

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ВОЗВРАТА В БЮДЖЕТ НЕОБОСНОВАННЫХ РАСХОДОВ

Лилия Георгиевна ФЁДОРОВА

эксперт службы правового консалтинга ГАРАНТ, аудитор, член Российской коллегии аудиторов,
Москва, Российская Федерация

История статьи:

Принята 14.03.2016
Одобрена 16.03.2016

Ключевые слова:

некоммерческая организация,
административно-хозяйственная
деятельность, бюджет,
административно-хозяйственная
деятельность, бухгалтерский
учет, налоговый учет

Аннотация

Некоммерческая организация, применяющая общую систему налогообложения осуществляет административно-хозяйственную деятельность за счет средств бюджета. Кроме того, получает субсидии на ее финансирование.

По результатам проверки контролирующих органов НКО вынесено предписание о возврате в бюджет суммы необоснованно понесенных расходов за счет бюджетных средств, так как НКО были завышены нормы расхода топлива. В статье рассмотрено, каким образом действия по возврату в бюджет необоснованных расходов отражаются в бухгалтерском и налоговом учете, а также, как это повлияет на финансовый результат?

Пример. *Финансирование некоммерческой организации (фонда) на обеспечение административно-хозяйственной деятельности осуществляется за счет средств бюджета.*

Фонд находится на общей системе налогообложения. В текущем году фондом были получены субсидии на финансирование административно-хозяйственной деятельности.

По результатам проверки контролирующих органов некоммерческой организации (НКО) вынесено предписание о возврате в бюджет административно-хозяйственной деятельности.

Предписание о возврате в бюджет необоснованно понесенных расходов за счет субсидии было вынесено в связи с тем, что фондом были завышены нормы расхода топлива.

Сумма необоснованных расходов перечислена НКО в бюджет за счет средств, полученных от иной приносящей доход деятельности.

Расходы на приобретение топлива, осуществленные за счет бюджетных средств, были отражены в текущем году по дебету счета 86 и кредиту счетов 20 и 26. Приносящей доход деятельностью фонда является деятельность по размещению временно свободных средств фонда капитального ремонта в кредитных организациях.

Рассмотрим, каким образом действия по возврату в бюджет необоснованных расходов и их отражению необходимо отразить в

бухгалтерском и налоговом учете? Как это повлияет на финансовый результат?

В связи с необходимостью возврата бюджетных средств фонду в рассматриваемой ситуации следует сделать исправительные проводки в бухгалтерском учете с последующим отнесением затрат, осуществленных за счет субсидии, подлежащей возврату, на прочие расходы, что повлечет за собой уменьшение прибыли (увеличение убытка) фонда от приносящей доход деятельности.

Фонд в данном случае при расчете налогооблагаемой прибыли не сможет учесть ни расходы на приобретение топлива, оплаченные за счет полученной субсидии, ни сумму, подлежащую возврату в бюджет.

Бухгалтерский учет

Информация о государственной помощи, предоставленной, в частности, в форме субсидий, формируется в бухгалтерском учете исходя из п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н.

Однако его действие не распространяется на некоммерческие организации, что следует из п. 1 ПБУ 13/2000.

В связи с этим следует признать, что порядок учета операций, связанных с получением и использованием целевых поступлений, в том числе и бюджетных субсидий, некоммерческими

организациями действующими бухгалтерскими стандартами (положениями) не определен.

Полагаем, что в силу ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету», фонд должен самостоятельно разработать такой порядок исходя из требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами, и закрепить его в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

На наш взгляд, при решении вопроса об отражении в учете операций, связанных с возвратом в бюджет суммы необоснованно понесенных расходов за счет бюджетных средств на основании предписания, вынесенного контролирующим органом по результатам проверки, фонд в данном случае может ориентироваться на правило, установленное п. 13 ПБУ 13/2000: если в отчетном году возникают обстоятельства, в связи с которыми организация должна возвратить ресурсы, признанные ранее в этом же году в качестве бюджетных средств, то в бухгалтерском учете производятся исправительные записи.

Отметим, что, по нашему мнению, в данном случае отсутствуют основания для применения п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденного приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н, так как в учете фонда отсутствовала ошибка при отнесении сумм расходов на приобретение топлива в понимании п. 2 данного ПБУ.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – Инструкция), для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, бюджетных средств, в том числе и некоммерческими организациями, предназначен счет 86 «Целевое финансирование».

Средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражаются по кредиту указанного счета в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации использование целевого финансирования отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы».

Таким образом, полагаем, что в учете фонда в данном случае могут быть сделаны следующие исправительные записи:

Дебет счета 86 Кредит счета 20 (26) (СТОРНО) – *сторнируется сумма необоснованных расходов, ранее покрытая за счет субсидии, подлежащая возврату в бюджет;*

Дебет счета 86 Кредит счета 76 – *отражена задолженность фонда перед бюджетом на основании предписания, вынесенного контролирующим органом;*

Дебет счета 76 Кредит счета 51 – *перечислена в бюджет сумма необоснованно израсходованной субсидии.*

Учитывая, что сумма расходов, необоснованно понесенных за счет бюджетных средств, будет покрываться за счет средств фонда, полученных от приносящей доход деятельности, финансовый результат в отношении которой формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, Инструкция), считаем, что ее также возможно отнести в дебет счета 91: **Дебет счета 91**, субсчет «Прочие расходы» **Кредит счета 20 (26)** – *сумма расходов, необоснованно понесенных за счет бюджетных средств, отнесена к прочим расходам организации.*

Порядок закрытия счетов 20 и 26 фонду также следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

В соответствии с Инструкцией ежемесячно сопоставлением дебетового оборота и кредитового оборота по счету 91 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета «Сальдо прочих доходов и расходов» к счету 91 на счет 99 «Прибыли и убытки», по которому и формируется конечный

финансовый результат деятельности организации в отчетном году.

