ФІНАНСИ ТА СТАТИСТИКА

УДК 657:336.14:631.1

Метелиця В.М., аспір.
Національний аграрний університет

БЮДЖЕТНЕ ФІНАНСУВАННЯ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА (ДО НАБРАННЯ ЧИННОСТІ П(С)БО 30 “БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ”)

Розглянуто М(С)БО 20, М(С)БО 41 в частині державної допомоги, ПСБО 30 та подано рекомендації щодо необхідності внесення змін до П(С)БО 15 на основі їх аналізу

Постановка проблеми. Встановлення стабільності та сприятливої макроекономічної ситуації в Україні потребує достатнього рівня забезпечення населення продовольством, що в конкурентних умовах світового ринкового середовища неможливо без певних форм державної підтримки аграрного сектору, однією з яких є бюджетне фінансування цільових програм. Інтеграція України у світове співтовариство супроводжується тривалим процесом реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, ще одним доказом якого стало затвердження Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”. Стандарт визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. До моменту затвердження П(С)БО 30 увага науковців була акцентована на вивченні М(С)БО 41 “Сільське господарство”, обґрунтуванні необхідності впровадження виключно галузевого стандарту, який би враховував специфіку вітчизняного бухгалтерського обліку, форми господарювання на селі і не суперечив міжнародним стандартам [9, 11]. Текст М(С)БО 41 став підґрунтям підготовки проекту “Біологічні активи”. Провідні науковці Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України підписали Відкритий лист “Щодо запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку “Біологічні активи”, в якому наголосили на необхідності доопрацювання і широкому обговоренні проекту [4]. Останнє знайшло відображення на сторінках журналу “Облік і фінанси АПК” [7].

З моменту затвердження П(С)БО 30 в періодичних виданнях з’явились публікації розробників [8] та інших фахівців [5, 6, 12] з питань нового обліку у сільському господарстві.

Невирішена раніше частина загальної проблеми. На сьогоднішній день затверджено проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [10], в якому, зокрема висвітлено питання обліку і розкриття інформації про цільове фінансування. Проте питання не достатньо вивчені і є актуальними, особливо у світлі набрання чинності нового стандарту з 1.01.2007 р.

Постановка завдання. Метою написання статті є вивчення М(С)БО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”, М(С)БО 41 “Сільське господарство” в частині державної допомоги розвитку галузі, порівняння їх із П(С)БО 30 “Біологічні активи” та подання на основі їх аналізу рекомендацій щодо необхідності внесення змін до П(С)БО 15 “Дохід”.

Викладення основного матеріалу. ***Визначення термінів.*** Міжнародна практика засвідчує, що надання державної допомоги на виконання програм соціально-економічного розвитку здійснюється в різних формах: державні гранти; безоплатні консультації; гарантії; державні закупівлі тощо.

© Метелиця В.М., 2006

Визначення поняття "грант" в українському законодавстві відсутнє, проте відомо що гранти є ресурсами, що безоплатно передаються донором (фондом, компанією, державною установою або приватною особою) отримувачу для реалізації конкретних заходів або проектів.

Для цілей написання статті розглянемо гранти, донором яких виступає держава (державні гранти). Згідно М(С)БО 20 державні гранти – це допомога держави у формі передачі ресурсів підприємству в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з основною діяльністю підприємства. Державні гранти повинні мати достовірно визначену вартість і не бути звичайною торговельною операцією підприємства з державою.

Форми грантів. Передача ресурсів може здійснюватись у грошовій або негрошовій (натуральній) формі, тобто, грант – це цільове фінансування і цільові надходження з відповідних джерел. Тому державний грант у грошовій формі є цільовим фінансуванням (передача фінансових ресурсів з бюджету, податкові пільги), а державний грант у негрошовій (натуральній формі) – цільовими надходженнями (передача матеріальних ресурсів з бюджету).

Вітчизняна практика показує, що державна підтримка сільського господарства реалізується у вигляді цільового фінансування: бюджетного фінансування цільових програм (субсидії, дотації, капітальні трансферти) і пільгового оподаткування. Тому за своїм економічним змістом бюджетне фінансування – це державні гранти у грошовій формі.

Гранти носять умовний характер, тобто пов'язані з виконанням умов їхнього надання, чим і пояснюється приведена в М(С)БО 20 класифікація грантів. Так, гранти, пов'язані з активами – це гранти, основною умовою яких є те, що підприємство, яке відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим способом набуде довгострокових активів. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розміщення активів, або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати. Державні гранти, інші, ніж гранти, пов'язані з активами – це гранти пов'язані з доходом.

