

В.В. ВОЙТКО, О.М. КУДИНА, Т.М. СЕРІКОВА**ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ГРАНТІВ ЯК АЛЬТЕРНАТИВНИХ ДЖЕРЕЛ ФІНАНСУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ**

Актуальність тематичної спрямованості статті 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».

Метою статті є удосконалення обліково-аналітичного забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств за рахунок розробки відповідних методичних рекомендацій. Основними методами дослідження стали аналіз, синтез, індукція, дедукція, теоретичне узагальнення.

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 повинні 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.

Ключові слова: обліково-аналітичного забезпечення, грант, цільове фінансування, цільові надходження, фінансова звітність.

В.В. ВОЙТКО, О.Н. КУДИНА, Т.Н. СЕРИКОВА**ПРОБЛЕМЫ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ГРАНТОВ КАК АЛЬТЕРНАТИВНЫХ ИСТОЧНИКОВ ФИНАНСИРОВАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЙ**

Актуальность тематической направленности статьи обусловлено повышением значимости внебюджетных вложений в производственную и социальную сферы. Анализ законодательной базы показал неурегулированность учетно-аналитического обеспечения грантов как альтернативных источников финансирования предприятий. Отсутствие научно-обоснованных разработок по методологии бухгалтерского учета грантов в отечественной науке и законодательной базе привело к необходимости тщательного анализа существующих нормативных актов, и определения на их основе сущности понятий «грант» и «целевое финансирование».

Целью статьи является совершенствование учетно-аналитического обеспечения грантов как альтернативных источников финансирования предприятий за счет разработки соответствующих методических рекомендаций. Основными методами исследования стали анализ, синтез, индукция, дедукция, теоретическое обобщение.

Результаты исследования заключаются в совершенствовании регламентации учета целевого финансирования, в частности разработке нормативного обеспечения учета бюджетной и негосударственной поддержки в Украине, который урегулировал бы методические основы учета получения и использования средств целевого финансирования. Основными задачами организации учета и контроля целевого финансирования и целевых поступлений должны стать: обобщение информации о наличии и движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения; контроль за использованием целевых поступлений по соответствующим направлениям; своевременное документальное оформление операций с целевого финансирования и целевых поступлений; обобщение информации об объемах целевого финансирования и целевых поступлений. Рассмотрен порядок раскрытия информации в финансовой отчетности предприятий. На основании данных отчетности формируется информация о процессе государственной или негосударственной поддержки предприятий и принимаются управленческие решения.

Это требует раскрытия информации об: учетной политике, принятой для грантов или целевого финансирования, включая методы представления, принятые финансовой отчетности; характере и объеме субсидий, отраженных в финансовой отчетности, а также указания других форм государственной помощи, от которых предприятие имеет прямую выгоду; невыполненных условиях и прочих условных обязательствах, связанных с государственной или негосударственной помощью, которая была признана.

Ключевые слова: учетно-аналитического обеспечения, грант, целевое финансирование, целевые поступления, финансовая отчетность.

V.V. VOITKO, O.N. KUDINA, T.N. SERIKOVA**PROBLEMS OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT OF GRANTS AS ALTERNATIVE SOURCES OF FINANCING ENTERPRISES**

The relevance of the thematic focus of the article due to the increasing importance of extrabudgetary investments in production and social spheres. The analysis of the legislative base showed the unresolved accounting and analytical support for grants as alternative sources of financing enterprises. The lack of scientifically based research on the methodology of accounting for grants in Russian science and legislation has led to the need for a thorough analysis of existing regulations, and the definition of the concepts of "grant" and "target financing" on their basis.

The purpose of the article is to improve the accounting and analytical support of grants as alternative sources of financing enterprises through the development of appropriate guidelines. The main research methods were analysis, synthesis, induction, deduction, theoretical generalization.

The results of the study are to improve the regulation of accounting for targeted financing, in particular, the development of regulatory support for accounting for budget and non-state support in Ukraine, which would settle the methodological basis of accounting for the receipt and use of targeted financing. The main objectives of the organization of accounting and control of target financing and earmarked revenues should be: synthesis of information on the availability and movement of funds intended for the implementation of special-purpose measures; control over the use of earmarked revenues in the relevant areas; timely documentation of transactions with earmarked funding and earmarked revenues; compilation of information on the amount of targeted financing and earmarked revenues. The procedure for disclosure of information in the financial statements of enterprises was

considered. Based on the reporting data, information is generated on the process of state or non-state support of enterprises and management decisions are made.

