

УДК 336.256(470+571)

ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКИЙ ДОХОД БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ И ОРГАНИЗАЦИЯ ЕГО УЧЕТА КАК ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

А.В. УСАТЫЙ

(Белорусский государственный экономический университет, г. Минск)

Изучен опыт Российской Федерации относительно сущности дохода, получаемого бюджетными учреждениями от оказания платных услуг. Рассмотрен порядок учета такого рода доходов. Отражены особенности функционирования бюджетных учреждений в условиях действия Налогового кодекса.

Предпринимательская деятельность является одним из источников финансирования бюджетных учреждений. Бюджетное учреждение, призванное осуществлять функции некоммерческого характера, в соответствии со ст. 50 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ; принят 30.11.1994 г.) может осуществлять предпринимательскую деятельность постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых оно создано, и соответствующую этим целям.

В соответствии со ст. 2 ГК РФ под предпринимательской деятельностью понимается «самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг». Определение предпринимательской деятельности для некоммерческих организаций, приведенное в ст. 24 Федерального закона от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», отличается от определения, данного в ГК РФ. Из формулировки изъяты слова «систематически» и «на свой риск».

Из этого следует, что, если в отношении коммерческих организаций законодатель определяет предпринимательскую деятельность не как деятельность, систематически приносящую прибыль, а как деятельность, направленную на систематическое получение прибыли (ее может и не быть), то в отношении некоммерческих организаций - это деятельность, направленная на получение прибыли, но при этом отсутствует цель постоянно получать прибыль от приносящей доход деятельности.

Услуги, относимые к предпринимательской деятельности бюджетных учреждений, определяются законодательными актами Российской Федерации в области образования, науки, культуры, здравоохранения. Так, в соответствии со ст. 47 Закона Российской Федерации «Об образовании» (в ред. от 05.03.2004 г. № 169-ФЗ) к предпринимательской деятельности образовательных учреждений, в том числе бюджетных, относятся:

- реализация и сдача в аренду основных фондов и имущества образовательного учреждения;
- торговля покупными товарами, оборудованием;
- оказание посреднических услуг;
- долевое участие в деятельности других учреждений (в том числе образовательных) и организаций;
- приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним;
- ведение приносящих доход иных внеоперационных операций, непосредственно не связанных с собственным производством предусмотренных уставом продукции, работ, услуг и с их реализацией.

Однако платность услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, еще не является основанием для определения деятельности бюджетной организации как предпринимательской. В ряде нормативных актов, регулирующих деятельность бюджетных учреждений в соответствующих сферах, содержатся прямые указания на то, что некоторые виды платной деятельности не являются предпринимательскими.

В соответствии с п. 3 ст. 47 Закона Российской Федерации «Об образовании» деятельность образовательного учреждения по реализации предусмотренных уставом этого образовательного учреждения производимой продукции, работ и услуг относится к предпринимательской лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестирован непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (в том числе и на заработную плату) в данном образовательном учреждении.

До принятия части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) образовательные учреждения независимо от их организационно-правовых форм в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений, освобождались от уплаты всех видов налогов (п. 3 ст. 40 Закона Российской Федерации «Об образовании»).

Реинвестирование доходов в течение отчетного периода на нужды обеспечения и развития основной деятельности образовательных учреждений согласно Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 10.07.2000 г. № 65н «О внесении изменений и дополнений в Инструкцию по бухгалтер-

скому учету в бюджетных учреждениях», утвержденную приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н (далее - Инструкция № 107н) отражалось на субсчетах бухгалтерского учета следующими записями:

1. Списаны в соответствии с утвержденной методикой фактические расходы по бюджету:
Дебет 220 «Расходы по предпринимательской деятельности»
Кредит 200 «Расходы по бюджету на содержание учреждения и другие мероприятия».
2. Погашена с внебюджетного счета кредиторская задолженность по бюджетной деятельности:
Дебет 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»
Кредит 111 «Средства, полученные от предпринимательской деятельности».
3. Уменьшена прибыль отчетного периода на суммы реинвестированных средств (фактически произведенных расходов на нужды обеспечения, развития и совершенствование образовательного процесса):
Дебет 410 «Прибыли и убытки»
Кредит 220 «Расходы по предпринимательской деятельности».

