

Виктория СТАНКЕВИЧ, редактор направления «Бухгалтерский учет и налогообложение»



ГРАНТ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ СЕЛЬХОЗТЕХНИКИ: БУХУЧЕТ И ВЛИЯНИЕ НА ДОЛЮ СЕЛЬХОЗПРОИЗВОДСТВА

Из этой статьи вы узнаете: об особенностях бухгалтерского учета получения гранта на закупку сельхозоборудования на примере конкретной ситуации.

Ситуация: фермерское хозяйство (плательщик единого налога четвертой группы) получило грантовые средства согласно договору для реализации бизнес-плана – закупки сельхозоборудования. Как отразить в бухгалтерском учете полученный грант? Как влияет сумма гранта на расчет доли сельхозтоваропроизводства?

Грант как объект бухучета

Напомним, что под понятием «грант» (англ. *grant* – дар, дотация, субсидия) понимают безвозмездную помощь в денежной или другой форме, которая предоставляется гражданами и юридическими лицами предприятию, организации, учреждению, инициативной группе или частному лицу для реализации заявленного проекта в той или иной сфере деятельности. Как правило, гранты предоставляются на конкурсной основе и на условиях, которые определяет грантодатель. Грантовые средства или имущество предоставляются безвозмездно и без возврата грантодателю.

В национальных стандартах бухучета понятию «грант» соответствует понятие «целевое финансирование». Основные принципы учета операции по его получению изложены в п. 16–19 П(С)БУ 15 «Доход» и Инструкции, утвержденной приказом Минфина от 30.11.99 г. № 291 (далее – Инструкция № 291). Эти нормы содержат следующую классификацию целевого финансирования:

- средства, высвобожденные от налогообложения в связи с предоставлением льгот по налогу на прибыль;
- целевое финансирование капитальных инвестиций;
- целевое финансирование для компенсации расходов (убытков), понесенных предприятием;
- финансирование для предоставления поддержки предприятию без установления условий его расходования на осуществление в будущем определенных мероприятий.

Общие правила бухучета

Для таких «серьезных» средств действуют свои правила учета. Целевое финансирование не признается доходом, пока не будет подтверждено, что оно будет получено и предприятие выполнит условия такого финансирования (п. 16 П(С)БУ 15).

Только после этого сумма целевого финансирования подлежит включению в доход. Однако момент его отражения в каждом случае может быть разным и зависит от того, для каких целей и когда поступает финансирование. В частности, целевое финансирование:

- капитальных инвестиций – признается доходом в течение периода полезного использования соответствующих объектов инвестирования (основных средств, нематериальных активов и т. п.) пропорционально сумме начисленной амортизации этих объектов (п. 18 П(С)БУ 15);
- для компенсации уже понесенных расходов для предоставления поддержки предприятию (или без установления условий его расходования в будущем) – признается дебиторской задолженностью с одновременным признанием дохода (п. 19 П(С)БУ 15);
- будущих расходов – признается доходом в течение тех периодов, в которых понесены расходы, связанные с выполнением условий целевого финансирования (п. 17 П(С)БУ 15).

В рассмотренных вариантах общее то, что согласно основополагающему методологическому

принципу бухучета – начисления и соответствия доходов и расходов:

Полученные грантовые средства должны признаваться доходом по мере признания расходов, связанных с таким целевым финансированием.

Целевое финансирование учитывают на одноименном счете **48** с использованием соответствующих субсчетов в зависимости от вида финансирования. По кредиту счета 48 отражают средства целевого назначения, предназначенные для финансирования определенных мероприятий, по дебету – суммы, использованные по определенным направлениям, признания их доходом, а также возврат неиспользованных сумм.

Бухучет у получателя гранта

Суммы гранта на финансирование капитальных инвестиций признают доходом в течение периода полезного использования соответствующих объектов инвестирования.

Сначала всю сумму относят в кредит счета **69** «Доходы будущих периодов». Доход от такого финансирования определяют в сумме, пропорциональной сумме амортизации необоротных активов, одновременно с ее начислением и отражают в учете проводкой Дт **69** – Кт **745** «Доход от безвозмездно полученных активов».

