

УДК 657

***ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА
СУБСИДИЙ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ***

Горячих С. П.

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

Вятский государственный университет

Киров, Российская Федерация

Тафийчук И.М.

студент

Вятский государственный университет,

Киров, Российская Федерация

Аннотация

Статья посвящена актуальным вопросам отражения в бухгалтерском учете государственной поддержки коммерческих предприятий в виде субсидий. Бюджетные средства в виде субсидий, поступившие на счета предприятий, являются важным элементом финансовых потоков организации. В работе рассмотрен порядок отражения в бухгалтерском и налоговом учете государственных субсидий, а также даны рекомендации и сформулированы предложения по совершенствованию данного участка учета.

Ключевые слова: субсидии, бухгалтерский учет, налоговый учет, бюджет, государственная поддержка, доходы, организация, отчетность.

***FEATURES OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF SUBSIDIES
IN COMMERCIAL ORGANIZATIONS***

Goryachikh S. P.

Ph. D. in Economics, associate Professor of accounting, analysis and audit

Department

Vyatka state University

Kirov, Russian Federation

Tafiychuk I. M.

student

Vyatka state University

Kirov, Russian Federation

Annotation

The article is devoted to topical issues of reflection in accounting of state support of commercial enterprises in the form of subsidies. Budgetary funds in the form of subsidies received into the accounts of enterprises are an important element of the financial flows of the organization. The paper considers the procedure for reflecting state subsidies in accounting and tax accounting, as well as provides recommendations and formulated proposals for improving this section of accounting.

Keywords: subsidies, accounting, tax accounting, budget, state support, income, organization, reporting.

Система субсидирования в РФ приобретает все более широкий размах, охватывая все новые сферы. Финансовая поддержка индивидуальных предпринимателей и юридических лиц осуществляется различными способами.

Для рассмотрения вопроса особенностей бухгалтерского и налогового учета субсидий, в первую очередь, определимся, что же такое «субсидия»? Единого и конкретного определения понятия «субсидия» в законодательстве нет. Обратимся к Бюджетному кодексу РФ [1], который выделяет два типа выплат и дает им определения по отдельности:

- субсидия – трансферт между бюджетами, который предоставляется в целях софинансирования расходных обязательств муниципалитетов и субъектов РФ;

- субсидия – денежные средства, поставляющиеся из бюджета или внебюджетного фонда для юридических лиц и физических лиц.

Именно предоставление денежных средств в качестве поддержки как со стороны государства, так и муниципальных образований призваны выполнять субсидии. Деньги или иная помощь предоставляются лицу на определенных целевых основаниях, их выполнение является главным и обязательным условием получения выплаты.

Именно поэтому, государственная помощь в силу своей специфики, отличающей ее от прочих коммерческих возмездных сделок, является особым объектом учета. В связи с этим порядок признания и отражения информации о государственной помощи в финансовой отчетности регламентирован отдельным стандартом под названием МСФО (IAS) 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи" [2].

В настоящем стандарте понятие государственной субсидии раскрывается как «помощь, оказываемая государством в форме передачи организации ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью организации». Следует отметить, что к государственным субсидиям не относятся те формы государственной помощи, стоимость которых не поддается разумной оценке, а также такие сделки с государством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций организации.

Смысл субсидирования как объекта учета, вытекающий из приведенных определений, можно сформулировать следующими тезисами:

Во-первых, основными документами, регламентирующими получение субсидии, являются Соглашение о предоставлении субсидии, а также отчет о

выполнении задания, который, как правило, является неотъемлемой частью Соглашения;

Во-вторых, субсидия выдается для достижения целей в краткосрочной перспективе (как правило, до конца года);

В-третьих, организации (учреждения) и соответствующие должностные лица несут ответственность за выполнение задания, а также достижение целей, на которые выдается субсидия. Поэтому руководителю хозяйствующего субъекта необходима объективная информация о данном объекте учета, подтвержденная соответствующими документами.

Далее раскроем порядок бухгалтерского учета государственных субсидий, который определен ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» [3].