It requires disclosure of information about: accounting policies adopted for grants or targeted funding, including presentation methods, adopted financial statements; the nature and extent of subsidies reflected in the financial statements, as well as indications of other forms of state assistance from which the company has a direct benefit; unfulfilled conditions and other contingent liabilities related to state or non-state aid that was recognized.

Keywords: accounting and analytical support, grant, earmarked funding, earmarked revenue, financial reporting.

Вступ. 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.

Аналіз стану питання, основних досягнень і літератури. 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. Гайдучкий, 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.

Мета роботи. Метою дослідження є удосконалення обліково-аналітичного забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств.

Результати дослідження. 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 [1].

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) [2].

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 [3]. 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; трансфери - кошти, одержані з бюджетів усіх рівнів, від інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі [4]. 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. 1.

Прийнято вважати, що грант це певна сума коштів. Але аналізуючи поняття представлені в табл. 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 проєкті і описаних у проєктній заявці. Важливо розуміти, що грант – це ресурс, який повинен бути спрямований виключно на те, щоб втілити у життя заявлені у проєкті наміри.

Таблиця 1 - Визначення поняття «грант» у вітчизняному законодавстві

Законодавча база	Сутність поняття
1	2
Закон України «Про культуру» [5]	Грант — фінансові ресурси, що надаються на безповоротній основі суб'єкту, який провадить діяльність у сфері культури, для реалізації культурно-мистецького проєкту.
Закон України «Про виконання програм Глобального фонду для боротьби із СНІДом, туберкульозом та малярією в Україні» [6]	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» [7]	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» [8]	Грант - фінансові ресурси, що надаються на безоплатній і безповоротній основі Українським культурним фондом суб'єкту, який провадить діяльність у сфері культури, для реалізації проєкту, рішення про фінансування якого прийняте в порядку, передбаченому цим Законом.
Наказ «Про затвердження Порядку реєстрації міжнародних науково-технічних програм і проєктів, що виконуються в рамках міжнародного науково-технічного співробітництва українськими вченими, а також грантів, що надаються в рамках такого співробітництва» [9]	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.

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 проєкту в тій чи іншій сфері діяльності.

Гранти розрізняються за типами та видами згідно з їх цільовими призначеннями та ознаками (табл. 2, 3).

Таблиця 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 проєкти	Надається для реалізації конкретних проєктів 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 проєкту 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».

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.

Таблиця 3 - Види грантів

№ з / п	Види грантів
Залежно від кількості виконавців	
1	Індивідуальний (передбачає участь у проєкті лише однієї людини, яка одночасно є і керівником, і виконавцем робіт за грантом)
2	Колективний (передбачає реалізацію проєкту групою осіб (від двох і більше), що належать до однієї організації, установи)
3	Партнерський, який передбачає здійснення проєкту проєктною командою. На відміну від колективного гранта, участь у партнерському можуть брати особи з різних організацій, установ чи навіть країн
4	Грант на науковий проєкт (передбачає проведення конкретного наукового дослідження однією особою або групою) Залежно від мети і характеру заходу, на який виділяються кошти
Залежно від мети і характеру заходу	
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

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» [10].

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 [11].

Облік вивільнених грошових коштів на рахунках бухгалтерського обліку наведений у табл. 4.

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

Таблиця 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

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

1. 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;

2. 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;

3. 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 «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. 5).

Таблиця 5 - Облік цільового фінансування неприбутковою організацією у виді благодійної допомоги

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Отримано цільові послуги на виконання уставних завдань неприбуткової організації	23	483
2	Визнання доходу 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. 6.

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

Таблиця 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 [10].

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».

Методологічні засади відображення в обліку державного та інших видів фінансування підприємств визначає П(С)БО 15 «Дохід», зокрема пп. 16-19 [12].

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 [13].

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 непрямої вид державної допомоги у формі пільг при визначенні оподаткованого 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 основ 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 [13].

