

Государственный грант в сельском хозяйстве: отчитываемся согласно МСФО правильно

Предприятия, составляющие финансовую отчетность согласно международным стандартам, для отражения государственной помощи руководствуются МСБУ 20 "Учет государственных грантов и раскрытие информации о государственной помощи". Но для производителей сельскохозяйственной продукции, учитывая их специфику, для учета и раскрытия информации по полученным грантам предусмотрены отдельные положения МСБУ 41 "Сельское хозяйство". В данной статье мы рассмотрим специфику стандарта, а также несколько практических ситуаций.

Сергей Rogoznyy,
сертифицированный аудитор, CAP, ACCA DipIFR (Rus),
заместитель начальника отдела аудита,
ООО "БДО"

Ольга Карпачева,
финансовый аналитик, сертифицированный бухгалтер IFA, MBA,
ООО "БДО"

Признание полученной субсидии

Как известно, сельскохозяйственная деятельность требует существенных вложений ресурсов, но при этом она в последнее время является финансово привлекательной отраслью. Чтобы заинтересовать предприятия осуществлять данную деятельность, государство предоставляет для них льготы и субсидии, которые имеют много форм, различающихся по характеру и условиям. Давайте определим, что же собой конкретно представляет государственная помощь.

Согласно МСБУ 20 "Учет государственных грантов и раскрытие информации о государственной помощи" **государственные гранты** – это помощь государства в форме передачи ресурсов субъекту хозяйствования в обмен на прошлое или будущее соблюдение определенных условий, связанных с

операционной деятельностью данного предприятия. Они не включают в себя формы государственной помощи, стоимость которых невозможно определить объективно, а также операции с государством, осуществляемые на обычных торговых условиях.

Данная помощь может предоставляться в форме займа на льготных условиях или в форме безвозвратной финансовой помощи.

Когда предприятию предоставляется от государства возвратная беспроцентная ссуда или заем с процентной ставкой значительно ниже рыночной, предприятие получает выгоду на сумму сэкономленных процентов. Предприятие, получившее такой заем, должно учесть условия и обязательства, которые были или должны быть выполнены при определении расходов, которые, как предполагается, должна компенсировать выгода от займа. В соответствии с МСФО 9 "*Финансовые инструменты*" предприятие получает одновременно финансовое обязательство по дисконтированной стоимости и собственно выгоду-грант.

Как только государственный грант был признан, любые связанные с ним условные обязательства или условные активы отражаются в соответствии с МСБУ 37 "*Обеспечения, условные обязательства и условные активы*". Государственный заем может быть безвозвратным, когда государство отказывается от права на его погашение при соблюдении определенных установленных уполномоченным органом условий.

Примеры государственной финансовой поддержки сельскохозяйственных предприятий, применяемой в мировой практике:

- 1) льготные режимы налогообложения;
- 2) льготное и беспроцентное кредитование;
- 3) гарантированные минимальные цены на отдельные виды продукции;
- 4) прямые субсидии на приобретение сортовых семян и породистых животных;
- 5) компенсация части расходов на закупку удобрений и средств защиты растений;
- 6) субсидии при ущербе от стихийных бедствий;
- 7) субсидии на развитие производственной инфраструктуры;
- 8) возмещение расходов на развитие социальной сферы села;
- 9) финансирование научно-исследовательской деятельности и повышения квалификации кадров в сельском хозяйстве;
- 10) прочие виды субсидий и гарантий.

Из всего перечисленного самыми значимыми для Украины в последние годы были льготный режим налогообложения в виде специального режима обложения НДС и освобождение от уплаты налога на прибыль предприятий, которые перешли на уплату фиксированного сельскохозяйственного налога.

Пример: 1.1.

Условие: Агрофирма "Урожайная" в июле 2015 года продала крупному зернотрейдеру 200 тонн зерна пшеницы по цене 3000 грн. за тонну с учетом НДС. Реализация

прочей с/х продукции составила 120 тыс. грн. с НДС.

Необходимо рассчитать сумму НДС к уплате на спецсчет, если налоговый кредит по НДС от сельскохозяйственной деятельности составил 50 тыс. грн.

Решение: $\text{НДС к уплате} = \text{НО по НДС} - \text{НК по НДС}$

$\text{НО по НДС} = (200 \text{ т} \times 3 \text{ тыс. грн./т} + 120 \text{ тыс. грн.}) \times 20 \% / 120 \% = 120 \text{ тыс. грн.}$

$\text{НК} = 50 \text{ тыс. грн.}$

$\text{НДС к уплате} = 120 \text{ тыс. грн.} - 50 \text{ тыс. грн.} = 70 \text{ тыс. грн.}$

Таким образом, целевое финансирование от признания Агрофирмой льготного НДС от с/х деятельности составит по итогам июля 70 тыс. грн.

Пример: 1.2.