Согласно п. 5 ПБУ 13/2000 организация принимает бюджетные средства к бухгалтерскому учету при выполнении следующих условий:

— во-первых, имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением могут быть принятые и публично объявленные решения, заключенные организацией договоры, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.;

— во-вторых, имеется уверенность, что указанные средства бюджета будут получены. Подтверждением могут служить утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи выполненных работ, услуг, товарно-материальных ценностей и иные соответствующие документы.

Согласно п. 7 ПБУ 13/2000 принятие к бухгалтерскому учету бюджетных средств отражается как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов для отражения бюджетного целевого финансирования применяется счет 86 «Целевое финансирование» [4].

В первую очередь, получателю целевых средств, следует отразить в учетной политике метод отражения бюджетных средств, применяемой в организации: по мере поступления средств на расчетный счет, или же, по мере возникновения права на них.

В зависимости от выбранного метода получение субсидий отражается различными способами. Варианты операций представлены в таблице 1.

Таблица 1 - Бухгалтерские проводки по учету субсидии

| Содержание операций | Дебет | Кредит | Первичный документ | Основание | Сумма, руб. |
|--|-------|--------|---|-------------------------------------|--------------|
| 1. Бюджетные средства приняты к бухгалтерскому учету до их фактического получения | | | | | |
| 1.1. Средства получены на финансирование предстоящих расходов | | | | | |
| Отражена сумма выделенной субсидии на финансирование расходов, в том числе затрат капитального характера | 76 | 86 | Соглашение о предоставлении субсидии, Бухгалтерская справка | Пункты 5, 7 ПБУ 13/2000 | 4 444 450,00 |
| Получены бюджетные средства | 51 | 76 | Выписка банка по расчетному счету | Пункт 7 ПБУ 13/2000 | 769 122,79 |
| Бюджетные средства направлены на финансирование расходов (приобретены материалы, основные средства, работы, услуги, начислена заработная плата и т.п.) | 86 | 98-2 | Бухгалтерская справка | Пункт 9 ПБУ 13/2000 | 1 064 589,73 |
| Бюджетные средства признаны в составе прочих доходов (по мере начисления амортизации по основным средствам, отпуска материалов в производство и т.п.) | 98-2 | 91-1 | Бухгалтерская справка-расчет | Пункт 9 ПБУ 13/2000 | 1 064 589,73 |
| 1.2. Средства получены на финансирование уже понесенных расходов | | | | | |
| Отражена сумма выделенной субсидии | 76 | 86 | Соглашение о предоставлении | Пункты 5, 7 ПБУ 13/2000, Инструкция | 1 064 589,73 |

| | | | | | |
|--|----|------|--|---|--------------|
| на финансирование понесенных расходов, в том числе затрат капитального характера (в сумме начисленной амортизации) | | | субсидии, Бухгалтерская справка | по применению Плана счетов | |
| Сумма субсидии на финансирование понесенных расходов, в том числе затрат капитального характера (в сумме начисленной амортизации), признана прочим доходом | 86 | 91-1 | Бухгалтерская справка | Пункты 5, 7, 10 ПБУ 13/2000, п. 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации" | 1 064 589,73 |
| Отражена сумма полученной бюджетной субсидии на финансирование затрат капитального характера (в сумме, превышающей начисленную амортизацию) | 86 | 98-2 | Бухгалтерская справка-расчет | Пункт 10 ПБУ 13/2000 | 1 064 589,73 |
| Получены бюджетные средства | 51 | 76 | Выписка банка по расчетному счету | Инструкция по применению Плана счетов | 1 064 589,73 |
| 2. Бюджетные средства приняты к бухгалтерскому учету при их фактическом получении | | | | | |
| 2.1. Средства получены на финансирование предстоящих расходов | | | | | |
| Отражена сумма полученной бюджетной субсидии на финансирование затрат | 51 | 86 | Соглашение о предоставлении субсидии, Выписка банка по расчетному счету | Пункты 5, 7 ПБУ 13/2000 | 769 122,79 |
| Бюджетные средства направлены на финансирование затрат (приобретены материалы, основные средства, работы, услуги, начислена заработная плата и т.п.) | 86 | 98-2 | Бухгалтерская справка | Пункт 9 ПБУ 13/2000 | 769 122,79 |

