

УДК 657.

Н.М. Ткаченко, д.е.н.

І.А. Верещинська

Національного університету харчових технологій

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДОТАЦІЙ, СУБСИДІЙ, ТРАНСФЕРТІВ

Досліджено теоретичні аспекти бюджетних дотацій, субсидій та капітальних трансфертів (інвестицій) наданих підприємствам. Встановлено підхід регулювання правових відносин у сфері дотацій, субсидій та капітальних трансфертів (інвестицій); підхід до відображення в податковому обліку дотацій, субсидій, капітальних трансфертів (інвестицій); облік операцій дотацій, субсидій, капітальних трансфертів (інвестицій).

Ключові слова: *бюджетні дотації, субсидії, капітальні трансферти, (інвестиції), Закони України, Постанови Кабміну України, Листи ДПА України, рахунки, інформація, оцінка.*

Вступ. Термін «субсидії» – грошова або натуральна допомога [12, с. 516].

У Роз'ясненні [11] щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, зазначено, що під субсидіями розуміють всі невідплатні поточні виплати підприємствам, які не передбачають компенсації у вигляді спеціально обумовлених витрат або товарів і послуг та обмін на проведені платежі, а також видатки, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств.

Термін «дотація» – додаткові асигнування з державного бюджету місцевим бюджетом, підприємствам, установам, деяким категоріям осіб для покриття яких-небудь витрат та інших потреб [12, с.193].

Термін «трансферт» – переказ іноземної валюти або золота з однієї країни до іншої, перенесення банківських операцій з одного на інший рахунок;

кошти, що передаються з державного бюджету до місцевих бюджетів нижчого рівня у вигляді дотацій, субсидій, субвенцій та в інших формах [12, с.544].

Стаття 14.1.81. термін Податкового Кодексу України [2] «інвестиції» – господарські операції, які передбачають придбання основних засобів, нематеріальних активів, корпоративних прав та/або цінних паперів в обмін на кошти або майно. Термін «капітальні інвестиції» – господарські операції, що передбачають придбання будинків, споруд, інших об'єктів нерухомої власності, інших основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації відповідно до норм цього Кодексу.

Постановка завдання. Дослідити: регулювання правових відносин у сфері субсидій, дотацій, капітальних трансфертів (інвестицій); методологію обліку субсидій, дотацій, трансфертів (інвестицій); облік господарських операцій субсидій, дотацій, трансфертів (інвестицій).

Лист ДПІ від 11.05.2005р. – з метою належної організації адміністрування податку на прибуток Державна податкова адміністрація України повідомляє щодо податкового обліку капітальних трансфертів [7].

Пунктом 4.1 ст. 4 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» визначено, що валовий дохід - загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами [3]. Відповідно до підпункту 4.1.6 п. 4.1 ст. 4 Закону України доходи з інших джерел включаються до складу валового доходу (без урахування змін, внесених Законом України [4].

Відповідно до пункту 15.1 ст. 15 розділу V Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 р. [5] бюджетна дотація надається з метою підтримки рівня платоспроможного попиту українських споживачів продукції тваринництва та запобігання виникненню середньостатистичної збитковості українських виробників такої продукції.

Відповідно до Роз'яснень щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Роз'яснень щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затверджених наказом Державного казначейства України від 04.11.2004 р. № 194, визначено, що капітальними трансфертами є невідплатні односторонні платежі органів управління, які не ведуть до виникнення або погашення фінансових вимог. Кошти, що виділяються з Державного бюджету як капітальні трансферти, мають цільове призначення.

З погляду авторів статті, капітальні трансферти не призначені для запобігання збитковості, не носять поточного характеру. Вони мають цільове призначення та носять одноразовий і нерегулярний характер, передбачені на придбання капітальних активів, компенсації втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу, або збільшення капіталу отримувачів. При цьому, відповідно до Наказу Міністерства фінансів України, від 27. 12. 2001 р. № 604 субсидії та поточні трансферти і капітальні трансферти мають різні коди бюджетної класифікації.

