Раздельный учет доходов и расходов в некоммерческих автономных организациях (учреждениях)

Кривова А.С.,
магистр кафедры УЭ-5 «Бухгалтерский учет, финансы и аудит»
Московский технологический университет
E-mail: akrivova@hse.ru

Данная статья рассматривает суть раздельного учета в автономном учреждении, его необходимость и порядок ведения на примере применяемых методов ведения раздельного учета в целях исчисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость.

Действующим гражданским законодательством РФ, с 01 сентября 2014 года Федеральным законом от 05 мая 2014 года № 99-ФЗ «О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации», внесены изменения в ГК РФ в отношении вопросов создания и деятельности коммерческих и некоммерческих организаций, в том числе автономных учреждений [1].

Федеральным законом РФ от 03 ноября 2006 года № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» закреплены:

– правовые положения автономных учреждений;

– порядок их создания и реорганизации, а также ликвидации;

– целевую направленность видов деятельности;

– порядок формирования и использования имущества, числящегося на балансе учреждения как переданного им учредителем, а также приобретенного в процессе хозяйственной деятельности;

– основы управления и взаимоотношения автономных учреждений с их учредителями и с участниками гражданского оборота;

– ответственность по возникшим обязательствам;

– и иные положения, определяющие деятельность автономного учреждения [2].

Автономные учреждения (далее по тексту – учреждение) кроме осуществления основных видов деятельности, определенных Уставом некоммерческой организации, могут заниматься, и в большинстве случаев занимаются иной приносящей доход деятельностью, а именно, направленной на получение прибыли. При этом учреждения должны надлежащим образом обеспечить в бухгалтерском и налоговом учете организацию раздельного учета доходов и расходов, с закреплением фактически применяемого метода в учетной политике учреждения, а именно:

– от выполнения задания, определенное учредителем учреждения (в рассматриваемом случае – государственное задание),

– средств целевого финансирования,

– средств полученных от предпринимательской деятельности, например выручка, полученная от реализации товаров, работ, услуг; получения дивидендов (доходы, проценты) по ценным бумагам и вкладам; доходов от использования имущества, принадлежащего учреждению (плату за сдачу временно неиспользуемых нежилых площадей в аренду) и прочих доходов [2].

Законодательством РФ, а именно, главой 25 НК РФ закреплена обязанность некоммерческих

организаций по ведению раздельного учета доходов и расходов по уставной и предпринимательской деятельности [3].

Налоговый кодекс РФ закрепляет различные правила налогообложения для средств, полученных учреждением на осуществление своей уставной деятельности, и доходов, полученных от приносящей доход деятельности.

Налоги, предусмотренные действующим налоговым законодательством РФ, по предпринимательской деятельности учреждения исчисляют в том же порядке, что и коммерческие. Средства, поступившие на выполнение государственного задания и целевые средства, поступившие от различных организаций, не включаются в состав доходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль. В то же время, в случае, если учреждение допускает нецелевое использование указанных выше средств, они подлежат включению в налогооблагаемую базу по прибыли.

Учреждение при определении налоговой базы по налогу прибыль не включают в доходы средства, поступившие в форме целевого финансирования (пп.14 п.1 ст. 251 НК РФ) и целевые поступления на содержание отдельных сфер деятельности, а также на ведение уставной деятельности (п.2 ст. 251 НК РФ). В НК РФ раскрыт подробный перечень средств целевого финансирования и целевых поступлений, который не подлежит изменениям или дополнениям, то есть является закрытым [3].

Все остальные доходы учреждения, включая внереализационные (по не основным видам деятельности), подлежат обложению налогом на прибыль (на дату написания настоящей статьи всего 20% от налогооблагаемой базы по прибыли, в том числе 18% - в региональный бюджет, 2% - в федеральный бюджет). На первый взгляд все предельно ясно, какие виды доходов подлежат налогообложению, и какие виды расходов уменьшают полученные доходы.

Проблема, которую следует рассмотреть более подробно, связана с организацией и ведением раздельного учета такого вида доходов учреждения.

Одним из обязательных условий для применения льготы по налогу на прибыль является организация и ведения раздельного учета доходов (расходов) в учреждении.

На основании п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль должно производиться разделение доходов (расходов) на:

– средства в рамках целевого финансирования (по планируемым сметам на выполнение государственного задания);

– средства в рамках целевых поступлений (гранты на выполнение НИР и пр.) [3].

