

УДК 657.1

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ КАК ИНСТРУМЕНТ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

И.В. Еремина, Д.А. Шаркунов

Уральский государственный университет путей сообщения, Екатеринбург, e-mail: IVManohina@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются проблемы бухгалтерского учета и налоговые риски при использовании средств целевого финансирования в коммерческих организациях. Особое внимание уделено налоговым рискам, возникающим при применении норм Налогового кодекса РФ о восстановлении налога на добавленную стоимость по товарам и услугам, приобретённым за счёт бюджетных субсидий. В качестве эмпирической базы отобраны два дела Арбитражного суда Уральского округа с диаметрально противоположными исходами, что позволило выявить ключевой критерий, определяющий наличие или отсутствие обязанности по восстановлению НДС. На основе анализа арбитражной практики реконструированы журналы хозяйственных операций, демонстрирующие типичные ошибки бухгалтеров, приводящие к доначислению налогов, и представлен нормативно обусловленный алгоритм учёта, позволяющий защитить налоговые вычеты предприятия. Сформулированы практические рекомендации по правовому анализу документов субсидирования и порядку декларирования восстановленного НДС.

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, целевое финансирование, государственные субсидии, налог на добавленную стоимость, восстановление НДС, арбитражная практика, налоговые риски.

ACCOUNTING FOR TARGET FINANCING IN COMMERCIAL ORGANIZATIONS AS A TOOL FOR REDUCING TAX RISKS

I.V. Eremina, D.A. Sharkunov

Ural State University of Railway Transport, Yekaterinburg, e-mail: IVManohina@mail.ru

Abstract. The article discusses the problems of accounting and tax accounting of targeted funding in commercial organizations. Special attention is paid to the tax risks arising from the application of the Tax Code of the Russian Federation on the restoration of value added tax (VAT) on goods and services purchased with budget subsidies. Two cases of the Arbitration Court of the Ural District with diametrically opposite outcomes were selected as an empirical base, which made it possible to identify the key criterion determining the presence or absence of the obligation to restore VAT. Based on the analysis of arbitration practice, journals of business operations are reconstructed, demonstrating typical errors of accountants leading to additional tax assessments, and a normatively conditioned accounting algorithm is presented to protect the tax deductions of the enterprise. Practical recommendations on the legal analysis of subsidy documents and the procedure for declaring restored VAT are formulated.

Keywords: accounting, targeted funding, state subsidies, value added tax, VAT restoration, arbitration practice, tax risks.

Дата поступления статьи в редакцию: 22.03.2026

Дата принятия статьи в печать: 05.05.2026

Введение

В условиях современной экономики успешное функционирование хозяйствующих субъектов зачастую требует привлечения дополнительных ресурсов, среди которых особое место занимает целевое финансирование из бюджетов различных уровней [1, 2]. Общие правила предоставления субсидий юридическим лицам регулируются статьёй 78 Бюджетного кодекса РФ [3], при этом нормативные правовые акты субъектов РФ и муниципальных образований уточняют цели, условия и порядок их предоставления. Выделение государственных субсидий требует строгой подотчётности в части целевого использования полученных средств, в связи с чем многократно возрастает ответственность экономических субъектов за законное и эффективное расходование полученных траншей [4]. Грамотно выстроенная система бухгалтерского учёта целевых поступлений становится важнейшим условием финансовой безопасности организации и её защиты от налоговых санкций. Как отмечает Т.Л. Крутякова, многие предприятия испытывают труд-

ности при ведении обязательного раздельного учёта и отражении операций с НДС при получении бюджетных субсидий [5].