Враховуючи викладене вище, автори стверджують, що поняття «капітальні трансферти» не є тотожним до таких понять, як «дотації» та «субсидії».

Відповідно до пункту 4.1 ст. 4 Закону України [4] без урахування компенсацій (субсидій, дотацій), що надаються суб'єктам господарської діяльності у зв'язку з державним регулюванням цін, неможливе правильне визначення прибутку - об'єкта оподаткування підприємств (платників податку).

Що стосується капітальних трансфертів, які надаються суб'єктам підприємницької діяльності в інших, ніж державне регулювання цін, цілях, зокрема на фінансування невиробничого (об'єктів соціально-культурного призначення) та виробничого будівництва, то кошти, що передаються з бюджетів розвитку в зазначених цілях, не включаються до валового доходу платників податку.

З метою оподаткування платники податку не зменшують скоригований прибуток на суму амортизаційних відрахувань на основні фонди (засоби), придбані (створені) ними за рахунок капітальних трансфертів.

При використанні платником податку коштів (майна), одержаних ним з бюджету у вигляді капітальних трансфертів, за цільовим призначенням слід здійснити коригування валових доходів шляхом відображення витрачених сум (зі знаком «-») у рядку 02 Декларації у тому звітному (податковому) періоді, коли відбулася така операція. Таким чином, при одержанні платником податку вищезазначених коштів (майна) з бюджету та використанні їх за цільовим призначенням його скоригований валовий дохід не збільшується [7].

Досліджуючи податкове роз'яснення ДПАУ, надане в Листі від 03.04.2009р. [8] встановлено, що з метою належної організації адміністрування податку на прибуток Державна податкова адміністрація України повідомляє про внесення змін щодо податкового обліку трансфертів.

Відповідно до пункту 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2009р. № 290, дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Таким чином, дохід платника податку, одержаний ним з бюджету у вигляді дотацій, субсидій та трансфертів (у т.ч. капітальних), незалежно від цілей використання, вважається доходом з інших джерел і включається з метою оподаткування до складу його валових доходів. При цьому, Лист ДПА України від 11.05.2005р. [7] «Щодо податкового обліку капітальних трансфертів» відкликається. Зауважимо, що центральний податковий орган докорінно змінив свій погляд на правила оподаткування капітальних трансфертів, а змін в законодавстві з цього питання не відбулося.

Листом Комітету Верховної ради України з питань податкової та митної політики від 10.07.2009р. [9] надано роз'яснення стосовно оподаткування капітальних трансфертів, а саме: «У податковому та бюджетному

законодавчому праві не існує визначення термінів «дотація», «субсидія» або «капітальний трансферт». Однак в усталеній практиці застосування нормативно-правових актів центральних органів державної виконавчої влади України капітальний трансферт на відміну від бюджетних дотацій або субсидій має одноразовий або нерегулярний характер, а також цільове призначення для придбання капітальних активів, компенсації втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу, або збільшення капіталу отримувачів. Як правило, капітальні трансферти надаються у зв'язку з подіями непереборної сили або для виконання загальнодержавних програм інвестиційного розвитку (наприклад, ЄВРО-12).

Результати дослідження. Вважаємо, що роз'яснення, видане Державною податковою адміністрацією України Листом від 03.04.2009 р. N 7013/7/15-0217 [8] суперечить нормам Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». У зв'язку з цим Комітет Верховної ради України просить з метою запобігання виникнення конфлікту інтересів привести зазначене роз'яснення у відповідність з нормами Закону України від 03.04.2009 р. та повідомити Комітет Верховної ради України про прийняте рішення у встановлений законодавством строк» [9].

Листом ДПА від 11.09.2009 р. з'ясовано питання, що турбувало одержувачів капітальних трансфертів – платників податку на прибуток: капітальні трансферти з бюджету не включаються до складу валових доходів [10].

Зазначене роз'яснення з'явилося у вигляді листа ДПІ від 25.09.2009р. та діяло до 01.04.2011р.