Следовательно, приведенный порядок учета повлечет за собой уменьшение прибыли (увеличение убытка) фонда от приносящей доход деятельности.

Налог на прибыль организаций

Объектом налогообложения и налоговой базой по налогу на прибыль для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признается прибыль (ее денежное выражение), которая представляет собой разницу между полученными ими доходами и величиной произведенных ими расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации (п. 1 ст. 247, п. 1 ст. 274 Налогового кодекса Российской Федерации).

В целях формирования налогооблагаемой прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации), под которыми понимаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Налогового кодекса Российской Федерации, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации).

Так, в силу п. 34 ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в п. 2 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно п. 2 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налогооблагаемой прибыли в составе доходов не учитываются, в частности, целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров) на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного

самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики – получатели указанных целевых поступлений обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевых поступлений.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся, в частности:

- осуществленные в соответствии с законодательством РФ о некоммерческих организациях взносы учредителей (подп. 1 п. 2 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации);
- средства, предоставленные из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций (подп. 3 п. 2 ст. 251 Налогового кодекса Российской Федерации).

Как указал Конституционный Суд РФ в определении от 24.11.2005 № 412-О, положения п. 2 ст. 251 и подп. 34 ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливают виды целевых поступлений (отчислений), не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций как в виде дохода, так и, соответственно, в виде расхода (см. также постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 03.04.2015 № Ф06-22250/13 по делу № А12-19630/2014).

Таким образом, считаем, что фонд не сможет учесть в налоговом учете произведенные за счет средств субсидии расходы на приобретение топлива в силу прямого запрета, установленного п. 34 ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судьи солидарны с такой точкой зрения (см., например, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 15.12.2011 № Ф04-6705/11 по делу № А27-4983/2011, ФАС Западно-Сибирского округа от 19.02.2010 по делу № А67-4264/2009).

Специалисты финансового ведомства также неоднократно разъясняли, что расходы, осуществленные некоммерческой организацией за

счет средств целевого финансирования и (или) целевых поступлений, не учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль (см., например, письма Минфина России от 16.03.2015 № 03-03-10/13805, от 23.01.2015 № 03-03-06/4/2051, от 03.09.2014 № 03-03-10/44000, от 27.06.2014 № 03-03-07/30948).

Отметим, что на основании п. 14 ст. 250 Налогового кодекса Российской Федерации не относятся к доходам использованные не по целевому назначению бюджетные средства, в отношении которых применяются нормы бюджетного законодательства РФ (см. также письмо Минфина России от 07.02.2008 № 03-03-06/4/5, постановление ФАС Московского округа от 30.11.2009 № КА-А40/12738-09). Не обязывают нормы главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации признавать в составе доходов и сумму целевого поступления в виде субсидии, за счет которой некоммерческой организацией произведены расходы, признанные необоснованными.

В связи с этим считаем, что у фонда в данном случае не возникает обязанности по признанию в налоговом учете дохода в связи с необоснованным расходованием средств полученной субсидии.

Полагаем, что фонд не сможет включить в расчет налогооблагаемой прибыли и затраты, связанные с возвратом необоснованно израсходованной субсидии в бюджет, поскольку они не

удовлетворяют критериям, установленным п. 1 ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации, в частности, они не обусловлены целями получения дохода (п. 49 ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации).

Кроме того, мы не исключаем и возможности квалификации сумм, подлежащих возврату в бюджет в связи с необоснованным расходованием фондом средств полученной субсидии в качестве иной санкции, перечисляемой в бюджет, в понимании п. 2 ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации. Косвенно возможность такой квалификации подлежащих возврату в бюджет сумм субсидий, на наш взгляд, подтверждают выводы, сделанные судьями в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 28.02.2008 по делу № А82-1815/2006-14.

По нашему мнению, иную позицию относительно возможности признания в налоговом учете расходов фонд должен быть готов отстаивать в суде. Официальных разъяснений, равно как и материалов арбитражной практики, свидетельствующих о возможности благоприятного исхода такого разбирательства, нами не обнаружено.

Напоминаем, что фонд может обратиться за письменными разъяснениями по данным вопросам в налоговый орган по месту учета и (или) непосредственно в Минфин России (подп. 1, 2 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса Российской Федерации).

Список литературы

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
2. О некоммерческих организациях: Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ.
3. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н.
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010): приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н.
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н.
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000): приказ Минфина России от 16.10.2000 № 92н.
8. Определение Конституционного Суда РФ в от 24.11.2005 № 412-О.
9. Письмо Минфина России от 07.02.2008 № 03-03-06/4/5.
10. Письмо Минфина России от 27.06.2014 № 03-03-07/30948.

11. Письмо Минфина России от 03.09.2014 № 03-03-10/44000.
12. Письмо Минфина России от 23.01.2015 № 03-03-06/4/2051.
13. Письмо Минфина России от 16.03.2015 № 03-03-10/13805.
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету».
15. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 03.04.2015 № Ф06-22250/13 по делу № А12-19630/2014.
16. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 28.02.2008 по делу № А82-1815/2006-14.
17. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 19.02.2010 по делу № А67-4264/2009.
18. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15.12.2011 № Ф04-6705/11 по делу № А27-4983/2011.
19. Постановление ФАС Московского округа от 30.11.2009 № КА-А40/12738-09.