

УДК 338.47

DOI: 10.21779/2500-1930-2023-38-2-34-39

Н.М. Мелимерова, Ж.Г. Леонтьева

Актуальные проблемы учета субсидий авиакомпаниям в условиях новых вызовов

Санкт-Петербургский государственный экономический университет; Россия, 191023, г. Санкт-Петербург, наб. канала Грибоедова, 30–32, литер А; melimerova@mail.ru, fsu_ea@mail.ru

Аннотация. Авторами исследуются актуальные вопросы бухгалтерского учета субсидий, предоставленных пассажирским авиакомпаниям, в условиях современных вызовов и угроз. Объектом исследования является государственная поддержка пассажирской гражданской авиации. Воздушный пассажирский транспорт играет значительную роль в транспортной системе, обеспечивая быстрое и комфортное перемещение людей на большие расстояния. Однако реальность такова, что правительства многих стран мира вынуждены субсидировать авиакомпании, чтобы поддерживать работу авиатранспортной сети. В Российской Федерации государственная помощь авиаперевозчикам является главным условием выживания пассажирской авиации. В статье дается краткий обзор государственных субсидий, предоставляемых российским авиакомпаниям. Предложен углубленный подход к учету государственной помощи. Обоснована необходимость детализированного раздельного учета расходов авиаперевозчиков по видам возмещающих их субсидий, которое обеспечивало бы четкое понимание их принадлежности.

Ключевые слова: субсидия, государственная помощь, МСФО (IAS 20), ПБУ 13/2000, Налоговый кодекс Российской Федерации.

Воздушный транспорт играет значительную роль в мировой экономике. Он является важнейшим компонентом транспортной системы, обеспечивающим быструю и надежную перевозку людей и грузов на большие расстояния. Его роль в экономическом развитии, глобализации и обеспечении доступности удаленных районов невозможно переоценить. Развитие воздушного транспорта является одним из приоритетных и стратегически важных направлений для развития страны, стремящейся войти в число мировых лидеров. Высокая капиталоемкость отрасли воздушных перевозок [4], обусловленная стоимостью самолетов, технического обслуживания и ремонта, подготовки высококвалифицированного персонала, аэропортовых и аeronавигационных услуг и т. д., а также необходимость обеспечения безопасности полетов являются главными причинами того, что функционирование авиакомпаний зависит не только от действия рыночных механизмов. В связи с этим в странах с наиболее развитыми системами авиационного транспорта общепризнанной является необходимость государственного регулирования предпринимательской деятельности и поддержки при уже сложившейся системе рыночной экономики [5].

Авиационный транспорт на значительной территории России играет особую роль и имеет исключительное значение для обеспечения жизнедеятельности населения, особенно тех районов, в которых наземная транспортная инфраструктура в виде автомобильных дорог и железнодорожных путей практически отсутствует, а речной и морской транспорт является сезонным. Главным инструментом реализации государственной политики Российской Федерации в сфере авиаперевозок является государственная программа «Развитие транспортной системы», согласно которой для достижения национальной цели «Достойный, эффективный труд и успешное предпринимательство» необходи-

мо повысить пространственную связанность и транспортную доступность территорий на базе единой опорной транспортной сети. В сфере авиаперевозок основными факторами, определяющими развитие пассажирского авиасообщения, являются обеспечение доступности региональных воздушных перевозок пассажиров на территории Российской Федерации и формирование региональной маршрутной сети, в связи с чем с 2018 года приоритетными направлениями развития гражданской авиации являются внутренние региональные перевозки, включая авиаперевозки по социально значимым маршрутам.

Стратегическая значимость пассажирских авиационных перевозок для российской экономики предопределяет необходимость полномасштабного государственного регулирования деятельности воздушного транспорта. Одним из механизмов развития воздушных перевозок является предоставление субсидий авиакомпаниям. Государственная помощь в виде субсидий за период с 2014 по 2021 г. составила около 85 млрд руб. [6]. При этом, до середины 2022 года государственная поддержка авиаперевозчиков осуществлялась в рамках нескольких федеральных программ субсидирования в соответствии с постановлениями Правительства Российской Федерации:

- субсидирование региональных воздушных перевозок (постановление от 25.12.2013 № 1242);
- субсидирование воздушных перевозок льготных категорий граждан (постановление от 02.03.2018 № 215);
- субсидирование воздушных перевозок в Дальневосточном федеральном округе (постановление от 13.07.2021 № 1172);
- субсидирование затрат на лизинговые платежи за региональные самолеты для осуществления внутренних региональных и местных воздушных перевозок (постановление от 30.12.2011 № 1212);
- субсидирование затрат, связанных с обслуживанием воздушных судов (постановление от 22.02.2021 № 245).

