

Вікторія СТАНКЕВИЧ, редактор напрямку «Бухгалтерський облік та оподаткування»



ГРАНТ НА ПРИДБАННЯ СІЛЬГОСПТЕХНІКИ: БУХОБЛІК ТА ВПЛИВ НА ЧАСТКУ СІЛЬГОСПВИРОБНИЦТВА

Із цієї статті ви дізнаєтесь: про особливості бухгалтерського обліку отримання гранту на закупівлю сільгоспобладнання на прикладі конкретної ситуації.

Ситуація: фермерське господарство (платник єдиного податку четвертої групи) отримало грантові кошти згідно з договором для реалізації бізнес-плану – закупівлі сільгоспобладнання. Як відобразити в бухгалтерському обліку отриманий грант? Як впливає сума гранту на розрахунок частки сільгосптоваровиробництва?

Грант як об'єкт бухобліку

Нагадаємо, що під поняттям «грант» (англ. *grant* – дарунок, дотація, субсидія) розуміють безоплатну допомогу у грошовій або іншій формі, що надається громадянами та юридичними особами підприємству, організації, установі, ініціативній групі або приватній особі для реалізації заявленого проєкту в тій чи іншій сфері діяльності. Як правило, гранти надаються на конкурсній основі та на умовах, які визначає грантодавець. Грантові кошти або майно надаються безоплатно і без повернення грантодавцю.

У національних стандартах бухобліку поняттю «грант» відповідає поняття «цільове фінансування». Основні принципи обліку операції з його отримання викладено в п. 16–19 П(С)БО 15 «Дохід» та Інструкції, затвердженій наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291 (далі – Інструкція № 291). Ці норми містять таку класифікацію цільового фінансування:

- кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг із податку на прибуток;
- цільове фінансування капітальних інвестицій;
- цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), понесених підприємством;
- фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на здійснення в майбутньому певних заходів.

Загальні правила бухобліку

Для таких «серйозних» коштів діють свої правила обліку. Цільове фінансування не визнається доходом, доки не буде підтверджено, що воно буде отримано і підприємство виконає умови такого фінансування (п. 16 П(С)БО 15).

Лише після цього сума цільового фінансування підлягає включенню до доходу. Проте момент його відображення в кожному випадку може бути різним і залежить від того, для яких цілей і коли надходить фінансування. Зокрема, цільове фінансування:

- капінвестицій – визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів (п. 18 П(С)БО 15);
- для компенсації уже понесених витрат для надання підтримки підприємству (або без установлення умов його витрачання у майбутньому) – визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу (п. 19 П(С)БО 15);
- майбутніх витрат – визнається доходом протягом тих періодів, у яких понесено витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (п. 17 П(С)БО 15).

У розглянутих варіантах спільним є те, що згідно з основоположним методологічним принципом бухгалтеру – нарахування та відповідності доходів і витрат:

Отримані грантові кошти мають визнаватися доходом у міру визнання витрат, пов'язаних із таким цільовим фінансуванням.

Цільове фінансування обліковують на одинищенному рахунку **48** із використанням відповідних субрахунків залежно від виду фінансування. За кредитом рахунка 48 відображають кошти цільового призначення, призначені для фінансування певних заходів, за дебетом – суми, використані за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Бухоблік в отримувача гранту

Суми гранту на фінансування капітальних інвестицій визнають доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування.

Спочатку всю суму відносять у кредит рахунка **69** «Доходи майбутніх періодів». Дохід від такого фінансування визначають у сумі, пропорційній до суми амортизації необоротних активів, одночасно з її нарахуванням і відображають в обліку проведенням Дт **69** – Кт **745** «Дохід від безоплатно одержаних активів».

