

Виктория СТАНКЕВИЧ, редактор направления «Бухгалтерский учет и налогообложение»



ПОЛУЧИЛИ СРЕДСТВА ГОСПОДДЕРЖКИ: БУХУЧЕТ НА ПРИМЕРАХ

Из этой статьи вы узнаете: как отразить в бухгалтерском учете средства, полученные из госбюджета в счет государственной поддержки предприятий АПК на безвозвратной основе.

Методологические принципы учета полученной господдержки

По своей экономической сути средства, полученные в счет государственной финансовой поддержки, принято считать целевым финансированием. Ведь они имеют целевую направленность – для компенсации процентов, для компенсации стоимости определенного сельскохозяйственного актива, дотация за содержание коров и др.

По общим правилам, учет и обобщение информации о наличии и движении средств финансирования мероприятий целевого назначения ведут на пассивном счете **48** «Целевое финансирование и целевые поступления», в частности на субсчете **482** «Средства из бюджета и государственных целевых фондов». По Кт счета отражают полученную из бюджета частичную компенсацию, по Дт – признание ее доходом в порядке, предусмотренном П(С)БУ 15.

Неопределенным методологически является вопрос признания дохода от разных видов целевого финансирования в бухучете. Доход в бухучете признается согласно принципу начисления (то есть в момент возникновения, независимо от даты поступления денежных средств – ст. 4 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV). Но целевое финансирование признается согласно п. 16–19 П(С)БУ 15 «Доход», в которых не определено четко, относительно каких видов финансирования используется соответствующий пункт стандарта.

Приведем установленные П(С)БУ 15 **критерии признания бюджетного (целевого) финансирования доходом:**

1) целевое финансирование не признается доходом до тех пор, пока не существует подтвержде-

ние того, что оно будет получено и предприятие выполнит условия относительно такого финансирования (п. 16).

Согласно этому требованию предприятие не может отразить средства целевого бюджетного финансирования как доход отчетного периода до принятия решения комиссии о включении предприятия в реестр (перечень) получателей средств по бюджетной программе или непосредственно **до момента получения средств на текущий счет**, а по бюджетным программам, предусматривающим целевое использование средств или конкретные условия, – до того времени, пока не использует их по целевому назначению (на цели, предусмотренные бюджетной целевой программой) или не выполнит предусмотренного условия;

2) полученное целевое финансирование признается доходом **в течение тех периодов, в которых были осуществлены расходы**, связанные с выполнением условий целевого финансирования (п. 17).

Эта норма П(С)БУ касается ситуации, когда предприятие получает бюджетные средства при определенных условиях, предусмотренных бюджетной целевой программой, с требованием использовать их на конкретные хозяйственные нужды, которые связаны с хозяйственной деятельностью получателя и будут возникать у него в течение нескольких отчетных периодов после получения этих средств. То есть когда государство наперед финансирует производственные расходы предприятия.

Однако получение средств по действующим программам господдержки аграрных предприятий осуществляется постфактум, то есть со значительным временным лагом после понесения расходов на предусмотренные хозяйственные нужды.

Итак, на сегодня полученные бюджетные средства будут признаваться доходом получателя сразу после поступления (кроме случаев, предусмотренных п. 18 П(С)БУ 15).

3) целевое финансирование капитальных инвестиций признается **доходом в течение периода полезного использования соответствующих объектов инвестирования** пропорционально сумме начисленной амортизации этих объектов (п. 18). В таком случае сумма средств, предоставленных в качестве господдержки, признается доходом сельхозпредприятия не сразу после поступления на его текущий счет, а систематически распределяется в течение срока эксплуатации определенного объекта необоротных активов, на возмещение расходов по приобретению или ремонту которого государством выделены такие средства.