Если после отражения всех операций на кредите счета 410 имеются остатки, должен быть начислен налог на прибыль за отчетный период, который отражается бухгалтерской записью:

- Дебет 410 «Прибыли и убытки»
Кредит 173 «Расчеты по платежам в бюджет».

В соответствии с п. 1 ст. 1 НК РФ законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Согласно Письму Министерства по налогам и сборам Российской Федерации от 31.07.2001 г. № ВГ-6-03/592 (в ред. Письма МНС РФ от 21.10.2002 г. № ВГ-6-03/1600) налоговым органам рекомендуется руководствоваться правовой нормой, закрепленной в п. 3 ст. 40 Закона Российской Федерации «Об образовании», предусматривающей освобождение образовательных учреждений от уплаты налогов в части осуществляемой не предпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений, если иное не установлено частью второй НК РФ.

В настоящее время предоставление образовательным и другим бюджетным учреждениям льгот по налогам и сборам частью второй НК РФ (введена с 01.01.2002г.) не предусмотрено. Они являются, в частности, плательщиками налога на прибыль в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ при получении доходов от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход (Письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 15.10.2003г. № 04-02-05/3/82).

Вышерассмотренные записи на счетах бухгалтерского учета в настоящий момент утратили свою актуальность. Тем не менее для отечественной практики представляет интерес процесс развития в Российской Федерации представлений о сущности внебюджетного дохода, получаемого от оказания платных услуг, и его учета.

В соответствии со ст. 20 Закона Российской Федерации от 28.06.1991 г. № 1499-1 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации» (в ред. от 29.05.2002 г.) медицинскую помощь в системе медицинского страхования оказывают медицинские учреждения любой формы собственности, аккредитованные в установленном порядке. Они являются самостоятельно хозяйствующими субъектами и строят свою деятельность на основе договора со страховыми организациями. Средства территориальных фондов медицинского страхования, полученные медицинскими учреждениями на основании договора, заключенного между страховой организацией, осуществляющей обязательное медицинское страхование, и аккредитованными медицинскими учреждениями, выполняющими программу обязательного медицинского страхования, не подпадают под нормы ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой¹ базы» НК РФ с учетом внесенных Федеральным законом от 24.07.2002 г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ» изменений и дополнений, включаются в доход от реализации медицинских учреждений любых организационно-правовых форм собственности согласно ст. 249 «Доходы от реализации» НК РФ.

Теперь все бюджетные учреждения при учете доходов от платных услуг должны отражать эти средства в составе доходов от предпринимательской деятельности на субсчетах с отличительным признаком «2» с включением в отдельный баланс по внебюджетным источникам. Такое требование изменило порядок применения субсчетов 175 «Расчеты по прочим средствам на содержание учреждения» и 153 «Расчеты с покупателями и заказчиками». В частности, субсчет 153 «Расчеты с покупателями и заказчиками» должен использоваться только в случае оказания услуг, выполнения работ, отгрузки продукции не по основной деятельности.

В соответствии с внесенными изменениями доходы от платных услуг по основной деятельности бюджетного учреждения отражаются на счетах бухгалтерского учета следующими проводками:

1. Начислена плата за услуги:
Дебет 175-2 «Расчеты по прочим средствам на содержание учреждения»
Кредит 401 «Доходы будущих периодов».