М(С)БО 41 розглядає безумовні і умовні державні гранти, пов'язані з біологічними активами (поточними і довгостроковими).

Оцінка активів, з якими пов'язані гранти безпосередньо визначена сферою застосування М(С)БО 20 і М(С)БО 41. М(С)БО 41 застосовується до грантів, пов'язаних з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус оцінені витрати на "місці продажу". У всіх інших випадках, в тому числі й при отриманні грантів, пов'язаних з біологічним активом, оціненим за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності, застосовується М(С)БО 20.

Облік державних грантів. Згідно п. 7 М(С)БО 20 державні гранти не підлягають **визнанню** доти, поки не має обґрунтованої впевненості в тому що:

– підприємство **виконає** умови їх надання;

– гранти будуть одержані.

Відповідно до п. 34-35 М(С)БО 41 безумовний державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на "місці продажу", слід **визнавати як дохід** тоді і лише тоді, коли кошти державного гранту можна отримати. Умовний державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на "місці продажу", **визнається як дохід** тоді, коли умови надання державного гранту **виконано**.

І, нарешті, згідно п. 16 П(С)БО 15, на який посилається П(С)БО 30 (п. 23) цільове фінансування не **визнається доходом** доти, поки не існує підтвердження того, що:

– воно буде отримане;

– підприємство **виконає** умови щодо такого фінансування.

З наведеного робимо висновки, що, по-перше, слово "дохід" в п. 16 П(С)БО 15 є зайвим, адже цільове фінансування спочатку підлягає визнанню в обліку в момент його нарахування до отримання. Дохід від цільового фінансування не може бути визнаний раніше, чим це фінансування відбудеться (крім випадку, коли визнана дебіторська заборгованість (п. 19 П(С)БО 15). Тому цільове фінансування спочатку підлягає визнанню в момент його нарахування, а вже потім визнається доходом у випадку дотримання умов такого фінансування.

По-друге, підхід, що цільове фінансування підлягає визнанню, коли підприємство виконає умови, є суб'єктивним, що може призвести до непослідовного визнання доходу. Більш прийнятним є підхід, коли цільове фінансування визнається доходом, якщо підприємство виконує умови його надання. Так, наприклад, факт експлуатації у господарській діяльності підприємства комбайна, на вартість якого отримано часткову бюджетну компенсацію, є підтвердженням того, що підприємство використовує бюджетні кошти за призначенням. Нарахування амортизації комбайна за певний період експлуатації супроводжується визнанням доходу від цільового фінансування цього періоду і підтверджує факт використання бюджетної компенсації за призначенням.

На нашу думку п. 16 П(С)БО 15 доцільно викласти у такій редакції: ***"цільове фінансування не визнається доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконує умови щодо такого фінансування".***

Згідно п. 13 М(С)БО 20 існує два поширених підходи до обліку державних грантів: метод капіталу, згідно з яким грант прямо кредитується на частку акціонерів, і метод доходу, згідно з яким грант визнається як дохід протягом одного або кількох звітних періодів. Аргументи на підтримку обох методів наведені в п. 14-15 стандарту.

У вітчизняній практиці бухгалтери сільськогосподарських підприємств застосовують метод доходу до обліку бюджетного фінансування, використовуючи п. 16-19 П(С)БО 15. Вважаємо, що застосування методу капіталу теж є цілком можливим до обліку бюджетного фінансування на компенсацію капітальних витрат. Оскільки погашення цих коштів не очікується, бюджетне фінансування необхідно кредитувати на рахунок 425 "Інший додатковий капітал".

Наприклад, сільськогосподарське підприємство придбало комбайн вітчизняного виробництва, сплативши повну ціну заводу-виготовлювачу (180 тис. грн.) Згодом підприємство отримало бюджетну компенсацію 30 відсотків вартості комбайну (54 тис. грн.). Бухгалтерський облік часткової компенсації вартості комбайну за методом капіталу наведено на рис. 1.

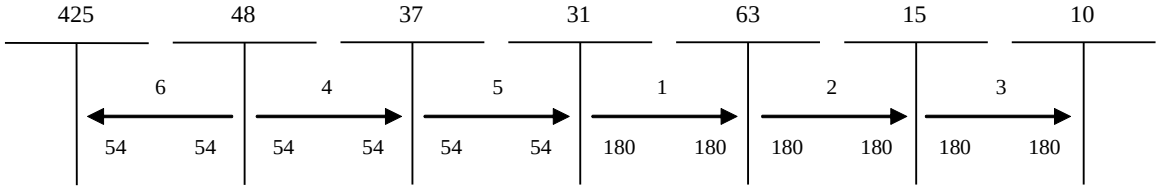

Рис. 1 Бухгалтерський облік часткової компенсації вартості комбайну за методом капіталу (тис. грн.)

