

УДК 330.144.1

Е. Е. Голова

ФГБОУ ВО «Омский государственный аграрный университет имени П.А. Столыпина»,
Омск, e-mail: ee.golova@omgau.org

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СУБСИДИЙ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, целевое финансирование, документация.

Сельское хозяйство является одной из ключевых отраслей народного хозяйства нашей страны. Именно сельское хозяйство обеспечивает население России основными продуктами питания и служит источником роста ВВП. При этом, роль, которую решает сельское хозяйство является не только экономической, но и социальной. Однако в силу отраслевых особенностей данная отрасль не может быстро адаптироваться к новым условиям, а значит нуждается в поддержке своей деятельности. Такую поддержку может и должно обеспечивать государство в виде различных форм её оказания: субсидии, льготное кредитование, лизинг и т.д. Средства, поступающие из бюджета, являются частью финансовых потоков сельскохозяйственной организации и нуждаются в совершенствовании, детальном изучении и выработке практических рекомендаций. Цель – обобщение теоретических подходов по операциям, связанным с государственной поддержкой и отражением их в учёте. По результатам исследований автором были определены особенности сельскохозяйственных организаций, которые определяют необходимость выделения средств целевого финансирования, рассмотрены варианты отражения операций по поступлению средств целевого финансирования, их освоения и возврата в бюджет, в заключении автором сделаны выводы.

Е. Е. Golova

Omsk state agrarian University named after P.A. Stolypin, Omsk,
e-mail: ee.golova@omgau.org

ACCOUNTING OF SUBSIDIES IN AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

Keywords: accounting, targeted financing, documentation.

Agriculture is one of the key sectors of the national economy of our country. It is agriculture that provides the population of Russia with basic food products and serves as a source of GDP growth. At the same time, the role that agriculture decides is not only economic, but also social. However, due to industry-specific features, this industry cannot quickly adapt to new conditions, and therefore needs support for its activities. Such support can and should be provided by the state in the form of various forms of its provision: subsidies, concessional lending, leasing, etc. Funds coming from the budget are part of the financial flows of an agricultural organization and need improvement, detailed study and development of practical recommendations. The goal is to generalize theoretical approaches to operations related to government support and their reflection in the accounting. Based on the research results, the author identified the features of agricultural organizations that determine the need to allocate targeted funding, considered options for reflecting operations on the receipt of targeted funding, their development and return to the budget, in the conclusion the author draws conclusions.

Введение

В условиях распространения коронавирусной инфекции многие предприятия вынуждены вводить ряд ограничений, что отрицательным образом сказывается на бизнесе и его результатах. Учитывая многофункциональность множества предприятий, которые попали в критические для себя условия можно сказать, что под угрозой возможность предоставлять социальные и экономические услуги сель-

скохозяйственными организациями. В данной ситуации сельское хозяйство выступает стратегически важной отраслью. Эта отрасль помимо экономических кризисов во многом зависит также от природных факторов, сезонности производства, географического положения. Роль сельского хозяйства заключается в обеспечении продовольственной безопасности страны, предоставлении другим отраслям сырья. Учитывая международный опыт и практи-

ку стран с развитым сельским хозяйством одной из самых действенных методов поддержки отрасли АПК была и остаётся государственная поддержка. Суть поддержки со стороны государства заключается в создании конкурентных преимуществ одних сельхозтоваропроизводителей перед другими, в частности иностранными, а также мотивация к осуществлению перспективных мероприятий, которые в обычных условиях для сельскохозяйственных организаций были бы не по карману. В связи с чем необходимо отметить, что денежные средства в виде целевых поступлений нуждаются в повышенном контроле, как со стороны государства, так и со стороны сельскохозяйственных организаций. Обобщая отечественный и международный опыт очевидно, что изучение вопросов учёта целевого финансирования требует дополнительного исследования, решения проблем, связанных с получением субсидий, что определяет актуальность и значимость темы [1].

Вопросами изучения учёта целевого финансирования в сельскохозяйственном производстве были изучены в своих трудах учёными: Р.А. Алборовой, Н.Г. Беловой, А.В. Зоной, В.Б. Ивашкевичем, А.Н. Козиным [2], Н.Н. Карзаевой, Н.А. Кокоревым, В.А. Матчиновым, П.Н. Мишиным [3], М.И. Кутера, Е.А. Мизиковским, О.А. Мироновой, М.В. Мельник, И.В. Макуниной, В.Г. Сухоруковой [4], Я.В. Соколовой, А.Н. Кизиловым, С.М. Бычковой, Ю.И. Сигидовой, М.А. Вахрушиной, А.Д. Шереметом, Л.И. Хоружий, а также в зарубежных трудах: Э.А. Аренса, Дж. К. Лоббека, К. Друри и других зарубежных учёных.