По первым трем программам субсидии авиакомпаниям предоставляются в форме возмещения недополученных ими доходов при осуществлении пассажирских авиаперевозок на определенных маршрутах. Данные суммы субсидий в бухгалтерском учете признаются прочим доходом. Каких-либо сложностей с налоговым учетом данного вида субсидий, как правило, у организаций не возникает: согласно пункту 4.1 ст. 271 Налогового кодекса Российской Федерации субсидии на возмещение недополученных доходов учитываются во внераализационных доходах. При этом расходы, которые оплачены за счет таких субсидий, уменьшают налогооблагаемую базу.

Что касается субсидий, предоставленных в качестве возмещения затрат на уплату лизинговых платежей при совершении сделок по приобретению российскими авиакомпаниями воздушных судов по договорам лизинга, а также возмещения затрат по обслуживанию воздушных судов, то бухгалтерский учет данных субсидий имеет ряд сложностей, описанных ниже.

Кроме вышеперечисленных программ субсидирования в 2020 году Правительство Российской Федерации в условиях резкого сокращения международного авиасообщения по причине пандемии коронавируса COVID-19 предоставило пассажирским авиакомпаниям дополнительные виды государственной поддержки [7]. В частности, это субсидии особо пострадавшим в пандемию отраслям на возмещение расходов, субсидии на оплату труда, на компенсацию профилактических мероприятий, а также льготные кредиты, отсрочки по налогам и сборам. Правовой основой предоставления со стороны государства финансовой помощи малым и средним организациям, которые в 2020 году вели деятельность в наиболее пострадавших отраслях экономики, к которым относится отрасль пас-

сажирских авиаперевозок, стало принятое Правительством Российской Федерации постановление от 24 апреля 2020 года № 576. Согласно данному Постановлению для прямой поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей выделялись средства в размере 12130 рублей на каждого работника в течение нескольких месяцев.

Кроме того, в 2020 году авиакомпании получили государственные субсидии на возмещение затрат по вывозу граждан из иностранных государств в связи с закрытием воздушного пространства из-за распространения COVID-19 (Постановление от 09.04.2020 № 466), а также субсидии на частичную компенсацию расходов в связи со снижением их доходов из-за падения объемов пассажирских перевозок (Постановление от 13.05.2020 № 661).

В начале 2022 года организации авиатранспортной отрасли России столкнулись с новыми вызовами. Введенные рядом недружественных государств после начала Специальной военной операции в феврале 2022 года беспрецедентные санкции (закрытие воздушного пространства для полетов российской авиации, запрет на поставку авиационных компонентов российским перевозчикам, техническое обслуживание и ремонт, страхование воздушных судов, финансирование и финансовую помощь российским авиапредприятиям) особенно сильно ударили по пассажирской авиации. Ответом на введенные санкции стало существенное повышение роли государственного регулирования на воздушном транспорте и оказание значительных мер поддержки, в первую очередь авиакомпаниям, а также аэропортам, производителям отечественной авиационной техники, предприятиям наземной инфраструктуры. В этой связи Правительством Российской Федерации были дополнительно приняты несколько федеральных программ, призванных поддержать деятельность авиакомпаний в сложнейший для авиационной отрасли период [8]:

- предоставление в 2022 году авиакомпаниям субсидий на возмещение недополученных доходов вследствие возврата пассажирам стоимости билетов по отмененным рейсам из-за санкций, а также из-за закрытия аэропортов на юге и в центральной части России (Постановление от 14.04.2022 № 662);
- предоставление в 2022 году авиакомпаниям субсидий для возмещения операционных расходов на осуществление перевозок по внутренним воздушным линиям (постановление от 27.04.2022 № 761). Целью предоставления субсидий было увеличение налета воздушных судов при прежних нормах коммерческой загрузки;
- на 2023 год предусмотрено субсидирование авиакомпаний на осуществление перевозок по внутренним воздушным линиям (Постановление от 07.12.2022 № 2239).

Программой субсидирования в соответствии с Постановлением № 662 предусмотрено возмещение недополученных авиакомпаниями доходов. В бухгалтерском учете эти суммы возмещения признаются прочим доходом. В налоговом учете согласно пункту 4.1 статьи 271 Налогового кодекса субсидии по Постановлению № 662 учитываются во внераализационных доходах. При этом расходы, которые оплачены за счет таких субсидий, уменьшают налогооблагаемую базу.

