

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКИХ ДОХОДОВ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Шахбанов Р.Б., доктор экономических наук,
профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет»
ФГБОУ ВПО «Дагестанский государственный университет»,
Россия, Махачкала
E-mail: Ram1691@mail.ru, 89064472821

Повышение роли налогообложения как инструмента государственного регулирования финансово-хозяйственной деятельности в современных условиях развития российской экономики привело к появлению системы налогового учета, регламентирующего порядок отражения в учетных носителях информации о доходах и расходах экономических субъектов. Ведение налогового учета в организациях регламентировано ст. 313 главы 25 Налогового кодекса РФ. Целью налогового учета является формирование полной и достоверной информации о порядке учета в целях налогообложения хозяйственных операций и в целях контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджет.

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по различным налогам на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с установленным налоговым законодательством порядке. [3]

Бюджетные и иные организации, представляющие государственный сектор национальной экономики, часто осуществляют предпринимательскую деятельность в виде оказания платных дополнительных профильных услуг. При этом у учреждений бюджетной сферы возникают обязательства по уплате налога на прибыль и других налоговых платежей. Следовательно, они обязаны вести налоговый учет доходов и расходов, обеспечивающий

формирование отчетной налоговой информации. Применительно к налогообложению организаций государственного сектора крайне важно разграничить доходы от предпринимательской и иной деятельности, и целевые средства, прочие безвозмездные поступления. Последние не являются объектами налогообложения, в то же время формируют налогооблагаемую базу как доходы от предпринимательской и иной приносящей деятельности. В связи с этим, на практике при ведении налогового учета предпринимательских доходов бюджетных организаций возникают спорные ситуации.

Современное налоговое законодательство с введением гл. 25 части II НК РФ предусматривает единый порядок налогообложения прибыли бюджетных и коммерческих организаций. При применении единых правил налогового учета доходов бюджетных организаций необходимо отметить, что эти организации являются субъектами как налоговых, так и бюджетных правоотношений. Налоговые и бюджетные правоотношения регулируются соответствующим законодательством (налоговым и бюджетным), однако требования этих законодательств в отношении бюджетных организаций выполняются по-разному. При администрировании налогов, уплачиваемых бюджетными организациями, положения гл. 25 НК РФ выполняются неукоснительно, в то время как положение бюджетного законодательства в части необходимости финансирования всех текущих и капитальных расходов бюджетных организаций для выполнения уставных целей, ради которых они созданы, не выполняются.

НК РФ предполагает единую методологию налогообложения для коммерческих и некоммерческих организаций. Однако правовой статус бюджетных организаций предполагает некоторые особенности исчисления налоговой базы в части определения доходов, исключаемых из налоговой базы, порядка исчисления налога и авансовых платежей, составлении налоговой декларации. Кроме того, существуют некоторые особенности в порядке начисления амортизации, классификации и группировке расходов,

связанных с осуществлением услуг бюджетных учреждений, учете и распределении общехозяйственных расходов учреждения, относящихся как к бюджетной, так и предпринимательской деятельности.

Налоговое законодательство не дает определение бюджетной организации в целях налогового учета, в связи с этим в методических рекомендациях по применению гл.25 НК РФ предусмотрена трактовка бюджетной организации, отличающаяся от трактовки бюджетного законодательства.

С принятием гл. 25 НК РФ бюджетные организации становятся плательщиками налога на прибыль независимо от них налогооблагаемой базы. Ранее бюджетные организации уплачивали налог на прибыль только при осуществлении предпринимательской деятельности.

В соответствии со ст. 289 НК РФ бюджетные организации должны представлять в налоговые органы налоговую декларацию независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и авансовых платежей по налогу особенностей исчисления и уплаты налога. [1] В этих условиях, бюджетные организации обязаны вести регистры налогового учета независимо от получения доходов от предпринимательской деятельности.

Правовой статус бюджетной организации определяет особый порядок исчисления авансовых платежей и представления налоговой декларации. Ст. 286 НК РФ предусматривает уплату бюджетными организациями только квартальных авансовых платежей по итогам отчетного периода.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль бюджетных организаций является прибыль, полученная организацией. Прибылью являются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. При осуществлении налогового учета доходов бюджетных организаций необходимо их правильно квалифицировать. При этом из полученного дохода исключаются доходы, не учитываемые при определении налоговой базы. Перечень этих доходов закрытый, что обуславливает невозможность исключения из налоговой базы доходов, не предусмотренных в этом перечне.

Применительно к бюджетным организациям к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относятся средства целевого финансирования, которые трактуются как имущества, полученные бюджетной организацией и использованные им по назначению, определенному организацией – источником целевого финансирования. К средствам целевого финансирования относятся средства бюджетов всех уровней государственных внебюджетных фондов, выделяемых по смете доходов и расходов. При этом в методических рекомендациях по применению гл. 25 НК РФ разъясняется, что средства, полученные из бюджета и внебюджетных фондов, направляются бюджетными организациями на финансирование расходов по ведению их уставной деятельности. Таким образом, бюджетные средства исключаются из налоговой базы только при условии выделения их по смете доходов и расходов на осуществление уставной деятельности. Жесткое соблюдение этого требования приводит в ряде случаев к включению бюджетных средств в объект налогообложения, например, при финансировании бюджетной организации из бюджетов разных уровней. Действующее бюджетное и налоговое законодательство предполагает, что бюджетная организация должна финансироваться только из одного бюджета. Однако на практике применяется многоканальное финансирование из бюджетов разных уровней.

Организации в зависимости от подчиненности открываются только один бюджетный счет, на которые поступают средства того бюджета, за счет которого финансируется уставная деятельность организации, а средства бюджетов других уровней бюджетной системы поступают на внебюджетный счет. Соответственно средства бюджетов других уровней отражаются не в бюджетной смете, а в смете доходов и расходов по внебюджетным средствам. Это зачастую приводит к включению этих средств в состав доходов, которые облагаются налогом.

Помимо бюджетных средств, в состав доходов, исключаемых из налоговой базы, включаются гранты, а также средства, полученные в рамках

благотворительной деятельности. Благотворительными грантами признаются благотворительные пожертвования, носящие целевой характер и представляемые в денежной или натуральной форме.

Для целей налогового учета доходов бюджетных организаций не учитываются доходы в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ, в виде сумм кредиторской задолженности организации перед бюджетами разных уровней, списанных или уменьшенных в соответствии с законодательством РФ.

Все доходы организации, не вошедшие в перечень ст. 251 НК РФ, включаются в налогооблагаемую базу. В целях налогового учета их делят на доходы от реализации товаров, работ, услуг и внереализационные.

Для большинства бюджетных организаций немалое значение имеет такой вид внереализационных доходов, как излишки товарно-материальных ценностей и прочего имущества, выявленные при инвентаризации. НК РФ не ставит обязанность по формированию налоговой базы и уплате налога на прибыль в зависимости от осуществления бюджетной организацией предпринимательской деятельности.

Таким образом, анализ особенностей формирования предпринимательских доходов и расходов бюджетных учреждений показывает их многообразие, неоднозначность их признания. Это предопределяет необходимость формирования учетной политики для целей налогообложения и организации налогового учета, позволяющего получить четкую и объективную информацию о предпринимательских доходах и налоговых платежах бюджетных учреждений.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. - М.: Проспект, КноРус, 2012.-832 с.
2. Шахбанов Р.Б. Налоговый учет. Учебное пособие. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2009.- 259с.