Вопросы учёта государственных субсидий рассматриваются в работах Н.П. Кондракова [6], который описывает общую методику отражения целевого финансирования на счёте 86, и Т.Л. Крутяковой [5], детально анализирующей порядок исчисления и уплаты НДС, в том числе типовую корреспонденцию счетов при восстановлении. В.Г. Пансков рассматривает налоговые риски при получении бюджетных субсидий как одни из наиболее существенных в практике налогового администрирования [7]. Проблемы восстановления НДС при получении субсидий на возмещение затрат исследованы Г.С. Клычовой и соавторами применительно к сельскохозяйственной отрасли [8]. Л.А. Елина анализирует влияние изменений подпункта 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ на практику налогового администрирования, в частности особенности применения переходных положений Федерального закона от 03.08.2018 № 303-ФЗ [9]. А.В. Брызгалин указывает, что грамотная налоговая оптимизация, основанная на глубоком анализе нормативной базы, позволяет минимизировать налоговые риски без нарушения законодательства [10]. Вместе с тем в указанных работах не проведён сравнительный анализ арбитражной практики, позволяющий выявить критерии, определяющие наличие или отсутствие обязанности по восстановлению НДС, и сформировать на этой основе дифференцированный алгоритм учётных действий бухгалтера. Настоящее исследование направлено на восполнение данного пробела.

Цель исследования

Целью исследования является анализ налоговых рисков, возникающих у коммерческих организаций при получении средств целевого финансирования, и разработка методических рекомендаций по корректному бухгалтерскому учёту операций по восстановлению НДС на основе сравнительного анализа арбитражной практики Уральского округа.

Материал и методы исследования

Информационную базу исследования составляют: нормативно-правовая документация РФ (Налоговый кодекс РФ [1], Бюджетный кодекс РФ [3], Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» [4], ПБУ 13/2000 [2]), материалы судебной арбитражной практики Арбитражного суда Уральского округа [11, 12], позиция Верховного Суда РФ [13], а также научные работы в области бухгалтерского учёта и налогообложения [5-10].

В качестве эмпирической базы отобраны два дела Арбитражного суда Уральского округа, рассмотренные в кассационном порядке: дело № А76-38937/2020 (постановление от 23.06.2021) и дело № А76-30750/2021 (постановление от 14.06.2022). Выбор обусловлен тем, что оба дела относятся к одной отрасли (теплоснабжение), касаются одного предмета спора (восстановление НДС по бюджетным субсидиям на погашение задолженности за топливно-энергетические ресурсы), но имеют диаметрально противоположные исходы, что позволяет выделить ключевой фактор, определяющий налоговые последствия.

Методологическую основу составляют: метод сравнительного правового анализа, метод бухгалтерского моделирования хозяйственных операций и метод системного анализа нормативно-правовой базы. Метод бухгалтерского моделирования предполагает реконструкцию журнала хозяйственных операций на основании фактических данных, установленных судебными актами (суммы субсидий, счетов-фактур, кредиторской задолженности), с последующим построением корректного варианта учёта, соответствующего требованиям законодательства.

Методологический подход к учёту целевого финансирования в коммерческих организациях базируется на концепции отложенного признания доходов, закреплённой в ПБУ 13/2000 [2]. Поступление целевых средств отражается как возникновение обязательства организации перед бюджетом (кредит счёта 86 «Целевое финансирование»), а при фактическом использовании данные средства переносятся в состав отложенных доходов (счёт 98 «Доходы будущих периодов») с последующим признанием в составе прочих доходов текущего периода (счёт 91 «Прочие доходы и расходы»).

С точки зрения налогового законодательства, суммы «входящего» НДС по товарам, приобретённым за счёт бюджетных субсидий, не подлежат повторному возмещению из бюджета. Необходимо отметить, что нормы подпункта 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ претерпели существенные изменения [1]. В редакции, действовавшей с 01.07.2017 по 31.12.2017, восстановление

НДС предусматривалось при получении субсидий на возмещение затрат, включающих налог. С 01.01.2018 норма была распространена на бюджетные инвестиции. С 01.01.2019 формулировка изменилась на «возмещение ранее понесённых затрат». Одновременно со сменой ставки НДС с 18% на 20% изменилась и расчётная формула восстановления (с 18/118 на 20/120), что имеет прямое значение для корректного определения суммы восстанавливаемого налога. При этом на протяжении всех редакций сохранялось исключение (абзац 10 пункта 3 статьи 170 НК РФ): обязанность по восстановлению не возникает, если документами о предоставлении субсидий предусмотрено возмещение затрат без включения в их состав предъявленных сумм НДС.

