

УДК 657.1.012.1

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-47>**Хоменко Л.М.***кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і фінансів  
Кременчуцького національного університету  
імені Михайла Остроградського***Авраменко О.І.***старший викладач кафедри обліку і фінансів  
Кременчуцького національного університету  
імені Михайла Остроградського***Khomenko Liudmyla***Ph.D. in economics,  
Associate Professor of the Department of accounting and finance,  
Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyy National University***Avramenko Olena***Senior Lecturer of the Department of accounting and finance,  
Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyy National University*

## ФОРМИ ДЕРЖАВНОЇ ДОПОМОГИ ТА ПРОБЛЕМИ ЇЇ ОБЛІКУ

### STATE AID FORMS AND PROBLEMS OF ITS ACCOUNTING

#### АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено висвітленню проблем трансформації форм державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні та особливостям застосування і відображення її в бухгалтерському обліку. Обґрунтовано необхідність отримання державної допомоги суб'єктами господарювання в Україні. Досліджено вітчизняний досвід застосування пільгового оподаткування в Україні суб'єктами господарювання. Встановлено неефективність його використання як однієї з форм державної допомоги. Проаналізовано характер та умови надання державної допомоги суб'єктам господарської діяльності та існуючий порядок відображення в обліку її отримання. Виділено підходи до обліку державної допомоги залежно від її форм отримання та наявності витрат, які її супроводжують. Обґрунтовано необхідність відображення у звітності державної допомоги залежно від форм її отримання.

**Ключові слова:** державна допомога, підтримка, пільги, форми допомоги, облік.

#### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена освещению проблем трансформации форм государственной помощи субъектам хозяйствования в Украине и особенностям применения и отражения ее в бухгалтерском учете. Обоснована необходимость получения государственной помощи субъектами хозяйствования в Украине. Исследован отечественный опыт применения льготного налогообложения в Украине субъектами хозяйствования. Установлена неэффективность его использования в качестве одной из форм государственной помощи. Проанализированы характер и условия предоставления государственной помощи субъектам хозяйственной деятельности и существующий порядок отражения в учете ее получения. Выделены подходы к учету государственной помощи в зависимости от ее форм получения и наличия затрат, которые ее сопровождают. Обоснована необходимость отражения в отчетности государственной помощи в зависимости от форм ее получения.

**Ключевые слова:** государственная помощь, поддержка, льготы, формы помощи, учет.

#### ANNOTATION

The relevance of the study is explained by the fact that in order to support business in Ukraine, a system of state aid to business

entities has been introduced. The uneven development of economic sectors requires state aid. The reason for this is the European integration direction of the country's development as well. The article deals with receipt of state assistance by business entities. The article is of interest to for practicing accountants and researchers. The purpose of the article is to find ways to reflect forms of state aid in accounting and financial reporting. The works of scientists involved in the study of this topic were studied. As the title implies the article describes the problems of transformation of forms of state assistance to business entities in Ukraine and the peculiarities of its application and reflection in accounting. The article provides the reader with some information about the need for state aid for business entities in Ukraine. Much attention is given to the use of preferential taxation in Ukraine as a form of state aid. It is spoken in detail inefficiency of using preferential taxation in Ukraine as a form of state aid. The domestic experience of applying preferential taxation in Ukraine by economic entities is explored. The article gives a detailed analysis of the disadvantages of applying preferential taxation in Ukraine. It is spoken in detail the nature and conditions of the provision of state assistance to business entities. The text gives valuable information on the existing procedure for reflecting receipt of state aid in accounting. The legislative framework regarding the receipt of state aid was studied. Special attention was paid to international and national accounting standards that relate to government assistance. It should be stressed that forms of receiving state aid and the availability of costs that accompany it are of great importance. In conclusion the approaches to accounting for state aid are highlighted depending on its forms of receipt and the availability of costs that accompany it. Finally the necessity of reflecting state aid in reporting, depending on the forms of its receipt, is substantiated.

**Key words:** government assistance, support, benefits, forms of assistance, accounting.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Для підтримки бізнесу в Україні запроваджена система державної допомоги суб'єктам господарювання. Зумовлено це й євроінтеграційним вектором розвитку держави. Нові виклики, які ставляться перед державним регулюванням економіки, вимагають адекватного вирішення.

