

**Совершенствование учета входного НДС
в некоммерческих образовательных учреждениях, на примере
НОУ «Корпоративный университет «Норильский никель»**

Лапун Д.П., к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и финансы»,
ФГБОУ ВО «Норильский государственный индустриальный институт»,
г. Норильск, Российская Федерация

Аннотация. Для ведения образовательного процесса на современном уровне образовательные учреждения несут определенные затраты, грамотное управление которыми позволит эффективно работать и своевременно выявлять и рационально использовать внутренние резервы учреждения. В связи с этим повышается роль бухгалтерского учета в управлении некоммерческим образовательным учреждением. В первую очередь это касается вопросов организации учета затрат и источников их возмещения.

Ключевые слова: организация бухгалтерского учета, учет затрат и калькулирование себестоимости услуг, анализ финансового состояния организации, ведение бухгалтерского учета при формировании отчетных данных, налоговый учет в организации.

**Improving accounting of input value added tax to non-profit educational
institutions, for example, a non-profit educational institution «Corporate
University «Norilsk Nickel»**

Lapun D.P., candidate of Economics, associate Professor of Department
«Accounting and Finance», of the «Norilsk state industrial Institute»,
Norilsk, Russian Federation

Annotation. To conduct educational process at the present level of educational institutions incur certain costs, competent management which would enable it to

effectively and timely identify and efficiently use internal reserves of the enterprises. In this regard, the role of accounting in the management of a nonprofit educational institution. First of all it concerns questions of the organization of the account of expenses and sources of reimbursement.

Keywords: organization of accounting, cost accounting and calculation of cost of services, analysis of the financial condition of the organization, the accounting in the formation of accounting data, tax accounting in the organization.

Некоммерческие образовательные учреждения имеют особенности по налогу на добавленную стоимость, так как деятельность по оказанию услуг в сфере образования, по проведению учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) процесса, освобождается от налогообложения НДС на основании п.п. 14 п. 2 ст. 149 Налогового Кодекса РФ.

Стоимость услуг на обучение по направлениям и профессиям, указанным в лицензии, не облагается налогом на добавленную стоимость. При этом стоимость услуг по организации учебного процесса, посреднические услуги и т.д. облагаются НДС по ставке 18% в общеустановленном порядке. Таким образом, Учреждение осуществляет операции, как облагаемые НДС, так и освобожденные от налогообложения.

Поэтому в Учреждении ведется отдельный учет деятельности, облагаемой и не облагаемой НДС, в связи с чем применяется особый порядок учета НДС, выставленного в адрес Учреждения поставщиками и подрядчиками, в соответствии с п. 4 ст. 170 Налогового Кодекса РФ. Суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции:

- учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав – по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;

- принимаются к вычету – по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;

- принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

Указанная пропорция определяется в целом по Учреждению исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

Раздельный учет по налогообложению ведут компании, которые сочетают операции, облагаемые НДС, с льготными операциями. В учетной политике учреждения должны быть закреплены правила раздельного учета, что следует из пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса РФ. Таким образом, методика раздельного учета по налогообложению должна быть четко прописана для того, чтобы не было замечаний в ходе налоговой проверки. И если методика раздельного учета не описана, контролирующие органы могут снять вычет НДС.

Итак, основная задача раздельного учета — из «входного» налога на добавленную стоимость вычленив ту часть, которая относится к облагаемым операциям. Эту сумму Учреждение может поставить к вычету. Остальная часть налога включается в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) или же относится на расходы. Для этого распределяются в учете между облагаемыми и

льготными операциями не только суммы НДС, но и товары, выручка, расходы. Как правило, для этого открываются разные субсчета к счетам 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 41 «Товары», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и т. д.

При этом разделяется учет между видами деятельности по максимуму, так как чем меньше расчетных методов, тем менее вероятны замечания со стороны налоговых органов. В НОУ «Корпоративный университет «Норильский никель» стоимость услуг по обучению по направлениям и профессиям, указанным в лицензии, не облагается налогом на добавленную стоимость. При этом стоимость услуг по организации образовательного процесса, посреднические услуги и т.д. облагаются НДС по ставке 18% в общеустановленном порядке. Таким образом, Учреждение осуществляет операции, как облагаемые НДС, так и освобожденные от налогообложения.

Для осуществления деятельности Учреждения необходимо приобретение различных товаров (работ, услуг), поэтому нужно понимать, для какой деятельности они приобретены. В таком случае, НДС по товарам, которые предназначены для образовательных услуг, можно сразу поставить к вычету. А по товарам для других целей – учесть в их стоимости. Однако, не во всех случаях можно определить сразу, на какой конкретно вид деятельности будут направлены данные работы (товары, услуги).

Рассмотрим структуру выручки от продаж за IVквартал 2013 года и определим сумму выручки, облагаемую НДС, и сумму, не подлежащую налогообложению. Распределим данные суммы по счету 90 «Продажи» (таблица 1).

Анализ выручки от продаж за IV квартал 2016г. (руб.)

