

УДК 657.1

JEL Classification M41, M48

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-1\(103\)-14-21](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-1(103)-14-21)**Serhii Lehenchuk<sup>1</sup>***Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, Ukraine***Nataliya Vyhovska<sup>2</sup>***Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, Ukraine*

## Accounting for Government Grants According to IAS 20: The Problems and Directions for Improvement

**Abstract.** Given the long application period of IAS 20 and several unsuccessful attempts to revise it by the IFRS Council, scientists have identified shortcomings in its application in practice, which prevent the disclosure of representatively reliable and relevant information for users about government grants and other government assistance. The article aims to identify and analyze the problems of applying IAS 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance” in modern conditions and form directions for its improvement. The historical aspects of the development of IAS 20 allow us to understand the reasons for its long-term use without significant changes. The literature review shows that in comparison with Ukrainian researchers, for the vast majority of foreign researchers, IAS 20 is the object of institutional analysis; they consider the introduction of changes to its composition not only from the standpoint of improving the current accounting methodology but as a social-institutional practice that changes the understanding of the state and the results of the company's activities from the perspective of stakeholders. The article describes attempts to develop alternative accounting standards for government grants and other government assistance for enterprises. It presents examples of non-compliance of the individual provisions of IAS 20 with the converged Conceptual Framework for Financial Reporting requirements. Three main areas of development of IAS 20 have been identified based on the goals of government assistance: overcoming the consequences of the COVID-19 pandemic, mitigation and adaptation to climate change, and overcoming the consequences of war. The practicality of understanding the accounting system in terms of government assistance as a social-institutional practice that forms knowledge about ethical behaviour and social justice at enterprises and spreads it among members of society, prompting them to make informed decisions, was proven.

**Keywords:** IAS 20, government grants, government assistance, government aid, targeted financing, accounting institutionalism.

### Suggested Citation

Lehenchuk, S., Vyhovska, N. (2024). Accounting for Government Grants According to IAS 20: The Problems and Directions for Improvement. *Облік і фінанси*, 1(103), 14-21. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-1\(103\)-14-21](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-1(103)-14-21)

---

<sup>1</sup> **Serhii Lehenchuk**, Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, Ukraine.

ORCID 0000-0002-3975-1210

E-mail: [Legenchyk2014@gmail.com](mailto:Legenchyk2014@gmail.com) (*Corresponding author*)

<sup>2</sup> **Nataliya Vyhovska**, Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, Ukraine.

ORCID 0000-0001-7129-6169

## Бухгалтерський облік державних грантів згідно МСФЗ 20: проблеми та напрями розвитку

**Анотація.** З огляду на тривалий період застосування МСФЗ 20 та ряд невдалих спроб його перегляду Радою з МСФЗ вченими було виявлено ряд недоліків його застосування на практиці, які перешкоджають розкриттю репрезентативно достовірної та релевантної інформації для користувачів про державні гранти й іншу державну допомогу. Метою статті є виявлення та аналіз проблем застосування МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» в сучасних умовах та формування напрямів щодо його удосконалення. Проаналізовано історичні аспекти розвитку МСФЗ 20 та визначено причини його тривалого використання без внесення вагомих змін. Встановлено, що у порівнянні з українськими дослідниками, для переважної більшості зарубіжних дослідників МСФЗ 20 є об'єктом інституційного аналізу, впровадження для соціально-інституційна практика, що змінює розуміння стану та результатів діяльності підприємства з позиції стейкхолдерів. У статті описано спроби розроблення альтернативних облікових стандартів, що стосуються державних грантів та інших форм державної підтримки підприємств. Наведено приклади невідповідності окремих положень МСФЗ 20 положенням конвергованої Концептуальної основи фінансової звітності. Виділено три основні напрями розвитку МСФЗ 20 виходячи з цілей державної підтримки: подолання наслідків пандемії COVID-19; зменшення та адаптація до кліматичних змін; подолання наслідків війни. Доведено доцільність розуміння системи обліку в частині державної підтримки як соціально-інституційної практики, що формує знання про етичну поведінку і соціальну справедливість на підприємствах та поширює їх між членами суспільства, спонукаючи їх до прийняття обгрунтованих рішень.

**Ключові слова:** МСФЗ 20, державні гранти, державна допомога, державна підтримка, цільове фінансування, обліковий інституціоналізм.

**Постановка проблеми.** МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» розкриває концептуальні засади бухгалтерського обліку державних грантів та розкриття в звітності інформації про іншу державну допомогу (економічні пільги для конкретного підприємства).