| | | | | | |
|---|------|------|---|-----------------------------|------------|
| Бюджетные средства признаны в составе прочих доходов (по мере начисления амортизации по основным средствам, отпуска материалов в производство и т.п.) | 98-2 | 91-1 | Бухгалтерская справка-расчет | Пункт 9 ПБУ 13/2000 | 769 122,79 |
| 2.2. Средства получены на финансирование уже понесенных расходов | | | | | |
| Отражена сумма полученной бюджетной субсидии на финансирование затрат | 51 | 86 | Соглашение о предоставлении субсидии, Выписка банка по расчетному счету | Пункты 5, 7, 10 ПБУ 13/2000 | 769 122,79 |
| Сумма субсидии на финансирование понесенных расходов, в том числе затрат капитального характера (в сумме начисленной амортизации) признана прочим доходом | 86 | 91-1 | Бухгалтерская справка | Пункты 5, 7, 10 ПБУ 13/2000 | 769 122,79 |
| Отражена сумма полученной бюджетной субсидии на финансирование затрат капитального характера (в сумме, превышающей начисленную амортизацию) | 86 | 98-2 | Бухгалтерская справка-расчет | Пункт 10 ПБУ 13/2000 | 769 122,79 |

По мере расходования средств субсидии они списываются со счета 86. Однако, порядок списания зависит от характера расходов, на финансирование которых были предоставлены бюджетные средства (капитальные или текущие расходы).

Суммы бюджетных средств, направленные на финансирование текущих расходов, списываются в период признания расходов, на финансирование которых они предоставлены. При этом суммы целевого

финансирования признаются в качестве доходов будущих периодов (составляется запись: Дебет 86, Кредит 98 «Доходы будущих периодов») в момент принятия к бухгалтерскому учету начисления оплаты труда, материально-производственных запасов, и осуществления других расходов аналогичного характера с последующим отнесением на доходы отчетного периода (Дебет 98, Кредит 91 «Прочие доходы и расходы») при отпуске материально-производственных запасов в производство продукции, на выполнение работ и оказание услуг, начислении оплаты труда и осуществлении других расходов аналогичного характера.

Если же бюджетные средства предоставлены в более поздний отчетный период, чем тот, в котором осуществлены расходы, то организация отражает возникновение задолженности по таким средствам и относит их на финансовый результат в составе прочих доходов с отражением непосредственно на счете 91, субсчет 1 «Прочие доходы», без использования счета 86.

По нашему мнению, такой порядок учета осложняет заполнение форм бухгалтерской отчетности. Поэтому можно порекомендовать следующее: сумму предоставленных бюджетных средств отразить записью по кредиту 86 и дебету 76 (или по другим счетам, на которых подлежат учету полученные активы), а затем признать прочий доход записью по дебету 86 и кредиту 91, субсчет 1.

Необходимо отметить, что подобное «упрощение» учета субсидии оправдано при условии, когда целевое назначение субсидии, объем и период учета являются однотипными для конкретного вида субсидии. В практической деятельности возможна ситуация, при которой согласно Соглашению о предоставлении субсидии, целевое назначение требует детальной аналитики в целях обеспечения требования о раскрытии информации об освоении предоставленной субсидии. Следовательно, необходимо организовать

аналитический учет субсидий по признаку их целенаправленности и в разрезе источников поступления.

Для реализации поставленных задач нами была разработана аналитическая таблица – «Отчет об использовании субсидии» (таблица 2). Целесообразным является формирование предложенного Отчета ежемесячно. Форму Отчета об использовании целевой субсидии следует отразить в учетной политике предприятия [5]. Отражение аналитики по видам целевого назначения субсидии как по оборотам, так по остаткам на счетах бухгалтерского учета, в свою очередь, облегчает планирование расходов и составление заявок на финансирование.