Реализация (выручка)	IV квартал 2016 г.		
	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4 = 2-3
Счет 90 «Продажи» облагаемый НДС	3 913 988,00	472 212,00	3 441 776,00
Агентское вознаграждение	35 894,00	5 475,00	30 419,00
Академия наставников	0,00	0,00	0,00
Выдача дубликата удостоверения	16 614,00	2 534,00	14 080,00
Мониторинг целевых групп	0,00	0,00	0,00
НорНикельклассы	368 537,00	56 217,00	312 320,00
Организация и проведение тренинга	0,00	0,00	0,00
Организация конкурса профмастерства	33 510,00	5 111,00	28 399,00
Оценка персонала ЗСК	0,00	0,00	0,00
Прием экзаменов экстерном	30 596,00	4 667,00	25 929,00
Профстарт	1 000 000,00	152 542,00	847 458,00
Сопровождение корпоративных мероприятий	26 302,00	4 012,00	22 290,00
Сопровождение учебного мероприятия без выполнения функций агента	81 733,00	12 467,00	69 266,00
Теоретическое групповое обучение с НДС	1 636 693,00	124 832,00	1 511 861,00
Тестирование с применением информационных и телекоммуникационных технологий	69 412,00	10 588,00	58 824,00
Услуги по Генеральному договору	614 697,00	93 767,00	520 930,00
Экскурсии	0,00	0,00	0,00
Счет 90 «Продажи» не облагаемый НДС	23 051 802,00	0,00	23 051 802,00
Дистанционное обучение	302 072,00		302 072,00
Обучение информационным технологиям с привлечением ассистента	0,00		0,00
Производственное обучение (групповое) КУ	543 912,00		543 912,00
Производственное обучение по месту основной работы слушателя	3 663 918,00		3 663 918,00
Теоретическое обучение (групповое) КУ	17 754 626,00		17 754 626,00
Теоретическое обучение (индивидуальное) по месту основной работы слушателя	787 274,00		787 274,00
Итого по счет 90 «Продажи»	26 965 790,00	472 212,00	26 493 578,00

Из показателей, представленных в таблице видно, что итоговая сумма по счету 90 «Продажи» составила 26 493 578,00 рублей, из них сумма, облагаемая НДС составила 3 441 776,00 рублей и сумма, не облагаемая НДС – 23 051 802,00 рублей.

Далее по такой же аналогии производится распределение по счету 91 «Прочие доходы и расходы». Данные распределения выручки представлены в таблице 2.

Анализ выручки по прочим расходам и доходам за IV квартал 2016г. (руб.)

Реализация (выручка)	IV квартал 2016 г.		
	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4 = 2-3
Счет 91 «Прочие доходы и расходы» облагаемый НДС	90 193,00	13 757,00	76 436,00
Аренда столовой	40 917,00	6 241,00	34 676,00
Услуги по размещению телеф. аппарата и торгового автомата	3 540,00	540,00	3 000,00
Безвозмездная передача ТМЦ	45 736,00	6 976,00	38 760,00
Счет 91 «Прочие доходы и расходы» не облагаемый НДС	152,00	0,00	152,00
Реализация лома стального	152,00		152,00
Итого по счет 91 «Прочие доходы и расходы»	90 345,00	13 757,00	76 588,00

Из показателей, представленных в таблице видно, что итоговая сумма по счету 91 «Прочие доходы и расходы» составила 90 345,00 рублей, из них сумма, облагаемая НДС составила 76 436,00 рублей и сумма, не облагаемая НДС – 152,00 рубля.

Далее показатели из двух таблиц сводятся в одну (таблица 3), так как по счету 90 «Продажи» и по счету 91 «Прочие доходы и расходы» имеются суммы как подлежащие налогообложению, так и не подлежащие.

Произведем расчет общей выручки и НДС за отчетный период:

1. Выручка облагаемая = 3 913 988,00 + 90 193,00 = 4 004 181,00 рублей.
2. Выручка не облагаемая = 23 051 802,00 + 152,00 = 23 051 954,00 рублей.
3. Сумма НДС = 472 212,00 + 13 757,00 = 485 969,00 рублей.

Общая выручка за IV квартал 2016г., руб.

	Сумма с НДС	НДС	Сумма без НДС
1	2	3	4 = 2-3
Выручка облагаемая (всего к распределению НДС)	4 004 181,00	485 969,00	3 518 212,00
Выручка не облагаемая (всего к распределению НДС)	23 051 954,00		23 051 954,00
Выручка ВСЕГО:	27 056 135,00	485 969,00	26 570 166,00

Следующим шагом вычислений является определение суммы НДС расчетным путем, если товары (работы, услуги) используются одновременно в обычной и льготной (вмененной) деятельности. Это делается в том случае, когда невозможно точно отнести товары (работы, услуги) к облагаемым или льготным операциям. В течение квартала накапливается «входной» налог по этим расходам. На последнее число квартала определяется доля выручки от продажи облагаемых товаров (работ, услуг) (рисунок 1).



Рис. 1 – Доля выручки от продажи облагаемых товаров (работ, услуг)

Выручку по облагаемым операциям нужно брать именно без НДС, чтобы она была сопоставима с аналогичным показателем по льготным операциям (письмо Минфина России от 18 августа 2009 г. № 03 - 07 - 11/208).