Напомним, что кроме вышеуказанных программ субсидирования недополученных доходов, принятых в 2022 году, продолжают действовать три федеральные программы субсидирования по возмещению затрат (далее – «затратные» субсидии): 1) на уплату лизинговых платежей при совершении сделок по приобретению российскими авиакомпаниями воздушных судов по договорам лизинга, 2) на обслуживание воздушных судов, 3) на осуществление перевозок по внутренним воздушным линиям. И, как указано выше, в 2020 году действовали две программы финансирования авиакомпаний в части возмещения затрат по вывозу граждан и по компенсации расходов в связи со снижением их доходов из-за пандемии.

В кризисный период 2020–2022 годов субсидирование авиационной отрасли предоставлялось как оперативный ответ государства на экстраординарные вызовы, и эффективность программ субсидирования воздушных перевозок за эти периоды не оценивалась. Однако вопрос эффективности бюджетного субсидирования неоднократно поднимался Счетной палатой при контрольных мероприятиях в Федеральном агентстве воздушного транспорта [9–10]. По итогам двух проверок результативности системы субсидирования, проведенных в 2016 и 2020 гг, Счетной палатой был сделан вывод о том, что субсидии авиакомпаниям не оказали значительного влияния на развитие региональных маршрутных сетей, а средства федерального бюджета, выделенные на субсидирование региональных перевозок, в том числе в рамках антикризисных мер Правительства Российской Федерации, использовались недостаточно эффективно.

Таким образом, системный контроль механизма предоставления субсидий требует дальнейшего совершенствования. Одним из элементов системы контроля является полное и достоверное раскрытие информации со стороны получателей субсидий о понесенных расходах. Поэтому в первую очередь необходимо рассмотреть вопрос бухгалтерского учета субсидий на возмещение затрат, так как каждое авиационное предприятие в рамках вышеуказанных постановлений правительства обязано представлять отчетность в орган, ответственный за выдачу субсидий. В случае с финансированием авиакомпаний таким органом является Федеральное агентство воздушного транспорта (Росавиация).

Применяемые в международной и российской практике стандарты бухгалтерского учета должны обеспечить понимание того, как субсидии влияют на финансовое положение предприятия. Важнейшим стандартом для учета государственной поддержки является стандарт, применяемый в международной отчетности, (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [2].

В соответствии с этим стандартом описанные выше «затратные» субсидии относятся к субсидиям на возмещение прошлых расходов и признаются в составе прибыли или убытка. Периодом отражения субсидии является непосредственно тот период, в котором она получена. И в данном случае стандарт не предъявляет специальных требований к раздельному учету соответствующих понесенных затрат, но отмечает необходимость «раскрытия информации о субсидии». Важно отметить, что статья 30 стандарта (IAS) 20 прямо указывает, что «представление расходов без взаимозачета их с субсидией может вводить пользователей в заблуждение».

Рассмотрим требования к государственным субсидиям, содержащиеся в российском Положении по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 [3]. Они аналогичны международным правилам учета государственной помощи. Согласно пункту 10 российского ПБУ бюджетные средства, предоставленные на финансирование расходов, понесенных организацией в предыдущие периоды, увеличивают финансовый результат. Российский стандарт также не предъявляет специальных требований к раздельному учету расходов по видам финансирования или, к примеру, по критериям выполнения определенных условий. Как и (IAS) 20, правила учета государственной помощи согласно ПБУ 13/2000 отмечают необходимость «раскрытия информации о государственных субсидиях». При этом бухгалтерская отчетность должна содержать как минимум следующую информацию: размер бюджетных средств, величину и назначение кредитов, невыполненные условия предоставления бюджетных средств и т. д.

Таким образом, российский стандарт бухгалтерского учета «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, признавая обязанность организации по раскрытию информации о субсидиях, не содержит обязательного требования сопоставлять расходы и предоставленные на их возмещение субсидии. Однако, принимая во внимание большое количество представляемых российским государством видов государственной поддержки

предприятиям авиационной отрасли, считаем целесообразным ведение учета расходов по видам возмещающих их субсидий.

Кроме того, все вышеперечисленные постановления правительства обязывают Федеральное агентство воздушного транспорта осуществлять проверку соблюдения организациями, получившими субсидии, порядка, целей и условий их предоставления, а также наделяют Росавиацию правом отказать в выдаче субсидий или потребовать их возврата при отсутствии результатов. Поэтому организации, получившие субсидии, должны подтверждать их использование. А при наличии нескольких видов государственной помощи – подтверждать, что эти субсидии не использованы для финансирования одних и тех же затрат.