Получение субсидий коммерческими организациями не является типичным. Но, получив право на целевую субсидию, возникает вопрос: а включать ли субсидию в доходы, учитываемые для целей налога на прибыль? Поэтому, не менее важным вопросом при организации учета целевых средств является их налоговый учет.

На первый взгляд кажется, что организация вполне может признать полученные из бюджета деньги целевым поступлением или целевым финансированием. Их, как известно, не нужно учитывать для целей налогообложения прибыли. Однако Минфин считает, что Налоговый кодекс разрешает учитывать как целевое финансирование только целевые поступления, полученные бюджетными и автономными учреждениями. Соответственно, коммерческие предприятия и организации целевые поступления из бюджетов получать в принципе не могут. Таким образом, по версии Минфина, со всех полученных денежных средств нужно заплатить налог на прибыль: будь то субсидии, компенсирующие не полученную от потребителей плату за оказанные услуги, либо субсидии на возмещение затрат.

Однако, есть судебные решения, в которых отмечается, что коммерческие организации также могут получать целевое финансирование, и

данное финансирование не должно облагаться налогом на прибыль, при условии, что полученные денежные средства организация использовала по целевому назначению.

В одном из рассматриваемых споров организация получила из областного бюджета субсидию на возмещение затрат на строительство и модернизацию основных средств. Денежные средства были использованы строго по назначению, велся отдельный учет. Поэтому организация, в базу для исчисления налога на прибыль, полученную субсидию не включила. Причем затраты на строительство и модернизацию основных средств, компенсированные из бюджета, организация списывала на расходы только в бухучете. В налоговом учете на произведенные расходы налогооблагаемая прибыль не уменьшалась.

Суд решил, что п. 2 ст. 251 НК [6] не ставит возможность применения льготы в зависимость от организационно-правовой формы лица, получившего целевые поступления из бюджета, а это значит, что коммерческая организация

Таблица 2- Наименование организации

Отчет об использовании субсидии за Март 2022 г.

| Плановый объем Субсидии | | | | Поступление Субсидии | | | | Освоение Субсидии | | | | Остаток Субсидии по Соглашению (плановый) | | Фактический остаток финансирования | |
|----------------------------|---|---|-------------------------------------|---|---|---|-------------------------------------|---|---|--|-------------------------------------|---|--|---|---|
| Назначени е | На начало отчетного периода, руб. | Изменения в отчетный период, руб. | На конец отчетного периода, руб. | На начало отчетного периода, руб. | Изменения в отчетный период, руб. | Оправдательный документ (п/п №, дата) | На конец отчетного периода, руб. | На начало отчетного периода, руб. | Изменения в отчетный период, руб. | Оправдательный документ (п/п №, дата) | На конец отчетного периода, руб. | На начало отчетного периода, (гр. 2 - гр. 5), руб. | На конец отчетного периода, (гр. 4 - гр. 8), руб. | На начало отчетного периода, (гр. 5 - гр. 9), руб. | На конец отчетного периода, (гр. 8 - гр. 12), руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 |
| Целевое назначение 1 | 442050,00 | | 442050,00 | | | | | | | | | 442050,00 | 442050,00 | | |
| Целевое назначение 2 | 2582900,00 | 400000,00 | 2982900,00 | 330261,89 | 251237,12 | П/п № 354 от 17.03.22 | 581499,01 | 581499,01 | 267676,63 | по дог б/н от 10.03.22, акт от 28.03.22 | 849175,64 | 2252638,11 | 2401400,99 | -251237,12 | -267676,63 |
| Целевое назначение 3 | 300000,00 | 10000,00 | 310000,00 | 47267,20 | 20424,34 | П/п № 355 от 17.03.22 | 67691,54 | 67691,54 | 16162,31 | по дог поставки № 115 от 15.03.22, УПД № 10621 от 18.03.22 | 83853,85 | 52732,80 | 32308,46 | -20424,34 | -16162,31 |
| Целевое назначение 4 | 634500,00 | 20000,00 | 654500,00 | | 119932,24 | П/п № 228 от 03.03.22 | 119932,24 | 85600,00 | 45960,24 | по дог об оказании услуг б/н от 28.03.22, акт № 2803 от 28.03.22 | 131560,24 | 634500,00 | 534567,76 | -85600,00 | -11628,00 |