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 [13].

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 [13].

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, 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 [13].

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:

1. узагальнення інформації про наявність та рух коштів, які призначені для здійснення заходів цільового призначення;
2. контроль за використанням цільових надходжень за відповідними напрямками;
3. своєчасне документальне оформлення операцій з цільового фінансування та цільових надходжень;
4. 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 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:

1. 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;
2. 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:

1. 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;
2. порядок відображення на рахунках обліку

надходження коштів, отриманих з бюджету, і державних цільових фондів і їх використання;

3. 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.

4. умови і порядок повернення отриманого фінансування.



Рис 1. Основні розділи національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Цільове фінансування»

У розділі «Облік недержавного цільового фінансування» повинен розкриватися:

1. порядок обліку надходження коштів, отриманих з недержавних та міжнародних фондів, програм і грантів;

2. 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.

3. умови і порядок повернення отриманого фінансування.

У розділі «Відображення у звітності», наводиться порядок розкриття інформації у фінансовій звітності.

Фінансова звітність є заключним і найважливішим етапом бухгалтерського обліку коштів цільового фінансування. На підставі даних звітності формується інформація про процес державної, або недержавної підтримки галузі та приймаються управлінські рішення. Саме тому, питання удосконалення звітності потребують особливої уваги.

Згідно з МСБО 20 розкриттю підлягає така інформація:

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

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

3. 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.

Цільове фінансування відображається у другому розділі пасиву «Довгострокові зобов'язання та

забезпечення».

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 [14]. 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. Безумовно, інформація щодо суми цільового фінансування і цільових надходжень, яка наводиться у додаткових статтях в межах суми цільового фінансування. До підсумку балансу включається загальна сума цільового фінансування.

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. Інформація щодо суми благодійної допомоги наводиться у додатковій статті в межах суми цільового фінансування. До підсумку балансу включається загальна сума цільового фінансування [14].

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.

Для формування достовірної фінансової інформації, щодо діяльності підприємства необхідно, щоб на підприємстві була якісно розроблена облікова політика.

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.

Висновок. Аналіз законодавчої бази показав неврегульованість обліково-аналітичного забезпечення грантів як альтернативних джерел фінансування підприємств. На основі ґрунтовного аналізу існуючих нормативних актів визначена сутність поняття «гранти» та «поняття цільове фінансування». Визначено, що одним з основних напрямів вдосконалення регламентації обліку цільового фінансування є розробка окремого нормативного документу, який врегулював би методичні засади обліку, отримання та використання коштів цільового фінансування, а також відображення його на рахунках обліку та у фінансовій звітності.

Список літератури

1. 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/terms/29258> (дата звернення 3.06.2019)

2. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту: Закон України від 04.10.2018 №29258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/29258> (дата звернення 3.06.2019)

3. Модельний закон про загальні принципи організації місцевих фінансів: Міжнародний документ, Закон від 08.12.1998 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/7857> (дата звернення 3.06.2019)

4. 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 червня 2017 року N 571 URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja> (дата звернення 3.06.2019)

5. Про культуру: Закон України від 12 груд.2012 р. № 5461 – VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636> (дата звернення 3.06.2019)

6. 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> (дата звернення 3.06.2019)

7. Про наукову і науково-технічну діяльність: Закон України від 07 бер. 2018 р. № 2269-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636> (дата звернення 3.06.2019)

8. Про Український культурний фонд Закон України від 02 серп.2018 р. № 2481-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636> (дата звернення 3.06.2019)

9. Про затвердження Порядку реєстрації міжнародних науково-технічних програм і проєктів, 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 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636> (дата звернення 3.06.2019)

10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ М-ва фінансів України від 05 січ. 2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 3.06.2019)

11. Податковий кодекс України: Кодекс України від 01.06. 2019 URL: <http://sfs.gov.ua/nk/> (дата звернення 3.06.2019)

12. 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> (дата звернення 3.06.2019)

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу" URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article> (дата звернення 3.06.2019)

14. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності від 30.12.2013 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv> (дата звернення 3.06.2019)

15. Т. Любимова. Облік грантів. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-xozyajstvennye-operacii-9-uchet-grantov> (дата звернення 3.06.2019)