На сегодня нормативно-правовыми актами по бухучету четко не определено, когда именно нужно признавать доходы будущих периодов (Дт 48 – Кт 69). Да и в Инструкции № 291 почему-то умалчивается о сальдо на счете 48. Итак, в специализированных бухгалтерских изданиях можно найти мнение, что это следует делать одновременно с получением средств целевого финансирования на текущий счет предприятия, а счет 48 в этом случае является транзитным и сальдо не имеет.

Однако мы склоняемся к другому. В частности, целевое финансирование не признается доходом, пока не существует подтверждения того, что оно

будет получено и предприятие выполнит условия такого финансирования (п. 16 П(С)БУ 15). То есть только после осуществления капинвестиций за грантовые средства необходимо переклассифицировать средства гранта с целевого финансирования на доходы будущих периодов. Подкрепляется наша позиция и положениями п. 2.53–2.54 Методических рекомендаций по заполнению форм финансовой отчетности, утвержденных приказом Минфина от 28.03.13 г. № 433, согласно которым сальдо по счету 48 может быть.

Что касается приобретенных за грантовые средства необоротных активов, то их учитывают по общему порядку. Ведь в таком случае они не считаются безвозмездно полученными. В частности, объект основных средств зачисляют на баланс по первоначальной стоимости (ее определяют согласно п. 7 П(С)БУ 7 «Основные средства»), как и приобретенный за средства этого источника нематериальный актив (первоначальную стоимость определяют согласно п. 10 П(С)БУ 8 «Нематериальные активы»). Амортизацию в бухучете начисляют согласно п. 22–30 П(С)БУ 7, п. 25–31 П(С)БУ 8.

Пример

Сельхозпредприятие (плательщик НДС) в декабре 2019 года получило от украинского предприятия – представителя ООН согласно договору о благотворительном гранте первый транш в размере 75 % от общей суммы, то есть 128 250 грн. В этом же месяце осуществлена предоплата поставщику сельхозоборудования (плательщику НДС) в сумме 120 тыс. грн, а остальные – 54 тыс. грн переведены в январе 2020 года, одновременно с получением техники. Также в январе получен второй (последний) транш – 42 750 грн. То есть общая сумма полученного гранта составляет 171 000 грн.

Комиссией, созданной приказом руководителя предприятия, при вводе объекта в эксплуатацию (январь 2020 года) определено: срок эксплуатации сельхозтехники – 120 мес., ликвидационная стоимость – 20 000 грн.

В бухгалтерском учете операции по получению средств гранта и их использованию отражаются так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет				Сумма
			по общему Плану счетов	по упрощенному Плану счетов	4	5	
1	2	3	4	5	6	7	8
Декабрь 2019 года							
1	Получен 1-й транш на покупку оборудования	Банковская выписка	311	483	31	47	128 250
2	Перечислена предоплата поставщику за объект основных средств	Платежное поручение, банковская выписка	371	311	37	31	120 000
3	Отражен налоговый кредит по НДС	Налоговая накладная, зарегистрированная в ЕРНН	641	644	64.1	64.4	20 000
Январь 2020 года							
4	Получены средства гранта (2-й транш)	Банковская выписка	311	483	31	48	42 750
5	Переведены средства поставщику	Платежное поручение, банковская выписка	371	311	37	31	54 000
6	Отражен налоговый кредит по НДС	Налоговая накладная, зарегистрированная в ЕРНН	641	644	64.1	64.4	9 000
7	Оприходована приобретенная техника	Акт приемки-передачи, приходная накладная	152	631	15	68	145 000
8	Отражен зачет задолженностей в части аванса	Бухгалтерская справка	631	371	68	37	174 000
9	Списана сумма ранее отраженного налогового кредита по НДС		644	631	64.4	68	29 000
10	Введена сельхозтехника в эксплуатацию	Акт (сітьгоспоблік, форма № ОЗСГ-1* или типовая форма № ОЗ-1**)	104	152	10	15	145 000
11	Признана доходами будущих периодов стоимость оборудования, приобретенного за средства гранта	Бухгалтерская справка	483	69	47	69	171 000
Февраль 2020 года							
7	Начислена месячная сумма амортизации (по прямолинейному методу) [(145 000 – 20 000) : 120 мес.]	Ведомость начисления амортизации основных средств и прочих необоротных активов, которые поступили или были выбыли (сітьгоспоблік, форма № ОЗСГ-6)*	911	131	91	13	1 042
8	Признан доход от получения целевого финансирования капитальных инвестиций	Бухгалтерская справка	69	745	69	74	1 425
9	В конце отчетного периода на финансовые результаты отнесены:						
	– расходы деятельности		791	911	79	91	1 042
	– доходы от получения гранта	745	791	74	79	1 425	

* Утверждена приказом Минагрополитики от 27.09.07 г. № 701.