В свете вышеизложенного считаем:

1. Функционирование авиакомпаний в сложнейший для авиационной отрасли период после начала Специальной военной операции в феврале 2022 года без крупномасштабной государственной поддержки было бы практически невозможно.

2. В условиях масштабной программы государственного финансирования отрасли пассажирской авиации контролирующие органы требуют более подробной информации по субсидиям, предоставленным авиакомпаниям, что способствует повышению эффективности субсидирования.

3. В связи с проблемами, возникшими в условиях новых вызовов, появилась необходимость раздельно учитывать затраты по видам полученных субсидий. Поэтому мы предлагаем дополнить Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 введением раздельного учета расходов, понесенных хозяйствующим субъектом в предыдущие отчетные периоды, на финансирование которых предоставлены бюджетные средства, что должно обеспечивать четкое понимание их принадлежности.

Вывод: создание в организациях, получающих различные формы государственных субсидий, эффективной системы бухгалтерского учета отвечает новым вызовам и потребностям контролирующих органов в учетной информации. Поэтому совершенствование методики бухгалтерского учета расходов, на финансирование которых предоставлены бюджетные средства, приобретает теоретическую и практическую значимость.

Литература

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
2. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».
3. Положение по бухгалтерскому учету 13/2000 «Учет государственной помощи».
4. Севостьянова Е.В., Боль А.С. Основные черты развития рынка пассажирских авиационных перевозок в России // Инновационная экономика и общество. 2019. № 1 (23). – С. 40–46. – EDN FOVRWG. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=39186093>
5. Хворостова М.В., Хаустова Т.В. Государственное регулирование пассажирских перевозок и перспективы развития регионального рынка транспортных услуг // Цифровая экономика: перспективы развития и совершенствования; сборник научных статей 3-й Международной научно-практической конференции (г. Курск, 30 июня 2022 г.). – Курск: Юго-Западный государственный университет, 2022. – С. 406–409.
6. Официальный сайт Федерального агентства воздушного транспорта. Субсидирование воздушных перевозок. – Режим доступа <https://favt.gov.ru/dejatelnost-vozdushnye-perevozki-subsidirovaniye/>

7. Официальный сайт Росавиации. Меры государственной поддержки предприятий гражданской авиации в период эпидемии. – Режим доступа: <https://favt.gov.ru/mery-podderjko-aviacii-v-period-epidemii>

8. Доклад «Об итогах работы Федерального агентства воздушного транспорта в 2022 году, основных задачах на 2023 год и среднесрочную перспективу».

9. Отчет Счетной палаты «Проверка целевого и эффективного использования средств федерального бюджета, предоставленных в 2014–2015 гг. организациям транспорта, осуществляющим региональные воздушные перевозки в Федеральном агентстве воздушного транспорта». Официальный сайт Счетной палаты <https://ach.gov.ru>

10. Отчет Счетной палаты «Проверка результативности использования субсидий из федерального бюджета организациям воздушного транспорта в целях обеспечения доступности воздушных перевозок населению в 2017–2018 годах и истекшем периоде 2019 года». Официальный сайт Счетной палаты <https://ach.gov.ru>

*Поступила в редакцию 23 марта 2023 г.
Принята 3 мая 2023 г.*

UDC 338.47

DOI: 10.21779/2500-1930-2023-38-2-34-39

The Issue of Records of Subsidies to Airlines under New Challenges

N.M. Melimerova, Zh.G. Leontyeva

*Saint-Petersburg State University of Economics; Russia, 191023, Saint-Petersburg,
emb. Griboedov Canal, 30–32, letter A; melimerova@mail.ru, fsu_ea@mail.ru*

Abstract. This article considers topical issues of accounting for subsidies provided to passenger airlines under contemporary challenges and threats. The object of the research is the state support of passenger civil aviation. Air passenger transport plays a significant role in the transport system, ensuring fast and efficient passengers' traffic over long distances. However, the reality is that governments around the world are forced to subsidize airlines in order to keep the air transport network running. In the Russian Federation, state assistance to airlines is the main condition for the survival of passenger aviation. The study provides a brief overview of the government subsidies provided to Russian airlines. We offer an in-depth approach to accounting for government subsidies. The necessity of a detailed separate accounting of the costs of air carriers by types of subsidies compensating them is justified, making it possible to provide a clear understanding of their ownership.

Keywords: subsidy, government assistance, IFRS (IAS 20), Russian Accounting Principle (RAP) 13/2000, Tax Code of the Russian Federation.

*Received 23 March 2023
Accepted 3 May 2023 г.*