

26-6.2
20.11.23

Олексій Сергійович Герасимчук

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

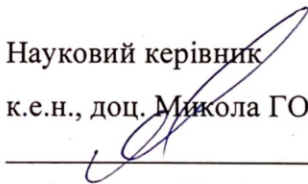
на тему

“Бухгалтерський облік державних грантів”

Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

Науковий керівник

к.е.н., доц. Микола ГОРОДИСЬКИЙ



(підпис)

Рецензент

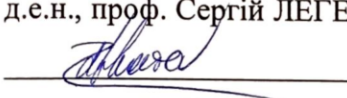
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК



(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку

д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК



(підпис)

Житомир
2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ	7
1.1. Сутність та види державних грантів.....	7
1.2. Регулювання обліку державних грантів та їх розкриття у звітності за МСБО 20 (IAS 20).....	18
Висновки до розділу 1.....	27
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ.....	29
2.1. Проблеми облікового забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств.....	29
2.2. Методика бухгалтерського обліку державних грантів	39
Висновки до розділу 2	50
РОЗДІЛ 3. ЗВІТНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО ДЕРЖАВНІ ГРАНТИ.....	52
3.1. Розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності.....	52
3.2. Інформації про державні гранти у звітності за МСФЗ	63
Висновки до розділу 3.....	67
РОЗДІЛ 4. РОЛЬ ПЕДАГОГІЧНОЇ МАЙСТЕРНОСТІ У ВИКЛАДАННІ ОБЛІКОВИХ ДИСЦИПЛІН	68
4.1. Педагогічна майстерність викладача вищої школи	68
4.2. Формування та розвиток педагогічної майстерності засобами самовиховання.....	76
Висновки до розділу 4.....	81
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	86
ДОДАТКИ	91

ВСТУП

Намагаючись розв'язати одну з ключових проблем для розвитку бізнесу – фінансову, – підприємці орієнтуються, переважно, на кредитний ресурс. Великий бізнес навіть в умовах війни, здебільшого, такі гроші знаходить. А ось можливості запозичень для мікро-, малого й значної частини середнього бізнесу обмежені. Комерційні кредити дорогі, у позичальників немає майна для застави. Проблеми із заставою, кредитною історією та підготовкою документації часто стають і на заваді участі ММСП у пільгових державних кредитних програмах.

При цьому далеко не всі знають про можливості грантової підтримки від України, відповідального великого бізнесу та міжнародних партнерів. Звісно ж, аби отримати грант, доведеться потрудилися, зокрема правильно підготувати заявку з бізнес-планом.

Перевага грантів у тому, що, на відміну від кредитів з відсотками, ці гроші (при дотриманні оголошених грантодавцями чи розпорядниками коштів умов) не доведеться повертати.

Грант – це кошти, що надаються на безповоротній основі некомерційним організаціям або фізичним особам на реалізацію соціальних проектів, благодійних програм, на проведення досліджень, навчання, на інші суспільно корисні цілі з наступним звітом про їх використання та результати зміни ситуації.

Найчастіше виділення грантів відбувається в ході реалізації грантової програми. Грантова програма – план дій з організації цільового фінансування проектів грантозаявників.

Гранти розподіляються на конкурсній основі. Залежно від умов конкурсу в ньому можуть брати участь зареєстровані громадські організації, муніципальні і державні організації, творчі колективи або фізичні особи.

Актуальність тематичної спрямованості роботи зумовлюється підвищенням значущості позабюджетних вкладень у виробничу і соціальну

сфери. Аналіз законодавчої бази показав неврегульованість обліково-аналітичного забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств. Відсутність науково-обґрунтованих розробок з методології бухгалтерського обліку грантів у вітчизняній науці та законодавчій базі призвело до необхідності ґрунтовного аналізу існуючих нормативних актів, та визначення на їх основі сутності понять «грант» та «цільове фінансування». Проблема, що потребує дослідження, полягає в необхідності удосконалення облікового забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств за рахунок розробки відповідних методичних рекомендацій.

Метою роботи є дослідження особливостей бухгалтерського обліку державних грантів.

Відповідно до мети дослідження були поставлені такі завдання:

- дослідити сутність та види державних грантів;
- проаналізувати правове регулювання державних грантів;
- дослідити порядок облікового відображення, документування та розкриття у звітності інформації про державні гранти;
- виявити особливості отримання та обліку державних грантів в умовах воєнного стану;
- визначити проблеми облікового забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств.

Предметом дослідження є операції з державними грантами.

Об'єктом дослідження є організація та методика бухгалтерського обліку державних грантів.

Теоретична і методологічна база дослідження. Теоретичну основу дослідження склали законодавчі акти і нормативні документи з питань організації та методики бухгалтерського обліку державних грантів.

Методика дослідження ґрунтується на використанні діалектичного методу пізнання, особливістю якого є системний і комплексний підхід до досліджуваного явища.

Інформаційною базою дослідження виступили наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з проблем організації та методики бухгалтерського обліку державних грантів, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів у сфері бухгалтерського обліку та оподаткування, законодавчі та нормативні документи України, статистичні дані, довідкові та інформаційні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна отриманих результатів. Основні положення наукової новизни полягають у теоретичному обґрунтуванні організації та методики бухгалтерського обліку державних грантів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій із організації та методики бухгалтерського обліку державних грантів.

Результати дослідження були апробовані на IV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу» (Житомир, 9-10 листопада 2023 року), тези доповідей загальним обсягом 0,12 друк.арк. (Додаток А).

Особистий внесок автора. Магістерська робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Магістерська робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел і додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ

1.1. Сутність та види державних грантів

Намагаючись розв'язати одну з ключових проблем для розвитку бізнесу – фінансову, – підприємці орієнтуються, переважно, на кредитний ресурс. Великий бізнес навіть в умовах війни, здебільшого, такі гроші знаходить. А ось можливості запозичень для мікро-, малого й значної частини середнього бізнесу обмежені. Комерційні кредити дорогі, у позичальників немає майна для застави. Проблеми із заставою, кредитною історією та підготовкою документації часто стають і на заваді участі ММСП у пільгових державних кредитних програмах.

При цьому далеко не всі знають про можливості грантової підтримки від України, відповідального великого бізнесу та міжнародних партнерів. Звісно ж, аби отримати грант, доведеться потрудилися, зокрема правильно підготувати заявку з бізнес-планом.

Перевага грантів у тому, що, на відміну від кредитів з відсотками, ці гроші (при дотриманні оголошених грантодавцями чи розпорядниками коштів умов) не доведеться повертати.

Програми державної грантової підтримки. Головною державною грантовою програмою для стимулювання бізнесу в умовах війни є урядовий проєкт “єРобота”, що передбачає надання українцям грантів для започаткування бізнесу, розвитку підприємництва та для навчання. Проєкт втілюється за шістьма напрямками:

- мікрогранти для створення власного бізнесу (“Власна справа”);
- гранти для розвитку переробного підприємства;
- державне фінансування закладки саду;
- кошти для розвитку тепличного господарства;

- гранти на реалізацію стартапу, в тому числі у сфері ІТ;
- кошти на навчання за ІТ-спеціальностями.

Допомогу надають як підприємцям-початківцям, так і людям, котрі вже мають досвід у бізнесі. Подавати заявки на гранти потрібно через Портал Дія.

За програмою “Власна справа” українці можуть одержати фінансову підтримку від держави у вигляді мікрогранту (від 50 до 250 тисяч гривень). Гроші можна витратити на придбання чи лізинг обладнання, закупівлю сировини та матеріалів, оренду приміщень. Обов'язкова умова надання коштів - створення 1-2 робочих місць.

За даними Мінекономіки, цьогоріч на програму передбачено 1,8 мільярда гривень. А це – ресурс приблизно для 7000 мікрогрантів. Тоді як торік такі гранти отримали 3300 підприємців (програма розпочалася з 1 липня 2022-го).

Максимальний розмір гранту, який Україна надає на створення переробного підприємства, - 8 мільйонів гривень. Гроші дадуть за умови співфінансування. Причому, приєднатися до програми фахівці радять якомога раніше. Адже при оформленні першої тисячі грантів держава компенсує до 70% вартості проєкту (не менше 30% - внесок отримувача держдопомоги). Тоді як для решти грантів діє інше співвідношення: до 50% вартості – за рахунок грантів та не менше 50% – кошти отримувача (власні або кредитні).

Підприємець може отримати один грант або для створення нового переробного підприємства, або ж для розширення наявних потужностей. Важлива умова: створення щонайменше 25 робочих місць. Але охочим варто поспішити: прийом заявок завершується 31 березня. Заяву також можна подати через Портал Дія. Заявки, подані без бізнес-планів (за такою формою), не розглядаються.

Грантова програма з компенсації створення садів дозволяє підприємцям залучити від 140 тисяч до 400 тисяч гривень за гектар насаджень. При цьому площа нового саду має бути не меншою, ніж 1, і не більшою, ніж 25 гектарів.

А за програмою компенсації вартості теплиць кожен учасник може залучити до 7 мільйонів гривень. Основна умова обох програм – створення нових робочих місць. Плюс має бути належним чином підтверджене право власності або користування земельною ділянкою. В Мінагрополітики також наголошують, що у поданих проєктах на створення саду і на будівництво теплиць обов'язково мають бути передбачені система зрошення та водозабір. І, звісно ж, важливою умовою отримання грантів є чесна сплата податків та зборів під час виробничої діяльності.

Гранти від іноземних держав та міжнародних фінансових інституцій

Європейський банк реконструкції та розвитку (ЄБРР) завдяки фінансуванню ЄС і країн-донорів пропонує гранти малим та середнім підприємствам України для зростання бізнесу. Банк допомагає залучати висококваліфікованих консультантів, котрі допоможуть трансформувати бізнес, надаючи кошти для часткової оплати їхніх послуг. Сума кожного гранту - від 25% до 75% вартості консалтингових послуг, але не більше 10 000 євро.

На підтримку можуть розраховувати малі й середні підприємства зі штатом до 250 працівників, які працюють більше двох років. Програма стосується усіх секторів економіки, окрім фінансового, страхового, тютюнового, ігрового, виробництва міцних алкогольних напоїв та ВПК.

ЄБРР також продовжує секторальну підтримку меблевої, туристичної і текстильної галузей. Крім того, банк стимулює розвиток українського бізнесу за такими напрямками як гендерна рівність, використання зелених технологій і цифровізація.

Діє Програма для підприємств-позичальників Укрексімбанку, які успішно реалізують інвестиційні субпроєкти. ЄБРР надає їм можливість отримати грант у розмірі до 15% від суми субкредиту (до 450 000 євро).

Програма міжнародної технічної допомоги «Застосування та імплементація Угоди про асоціацію між ЄС та Україною у сфері торгівлі» підтримує фінансування інвестиційних проєктів українських мікро-,

малих та середніх підприємств в умовах війни – компенсує до 30% від вартості відповідних проектів. Фокус підтримки зосерджується водночас як на релокованих підприємствах, так і на нерелокованих, які планують здійснювати інвестиції у свою виробничу діяльність. Загальний бюджет ініціативи становить 2,4 мільйона євро, включаючи 1,3 мільйона євро як початкову суму доступну для грантів.

Фінансування відбувається за кошти уряду Німеччини. уряду Німеччини. Реалізацію ініціативи здійснюватиме німецька урядова компанія Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH у партнерстві з German Sparkassenstiftung, Фондом розвитку підприємництва та на першому етапі з двома українськими банками – Банком «Львів» та «Ощадбанком».

Максимальний розмір інвестиційного проекту, який може бути підтриманий ініціативою, становить 240 тис. євро в гривневому еквіваленті, а максимальний грант для кінцевого бенефіціара становитиме до 30 тис. євро. Взяти участь в ініціативі зможуть підприємці без обмеження за видами економічної діяльності.

Однак, вимоги до учасників програми такі:

отримувачами мають бути мікро-, малі та середні підприємства;

не менше 70% бізнесу має перебувати у приватній власності;

бізнес має існувати не менше одного року;

мають бути позитивні результати діяльності (прибуток) принаймні за 2021 рік;

бізнес не може класифікуватися як високоризиковий відповідно до стандартів НБУ;

учасники повинні дотримуватися екологічних та соціальних стандартів відповідно до чинного законодавства України.

Щоб узяти участь, підприємцю потрібно звернутись до одного з банків-партнерів ініціативи та підтвердити відповідність вищезазначеним критеріям. У разі їх прийнятності, банк-партнер надає кредит для фінансування бізнес-

проекту, після успішної реалізації якого підприємець отримує грант. Бенефеціари програми також матимуть змогу отримати консалтингову допомогу для подальшого розвитку бізнесу.

Також грантову допомогу бізнесам, які мають на меті релокацію бізнесу в більш безпечні регіони (наприклад, на захід України) із подальшим поновленням бізнес-діяльності, надає Данська рада у справах біженців (DRC). Програма передбачає фінансову підтримку до \$15000 - залежно від кількості робочих місць, які планується створити, відновити чи зберегти, а також від індивідуальних потреб бізнесу.

Європейська Комісія започаткувала два конкурси пропозицій під спільною назвою “ReadyForEU” із загальним бюджетом 7,5 мільйонів євро. Мета - допомогти українським підприємцям та підприємствам скористатися перевагами внутрішнього ринку ЄС. Конкурси фінансуються в межах Програми внутрішнього ринку. Проект розрахований на українських малих та середніх підприємців, котрі постраждали від війни, а також на новий український бізнес. Зокрема, в межах проекту “Бізнес-міст” донори хочуть підтримати 1,5 тисячі українських МСП, орієнтованих на зростання і сталий розвиток. Розмір кожного гранту - до 2500 євро. Загальний бюджет - 4,5 мільйона євро. Заявки можна подавати до 27 квітня, 17:00 за брюссельським часом.

Бюджет проекту “Erasmus для молодих підприємців – Україна” – 3 мільйони євро. Дедлайн конкурсу - 11 травня.

Програма EU4Environment, що фінансується Євросоюзом, розширює діяльність і підтримує “зелене” відновлення промисловості та релокації українських підприємств. Підтримка передбачає визначення потреб у відновленні переміщених виробництв та можливостей їх відновлення у цільових регіонах, консультування підприємств за обраними напрямками, пошук та підбір фінансових можливостей для “зеленого” відновлення, його популяризацію через успішні бізнес-кейси. Термін подання заявок – до 30 квітня.

GIZ (Німецьке товариство міжнародного співробітництва) надає підприємствам України гранти - до 2 мільйонів євро - на реалізацію проєктів із впровадження найкращих доступних технологій та методів управління (НДТМ) і зменшення промислових викидів. Йдеться про участь німецької сторони у співфінансуванні таких проєктів українського бізнесу. Гранти компенсують до 20% сукупних витрат на втілення проєктів у НДТМ.

Прийом документів та відбір проєктів триватиме до 31 березня. Але кількість учасників, схоже, буде обмежена через вимогу грантодавця, згідно з якою для отримання співфінансування підприємство спочатку має отримати банківський кредит.

Міжнародна організація з міграції (МОМ) і Агентство ООН з питань міграції втілюють грантову програму в межах проєкту “Розвиток малих та середніх підприємств: Економічна інтеграція внутрішньо переміщених осіб та відновлення бізнесу”, що фінансується Федеральним міністерством економічного співробітництва та розвитку Німеччини через Банк розвитку KfW. До участі запрошують малі та мікропідприємства, що релокуються або ведуть діяльність у Києві, Київській, Львівській, Закарпатській, Сумській, Чернігівській, Тернопільській, Івано-Франківській, Полтавській, Дніпропетровській чи Харківській областях.

Умова: підприємство має бути зареєстроване у нашій країні не менше ніж за рік до дати подання заявки і належати громадянам України. Залежно від розміру підприємства, за умовами конкурсу, доведеться додатково працевлаштувати щонайменше 1 (мікропідприємства) або 3 осіб (малі підприємства, де працюють понад 10 людей).