Метод доходу до обліку бюджетного фінансування є традиційним у вітчизняній практиці. Згідно п. 17 М(С)БО 20 при визначенні конкретних витрат гранти визнаються як дохід того періоду, коли здійснені відповідні витрати. Гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, здебільшого визнаються як дохід протягом тих періодів і в тих пропорціях, в яких нараховується амортизація на ці активи. Цей пункт продубльований в п. 17-18 П(С)БО 15. Проте п. 18 не враховує специфіку державних капітальних інвестицій у сільське господарство.

Справді, із набранням чинності П(С)БО 30 капітальні інвестиції у сільське господарство розглядаються як такі, що пов'язані з довгостроковими біологічними активами (багаторічні насадження, основне стадо худоби тощо). Згідно П(С)БО 30 біологічні активи відображаються на дату балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, а в разі неможливості її достовірного визначення – за первісною вартістю. Довгострокові біологічні активи, оцінені за первісною вартістю не підлягають амортизації, а довгострокові біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю амортизуються. У першому випадку цільове фінансування капітальних інвестицій на створення довгострокових біологічних активів визнається доходом пропорційно сумі нарахованої амортизації. Відповідь на те як облікувати бюджетні кошти у другому випадку П(С)БО 15 не дає. Знаходимо її у п. 7.15 Проекту Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [10, с. 17]: цільове фінансування капітальних інвестицій на створення довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, визнається доходом рівними частками (відповідно періоду корисного використання активу – ***авт.***).

Вважаємо, що п. 18 П(С)БО 15 доцільно викласти у такій редакції: ***"цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів або рівними частками відповідно періоду корисного використання об'єктів, оцінених за справедливою вартістю"***.

Метод доходу до обліку бюджетного фінансування розглянемо в наступному пункті роботи.

Подання інформації про гранти, пов'язані з активами. Згідно п. 24 М(С)БО 20 існують два методи відображення грантів, які пов'язані з активами, у балансі:

– визначення гранту, як відстроченого доходу;

– вирахування гранту з метою отримання балансової вартості активу.

Згідно з першим методом, грант вважається відстроченим доходом, який визнається як дохід на систематичній і раціональній основі протягом строку корисної експлуатації активу. Цей метод використовується у вітчизняній практиці, тому розглянемо його, повернувшись до прикладу з бюджетною компенсацією вартості комбайну.

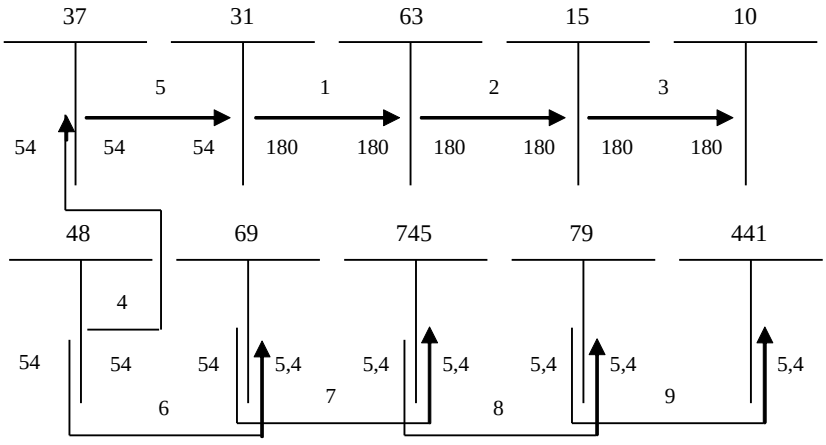

Рис. 2. Подання інформації про бюджетну компенсацію вартості комбайну за методом відстроченого доходу

За цим підходом вартість комбайну буде складати 180 тис. грн. (сума компенсації не вираховується з вартості комбайну, а сума доходу поточного періоду від отриманого бюджетного фінансування визначається пропорційно періоду експлуатації комбайну (рис. 2). За другим методом грант вираховується для одержання балансової вартості активу. Цей підхід не використовується у вітчизняній практиці. В цьому випадку вартість комбайну буде складати 126 тис. грн. (сума компенсації вирахувана з вартості комбайну (рис 3).