Условие: В июле 2015 года загорелось поле озимой пшеницы. Агрофирма "Урожайная" сразу предприняла меры относительно локализации очага возгорания и минимизации потерь. В результате из 80 гектар поля удалось спасти и собрать пшеницу на 25 гектарах. Урожайность на собранном участке была близка к средней по предприятию – 48 центнеров с гектара. Стоимость зерна пшеницы при самовывозе с поля на текущую дату составила 2400 грн./т с учетом НДС. Стоимость затрат на уборку зерновых – 1200 грн. на гектар.

Расследование показало, что возгорание произошло в результате попадания снаряда с военного полигона, и принесенный предприятию ущерб подлежит возмещению из государственного бюджета.

Необходимо рассчитать сумму причиненного ущерба.

Решение: $\text{Количество потерянного урожая} = (80 \text{ га} - 25 \text{ га}) \times 48 \text{ ц/га} = 2640 \text{ ц}$ или 264 т

$\text{Стоимость потерянного урожая} = 264 \text{ т} \times 2,4 \text{ тыс. грн./т} = 633,6 \text{ тыс. грн.}$, в т. ч. НДС – 20 %.

Поскольку Агрофирма не успела убрать потерянный урожай, стоимость уборки подлежит исключению из общей суммы потерь.

"Сэкономленные" расходы на уборку = $(80 \text{ га} - 25 \text{ га}) \times 1,2 \text{ тыс. грн.} = 66 \text{ тыс. грн.}$

$\text{Размер причиненного ущерба} = 633,6 \text{ тыс. грн.} - 66 \text{ тыс. грн.} = 567,6 \text{ тыс. грн.}$

Так как Агрофирма является плательщиком НДС со специальным статусом (обязательства по НДС остаются в распоряжении предприятия), из суммы причиненного ущерба НДС не исключается.

Признание и оценка государственной помощи

Государственный грант может выдаваться предприятиям *на определенных условиях* и *без определенных условий* (не обремененная никакими условиями помощь). При не обремененной никакими условиями помощи доход признается тогда, когда субсидия подлежит непосредственно получению. При выдаче гранта на определенных условиях предприятие признает его в качестве дохода только после выполнения всех условий, связанных с государственной помощью.

При этом стоит учитывать, что такая субсидия должна относиться к биологическим активам, оцениваемым по справедливой стоимости за вычетом расчетной величины дополнительных затрат на продажу.

Таблица 1

Правила признания государственного гранта

Государственный грант	
Условие выдачи гранта	Правила признания и оценки
Не обременен никакими условиями	Признается в качестве дохода, когда подлежит получению
Предоставляется на условиях	Признается в качестве дохода, когда предприятием будут выполнены все условия, при получении гранта.

Если государственная субсидия относится к биологическому активу, оцениваемому по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, то применяются требования [МСБУ 20](#).

Пример: 2.1.

Условие: Те же условия, что и в примере 1.1

Необходимо отразить операции по признанию Агрофирмой "Урожайная" льготного НДС от реализации сельскохозяйственной продукции в бухгалтерском учете, если Агрофирма ведет учет в соответствии с МСФО.

Решение:

Решение:

Право на использование средств от льготного НДС у предприятия наступает при выполнении двух условий: представлении специальной декларации с положительной суммой чистого налогового обязательства по НДС и перечисления суммы обязательства по НДС на специальный счет.

В учете признание льготного НДС отразится следующим образом:

№	Суть операции	Корреспонденция счетов		
		Дт	Кт	Сумма, грн.
1	Задекларировано превышение сумм налоговых обязательств по НДС над суммой налогового кредита от сельхоздеятельности	Расчеты с бюджетом по НДС	Целевое финансирование с бюджета	70 000
2	Перечислены Агрофирмой указанные суммы с казначейского НДС-счета на специальный счет для расчетов по льготному НДС	Специальный счет для расчетов по льготному НДС	Специальный счет в национальной валюте по НДС-расчетам	70 000
3	Признан доход от использования целевого финансирования в соответствии со ст. 209 НКУ	Целевое финансирование из бюджета	Доход от финансирования из бюджета – льготный НДС	По мере использования

Пример: 2.2.

Условие: Те же условия, что и в примере 1.2.

Необходимо отразить в учете сумму причиненного ущерба и компенсацию из бюджета, если Агрофирма собрала и предоставила в уполномоченный государственный орган все необходимые документы, и до конца июля получила предварительное согласие на компенсацию 500 тыс. грн., а в августе 2015 года получила ее из бюджета.

Решение:

Решение:

Отражение операций в учете:

№	Суть операции	Корреспонденция счетов		
		Дт	Кт	Сумма, грн.
1	Условно оприходована продукция по справедливой стоимости	Готовая с/х продукция	Текущие биологические активы растениеводства	567 600

2	Признаны убытки от возгорания	Потери и недостачи	Готовая с/х продукция	567 600
3	Получено решение о компенсации ущерба из бюджета	Дебиторская задолженность по прочим расчетам с бюджетом	Целевое финансирование из бюджета	500 000
4	Уменьшены убытки на сумму возмещения	Целевое финансирование из бюджета	Потери и недостачи	500 000
5	Получена компенсация из бюджета	Текущий счет в банке	Дебиторская задолженность по прочим расчетам с бюджетом	500 000

Раскрытие информации

Предприятие должно раскрыть следующую информацию применительно к сельскохозяйственной деятельности:

- характер и сумму государственных субсидий, отраженных в финансовой отчетности;
- невыполненные условия и прочие обстоятельства, связанные с государственными субсидиями; и
- ожидаемое существенное снижение объемов государственных субсидий.