З 01.04.2011р. зі вступом в дію Податкового кодексу України (ПКУ) №2755 від 02.12.2010р. [2] здійснено заміну терміна «капітальний трансферт» на термін «капітальні інвестиції» та знову повернулися до включення до складу доходу (поняття, валовий дохід відсутнє). Це встановлює стаття 135 ПКУ «Порядок визначення доходів та їх склад». Стаття ПКУ 135.1. Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів

звітнього періоду за датою, визначеною відповідно до статті 137, на підставі документів, зазначених у пункті 135.2 цієї статті.

Стаття ПКУ 135.2. Доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II Податкового кодексу України .

Стаття ПКУ 135.3. Суми, відображені у складі доходів платника податку, не підлягають повторному включенню до складу його доходів. Стаття ПКУ 135.5. Інші доходи включають: стаття 135.5.10. суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів, отримані платником податку;

Стаття ПКУ 137. Порядок визнання доходів:

137.1. Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

137.2. Доходом у разі отримання коштів цільового фінансування з фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів визнається:

137.2.1. Сума коштів, що дорівнює частині амортизації об'єкта інвестування (основних засобів, нематеріальних активів), пропорційній долі отриманого платником податку з бюджету цільового фінансування капітальних інвестицій у загальній вартості таких інвестицій в об'єкт;

137.2.2. Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов витрачання таких коштів на виконання в майбутньому певних заходів – з моменту його фактичного отримання;

137.2.3. Цільове фінансування, крім випадків, зазначених у підпунктах 137.2.1 і 137.2.2 цього пункту, протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування [2].

Відображення у податковому обліку операцій з бюджетних дотацій, субсидій та капітальних інвестицій з 01 квітня 2011р., наведено у табл.1.

Таблиця 1

Відображення у податковому обліку операцій бюджетних дотацій, субсидій та капітальних інвестицій з 01 квітня 2011р.

№	Зміст операції	Доходи	Витрати	Амортизація	Сума, грн
1	Отримані капітальні інвестиції з бюджету	-	-	-	-
2	Перераховані кошти постачальнику	-	-	-	-
3	Отримано основні засоби ст.137.2.1.	Д (частина)	-	-	10000
4	Нараховано амортизацію	-	-	А	10000

Відображення у бухгалтерському обліку операцій з бюджетних дотацій, субсидій та капітальних інвестицій з 01 квітня 2011р, наведено у табл.2.

Таблиця 2

Відображення у бухгалтерському обліку операцій бюджетних дотацій, субсидій та капітальних інвестицій

№	Зміст операції	Дебет № рах., субрах	Кредит № рах., субрах
1	Отримано капітальні інвестиції з бюджету	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
2	Перераховано кошти постачальнику	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
3	На суму ПДВ (податковий кредит) за операцією 2	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
4	Отримано об'єкт капітального інвестування (основні засоби)	15 «Капітальні інвестиції»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
5	Отримана податкова накладна	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
6	Суму цільового фінансування визначено доходами майбутніх періодів	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»	69 «Доходи майбутніх періодів»
7	Введено в експлуатацію основні засоби	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
8	Нараховано амортизацію на введені в експлуатацію основні засоби	23,91 або 92	131 «Знос (амортизація) основних засобів»
9	Визнано дохід на суму цільового фінансування	69 «Доходи майбутніх періодів»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»
10	Списано на фінансовий результат дохід від безоплатно одержаних активів (за рахунок цільового фінансування)	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»

Висновки.

1. Листи, які існували до 1 квітня 2011р. зі вступом у дію Податкового кодексу України втратили силу.

2. При наданні капітального трансферту (інвестицій) із бюджету виглядає економічно необґрунтованим оподатковувати його суму у складі доходів одержувача, оскільки мотивація такого капітального трансферту полягає у зворотному - поліпшити фінансовий стан такого одержувача, відновити його основні засоби, тим самим забезпечити подальшу зайнятість громадян [12].

3. Податковий кодекс України статтею 137.2.1. визначає дохід, як сума коштів, що дорівнює частині амортизації об'єкта інвестування (основних засобів, нематеріальних активів), пропорційній долі отриманого платником податку з бюджету цільового фінансування капітальних інвестицій у загальній вартості таких інвестицій в об'єкт вносить ще більшу незрозумілість. Тобто дохід виникає в частині амортизації, у той же час нарахована амортизація зменшує об'єкт оподаткування на цю ж суму.