Следует также учитывать, что в случаях, когда документы о предоставлении субсидии не содержат указания на включение или исключение НДС из состава возмещаемых затрат, налог считается включённым по умолчанию, и ранее принятые к вычету суммы подлежат восстановлению [1, 5]. Данная позиция подтверждается письмом ФНС России от 30.11.2021 № СД-4-3/16725@ [14]. Этот аспект является критически важным для практики: отсутствие явного исключения НДС из формулы расчёта субсидии влечёт обязанность восстановления.

Необходимо также разграничивать два различных правовых режима, предусмотренных статьёй 170 НК РФ применительно к бюджетным субсидиям. Пункт 2.1 данной статьи, действующий с 01.01.2018, устанавливает, что суммы НДС по товарам (работам, услугам), приобретённым полностью за счёт субсидий и бюджетных инвестиций, к вычету не принимаются изначально [1]. Подпункт 6 пункта 3 той же статьи регулирует иную ситуацию: когда товары были приобретены за собственные средства, НДС был правомерно принят к вычету, а субсидия на возмещение этих затрат получена позднее. В этом случае ранее принятый вычет подлежит восстановлению. Оба рассматриваемых в настоящем исследовании дела относятся именно ко второму случаю: предприятия сначала приобретали топливно-энергетические ресурсы за собственные средства и принимали НДС к вычету в общем порядке, а бюджетные субсидии на возмещение понесённых затрат получали в последующих налоговых периодах. Понимание данного разграничения является принципиально важным для бухгалтера, поскольку ошибочное применение пункта 2.1 вместо подпункта 6 пункта 3 (или наоборот) приводит к неверному отражению операций в учёте и, как следствие, к налоговым санкциям.

Результаты исследования

Анализ арбитражной практики Уральского округа выявил две кардинально противоположные ситуации, с которыми сталкиваются коммерческие организации при получении бюджетных субсидий. Алгоритм принятия решения о необходимости восстановления НДС при получении субсидии представлен на рис. 1.

Как видно (см. рис. 1), ключевым критерием является анализ документов о предоставлении субсидии на предмет включения или исключения НДС из состава возмещаемых затрат. Рассмотрим каждую из ситуаций.

Первая ситуация — возникновение двойного возмещения НДС из бюджета, что приводит к штрафным санкциям. В деле № А76-38937/2020 налогоплательщик получил субсидии в общей сумме 86 072 261 руб. на погашение задолженности за топливно-энергетические ресурсы перед поставщиками [11]. Субсидии выделялись в рамках Программы комплексного развития систем коммунальной инфраструктуры Верхнеуфалейского городского округа на 2016–2032 годы в соответствии с соглашениями о предоставлении субсидий.

Предприятие ранее правомерно приняло к вычету НДС по приобретённым ресурсам. Согласно книгам покупок за период с 01.07.2017 по 31.12.2019 поставщиками были предъявлены счета-фактуры на общую сумму 180 490 384,40 руб., в том числе НДС 28 529 034,96 руб. Налоговый орган установил, что контрагентам было оплачено за счёт субсидий 86 072 261 руб., при этом НДС в размере 13 482 239 руб. был включён в эту сумму [11]. Следует отметить, что субсидия покрывала лишь часть общей задолженности (86 из 180 млн руб.), поэтому восстановлению подлежал НДС не по всем счетам-фактурам, а только в части, оплаченной за счёт субсидированных средств, в соответствии с абзацами 3 и 4 подпункта 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ.

В нарушение указанной нормы налогоплательщик не восстановил соответствующие суммы НДС [1]. Фактически компания дважды получила возмещение НДС из бюджета: первый раз — в виде налогового вычета, второй раз — в составе бюджетной субсидии на погашение кредиторской задолженности перед контрагентами. Данная правовая позиция подтверждена определением Верховного Суда РФ от 27.01.2021 № 303-ЭС20-22264 [13].