Пример: 3

Условие: Исходные условия из примеров 1 – 2.

Подготовить раскрытия в примечаниях к промежуточной финансовой отчетности за 9 месяцев 2015 года по Агрофирме "Урожайная" информации, приведенной в примерах 1 – 2, при условии, что общая сумма задекларированного и использованного льготного НДС составила 480 тыс. грн., из которых 230 тыс. грн. – в 3-м квартале, а других операций с бюджетным финансированием, кроме с/х НДС и компенсации за сгоревший урожай, у Агрофирмы не было.

Решение:

Решение:

Признание государственных субсидий

Государственные субсидии Агрофирма признает только при условии обоснованной уверенности в их получении. Агрофирма признает государственные субсидии как целевое финансирование с одновременным увеличением прочих доходов в тех периодах, что и соответствующие расходы, которые они компенсируют, на систематической основе:

ь Субсидии, компенсирующие расходы прошлых и текущих периодов, признаются Агрофирмой полностью в периоде их поступления в качестве прочих доходов;

ь Субсидии, относящиеся к амортизируемым необоротным активам, Агрофирма признает в качестве уменьшения расходов на амортизацию в течение тех периодов, в которых начисляется амортизация данных активов.

Учет государственных субсидий под сельскохозяйственную деятельность

Безусловную государственную субсидию, относящуюся к биологическому активу, Агрофирма признает в качестве дохода исключительно в тех случаях, когда такая государственная субсидия подлежит получению. Условную государственную субсидию, относящуюся к биологическому активу, Агрофирма признает в составе доходов только после выполнения условий предоставления государственной субсидии.

Возврат государственных субсидий

Если субсидия частично или полностью подлежит возврату, возвращаемая сумма вычитается из оставшейся неиспользованной величины государственной субсидии. Если возврату подлежит сумма, превышающая неиспользованную часть государственной субсидии, величину такого превышения Агрофирма немедленно отражает в качестве расхода отчетного периода.

Примечание X2: Государственные субсидии.

Доход от полученной государственной помощи представлен следующим образом:

	2015		2014 ¹	
	за 3-й квартал	с начала года	за 3-й квартал	с начала года
<i>Доходы по специальному режиму НДС в сельском хозяйстве</i>	230	480	190	450
<i>Компенсация убытков от потери урожая</i>	500	500	–	–

1 Условные данные

В соответствии со [статьей 209 Налогового кодекса Украины](#) сельскохозяйственные предприятия, у которых удельный вес стоимости сельскохозяйственной продукции в общих объемах реализации за год составлял не менее 75 %, пользуются льготой в части уплаты НДС по сельскохозяйственным операциям. При этом положительное сальдо НДС (сумма превышения налогового обязательства над налоговым кредитом) по таким операциям подлежит включению в прочие доходы и перечислению на специальный расчетный счет, а отрицательное (сумма превышения налогового кредита над налоговым обязательством) – учитывается в счет будущих операций.

Компенсация убытков от потери урожая представляет собой возмещение части расходов, понесенных в результате возгорания посевов озимой пшеницы площадью 55 гектаров в июле 2015 года. Общие расходы от инцидента составили 567 тыс. грн. Результат от потери урожая отражен в настоящей

отчетности на нетто-основе в составе прочих расходов.

Специалистам при составлении финансовой отчетности стоит учитывать, что выдача гранта имеет разные условия, которые надо обязательно принимать во внимание. От этого зависит правильный учет и признание субсидии (будь это признание в момент, как только был получен грант, или после выполнения всех условий предприятием). Также хотим напомнить, что четкое выполнение предприятием всех грантовых условий является обязательным. Поэтому советуем перед получением гранта оценить все свои возможности.

В целом получение грантов и субсидий является довольно выгодным инструментом для предприятия, поскольку такое предприятие получает помощь, дополнительные ресурсы, поле для расширения своей деятельности и возможностей.

Также получает выгоды государство: за 15 лет льготного налогообложения в сельское хозяйство Украины пошли миллиардные инвестиции, отрасль стала прибыльной, а объем производства агропромышленной продукции в стране вырос более чем в 2 раза. В результате по данным Госкомстата² сельскохозяйственная продукция и продукты ее переработки (товарные группы I – IV УКТ ВЭД) в структуре экспортной торговой выручки Украины за 2014 год достигла 31 % против 11 % в 1999 году, когда вводилась льготная система налогообложения в агробизнесе.

² https://ukrstat.org/operativ/operativ2014/zd/tsztt/tsztt_r/tsztt1214_r.htm



© ООО «Информационно-аналитический центр «ЛИГА», ООО «ЛИГА ЗАКОН», 2015.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2015
© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2015