МСФЗ 20 є стандартом з тривалою історією і розвиненою практикою його застосування на підприємствах. В його основу було покладено концепцію визнання державної підтримки як активу, що була реалізована в британському стандарті SSAP 4 «Облік для державних грантів», випущеному в 1974 році. Активна робота над формуванням проекту МСФЗ 20 розпочалась у 1981 році, а вже у 1983 році комітетом з МСФЗ було підготовлено його остаточну версію, яка розпочала використовуватись підприємствами з 1 січня 1984 року. У 1998 році в доповнення до МСФЗ 20 Комітетом з тлумачень стандартів (SIC) було опубліковане роз'яснення щодо порядку обліку державної допомоги, що спрямована на стимулювання чи довгострокову підтримку ділової ефективності в певних регіонах чи секторах промисловості. В цілому з моменту створення МСФЗ 20 до його змісту та структури вносились зміни внаслідок трансформації підходів до проведення облікової оцінки на основі справедливої вартості (2011 р.), впровадження нових підходів до обліку іншого сукупного доходу, кредитів з

відсотковою ставкою нижче ринкової та інструментів хеджування.

Враховуючи тривалий період застосування МСФЗ 20 та ряд невдалих спроб його перегляду Радою з МСФЗ (альтернативний проект стандарту «Державні гранти» у 2006 р. було відкладено на невизначений термін) вченими було виявлено ряд недоліків його застосування на практиці, які перешкоджають розкриттю репрезентативно достовірної та релевантної інформації для користувачів про державні гранти й іншу державну допомогу, а також було виявлено проблему сумісності змістовних складових даного стандарту з Концептуальною основою МСФЗ і положеннями інших стандартів. З метою усунення таких недоліків та подолання виявлених проблем необхідно розкрити їх сутність, провести їх систематизацію й окреслити можливі варіанти розвитку МСФЗ 20, який би був позбавлений виявлених недосконалостей та відповідав вимогам часу.

МСФЗ 20 має бути удосконалений таким чином, щоб забезпечувати адекватне відображення різних форм державної підтримки підприємств в пост-пандемічний (COVID-19) та повоєнний періоди, а також підтримки, пов'язаної з виникненням кліматичних ризиків. Необхідність здійснення таких змін стала особливо актуальною в останні десятиліття, коли діяльність підприємств в різних країнах світу часто опиняється під загрозою

внаслідок впливу різноманітних факторів (екологічних, політичних, економічних, воєнних тощо) та потребує підтримки держави у вигляді «трансферу достатку».

#### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Проблематиці розвитку бухгалтерського обліку державних грантів та інших форм державної підтримки згідно МСФЗ 20 присвячували увагу такі вітчизняні вчені та дослідники як В.М. Жук, І.В. Жураковська, Н.Г. Зdirko, Р.С. Коршикова, О.А. Лаговська, Г.Л. Лоскоріх, А.В. Озеран, Д.С. Осіпчук, Л.П. Рибаківа, Р.В. Сидоренко, Л.В. Чижевська, Л.В. Шкуліпа. Основна увага в їхніх дослідженнях спрямована на удосконалення теоретико-методичних засад обліку державних грантів та інших форм державної підтримки в Україні на основі врахування міжнародного досвіду. Дослідники обґрунтували необхідність формування єдиної системи нормативного регулювання обліку державних грантів та іншої державної підтримки в Україні, її гармонізації з міжнародними вимогами, а також запропонували способи розкриття інформації про такі об'єкти за допомогою сучасних моделей звітування.

Зарубіжні дослідники при вивченні питань обліку державних грантів та інших форм державної підтримки згідно МСФЗ 20 акцентують увагу на існуванні протиріч в даному стандарті з іншими МСФЗ (М. Бушхютер, А. Стрігель [3], К. Стедлер, К.В. Ноубс [12]), аналізують можливість застосування МСФЗ 20 для нових видів державної допомоги, які надаються підприємствам та організаціям в різних країнах світу (Індія, Нова Зеландія, Португалія, Румунія, Туреччина) у відповідь на виникнення загроз різного рівня (стихійні лиха, пандемія COVID-19, війна, кліматичні, соціальні та економічні потрясіння) (А. Сінгх, Г. Сорал [11], М. Дорел, М. Іоана, А. Доміл [6], Х. Язаркан [15]), а також вивчають вплив імплементації даного стандарту на поведінку учасників ринку капіталу (Ж.М. Перейра, А. Феррейра да Сілва, М.Ж. Дос-Сантос [10], Дж. Вонг, Н. Вонг [14]). Таким чином, для переважної більшості зарубіжних дослідників МСФЗ 20 є об'єктом інституційного аналізу, впровадження змін до складу якого розглядається ними не лише з позиції удосконалення чинної методики обліку, а також як соціально-інституційна практика, що змінює розуміння стану та результатів діяльності підприємства (фінансова ефективність, прибутковість, інвестиційна привабливість, структура капіталу, дивідендна політика тощо) з позиції стейкхолдерів.