2. Поступила оплата за услуги:
Дебет 111 (118-2, 120-2) «Средства, полученные от предпринимательской деятельности»
Кредит 175-2 «Расчеты по прочим средствам на содержание учреждения».
3. Отражены доходы, полученные от оказанных услуг, относящиеся к отчетному периоду:
Дебет 401 «Доходы будущих периодов»
Кредит 400 «Доходы отчетного периода».
4. Отражена сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая перечислению в бюджет:
Дебет 401 «Доходы будущих периодов»
Кредит 173-2 «Расчеты по платежам в бюджет».
5. Начислены налоги, относимые на себестоимость:
Дебет 220 «Расходы по предпринимательской деятельности»
Кредит 173-2 «Расчеты по платежам в бюджет».
6. Отражены фактические расходы, произведенные в связи с оказанием услуг:
Дебет 220 «Расходы по предпринимательской деятельности»
Кредит 060-2 (061-067-2, 178-2, 180-2, 193-2, 194-2, 198-2, 199-2 и др.).
7. Списаны фактические расходы по оказанным услугам:
Дебет 280 «Выполненные и сданные заказчикам продукция, работы и услуги»
Кредит 220 «Расходы по предпринимательской деятельности».
8. Списана в уменьшение доходов отчетного периода фактическая стоимость оказанных и оплаченных услуг:
Дебет 400 «Доходы отчетного периода»
Кредит 280 «Выполненные и сданные заказчикам продукция, работы и услуги».
9. Определен финансовый результат за отчетный период от реализации оказанных и оплаченных услуг:
Дебет 400 «Доходы отчетного периода»
Кредит 410 «Прибыли и убытки».
10. Начислен налог на прибыль:
Дебет 410 «Прибыли и убытки»
Кредит 173-2 «Расчеты по платежам в бюджет».

В приведенных записях очевидны особенности учета расходов, налога на добавленную стоимость, который рассчитывается от суммы доходов будущих периодов, а также особенности использования субсчета 280 «Выполненные и сданные заказчикам продукция, работы и услуги».

До внесения изменений в Инструкцию № 107н допускалось, что на субсчете 110 «Целевые средства и безвозмездные поступления» в том числе учитываются средства, поступающие учреждениям от оказания услуг по их основной деятельности, не относящиеся в соответствии с действующим законодательством к доходам от предпринимательской деятельности. Например, учет платы за услуги в составе целевых средств возможен был для образовательных учреждений и с некоторыми ограничениями - для учреждений культуры. Все остальные бюджетные учреждения должны были считать полученные внебюджетные доходы как средства от предпринимательской деятельности, несмотря на то, что услуги оказывались в соответствии с профилем и уставом учреждения, и учитывать их на субсчете 111 «Средства, полученные от предпринимательской деятельности».

В практике работы бюджетных учреждений предусмотрен отдельный учет бюджетных и внебюджетных средств согласно ст. 298 «Распоряжение имуществом учреждения» ГК РФ, а в связи с этим - составление бюджетным учреждением отдельного баланса по средствам, полученным от приносящей доход деятельности. Доходы, полученные от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения.

Однако в литературе по учету есть мнение, что подобный подход, во-первых, не учитывает принципы бухгалтерского учета, поскольку у одного юридического лица может быть только один баланс. Кроме того, ГК РФ определено, что бюджетные учреждения не обладают правом собственности в отношении этих объектов, они продолжают оставаться муниципальной (государственной) собственностью.

Во-вторых, Бюджетный кодекс Российской Федерации дает однозначный ответ на вопрос о принадлежности указанных доходов от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности бюджетных учреждений.

Доходы бюджетного учреждения, полученные от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в полном объеме учитываются в смете доходов и расходов бюджетного учреждения и отражаются в доходах соответствующего бюджета как доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, либо как доходы от оказания платных услуг (п. 2. ст. 42 Бюджетного кодекса Российской Федерации). В связи с этим становится тем более неоправданным включение рассматриваемых доходов в отдельный баланс.