Цель исследования – обобщение теоретических вопросов организации учёта целевого финансирования в сельскохозяйственных организациях.

Объект исследования – сельскохозяйственные организации России и учётные процессы, возникающие в них в связи с целевым финансированием.

Материал и методы исследования

Поскольку сельское хозяйство является одной из приоритетных отраслей этому направлению уделяется особое внимание.

Так, согласно программе развития сельского хозяйства в 2021 году было выделено из бюджета 256,2 млрд рублей федеральных средств, эта сумма ниже уровня 2020 года –

308,8 млрд рублей. Уже в 2022 году объём поступлений для поддержки сельского хозяйства составит 279,7 млрд рублей и чуть больше планируется выделить к 2023 году 295,5 млрд рублей. Выделенные средства планируется направлять на льготное кредитование, субсидии, финансирование и поддержку экспорта, развитие сельских территорий и т.д. В 2021 году был сохранен принцип распределения субсидий, который положительно зарекомендовал себя ещё в 2020 году как деление их на компенсирующие и стимулирующие. В 2021 году на эти виды было выделено: компенсирующие – 32 млрд рублей и на стимулирующие субсидии чуть более 23 млрд рублей. Выделение целевого финансирования осуществляется для регулирования цен в отрасли и её развитию, снижение убытков сельскохозяйственных товаропроизводителей, правильного распределения средств, продовольственной безопасности, эффективного использования ресурсов, выхода на внешние рынки и повышению конкурентоспособности. Целевое финансирование осуществляется в виде субсидий (рис. 1).

Также помощь может выделяться в виде денежных средств. Сама государственная помощь может осуществляться на безвозвратной основе в виде компенсации затрат на развитие племенного животноводства, мелиорацию земель, покупку средств защиты для растений и т.д., возвратная основа предполагает возврат средств в виде льготного кредитования, лизинга.

Как отмечают Беспехотный Г.В. [7] отрасль сельского хозяйства нуждается в государственной поддержке в связи с отраслевыми особенностями: земля, являясь основным ресурсом требует вложения значительных затрат на её уход и возделывание; отрасль сельского хозяйства в сравнении с другими отраслями народного хозяйства значительно менее прибыльная; внедрение в сельском хозяйстве передовых технологий ведётся куда более медленное, чем в отраслях промышленности, что требует дополнительных затрат; сельское хозяйство не в состоянии быстро реагировать на меняющиеся условия рынка, а потому часто оказывается в убытке; существенный диспаритет цен между сельским хозяйством и другими отраслями, связанными с сельским хозяйством.



Рис. 1. Виды государственной поддержки

Результаты исследования и их обсуждение

Поступая в сельскохозяйственные предприятия средства государственной поддержки должны быть согласно Закона о бухгалтерском учёте своевременно отражены. Нормативное регулирование средств государственной помощи в учёте ведётся в соответствии с отдельным ПБУ 13/2000 «Учёт государственной помощи» от 16.10.2000 г. № 92н [8]. Согласно данного нормативного документа к учёту принимаются денежные средства или ресурсы, отличные от денежных средств при соблюдении следующих условий:

- Предприятие имеет уверенность, что сможет выполнить условия предоставления средств. Доказательством тому могут выступать следующие документы: проектно-сметная документация, целевая программа, различные договоры и принятые на предприятии решения, а также технико-экономические обоснования;

- Есть уверенность в получении средств целевого финансирования. В качестве подтверждающих документов здесь могут выступать: уведомление о бюджетных ассигнованиях, акты приёмки-передачи, бюджетная

роспись и другие документы, отражающие факт перехода права собственности.