В той же час, незважаючи на існування ряду наукових праць з даної проблематики, К. Стедлер та К.В. Ноубс зазначають, що облік державних грантів став забутою сферою, стосовно якої розробляються стандарти, і є малодослідженим [12, с. 113], що негативно впливає на загальну здатність системи обліку виступати інформаційною основою прийняття економічних рішень стейкхолдерами.

**Метою статті** є виявлення та аналіз проблем використання МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» в сучасних умовах та формування напрямів його удосконалення.

**Методика дослідження.** У статті використано абстрактно-логічний метод дослідження (означення причин необхідності розвитку методики обліку державних грантів та інших форм державної підтримки; визначення напрямів розвитку МСФЗ 20 виходячи з цілей державної підтримки). Історичний метод дослідження було використано для аналізу еволюційного розвитку МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Застосування методу порівняння дозволило проаналізувати підходи до удосконалення організації обліку державної підтримки в різних країнах світу в умовах пандемії COVID-19. На основі положень системного підходу було сформульовано поняття системи обліку як соціально-інституційної практики, що забезпечує облікове відображення державної підтримки та може змінювати поведінку членів суспільства, які використовують інформацію про такий об'єкт обліку. На основі методу аналогії обґрунтовано використання положень МСФЗ 20 для обліку державних грантів, спрямованих на зменшення та адаптацію до кліматичних змін. В цілому обрані наукові методи забезпечили досягнення поставленої в дослідженні мети.

**Викладення основного матеріалу.** Необхідність розвитку МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» в умовах збільшення різноманіття форм державної підтримки підприємств в різних країнах світу підтверджується намаганням облікових регуляторів посилити його положення шляхом конвергенції з GAAP US.

Перша з таких спроб відбулась у 2005 році, коли було розроблено проект стандарту «Державні гранти» [7]. Однак, в результаті даний проект поступово перетворився на окремий неконвергований варіант удосконалення МСФЗ 20, а у 2006 році взагалі був відкладений до того часу, як не будуть розроблені інші, пов'язані з ним МСФЗ (визнання доходу, схеми торгівлі викидами, облік забезпечень). Найбільш вагому роль тут відіграла проблема облікового відображення прав (дозволів) на торгівлю викидами, як форми державних грантів, проте, за позицією регулятора для їх визнання та обліку як активів спочатку мають бути розроблені відповідні теоретико-методичні засади, і лише потім має бути переглянутий МСФЗ 20.

Іншою спробою розвитку МСФЗ 20 стало винесення на розгляд FASB положень стандарту «Облік державних субсидій суб'єктами господарювання» (Потенційне включення МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» в GAAP US) [8]. На обговорення даного стандарту американським стейкхолдерам виносились питання необхідності та обґрунтування причин внесення змін до складу МСФЗ 20 та

існування потенційних проблем щодо його використання на американських підприємствах. В результаті, як показав проведений аналіз відповідей провідних консалтингових компаній, частина з них в цілому підтримала доцільність впровадження положень МСФЗ 20 до складу GAAP US (PWC, Deloitte, BDO, GrantThornton), а інші – ні (EY). Таким чином, розробка даного стандарту покликана вирішити проблему обмеженості регулювання даного питання в GAAP US, забезпечення одноманітності та порівнянності показників фінансової звітності, а також спрямована на формування прототипу для розробки єдиного конвергованого стандарту (GAAP US та IAS/IFRS) для обліку державних грантів та інших форм державної підтримки.