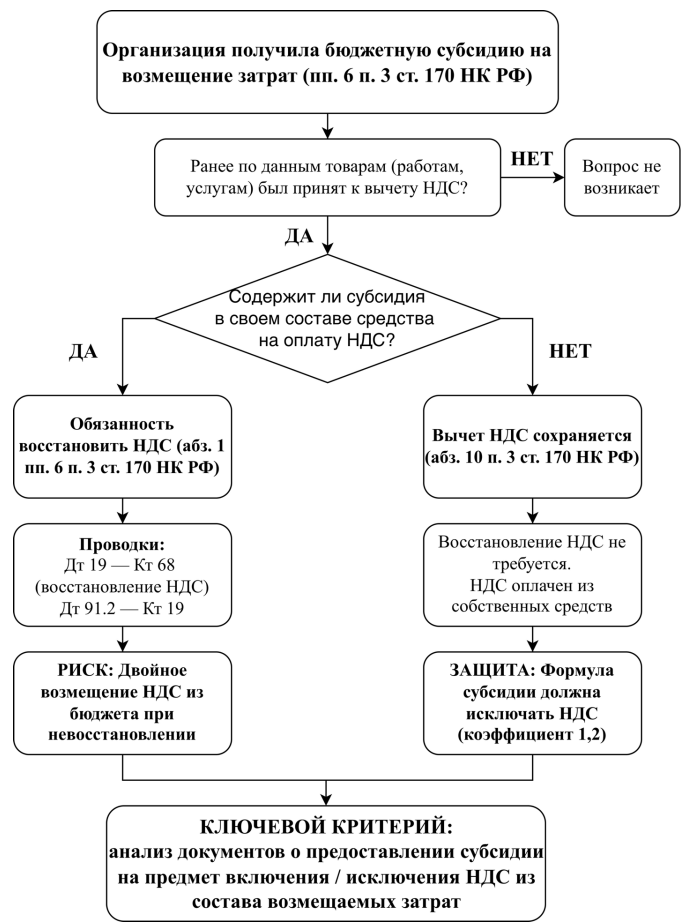


Рис. 1. Алгоритм принятия решения о восстановлении НДС при получении бюджетной субсидии

По результатам выездной налоговой проверки предприятию было доначислено: НДС в сумме 13 482 239 руб., штраф по пункту 1 статьи 122 НК РФ в размере 674 111,95 руб. и пени в сумме 2 501 261,78 руб. Совокупные финансовые потери составили 16 657 612,73 руб. [11].

Моделирование действий бухгалтера с пропущенным этапом восстановления НДС, приведших к доначислению, представлено в табл. 1. Представленные ниже таблицы содержат укрупнённые записи: фактически операции совершались поквартально в течение 2017–2019 годов, однако для наглядности приведены суммарные показатели за весь период.

Таблица 1

Неполный учёт целевых средств, приведший к доначислению
(на базе дела № А76-38937/2020)

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражено поступление топливно-энергетических ресурсов от поставщиков	20	60	151 961 349,44
Отражён «входящий» НДС по выставленным счетам-фактурам поставщиков	19	60	28 529 034,96
НДС правомерно принят к вычету из бюджета	68	19	28 529 034,96
Поступила целевая субсидия на расчётный счёт организации	51	86	86 072 261,00
Погашена кредиторская задолженность перед поставщиками за счёт средств субсидии	60	51	86 072 261,00

Как видно (см. табл. 1), на данном этапе отражение операций в учётной системе было завершено. Бухгалтер не выполнил требования подпункта 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ [1]: операция восстановления ранее принятого к вычету НДС (Дебет 19 — Кредит 68) отсутствует, что и привело к доначислению недоимки, штрафа и пеней.

Для предотвращения подобных налоговых рисков учётная политика коммерческой организации должна предусматривать алгоритм своевременного восстановления НДС и переноса субсидии в доходы [5, 6]. После отражения операций, представленных ранее (см. табл. 1), нормативно обусловленным является выполнение следующих учётных записей (табл. 2).