Максимальна сума гранту для мікропідприємства - 4,5 тис. євро (у гривневому еквіваленті), а для малого підприємства – 20 тис. євро (в еквіваленті).

МОМ планує надати такі гранти для 100 малих та 270 мікропідприємств. Останній місяць подання заявки – жовтень. Посилання на онлайн-форми та усі деталі щодо вимог і розподілу грантів тут.

Також МОМ у межах проєкту “Рішення у сфері безпеки людини в Україні”, що фінансується Урядом Японії, запрошує український мікро- і малий бізнес взяти участь у грантовій програмі, мета якої - підтримка цільових громад у набутті більшої стійкості до наслідків війни через відновлення робочих місць і виробництва та задоволення попиту населення на критично важливі товари і послуги.

На допомогу можуть розраховувати мікро- та малі підприємства, що були релоковані з інших областей або працюють у Київській (без столиці), Чернігівській чи Полтавській областях.

Цільова підтримка українського агросектору

Вже згадана Данська рада у справах біженців (DRC) за фінансової підтримки урядів Швейцарії і Великобританії втілює програму бізнес-партнерства, спрямованого на підтримку аграрного сектору та харчового виробництва в Україні. Партнерство здійснюватиметься за принципом співінвестування, яке передбачає грантову підтримку від DRC у розмірі до \$20 тис. та обов’язковий власний внесок партнера - до 50% від загального бюджету проєкту.

Продовольча та сільськогосподарська організація ООН (ФАО) завдяки фінансуванню ЄС започаткувала програму інвестиційної грантової підтримки мікро- та малих сільськогосподарських виробників, кооперативів і асоціацій виробників географічних зазначень (ГЗ). Участь у програмі беруть агровиробники із Львівської, Івано-Франківської, Закарпатської і частини Чернівецької областей. Щоправда, термін подання заявок уже сплив.

Зараз ФАО визначається з переліком українських виробників, яким надасть кошти (до 370 тисяч гривень для малих фермерських господарств та до 925 тисяч для сільськогосподарських малих і середніх підприємств, сільгоспокооперативів та об’єднань виробників ГЗ).

Також ФАО втілює програми з надання ресурсних грантів. Приміром, розподіляє поміж малих фермерів на Харківщині високоякісне протруєне

насіння кукурудзи і соняшника, надане Японським агентством міжнародного співробітництва.

Програма USAID з аграрного та сільського розвитку (АГРО) у співпраці з Міністерством аграрної політики та продовольства України також надає сільгоспвиробникам насіння соняшника. А ще - добрива для ярих і озимих культур.

За окремою програмою агровиробники можуть отримати насіння кукурудзи бренду DEKALB у межах Ініціативи USAID на підтримку стійкості агросектору – AGRI-Україна, за підтримки уряду США, вітчизняного Мінагрополітики та компанії “Байер”. Заявки на забезпечення насінням приймають через Державний аграрний реєстр (ДАР) до 31 березня або до вичерпання запасів насіння - у розрахунку приблизно на 15 тисяч гектарів.

Ініціатива стосується мікро-, малих та середніх підприємств, які вирощують зернові та олійні культури на площі від 5 до 500 гектарів. Але скористатися програмою можуть лише суб'єкти господарювання із Київської, Дніпропетровської, Миколаївської (крім тимчасово окупованих територій), Одеської, Полтавської, Сумської, Чернігівської, а також вільних від ворога районів Донецької, Запорізької, Луганської, Харківської та Херсонської областей.

Програма USAID з аграрного і сільського розвитку запрошує подавати й заявки на одержання субгрантів для реалізації проєкту “Підтримка ММСП зернового напрямку у збільшенні потужностей зберігання та сушіння зерна”. Ключові умови - наявність у заявника власних елеваторних, зерноочисних або сушильних потужностей, а також співфінансування (не менше 50% власних або кредитних коштів).

Планується надати до 185 мільйонів гривень у вигляді десяти субгрантів. Приблизна дата початку діяльності в межах субгрантів, наданих за результатами конкурсу, – 15 травня.

Міжнародна сільськогосподарська науково-дослідницька компанія Corteva Agriscience тим часом оголосила про проведення освітньо-грантової програми TalentA-2023 для жінок-фермерок. Учасниці отримають доступ до інформації, яка допоможе їм забезпечити життєздатність бізнесу з урахуванням практик сталого розвитку, а також матимуть можливість виграти грант для зростання власного бізнесу та соціальної підтримки своїх громад. Грантовий фонд у 2023 році перевищує 1 мільйон гривень.

Навчання триватиме з 1 липня до 31 серпня. Учасниці, які успішно завершать навчання, матимуть можливість взяти участь у конкурсі та позмагатися за гранти. Для цього треба до 30 травня зареєструватися за посиланням.

Регіональні програми і гранти від філантропів

Громадська організація “Інноваційні соціальні рішення” за підтримки Фонду ООН у галузі народонаселення в Україні та за фінансової підтримки уряду Канади втілює проєкт “Економічні можливості для жінок, котрі постраждали від домашнього/гендерно зумовленого насильства”.

Завдання - підтримка бізнесів та створення нових робочих місць для жінок із груп ризику. У конкурсі можуть брати участь підприємства з Рокитного (Рівненська область), Хорошева (Житомирська область), Старокостянтинова (Хмельницька область), Ужгорода, Тернополя, Хотина (Чернівецька область), Калуша (Івано-Франківська область), Авангарда (Одеська область) та Черкас.

Максимальний бюджет гранту – 150 тис. гривень. Очікується, що в межах конкурсу підтримають до 10 проєктів зі згаданих міст. Обов’язковою умовою є створення щонайменше двох робочих місць для жінок, котрі постраждали від домашнього насильства або перебувають у зоні ризику, а також організація навчальних програм з метою опанування нових професій і стажування принаймні для 5 жінок.

Програма USAID “Конкурентоспроможна економіка України” (KEY), яку втілює Кімонікс Інтернешнл, приймає грантові заявки на підтримку в

безперервності та відновленні бізнесу, включно із переміщенням або відновленням підприємств в умовах війни, розширенням чи розростанням на зовнішні ринки, збереженням рівня бізнес-можливостей та їх покращенням. Наразі USAID KEY зосереджується на секторах інформаційних технологій, інжинірингу, виробництва та послуг (наприклад, виробництво меблів, текстилю, іграшок, косметики, товарів для дому, зооіндустрія, харчова промисловість та електронне обладнання), а також креативних індустрій. При цьому, як зазначається, програма відкрита до заявок на підтримку інших секторів.

Програма планує надати приблизно 36 мільйонів гривень (до 50 грантів). Очікується, що сума кожного гранту становитиме від 600 тисяч до 1,2 мільйона гривень. Заявки прийматимуть до 24 липня через спеціалізовану платформу Submittable.

Грантова програма на \$1 мільйон для креативних підприємців від МКІП та Київської школи економіки.

Під час міжнародного форуму “Креативна Україна” міністр культури та інформаційної політики Олександр Ткаченко і президент Київської школи економіки Тимофій Милованов домовилися про надання в межах чинної грантової програми благодійного фонду “КШЕ” “Talents for Ukraine” окремого модуля індивідуальних грантів для креативних підприємців. Головне завдання – описати нестандартну і амбітну ідею, обґрунтувавши, чому саме вона заслуговує підтримки. Якщо ідею підтримають, її автор одержить від \$5 тисяч на її подальшу розробку і, можливо, втілення.

Повідомити про бажання взяти участь у конкурсі можна через гугл-форму.

Конкурс відкритий постійно до вичерпання загального бюджету програми.

Львівське регіональне партнерство зайнятості оголосило конкурс серед мікро-, малих та середніх релокованих і місцевих підприємств області. В межах проекту переможцям нададуть гранти для відновлення та розвитку

бізнес-діяльності, створення робочих місць і працевлаштування представників ключових груп населення, популяризації розвитку підприємництва на регіональному рівні, а також підвищення інтересу до інтеграції ВПО та представників інших ключових груп на регіональному ринку праці.

Щоб отримати грант, підприємство має бути офіційно зареєстроване в Україні до 1 листопада 2021 року.

Кошти надаються на закупівлю обладнання та інструментів, оргтехніки і меблів, орендну плату за нежитлове приміщення та/або консультаційні послуги бізнесу. Максимальна одноразова сума гранту – до \$10 тис.. Загальний бюджет конкурсу – \$240 тис.

Подібний конкурс міні-грантів для мікро-, малих та середніх підприємств у Закарпатській області втілює ГО “ЦеГрІн Закарпаття”. Проект реалізують у співпраці з Міжнародною організацією праці в межах програми “Підтримка економічної участі вразливих груп населення, включно з ВПО, в Україні”, ініційованої за дорученням уряду Німеччини.

Пріоритет надаватимуть підприємствам, які готові створювати нові робочі місця та працевлаштовувати ВПО чи представників інших ключових груп, релокованому бізнесу, що переїхав із Миколаївської, Сумської, Чернігівської, Харківської, Донецької, Луганської, Запорізької, Київської, Дніпропетровської та Херсонської областей, бізнесу, яким володіють представники ключових груп, підприємствам, що забезпечують надання у регіоні критичних послуг. Максимальний розмір фінансової підтримки для одного учасника – \$10 тис.. Ці гроші можна використати на оплату праці, закупівлю сировини та матеріалів, орендну плату за приміщення, закупівлю чи оренду обладнання, лізинг і консультативні послуги.

Скориставшись світовою павутиною, а також інформацією “зацікавлених” відомств, місцевих ресурсних центрів та центрів підтримки підприємництва, бізнес-об’єднань і асоціацій, ви зможете знайти й оголошення про безліч інших грантових програм. Кількість грантів, на

отримання яких кожен підприємець чи підприємство може подавати заявки, ніхто не обмежує. Проте важливо, щоб наданий вами пакет документів відповідав умовам оголошених грантодавцями конкурсів. Вони у кожному випадку різні. Тож підготовка має бути ретельною. Але винагорода того варта: суттєва безповоротна фінансова підтримка - без потреби оббивати пороги чиновницьких кабінетів чи банківських офісів.

1.2. Регулювання обліку державних грантів та їх розкриття у звітності за МСБО 20 (IAS 20)

В сучасних умовах коли країна переживає не найкращі часи, коли ресурси стають менш доступними, особливу роль відіграє державна підтримка господарської діяльності підприємств. Зважаючи на динаміку переходу підприємств в Україні на міжнародні стандарти, наразі є необхідним більше звертати на регулювання обліку державної допомоги в нашій країні. А також зі сторони держави, їй необхідно контролювати доцільність наданих нею ресурсів та перевіряти вплив цієї допомоги на розвиток діяльності.

Підприємства, які отримують з бюджету і державних фондів різні види державної допомоги, повинні її відповідно облікувати з дотримання національних вимог облікового законодавства. Не щодня середньостатистичне підприємство отримує такі допомоги з бюджету [7], а тому, коли постає питання про їх облік уперше на практиці, у бухгалтерів виникають додаткові запитання. Національними положеннями бухгалтерського обліку невизначено чітких правил та методик обліку чи класифікації державної допомоги. IAS 20 «Облік державних субсидій і розкриття інформації про державну допомогу» наразі виступає одним головним провідником в даному питанні у міжнародній практиці з 2012 року. Тому існує необхідність детального вивчення практичних питань з

організації та методики обліку державної допомоги на національному рівні, враховуючи результати тривалого практичного застосування міжнародного стандарту.

аналіз останніх досліджень і публікацій. Досліджуючи організаційні та методичні засади обліку державної допомоги, про облікове забезпечення державних грантів свою думку висловлювали такі видатні вчені, як Бахратова А.П., Бутинець Ф.Ф., Голов С.В., Охрамович О.Р., Гавриленко В.В., Сопко В.В., Дудуляк Н.В., Здирко Н.Г. Теоретичні та практичні питання обліку та контролю використання бюджетних коштів вивчали Л. Гуцаленко, В. Жук, Г. Кірейцев, І. Дрозд, Л. Суліменко, В. Метелиця та ін. С. Клеутіна, І.В. Кошкарда – фахівці у сфері регулювання відносин з надання субсидії, їх обліку та представлення у звітності. Киришун О. розглянув податкові наслідки платника податку на прибуток, який отримує державний грант у вигляді фінансування витрат за затвердженим проектом [8]. Любимова Т. опублікувала питання обліку грантів в Україні [9]. Москвіна І. розкрила загальні питання державної допомоги в обліку підприємства з урахуванням досвіду МСФЗ [10]. Серед зарубіжних вчених: Соуза Ж.Л., Паренте П.Е., Фаріас І.Ф. дослідили державні субсидії та допомогу в бразильських компаніях [11]; Андраде М. провів аналіз міжнародних стандартів бухгалтерського обліку з обліку договорів державно-приватного партнерства [12]; Бароз Е., Бенетті К., Утціг М., Браун М. – розкриття державних субсидій і допомоги від компаній [13-14]; Чагас М., Арауїо А. – розкриття урядових грантів і допомоги [15]; Фонтенлес І., Олівєра М. – державну допомогу та соціально-екологічне розкриття [16]; Гонсалвеш Р., Наскіменто Г., Уілберт М. – вплив державних субсидій на ухилення від сплати податків і створення багатства [17]; Лаурел Д., Галон А. – субсидії і державну допомогу, розкриття і прибутковість найбільших компаній [18]; Родрігез Р., Сільва Г., Фаустіно О. – державні субсидії та допомогу з точки зору визнання бухгалтерського обліку після прийняття закону в приватних компаніях [19]; Тавейра Дж. – відповідність розкриття державних грантів в

публічних компаніях [20]. В цілому дане питання недостатньо досліджено на рівні національного регулювання обліку і контролю державної допомоги.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Зважаючи на важливість попередніх отриманих результатів науковців та фахівців-практиків в бухгалтерському обліку в сучасній науково-практичній літературі не вистачає розкриття конкретних прикладів, які можуть потребувати бухгалтери, та можливих шляхів їх удосконалення відповідно до національного законодавства та міжнародного стандарту IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance» (далі – IAS 20) [21]. Охопити, звичайно, всі практичні питання проблематики дослідження, в одній статті неможливо, тому акцентуємо на основних з них у меті.

Державна підтримка згідно IAS 20 класифікується на державну допомогу та державні гранти. Державна допомога – це дії уряду, призначені для надання економічних вигід для підприємств або груп компаній, які відповідають певним критеріям [7]. IAS 20 не регулює непрямий вид державної допомоги у формі пільг при визначенні оподаткованого прибутку. Державні гранти – це передача державою грошових або негрошових ресурсів у формі зменшення розміру зобов'язань підприємства перед державою передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на дотримання в минулому чи в майбутньому певних умов, пов'язаних з операційною діяльністю суб'єкта господарювання (п. 3). Їх не слід плутати з вузьким визначенням субсидій з українського законодавства, оскільки цей термін у міжнародних стандартах включає практично всі види державної допомоги, окрім тих, які:

- не можуть бути достовірно оціненими, такими, як безкоштовне проведення технічних та маркетингових консультацій, надання гарантій. Безвідсоткові кредити або кредити з низьким відсотком також являються однією з форм державної допомоги, але користь, яку вони надають підприємству, не можуть бути визначені з допомогою застосування

відсоткової ставки. Хоча, подібна державна допомога для підприємства може бути суттєво відчутною. Тому, у випадках, коли неможливо відобразити таку допомогу на рахунках бухгалтерського обліку, необхідно розкрити інформацію про неї у фінансовій звітності у розрізі характеру, ступеня та тривалості державної допомоги;

- операції з державою, які не відрізняються від операційної діяльності підприємства. Наприклад, підприємство по видавництву книг постійно має замовлення від державної установи. Отримання коштів, у даному випадку, за видавництво книг не можуть розглядатися як державні субсидії, оскільки здійснюються в процесі звичайної операційної діяльності.