На необхідність розвитку положень МСФЗ 20 також звертають увагу вчені з різних країн світу, оскільки існує значне різноманіття державних грантів та форм державної підтримки в різних країнах світу (грошові гранти; безготівкові гранти в формі надання послуг; гранти на активи; програми відшкодування витрат на проведені дослідження та розробки; позики з процентними ставками, нижчими за ринкові; безповоротні позики; програми відшкодування здійснених оплат; програми торгівлі квотами на викиди; податкові кредити на інвестиції; інші податкові знижки тощо), для яких достатньо складно визначити можливість застосування окремих положень МСФЗ 20. Зокрема, існування можливості їх визнання активом або можливості їх визнання як державного гранту, а не як операції продажу державній установі. Тому з метою забезпечення релевантного з позиції інвесторів облікового відображення таких об'єктів обліку вченими наводяться пропозиції з удосконалення МСФЗ 20.

На думку М. Бушхютера та А. Стрігеля [3, с. 622] однією з причин перегляду МСФЗ 20 з боку розробників системи облікових стандартів (IASB, FASB) є «концептуальна слабкість» даного

стандарту, оскільки його окремі положення не узгоджуються з визначеннями активів і зобов'язань, наведеними в Концептуальній основі МСФЗ. Ключовою проблемою є облік зобов'язань підприємств, що виникають в результаті одержання державних грантів, оскільки вони не повною мірою відповідають сутності поняття «зобов'язання», що використовується в інших облікових стандартах. Про відсутність «чистоти» зобов'язань та активів, які виникають при обліку державних грантів за МСФЗ 20, та їх неспіввимірність з положеннями Концептуальної основи МСФЗ відмічають К. Стедлер та К.В. Ноубс [12, с. 115], виділяючи її як основну причину відтермінування перегляду МСФЗ 20, незважаючи на зростаючу актуальність даної сфери.

Подібної позиції щодо «концептуальної слабкості» МСФЗ 20 також дотримуються представники компанії EY [4], надаючи відповіді на запитання щодо обговорення положень стандарту «Облік державних субсидій суб'єктами господарювання», запропонованого FASB. Вони відмічають, що є недоцільним включення положень МСФЗ 20 щодо обліку державних грантів до складу GAAP US, оскільки це може призвести до виникнення ряду ускладнень. Одним із них є неузгодженість МСФЗ 20 з конвергованою Концептуальною основою (GAAP US та IAS/IFRS), зокрема, в частині розуміння державних грантів, що стають дебіторською заборгованістю. Тому для вирішення цієї проблеми мають бути або прописані додаткові положення обліку специфічної дебіторської заборгованості, що виникає, наприклад, при одержанні негайної фінансової підтримки, або змінені критерії визнання дебіторської заборгованості в GAAP US.

На сьогодні можна виділити три основні напрями розвитку МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» виходячи з тих цілей, на які спрямовується державна підтримка (рис. 1).

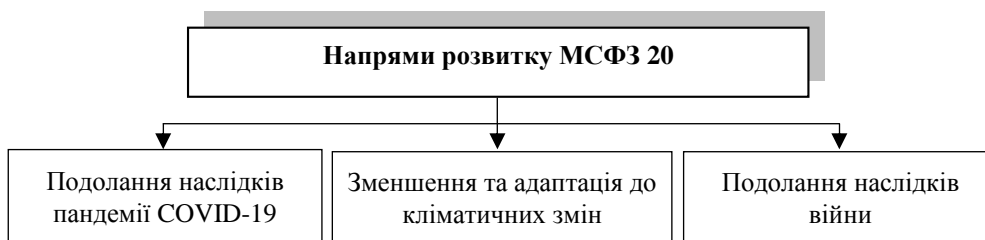


Рис. 1. Напрями розвитку МСФЗ 20 виходячи з цілей державної підтримки

Джерело: побудовано авторами.

Поширення пандемії COVID-19 в загальнопланетарному масштабі фактично інституціоналізувало необхідність підтримки діяльності підприємств та організацій з боку урядів переважної більшості країн світу, щоб пом'якшити вплив її наслідків. Така підтримка реалізовувалась і продовжує надаватись за допомогою різних форм державної допомоги, в тому числі через надання різних видів державних грантів та впровадження програм стимулювання їх діяльності, що дозволяють

вирішувати кризи, пов'язані з безробіттям та закриттям підприємств, а також з підвищенням рівня інфраструктурних інвестицій. В цьому контексті професійні бухгалтерські організації проводили активну роботу щодо консультування та роз'яснення особливостей обліку та відображення в звітності інформації про різні форми державної підтримки, а також варіантів інтерпретації такої інформації стейкхолдерами.