Таблица 2

Корректный алгоритм учёта целевой субсидии с восстановлением НДС

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Восстановлен ранее принятый к вычету НДС в части задолженности, оплаченной за счёт субсидии	19	68	13 482 239,00
Восстановленный НДС списан в состав прочих расходов, поскольку более не принимается к вычету (ст. 264 НК РФ)	91.2	19	13 482 239,00
Отражено целевое использование субсидии (перенос суммы в отложенные доходы)	86	98	86 072 261,00
Сумма субсидии признана в составе прочих доходов текущего периода	98	91.1	86 072 261,00

При отражении восстановления НДС в налоговой отчётности необходимо зарегистрировать соответствующие счета-фактуры в книге продаж с кодом вида операции 21 «Операции по восстановлению сумм налога, указанные в пункте 3 статьи 170 НК РФ». Общая сумма восстановленного налога переносится в строку 080 раздела 3 налоговой декларации по НДС [1, 5]. Восстановление производится в том налоговом периоде (квартале), в котором получены суммы субсидий. Суммы восстановленного НДС учитываются в составе прочих расходов при расчёте базы по налогу на прибыль в соответствии со статьёй 264 НК РФ, что частично компенсирует финансовые потери организации.

Вторая ситуация демонстрирует возможность законного сохранения налоговых вычетов. Абзацем 10 пункта 3 статьи 170 НК РФ установлено правило: обязанность по восстановлению НДС не применяется, если документами о предоставлении субсидий предусмотрено возмещение затрат без включения в их состав предъявленных сумм налога [1].

В деле № А76-30750/2021 налогоплательщику была выделена субсидия на частичное погашение задолженности за топливно-энергетические ресурсы [12]. Размер субсидии определялся администрацией Копейского городского округа в соответствии с Порядком предоставления в 2019 году субсидий теплоснабжающим организациям, утверждённым постановлением администрации от 14.10.2019 № 2471-п. Для получателей субсидий, являющихся плательщиками НДС, формула расчёта предусматривала деление общей суммы кредиторской задолженности на коэффициент НДС: $30\,615\,771 \text{ руб. } 43 \text{ коп.} / 1,2 = 25\,513\,143 \text{ руб.}$ Фактически размер полученной субсидии составил 25 500 000 руб. (в пределах лимита бюджетных средств).

Инспекция доначислила обществу НДС за 4 квартал 2019 года в размере 2 481 675 руб. с соответствующими суммами пени и штрафа. Суд первой инстанции признал решение инспекции недействительным, апелляционная инстанция отменила это решение, а суд кассационной инстанции восстановил решение суда первой инстанции в пользу налогоплательщика [12].

Суд кассационной инстанции установил, что полученная субсидия не содержала в своём составе средств на оплату НДС, предъявленного поставщиками ресурсов. Данное обстоятельство однозначно подтверждалось порядком предоставления субсидий, предусматривающим математическое исключение НДС из расчёта посредством понижающего коэффициента 1,2 [12]. Кроме того, суд отметил, что денежные средства на расчётном счёте налогоплательщика, полученные как в виде субсидий, так и в виде выручки от предпринимательской деятельности, имеют обезличенный характер и образуют единую массу, в связи с чем установление факта уплаты НДС именно за счёт субсидии объективно невозможно.

Моделирование учёта для данной ситуации представлено в табл. 3.

Таблица 3

Учёт субсидии без включения сумм НДС (на базе дела № А76-30750/2021)

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражена задолженность за ТЭР (стоимость без НДС)	20	60	25 513 142,86
Отражён НДС (20%) по приобретённым ресурсам	19	60	5 102 628,57
НДС правомерно принят к вычету из бюджета	68	19	5 102 628,57
Поступила целевая субсидия (расчёт транша произведён без учёта НДС)	51	86	25 500 000,00
Частично погашена задолженность за счёт полученной субсидии	60	51	25 500 000,00
Погашен остаток задолженности (включая всю сумму НДС) за счёт собственных средств	60	51	5 115 771,43
Отражено использование средств (перенос в доходы будущих периодов)	86	98	25 500 000,00
Сумма субсидии признана в составе прочих доходов текущего периода	98	91.1	25 500 000,00

В данном случае операция по восстановлению НДС (Дебет 19 — Кредит 68) правомерно отсутствует, поскольку субсидия по условиям нормативного акта не включала сумм НДС. Налог уплачивался из собственных средств организации, что защитило налоговые вычеты предприятия [12].