Слід зазначити, що отримана державна допомога, не пов'язана з операційною діяльністю підприємства, регулюється в Тлумаченні ПКТ-10 «Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю». Це можуть бути перерахування державних ресурсів підприємствам, які діють у конкретній галузі; продовжують працювати на нещодавно приватизованих галузях; починають або продовжують вести справу в слабо розвинених регіонах.

В цілому, державні гранти визнаються при впевненості у тому, що:

- вони будуть отримані;
- суб'єкт господарювання зможе виконати умови їх надання.

Однак, отримання гранту не доводить, що умови його отримання були або будуть виконанні. Якщо одна з умов не виконана, то надходження не повинно відображатися в обліку в якості державного гранту. Доцільно відобразити як отримана позика або як інша кредиторська заборгованість. У разі невпевненості підприємством виконати умови отримання гранту, надходження умовно-безповоротної позики від держави повинно відобразитися в обліку записом: Дт «Розрахунковий рахунок» і Кт «Довгострокові кредити». Безповоротна позика від держави буде вважатися державним грантом у разі впевненості, що суб'єкт господарювання виконає умови такої безповоротної позики. Вигода від такої державної позики, яка

має ставку відсотка нижчу від ринкової, вважається державним грантом. Вона визначається як різниця між пер- вісною балансовою вартістю позики та отриманими коштами.

Якщо всі умови для визнання державного гранту виконані, то його облік відбувається за принципом нарахування. Впевненість в отриманні гранту може підтверджуватися повідомленням, розпорядженням, бюджетним документом. При отриманні гранту до дати фактичного отримання грошових коштів, в обліку відображається дебіторська заборгованість державної установи. Звичайним прикладом цього є план міста з переміщення виробничих підприємств на околицю до кінця року. Тобто, із міського бюджету витрати на відшкодування переміщення будуть сплаче- ні підприємствам, які підготують всі необхідні документи для реалізації цього плану до кінця року. Тому, на виробничих підприємствах обліковий запис повинен відобразитися наступний:

Дт «Інші витрати», Кт «Витрати на переміщення»;

Дт «Розрахунки з бюджетом», Кт «Інші доходи», а після отримання коштів – погашення дебіторської заборгованості.

Після визнання державного гранту, всі умов- ні події повинні обліковуватися згідно з IAS 37

«Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». У випадку, якщо підприємство отри- мало грант на розвиток виробництва за умови виконання державного замовлення на доставку виробленої підприємством продукції протягом 10 років, то така умовність повинна розкриватися в примітках до фінансової звітності. При виникненні проблем з виконанням державного замовлення, ймовірність повернення вартості гранту підвищиться. Для цього, відповідно саме вимог IAS 37 необхідно розглянути обліковцям підприємства питання щодо створення резерву на повернення державного гранту.

IAS 20 класифікує два підходи до обліку державних грантів: ті, що можуть відноситися до активів або до доходів. Грант, що може відноситися

до активів має умову, що підприємство придбає, збудує або іншим чином набуде довгострокових активів. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують вид активу, їх місце розташування, а також терміни їх придбання або володіння. Гранти, що можуть відноситися до доходу мають два шляхи відображення їх в обліку:

1) відображення на рахунках обліку власного капіталу підприємства, без відображення на рахунках доходів;

2) як доходу підприємства.

Аргументи стосовно обліку державних як доходу:

- оскільки державні гранти є надходженнями не від акціонерів, слід визнавати у якості доходу у відповідних періодах;

- державні гранти нечасто являються благодійністю тому, що підприємство отримує їх при попередньо описаних умовах для виконання в майбутньому. Тому їх слід визнавати як дохід відносно витрат, які гранти повинні компенсувати;

- оскільки податок на прибуток та інші податки підлягають вирахуванню із доходу, то логічним є відображення державних грантів, які являються також інструментом державного регулювання як і податки.

Визнання державних грантів в якості доходів повинно відбуватися: по-перше, систематично та раціонально в тих звітних періодах, що й витрати, які вони повинні компенсувати. Наприклад, державний грант, що відноситься до амортизованого активу, визнається як дохід протягом того звітного періоду, в якому нараховується амортизація даного активу. У разі неамортизованого активу, наприклад, надання земельної ділянки при умові спорудження будинку на цій ділянці, доречним може виявитися визнання гранту як доходу протягом строку експлуатації будинку.

По-друге, якщо не існує основи для розподілу гранту по обліковим періодам або надана компенсація за уже понесені витрати чи збитки. Наприклад, у кризовий період підприємство отримало із бюджету фінансову допомогу для погашення боргів без обмежувальних умов. Така державна

допомога повинна бути визнана як до- хід звітного періоду з розкриттям інформації про правильне розуміння результатів такого гранту. Але в реальному житті часто існують ситуації, коли державні гранти надаються на часткове покриття певних витрат із визначеним рядом умов. Бухгалтерам тут потрібно ретельно визначити ці умови надання часткового гранту та періоди, в яких понесуться витрати і отримається грант. Доцільним може виявитися розподіл обліку державного гранту частинами. Наприклад, у випад- ку надання земельної ділянки під будівництво, при цьому фінансуючи і будівництво, і підготовку та підбір працівників для підприємства, державний грант у справедливій вартості земельної ділянки та витрат на будівництво може визнаватися доходом протягом всього періоду користування, а грант на фінансування персоналу – до- ходом відразу після виконання умов гранту.

Така складна ситуація в обліку державних

грантів ставить часто перед бухгалтерами за- питання: «На яких рахунках доходів облікувати державні гранти?», «Як відображати державні гранти у фінансовій звітності?». В залежності від розглянутих вище практик, облік державних грантів відбувається на рахунках або доходів майбутніх періодів, або поточних доходів. При чому взаємозалік витрат та доходів не відображається. Відповідь на друге запитання відображена в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1. Відображення державних грантів у фінансовій звітності

Визнання гранту	Звіт про прибутки або збитки	Баланс	Звіт про рух грошових коштів
1	2	4	6
Державні гранти (як доходи)	Окрема стаття доходів («Інші доходи») Для можливості співставити з іншими витратами	X	X
	Шляхом зменшення витрат Для зменшення плутанини	X	X
Державні гранти (як капітал)	X Не є заробленими Своєрідна форма заохочення	Капітал Як вид фінансування, що не передбачає повернення	X
Державні гранти (як актив)	X	Доходи майбутніх періодів Поступово переходять у поточні доходи протягом терміну використання активу	Придбання активів і отримання грантів пов'язаних з цим активом спричиняє зміни руху грошових коштів суб'єкта господарювання
	X	Вирахування гранту із вартості придбання активу Грант визнається поступово протягом терміну використання амортизованого активу шляхом зменшення розміру нарахованої амортизації за кожний період	

Облік державних грантів, що можуть відноситися до активів, розглядається у IAS 20 як альтернативний варіант. Такі гранти можуть бути отримані у грошовому вимірі або у формі негрошового активу (земельна ділянка, сировина та інші ресурси, які обліковуються по справедливій вартості або по номінальній). Тому, якщо підприємство отримало державний грант у грошовому виразі 100 тис. дол. на придбання обладнання вартістю 180 тис. дол., то два розглянуті у табл. 1 підходи обліку таких державних грантів можна порівняти у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2. Порівняння підходів обліку державних грантів як активів

Грант відображається як дохід майбутніх періодів	Отриманий грант не визнається доходом
<i>Отримання державного гранту</i>	
Дт Грошові кошти 100 000\$ Кт Доходи майбутніх періодів 100 000\$	Дт Грошові кошти 100 000\$ Кт Розрахунки з бюджетом 100 000\$
<i>Вартість основного засобу відображається повна</i>	<i>Грант зменшує первісну вартість основного засобу</i>
Дт Обладнання 180 000\$ Кт Розрахунки з постачальниками 180 000\$	Дт Обладнання 80 000\$ Дт Розрахунки з бюджетом 100 000\$ Кт Розрахунки з постачальниками 180 000\$
<i>Щорічні нарахування амортизації з визнанням 10/10 гранту поточним доходом</i>	<i>Щорічні нарахування амортизації (10 років експлуатації)</i>
Дт Витрати на амортизацію 18 000\$ Кт Амортизація обладнання 18 000\$	Дт Витрати на амортизацію 8 000\$ Кт Амортизація обладнання 8 000\$
Дт Доходи майбутніх періодів 10 000\$ Кт Інші доходи 10 000\$	
<i>Повернення державного гранту після двох років</i>	
Дт Доходи майбутніх періодів 80 000\$ Дт Витрати поточного періоду 20 000\$ Кт Заборгованість перед бюджетом 100 000\$	1. Збільшення вартості активу Дт Обладнання 100 000\$ Кт Заборгованість в бюджет 100 000\$ 2. Донарахування амортизації за минулі два роки Дт Витрати поточного періоду 20 000\$ Кт Амортизація 20 000\$
<i>Згідно IAS 8 розкриття у звітності про повернення гранту і про вплив змін облікових оцінок</i>	

З наведеного матеріалу можна зрозуміти тон-кості в обліку державних грантів, які можуть хитро вивести бухгалтера на потрібний результат, чітко дотримуючись міжнародних нормативних рекомендацій. Але в Україні подібних рекомендацій немає. Більшість не знає як обліковуються державні гранти. Студентів облікового фаху не сконцентровують на вивченні даних проблемних питань. Державна допомога, або субсидії, як називають в Україні, в основному відомі як допомога відсталій галузі, а тому вважають питання нечастим у практиці. В Україні більше використовують словосполучення державне цільове фінансування, а для його обліку використовують лише рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Згадка про цільове фінансування в національних стандартах є в П(С)БО 15 «Дохід», де зазначається використання їх в обліку методом

доходу і відображення в розділі пасивів Звіту про фінансовий стан (баланс). В цілому, гранти як вид активів, – досить рідкісне явище для вітчизняних підприємств. Більш поширеною є державна допомога другого типу.

Висновки до розділу 1

Розглянуто практичні питання обліку держаних грантів і розкриття їх у фінансовій звітності. Проведено короткий аналіз нормативно-правових документів, які регламентують облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу на національному та міжнародному рівні. Розкрито літературні закордонні джерела про стан вивчення даного питання іноземними науковцями. Описано головні методики згідно МСБО 20 (IAS 20) в розрізі практики, виділено відмінні риси у системі національного бухгалтерського обліку та пояснені причини. За результатами дослідження надано рекомендації щодо покращення регулювання даного питання в Україні шляхом розробки власного стандарту з обліку державних грантів та розкриття інформації про них у вітчизняній фінансовій звітності; розкрито кожен облікову проблематику з наведенням прикладів для кращого розуміння вирішення існуючої облікової проблеми.

Необхідність більш ширшого нормативного тлумачення державних грантів для національних обліковців зі зміною часу стає більш необхідною процедурою. Одержана державна допомога чи грант може спричинити для суб'єкта господарювання суттєві проблеми у складанні фінансової звітності, вибору методу обліку, а також визначення величини вигоди, яку отримало підприємство від такої допомоги протягом звітного періоду. Сьогоднішні нормативи в обліку дають змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання зі звітами попередніх періодів та зі звітами інших суб'єктів господарювання виключно на підставі IAS 20.

Оскільки звітність за МСФЗ дозволяє мати спільну основу та пояснення для таких нестандартних ситуацій в житті обліковця. Позитивним в IAS 20 слід відмітити процедуру подання та розкриття інформації про державні гранти. Інформація про державні гранти, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності повинна містити:

1. Облікову політику, прийняту для державних грантів, яка включає методи подання фінансової звітності. Запропонований приклад змісту розкриття: «Державні гранти на придбання або створення активів вираховуються із вартості відповідного активу при визначенні балансової вартості. Такі гранти визнаються в якості доходу протягом терміну використання амортизованого майна шляхом нарахування амортизації на зменшену балансову вартість активу».

2. Характер та розмір державних грантів, зазначених у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від якої є пряма вигода.

Отже, проаналізувавши питання обліку державних грантів та державної допомоги можна зазначити, що в Україні ці питання розглядаються доволі в узькому ракурсі і законодавче регулювання цього питання незначне, тільки декілька пунктів в одному з національних стандартів. Тому, доцільним є розробка нового окремого стандарту, який би урегулював питання обліку державної допомоги, грантів (а не субсидій) в Україні, опираючись на міжнародні визначення їх термінів; порядок визнання; варіативну методику обліку; порядок розкриття у фінансовій звітності та надання користувачам облікової інформації про стан державної допомоги

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ

2.1. Проблеми облікового забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств

В умовах фінансової кризи, коли кредитні ресурси стають менш доступними, для відродження конкурентоспроможних виробництв та повноцінного використання потенціалу країни, великого значення набувають позабюджетні вкладення у виробничу і соціальну сферу. Аналіз міжнародного досвіду показує, що в багатьох розвинених країнах світу одним з важливих завдань є спрямування роботи на пошук альтернативних джерел фінансування.

В Україні діє велика кількість благодійних організацій та фондів як місцевих, так і закордонних. Головною метою їх роботи є надання фінансової підтримки для розв'язання різноманітних проблем. Тому, враховуючи обмеженість бюджетних коштів, важливим напрямком роботи підприємств повинен стати пошук джерел фінансування з недержавних та міжнародних фондів, програм і грантів. Завдяки грантам здійснюється підтримка неприбуткових проектів, які є важливими для суспільства або конкретної територіальної громади, організації чи установи. Отже, діяльність, що не отримує достатнього бюджетного фінансування та немає доступу до кредитних ресурсів, може бути підтримана коштом грантів.

Не зважаючи на актуальність даного питання, ми спостерігаємо відсутність науково-обґрунтованих розробок з методології бухгалтерського обліку грантів у вітчизняній науці та законодавчій базі. Питання обліку фінансування не прибуткових проектів полягає у площині розробок Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), та Національних стандартів обліку у державному секторі (НСОДС).

Дослідження цього напрямку висвітлювалися в працях багатьох науковців, таких як А. Рибальченко, С. Лондаря, В. Никитенко, Н. Внукової, П.І. Гайдучий, В.П. Галушко, С.І. Зоря, Б.І. Пасхавер, Д.В. Полозенко, В.В. Юрчишин і ін., але питання методології бухгалтерського обліку в сучасних умовах децентралізації є відкритими та недостатньо дослідженими. До того ж за межами державного сектору ці питання практично не розглядаються.

Гранти є найпоширенішим інструментом фінансування проектів через донорські організації, а отримання грантової допомоги дозволяє зосередити в процесі виконання проекту достатньо велику суму коштів для його реалізації. Однак, кошти одержані у формі гранту, мають бути реалізовані на виконання передбачених цілей запропонованого проекту.

Окрім грантів, згідно законодавства України, підприємства можуть отримувати з бюджету і недержавних фондів різні види допомоги – дотації, субсидії, благодійні внески тощо. Отримання коштів з бюджету і недержавних фондів не є звичайною операцією для багатьох підприємств, організацій та установ. Для відображення в обліку такої події необхідно розуміння понять «дотація», «субсидія», «грант», «цільове надходження».

Згідно з Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкцією щодо застосування класифікації кредитування бюджету субсидії - це усі невідплатні поточні виплати підприємствам, які не передбачають компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів і послуг в обмін на проведені платежі, а також видатки, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств [22].

Закон України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» субсидію визначає як фінансову або іншу підтримку державними органами виробництва, переробки, продажу, транспортування, експорту, споживання подібного товару, в результаті якої суб'єкт господарсько- правових відносин країни експорту одержує пільги (прибутки) [23].

Таким чином субсидія передбачає отримання від держави певної фінансової допомоги.

Поняття дотація на сьогодні розкривається лише в Модельному законі про загальні принципи організації місцевих фінансів. Під дотацією розуміють кошти, що надаються місцевим бюджетам з державного бюджету в порядку бюджетного регулювання без цільового призначення [24]. Тобто ще кошти які не мають цільового призначення, а розпорядник використовує їх за власними потребами.

У національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі надані визначення таким поняттям: бюджетне асигнування - повноваження суб'єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження; трансферти - кошти, одержані з бюджетів усіх рівнів, від інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі [25]. Про цільове призначення переданих активів, тобто умовах, які обмежують або визначають цілі використання переданих активів йдеться лише в визначенні бюджетних асигнувань. Щодо трансферів, обов'язковість їх цільового призначення чітко не визначено.

Найпоширенішим джерелом додаткових ресурсів підприємств є фонди, які надають допомогу у вигляді грантів. В вітчизняному законодавстві існує декілька визначень поняття «грант» представлених в табл. 2.1.

Прийнято вважати, що грант це певна сума коштів. Але аналізуючи поняття представлені в табл. 2.1. можна дійти висновку, що насправді в якості гранту можуть надаватися не лише фінансові, а й інші, наприклад матеріально-технічні засоби, які отримують підприємства, громадяни, громадські організації та юридичні особи для виконання певних завдань чи реалізації цілей, визначених в умовах надання цього гранту, сформульованих у цілісному проекті і описаних у проектній заявці.

Таблиця 2.1. Визначення поняття «грант» у вітчизняному законодавстві

Законодавча база	Сутність поняття
Закон України «Про культуру»[26]	Грант - фінансові ресурси, що надаються на безповоротній основі суб'єкту, який провадить діяльність у сфері культури, для реалізації культурно-мистецького проекту.
Закон України «Про виконання програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні» [27]	грант - кошти Глобального фонду, що надаються основному реципієнту (основним реципієнтам) на безоплатній та безповоротній основі (безповоротна фінансова допомога) для здійснення цільових заходів у сфері профілактики та протидії ВІЛ-інфекції/СНІДу, туберкульозу в Україні та є благодійною допомогою.
Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність» [28]	Грант - фінансові чи інші ресурси, надані на безоплатній і безповоротній основі державою, юридичними, фізичними особами, у тому числі іноземними, та (або) міжнародними організаціями для розвитку матеріально-технічної бази для провадження наукової і науково-технічної діяльності, проведення конкретних фундаментальних та (або) прикладних наукових досліджень, науково-технічних (експериментальних) розробок, зокрема на оплату праці наукових (науково-педагогічних) працівників у рамках їх виконання, за напрямками і на умовах, визначених надавачами гранту.
Закон України «Про Український культурний фонд»[29]	Грант - фінансові ресурси, що надаються на безоплатній і безповоротній основі Українським культурним фондом суб'єкту, який провадить діяльність у сфері культури, для реалізації проекту, рішення про фінансування якого прийняте в порядку, передбаченому цим Законом.
Наказ «Про затвердження Порядку реєстрації міжнародних науково-технічних програм і проектів, що виконуються в рамках міжнародного науково-технічного співробітництва українськими вченими» [30]	Грант - фінансові чи інші ресурси, надані на безоплатній і безповоротній основі іноземними державами та (або) міжнародними організаціями для розвитку матеріально-технічної бази для провадження наукової і науково-технічної діяльності, проведення конкретних фундаментальних та (або) прикладних наукових досліджень, науково-технічних експериментальних розробок, зокрема на оплату праці наукових (науково- педагогічних) працівників у рамках їх виконання, за напрямками і на умовах, які визначені надавачами гранту.

Важливо розуміти, що грант – це ресурс, який повинен бути спрямований виключно на те, щоб втілити у життя заявлені у проекті наміри.

Тобто гранти мають цільове призначення переданих активів, яке визначає цілі використання цих активів. Таким чином, грант це безоплатна допомога у грошовій або іншій формі, що надається державою, громадянами

та юридичними особами підприємству, організації, установі, ініціативній групі або приватній особі для реалізації заявленого проекту в тій чи іншій сфері діяльності.

Гранти розрізняються за типами та видами згідно з їх цільовими призначеннями та ознаками (табл. 2.2, 2.3).

Таблиця 2.2. Типи грантів

№ з / п	Тип гранта	Призначення
1	Грант загальної підтримки	Надається для підтримки основної діяльності, забезпечення стабільності та розвитку
2	Грант на програми або проекти	Надається для реалізації конкретних проектів або програм
3	Грант із частковим фінансуванням	Передбачає обов'язкове залучення додаткових джерел фінансування (інші донорські організації або власні кошти організації, установи)
4	Капітальний грант	Надається на капітальні витрати (придбання нерухомості, ремонт, придбання необхідного обладнання)
5	Корпоративний грант	Надається підприємницькими структурами. Також може передбачати співфінансування проекту з боку бізнесу
6	Початковий грант	Надається на початковому етапі розвитку підприємства, організації чи установи з метою забезпечення їх стабільності та функціонування. Також може надаватися на створення нових організацій (нових напрямів у межах діючого)
7	Грант у натуральній формі	Надається у вигляді матеріальних цінностей, а не грошових коштів
8	Посередницький грант	Надається спонсором для проведення соціально орієнтованої політики від його імені
9	Цільовий грант	Надається для здійснення конкретної діяльності

Кошти, що одержані з бюджету, недержавних та міжнародних фондів і мають бути реалізовані на виконання передбачених цілей згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій відображаються на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Таблиця 2.3. Види грантів

№ з / п	Види грантів
<i>Залежно від кількості виконавців</i>	
1	Індивідуальний (передбачає участь у проекті лише однієї людини, яка одночасно є і керівником, і виконавцем робіт за грантом)
2	Колективний (передбачає реалізацію проекту групою осіб (від двох і більше), що належать до однієї організації, установи)
3	Партнерський, який передбачає здійснення проекту проектною командою. На відміну від колективного гранта, участь у партнерському можуть брати особи з різних організацій, установ чи навіть країн
4	Грант на науковий проект (передбачає проведення конкретного наукового дослідження однією особою або групою) Залежно від мети і характеру заходу, на який виділяються кошти
<i>Залежно від мети і характеру заходу</i>	
5	Грант на поїздки (виділяється для участі в конференціях, конгресах, круглих столах, семінарах тощо);
6	Грант на роботу в архіві, бібліотеці, інституті (передбачає виділення коштів на витрати, пов'язані з відрядженням в інше місто, роботою в дослідному закладі тощо)
7	Грант на організацію та проведення заходів (призначений на оплату витрат, пов'язаних із проведенням конференцій та інших наукових зібрань)
8	Грант на читання лекцій в іншому навчальному закладі (перекриває витрати, пов'язані з поїздкою та оплатою лектору)
9	Грант на тривале стажування чи навчання
10	Грант на публікаційну діяльність
11	Грант на проведення експедицій або польових робіт

На рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога).

За кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються кошти цільового призначення, для фінансування певних

заходів, за дебетом - використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» має 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» [31].

На субрахунку 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування» ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства.

Для підприємств, які отримали пільгу – звільнення від оподаткування прибутку, передбачено механізм витрачання вивільнених від оподаткування грошових коштів, який включає перелік шляхів цільового використання вивільнених грошових коштів: збільшення обсягів виробництва (надання послуг); переоснащення матеріально-технічної бази; впровадження новітніх технологій, пов'язаних з основною діяльністю платника податку; повернення кредитів, що використані на вищевказані цілі, та сплату процентів за ними [32].

Облік вивільнених грошових коштів на рахунках бухгалтерського обліку наведений у табл. 2.4.

На субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» ведеться облік коштів, отриманих з бюджету та державних цільових фондів, та їх використання.

Відповідно до статті 137 Податкового кодексу доходом у разі отримання коштів цільового фінансування з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів визнається:

- сума коштів, що дорівнює частині амортизації об'єкта інвестування (основних засобів, нематеріальних активів), пропорційній долі отриманого

платником податку з бюджету або за рахунок кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України, цільового фінансування капітальних інвестицій у загальній вартості таких інвестицій в об'єкт;

- цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів – з моменту його фактичного отримання;

- цільове фінансування, крім випадків, зазначених вище, протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. На рахунках бухгалтерського обліку введення в експлуатацію об'єктів основних засобів за рахунок гуманітарної допомоги відображаються за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» та кредитом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Одночасно з відображенням нарахованої амортизації таких об'єктів щомісяця формується проводка: дебет рахунку 48.

Таблиця 2.4. Облік вивільнених грошових коштів

№з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано податкове зобов'язання з податку на прибуток	98	64
2	Відображена сума вивільнених від оподаткування грошових коштів у зв'язку з використанням відповідної пільги з податку на прибуток	64	481
3	Відображено витрати, понесені на обумовлені цілі (збільшення обсягів виробництва, переоснащення матеріально-технічної бази, впровадження новітніх технологій)	23, 91, 92, 93, 94, 95, 15	66, 65, 20, 22, 63, 68, 13
4	Визнано дохід від цільового фінансування, відносно якого було здійснено витрати	481	719, 74

«Цільове фінансування» та кредит рахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів». Суми цільового фінансування списуються поступово протягом терміну експлуатації необоротного активу. Відповідно, за кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування», відображаються зобов'язання підприємства перед особою, від якої отримано цільове фінансування.

На субрахунку 483 «Благодійна допомога» ведеться облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

Благодійна допомога, як і гуманітарна допомога є цільовою та безоплатною допомогою в грошовій або натуральній формі. Така допомога є одним із різновидів цільового фінансування, цільових надходжень і може надаватися як іноземним, так і вітчизняним донором.

Найчастіше такий вид цільового фінансування отримують неприбуткові організації. Особливості відображення благодійної допомоги в бухгалтерському обліку неприбуткових організацій (табл. 2.5).

Таблиця 2.5. Облік цільового фінансування неприбутковою організацією у виді благодійної допомоги

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано цільови послуги на виконання уставних завдань неприбуткової організації	23	483
2	Визнання доходи у розмірі отриманих послуг	483	718
3	Списано вартість отриманих послуг.	903	23

Відображення в обліку операцій з отримання та використання гуманітарної допомоги представлено в табл. 2.6.

Отримувач гуманітарної допомоги (юридична особа) щомісячно у встановленому порядку подає комісії з питань гуманітарної допомоги звіти про наявність та розподіл гуманітарної допомоги до повного використання усієї суми отриманої гуманітарної допомоги.

Таблиця 2.6. Облік одержання та використання гуманітарної допомоги

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано від донора : грошові кошти, роботи, послуги, інші оборотні активи	31, 23, 22, 28	483
2	Передано одержувачу гуманітарну допомогу у вигляді грошові кошти, роботи, послуги, інші оборотні активи	483	31, 23, 22, 28

На субрахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» ведеться облік надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48

«Цільове фінансування і цільові надходження».

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень [31].

Таким чином, облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів наданих у вигляді грантів, як найбільш поширеного виду додаткового фінансування підприємств і організацій, доцільно відображати на субрахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень».

2.2. Методика бухгалтерського обліку державних грантів

Теоретичні та практичні питання обліку використання бюджетних коштів вивчали Гуцаленко Л., Жук В., Дрозд І., Кірейцев Г., Метелиця В., Суліменко Л. та ін. Відсутність єдиних підходів до розробки певних механізмів щодо визнання та обліку державних грантів з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також створення інформаційного забезпечення обліку грантів потребує детального їх розгляду та є актуальним.

Підприємства отримують з бюджету і державних фондів державну допомогу у вигляді дотацій, субсидій та іншу допомогу. Тому ті підприємства, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, для відображення державної допомоги використовують норми МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», який узагальнює інформацію про державні гранти та надає інформацію про порядок відображення державних грантів у фінансовій звітності [1].

Державна допомога має різні форми та умови надання. МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [1] поділяє державну допомогу на державні субсидії та іншу допомогу, вартість якої не піддається обґрунтованій оцінці, або яку не можна відрізнити від звичайних комерційних операцій підприємства.

Відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [1] державні гранти - це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє, дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не включають такі форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання.

Державна допомога - це захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям. При цьому державна допомога не включає пільги, які надаються тільки непрямо через заходи, що впливають на загальні умови торгової діяльності (наприклад введення торгових обмежень для конкурентів).

Визнання державних грантів (включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю) здійснюється, якщо відбувається виконання таких умов: є впевненість в тому, що суб'єкт господарювання виконає умови їх надання та гранти будуть одержані.

Державний грант не підлягає визнанню, якщо не має впевненості в тому, що суб'єкт господарювання виконає умови його надання та отримає цей грант.

Визнання державних грантів здійснюється у складі прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає їх як витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.

Існує два підходи (методи) до обліку державних грантів:

- метод капіталу, відповідно до якого грант визнається поза прибутком або збитком;
- метод доходу, відповідно до якого грант визнається у складі прибутку або збитку протягом одного або кількох періодів.

Підходами до обліку державних грантів за методом капіталу є те, що:

- а) державні гранти, як засіб фінансування, не можуть бути визнані у складі прибутку або збитку для згортання статей витрат, які вони фінансують, їх доцільно визнавати у звіті про фінансовий стан (у балансі), оскільки погашення грантів не очікується;

б) державні гранти являють собою заохочення надане державою без супутніх витрат, тому їх недоречно визнавати у складі прибутку або збитку, оскільки вони є не заробленими;



Рис. 2.1. Методи обліку державних грантів

Підходами до обліку державних грантів за методом доходу є те, що:

а) надходження державних грантів не є надходженнями від акціонерів, тому їх слід визнавати у складі прибутку або збитку у відповідних періодах, а не у складі власного капіталу;

б) державні гранти, як правило, є безоплатними, тому їх слід визнавати у складі прибутку або збитку за періоди, у яких суб'єкт господарювання визнає їх як витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися;

в) податок на прибуток та інші податки є витратами, тому державні гранти, які є продовженням фіскальної політики, знаходять своє відображення у складі прибутку або збитку.

Отже, якщо гранти не зароблені підприємством, а є певними заохоченням, що надане державою, з якими не пов'язані будь-які витрати, то відповідно до методу капіталу, такі гранти визнаються поза прибутком або збитком.

Відповідно до методу доходу, грант визнається у складі прибутку або збитку протягом одного або кількох періодів, тобто їх слід визнавати на систематичній основі у складі доходу протягом періодів, у яких підприємство визнає їх як витрати, які повинні компенсувати ці гранти.

Відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» державні гранти класифікуються на гранти, що відносяться до активів та державні гранти, що відносяться до доходів.

Державні гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю та відображаються у Балансі:

- або шляхом визначення грантів, як відстроченого доходу;
- або шляхом вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу.

Умовою надання грантів, що відносяться до активів - є право підприємства на їх отримання, тобто придбання необоротних активів (купівля, будівництво тощо).

Існують два методи подання у фінансовій звітності інформації про державні гранти (або відповідні частини грантів), які пов'язані з активами:

- при використанні першого методу, грант відображається як відстрочений дохід, який визнається у складі прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу;
- при використанні другого методу, грант визнається у складі прибутку або збитку протягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат, тобто при обчисленні балансової вартості активу грант вираховують.

Визнання державних грантів, що відносяться до довгострокових активів, у складі доходів здійснюється в тих періодах, що й витрати з амортизації.

Отже, грант – безоплатна субсидія підприємствам у грошовій або натуральній формі на проведення наукових або інших досліджень, дослідно-конструкторських робіт та інші цілі з подальшим звітом про їх використання.

Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні поняттю «грант» відповідає «цільовому фінансуванню».

Цільове фінансування – це надання грошових коштів або майна з зазначеними цілями або встановленими умовами їх витрачання; або цільове фінансування - це грошові кошти, отримані неприбутковими організаціями на фінансування конкретних програм.