Нерівномірність розвитку галузей економіки вимагає державної допомоги. Вона має різні форми, у тому числі й пільгове оподаткування. Проте досвід попередніх років свідчить, що надання пільг здебільшого було необґрунтованим і не призвело до економічного зростання як галузей, так і країни у цілому. Неоднозначна роль податкових пільг у формуванні доходів бюджету та державному регулюванні економічних процесів залучає до їх дослідження багатьох учених та змушує шукати інші інструменти впливу на економічну підтримку суб'єктів господарювання. Проте нині відсутній досвід відображення різних форм державної підтримки в обліку, що і зумовлює актуальність дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Проблематику досліджували такі вчені, як Л.В. Гуцаленко, О.В. Коноплицька, Ю.П. Зима та ін.

Так, Л.В. Гуцаленко [2, с. 243], В.М. Жук [4, с. 144], Ю.П. Зима [5, с. 78], О.В. Коноплицька [6, с. 106] пропонували відкрити різні субрахунки до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Усі автори підходили до вирішення питання узагальнено, без детального дослідження форм державної підтримки. Також дослідження велися здебільшого стосовно аграрної галузі, тому існують питання, які потребують вивчення та вдосконалення порядку обліку державної підтримки та відображення її у фінансовій звітності.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є аналіз трансформації пільгового оподаткування в альтернативні форми державної допомоги суб'єктів господарювання в Україні, а також проблем її відображення в бухгалтерському обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Вітчизняна економіка потребує державної підтримки. Для виконання Угоди про асоціацію з ЄС у 2014 р. прийнято Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» [9], який набув чинності 2 серпня 2017 р. Він установлює правові засади проведення моніторингу державної допомоги суб'єктам господарювання, здійснення контролю над допустимістю такої допомоги для конкуренції, спрямованого на забезпечення захисту та розвитку конкуренції, підвищення прозорості функціонування системи державної допомоги та дотримання міжнародних зобов'язань України у сфері державної допомоги.

Згідно зі ст. 4 ЗУ 1555-VII, формою державної допомоги є податкові пільги, які є інструментом одного з державних регуляторів – податкової політики. Податкові пільги у вітчизняній економіці застосовуються досить широко для регулювання розвитку різних галузей економіки. У науковій літературі існує чимало як прихильників застосування пільг, так і супротивників. Так, аргументами проти застосування податкових пільг є те, що:

– їх надання суперечить основним принципам побудови податкової системи, тобто принципу соціальної справедливості, коли система пільгового оподаткування створює нерівномірне податкове навантаження на суб'єктів господарювання;

– надання пільг часто є результатом лобіювання інтересів певних груп;

– багато вчених трактують пільги як законне ухилення від сплати податків;

– досить часто податковими пільгами користуються ті, хто не має на них права.

Дійсно, податкові пільги мають подвійну економічну природу. З одного боку, вони скорочують податкові платежі суб'єктів підприємницької діяльності, з іншого – збільшують їхні доходи, сприяючи збільшенню сум сплачених податків. При цьому не повністю реалізується фінансовий потенціал країни.

Частина науковців вважає, що перевагою пільгового оподаткування є те, що пряме фінансування потребує значно більших державних витрат, аніж надання пільг. Питанню державного регулювання та пільгового оподаткування, а також ефективності податкових пільг присвячено чимало наукових праць, проте тема реалізації регулятивного потенціалу податкових пільг залишається не до кінця опрацьованою. Система пільгового оподаткування України є недостатньо ефективною, а проблема втрат бюджету через надання пільг і досі викликає багато питань [1, с. 43].

Відношення до пільгового оподаткування з боку науковців не є однозначним. Пов'язано це з тим, що пільгове оподаткування потребує стабільного законодавства, витрат та контролю над використанням пільг, оцінювання результативності їх упровадження та ін. Аналіз використання пільг у галузях економіки показав низьку результативність.

На думку Т.М. Демченко, зазвичай пільги в Україні запроваджують, прикриваючись шляхетними цілями [3, с. 103]. По суті, податкові пільги не виконують своєї стимулюючої функції щодо юридичних осіб. Пільги як елемент податкового механізму не мають однозначного впливу на діяльність підприємств, тобто наявність пільги з певного виду податку не гарантує його успішну діяльність та зростання. Таким чином, стимулююча функція пільги не завжди спрацьовує. О.К. Любчик вважає, що кількість пільг обтяжує бюджет та є економічно необґрунтованою; застосування пільг здебільшого виконує соціальну функцію [7, с. 93]. Стимулюючий ефект від надання численних податкових пільг є незначним, незважаючи на великі обсяги коштів, які залишаються у розпорядженні окремих суб'єктів у результаті звільнення від оподаткування [8].