Если вышеупомянутые условия соблюдены, то в учёте сельскохозяйственной организации отражаются как целевое финансирование в отношении поступивших денежных средств. Согласно действующего плана счетов учёт целевого финансирования отражается на счёте 86 «Целевое финансирование» [9]. Аналитический учёт на данном счёте ведётся в разрезе назначения, источников поступления. Субсчета могут открываться по усмотрению предприятия. Так, Бычкова С.М., например, рекомендует открывать: 1 «Учёт субсидий из федерального бюджета на поддержку отечественного растениеводства» и 2 «Учёт дотаций из республиканского бюджета на растениеводство» [10]. В своих трудах Нуриева Р.И. считает нужным открыть к счёту 86 следующие субсчета: 86-1 «Государственные субсидии, направленные на развитие растениеводства»; 86-2 «Государственные субсидии, направленные на развитие животноводства»; 86-3 «Государственные субсидии на развитие сельских территорий»; 86-4 «Государственные субсидии на развитие мелиора-

ции аграрных земель»; 86-5 «Немонетарная государственная субсидия»; 86-6 «Государственные субсидии по прочим направлениям» [11]. Данные субсчета автор представила в порядке расстановки приоритетов согласно национальным проектам в отношении АПК, а деление субсидий по их целевой направленности поможет сельскохозяйственным организациям облегчить определение себестоимости. А вот Федоров И.А. считает, что лучше открывать субсчета в разрезе двух уровней: 86-1 «Средства из бюджета» и 86-2 «Средства из других источников» [12].

По мнению Карзаевой Н.Н. полученные средства целевого финансирования целесообразнее рассматривать в разрезе направлений растениеводства и животноводства на 86 счёте. Как вариант это может выглядеть следующим образом: 86-1-1 «Субсидии из федерального бюджета по подпрограмме «Животноводство»; 86-1-2 «Субсидии из федерального бюджета по подпрограмме «Растениеводство»; 86-2-1 «Субсидии из регионального бюджета по подпрограмме «Животноводство»; 86-2-2 «Субсидии из регионального бюджета по подпрограмме «Растениеводство» [13].

В бухгалтерском учёте полученные субсидии можно условно разделить на три вида: использование денежных средств по целевому назначению, поступление дотационных средств и возврат неиспользованной части целевых денежных средств.

Вариант учёта субсидий зависит от того, когда получены денежные средства:

1) Если у организации имеется уверенность, что деньги будут выделены в виде субсидий, то в учёте по мере получения траншей будут сделаны записи: дебет 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» кредит 86 «Целевое финансирование» отражена субсидия в момент заключения договора; дебет 51 «Расчётные счета» кредит 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» получены денежные средства в виде целевого финансирования. Здесь следует отметить, что сельскохозяйственная организация может получить не только деньги, но и иное имущество, это оговаривается в договоре.

2) Следующий вариант используется если деньги поступают на счёт сельскохозяйственной организации и в этот момент отрежется запись: дебет 51 «Расчётные счета» кредит 86 «Целевое финансирование» [14].

Если выделенные средства получены сельскохозяйственной организацией на компенсацию уже осуществлённых расходов, то в учёте получение денежных средств отражают серией записей:

- отражена задолженность по целевому финансированию: дебет 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» кредит 91.1 «Прочие доходы»;

- получены деньги за компенсацию расходов, понесённых в прошлых периодах: дебет 51 «Расчётные счета» кредит 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами».

Если денежные средства, выделенные из бюджета предназначены для приобретения внеоборотных активов, то в данном случае необходимо учесть, что такое имущество подлежит амортизации, которую необходимо регулярно списывать. Учёт капитальных затрат в таком случае отражается в сельскохозяйственной организации следующим образом:

- Получено целевое финансирование на приобретение внеоборотного актива: дебет 86 «Целевое финансирование» кредит 98 «Доходы будущих периодов»;

- Отражена амортизация по активам, приобретённым за счёт государственной помощи: дебет 20 «Основное производство» и др. кредит 02 «Амортизация основных средств».

Если приобретённый актив не подлежит амортизации, то учтённые средства в качестве доходов будущих периодов будут списаны на прочие расходы по мере признания затрат: дебет 98 кредит 91.1 «Прочие доходы» [15].

Существуют и иные ситуации, когда сельскохозяйственной организации выделяются дотации на текущие расходы, например, в период уборочных работ на приобретение бензина для уборки урожая. В таком случае затраты будут осуществляться регулярно, а не единовременно, поскольку бензин нужен будет на протяжении всей уборочной компании. В учёте это будет отражаться серией записей:

- Отражено приобретение материалов за счёт дотационных средств: дебет 10 «Материалы», кредит 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»;

- Полученные из бюджета деньги признаются расходами будущих периодов: дебет 86 «Целевое финансирование» кредит 98.2 «Доходы будущих периодов»;