4. Законодавчо-нормативна база України має необґрунтовані норми щодо нарахування амортизації об'єкта інвестування - основних засобів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010р №2456. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102456.html.

2. Податковий кодекс України станом на 10 грудня 2010 року /Всеукраїнська асоціація видавництв «Правоваєдність». – К.: Алеута. – 488 с.

3. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.97 р. №283/97-ВР із змінами, внесеними Законом України від 24.12.02р. №349 та Законом України від 01.07.04р. №1957-IV: газета «Все про бухгалтерський облік» №15 (1292) 13 лютого 2007р. (спецвипуск 184).

4. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 01.07.2004 № 1957-IV. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z0334_0.html.

5. Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 р. № 1877. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T041877.html.

6. Постанова Верховної Ради України «Про структуру бюджетної класифікації України» від 12.07.96 р. № 327. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/F960327.html.

7. Лист ДПА України «Щодо податкового обліку капітальних трансфертів» від 11.05.2005 № 8978/7/15-1117. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI7115.html

8. Роз'яснення, видане Державною податковою адміністрацією України листом від 03.04.2009 р. № 7013/7/15-0217. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2009_04_03/GDPI9482.html#

9. Лист Комітету Верховної ради України з питань податкової та митної політики від 10.07.2009 р. № 04-27/754. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN49193.html

10. Лист ДПА «Про оподаткування дотацій, субсидій та капітальних трансфертів» від 11.09.2009 р. №19728/7/15-0217. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI9760.html

11. Наказ держказначейства України від 04.11.2004р. №194. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/dku0709.html

12. Словник іншомовних слів: близько 35000 іншомовних слів і словосполучень /[Головний ред. Н.Є.Фоміна]. – Харків, «Філію», 624 с.

Исследованы теоретические аспекты бюджетных дотаций, субсидий и капитальных трансфертов (инвестиций) предоставленных предприятиям. Установлено регулирование правовых отношений в сфере дотаций, субсидий и капитальных трансфертов (инвестиций) подход к отражению в налоговом учете дотаций, субсидий, капитальных трансфертов (инвестиций), учет операций дотаций, субсидий, капитальных трансфертов (инвестиций). Ключевые слова: бюджетные дотации, субсидии, капитальные трансферты,

(инвестиции), Законы Украины, Постановления Кабмина Украины, Письма ГНА Украины, счета, информация, оценка.

N.M. Tkachenko, I.A. Vereshchynsky

THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING SUBSIDIES SUBSIDY, TRANSFERS

Theoretical aspects of budgetary grants, subsidies and capital transfers (investment) provided by enterprises. The definitions of "subsidy", "subsidy", "production subsidy from the budget," "capital transfers", "capital investment". Investigated and established the legal regulation of relations in the area of grants, subsidies and capital transfers (investment), accounting of transactions of subsidies, grants, transfers (investment), provision of fiscal subsidies - state support for agriculture in Ukraine to prevent the loss of Ukrainian producers of livestock products. Determined by income of the taxpayer, he had received from the budget in the form of grants, subsidies and transfers, the provision of capital transfers in connection with events or for national programs of investment development. Clarified the issue, transfer recipients, payers of income tax and found that capital transfers from the budget are not included in gross income. It was established that with the entry into force of the Tax Code of Ukraine № 2755 from 02.12.2010, the replacement of the term "capital transfer" to the term "capital investment", the term "gross income" is missing and went back to the concept of "income." Shows the reflection in the tax accounting operations budget subsidies, subsidies and capital investment to April 1, 2011, reflected in the accounting operations of budgetary grants, subsidies and capital investment.

The article presents the results of the study findings.

Key words: *budgetary grants, subsidies, capital transfers (investments), Laws of Ukraine, Decrees of the Cabinet of Ukraine, State Tax Administration of Ukraine Letters, accounts, information, assessment.*

Надійшла до редколегії 15 квітня 2011 року