Як показує практика, ціла низка податкових пільг має опосередковане відношення до підтримки економічної діяльності. Особливу увагу привертають такі питання, як надмірне їх за-

стосування, безсистемне введення, відсутність належного контролю над їх використанням. Аналіз найбільших утрат від надання податкових пільг підтверджує, що тільки деякі з них безпосередньо пов'язані з результатами виробничої діяльності підприємств або спрямовані на досягнення змін у діяльності суб'єктів господарювання, структурних змін в економіці і т. д.

Отже, аналіз застосування пільгового оподаткування дав можливість зробити висновок, що в Україні бюджетно-податкові важелі не забезпечують регулювання економіки.

Неефективність використання податкових пільг змусила шукати інші шляхи державного регулювання економіки. ЗУ №1555-VII пропонує інші форми державної допомоги, які стали альтернативою пільговому оподаткуванню. Проте її застосування пов'язане з низкою проблем, які будуть досліджені далі.

Облік державної допомоги потребує певних навиків відображення, адже державна допомога не належить до щоденних операцій, тому вимагає певних знань і навичок бухгалтера щодо принципів її обліку. Сьогодні у вітчизняній практиці відсутній однозначний підхід до відображення в обліку операцій, пов'язаних з отриманням державної допомоги.

Поняття і класифікація державної допомоги визначається МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Цей Стандарт застосовують в обліку та під час розкриття інформації про форми державної допомоги. Згідно з п. 3 МСБО 20, 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. Державна допомога в контексті цього Стандарту не включає пільги, які надаються тільки непрямо через заходи, що впливають на загальні умови торгової діяльності (наприклад, забезпечення інфраструктури в районах, яким потрібен економічний розвиток, або введення торгових обмежень для конкурентів) [11].

За загальними правилами обліку державна допомога обліковується на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Проте методологічно не визначеним є питання визнання доходу в обліку від різних видів державної допомоги. Ст. 16-19 ПСБО 15 визначає умови визнання доходом цільове фінансування [10]:

- існування підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування;
- наявність витрат, пов'язаних із виконанням умов цільового фінансування;
- наявність витрат, пов'язаних з об'єктами інвестування;
- наявність витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів.

При цьому цільове фінансування визнається доходом протягом періоду корисного використання об'єкта інвестування (Дт 48). Розглянемо інформативність такого відображення в обліку.

Державна допомога має багато форм, що відрізняються як за характером наданої допомоги, так і за умовами, які, як правило, визначаються для її надання. Оскільки вартість деяких форм державної допомоги неможливо обґрунтовано визначити (безоплатні технічні або маркетингові консультації, державна політика щодо організації закупівель), існує проблема коректного відображення державної допомоги в обліку та звітності. Тому порядок відображення в обліку буде залежати від двох форм допомоги:

- вартість якої можна визначити;
- вартість якої не можна визначити.

Якщо допомога, суму якої можна визначити, збільшує доходи підприємства, її доцільно відображати у складі доходу. Але, з іншого боку, вона не є коштами, заробленими підприємством, тому і доходом визнаватися не може.

Впливає на економічну сутність відображення допомоги в обліку і наявність витрат, які супроводжують отримання допомоги. Так, надання державної допомоги може бути:

- пов'язаним із витратами;
- не супроводжуватися виникненням витрат.

Тому до обліку такої державної допомоги можна виділити два підходи:

– визнання у складі доходу протягом певних періодів, у яких підприємство визнає відповідні затрати, які компенсують цю допомогу, як витрати. При цьому допомога відноситься до доходів;

– сума допомоги збільшує рахунки, які відображають частки участі акціонерів.

У МСБО 20 для обліку допомоги передбачено тільки «дохідний» підхід. При цьому загальним правилом в обліку є визнання доходів від допомоги у тих періодах, у яких здійснено витрати, пов'язані з отриманням допомоги. Проти методу доходу свідчить факт, що допомога не є доходом, заробленим підприємством. А проти методу капіталу – що допомога не є коштами, отриманими від акціонерів. Тому жоден із методів не вирішує проблему обліку державної допомоги.

Допомога, що надається згідно із Законом України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», не завжди пов'язана з витратами. Оскільки, згідно з п. 3 МСБО 20, державна допомога – це захід уряду, призначений для надання економічних пільг, а пільги зменшують суму податків, що підлягають сплаті, то і допомога не повинна відображатися у складі доходів підприємства.