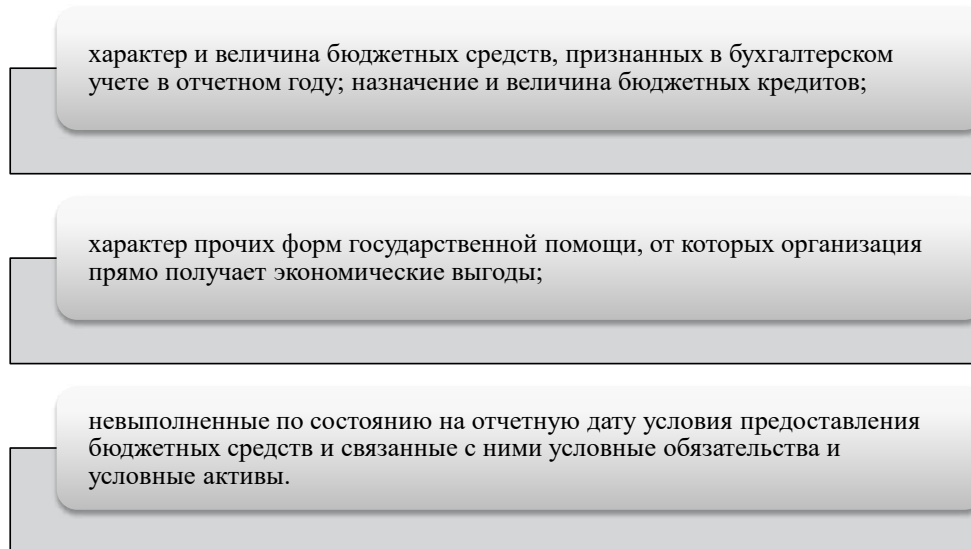


Рис. 2. Информация, подлежащая раскрытию в бухгалтерской отчетности сельскохозяйственной организации о сумме субсидий

- Списаны материалы, приобретённые за счёт дотаций: дебет 20 «Основное производство» и др. кредит 86 «Целевое финансирование»;

- Сумма затрат на приобретение материалов признана в составе прочих расходов: дебет 98.2 кредит 91.1 «Прочие доходы» [16].

Возврат денежных средств государственной помощи осуществляется, когда сельскохозяйственная организация не может выполнять условия её представления. В учёте порядок отражения возврата целевого финансирования определяется моментом, когда возникли обязательства по возврату субсидий и методом отражения в учёте субсидий.

Если деньги необходимо вернуть в году, в котором они были перечислены сельскохозяйственной организации, то сторнируются записи по получению субсидии, кроме записи по её поступлению на счёт. Возврат отрежется проводкой: дебет 76 кредит 51. Если же бюджетные средства были получены в прошлом году, а вернуть их необходимо в текущем, то, например, капитальные расходы списываются: дебет 86 кредит 76, одновременно необходимо восстановить сумму амортизации, начисленную на средства субсидии записью дебет 91 кредит 86, а восстановление суммы неиспользованной субсидии на сумму доходов будущих периодов отражается записью дебет 98 кредит 86 [17].

В случае, если возврат средств осуществляется по средствам, полученным для те-

кущих нужд, то возврат бюджетных средств проводится в учёте как дебет 86 кредит 76 на сумму задолженности по субсидии, связанную с возвратом средств, полученных ранее. А на сумму понесённых текущих расходов за счёт средств субсидии делается запись: дебет 91.2 кредит 86.

В бухгалтерской отчётности сельскохозяйственной организации раскрывается информация (рис. 2), относящаяся к бюджетным средствам.

Заключение

Сельское хозяйство нуждается в государственной поддержке, именно субсидии могут обеспечить стабильность, конкурентоспособность и продвижение отечественной продукции [18]. В настоящее время реализуется множество государственных и региональных программ по поддержке сельского хозяйства, это даёт возможность поддержать сельскохозяйственные предприятия, которые без дотаций из бюджета просто не выживут. Такая государственная помощь помогает не только предприятиям, но поддерживает развитие и существование сельских территорий. Проекты, разработанные на государственном уровне, призваны обеспечить продовольственную независимость страны, сделать отрасль привлекательной с точки зрения инвестирования, оптимизировать АПК. В этих условиях учёт приобретает первостепенную роль,

ведь именно он, а в последствии отчётность предоставляют сведения об освоенных суммах государственной помощи. И только качественное ведение учёта, и знание особенностей оформления операций по учёту целевого финансирования могут дать досто-

верную информацию, которая оценивается всеми пользователями отчётности. В этой связи необходимо отметить, что учёт государственной помощи нуждается в развитии своих методических аспектов и совершенствовании существующей практики.