На сьогодні нормативно-правовими актами з бухгалтеру чітко не визначено, коли саме слід визнавати доходи майбутніх періодів (Дт 48 – Кт 69). Та й у Інструкції № 291 чомусь замовчується про сальдо на рахунку 48. Тож у спеціалізованих бухгалтерських виданнях можна знайти думку, що це слід робити одночасно з отриманням коштів цільового фінансування на поточний рахунок підприємства, а рахунок 48 у цьому разі є транзитним, і сальдо не має.

Однак ми схилиємося до іншого. Зокрема, цільове фінансування не визнається доходом, поки не

існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови такого фінансування (п. 16 ПБО 15). Тобто лише після здійснення капінвестицій за грантові кошти слід перекласифікувати кошти гранту із цільового фінансування на доходи майбутніх періодів. Підкріплюється наша позиція і положеннями п. 2.53–2.54 Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Мінфіну від 28.03.13 р. № 433, згідно з якими сальдо за рахунком 48 може бути.

Щодо придбаних за грантові кошти необоротних активів, то їх обліковують за загальним порядком. Адже в такому разі вони не вважаються безоплатно отриманими. Зокрема, об'єкт основних засобів зараховують на баланс за первісною вартістю (її визначають згідно з п. 7 П(С)БО 7 «Основні засоби»), як і придбаний за кошти цього джерела нематеріальний актив (первісну вартість визначають згідно з п. 10 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»). Амортизацію в бухгалтеру нараховують відповідно до п. 22–30 П(С)БО 7, п. 25–31 П(С)БО 8.

Приклад

Сільгосп підприємство (платник ПДВ) у грудні 2019 року отримало від українського підприємства – представника ООН згідно з договором про благодійний грант перший транш у розмірі 75 % від загальної суми, тобто 128 250 грн. Цього ж місяця здійснено передоплату постачальнику сільгоспобладнання (платнику ПДВ) у сумі 120 тис. грн, а решту – 54 тис. грн переказано в січні 2020 року, одночасно з отриманням техніки. Також у січні отримано другий (останній) транш – 42 750 грн. Тобто загальна сума отриманого гранту становить 171 000 грн.

Комісією, створеною наказом керівника підприємства, під час введення об'єкта в експлуатацію (січень 2020 року) визначено: строк експлуатації сільгосптехніки – 120 міс., ліквідаційна вартість – 20 000 грн.

У бухгалтерському обліку операції з отримання коштів гранту та їх використання відображаються так:

(грн)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік				
			за загальним Планом рахунків		за спрощеним Планом рахунків		Сума
1	2	3	4	5	6	7	8
Грудень 2019 року							
1	Отримано 1-й транш на купівлю обладнання	Банківська виписка	311	483	31	47	128 250
2	Перераховано передоплату постачальнику за об'єкт основних засобів	Платіжне доручення, банківська виписка	371	311	37	31	120 000
3	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна, зареєстрована в ЄРПН	641	644	64.1	64.4	20 000
Січень 2020 року							
4	Отримано кошти гранту (2-й транш)	Банківська виписка	311	483	31	48	42 750
5	Переказано кошти постачальнику	Платіжне доручення, банківська виписка	371	311	37	31	54 000
6	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна, зареєстрована в ЄРПН	641	644	64.1	64.4	9 000
7	Оприбутковано придбану техніку	Акт приймання-передачі, прибуткова накладна	152	631	15	68	145 000
8	Відображено зарахування заборгованостей у частині авансу	Бухгалтерська довідка	631	371	68	37	174 000
9	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ		644	631	64.4	68	29 000
10	Уведено сільгосптехніку в експлуатацію	Акт (сільгоспоблік, форма № ОЗСГ-1* або типова форма № ОЗ-1**)	104	152	10	15	145 000
11	Визнано доходами майбутніх періодів вартість обладнання, придбаного за кошти гранту	Бухгалтерська довідка	483	69	47	69	171 000
Лютий 2020 року							
7	Нараховано місячну суму амортизації (за прямолінійний методом) [(145 000 – 20 000) : 120 міс.]	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (сільгоспоблік, форма № ОЗСГ-6)*	911	131	91	13	1 042
8	Визнано дохід від отримання цільового фінансування капітальних інвестицій	Бухгалтерська довідка	69	745	69	74	1 425
9	У кінці звітної періоду на фінансові результати віднесено:						
	– витрати діяльності		791	911	79	91	1 042
	– доходи від отримання гранту		745	791	74	79	1 425

* Затверджено наказом Мінагрополітики від 27.09.07 р. № 701.