Разом з поширенням практики державної підтримки підприємств та організацій у відповідь на виклики пандемії COVID-19 виник ряд питань, які стосуються визнання та облікового відображення державних грантів згідно МСФЗ 20 (табл. 1).

Особливо актуальною дана проблема була для країн, де МСФЗ 20 застосовувалось в якості аналогу для облікового відображення державних грантів, зокрема в США.

Таблиця 1. **Проблемні питання обліку державної підтримки згідно МСФЗ 20 під час пандемії COVID-19 та способи їх вирішення**

Проблемні питання	Спосіб вирішення (порядок оцінки та обліку)
Чи підпадає державна допомога до сфери застосування МСФЗ 20 чи до іншого стандарту?	Необхідність застосування розуміння державного гранту, наведеного в МСФЗ 20, а також врахування потенційних прикладів грантів: субсидована заробітна плата; списання зобов'язань із заробітної плати, таких як несплачені утримані податки з працівників; прямі грошові дотації; фінансування, надане урядом за ставками, нижчими за ринкові; безповоротні позики; допомога в оренді житла. До державної підтримки не відносяться податкові мораторії на період пандемії COVID-19 та повернення, зміни законодавства про податок на прибуток. Державні гранти надаються лише державними установами.
Що таке правильне визнання та вимірювання?	Необхідність розробки облікової політики для визнання та відображення державної допомоги та застосування професійних суджень на основі встановлення мети державної підтримки для подолання наслідків впливу пандемії COVID-19. При оцінці державних грантів слід враховувати характер гранту та особливості прийнятої облікової політики підприємства.
Чи визнається він у правильний період?	Державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.
Яким чином державна допомога має бути представлена у фінансовій звітності?	Результат розкриття інформації про різні форми державної підтримки залежить від того, який це вид державного гранту, пов'язаний з доходом, чи пов'язаний з активами.

Джерело: узагальнено авторами на основі досліджень представників компанії «Grant Thornton» [5] та виходячи з положень МСФЗ 20 [1].

В окремих країнах, зокрема в Таїланді [13, с. 84], для того щоб мінімізувати ризики неправильної інтерпретації методики обліку державних грантів та зменшити негативний вплив прийнятих професійних суджень тимчасово на період пандемії COVID-19 було спрощено порядок обліку та відображення в звітності інформації про державну підтримку підприємств.

Виходячи з розуміння обліку як соціально-інституційної практики, що може змінювати поведінку членів суспільства, використання положень МСФЗ 20 для обліку державної підтримки підприємств під час пандемії COVID-19 сприяє встановленню соціальної справедливості в суспільстві. Як показали результати дослідження Дж. Вонга та Н. Вонг [14, с. 200], ряд Новозеландських компаній скористались субсидіями на заробітну плату працівників з метою забезпечення їм необхідних виплат на період пандемії COVID-19. В той же час, частина з таких компаній залишалась прибутковими та продовжували виплачувати дивіденди акціонерам, дотримуючись не зовсім етичної поведінки в одержанні необґрунтованої державної підтримки і діяли не в інтересах суспільства. Таким чином, система обліку в частині державної підтримки використовує облікові практики для розвитку системи знань про етичну поведінку і

соціальну справедливість та поширює їх між членами суспільства, спонукаючи їх до прийняття обґрунтованих рішень.

Іншим напрямом розвитку МСФЗ 20 є удосконалення його положень на основі врахування особливостей державної підтримки підприємств з метою попередження та подолання наслідків кліматичних змін (повені, посухи, зміна умов економічної діяльності підприємств (забруднення моря, повітря, землі)) та глобального потепління. Уряди багатьох країн світу, дотримуючись цілі сталого розвитку 13 «Вжиття невідкладних заходів щодо боротьби зі зміною клімату та її наслідками», все більше зосереджуються на підтримці та стимулюванні діяльності підприємств у сферах, які викликають кліматичні зміни.

Виходячи з класифікації функцій бухгалтера, які він виконує в процесі організаційної адаптації до зміни клімату, розробленої М.К. Лінненлюеке, Ж. Бірт та Е. Гріффітсом [9, с. 616], облік такого виду державної підтримки є прикладом реалізації оціночної функції, яка дозволяє оцінити витрати (витрати в інвестиційних та інфраструктурних рішеннях) та вигоди (зменшення обсягу викидів парникових газів, зменшення ставки оподаткування через використання кліматичних активів) підприємства від адаптації до кліматичних змін.