Відповідно до умов П(С)БО 15 «Дохід» [2] цільове фінансування не визнається доходом, якщо немає підтвердження, що воно буде отримане і підприємство виконає умови такого фінансування. Це поняття застосовується в П(С)БО 15 «Дохід» [2], де встановлені правила списання сум цільового фінансування з балансу одночасно з визнанням доходу, але визначення самого поняття «цільового фінансування» в П(С)БО 15 «Дохід» не наведено. П(С)БО 15 «Дохід» [2] має уточнення, що цільове фінансування для компенсації витрат або збитків, понесених підприємством, і фінансування для надання підтримки підприємству без встановлення умов його витрачання на виконання в майбутньому певних заходів, визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Основні принципи обліку операцій з отримання цільового фінансування наведені в п. 16–19 П(С)БО 15 «Дохід» [2] та Інструкції № 291 [3].

Відповідно до цих норм цільове фінансування класифікують на:

- кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг із податку на прибуток;
- цільове фінансування капітальних інвестицій;
- цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), понесених підприємством;
- фінансування для надання підтримки підприємству без установаження умов його витрачання на здійснення в майбутньому певних заходів.

Кошти цільового фінансування можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб і т. д.

Відповідно до Інструкції 291 [3] для обліку
цільового фінансування передбачено рахунок 48

«Цільове фінансування і цільові надходження». На рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення (в тому числі отримана гуманітарна допомога).

За кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються кошти цільового призначення, для фінансування певних заходів, за дебетом - використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» має 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».

На субрахунку 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування» ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства.

На субрахунку 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів» ведеться облік коштів, отриманих з бюджету та державних цільових фондів, та їх використання.

На субрахунку 483 «Благодійна допомога» ведеться облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

На субрахунку 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень» ведеться облік надходження та використання коштів, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 48

«Цільове фінансування і цільові надходження».

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

Отже, отримані гранти за загальним правилом визнаються доходом підприємства-отримувача.

Відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» отримані гранти не можуть відображатися у складі власного капіталу [1].

Щодо П(С)БО 15 «Дохід» [2], то такого обмеження немає. Тому згідно з Інструкцією №291 [3] такі операції можна відображувати за дебетом рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та за кредитом, як на субрахунках 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», 745

«Дохід від безоплатно одержаних активів», так і на рахунку 42 «Додатковий капітал»; щодо оборотних активів, то суму отриманих доходів відповідно до інструкції №291 [3] відображують на субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»; суми отриманих доходів від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій відображують на субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Отже, доходи від цільового фінансування відображаються на субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», де узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (крім фінансових інвестицій), і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю. Відповідно на субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та

цільового фінансування капітальних інвестицій.

Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у

сумі, пропорційній до суми амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням.

Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

При відображенні в балансі (звіті про фінансовий стан) сум залишків коштів цільового фінансування та доходів майбутніх періодів по статті «Цільове фінансування» (рядок 1525 Ф.№ 1) відповідно до Наказу МФУ № 433 [4] наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток, а у статті «Доходи майбутніх періодів» (рядок 1665 Ф. № 1) відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів (п.2.71 Наказу МФУ № 433). Але у відповідності до НП(С)БО 1 Загальні вимоги до фінансової звітності»

у формі № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) статтю «Доходи майбутніх періодів» віднесено до складу поточних зобов'язань. Тому доцільно провести розмежування, та частину таких доходів віднести до довгострокових зобов'язань.

Придбання активів і отримання пов'язаних із ними грантів може спричинити деякі зміни руху грошових коштів. Тому з метою відображення валових інвестицій в активи їх розкривають як окремі статті у звіті про рух грошових коштів, незалежно від того, вираховується грант пов'язаного з ним активу чи ні, з метою подання його у Балансі. Слід зазначити, що гранти, які відносяться до активів не є поширеними в українській практиці.

Отже, відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [2] доходи від отриманих грантів визнаються в тих самих періодах, що й відповідні витрати, пов'язані з отриманням цієї допомоги (п. 17 П(С)БО 15) [2], але якщо державний грант надається як компенсація за понесені витрати або фінансування не цільове,

то дохід визнається в тому періоді, коли таке фінансування було отримане (п. 20 МСБО 20 та п. 19 П(С)БО 15) [1, 2].

До методів подання інформації про гранти, які пов'язані з доходом є:

доходи, які відображуються як кредит у звіті про сукупні доходи або доходи від державних грантів відображаються окремою статтею;

доходи від державних грантів, які відображуються як фінансовий результат у згорнутому вигляді – зменшуючи при цьому статті витрат визнаних доходів за цільовим фінансуванням.

Обидва методи є прийнятними для подання інформації про гранти, пов'язані з доходом. Визнання державних грантів пов'язаних з активами та державних грантів пов'язаних з доходами наведено на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Визнання державних грантів пов'язаних з активами та державних грантів пов'язаних з доходами

Відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»

при отриманні державних грантів на придбання активів відбуваються зміни руху грошових коштів, тому такі зміни необхідно розкривати

окремими статтями у Звіті про рух грошових коштів, незалежно від того, вираховується грант пов'язаного з ним активу чи ні, з метою подання у звіті про фінансовий стан (балансі).

Державний грант підлягає погашенню, тому погашення державних грантів обліковується як зміна облікової оцінки.

Погашення грантів, пов'язаних з доходом, застосовується до будь-якого неамортизованого відстроченого кредиту, визнаного у зв'язку з грантом. Якщо погашення перевищує будь-який подібний відстрочений кредит, або коли не існує відстроченого кредиту, погашення визнається у складі прибутку або збитку.

Погашення грантів які пов'язані з активом, визнаються шляхом збільшення балансової вартості активу або шляхом зменшення залишку відстроченого доходу на суму, яка підлягає погашенню. Кумулятивну додаткову амортизацію, яка була б визнана у складі прибутку або збитку на певну дату за відсутності гранта, слід визнавати у складі прибутку або збитку.

Отже, відповідно до вимог МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [1], підлягає розкриттю у фінансовій звітності така інформація:

- облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів;

- характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду;

- невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.

З 2015 року у відповідності до ст. 134 ПКУ [6] об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерела походження в Україні та за її межами, який визначається шляхом коригування фінансового результату до

оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до П(С)БО чи М(С)ФЗ на різниці, визначені ПКУ.

Коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів, передбачено статтею 138 розділу III Кодексу. В данному розділі не передбачено коригування амортизації на суму амортизації по основних засобах, придбаних за рахунок надходжень із бюджету у вигляді капітальних трансфертів, тому такі суми відносяться на витрати.

Що стосується доходів, то при оподаткуванні, доходом визнаються суми пропорційні сумі нарахуваної амортизації по таких об'єктах, протягом періодів корисного використання відповідних об'єктів інвестування.

У ПКУ[6] не наведено визначення гранту, тому з метою оподаткування податком на прибуток необхідно враховувати, терміни визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7], НП(С)БО і МСФЗ, введеними в дію відповідно до законодавства.

Аналіз розділу III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ [6] показує, що він не містить спеціальних норм щодо грантів, в т.ч. у частині коригування фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ, тому оподаткування прибутку здійснюється за правилами бухгалтерського обліку.

Отже, визначення загальних принципів визнання, класифікації, надання та використання державних субсидій та інших видів державної допомоги, відображення їх в бухгалтерському обліку потребує докладного висвітлення у нормативно- правовому полі, тому доцільним є розробка та прийняття національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку державних субсидій та інших видів державної допомоги, що сприятиме удосконаленню інформаційного забезпечення даного напрямку облікової роботи.

ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 2

Актуальність тематичної спрямованості роботи зумовлюється підвищенням значущості позабюджетних вкладень у виробничу і соціальну сфери. Аналіз законодавчої бази показав неврегульованість обліково-аналітичного забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств.

Відсутність науково-обґрунтованих розробок з методології бухгалтерського обліку грантів у вітчизняній науці та законодавчій базі призвело до необхідності ґрунтовного аналізу існуючих нормативних актів, та визначення на їх основі сутності понять «грант» та «цільове фінансування».

Результати дослідження полягають у вдосконаленні регламентації обліку цільового фінансування, зокрема розробці нормативного забезпечення обліку бюджетної та недержавної підтримки в Україні, який врегулював би методичні засади обліку отримання та використання коштів цільового фінансування.

Основними завданнями організації обліку і контролю цільового фінансування та цільових надходжень повинне стати: узагальнення інформації про наявність та рух коштів, які призначені для здійснення заходів цільового призначення; контроль за використанням цільових надходжень за відповідними напрямками; своєчасне документальне оформлення операцій з цільового фінансування та цільових надходжень; узагальнення інформації про обсяги цільового фінансування та цільових надходжень.

Розглянуто порядок розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств.

На підставі даних звітності формується інформація про процес державної, або недержавної підтримки підприємств та приймаються управлінські рішення. Це потребує розкриття інформації про: облікову

політику, прийняту для грантів або цільового фінансування, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів; характер та обсяг грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду; невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною або недержавною допомогою, що була визнана.

РОЗДІЛ 3. ЗВІТНА ІНФОРМАЦІЯ ПРО ДЕРЖАВНІ ГРАНТИ

3.1. Розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності

Методологічні засади відображення в обліку державного та інших видів фінансування підприємств визначає П(С)БО 15 “Дохід”, зокрема пп. 16-19 [33].

У П(с)БО 15 «Дохід» застосовується поняття «цільове фінансування», однак, в ньому відсутнє визначення цільового фінансування як об’єкту обліку. Вивчення наукових праць з бухгалтерського обліку, дозволяє стверджувати, що цільове фінансування і цільові надходження - це кошти, що надходять підприємству цільовим призначенням для фінансування певних заходів, програм і проектів, 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.

Оскільки національними стандартами бухгалтерського обліку не визначені поняття і класифікація як державної так і недержавної допомоги, звернемося до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО). У міжнародному обліку державна допомога регламентується МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”. Цей документ визначає державну допомогу як захід уряду, розроблений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб’єкта господарювання або групи суб’єктів господарювання, які відповідають певним якісним критеріям [34].

Державна допомога може набувати різні форми і розрізнятися за характером та умовами її надання. Мета надання допомоги може полягати в тому, щоб спонукати підприємство зробити такі дії, які у звичайних умовах

воно б не вибрало. МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу” поділяє державну допомогу на: державні субсидії; іншу допомогу, вартість якої не піддається обґрунтованій оцінці (наприклад, безплатні консультації, гарантії) або яку не можна відрізнити від звичайних комерційних операцій підприємства (наприклад, продажі в рамках держзакупівель).

МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу” не регулює непрямий вид державної допомоги у формі пільг при визначенні оподатковуваного прибутку. Державні субсидії (гранти) – це державна допомога у формі передачі ресурсів суб’єкту господарювання в обмін на дотримання у минулому або майбутньому певних умов, пов’язаних з операційною діяльністю підприємства (п. 3 МСФЗ 20).

На відміну від П(С)БО 15 «Дохід» МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» регламентує облік державних грантів. Згідно з п.13 МСБО 20 існує два поширені підходи до обліку державних грантів: метод капіталу, згідно з яким грант відображається за кредитом безпосередньо у власному капіталі, і метод доходу, згідно з яким грант визнається як дохід протягом одного або кількох звітних періодів.

Головним для методу доходу є те, щоб державні гранти визнавалися як дохід на систематичній та раціональній основі протягом певних періодів, що необхідно для зіставлення грантів з пов’язаними з ними витратами. Визнання державних грантів як доходу на основі надходжень не відповідає припущенню про облік на основі нарахування і було б прийнятним, якби не існувало основи для віднесення гранту на періоди, інші, ніж той, в якому він був отриманий. У більшості випадків періоди, протягом яких суб’єкт господарювання визнає витрати або видатки, пов’язані з державним грантом, легко піддаються визначенню і, таким чином, гранти при визначенні конкретних витрат визнаються як дохід того самого періоду, коли були здійснені відповідні витрати. Подібним же чином, гранти, пов’язані з активами, що амортизуються, як правило, визнаються як дохід протягом тих

періодів і в тих пропорціях, в яких нараховується амортизація на ці активи [34].

Гранти, пов'язані з активами, що не амортизуються, також можуть вимагати виконання певних зобов'язань і тоді визнаватимуться як дохід протягом тих періодів, в які були здійснені витрати з виконання зобов'язань. Іноді гранти отримують як частину пакету фінансової або фіскальної допомоги, умови надання яких можуть бути різними. У таких випадках потрібна уважність при визначенні умов, які призводять до витрат та видатків, що визначають періоди, протягом яких грант буде отримано. Доречним може бути розподіл однієї частини гранту за однією основою, а другої частини – за іншою [34].

Державний грант, який стає дебіторською заборгованістю як компенсація за витрати або збитки, які вже були понесені, або метою якого є надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання без майбутніх пов'язаних із ним витрат, визнається як дохід протягом того періоду, коли він стає дебіторською заборгованістю [34].

Подання інформації про гранти регламентуються МСБО 20.

Придбання активів і отримання пов'язаних із ними грантів може спричинити значні зміни руху грошових коштів суб'єкта господарювання. З цієї причини і з метою відображення валових інвестицій в активи такі зміни часто розкривають як окремі статті у звіті про рух грошових коштів, незалежно від того, вираховується грант з пов'язаного з ним активу чи ні з метою подання у балансі.

Гранти, пов'язані з доходом, іноді відображаються за кредитом у звіті про прибутки та збитки або окремо, або під загальним заголовком, наприклад «Інші доходи»; альтернативним підходом є їх вирахування при відображенні пов'язаних з ними витрат. У рамках першого методу вважається недоречним визначення статей чистих прибутків та витрат і відокремлення гранту від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, на які грант не впливає. Щодо другого методу, то відповідно до нього суб'єкт господарювання може

зовсім не зазнавати витрат, якщо грант не був доступним і подання витрат без згортання щодо гранту може, таким чином, ввести в оману. Обидва методи вважаються прийнятними для відображення грантів, пов'язаних з доходом. Розкриття інформації про грант може бути потрібним для належного розуміння фінансових звітів. Розкриття інформації про вплив гранту на будь-яку статтю прибутків або витрат, які згідно з вимогами розкриваються окремо, є як правило, доречним [34].

Також, необхідно звернути увагу, що забороняється використання цільових коштів не за призначенням та направлення інших коштів на потреби, фінансування яких має здійснюватись тільки за рахунок цільових джерел.

Таким чином, досвід регламентації обліку державної фінансової підтримки в міжнародному обліку, вказує на необхідність вдосконалення нормативного забезпечення обліку бюджетної та недержавної підтримки в Україні. Основними завданнями організації обліку і контролю цільового фінансування та цільових надходжень повинне стати:

- узагальнення інформації про наявність та рух коштів, які призначені для здійснення заходів цільового призначення;
- контроль за використанням цільових надходжень за відповідними напрямками;
- своєчасне документальне оформлення операцій з цільового фінансування та цільових надходжень;
- узагальнення інформації про обсяги цільового фінансування та цільових надходжень.

Вирішенням цього питання, може бути, розробка та затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Цільове фінансування», яке б розкривало питання, пов'язані з обліком та контролем цільового фінансування на підприємствах.

У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку «Цільове фінансування» слід передбачити розділ «Загальні положення»,

розділи «Облік фінансування» та розділ «Відображення у звітності» (рис. 3.1).



У розділі «Загальні положення» НП(С)БО «Цільове фінансування» необхідно розкрити зміст подій господарської діяльності підприємства, на які поширюється та не поширюється дія даного документу. Надати визначення таким термінам, як «цільове фінансування», «цільові надходження», «субсидії», «гранти», «недержавне фінансування». Надати класифікацію видів фінансування.

Визначити сферу застосування даного документу:

- як прямого цільового фінансування, наданого у вигляді коштів чи інших активів і не поширюється на економічні вигоди, які підприємство отримує від державного регулювання цін, тарифів, кредитів тощо;

- порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій, що пов'язані з отриманням та використанням цільового фінансування, яке

надається суб'єктам підприємницької діяльності, що зареєстровані у відповідності до чинного законодавства.