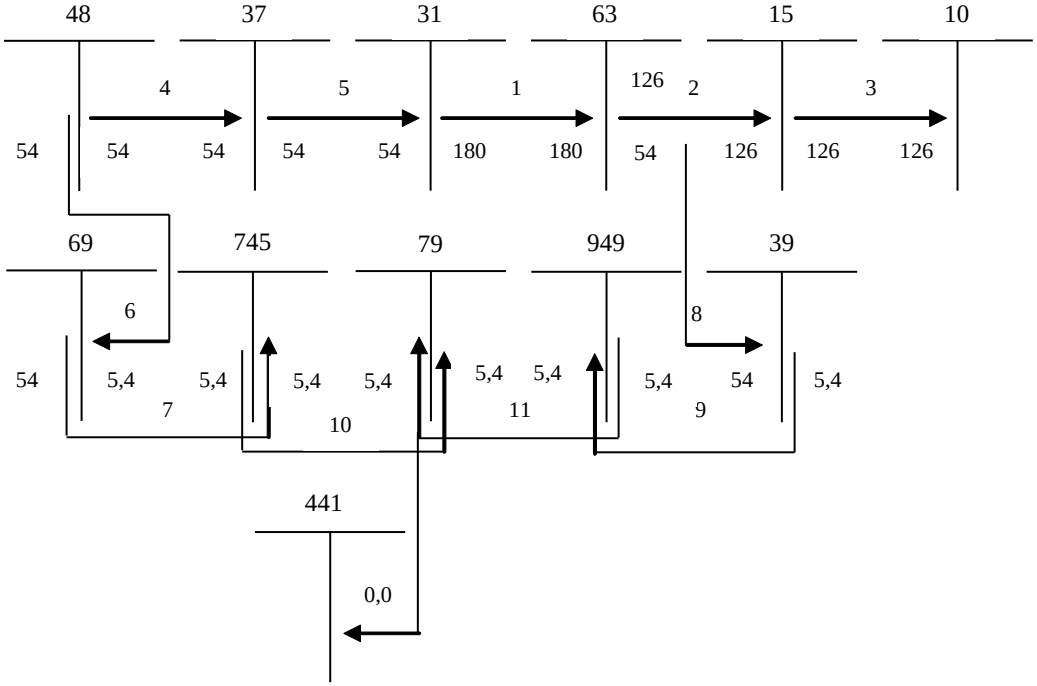

Рис. 3. Подання інформації про бюджетну компенсацію вартості комбайну за методом вирахування

Порівнюючи методи відображення грантів, які пов'язані з активами, відзначимо, що при відображенні бюджетного фінансування на компенсацію капітальних витрат у балансі, метод вирахування гранту з метою балансової вартості активу є більш прийнятним, ніж метод відстроченого доходу, оскільки не призводить до завищення балансової вартості активів, завищення фінансового результату від використання коштів бюджетного фінансування та збільшення бази оподаткування платниками податку на прибуток.

Подання інформації про гранти, пов'язані з доходом. Відповідно до п. 29 М(С)БО 20 гранти, пов'язані з доходом, можна відображати у звіті про прибутки та збитки за двома методами:

– метод окремого відображення грантів і пов'язаних з ними витрат;

– метод вирахування грантів для відображення, пов'язаних з ними витрат.

У вітчизняній практиці бухгалтери сільськогосподарських підприємств застосовують перший метод для відображення у звіті про фінансові результати бюджетного фінансування на компенсацію витрат некапітального характеру. Він є більш доречним, адже дозволяє порівняти суми бюджетних коштів із витратами, понесеними для їх отримання.

Розкриття інформації про державні гранти разом з іншими порівняльними характеристиками досліджуваних стандартів наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Порівняльна характеристика М(С)БО 20, М(С)БО 41, П(С)БО 30