З метою подолання кліматичних ризиків керівництва різних країн світу зосереджують увагу на вирішенні проблеми надмірних викидів парникових газів підприємствами, для чого застосовуються різні форми державної підтримки. Прикладами такої підтримки є надання грантів, пов'язаних з активами сталого розвитку (кліматичними активами, карбоновими активами), надання безповоротних позик та позик із заниженими ставками для удосконалення інфраструктури підприємства, що сприятиме боротьбі зі зміною клімату та її наслідками (відновлювальна енергетика, виробництва з мінімальним рівнем викидів, виробництва з мінімальним рівнем споживання енергії, технології ощадливого виробництва тощо).

Одним із дискусійних та не до кінця врегульованих питань є облікове відображення такого виду державної підтримки, пов'язаної зі зменшенням кліматичних змін, як безоплатне надання урядом квот на викиди вуглецю (*carbon units*). Це підтверджується введенням у 2005 році IASB тлумачення IFRIC 3, що визначало порядок визнання державним грантом квот на викиди за певних умов, а потім його відкликання внаслідок тиску представників провідних європейських країн. Впровадження даної практики підняло проблему дотримання принципу відповідності доходів та витрат в частині визнання квот на викиди як державних грантів, яка на сьогодні так і залишилась невирішеною. Як відмічають К. Замора-Рамірес та Х.М. Гонзалес-Гонзалес, ряд компаній визнають одержання таких прав як нематеріальні активи, а інша група компаній – як державні гранти [16, с. 29]. У випадку відповідності квот на викиди вуглецю вимогам їх визнання державним грантом або іншою формою державної підтримки згідно п. 12 МСФЗ 20 вони повинні визнаватись у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких підприємство визнає як витрати відповідні витрати на викиди газів, для компенсування яких ці квоти на викиди призначалися.

Важливу роль для стейкхолдерів при оприлюдненні інформації про державну підтримку, яку одержало підприємство з метою попередження та подолання наслідків кліматичних змін, виходячи з положень МСФЗ 20 (п. 39) [1], має розкриття інформації про облікову політику в частині таких форм державної підтримки, характер та обсяг одержаних державних грантів (допомоги), а також невиконані умови та інші умовні зобов'язання, яких набуло підприємство в результаті одержання такої державної підтримки. Специфікою подібних форм державної підтримки є їх цільове спрямування, яке передбачає в залежності від виду гранту досягнення відповідних результатів, що забезпечуватимуть зменшення викидів парникових газів та в цілому досягнення цілей сталого розвитку.

Ще одним напрямом розвитку МСФЗ 20 є облік державних грантів, спрямованих на подолання наслідків війни, що сьогодні є найбільш актуальним для українських підприємств. Його основним

завданням є ідентифікація та аналіз специфіки різних форм державної підтримки підприємств та організацій в умовах війни з метою забезпечення їх репрезентативно достовірного та релевантного відображення в системі бухгалтерського обліку.

Наприклад, одним із інструментів державної підтримки підприємств України є Державна програма «Доступні кредити 5-7-9%» [2], що була розпочата у 2020 році, і яка з початком повномасштабного вторгнення трансформувалась в програму підтримки різних видів бізнесу в умовах воєнних дій (підтримка посівної, подолання наслідків повномасштабного вторгнення, відновлення виробничих потужностей тощо). Державні кредити, які надаються підприємствам за такою програмою, є прикладом позик з процентними ставками, нижчими за ринкові, оскільки вони надаються за пільговими ставками, тому підприємствам, в залежності від умов та цілей використання коштів, відшкодовується компенсаційна процентна ставка. Відшкодування в розмірі компенсаційної процентної ставки має обліковуватись підприємствами із використанням положень МСФЗ 20, зокрема, як державні гранти, оскільки такі відшкодування є вигодами від державної позики за ставкою відсотка нижче ринкової.

**Висновки.** Проведений аналіз еволюції розвитку МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» дозволив встановити, що за винятком деяких доповнень, даний стандарт продовжує використовуватись бухгалтерами в майже незмінному вигляді більше ніж 40 років. При цьому існує ряд переконливих доказів, що положення МСФЗ 20 частково суперечать іншим обліковим стандартам та конвергованій Концептуальній основі фінансової звітності. Це зумовлює необхідність розвитку положень МСФЗ 20 з метою усунення таких суперечностей, що має відбуватись із врахуванням сучасних трендів в сфері державної підтримки діяльності підприємств та організацій.