Приказом Министерства по налогам и сборам Российской Федерации от 20.12.2002 г. № БГ-3-02/729 «Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (в ред. от 27.10.2003 № ВГ-3-02/569) установлено, что ведение бюджетными учреждениями и некоммерческими организациями деятельности, связанной с обеспечением целей и задач, определенных их учредительными документами, производится за счет средств целевого финансирования, целевых поступлений, средств, полученных в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Законом № 95-ФЗ, и других доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, в соответствии со ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» НК РФ.

Учет полученных доходов в виде средств целевого финансирования, целевых поступлений и других аналогичных доходов (кроме доходов, полученных от предпринимательской деятельности), указанных в ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» НК РФ, и произведенных за счет этих доходов расходов, а также сумм доходов и расходов от деятельности, связанной с производством и реализацией товаров, работ, услуг и имущественных прав, и внереализационных доходов и расходов (доходов и расходов от предпринимательской деятельности) производится отдельно. Для этого используются следующие отличительные признаки к счетам: 1 - для бюджетной деятельности; 2 - для предпринимательской деятельности; 3 - для целевых поступлений.

В этой связи интересен опыт РФ по разработке методики разграничения расходов по источникам погашения.

В целях налогообложения для формирования налоговой базы по налогу на прибыль бюджетными учреждениями расходы, которые могут быть осуществлены как при ведении уставной деятельности, финансируемой за счет средств бюджета, так и при совершении операций на платной основе (расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала), распределяются между доходами от коммерческой деятельности и доходами от уставной деятельности, финансируемой за счет средств бюджета, в порядке, установленном ст. 321.1 «Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями» НК РФ, с учетом требований ст. 252 «Расходы. Группировка расходов» НК РФ.

При этом следует иметь в виду, что в соответствии с п. 5 ст. 252 НК РФ суммы, отраженные в составе расходов налогоплательщиков, не подлежат повторному включению в состав его расходов, т.е., если указанные выше расходы полностью профинансированы за счет средств бюджета, они не могут включаться бюджетными учреждениями в расходы, связанные с производством и реализацией от коммерческой деятельности.

Если в сметах доходов и расходов бюджетного учреждения финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала предусмотрено за счет двух источников: по смете доходов и расходов бюджетного учреждения и по смете доходов и расходов от коммерческой деятельности, то в соответствии с п. 3 ст. 321.1 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль в уменьшение доходов от коммерческой деятельности бюджетного учреждения фактически произведенные им в отчетном (налоговом) периоде вышеназванные расходы принимаются пропорционально объему средств, полученных от коммерческой деятельности, в общей сумме доходов, включая бюджетное финансирование и средства целевого финансирования.

При определении указанной пропорции в составе доходов, полученных от коммерческой деятельности, внереализационные доходы не учитываются.

В целях налогообложения расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов, по обслуживанию административно-управленческого персонала (далее - коммунальные и другие услуги) принимаются в пределах сумм, определенных исходя из доли доходов, полученных от реализации товаров, работ, услуг в общей сумме доходов, включая доходы, выделяемые бюджетному учреждению в размере лимитов бюджетных обязательств, за отчетный (налоговый) период.

Для определения суммы расходов по оплате коммунальных и других услуг, которые могут быть отнесены к расходам по коммерческой деятельности, из фактической суммы произведенных расходов на указанные цели за отчетный (налоговый) период исключается сумма таких расходов в размере лимитов бюджетных обязательств по смете доходов и расходов бюджетного учреждения.

Определенная в указанном порядке сумма сравнивается с суммой таких расходов, определенной исходя из доли доходов, полученных от реализации товаров, работ, услуг в общей сумме доходов. При налогообложении доходов бюджетного учреждения, полученных от коммерческой деятельности, принимается сумма расходов по коммунальным и другим услугам в размере, не превышающем предельной суммы расходов, определяемой в рассмотренном выше порядке. Методика определения расходов по оплате коммунальных и других услуг, принимаемых для целей налогообложения, приведена в таблице.