** Затверджено наказом Мінстату від 29.12.95 р. № 352.

Вплив на частку сільгоспвиробництва

Згідно з пп. 4 п. 291.4 Податкового кодексу для отримання статусу платника єдиного податку четвертої групи частка сільгосптоваровиробництва за попередній (звітний) податковий період має

бути не менша ніж 75 %. Для розрахунку частки сільгоспвиробництва за формою, затвердженою наказом Мінагрополітики від 26.12.11 р. № 772 (далі – Розрахунок), беруться дані бухобліку (ЗІР, категорія 108.02.01). Підказки-рекомендації містяться в самих рядках документа з посиланням на бухгалтерські рахунки.

Частка сільгоспвиробництва (**Ч**) обчислюється за формулою:

$$\text{Ч} = \frac{\text{Дохід від реалізації сільгосппродукції власного виробництва і продуктів її перероблення : (Загальна сума доходу – Показники, на які зменшують загальну суму доходу)} \times 100.}{\text{Дохід від реалізації сільгосппродукції власного виробництва і продуктів її перероблення : (Загальна сума доходу – Показники, на які зменшують загальну суму доходу)}}$$

Дохід від реалізації. Для обчислення таких доходів підсумовують кредитові обороти (без ПДВ) за субрахунками: 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» (у частині реалізації довгострокових біологічних активів (тварин основного стада), які обліковують за первісною вартістю), а також 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» (лише якщо підприємство утворено протягом звітного року шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення).

Очевидно, що отримання та використання коштів гранту жодним чином не пов'язане із цими «дохідними» рахунками.

Загальна сума доходу. Для визначення цього показника підсумовують кредитові обороти за субрахунками 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої діяльності». Як видно з даних таблиці прикладу (п. 9), у загальну суму доходу потрапляє, зокрема, і дохід від отримання цільового фінансування капітальних інвестицій –

у сумі, пропорційній до нарахованої амортизації придбаного основного засобу.

Показники, на які зменшують загальну суму доходу. Ідеться про доходи, які безпосередньо не є доходами від здійснення певного виду діяльності, але, якщо їх сума чималенька, можуть завадити підприємству вступити до лав платників єдиного податку четвертої групи в поточному році.

Зокрема, серед показників, на які зменшують загальну суму доходу, є сума одержаних із бюджету коштів фінансової підтримки (ряд. 3.1 Розрахунку). Як бачимо, тут **маються на увазі кошти, отримані сільгосппідприємством із держбюджету за різними програмами підтримки підприємств АПК** (наприклад, бюджетна дотація сільгоспвиробникам, часткова компенсація вартості сільгосптехніки вітчизняного виробництва, держпідтримка через механізм здешевлення кредитів тощо).

Дані про отримані бюджетні кошти треба брати із кредиту відповідних аналітичних субрахунків до рахунка 48 (або 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», якщо облік ведуть за спрощеним планом рахунків).

Тобто оскільки сільгосппідприємство отримує грант не з держбюджету, то його сума не має включатися до значення рядка 3.1. Тобто в загальному підсумку отримання гранту зменшить сільгосппідприємству частку сільгоспвиробництва.

ВИСНОВКИ



Кошти гранту, отримані підприємством для придбання сільгосптехніки, у бухгалтерії відображаються як цільове фінансування. Таке фінансування капінвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів) пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів.

Отримання гранту з інших джерел, ніж держбюджет, вплине лише на загальну суму доходу і, відповідно, зменшить частку сільгоспвиробництва в цілях підтвердження статусу платника єдиного податку четвертої групи.