То есть сначала сумма целевого бюджетного финансирования отражается бухгалтерской проводкой: Дт **482** – Кт **69** «Доходы будущих периодов». Со счета 69 списание осуществляется и отражается в составе доходов отчетного периода пропорционально начисленной амортизации: Дт **69** – Кт **745** «Доход от безвозмездно полученных активов»;

4) целевое финансирование **для компенсации расходов** (убытков), которые понесло предприятие, и финансирование для предоставления поддержки предприятию без установления условий его расходования на выполнение в будущем определенных мероприятий **признаются дебиторской задолженностью** с одновременным признанием дохода (п. 19).

Это требование П(С)БУ касается случаев, в которых государство, осуществляя финансирование сельхозпроизводства, не выдвигает отдельных требований относительно направлений использования полученных средств или не требует достижения в будущем определенных производственных показателей. То есть финансирование происходит в виде компенсации уже понесенных ранее расходов.

В таком случае выполняются бухгалтерские проводки:

- Дт **377** «Расчеты с другими дебиторами» – Кт **482**;
- Дт **482** – Кт **718** «Доход от безвозмездно полученных оборотных активов»;
- Дт **311** «Текущие счета в национальной валюте» – Кт **377**.

Указанный подход с признанием дебиторской задолженности и учетом ее на счете 37 является обоснованным, если сельхозпредприятие еще до момента получения средств господдержки имеет полную уверенность в этом. Напомним, что для нужд бухучета **дебиторы – это** юридические и физические лица, которые вследствие прошлых событий задолжали предприятию определенные суммы денежных средств, их эквивалентов или других активов.

Однако по действующим программам аграрные предприятия заранее не получают подтверждения о надлежащих к получению денежных средствах из бюджета вплоть до момента непосредственного получения их на собственный текущий счет. В таком случае, по нашему мнению, можно осуществлять прямые записи: Дт **311** – Кт **482** и Дт **482** – Кт **718**.

Как видим, счет 48 является транзитным. Однако мы не советуем его исключать из проводок, поскольку обороты по нему являются непосредственным источником информации о полученных суммах компенсаций (в частности, для руководства предприятия).

Далее проиллюстрируем, как эти правила действуют для различных видов господдержки по соответствующим государственным программам.

Финансовая поддержка мероприятий в АПК путем удешевления кредитов

Согласно п. 4 Порядка, утвержденного постановлением КМУ от 29.04.15 г. № 300 (далее – Порядок № 300), этот вид господдержки состоит в компенсации начисленных и уплаченных в текущем году процентов за пользование кредитами, а именно:

- 1)** краткосрочными кредитами (до 1 года), привлеченными для покрытия производственных расходов;
- 2)** среднесрочными кредитами (1–3 года), привлеченными для:
 - приобретения основных средств сельскохозяйственного производства;
 - осуществления расходов, связанных со строительством и реконструкцией производственных объектов сельскохозяйственного назначения.

То есть сперва сельхозпредприятие платит проценты по кредитному договору, а со временем государство компенсирует ему израсходованные на погашение процентов средства.

Компенсация процентов по краткосрочному кредиту

Пример 1

Сельхозпредприятие в марте 2019 года получило от банка краткосрочный кредит (сроком на 6 месяцев) в сумме 200 000 грн. для покрытия производственных расходов. Расходы на оформление кредита (разовая комиссия банка,

услуги оценщика, услуги нотариуса при заключении договора залога и поручительства, услуги страховой компании по страхованию предмета залога) составляют 10 000 грн. Процентная ставка по кредиту – 28 % годовых.

Предприятие получило господдержку в виде компенсации процентной ставки по привлеченному кредиту в сумме 25 715 грн.