Галузь	*промисловість та енергетика,*	*сільське господарство*

економіки	*будівництво, транспорт, сільське господарство та інші*		
Стандарт бухгалтерського обліку	М(С)БО 20	М(С)БО 41	П(С)БО 30
Форми грантів	***по відношенню до грошових коштів:*** – грошова; – негрошова ***по відношенню до цілі:*** – пов'язані з активами; – пов'язані з доходом	***по відношенню до умов надання:*** – умовні, пов'язані з біологічними активами; – безумовні, пов'язані з біологічними активами	×
Оцінка активів, з якими пов'язані гранти	– за первісною вартістю; – за справедливою вартістю	за справедливою вартістю	– за первісною вартістю; – за справедливою вартістю
Облік грантів	– метод доходу; – метод капіталу	метод доходу	
Подання інформації про гранти	***пов'язані з активами:*** – визначення гранту як відстроченого доходу; – вирахування гранту для отримання балансової вартості активу ***пов'язані з доходом:*** – гранти відображаються окремо з пов'язаними з ними витратами; – гранти відображаються з вирахуванням пов'язаних з ними витрат	×	
Розкриття інформації	– облікова політика, яка прийнята для державних грантів, включаючи методи відображення; – характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансових звітах, а також визначення інших форм державної допомоги, від яких підприємство має пряму вигоду; – невиконані умови та інші непередбачені події, які супроводжують надання держаної допомоги, що була визнана	– характер та розмір державних грантів, визнаних у фінансових звітах; – невиконані умови та інші непередбачені події, що супроводжують державні гранти; – очікувані значні зменшення розміру державних грантів	– призначення та сума цільового фінансування, визнаного доходом у звітному році; – невиконані умови одержання цільового фінансування, непередбачені події, що вплинули на зменшення суми цільового фінансування, та сума зменшення у зв'язку з цим цільового фінансування у звітному році

Висновки та перспективи подальших досліджень. Вивчивши М(С)БО 20, М(С)БО 41 в частині державної допомоги, П(С)БО 30 та провівши відповідну їх порівняльну класифікацію, наведено наступні висновки.

1. Пункти 16 і 18 П(С)БО доцільно викласти у такій редакції:

"16. Цільове фінансування не визнається доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконує умови щодо такого фінансування.

18. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів або рівними частками відповідно періоду

корисного використання об'єктів, оцінених за справедливою вартістю".

2. Незалежно від обраного методу до обліку бюджетного фінансування (метод капіталу чи метод доходу) надходження і використання бюджетних коштів обумовлює збільшення власного капіталу. При цьому до обліку бюджетного фінансування на компенсацію капітальних витрат цілком можливим є застосування методу капіталу.

3. При відображенні бюджетного фінансування на компенсацію капітальних витрат у балансі, метод вирахування гранту з метою балансової вартості активу є більш прийнятним, ніж метод відстроченого доходу, оскільки не призводить до завищення балансової вартості активів, завищення фінансового результату від використання коштів бюджетного фінансування та збільшення бази оподаткування платниками податку на прибуток.

4. При відображенні бюджетного фінансування на компенсацію витрат некапітального характеру у звіті про фінансові результати метод окремого відображення доходів і витрат від такого фінансування є більш прийнятним, ніж метод вирахування, адже дозволяє порівняти суми бюджетних коштів із витратами, понесеними для їх отримання.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Перекл. М 58 з англ. за ред. С.Ф. Голова. К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998, – 736 с.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку М(С)БО 41 "Сільське господарство", затверджений Радою КМСБО 12.2000 р.

3. Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи".

4. Відкритий лист Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України "Щодо запровадження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Біологічні активи" // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 4. – с. 4-6.

5. *Грачова Р.* Облік в сільському господарстві: біологічні активи // Дебет-Кредит. 2006. – № 1-2. – с. 20-25.

6. *Жук В.М.* Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 "Біологічні активи" // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – с. 34-42.

7. Зауваження і пропозиції до проекту Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 "Біологічні активи" // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 5. – с. 69-70.

8. *Лавріненко Л.* "Біологічні активи" – новий сільськогосподарський стандарт бухгалтерського обліку // Баланс-Агро. – 2006. – № 4. – с. 20-22.

9. *Мельничук Б.В.* Впровадження положення (стандарту) з сільського господарства в Україні. // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 2. – с. 29-34.

10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів (Проект). // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – с. 9-23.

11. *Момонт У.* Стандарт "Сельское хозяйство": его задания и содержание в процессе реформирования учета в Украине. // Организационно-экономические проблемы развития АПК. В четырех частях. Часть 3. Финансы и финансовая инфраструктура АПК. / За ред. П.Т. Саблука. – К.: ИАЭ УААН, 2001. – 512 с. – с. 332-336.

12. *Огійчук М.Ф.* Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 "Біологічні активи" // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – с.24-33.

МЕТЕЛИЦЯ Володимир Михайлович – аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Національного аграрного університету м. Київ

Наукові інтереси:

– державна підтримка АПК;

– бюджетне фінансування сільського господарства