У розділі «Облік державного цільового фінансування» необхідно розкрити:

- порядок обліку вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства;

- порядок відображення на рахунках обліку надходження коштів, отриманих з бюджету, і державних цільових фондів і їх використання;

- порядок обліку надходження та використання платниками ПДВ коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування ПДВ та здійснюється за рахунок бюджетних коштів.

- умови і порядок повернення отриманого фінансування.

- облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів;

- характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду;

- невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.

Одержання цільової допомоги суб'єктом господарювання може бути суттєвим для складання фінансових звітів з двох причин. По-перше, якщо ресурси було передано, слід знайти відповідний метод обліку передачі ресурсів. По-друге, бажано визначити величину вигоди, одержаної суб'єктом господарювання від такої допомоги протягом звітного періоду. Це полегшить порівняння фінансових звітів суб'єкта господарювання зі звітами попередніх періодів, а також зі звітами інших суб'єктів господарювання.

Порядок відображення цільового фінансування у звіті про фінансовий стан (Баланс) підприємства регламентується НП(С)БО № 1 «Методичні

рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності».

Що стосується використаних за призначенням коштів цільового фінансування, то оскільки, вони списуються за дебетом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» та визнаються доходами майбутніх періодів і обліковуються на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», який призначено для узагальнення інформації щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах. Отримані із бюджету кошти у вигляді цільового фінансування та використані за призначенням відображаються в бухгалтерському обліку за кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», а не використані – за кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Таким чином, у статті "Доходи майбутніх періодів" (рядок 1665 Ф. № 1) відображаються доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до наступних звітних періодів (п.2.71 Наказу Мінфіну №433). Зауважимо, що в формі № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) у відповідності до НП(С)БО 1 віднесено статтю «Доходи майбутніх періодів» тільки до складу поточних зобов'язань, що не є коректним, так як доходи будуть визнаватися протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування, тому можливо було б віднести їх частину до довгострокових зобов'язань. Однак, віднесення використаних сум капітальних трансфертів до статті "Цільове фінансування" у складі довгострокових зобов'язань, нівелює сутність господарської операції, адже кошти, що надійшли з бюджету, використані підприємством за призначенням. Згідно з п. 2.53 у статті балансу (рядок 1525 Форма № 1) «Цільове фінансування» наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств [35]. Проте така інформація не є повною оскільки не дає розуміння джерел цільового фінансування. Ми пропонуємо ввести додаткову статтю «Кошти державного цільового фінансування і

цілових надходжень» де будуть відображені кошти цільового фінансування і цільових надходжень отримані з бюджету та кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств. Та статтю «Кошти недержавного цільового фінансування і цільових надходжень», де в свою чергу будуть відображені кошти цільового фінансування і цільових надходжень отримані з недержавних або міжнародних фондів, програм і грантів.

Згідно з п. 2.53 у додатковій статті "Благодійна допомога" наводиться залишок коштів (вартість товарів, робіт, послуг), отриманих у вигляді благодійної допомоги, які відповідно до законодавства звільняються від оподаткування податком на додану вартість. До підсумку балансу включається загальна сума цільового фінансування [35].

Визначимо, як відображається цільове фінансування у Звіті про фінансові результати, який затверджено НП(С)БО № 1 «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності». Цільове фінансування відображається у формі 2 «Звіт про фінансові результати», у статті "Інші доходи" відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; дохід підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю, та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. До цієї статті окремо наводиться додаткова стаття "Дохід від благодійної допомоги", в якій наводиться сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

Розкриття інформації про цільове фінансування у Звіті про рух грошових коштів. У статті "Надходження від цільового фінансування" відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність

підприємства надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб. Окремо у додатковій статті "Надходження від отримання субсидій, дотацій" може бути розкрита інформація про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій. Не зважаючи на те, що цільові інвестиції обліковуються у складі доходів підприємства, у Звіті про власний капітал інформація щодо цільових інвестицій відсутня.

До основних питань щодо цільового фінансування і надходжень, які можуть наводитись у наказі про облікову політику підприємства, відносять такі: основні джерела та напрями цільового фінансування і цільових надходжень; документообіг з цільового фінансування і цільових надходжень; звітність з наданням пільг з податку на прибуток підприємств [35]. Проте така інформація не є повною оскільки не дає розуміння джерел цільового фінансування. Ми пропонуємо ввести додаткову статтю «Кошти державного цільового фінансування і цільових надходжень» де будуть відображені кошти цільового фінансування і цільових надходжень отримані з бюджету та кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств. Та статтю «Кошти недержавного цільового фінансування і цільових надходжень», де в свою чергу будуть відображені кошти цільового фінансування і цільових надходжень отримані з недержавних або міжнародних фондів, програм і грантів.

Згідно з п. 2.53 у додатковій статті "Благодійна допомога" наводиться залишок коштів (вартість товарів, робіт, послуг), отриманих у вигляді благодійної допомоги, які відповідно до законодавства звільняються від оподаткування податком на додану вартість. До підсумку балансу включається загальна сума цільового фінансування [35].

Визначимо, як відображається цільове фінансування у Звіті про фінансові результати, який затверджено НП(С)БО № 1 «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності». Цільове фінансування відображається у формі 2 «Звіт про фінансові результати», у

статті "Інші доходи" відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; дохід підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю, та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. До цієї статті окремо наводиться додаткова стаття "Дохід від благодійної допомоги", в якій наводиться сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.

Розкриття інформації про цільове фінансування у Звіті про рух грошових коштів. У статті "Надходження від цільового фінансування" відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб. Окремо у додатковій статті "Надходження від отримання субсидій, дотацій" може бути розкрита інформація про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій. Не зважаючи на те, що цільові інвестиції обліковуються у складі доходів підприємства, у Звіті про власний капітал інформація щодо цільових інвестицій відсутня.

До основних питань щодо цільового фінансування і надходжень, які можуть наводитись у наказі про облікову політику підприємства, відносять такі: основні джерела та напрями цільового фінансування і цільових надходжень; документообіг з цільового фінансування і цільових надходжень; звітність з використання цільового фінансування і цільових надходжень; особливості надходження та використання цільового фінансування і цільових надходжень; процедури поточного контролю за надходженням та використанням цільового фінансування і цільових надходжень; структурні підрозділи (відділи), які використовують кошти цільового фінансування і цільових надходжень.

Кошти цільового фінансування та цільових надходжень формуються за рахунок лише зовнішніх цільових надходжень. У разі нецільового використання таких коштів відповідальні особи несуть відповідальність з усіма наслідками, що випливають, і в такому разі кошти підлягають поверненню тим, хто їх вносив.

У порядку відображення коштів цільового фінансування у фінансовій звітності можна виділити такі недоліки: інформація про цільове фінансування, як джерело формування власного капіталу підприємства, не розкривається у достатній мірі в існуючих формах звітності; зовнішнім користувачам за даними діючих форм звітності неможливо провести об'єктивний аналіз наявності та використання коштів цільового фінансування.

На нашу думку, для деталізації звітної інформації щодо обсягів отримання та напрямів використання коштів цільового фінансування доцільно запровадити форму звітності «Звіт про використання коштів цільового фінансування», що дозволило б посилити контроль за використанням цільових коштів, і насамперед, державного цільового фінансування.

3.2. Інформації про державні гранти у звітності за МСФЗ

Державні гранти – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, пов'язаних з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не включають такі форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання.

Допомога може бути у формі позики, що надається на пільгових умовах, або у формі безповоротної фінансової допомоги.

Коли держава надає підприємству поворотну безвідсоткову позику або позику з відсотковою ставкою, значно нижчою від ринкової, підприємство отримує вигоду на суму заощаджених відсотків. Підприємство мусить урахувати умови та зобов'язання, які були або мають бути виконані при визначенні витрат, які, як передбачається, має компенсувати вигода від позики.

Відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» підприємство отримує одночасно фінансове зобов'язання за дисконтованою вартістю та власне вигоду-грант. Щойно державний грант було визнано, будь-які пов'язані з ним умовні зобов'язання або умовні активи розглядаються відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Державна позика може бути безповотною, коли держава відмовляється від права на її погашення за певних попередньо визначених умов.

Державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких підприємство визнає у складі витрат ті витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.

Зазначимо, що є певні особливості у сільськогосподарському виробництві, пов'язані з визнанням, вимірюванням і обліком біологічних активів. Їх регулює окремий стандарт – МСБО 41 «Сільське господарство», і

наразі вони не розглядаються.

У міжнародній обліковій практиці залишилося невизначеним питання: чи то отримані державні гранти є доходом, чи то безпосередніми внесками до капіталу. Кожна з наведених позицій має свої переваги й недоліки.

«Капіталісти» вважають, що державні гранти – це джерело фінансування, а не безпосередній результат господарської діяльності. Тому їх слід розглядати як елемент власного капіталу.

«Доходники» заперечують, оскільки учасники компанії до коштів від грантів жодного стосунку не мають, а їх отримання призводить до зростання економічних вигід, не пов'язаних із внесками учасників. А ще – за аналогією з внесками до бюджету у формі податків, які визнають у складі витрат періоду, повернення коштів з бюджету у формі грантів маємо визнавати у складі доходів.

Через таку неоднозначність МСБО 20 дозволяє підприємствам у власній обліковій політиці самим визначати, як кваліфікувати гранти: дохід чи безпосереднє фінансування (п. 13 МСБО 20).

На нашу думку, цілком логічним було б відносити їх до іншого сукупного доходу (ІСД). Але оскільки визначення ІСД, наведене у параграфі 7 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», такої категорії, як гранти не містить, пропонуємо у неоднозначних ситуаціях за основу брати принцип власності: якщо держава має свою частку у статутному капіталі підприємства – застосовуємо метод капіталу, ні – тоді метод доходу.

Одержувач гранту має розкривати інформацію про державну допомогу у форматі, передбаченому параграфом 39 МСБО 20, з урахуванням вимог МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» та МСБО 10 «Події після звітного періоду». Примітки мають містити таку інформацію, як:

а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів (розгорнуте подання чи на «нетто-основі»);

б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду;

в) невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана (якщо було невиконання).

У Додатку наведемо приклад розкриття інформації, наведеної у Прикладах 1-3 у примітках до фінансової звітності, за умови, що звітність була випущена та затверджена 1 березня 2017 року.

Зразок 3.1

Приклад розкриття інформації у примітках до фінансової звітності підприємства

(Витяг)

Примітка Y. Державні гранти

У результаті терористичного акту у листопаді 2021 року Товариству було завдано 8,7 млн. грн. прямих збитків. Урядовим розпорядженням від 8 грудня 2021 року Товариству було виділено часткову компенсацію збитків на суму 5,0 млн. грн. Товариство визнало дебіторську заборгованість бюджету на суму оголошеної державної компенсації.

Примітка Z. Події після звітного періоду

У період після закінчення звітного 2021 року і до підписання звітності не відбулося жодних подій, які могли б мати істотний вплив на цю фінансову звітність.

Серед подій, які хоч і не впливають на показники фінансової звітності, але мають істотний вплив на подальшу діяльність Товариства, слід зазначити той факт, що у лютому 2022 року Товариство одержало з державного бюджету оголошену раніше компенсацію понесених збитків у сумі 5 млн. грн. (див. Примітку Y).

У лютому 2022 року Товариство придбало та почало монтаж нового

обладнання, що дасть змогу суттєво підвищити виробничу потужність енергетичних блоків теплоелектроцентралі. Запланована кошторисна вартість проекту – 18 млн. грн. Враховуючи велике соціально-економічне значення проекту для регіону, урядовим рішенням від 3 лютого 2022 року Товариству було компенсовано 10 млн. грн. його вартості.

ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 3

До основних питань щодо цільового фінансування і надходжень, які можуть наводитись у наказі про облікову політику підприємства, відносять такі: основні джерела та напрями цільового фінансування і цільових надходжень; документообіг з цільового фінансування і цільових надходжень; звітність з використання цільового фінансування і цільових надходжень; особливості надходження та використання цільового фінансування і цільових надходжень; процедури поточного контролю за надходженням та використанням цільового фінансування і цільових надходжень; структурні підрозділи (відділи), які використовують кошти цільового фінансування і цільових надходжень.

Кошти цільового фінансування та цільових надходжень формуються за рахунок лише зовнішніх цільових надходжень. У разі нецільового використання таких коштів відповідальні особи несуть відповідальність з усіма наслідками, що випливають, і в такому разі кошти підлягають поверненню тим, хто їх вносив.

У порядку відображення коштів цільового фінансування у фінансовій звітності можна виділити такі недоліки: інформація про цільове фінансування, як джерело формування власного капіталу підприємства, не розкривається у достатній мірі в існуючих формах звітності; зовнішнім користувачам за даними діючих форм звітності неможливо провести об'єктивний аналіз наявності та використання коштів цільового фінансування.

На нашу думку, для деталізації звітної інформації щодо обсягів отримання та напрямів використання коштів цільового фінансування доцільно запровадити форму звітності «Звіт про використання коштів цільового фінансування», що дозволило б посилити контроль за використанням цільових коштів, і насамперед, державного цільового фінансування.

РОЗДІЛ 4. РОЛЬ ПЕДАГОГІЧНОЇ МАЙСТЕРНОСТІ У ВИКЛАДАННІ ОБЛІКОВИХ ДИСЦИПЛІН

4.1. Педагогічна майстерність викладача вищої школи

На сьогодні в Україні відбувається становлення нової системи освіти, орієнтованої на входження у світовий освітній простір. Цей процес супроводжується істотними змінами в педагогічній теорії і практиці навчально-виховного процесу.

Перед вищою школою поставлено нові цілі і завдання, основним напрямом діяльності якої має стати задоволення потреб особистості в знаннях, які б можна було використовувати залежно від нових умов перетворення суспільства. А це насамперед вимагає належного кадрового супроводу, впровадження науково-обґрунтованої підготовки викладацьких кадрів для вищої школи.

В епоху новітніх інформаційних технологій, в період розвитку дистанційного навчання, пріоритетним джерелом систематизованої передачі знань, їх незамінним ретранслятором є викладач, який забезпечує високу якість освіти. Це зумовлює потребу педагога в постійному самовдосконаленні, саморозвиткові, підвищенні своєї професійної майстерності.

У контексті цієї проблеми особливий інтерес становить формування педагогічної майстерності. На сучасному етапі розвитку освіти вищому навчальному закладу потрібен викладач лабільний, спроможний до саморозвитку й самовизначення в ситуації, яка постійно змінюється, відкритий до соціального замовлення освіти, готовий до самовдосконалення, якісної, майстерної реалізації знань, умінь та навичок у професійній діяльності.

Однією з передумов вирішення важливого і складного завдання з підготовки конкурентноздатних фахівців є розвиток педагогічної

майстерності викладача вищої школи, зокрема, шляхом покращання психолого-педагогічної підготовки майбутніх викладачів та формування їх готовності до професійного самовдосконалення, саморозвитку, а через нього – продуктивної педагогічної діяльності.

Масштабність досліджуваної проблеми вимагає розгляду розвитку педагогічної майстерності викладача вищого навчального закладу як багатофакторного, складного процесу.

Теоретичні засади формування педагогічної майстерності викладача вищої школи розроблені в працях Я.А.Коменського, К.Д.Ушинського, А.С.Макаренка, О.А.Захаренка, І.А.Зязюна. Проблемою визначення сутності і змісту педагогічної майстерності займалися вітчизняні і зарубіжні дослідники А.І.Кузьмінський, І.А.Зязюн, О.А.Дубасенюк, Н.В.Кузьміна, А.І.Щербаков, Н.В.Кухарєв. Структуру педагогічної майстерності досліджували В.А.Кан-Калик, І.Ф.Кривонос. Під час дослідження ми звернули увагу на вивчення наукових надбань, пов'язаних із підготовкою науково- педагогічних працівників, підвищенням їхньої кваліфікації та педагогічної майстерності в системі вищої професійної освіти, висвітлених у працях таких учених: О.Е. Коваленко, В.М. Гриньової, Н.П.Корогод, К.В. Корсак, В.П. Косарєва, М.І.Романенка, В.А.Семиченко.