Библиографический список

1. Нуриева Р.И. Развитие учёта и контроля целевого использования бюджетных средств в сельскохозяйственных организациях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Краснодар, 2016. 223 с.
2. Козин А.Н. Налоговый учёт процентов в зависимости от целей расходования заёмных средств // Налоговая политика и практика. 2018. № 9 (189). С. 63-67.
3. Кокорев Н.А., Матчинов В.А., Мишин П.Н. Учёт целевого финансирования сельскохозяйственных организаций в виде государственной помощи // Бухучет в сельском хозяйстве. 2019. № 9. С. 27-39.
4. Макунина И.В., Сухорукова В.Г. Учёт целевого финансирования // Прикладные экономические исследования. 2018. № 6 (28). С. 52-54.
5. Субсидии на сельское хозяйство. Первый бит.2021 [Электронный ресурс]. URL: <https://omsk.1cbit.ru/blog/subsidii-na-selskoe-khozyaystvo/> (дата обращения: 28.12.2021).
6. Финансирование АПК в 2021 году будет уменьшено // Российская газета. 2021. № 4. URL: <https://rg.ru/2020/12/04/finansirovanie-apk-v-2021-godu-budet-umensheno.html> (дата обращения: 28.12.2021).
7. Беспехотный Г. В. Проблемы государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей // Образование, наука и производство. 2013. №3 (4). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-gosudarstvennoy-podderzhki-selskokozyaystvennyh-tovaroprodukiteley> (дата обращения: 28.12.2021).
8. Приказ Министерства финансов РФ от 16 ноября 2020 г. №92н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Учёт государственной помощи» ПБУ 13/2000 (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29296/ (дата обращения: 29.12.2021).
9. Порядок отражения в бухгалтерском учёте средств целевого бюджетного финансирования [Электронный ресурс]. URL: <https://www.buhgalteria.ru/article/poryadok-otrazheniya-v-bukhgalterskom-uchete-sredstv-tselevogo-byudzhetnogo-finansirovaniya> (дата обращения: 29.12.2021).
10. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева. Москва: Эксмо, 2008. [Электронный ресурс]. URL: [399 https://ur-consul.ru/Bibli/Bukhgaltyerskiyi-uchet-v-syeljskom-khozyaystve.137.html](https://ur-consul.ru/Bibli/Bukhgaltyerskiyi-uchet-v-syeljskom-khozyaystve.137.html) (дата обращения: 29.12.2021).
11. Федоров И.А. Учет целевых бюджетных средств в коммерческой организации // Бухучет в сельском хозяйстве. 2010. № 3. С. 24-28.
12. Карзаева Н.Н. Бухгалтерский и налоговый учёт субсидий // Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. № 1. С. 27-36.
13. Особенности бухгалтерского учета субсидий // Ассистентус. 2021. URL: <https://assistentus.ru/buhuchet/subsidij/> (дата обращения: 30.12.2021).
14. Как отразить в учете получение государственной помощи (субсидий, бюджетных кредитов и др.) // НалогОбзор.Инфо. 2021. [Электронный ресурс]. URL: http://nalogobzor.info/publ/uchet_raschetov_s_kontragentami/celevoe_finansirovanie/kak_otrazit_v_uchete_poluchenie_gosudarstvennoj_pomoshhi_subsidij_bjuzdhetnykh_kreditov_i_dr/103-1-0-2599 (дата обращения: 30.12.2021).
15. Голова Е.Е., Гончаренко Л.Н. Совершенствование механизма формирования и распределения затрат на предприятии молочной промышленности // Фундаментальные исследования. 2018. № 8. С. 37-41.
16. Golova E.E., Gapon M.N., Baranova I.V. Analytical procedures in the audit of finished products in agricultural enterprises // The Challenge of Sustainability in Agricultural Systems. Сер. «Lecture Notes in Networks and Systems» Heidelberg, 2021. С. 371-377.
17. Гапон М.Н. Совершенствование бухгалтерского учёта готовой продукции на примере сельскохозяйственной организации // Актуальные вопросы современной экономики. 2020. № 11. С. 126-131.
18. Епанчинцев В.Ю., Левченко К.А. Государственная поддержка малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации // Электронный научно-методический журнал Омского ГАУ. 2018. № 1 (12). С. 1.