Получается, что если у учреждения есть доходы (расходы) от финансирования на выполнение государственного задания, бюджетного финансирования, целевых поступлений и коммерческой деятельности, учитывать их они должны в разных формах с организаций соответствующих уровней аналитического учета в используемой для ведения бухгалтерского и налогового учета бухгалтерской программы, а именно:

– средства учредителя на финансирование выполнения государственного задания (в соответствии с плановым заданием),

– бюджетного финансирования (по каждому виду деятельности) при его наличии, в случае, если учреждение выступает также и главным распорядителем бюджетных средств;

– грантов (по каждому гранту в отдельности);

– прочей деятельности (в обычном порядке).

В обычном режиме деятельности учреждения особых проблем с разделением доходов не

возникает, однако с фактическим разделением расходов ситуация складывается немного сложнее.

Что может быть общего между понятием «целевое финансирование» и «целевое поступление»?

Два этих понятия связаны с конкретной целью (заданием) на выполнение которых рассчитываются и выделяются определённые целевые средства.

Следует отметить, что расходование этих средств должно производиться строго по каждому виду финансирования, в соответствии с утвержденной сметой или плановым заданием. Расходы, в данном случае, выступают в роли финансового инструмента для контроля рациональности и эффективности использования целевых средств.

В основном раздельный учет учреждением обеспечивается внедрением в действующий план счетов учреждения новых субсчетов, на основании которых производятся специальные расчеты по суммированию и распределение затрат по видам деятельности.

Такие расчеты необходимо оформить с четким соблюдением требований, предъявляемых действующим законодательством РФ к первичной учетной документации (федеральный закон № 402-ФЗ или соответствующие нормативные документы Министерств и ведомств РФ, для автономных учреждений, а именно Приказом Минфина РФ от 15.12.2010 № 173н), а формы расчетов следует утвердить в учетной политике учреждения [4].

Таким образом, учреждения должны не только вести раздельный учет расходов по предпринимательской и уставной деятельности, но также организовать раздельный учет расходования все целевых средств, поступивших на содержание и ведение уставной. Это можно осуществить с применением сметы.

Смета — это финансовый план поступления и расходования денежных средств на покрытие расходов. Для выполнения целевых программ учреждению следует иметь смету, рассчитанную на определенный период времени — месяц, квартал, год, ряд лет.

Требования к составлению финансового плана (сметы доходов и расходов) законодательно не определены, кроме планов финансово-хозяйственной деятельности по выполнению государственного задания. Учреждение может самостоятельно определять статьи доходов и расходов сметы, планировать их размер в соответствии с имеющимися источниками и объемами средств и направлениями своей деятельности.

В случае выполнения учреждением одновременно несколько целевых программ или договоров, рекомендуем составлять отдельные сметы по каждому источнику финансирования и на каждый договор о целевом финансировании [5].

Достаточно часто расходы не могут быть отнесены к одному из видов доходов, также они могут частично относиться к принимаемым в налогообложении, так и не к принимаемым для целей налогового учета. В данном случае учреждение в учетном политике для целей налогового учета утверждает метод распределения таких расходов.

Как правило, учреждения распределяют такой вид расходов следующим образом:

– либо путем списания всех административно-хозяйственных расходов на выполнение тех программ, в которых сметой предусмотрены такие расходы и определены их конкретные размеры;

– либо путем списания расходов пропорционально удельному весу По окончании налогового периода или после выполнения каждой целевой программы учреждением составляется отчет об исполнении сметы с обязательным указанием данной информации в налоговой декларации по налогу на прибыль (лист 07).

Необходимо отметить, что в случае, если целевое финансирование было использовано не в полном объеме по разным объективным и субъективным причинам, остаток таких средств надлежит включить учреждению в доходную часть налогооблагаемой базы по прибыли. Также, если учреждением будет изменено целевое назначение полученных целевых средств без письменного согласия со стороны хозяйствующего субъекта, которое являлось источником целевых поступлений, у учреждения возникают налоговые риски, а именно, средства целевого финансирования и целевые поступления, использованные не по целевому назначению признаются, в соответствии с п.14 ст. 250 НК РФ, признаются внереализационным доходом и включаются в налоговую базу при исчислении налогооблагаемой прибыли [3,6].

Список использованной литературы

1. Федеральный закон Российской Федерации от 5 мая 2014 г. № 99-ФЗ "О внесении изменений в главу 4 части первой ГК РФ и о признании утратившими сил отдельных положений законодательных актов РФ";
2. Федеральный закон РФ от 03 ноября 2006 г. года № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (в ред. от 23 ноября 2015 г.);
3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ (действующая редакция от 04.10.2014 г.);
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 28.06.2013) "О бухгалтерском учете";
5. Российский налоговый курьер (электронный журнал): http://www.rnk.ru/ ;
6. Главбух (электронный журнал): http://www.glavbukh.ru.