References (transliterated)

1. Instruktisiia shchodo zastosuvannia ekonomichnoi klasyfikatsii vydatkiv biudzhetu ta Instruktisiia shchodo zastosuvannia klasyfikatsii kredyuvannia

biudzhetu: zatv. nakazom M-va finansiv Ukrainy vid 12 berez.2012r. [англійський переклад] no 333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/29258> (дата звернення 3.06.2019)

2. Pro zakhyst natsionalnoho tovarovyrobnyka vid subsydivanoho importu: Zakon Ukrainy vid 04.10.2018 №29258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/29258> (дата звернення 3.06.2019)

3. Modelnyi zakon pro zahalni pryntsyipy orhanizatsii mistsevykh finansiv: Mizhnarodnyi dokument, Zakon vid 08.12.1998 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/7857> (дата звернення 3.06.2019)

4. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 124 "Dokhody": zatv. nakazamy M-va finansiv Ukrainy vid 23 hrudnia 2016 r. N 1135, vid 13 chervnia 2017 roku N 571 URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja> (дата звернення 3.06.2019)

5. Pro kulturu: Zakon Ukrainy vid 12 hrud.2012 r. № 5461 – VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636> (дата звернення 3.06.2019)

6. Pro vykonannia proham Hlobalnoho fondu dlia borotby iz SNIDom, tuberkulozom ta maliariieiu v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 20 kvit.2014 № 1197-VII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636> (дата звернення 3.06.2019)

7. Pro naukovu i naukovo-tekhnichnu diialnist: Zakon Ukrainy vid 07 ber. 2018 r. № 2269-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636> (дата звернення 3.06.2019)

8. Pro Ukrainyskyi kulturnyi fond Zakon Ukrainy vid 02 serp.2018 r. № 2481-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636> (дата звернення 3.06.2019)

9. Pro zatverdzhennia Poriadku reiestratsii mizhnarodnykh naukovo-tekhnichnykh proham i proektiv, shcho vykonuiutsia v ramkakh mizhnarodnoho naukovo-tekhnichnoho spivrobitnytstva ukrainskymy vchenymy, a takozh hrantiv, shcho nadaiutsia v ramkakh takoho spivrobitnytstva: Nakaz MON Ukrainy vid 20 hrud.2017 r. № 1507 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/5636> (дата звернення 3.06.2019)

10. Instruktisiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii: Nakaz M-va finansiv Ukrainy vid 05sich 2018 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 3.06.2019)

11. Podatkovi kodeks Ukrainy: Kodeks Ukrainy vid 01.06. 2019 URL: <http://sfs.gov.ua/nk/> (дата звернення 3.06.2019)

12. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku: Nakaz M-va finansiv Ukrainy vid 29 lyst. 1999 r. N 290 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення 3.06.2019)

13. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 20 "Oblik derzhavnykh hrantiv i rozkryttia informatsii pro derzhavnu dopomogu" URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article> (дата звернення 3.06.2019)

14. Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsii shchodo zapovnenia form finansovoi zvitnosti vid 30.12.2013 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv> (дата звернення 3.06.2019)

15. Т. Liubymova. Oblik hrantiv. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-xozyajstvennye-operacii-9-uchet-grantov> (дата звернення 3.06.2019)

Надійшло (received) 17.01.2019

Відомості про авторів / Сведения об авторах / About the Authors

Войтко Вікторія Валеріївна (Войтко Виктория Валерьевна, Voitko Viktoriia) – кандтдат економічних наук, доцент, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу; тел.: (099) 177 – 74 – 42; e-mail: Viktoriia.tiutlikova@hneu.net

Кудіна Ольга Миколаївна (Кудина Ольга Николаевна, Kudina Olha Mykolaivna) – кандтдат економічних наук, доцент, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу; тел.: (050) 512 – 96 – 80; e-mail: olga.kudina@hneu.net

Серікова Тетяна Миколаївна (Серикова Татьяна Николаевна, Serikova Tatiana Mykolaivna) – кандтдат економічних наук, доцент, Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу; тел.: (050) 531 – 39 – 62; e-mail: serikovatatiana2018@gmail.com