Сравнительный анализ двух рассмотренных ситуаций представлен на рис. 2.

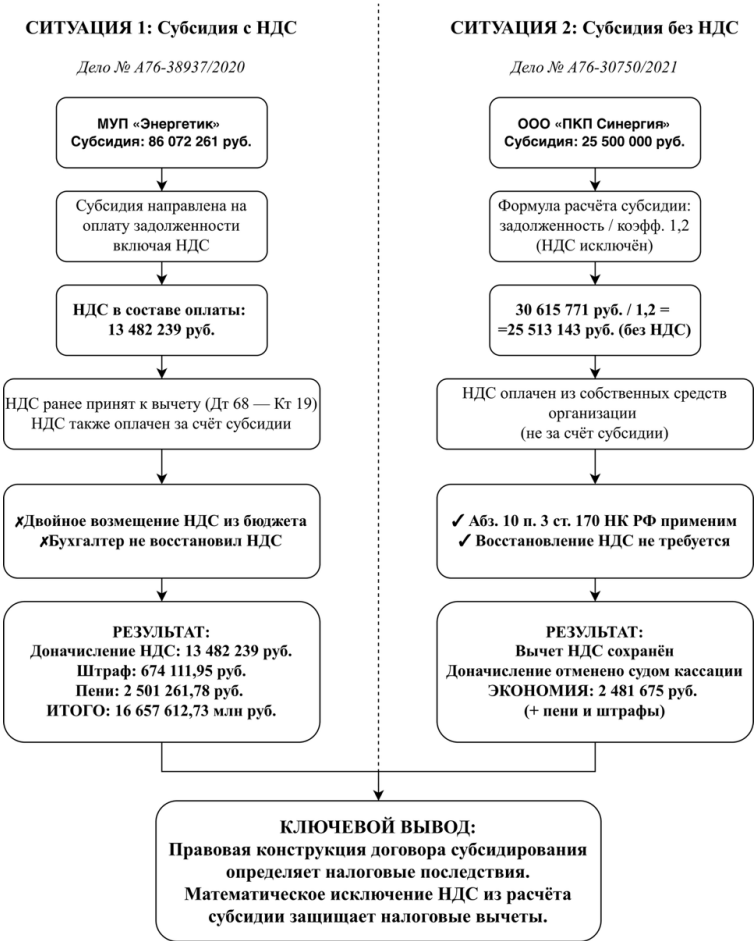


Рис. 2. Сравнительный анализ двух ситуаций восстановления НДС при получении бюджетных субсидий

Как следует из рисунка 2, ключевым фактором, определяющим налоговые последствия получения субсидии, является правовая конструкция документов субсидирования. В первом случае субсидия выделялась на погашение общей суммы кредиторской задолженности, включая НДС, что повлекло обязанность восстановить ранее принятый к вычету налог. Во втором случае нормативный порядок расчёта субсидии предусматривал деление задолженности на коэффициент НДС, что математически исключило налог из состава возмещаемых затрат и позволило сохранить вычеты.

Заключение

Бухгалтерский учёт целевого финансирования представляет собой высокорисковый участок учётной работы. Проведённый сравнительный анализ арбитражной практики Арбитражного суда Уральского округа доказывает, что ошибки в применении норм подпункта 6 пункта 3 статьи 170 НК РФ приводят к тяжёлым финансовым потерям: только по одному рассмотренному делу совокупные доначисления составили 16 657 612,73 руб. Вместе с тем второе дело (демонстрирует, что при правильной конструкции документов субсидирования организация может законно сохранить налоговые вычеты.

На основе проведённого исследования сформулированы следующие практические рекомендации.