На основі аналізу світових тенденцій виникнення кризових явищ та загроз, які перешкоджають нормальній діяльності підприємств, виділено три основні напрями розвитку МСФЗ 20:

- 1) Подолання наслідків пандемії COVID-19;
- 2) Зменшення та адаптація до кліматичних змін;
- 3) Подолання наслідків війни.

Дані напрями виокремлені виходячи з цілей державної підтримки і дозволяють сформулювати набір рекомендацій та уточнень для удосконалення МСФЗ 20 в напрямі забезпечення зростаючих інформаційних запитів стейкхолдерів про державні гранти й інші форми державної підтримки.

Перспективою подальших досліджень є застосування інституційної теорії для більш глибокого обґрунтування сутності системи бухгалтерського обліку як соціально-інституційної практики, зокрема, в контексті облікового відображення державної підтримки.

#### 4 Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 (МСБО 20). Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_041#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text)
2. Порядок надання фінансової державної підтримки суб'єктам підприємництва: постанова Кабінету Міністрів України від 24 січня 2020 р. № 28. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/28-2020-%D0%BF#Text>
3. Buschhüter M., Striegel A. IAS 20 – Accounting for government grants and disclosure of government assistance. In *Buschhüter M., Striegel A. Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS*. Gabler, 2011. P 622-631.
4. Comment letter – FASB's invitation to comment, accounting for government grants by business entities. URL: [https://www.ey.com/en\\_us/assurance/accountinglink/comment-letter-fasbs-invitation-to-comment-accounting-for-government-grants-by-business-entities](https://www.ey.com/en_us/assurance/accountinglink/comment-letter-fasbs-invitation-to-comment-accounting-for-government-grants-by-business-entities)
5. COVID-19: Government grants. URL: <https://www.grantthornton.global/en/insights/supporting-you-to-navigate-the-impact-of-covid-19/ifrs---government-grants/>
6. Dorel M., Ioana M., Domil A. Conceptual approaches concerning government grants (Romanian case study). *Agricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I, Management Agricol*. 2013. Vol. 15, Iss. 3. P. 29-34. URL: <https://www.cabidigitallibrary.org/doi/pdf/10.5555/20143138705>
7. Government grants. URL: <https://www.iasplus.com/en/projects/completed/other/government-grants>
8. Invitation to comment accounting for government grants by business entities potential incorporation of IAS 20, Accounting for government grants and disclosure of government assistance, into Generally Accepted Accounting Principles. FASB, 2022. 24 p. URL: <https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=ITC%E2%80%9494Government%20Grants%20by%20Business%20Entities.pdf&title=Invitation%20to%20Comment%E2%80%9494Accounting%20for%20Government%20Grants%20by%20Business%20Entities:%20Potential%20Incorporation>
9. Linnenluecke M. K., Birt J., Griffiths A. The role of accounting in supporting adaptation to climate change. *Accounting and Finance*. 2015. Vol. 55, Iss. 3. P. 607-625. <https://doi.org/10.1111/acfi.12120>
10. Pereira J. M., Ferreira da Silva A., Dos-Santos M. J. The impact of accounting for government grants on equity capital. *Procedia Economics and Finance*. 2015. Vol. 23. P. 1401-1404. doi: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00386-X](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00386-X)
11. Singh A., Soral G. Treatment of accounting for NGOs with special reference to government grant: a case study. *Pacific Business Review International*. 2011. Vol. 4, Iss. 1. P. 53-65. URL: [http://www.pbr.co.in/2011/2011\\_month/July\\_Sep/6.pdf](http://www.pbr.co.in/2011/2011_month/July_Sep/6.pdf)
12. Stadler C., Nobes C. W. Accounting for government grants: Standard-setting and accounting choice. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2018. Vol. 37, Iss. 2. P. 113-129. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.004>
13. Tantikul N., Soranarak W. Lessons we can learn from government and accounting relief measures during the COVID-19 pandemic: a comparative study. *Journal of Multidisciplinary in Social Sciences*. 2023. Vol. 19(1). P. 84-98. URL: <https://so03.tci-thaijo.org/index.php/sduhs/article/view/268346>
14. Wong J., Wong N. The economics and accounting for COVID-19 wage subsidy and other government grants. *Pacific Accounting Review*. 2021. Vol. 33, No. 2. P. 199-211. <https://doi.org/10.1108/PAR-10-2020-0189>
15. Yazarkan H. Accounting process for government grants in hazelnut production within the framework of international accounting standards: Turkey sample. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*. 2016. Vol. 6, No. 3. P. 37-46. <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v6-i3/2151>
16. Zamora-Ramírez C., González-González J. M. Climate change challenges to accounting. *Low Carbon Economy*. 2013. Vol. 4. P. 25-35. <https://doi.org/10.4236/lce.2013.41003>