** Утверждена приказом Минстата от 29.12.95 г. № 352.

Влияние на долю сельхозпроизводства

Согласно пп. 4 п. 291.4 Налогового кодекса для получения статуса плательщика единого налога четвертой группы доля сельхозтоваропроизводства за предыдущий (отчетный) налоговый период

должна быть не меньше чем 75 %. Для расчета доли сельхозпроизводства по форме, утвержденной приказом Минагрополитики от 26.12.11 г. № 772 (далее – Расчет), берутся данные бухучета (ОИР, категория 108.02.01). Подсказки-рекомендации содержатся в самих строках документа со ссылкой на бухгалтерские счета.

Доля сельхозпроизводства (**Д**) исчисляется по формуле

Д = Доход от реализации сельхозпродукции собственного производства и продуктов ее переработки : (Общая сумма дохода – Показатели, на которые уменьшают общую сумму дохода) x 100.

Доход от реализации. Для исчисления таких доходов подытоживают кредитовые обороты (без НДС) по субсчетам: 701 «Доход от реализации готовой продукции», 712 «Доход от реализации прочих оборотных активов» (в части реализации долгосрочных биологических активов (животных основного стада), которые учитывают по первоначальной стоимости), а также 703 «Доход от реализации работ и услуг» (только если предприятие образовано в течение отчетного года путем слияния, присоединения, преобразования, разделения или выделения).

Очевидно, что получение и использование средств гранта никоим образом не связано с этими «доходными» счетами.

Общая сумма дохода. Для определения этого показателя подытоживают кредитовые обороты по субсчетам 791 «Результат операционной деятельности», 792 «Результат финансовых операций», 793 «Результат прочей деятельности». Как видно из данных таблицы примера (п. 9), в общую сумму дохода попадает, в частности, и доход от получения целевого финансирования капитальных инвестиций – в сумме, пропорциональной начис-

ленной амортизации приобретенного основного средства.

Показатели, на которые уменьшают общую сумму дохода. Речь идет о доходах, которые непосредственно не являются доходами от осуществления определенного вида деятельности, но, если их сумма немалая, могут помешать предприятию вступить в ряды плательщиков единого налога четвертой группы в текущем году.

В частности, среди показателей, на которые уменьшают общую сумму дохода, есть сумма полученных из бюджета средств финансовой поддержки (стр. 3.1 Расчета). Как видим, здесь **имеются в виду средства, полученные сельхозпредприятием из госбюджета по разным программам поддержки предприятий АПК** (например, бюджетная дотация сельхозпроизводителям, частичная компенсация стоимости сельхозтехники отечественного производства, господдержка через механизм удешевления кредитов и т. п.).

Данные о полученных бюджетных средствах надо брать из кредита соответствующих аналитических субсчетов к счету 48 (или 47 «Обеспечение будущих расходов и платежей», если учет ведут по упрощенному плану счетов).

То есть поскольку сельхозпредприятие получает грант не из госбюджета, то его сумма не должна включаться в значение строки 3.1. То есть в общем итоге получение гранта уменьшит сельхозпредприятию долю сельхозпроизводства.

ВЫВОДЫ



Средства гранта, полученные предприятием для приобретения сельхозтехники, в бухучете отражаются как целевое финансирование. Такое финансирование капитальных инвестиций признается доходом в течение периода полезного использования соответствующих объектов инвестирования (основных средств) пропорционально сумме начисленной амортизации этих объектов.

Получение гранта из иных источников, нежели госбюджет, повлияет только на общую сумму дохода и, соответственно, уменьшит долю сельхозпроизводства в целях подтверждения статуса плательщика единого налога четвертой группы.