Результати дослідження засвідчили, що, незважаючи на значну кількість публікацій, присвячених проблемі педагогічної майстерності, однозначне розуміння сутності цього поняття фактично відсутнє і досить часто ототожнюється з професійною компетентністю. Показниками успішної професійної діяльності викладача є комплекс таких взаємопов'язаних характеристик, як: педагогічна майстерність, професійна компетентність, професіоналізм, педагогічні здібності, між якими існує зв'язок. Під професійною компетентністю викладача розуміємо інтегроване особистісне утворення, що ґрунтується на теоретичних знаннях, практичних уміннях і особистісних якостях, що мають професійне значення, та досвіді, які забезпечують готовність до виконання педагогічної діяльності на високому

рівні її самоорганізації. Що стосується педагогічної майстерності, то в українському педагогічному словнику це поняття визначається як характеристика високого рівня педагогічної діяльності, який ґрунтується на високому фаховому рівні педагога, його загальній культурі та педагогічному досвіді.

Зязюн І. А. розглядає сутність педагогічної майстерності з різних сторін: як найвищий рівень педагогічної діяльності (якщо ми характеризуємо якість результату), як вияв творчої активності особистості педагога (за умови, що ми характеризуємо психологічний механізм успішної діяльності) тощо. Власне “педагогічну майстерність” автор характеризує як комплекс властивостей особистості, що забезпечує самоорганізацію високого рівня професійної діяльності на рефлексивній основі [39, с. 30].

За визначенням І.А.Зязюна, педагогічна майстерність – це комплекс якостей особистості, що забезпечує високий рівень самоорганізації професійної діяльності педагога. Її складовими є:

- 1) гуманістична спрямованість;
- 2) професійні знання;
- 3) педагогічні здібності;
- 4) педагогічна техніка.

Педагогічна майстерність у дослідженні розглядається як високе мистецтво здійснення вмотивованої навчально-виховної діяльності на основі засвоєної системи знань, умінь і навичок, особистісних якостей і педагогічного досвіду та виявляється в комплексному розв’язанні завдань освіти, виховання і розвитку на рефлексивному підґрунті.

Педагогічна майстерність розглядається як складне, динамічне, інтегроване особистісне утворення, що включає стійке прагнення людини до діяльності в педагогічній сфері, наявність спеціальних знань, умінь і навичок, комплекс індивідуальних психічних і характерологічних особливостей, що забезпечують високу ефективність її подальшого професійного функціонування.

Педагогічна майстерність включає: особистісний компонент, як єдність мотиваційно-ціннісної складової (професійно-педагогічної направленості) і індивідуально-психологічних особливостей (загальних і професійно-педагогічних здібностей); інформаційно-теоретичний компонент: спеціальні, методологічні, психолого-педагогічні знання; діяльнісний компонент, який поєднує педагогічну технологію та техніку. З'ясуємо, які вміння викладача і яким чином виявляються в підготовці й проведенні навчального заняття.

Як відомо, організаційними етапами заняття є підготовчий етап, етап реалізації і аналітичний етап післязавершення заняття. Підготовчий етап включає розробку ідеї навчального заняття, створення його проекту, прогноз майбутнього заняття, створення моделі, підготовку методичного забезпечення. На цьому етапі практичної діяльності викладача реалізуються його гностичні, проєктивні, конструктивні та організаційні, аналітичні уміння.

Характер реалізації підготовчого етапу залежить від викладача.

Позитивні наслідки підготовчого етапу забезпечують, як правило, викладачі із творчою спрямованістю, відповідальні, організовані, сумлінні, добросовісні, із здатністю до аналізу. Набутий досвід, безперечно, позитивно впливає на якість підготовки викладача до заняття, бо дає змогу передбачити, що не зрозуміло студентам, але й водночас досвід є чинником, що може сприяти розвитку консерватизму викладача, його небажання використати нові підходи під час проєктування навчального заняття.

Можна виділити ряд компонентів у структурі педагогічної майстерності педагога:

1. Дидактичні здібності – здатність доступно і зрозуміло передавати студентам навчальний матеріал, викликати інтерес до предмета, збуджувати в студентів активну самостійну думку.

2. Академічні здібності – здібності до відповідної галузі науки. Здібний педагог повинен володіти предметом не тільки в обсязі навчального курсу, а значно ширше і глибше, постійно стежити за новинками в своїй галузі,

абсолютно вільно володіти матеріалом, виявляти до нього великий інтерес, виконувати наукову роботу, впроваджувати сучасні новітні методики викладання, активно застосовувати в навчальному процесі Інтернет, комп'ютерні технології та програми.

3. Перцептивні здібності. Велику роль відіграють перцептивні (тобто здатність визначати емоційний стан людини за її мімікою, позою, жестами) та сугестивні (здатність чинити вплив на людину, змінюючи характер її діяльності) уміння викладача. У процесі навчання ці групи умінь набувають різного значення. За мімікою, позою та жестами студентів викладач визначає їхній стан готовності до заняття, прагнення брати активну участь у навчальній діяльності або бажання уникнути її, психофізичний стан, рівень розуміння навчального матеріалу або рівень утруднень при осмисленні тощо. Результати спостережень дозволяють викладачеві коригувати навчальний процес і міжособистісні відносини, що складаються в ньому.

4. Мовні здібності – уміння ясно і чітко висловлювати свої думки і почуття засобами мови, а також міміки і пантоміміки. Це одна з найважливіших здібностей у професії педагога, тому що в навчальному процесі передача інформації носить в основному словесний характер.

5. Організаторські здібності. Організаторський компонент педагогічної діяльності є чи не найважливішим, тому що від сформованості цієї групи умінь залежить рівень і якість практичної роботи викладача. До організаторських здібностей та умінь можна віднести: вміння організовувати свою власну діяльність відповідно до поставленої мети; вміння раціонально розподіляти час діяльності; здатність до самоконтролю, вміння дотримуватись плану діяльності; здатність контролювати темп навчання; уміння організовувати навчальну діяльність студентів і контролювати їх діяльність, переключати студентів на інший вид діяльності; вміння здійснювати контроль за діяльністю студентів, оцінювати якість виконаної ними роботи; вміння формувати вимоги до студентів і домагатися їхнього виконання; вміння створити ситуацію співучасті студентів під час

навчального процесу.

6. Здатність до розподілу уваги одночасно між декількома видами діяльності має особливе значення. Здібний, досвідчений педагог повинен уважно стежити за змістом і формою викладу матеріалу, за розгортанням своєї думки (або думки студента), одночасно тримати в полі зору всіх студентів, вчасно реагувати на ознаки стомлення, неуважності, нерозуміння, помічати усі випадки порушення дисципліни і, нарешті, стежити за власною поведінкою (позою, мімікою і пантомімікою, ходом). Недосвідчений викладач, нерідко захоплюючись викладом матеріалу, не помічає в цей час студентів, а якщо намагається уважно спостерігати за ними, то втрачає при цьому логіку викладу.

7. Комунікативні здібності – здібності до спілкування зі студентами, вміння знайти до них правильний підхід, налагодити з ними доцільні з педагогічного погляду взаємини, педагогічний такт.

Показники професійної готовності випускника вищого навчального закладу, трансформуючись у кінцевому результаті в професійну компетентність, розглядаються як основа розвитку педагогічної майстерності викладача вищої школи.

Обґрунтована структура педагогічної майстерності сучасного викладача вищого навчального закладу включає: професійна компетентність (система необхідних знань, умінь і навичок, володіння сучасними технологіями і стратегіями розв’язання дидактичних проблем, презентабельність особистого досвіду, здатність до одержання і трансформації необхідної інформації тощо; готовність до творчої професійної діяльності (вмотивоване професійне самовизначення, здатність до рефлексії, досвід педагогічної роботи, професійна мобільність, наявність програми самовдосконалення тощо); педагогічні здібності (перцептивні, креативні, комунікативні, емоційно-регулятивні); особистісні якості, що мають професійне значення (цілеспрямованість, толерантність, чесність, оптимізм тощо); педагогічна техніка (мовлення, міміка, театралізація, організація педагогічної взаємодії,

адекватне спілкування тощо).

Шляхи розвитку педагогічної майстерності передбачають: орієнтацію на упередження ймовірних кількісно-якісних соціально-економічних і культурологічних характеристик розвитку суспільства; врахування тенденцій навчально-виховних завдань; осмислення та адаптації взаємопов'язаних процесів глобалізації й одночасної регіоналізації освітніх систем; забезпечення формування особистості як суб'єкта свого самовизначення на засадах особистісно орієнтованого, компетентнісного підходів.

Як зазначає М.М.Фіцула, з метою підвищення професійної майстерності викладачів у ВЗ використовують різноманітні форми методичної роботи:

- а) науково-практичні конференції викладачів;
- б) загальні конференції педагогічних працівників вищої школи, де обговорюється стан навчально-виховного процесу у ВНЗ, на факультетах, а також перспективи розвитку фахових спеціальностей;
- в) засідання вченої ради закладу, на яких детально аналізують рівень професійної підготовки студентів, стан навчально-виховної роботи на факультетах, обговорюють та затверджують перспективний план роботи вищого навчального закладу за окремими проблемами (наприклад, науково-дослідна робота студентів, методична робота з викладачами та ін.), а також розглядають досвід роботи кафедр, факультетів щодо впровадження нових технологій навчання студентів;
- г) методичні семінари;
- г) засідання кафедр, на яких обговорюють результати роботи викладачів щодо вдосконалення навчально-виховної роботи зі студентами;
- д) інструктивно-методичні наради, які проводяться деканами факультетів;
- е) індивідуальна самоосвітня робота викладача вищої школи;
- є) індивідуальні та групові консультації із завідувачами кафедр та викладачами з реалізації управлінських функцій або для надання конкретної методичної допомоги кафедрам з питань планування роботи, визначення

змісту, форм наукової, організаційно-методичної роботи.

Ефективними формами методичної роботи, як визначає М.М.Фіцула, є написання і підготовка до видання конспектів лекцій, методичних матеріалів до семінарських занять, лабораторних робіт, курсового та дипломного проектування, практики і самостійної роботи студентів; розроблення робочих навчальних планів, робочих навчальних програм; розроблення і постановка нових лабораторних робіт; підготовка комп'ютерного програмного забезпечення навчальних дисциплін: складання екзаменаційних білетів, завдань для проведення модульного, тестового і підсумкового контролю; розроблення і впровадження наочних навчальних посібників (схем, діаграм, стендів, слайдів тощо), нових форм, методів і технологій навчання; вивчення і впровадження передового досвіду організації навчального процесу; підготовка персональних художніх виставок та ін. [42, с.333].

Дотримуючись точки зору М.М.Фіцули, на нашу думку, є дієвими такі форми науково-методичної роботи, як: засідання вченої ради академії; науково-практичні конференції; круглі столи; засідання вченої ради факультетів; методичні семінари; виробничі наради; засідання кафедр; інструктивно-методичні наради, які проводяться деканами факультетів; робочі групи; індивідуальна самоосвітня робота викладача; «Школа педагогічної майстерності»; «Майстер-клас»; виставка кращого навчально-методичного забезпечення дисциплін; конкурс на краще навчальне видання; огляд-конкурс за номінаціями «Краща кафедра», «Кращий викладач»; стажування; наставництво; взаємовідвідування занять.

4.2. Формування та розвиток педагогічної майстерності засобами самовиховання

Інтенсивні інтеграційні та глобалізаційні процеси, стрімкий прогрес науки і техніки, трансформація постіндустріальної суспільної парадигми в інформаційну як провідну тенденцію розвитку сучасного суспільства зумовлюють необхідність кардинальних змін у роботі вчителя.

У контексті зазначеного до пріоритетних завдань педагогічної теорії та практики належить: формування й розвиток педагогічної майстерності, самовиховання та саморозвиток вчителя, його професійна адаптація в умовах трансформації суспільного устрою; формування його професійної мобільності й конкурентоспроможності та підвищення інтелектуального рівня, загальної та педагогічної культури.

Отже, майстерність учителя можна розглядати як найвищий рівень педагогічної діяльності (якщо ми характеризуємо якість результату), як вияв творчої активності особистості педагога (характеризуємо психологічний механізм успішної діяльності).

За визначенням академіка І. А. Зязюна, педагогічна майстерність – це комплекс властивостей особистості, що забезпечує самоорганізацію високого рівня професійної діяльності на рефлексивній основі.

До таких важливих властивостей належать гуманістична спрямованість діяльності вчителя, його професійна компетентність, педагогічні здібності і педагогічна техніка. В цьому визначенні слід наголосити на таких особливостях:

1) педагогічна майстерність у структурі особистості – це система, яка здатна до самоорганізації, системоутвірним чинником якої є гуманістична спрямованість;

2) підвалиною професійної майстерності є професійна компетентність (спрямованість і професійні знання становлять той кістяк високого професіоналізму в діяльності, який забезпечує цілісність системи, що самоорганізовується);

3) педагогічні здібності забезпечують швидкість самовдосконалення;

4) техніка, що спирається на знання і здібності, дає змогу виявити творчий потенціал учителя, гармонізуючи структуру педагогічної діяльності. Усі складники педагогічної майстерності взаємопов'язані, їм властивий саморозвиток, а не лише зростання під впливом зовнішніх чинників.

Отже, щоб учитель діяв творчо, самостійно виважуючи результати своєї діяльності і коригуючи засоби з орієнтацією на мету, він повинен мати творчий потенціал, певні властивості, риси характеру, розвиток яких забезпечить професійний саморозвиток педагога, а через нього — і розвиток учня. Педагогічна творчість - засіб і одночасно продукт діяльності педагога у подоланні себе вчорашнього, самовдосконалення, сходження до власних ідеалів і цінностей професійної діяльності. Всі охочі до неї залучитися досягають цього постійним прагненням до особистісного розвитку і підвищенням професійної майстерності, неперервною роботою над реалізацією свого природного потенціалу, самоствердженням «Я» завдяки власним зусиллям і діяльності. [39, с. 19]

Елементи педагогічної майстерності дають змогу з'ясувати системність цього явища в педагогічній діяльності. Високий рівень майстерності надає нової якості всій роботі педагога: формується професійна позиція, що акумулює в собі вищі рівні спрямованості, знання і готовність до дії; розвинуті знання стають інструментом для самоаналізу і виявлення резервів саморуху; високий рівень здібностей стимулює саморозкриття особистості, а вдосконалення педагогічної техніки – пошук результату, адекватного задумові. На думку вчених критеріями майстерності педагога є: доцільність (за спрямованістю), продуктивність (за результатами), діалогічність (за характером стосунків з учнями), оптимальність у виборі засобів, творчість (за змістом діяльності). [40, 29].

Елементи педагогічної майстерності дають змогу з'ясувати системність цього явища-в педагогічній діяльності. Високий рівень майстерності надає нової якості всій роботі педагога: формується професійна позиція, що

акумулює в собі вищі рівні спрямованості, знання і готовність до дії; розвинуті знання стають інструментом для самоаналізу і виявлення резервів саморуху; високий рівень здібностей стимулює саморозкриття особистості, а вдосконалення педагогічної техніки – пошук результату, адекватного задумові

Основним шляхом професійного зростання вчителя є самовиховання. Самовиховання – це формування людиною своєї особистості відповідно до свідомо поставленої мети. Для педагога робота над собою – необхідна передумова набуття і збереження професіоналізму. Це цілеспрямований процес, він є продовженням професійного виховання, коли майбутній учитель з об'єкта виховного впливу («Я – студент, хай мене вчать») перетворюється на суб'єкт організації власної життєдіяльності («Я – майбутній спеціаліст, готую себе до цього»): самостійно обирає мету самовдосконалення, постійно аналізує здобутки професійного зростання, займається самоосвітою.