В учете указанные операции отражаются так:

Таблица 1. Бухучет банковского кредита и компенсации процентной ставки по нему

(грн.)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет				Сумма
			по общему Плану счетов		по упрощенному Плану счетов		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	04.03.19 г. – 06.03.19 г. Оплачены расходы, связанные с оформлением кредита	Выписка банка	685	311	68	31	10 000,00
2	Отражены расходы на нотариуса, оценщика и комиссионные банка	Соответствующие документы, подтверждающие понесенные расходы	952	685	96	685	6 000,00
3	Отражен страховой платеж		39	685	39	685	4 000,00
4	11.03.19 г. Получен кредит на текущий счет	Выписка банка	311	601	31	681	200 000,00
5	31.03.19 г. Отражены проценты, начисленные за период с 11.03.19 г. по 31.03.19 г. (200 000 x 28 % : 365 к. д. x 21 к. д.)	Бухгалтерская справка	951	684	96	685	3 221,92
6	Уплачены проценты	Выписка банка	684	31	685	31	3 221,92
7	Отражены и уплачены проценты за кредит, начисленные за период с 01.04.19 г. до 31.08.19 г. (200 000 x 28 % : 365 к. д. x 153 к. д.)	Бухгалтерские справки	951	684	96	685	20 958,90
		Выписки банка	684	31	685	31	20 958,90
8	11.09.19 г. Возвращена сумма кредита	Выписки банка	601	311	681	31	200 000,00
9	Отражены и уплачены проценты за кредит, начисленные за период с 01.09.19 г. до 10.09.19 г. (200 000 x 28 % : 365 к. д. x 10 к. д.)	Бухгалтерские справки	951	684	96	685	1 534,25
		Выписки банка	684	311	685	31	1 534,25
10	Списаны расходы на страхование объекта залога	Бухгалтерская справка	952	39	96	39	4 000,00
11	На текущий счет получена компенсация процентной ставки по банковскому кредиту	Банковская выписка	311	482	31	48	25 715,00
			482	718	48	74	25 715,00
12	В конце отчетного периода списаны на финрезультаты: – финансовые расходы по банковским процентам	Бухгалтерская справка	792	951	79	96	25 715,00
13	– прочие финансовые расходы		792	952	79	96	10 000,00
14	– доходы от компенсации процентной ставки по банковскому кредиту		718	791	74	79	25 715,00

Компенсация процентов по среднесрочному кредиту

Если сельхозпредприятие, которое относится к категории средних или крупных предприятий, привлекает среднесрочный кредит **для создания квалификационного актива** и проценты по привлеченным средствам капитализирует согласно П(С)БУ 31 «Финансовые расходы», то доход от такого финансирования признаем доходом по п. 18 П(С)БУ 15. Признание происходит в течение периода полезного использования соответствующего объекта инвестирования пропорционально сумме начисленной амортизации объектов: Дт **69** – Кт **745**. Такую проводку нужно сделать после ввода объекта инвестирования в эксплуатацию.

Вспомним, что **квалификационным** считается актив, который требует существенного времени (более 3 месяцев) для его создания (п. 1.6 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету финансовых расходов, утвержденных приказом Минфина от 01.11.10 г. № 1300, далее – Методические рекомендации № 1300).

А в момент получения указанной компенсации ее нужно отразить в составе доходов будущих периодов: Дт **311** – Кт **482**, Дт **482** – Кт **69**.

Если предприятие является субъектом малого предпринимательства, то никаких особенностей в учете компенсации процентной ставки по среднесрочному кредиту не будет. Ведь такие субъекты хозяйствования всегда признают начисленные проценты по кредиту финансовыми расходами и никогда не капитализируют (п. 4 П(С)БУ 31, п. 1.1 Методических рекомендаций № 1300).

Финансовая поддержка развития фермерских хозяйств

Частичная компенсация стоимости семян сельхозрастений отечественного производства

Пример 2

ФХ в отчетном периоде приобрело у субъекта семеноводства, включенного в Госреестр субъектов семеноводства и питомничества, семена сельхозрастений отечественной селекции общей стоимостью 120 тыс. грн. (с НДС). Сумма полученной компенсации стоимости закупленных семян – 80 тыс. грн.