Во-первых, при разработке нормативных правовых актов о предоставлении субсидий органам исполнительной власти субъектов РФ и муниципальных образований целесообразно предусматривать формулу расчёта размера субсидии с понижающим коэффициентом НДС. Анализ показывает, что юридически безопасной является конструкция, при которой размер субсидии определяется путём деления суммы кредиторской задолженности на коэффициент 1,2 (для ставки НДС 20%). Получателям субсидий, в свою очередь, следует обращать внимание на наличие или отсутствие такого коэффициента в порядке предоставления субсидий до подписания соглашения. При отсутствии в документах о предоставлении субсидии какого-либо указания на НДС налог считается включённым по умолчанию, и ранее принятые к вычету суммы подлежат восстановлению.

Во-вторых, учётная политика организации должна содержать детальный алгоритм отражения операций по восстановлению НДС с использованием счетов 86 «Целевое финансирование», 98 «Доходы будущих периодов» и 91 «Прочие доходы и расходы». Восстановление НДС производится строго в том квартале, в котором получены бюджетные средства, с регистрацией записей в книге продаж (код операции 21) и отражением в строке 080 раздела 3 декларации по НДС. Восстановленный НДС подлежит включению в состав прочих расходов по налогу на прибыль (ст. 264 НК РФ).

В-третьих, организациям следует осуществлять правовой анализ документов субсидирования до получения средств. Ключевыми элементами анализа являются: наличие в порядке предоставления субсидии формулы расчёта с понижающим коэффициентом НДС; отсутствие указания на включение НДС в состав возмещаемых затрат; соответствие формулировок соглашения требованиям абзаца 10 пункта 3 статьи 170 НК РФ.

Комплексное использование счетов 86, 98 и 91, а также глубокий правовой анализ договоров субсидирования на предмет математического исключения НДС из расчётов позволяют обеспечить достоверное отражение финансового состояния хозяйствующего субъекта и создать надёжную базу для успешного прохождения налоговых проверок. Дальнейшие исследования в данном направлении могут быть посвящены анализу арбитражной практики других федеральных округов, систематизации позиций судов по вопросу «молчания» документов субсидирования о НДС, а также разработке автоматизированных алгоритмов контроля восстановления НДС в бухгалтерских информационных системах.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ; (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 28.12.2024).
2. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт государственной помощи» (ПБУ 13/2000): утверждено приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н (ред. от 18.09.2006).
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 28.12.2024).

4. О бухгалтерском учёте: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 08.08.2024).
5. Крутякова Т.Л. НДС: практика исчисления и уплаты. 7-е изд., перераб. М.: АйСи Групп, 2023. 488 с.
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт: учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИН-ФРА-М, 2021. 584 с.
7. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: учебник для вузов. 8-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2023. 474 с. ISBN: 978-5-534-15692-8 EDN: LOQPZB.
8. Клычова Г.С., Мухамедзянов К.З., Парфёнова К.А., Камалова Г.И. Отражение в бухгалтерском учёте расчётов по НДС при получении субсидий в сельском хозяйстве // Международный бухгалтерский учёт. 2024. № 11. С. 1254-1275. DOI: 10.24891/ia.27.11.1244 EDN: IJSFXZ.
9. Елина Л.А. НДС-поправки: бюджетные субсидии и инвестиции // Главная книга. 2018. № 17. С. 26-32.
10. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / под ред. А.В. Брызгалина. 5-е изд., перераб. и доп. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2022. 432 с.
11. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.06.2021 № Ф09-3908/21 по делу № А76-38937/2020..
12. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 14.06.2022 № Ф09-2614/22 по делу № А76-30750/2021.
13. Определение Верховного Суда РФ от 27.01.2021 № 303-ЭС20-22264 по делу № А51-19750/2019.
14. Письмо ФНС России от 30.11.2021 № СД-4-3/16725@ (вместе с Письмом Мин-фина России от 26.11.2021 № 03-07-15/96173).
15. Еремина И.В. Аналитическая диагностика перспектив повышения ставки НДС в Российской Федерации // Экономика и предпринимательство. 2018. № 12(101). С. 115-117. EDN: YSWQNF.