Без такої роботи розвитку власної майстерності не уявляли собі навіть найталановитіші педагоги. А. С. Макаренко неодноразово наголошував: «Майстром може стати кожний, якщо йому допоможуть і якщо він сам працюватиме»; «Кожен з вас, молодих педагогів, буде неодмінно майстром, якщо не покине нашої справи, а наскільки він оволодіває майстерністю, – залежить від власної наполегливості». Самовиховання вчителя починається з усвідомлення різниці між уявленням про себе як майбутнього професіонала і реальними можливостями. Мотивом-збудником роботи над собою є розуміння невідповідності між «Я – реальним» та «Я – ідеальним». Це можливо в тому разі, якщо у майбутнього вчителя є професійний ідеал і здатність до самопізнання.

Самопізнання як процес цілеспрямованого отримання інформації про розвиток якостей своєї особистості – складна психологічна дія, якої треба спеціально вчитися. «Пізнай себе – і ти пізнаєш світ», – стверджували давні філософи, підкреслюючи важливість і складність цього процесу. Пізнання

себе відбувається в процесі самостереження, самоаналізу, самооцінювання, самопрогнозування.

Самоаналіз – аналіз свого внутрішнього світу, своєї діяльності; полягає у зіставленні того, що планувалося, з тим, що зроблено або могло бути зроблено, у виокремленні певних рис. якостей для докладного вивчення.

Здійснюючи самоаналіз, майбутній учитель критично оцінює себе: аналізує успіхи спілкування на практиці в вищій школі, бере до уваги свій попередній досвід, дивиться на себе очима своїх колег, викладачів.

Зіставлення різних позицій щодо окремих якостей особистості і професійної позиції в цілому (ставлення до людини, відповідальність, ініціативність, здатність впливати на інших тощо), дає уявлення про реальну картину розвитку, яку слід сприймати неупереджено.

На підставі самоаналізу формується самооцінка як компонент самосвідомості, що містить поряд із знанням про себе оцінку своїх здібностей, моральних якостей і вчинків.

Важливою є вимога до самооцінки – її адекватність реальному рівневі розвитку. Небажана як завищена, так і занижена самооцінка.

Крім здійснення аналізу й оцінки, слід уявити себе в певних ситуаціях діяльності, розробляючи можливі варіанти поведінки, а також передбачаючи можливий ефект діяльності.

Таке самопрогнозування як відображення у свідомості «Я – у майбутньому» доповнює картину самопізнання характеристикою особистості з урахуванням життєвих планів. Отже, початок самовиховання вчителя можливий за умови прийняття вимог до професії вчителя, самоствердження у цій професії та потреби у постійному самовдосконаленні.

Професійний ідеал у зіставленні з розумінням своїх можливостей спонукатиме його до вдосконалення. Обмірковуючи свій шлях до ідеалу, вчитель має аналізувати поелементно реалії життя, обираючи для активного впливу ті риси професійного обличчя, які потребують розвитку. рису в собі і відчувати своє ставлення до поведінки, обтяженої невпевненістю.

Самопрогнозування, як вироблення установки на самозміну, накреслить вчителю картину змін поведінки і ставлення. Все це в комплексі може бути поштовхом до послідовної роботи над собою: пошуку шляхів, засобів самовиховання та організації досвіду опанування різними прийомами подолання негативного стану.

Зрозуміло, що самовиховання не є єдиним шляхом, але, з нашого погляду, це один із основних засобів професійного зростання.

Отже, оволодіння вчителем педагогічною майстерністю – необхідний тривалий творчий процес, який ґрунтується на таких закономірностях: зумовленість потребами соціально-економічного і культурного розвитку суспільства; стратегічними завданнями інтеграції освіти до європейського освітнього простору та модернізації освіти в Україні; відповідність змісту і форм підготовки вчителя сучасному рівню розвитку психолого-педагогічної науки і педагогічної практики

Висновки до розділу 4

Як бачимо, рівень педагогічної майстерності викладача вищої школи є важливим чинником навчально-виховного процесу, він позначається на результатах навчання студентів, на формуванні їх як особистостей.

У свою чергу, розвиток педагогічної майстерності викладача тісно корелює з його ставленням до себе, вимогами до своєї діяльності, особистісними якостями. Можна вивчити свій фаховий предмет, можна мати систему психолого-педагогічних знань, але це не забезпечить відповідної майстерності. Комплексне використання активних форм і методів сприяють закріпленню теоретичних знань, озброєнню викладачів необхідним методичним арсеналом розв'язання сучасних освітніх проблем вищої школи, формують здатність до рефлексії, вміння використовувати одержану інформацію в нових умовах, а також вдосконалювати свої інтелектуальні, світоглядні і комунікативні якості.

Сучасна вища школа має багатий арсенал форм підвищення педагогічної майстерності науково-педагогічних працівників, і для дипломованого фахівця різноманітні форми організації методичної роботи, організовані на робочому місці, є способом підвищення професійної майстерності. У подальшій своїй роботі ми плануємо вивчити досвід аграрних ВНЗ щодо використання педагогічних технологій та інтерактивних методів навчання.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі наведено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення проблемних питань щодо науково-методичних підходів та обґрунтування практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку державних грантів.

На підставі проведеного дослідження з'ясовано наступне:

Актуальність тематичної спрямованості роботи зумовлюється підвищенням значущості позабюджетних вкладень у виробничу і соціальну сфери. Аналіз законодавчої бази показав неврегульованість обліково-аналітичного забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств. Відсутність науково-обґрунтованих розробок з методології бухгалтерського обліку грантів у вітчизняній науці та законодавчій базі призвело до необхідності ґрунтовного аналізу існуючих нормативних актів, та визначення на їх основі сутності понять «грант» та «цільове фінансування».

Результати дослідження полягають у вдосконаленні регламентації обліку цільового фінансування, зокрема розробці нормативного забезпечення обліку бюджетної підтримки в Україні, який врегулював би методичні засади обліку отримання та використання коштів цільового фінансування. Основними завданнями організації обліку і контролю цільового фінансування та цільових надходжень повинне стати: узагальнення інформації про наявність та рух коштів, які призначені для здійснення заходів цільового призначення; контроль за використанням цільових надходжень за відповідними напрямками; своєчасне документальне оформлення операцій з цільового фінансування та цільових надходжень; узагальнення інформації про обсяги цільового фінансування та цільових надходжень.

До основних питань щодо цільового фінансування і надходжень, які можуть наводитись у наказі про облікову політику підприємства, відносять такі: основні джерела та напрями цільового фінансування і цільових

надходжень; документообіг з цільового фінансування і цільових надходжень; звітність з використання цільового фінансування і цільових надходжень; особливості надходження та використання цільового фінансування і цільових надходжень; процедури поточного контролю за надходженням та використанням цільового фінансування і цільових надходжень; структурні підрозділи (відділи), які використовують кошти цільового фінансування і цільових надходжень.

Кошти цільового фінансування та цільових надходжень формуються за рахунок лише зовнішніх цільових надходжень. У разі нецільового використання таких коштів відповідальні особи несуть відповідальність з усіма наслідками, що випливають, і в такому разі кошти підлягають поверненню тим, хто їх вносив.

На підставі даних звітності формується інформація про процес державної підприємств та приймаються управлінські рішення. Це потребує розкриття інформації про: облікову політику, прийняту для грантів або цільового фінансування, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів; характер та обсяг грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду; невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною або недержавною допомогою, що була визнана..

В формі № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) у відповідності до НП(С)БО 1 віднесено статтю «Доходи майбутніх періодів» тільки до складу поточних зобов'язань, що не є коректним, так як доходи будуть визнаватися протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування, тому можливо було б віднести їх частину до довгострокових зобов'язань. Однак, віднесення використаних сум капітальних трансфертів до статті "Цільове фінансування" у складі довгострокових зобов'язань, нівелює сутність господарської операції, адже кошти, що надійшли з бюджету, використані підприємством за призначенням. У балансу (рядок 1525 Форма

№ 1) «Цільове фінансування» наводиться сума залишку коштів цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел, у тому числі коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств. Проте така інформація не є повною оскільки не дає розуміння джерел цільового фінансування.

Ми пропонуємо ввести додаткову статтю «Кошти державного цільового фінансування і цільових надходжень» де будуть відображені кошти цільового фінансування і цільових надходжень отримані з бюджету та кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств. Та статтю «Кошти недержавного цільового фінансування і цільових надходжень», де в свою чергу будуть відображені кошти цільового фінансування і цільових надходжень отримані з недержавних або міжнародних фондів, програм і грантів.

Розкриття інформації про цільове фінансування у Звіті про рух грошових коштів. У статті "Надходження від цільового фінансування" відображаються одержані для здійснення видатків на операційну діяльність підприємства надходження з бюджету та державних цільових фондів, а також кошти цільового фінансування від інших осіб.

Окремо у додатковій статті "Надходження від отримання субсидій, дотацій" може бути розкрита інформація про отримані з бюджетів та державних цільових фондів суми субсидій, дотацій.

Не зважаючи на те, що цільові інвестиції обліковуються у складі доходів підприємства, у Звіті про власний капітал інформація щодо цільових інвестицій відсутня.

У порядку відображення коштів цільового фінансування у фінансовій звітності можна виділити такі недоліки: інформація про цільове фінансування, як джерело формування власного капіталу підприємства, не розкривається у достатній мірі в існуючих формах звітності; зовнішнім користувачам за даними діючих форм звітності неможливо провести

об'єктивний аналіз наявності та використання коштів цільового фінансування.

На нашу думку, для деталізації звітної інформації щодо обсягів отримання та напрямів використання коштів цільового фінансування доцільно запровадити форму звітності «Звіт про використання коштів цільового фінансування», що дозволило б посилити контроль за використанням цільових коштів, і насамперед, державного цільового фінансування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Міністерства фінансів України.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/z0860-99>
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і органі зацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
4. Наказ Мінфіну № 433. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності(Наказ Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності» Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://www.rada.gov.ua>.
5. Податковий кодекс України: затверджено Наказом Президента України від 02.12.10 р. № 2755-VI.. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Закон України від 16.07.1999 р. N 40, С. 365 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» URL: <http://www.rada.gov.ua>.
7. Державна допомога в обліку підприємства. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-gosudarstvennaya-pomoshh-v-uchete-predpriyatiya>.
8. Державний грант для платника податку на прибуток. URL: <http://tax-expert.in.ua/uk/publications/derzhavnyy-grant-dlya-platnyka-podatku-na-prybutok>.

9. Облік грантів. URL: <https://uteka.ua/publication/commerce-12-xozyajstvennye-operacii-9-uchet-grantov>.

10. Державна допомога в обліку підприємства. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-gosudarstvennaya-pomoshh-v-uchete-predpriyatiya>.

11. Subvenção e assistência governamental em empresas brasileiras com fomento à inovação da FINEP = Governmental grants and assistance in the Brazilian companies with innovation fostered by FINEP Directory of Open Access Journals. URL: <https://doaj.org/article/e8f4c2eb8848458396cc4172208e3dfc>.

12. Andrade, M. E. M. C. & Martins, V. A. Análise dos normativos de contabilidade internacional sobre contabilização de contratos de parcerias público – privadas. Revista Contemporânea de Contabilidade, 2009, 1(11), 83–107.

13. Barros, E. L., Souza, C. A., & Dalfior, V. A. O. Aplicação do CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais em empresas da administração pública indireta do Estado de Minas Gerais. Anais do Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2015, 12.

14. Benetti, K., Benetti, K., Utzig, M. J. S., Braun, M., & Oro, I. M. Evidenciação de subvenção e assistência governamentais das empresas na BM&FBOVESPA. Revista Evidenciação Contábil & Finanças, 2014, 2(1), 75–90.

15. Chagas, M. J. R., Araujo, A. O., & Damascena, L. G. Evidenciação das sub-venções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIPs: Uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. Revista Ambiente Contábil, 2011, 3(2), 100-115.

16. Fonteneles, I. V., Ponte, V. M. R., Oliveira, M. C., & Ribeiro, M. S. Assistências Governamentais e Disclosure Socioambiental. Anais do Encontro

Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2014, 38.

17. Gonçalves, R. S., Nascimento, G. G. do, Wilbert, M. D. Os efeitos da subvenção governamental frente à elisão fiscal e a geração de riqueza. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 2016, 15(45), 34–48.

18. Loureiro, D. Q., Gallon, A. V., & De Luca, M. M. M. Subvenções e Assistências Governamentais (SAG): Evidenciação e Rentabilidade das Maiores Empresas, 2011.

19. Rodrigues, R., N., Silva, G. C., & Faustino, O. W. C. Subvenção e assistência governamental sob a ótica do CPC 07: reconhecimento contábil após a lei 11.638/2007 nas entidades privadas no Estado de Pernambuco. *Registro Con-tábil - RECONT*, 2011, 2(3), 35–45.

20. Taveira, J. H. P. S. Conformidade do disclosure das subvenções governamentais nas empresas de capital aberto. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia e Finanças IBMEC, Rio de Janeiro, Brasil, 2009.

21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 (МСБО 20). Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу ... від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_041.

22. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкція щодо застосування класифікації кредитування бюджету: затв. наказом М-ва фінансів України від 12 берез.2012р. № 333. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/29258>

23. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту: Закон України від 04.10.2018 №29258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/331-14>

24. Модельний закон про загальні принципи організації місцевих фінансів: Міжнародний документ, Закон від 08.12.1998 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/7857>

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 "Доходи": затв. наказами М-ва фінансів України від 23 грудня 2016 р. N 1135, від 13.06.2017 N 571 URL:<https://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja>

26. Про культуру: Закон України від 12 груд.2012 р. № 5461 – VI URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636>

27. Про виконання програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні: Закон України від 20 квіт.2014 № 1197-VII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636>

28. Про наукову і науково-технічну діяльність: Закон України від 07.03.2018 № 2269-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636>

29. Про Український культурний фонд Закон України від 02.08.2018 № 2481-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636>

30. Про затвердження Порядку реєстрації міжнародних науково-технічних програм і проектів, що виконуються в рамках міжнародного науково-технічного співробітництва українськими вченими, а також грантів, що надаються в рамках такого співробітництва: Наказ МОН України від 20 груд.2017 р. № 1507 RL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636>

31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ М-ва фінансів України від 05 січня 2018 р. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

32. Податковий кодекс України: Кодекс України від 01.06. 2019 URL:<http://sfs.gov.ua/nk/>

33. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ М-ва фінансів України від 29 лист. 1999 р. N 290 URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу” URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article>
35. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 30.12.2013 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv> (
36. 15Compliance program: [tutorial] / P.G.Pererva [et al.] ; ed.: P.G.Pererva, G.Kocziszky, M. Veres Somosi. – Kharkov ; Miskolc : NTU "KhPI", 2019. – 689 p.
37. Любимова Т. Облікгрантів. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-hozyajstvennye-operacii-9-uchet-grantov>
38. Заболоцька О.С. Компетентнісний підхід як освітня інновація: порівняльний аналіз / О.С. Заболоцька // Вісник Житомирського державного університету. - 2008. - Випуск 40. - Педагогічні науки. - С. 63-68.
39. Зязюн І.А. Педагогічна майстерність / І.А. Зязюн. – К.: Вища школа, 1997. – С. 30 – 49.
40. Ортинський В. Л. Педагогіка вищої школи: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / В. Л. Ортинський – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 472 с.
41. Сучасні форми методичної роботи з підвищення педагогічної майстерності викладачів в університеті [Електронний ресурс] / О. М. Обривкіна. Режим доступу: [//www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnau_ppf/2010.../10oom.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnau_ppf/2010.../10oom.pdf).
42. Фіцула М. М. Педагогіка вищої школи: навч. посіб. / М. М. Фіцула. – К.: Академвидав, 2006. – 352 с.