Порядок бухучета этих операций покажем в таблице:

Таблица 2. Бухучет частичной компенсации стоимости закупленных семян сельхозрастений отечественной селекции

(грн.)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет				Сумма
			по общему Плану счетов		по упрощенному Плану счетов		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Оприходованы приобретенные семена	Приходный ордер (типовая форма № М-4*)**	208	631	20	68	100 000
2	Отражен налоговый кредит по НДС	Налоговая накладная, зарегистрированная в ЕРНН	641	631	64	68	20 000
3	Списана стоимость использованных семян	Акт расходов семян и посадочного материала (сітьгоспоблік, форма № ВЗСГ-4)***	231	208	23	20	100 000
4	На текущий счет получена частичная компенсация стоимости закупленных семян и одновременно признан доход от целевого финансирования	Банковская выписка	311	482	31	48	80 000
			482	718	48	74	80 000
5	В конце отчетного периода списаны на финрезультаты доходы от частичной компенсации стоимости закупленных семян	Бухгалтерская справка	718	791	74	79	80 000

* Утверждена приказом Минстата от 21.06.96 г. № 193.

** Оприходование может быть осуществлено путем проставления штампа «Оприходовано» на сопроводительных документах поставщиков. Тогда приходный ордер не составляется.

*** Утверждена приказом Минагрополитики от 21.12.07 г. № 929.

Частичная компенсация стоимости приобретенной сельхозтехники и оборудования отечественного производства

Поскольку государство компенсирует ФХ не всю стоимость приобретенной техники и оборудования, вагонов, оснащения, а только ее часть (25 % – см. п. 10 Порядка № 130), то сумма дохода от целевого финансирования не будет равна сумме начисленной амортизации.

Конечно, получение бюджетной компенсации происходит с определенным временным люфтом после приобретения аграриями соответствующей сельхозтехники (ведь требуется время для представления госбанком сведений в Минагрополитики, формирования последним соответствующего реестра сельскохозяйственных товаропроизводителей – получателей частичной компенсации и перечисления бюджетных средств государственному банку). И до момента получения частичной компенсации такая техника обычно используется в хозяйственности, а следовательно, и амортизируется.

В таком случае **подчеркиваем:** доход от целевого финансирования нужно признавать **пропорционально** амортизации за период после получения компенсации, а не всего срока полезного использования.

Проиллюстрируем порядок бухучета частичной компенсации стоимости приобретения сельхозтехники.

Пример 3

ФХ (плательщик НДС) приобрело и ввело в эксплуатацию трактор в марте 2019 года. Первоначальная стоимость объекта – 400 тыс. грн., ожидаемый срок эксплуатации – 7 лет (84 мес.), ликвидационная стоимость – 10 тыс. грн. Амортизация начисляется ежемесячно по прямолинейному методу. В результате участия в программе господдержки предприятие получило частичную компенсацию стоимости приобретенной техники в сумме 100 тыс. грн. (400 тыс. грн. x 25 %).

Последовательность бухучета операций по приобретению трактора и получению частичной компенсации его стоимости покажем в табл. 3.

Таблица 3. Бухучет приобретения и частичной компенсации стоимости приобретенной сельхозтехники и оборудования отечественного производства

(грн.)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет				
			по общему Плану счетов		по упрощенному Плану счетов		Сумма
1	2	3	4	5	6	7	8
Приобретение и ввод в эксплуатацию трактора (март 2019 года)							
1	Осуществлена предварительная оплата поставщику трактора	Платежное поручение, банковская выписка	371	311	37	31	480 000,00
2	Отражен налоговый кредит по НДС	Налоговая накладная, зарегистрированная в ЕРНН	641	644	64	64	80 000,00
3	Получен трактор от поставщика: – на стоимость трактора	Акт приемки-передачи)	152	631	15	68	400 000,00
4	– на сумму налогового кредита по НДС	Налоговая накладная, зарегистрированная в ЕРНН	644	631	64	68	80 000,00
5	Проведено закрытие расчетов с поставщиком	Бухгалтерская справка	631	371	68	37	480 000,00
6	Начислены и уплачены (через подотчетное лицо) платежи за регистрацию трактора в сервисном центре МВД (сумма условная)	Отчет об использовании средств, выданных на командировку или под отчет*	152	372	15	37	1 000,00

* Утвержден приказом Минфина от 28.09.15 г. № 841.