#### 4 References

1. Mizhnarodnyi standart bukhhalterskoho obliku 20 (MSBO 20). Oblik derzhavnykh hrantiv i rozkryttia informatsii pro derzhavnu dopomohu [International Accounting Standard 20 (IAS 20). Accounting for government grants and disclosure of information about government aid]. Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_041#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text)
2. Kabinet ministriv Ukrainy. (24.01.2020). Poriadok nadannia finansovoi derzhavnoi pidtrymky sub'iektam pidpriemnytstva [The procedure for providing financial state support to business entities]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/28-2020-%D0%BF#Text>
3. Buschhüter, M., Striegel, A. (2011). IAS 20 – Accounting for government grants and disclosure of government assistance. In: *Buschhüter, M., Striegel, A. Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS*. Gabler.
4. Comment letter – FASB's invitation to comment, accounting for government grants by business entities. Retrieved from [https://www.ey.com/en\\_us/assurance/accountinglink/comment-letter-fasbs-invitation-to-comment-accounting-for-government-grants-by-business-entities](https://www.ey.com/en_us/assurance/accountinglink/comment-letter-fasbs-invitation-to-comment-accounting-for-government-grants-by-business-entities)
5. COVID-19: Government grants. Retrieved from <https://www.grantthornton.global/en/insights/supporting-you-to-navigate-the-impact-of-covid-19/ifrs---government-grants/>
6. Dorel, M., Ioana, M., Domil, A. (2013). Conceptual approaches concerning government grants (Romanian case study). *Agricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I, Management Agricol*, 15(3), 29-34. Retrieved from <https://www.cabidigitallibrary.org/doi/pdf/10.5555/20143138705>

7. Government grants. Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/projects/completed/other/government-grants>
8. FASB. (2022). Invitation to comment accounting for government grants by business entities potential incorporation of IAS 20, Accounting for government grants and disclosure of government assistance, into Generally Accepted Accounting Principles. Retrieved from <https://www.fasb.org/page/ShowPdf?path=ITC%E2%80%9494Government%20Grants%20by%20Business%20Entities.pdf&title=Invitation%20to%20Comment%E2%80%9494Accounting%20for%20Government%20Grants%20by%20Business%20Entities:%20Potential%20Incorporation>
9. Linnenluecke, M. K., Birt, J., Griffiths, A. (2015). The role of accounting in supporting adaptation to climate change. *Accounting and Finance*, 55(3), 607-625. <https://doi.org/10.1111/acfi.12120>
10. Pereira, J. M., Ferreira da Silva, A., Dos-Santos, M. J. (2015). The impact of accounting for government grants on equity capital. *Procedia Economics and Finance*, 23, 1401-1404. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00386-X](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00386-X)
11. Singh, A., Soral, G. (2011). Treatment of accounting for NGOs with special reference to government grant: a case study. *Pacific Business Review International*, 4(1), 53-65. Retrieved from [http://www.pbr.co.in/2011/2011\\_month/July\\_Sep/6.pdf](http://www.pbr.co.in/2011/2011_month/July_Sep/6.pdf)
12. Stadler, C., Nobes, C. W. (2018). Accounting for government grants: standard-setting and accounting choice. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(2), 113-129. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.004>
13. Tantikul, N., Soranarak, W. (2023). Lessons we can learn from government and accounting relief measures during the COVID-19 pandemic: a comparative study. *Journal of Multidisciplinary in Social Sciences*, 19(1), 84-98. Retrieved from <https://so03.tci-thaijo.org/index.php/sduhs/article/view/268346>
14. Wong, J., Wong, N. (2021). The economics and accounting for COVID-19 wage subsidy and other government grants. *Pacific Accounting Review*, 33(2), 199-211. <https://doi.org/10.1108/PAR-10-2020-0189>
15. Yazarkan, H. (2016). Accounting process for government grants in hazelnut production within the framework of international accounting standards: Turkey sample. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 6(3), 37-46. <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v6-i3/2151>
16. Zamora-Ramírez, C., González-González, J. M. (2013). Climate change challenges to accounting. *Low Carbon Economy*, 4, 25-35. <https://doi.org/10.4236/lce.2013.41003>