatele. URL: <https://www.uctovani.net/ucetni-osnova.php>

14. Yazarkan H. Accounting Process for Government Grants in Hazelnut Production within the Framework of International Accounting Standards: Turkey Sample. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*. 2016. Vol. 6, no. 3. URL: <https://doi.org/10.6007/ijarafms/v6-i3/2151>

15. Yılmaz E. Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *MÖDAV*. 2014. No. 4/2. URL: <https://www.researchgate.net/publication/327269371>

References

1. Voitko V., Kudina O., Syerikova T. Problems of accounting and analytical provision of grants as alternative sources of enterprise financing. *Bulletin of the National Technical University "KhPI"*. 2019. No. 23. pp. 77–85. URL: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/48041> (date of access: 09/01/2023). (in Ukrainian).

2. Hutsalenko L., Zdyrko N. Peculiarities of reflection in the accounting of state support to farms. *Sustainable economic development*. 2013. No. 3. pp. 240–245. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_53 (in Ukrainian).

3. Zdyrko N. Unification of financial reporting for the display of state support funds for farms. *Accounting and finance*. 2013. No. 1(59). pp. 15–22. URL: <https://afj.org.ua/pdf/42-unifikaciya-finansovoi-zvitnosti-dlya-vidobrazhennya-koshtiv-derzhavnoi-pidtrimki-fermerskimi-gospodarstvami.pdf> (in Ukrainian).

4. Instructions on the application of the Plan of accounts for the accounting of assets, capital, liabilities and economic operations of enterprises and organizations: Instrument. Ministry of Finance of Ukraine dated November 30, 1999 No. 291: as of July 29 2022 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (in Ukrainian).

5. Kucherenko T., Ratushna O., Melnyk L. Accounting for the financing of innovative activities of the enterprise. *Accounting and finance*. 2019. No. 1(83). P. 35–43. URL: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-35-43](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-35-43) (in Ukrainian).

6. Ponomarenko O., Kantsedal N. Targeted financing of agribusiness: accounting aspects. *Efficient economy*. 2020. No. 5. URL: 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 (in Ukrainian).

7. On the approval of the National regulation (standard) of accounting 1 “General requirements for financial reporting”: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 7, 2013 No. 73: as of February 17 2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (in Ukrainian).

8. Tkachenko I. Targeted financing: tax and accounting aspects. *Bulletin of Mykhailo Ostrogradsky KrNU*. 2011. No. 6. pp. 223–226. URL: [http://www.kdu.edu.ua/statti/2011-6-1\(71\)/223.pdf](http://www.kdu.edu.ua/statti/2011-6-1(71)/223.pdf) (in Ukrainian).

9. Shara E. Recognition and classification of state grants. *Logos. The art of scientific thought*. 2019. No. 3. pp. 21–24. (in Ukrainian).

10. Az Andrassy Egyetem Számlarendje: of 12.12.2019. URL: <https://www.andrassyuni.eu/docfile/de-2649-kontenordnung-der-aub-hu.pdf>

11. On stipulation of details of accounting procedures and framework chart of accounts for entrepreneurs keeping double-entry accounting: Measure of the Ministry of Finance of the Slovak Republic of 11.12.2003 no. 25167/2003-92. URL: https://www.mfsr.sk/files/archiv/priloha-stranky/20204/29/Measure_No_23054_as_amended.pdf

12. Számlarend, Számlatükör: Országos Elnökség től 10.11.1999 p. URL: https://gteportal.eu/content/uploads/2020/05/12_Számlarend_számlatükör.pdf

13. Účetní osnova pro podnikatele. URL: <https://www.uctovani.net/ucetni-osnova.php>

14. Yazarkan H. Accounting Process for Government Grants in Hazelnut Production within the Framework of International Accounting Standards: Turkey Sample. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*. 2016. Vol. 6, no. 3. URL: <https://doi.org/10.6007/ijarafms/v6-i3/2151>

15. Yılmaz E. Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Tarımsal Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi. *MÖDAV*. 2014. No. 4/2. URL: <https://www.researchgate.net/publication/327269371>

Daryna OSIPCHUK

assistant, State University "Zhytomyr Polytechnic"

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7926-3935>

e-mail: osipchuk_dasha@ukr.net

FEATURES AND CHALLENGES OF NATIONAL AND INTERNATIONAL PRACTICES IN REPRESENTING OPERATIONS WITH GOVERNMENT GRANTS IN ENTERPRISE ACCOUNTING

Manuscript is dedicated to the examination of key aspects related to the representation of government grant operations in accounting records. It aims to identify critical issues, analyze previously proposed methodologies, and provide recommendations for enhancing the accounting system to consolidate information regarding government grants and earmarked receipts within the accounting framework.

The purpose of the paper is to analyze existing methodologies for recording government grant transactions, identify their strengths and weaknesses, and provide recommendations for improving the process of recording government grant transactions in accounting records.

The research findings reveal key aspects of the scholarly discourse on the issue of registering government grant transactions in accounting records. The paper proposes an enhanced accounting model for representing government grant operations and earmarked receipts. The manuscript provides a comparative perspective on accounting practices for recording government assistance in Ukraine and several foreign countries.

The author summarizes that there are significant issues in the domestic methodology for registering government grant transactions. The paper presents approaches to improving the accounting tools for government grants and earmarked receipts, aiming to enhance the quality of financial information. The author suggests categorizing transactions into two groups: government grant transactions and earmarked receipts transactions. Researching international practices in recording government grant transactions allowed for identifying commonalities and differences with national accounting practices.

Keywords: government grant, government assistance, targeted funding, earmarked receipts, subsidies