ЭЛЕКТРОННЫЙ НАУЧНЫЙ ЖУРНАЛ «ВЕКТОР ЭКОНОМИКИ»

| | | | | | | | | | | | | | | | |
|----------------------------|------------|-----------|------------|-----------|-----------|--|-----------|-----------|-----------|--|------------|------------|------------|------------|------------|
| Целевое назначение 5 | 55000,00 | | 55000,00 | | | | | | | | | 55000,00 | 55000,00 | | |
| Итого: | 4014450,00 | 430000,00 | 4444450,00 | 377529,09 | 391593,70 | | 769122,79 | 734790,55 | 329799,18 | | 1064589,73 | 3636920,91 | 3675327,21 | -357261,46 | -295466,94 |

может получить субсидии и, при выполнении определенных условий, учесть, как доходы, не облагаемые налогом на прибыль.

На основании данного судебного решения и других аналогичных решений, коммерческая организация, получив целевую субсидию из бюджета, может не облагать ее налогом на прибыль, в случае если:

-ведется отдельный учет целевых поступлений и иных доходов, а также соответствующих им расходов;

-затраты, на возмещение которых из бюджета получено финансирование, не учитываются в расходах, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН), при определении налоговой базы не учитывают доходы, указанные в статье 251 Налогового кодекса РФ [6]. В частности, сюда входит целевое финансирование, к которому относятся субсидии бюджетным и автономным учреждениям, гранты и другое. Также не учитываются целевые поступления, направленные на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности. Как видим, субсидии коммерческим организациям для покрытия их расходов не перечислены.

Расходы за счет целевого финансирования (поступлений) на УСН не учитываются, если это финансирование (поступления) не учитывали в доходах (Письмо Минфина России от 28.06.2019 N 03-11-06/2/47815).

Если финансирование (поступления) учитывали в доходах, то расходы за счет него возможно учесть на УСН с объектом "доходы минус расходы" в общем порядке.

Минфин России в ряде своих писем разъяснял, что субсидии, полученные предприятием из бюджета для возмещения затрат на приобретение материально-производственных запасов, не соответствуют перечню средств целевого финансирования (целевых поступлений) и учитываются при определении налоговой базы при применении «упрощенки».

Таким образом, чтобы не учитывать целевое финансирование (поступления) в доходах, нужно:

- использовать полученные средства по целевому назначению;
- вести отдельный учет доходов и расходов в рамках целевого финансирования (поступлений).

Если средства субсидии использованы не по целевому назначению, то, на наш взгляд, включать их в доходы нужно на дату, когда произошло нецелевое использование, а не на дату получения. На дату получения нет оснований считать их облагаемым доходом, ведь на тот момент нецелевого использования еще не было.

Библиографический список:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон: от 31.07.1998 N 145-ФЗ (с изм. и доп.). Режим доступа: справ.-поисков. система «КонсультантПлюс».

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи" [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н (с изм. и доп.). Режим доступа: справ.-поисков. система «КонсультантПлюс».

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000) [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н (с изм. и доп.). Режим доступа: справ.-поисков. система «КонсультантПлюс».

4. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (с изм. и доп.). Режим доступа: справ.-поисков. система «КонсультантПлюс».

5. Зонова А.В, Горячих С.П. Учетная политика организации: практические рекомендации/ Зонова А.В, Горячих С.П.//Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. -2013.-№7.-С.39-46

6. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон: ч.2 от 05.08. 2000 N 117-ФЗ (с изм. и доп.). Режим доступа: справ.-поисков. система «КонсультантПлюс».

Оригинальность 78%