Методика определения расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов, по обслуживанию административно-управленческого персонала, принимаемых для целей налогообложения

№ п/п	Показатели за отчетный (налоговый) период нарастающим итогом с начала года	Варианты			
		1	2	3	4
Доходы:					
1	Доходы в размере лимитов бюджетных обязательств	1000	1000	1000	1000
2	Доходы, полученные от коммерческой деятельности (без внереализационных доходов)	300	300	300	300
3	Общая сумма доходов (п. 1. + п. 2)	1300	1300	1300	1300
4	Доля доходов от коммерческой деятельности в общей сумме доходов (п. 2/ п. 3)	0,231	0,231	0,231	0,231
Расходы:					
5	Фактические расходы по оплате коммунальных, услуг связи, транспортных расходов, по обслуживанию административно-управленческого персонала, всего	150	150	150	150
в том числе:					
6	расходы в размере лимитов бюджетных обязательств	120	100	–	150
7	расходы, относящиеся к коммерческой деятельности (п. 5 – п. 6)	30	50	150	–
8	Расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов, по обслуживанию административно-управленческого персонала, определенные исходя из доли доходов от коммерческой деятельности (без внереализационных доходов) (п. 5 × п. 4)	35	35	35	–
9	Расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи транспортных расходов, по обслуживанию административно-управленческого персонала, принимаемые для целей налогообложения	30	35	35	–

Налоговый кодекс Российской Федерации не предусматривается включение бюджетным учреждением в состав расходов, связанных с производством и реализацией, и в состав внереализационных расходов по содержанию и ведению им уставной деятельности (оплата труда административно-управленческого персонала, плата за аренду помещений, оплата услуг банка и др.). Бюджетные учреждения осуществляют расходы по содержанию организации и ведению уставной деятельности за счет средств целевого финансирования и целевых поступлений, а при их недостаточности или отсутствии за счет источников, полученных в результате осуществления коммерческой деятельности, оставшихся после выполнения обязательств по уплате в бюджет налога на прибыль организаций в порядке, установленном НК РФ.

Подводя итог исследованию опыта РФ в части сущности внебюджетного дохода и организации его учета, необходимо отметить, что в настоящее время в отечественной практике для учета доходов, полученных от оказания платных услуг, и учета расходов за счет этого источника в бюджетных организациях используются субсчета 237 «Прочие источники» и 211 «Расходы по внебюджетным средствам».

По окончании года общая сумма расходов, учтенных по субсчету 211, списывается следующей записью:

Дебет 237 «Прочие источники»

Кредит 211 «Расходы по внебюджетным средствам».

В случае превышения доходов над расходами из суммы превышения уплачиваются налоги в бюджет. Однако согласно п. 3 ст. 2 Закона Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль» от 22.12.1991 г. № 1330-ХІІ (в ред. от 01.01.2004 г. № 260-3) у бюджетных организаций, получающих доходы от предпринимательской и (или) иной деятельности, объектом налогообложения налогом на прибыль, начиная с 2004 г., является облагаемая налогом прибыль, определяемая в общеустановленном порядке, т.е. так же как и для коммерческих организаций. Методика же использования вышеназванных субсчетов не позволяет в учете ежемесячно отражать необходимый для исчисления налога на прибыль финансовый результат от осуществления предпринимательской деятельности.

В действующем Плане счетов исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета, имеются счета 08 «Затраты на производство» и 28 «Реализация». Считаю, что необходима единая методика отражения операций по предпринимательской деятельности с использованием перечисленных счетов. В процессе ее разработки целесообразно воспользоваться опытом Российской Федерации в части организации учета предпринимательской деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации. - М.: Юристъ, 2002. - 208 с.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. С постатейным приложением материалов практики Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего арбитражного Суда Российской Федерации / Сост. Д.В. Мурзин. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: НОРМА, 2002. - 1024 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: Ч. 1 и 2. - М.: Юрайт-Издат, 2002. - 453 с.