Ще однією проблемою є те, що державна допомога надається абсолютно різним за своїм статусом установам і підприємствам. Про це свідчать дані річного звіту Антимонопольного комітету України про надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2018 р. (рис. 1).

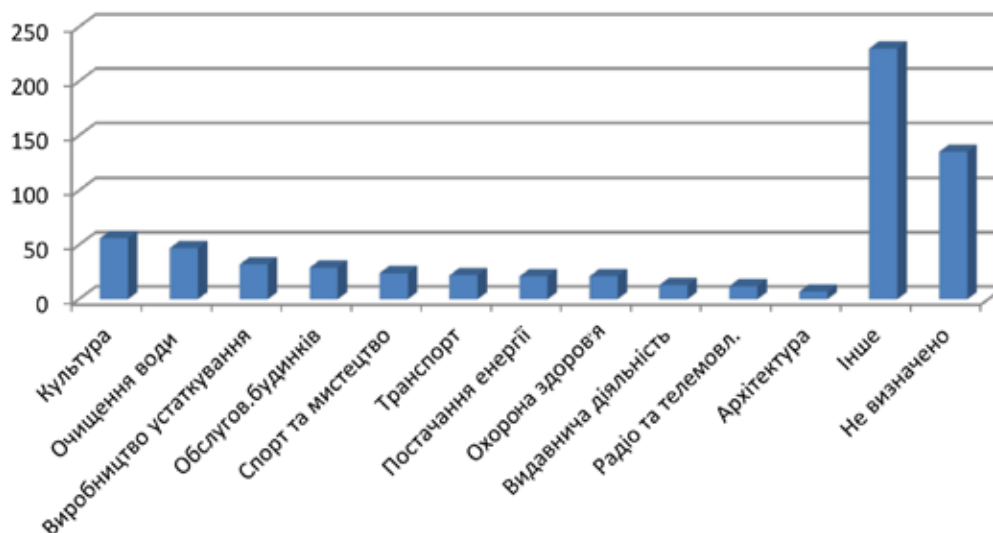


Рис. 1. Надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2018 р., млн грн

Джерело: побудовано за даними [12]

Тому нормативно-правова база, що стосується відображення в обліку державної допомоги, потребує вирішення низки дискусійних питань. Необхідне розроблення стандартів обліку державної допомоги залежно від виду підтримки та особливостей підприємства. Л.В. Гуцаленко вважає, що державна підтримка повинна відображатися в обліку та звітності окремо від інших благодійних надходжень із метою проведення аналітичної оцінки та контролю над її використанням [2, с. 244].

Оскільки вартість деяких форм державної допомоги неможливо обґрунтовано визначити, існує проблема коректного відображення державної допомоги у звітності. Зазвичай її відображають у рядку «Інші доходи» Звіту про фінансові результати. Згідно з НП(С)БО 1, у цьому рядку відображається дохід, не пов'язаний з операційною діяльністю підприємства. Згідно з п. 35 Закону № 1555-VI, існування вигоди може бути незаперечним, але будь-яка спроба відокремити комерційну діяльність від державної допомоги може бути довільною. На нашу думку, такий підхід не є інформативним як у світлі євроінтеграційних процесів, так і в межах однієї країни. Потрібен єдиний підхід до відображення таких операцій. Тому державну допомогу, вартість якої неможливо визначити, пропонуємо відображати у Звіті про фінансові результати від її застосування, і відображати у додатковому рядку «Інші доходи: доходи від отримання допомоги, вартість якої неможливо визначити». При цьому підприємству необхідно розробити методику аналітичного розрахунку та внести відповідні зміни до Наказу про облікову політику підприємства.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, неефективність використання податкових пільг призвела до їх трансформації в інші форми

державної допомоги. На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що в сучасній нормативно-правовій базі існує невизначеність щодо відображення в обліку різних форм державної допомоги. Необхідне розроблення стандартів обліку такої державної допомоги та порядку відображення її у Звіті про фінансові результати.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гомон М.В. Значення регулятивного потенціалу пільгового оподаткування у державному регулюванні. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 3(08). С. 43–45.
2. Гуцаленко Л.В. Особливості відображення в обліку державної підтримки фермерських господарств. *Сталій розвиток економіки*. 2013. № 3. С. 240–245.
3. Демченко Т.М. Втрати бюджету внаслідок наданих податкових пільг. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2013. № 3(62). С. 98–104.
4. Жук В.М. Теоретико-методологічні засади обліку та контролю підтримки сільського розвитку. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2011. Вип. 8(29). Ч. 1. С. 143–152.
5. Зима Ю.П. Облік і контроль державного фінансування сільськогосподарських підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 207 с.
6. Коноплицька О.В. Удосконалення облікового забезпечення використання коштів бюджетної підтримки. *Економіка АПК*. 2009. № 8. С. 105–110.
7. Любчик О.К. Податкові пільги як інструмент стимулювання розвитку реального сектору економіки. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 2–2(08). С. 90–94.
8. Швадченко В.О. Податкове стимулювання розвитку малих підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01. Харків, 20 с.
9. Про державну допомогу суб'єктам господарювання : Закон України від 01.07.2014 № 1555-VII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1555-18> (дата звернення: 01.03.2020).
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України 29 листопада 1999 р.

- № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 01.03.2020).
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 1 січня 2012 р. (зі змінами і доповненнями). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_041](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041) (дата звернення: 01.03.2020).
  12. Річний звіт про надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2018 рік / Антимонопольний комітет України. URL: [https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/Docs/zvity/richni\\_zviti\\_dergavna\\_dopomoga/2018](https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/Docs/zvity/richni_zviti_dergavna_dopomoga/2018) (дата звернення: 01.03.2020).

#### REFERENCES:

1. Homon M.V. (2017) Znachennia rehuliatyvnoho potentsialu pilhovoho opodatkuvannia u derzhavnomu rehuliuванні [The value of the regulatory potential of preferential taxation in state regulation]. *Skhidna yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia*, no. 3(08), pp. 43–45.
2. Hutsalenko L.V. (2013) Osoblyvosti vidobrazhennia v obliku derzhavnoi pidtrymky fermerskykh gospodarstv [Features of reflection in accounting of state support of farms]. *Mizhnarodnyi naukovy-vyrobnychy zhurnal: stalnyi rozvytok ekonomiky*, no. 3, pp. 240–245.
3. Demchenko T.M. (2013) Vtraty biudzhetu vnaslidok nadanykh podatkovykh pilh [Budget losses due to tax benefits]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy (ekonomika, pravo)*, no. 3(62), pp. 98–104.
4. Zhuk V.M. (2011) Teoretyko-metodolohichni zasady obliku ta kontroliu pidtrymky silskoho rozvytku [Theoretical and methodological principles of accounting and control of rural development support]. *Ekonomichni nauky. Seriya «Oblik i finansy»*, no. 8(29), pp. 143–152.
5. Zyma Yu.P. (2011) *Oblik i kontrol derzhavnoho finansuvannia silskohospodarskykh pidpriemstv* [Accounting and control of state financing of agricultural enterprises] (PhD Thesis), Kyiv: Institute of Agricultural Economics.
6. Konopliiska O.V. (2009) Udoskonalennia oblikovoho zabezpechennia vykorystannia koshtiv biudzhetnoi pidtrymky [Improving accounting security use of budget support]. *Ekonomika APK*, no. 8, pp. 105–110.
7. Liubchuk O.K. (2017) Podatkovi pilhy yak instrument stymuliuвання rozvytku realnoho sektora ekonomiky [Tax benefits as a tool to stimulate the development of the real economy]. *Ekonomichni visnyk Zaporizkoi derzhavnoi inzhenernoi akademii*, no. 2-2(08), pp. 90–94.
8. Shvadchenko V.O. (2003) Podatkove stymuliuвання rozvytku malykh pidpriemstv [Tax incentives for small business development] (PhD Thesis), Kharkiv: Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics.
9. Law of Ukraine on Government Aid for Business Entities (2014) № 1555-VII (2014, July 01). *Verhovna Rada Ukraini*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1555-18> (accessed 01.03.2020).
10. Accounting Regulations (Standard) Revenue «Income» (1999) № z0860-99 (1999, November 29). *Verhovna Rada Ukraini*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99?lang=en> (accessed 01.03.2020).
11. International accounting standard 20 (2012) № 929\_041 (2012, January 01). *Verhovna Rada Ukraini*. Available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_041](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041) (accessed 01.03.2020).
12. Richnyi zvit pro nadannia derzhavnoi dopomohy subiektam hospodariuvannia v Ukraini za 2018 rik [Annual Report on State Aid to Ukrainian Business Entities for 2018]. Available at: [https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/Docs/zvity/richni\\_zviti\\_dergavna\\_dopomoga/2018](https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/Docs/zvity/richni_zviti_dergavna_dopomoga/2018) (accessed 01.03.2020).