Можно также отметить, что в расчете не нужно учитывать доходы, которые выручкой не являются. Например, проценты по банковским депозитам и счетам, дивиденды по акциям (письма Минфина России от 3 августа 2010 г. № 03-07-11/339, от 17 марта 2010 г. № 03-07-11/64).

Произведем расчеты доли выручки от продажи облагаемых товаров (работ, услуг). Данные для вычислений возьмем из четвертого столбца таблицы 3:

$$(3\ 518\ 212,00 : 26\ 570\ 166,00) \times 100\% = 13,24\%$$

Для того чтобы в дальнейшем было проще провести контрольную сверку результатов произведенных вычислений можно посчитать процентное соотношение выручки, не облагаемой НДС, к общей сумме выручки:

$$(23\ 051\ 954,00 : 26\ 570\ 166,00) \times 100\% = 86,76\%$$

Полученные данные отразим в таблице 4.

Процентное соотношение выручки и прочих доходов для распределения НДС

Выручка ВСЕГО:	26 570 166,00	100%
Выручка не облагаемая (всего к распределению НДС)	23 051 954,00	86,76%
Выручка облагаемая (всего к распределению НДС)	3 518 212,00	13,24%

После определения процентного соотношения «входной» НДС подлежит распределению к включению в затраты или к вычету. Данные для распределения берутся из оборотно-сальдовой ведомости по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Образец ведомости представлен в таблице 5.

Таблица 5

Оборотно-сальдовая ведомость по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (период: IV квартал 2016г.)

Субконт о	Сальдо на начало периода		Оборот за период		Сальдо на конец периода	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
19.03			57 098,56	57 098,56		
19.04			739 562,38	739 562,38		
Итого			796 660,94	796 660,94		

Далее показатели оборотно-сальдовой ведомости высчитываются в соответствии с определенной ранее пропорцией:

1. $796\,660,94 \times 86,76\% = 691\,183,04$ рублей
2. $796\,660,94 \times 13,24\% = 105\,477,90$ рублей
3. $57\,098,56 \times 86,76\% = 49\,538,72$ рублей
4. $57\,098,56 \times 13,24\% = 7\,559,84$ рублей
5. $739\,562,38 \times 86,76\% = 641\,644,32$ рублей
6. $739\,562,38 \times 13,24\% = 97\,918,06$ рублей

Запишем полученные данные в таблицу 6.

**Пропорциональное распределение НДС к включению
в затраты и к вычету**

	На счете 19	НДС подлежит к включению в затраты (счет 20)	НДС подлежит к вычету (счет 68)
19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	796 660,94	691 183,04	105 477,90
19.03 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным МПЗ»	57 098,56	49 538,72	7 559,84
19.04 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам»	739 562,38	641 644,32	97 918,06

На основании вышеприведенных расчетов мы получили результат от процедуры распределения входного НДС, а именно:

- большая часть входного НДС в размере 691 183,04 рублей, после распределения подлежит включению в затраты;
- меньшая часть входного НДС в размере 105 477,90 рублей, применяется к вычету (уменьшает исчисленный НДС к уплате).

Проанализировав сложный процесс распределения входного НДС, учитываемого на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», целесообразно для упрощения и конкретизации аналитики входного НДС ввести для работы, ведения бухгалтерского учета, дополнительные субсчета к балансовому счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»:

Предполагаемые изменения в рабочем плане счетов

Балансовый счет 19 в плане счетов по состоянию 31.12.2016	Балансовый счет 19 после внесения предполагаемых изменений
19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
19.01 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»	19.01 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»
	19.01.1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств, подлежащие распределению»
	19.01.2 «Налог на добавленную стоимость при

	приобретении основных средств, не подлежащие распределению»
19.02 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»	19.02 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»
	19.02.1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам, подлежащие распределению»
	19.02.2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам, не подлежащие распределению»
19.03 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным МПЗ»	19.03 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным МПЗ»
	19.03.1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным МПЗ, подлежащие распределению»
	19.03.2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным МПЗ, не подлежащие распределению»
19.04 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам»	19.04 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам»
	19.04.1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам, подлежащие распределению»
	19.04.2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам, не подлежащие распределению»
19.05 «Налог на добавленную стоимость, уплачиваемый таможенным органом по ввозимым товарам»	19.05 «Налог на добавленную стоимость, уплачиваемый таможенным органом по ввозимым товарам»
19.06 «Акцизы по оплаченным материальным ценностям»	19.06 «Акцизы по оплаченным материальным ценностям»
19.07 «НДС по товарам, реализованным по ставке 0% (экспорт)»	19.07 «НДС по товарам, реализованным по ставке 0% (экспорт)»
19.08 «НДС при строительстве основных средств»	19.08 «НДС при строительстве основных средств»
19.09 «НДС по уменьшению стоимости реализации»	19.09 «НДС по уменьшению стоимости реализации»

Таким образом, введение дополнительных субсчетов к балансовому счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» позволит на начальном этапе распределения входного НДС подробнее классифицировать и анализировать входной НДС, облегчит процесс самого распределения НДС, исключив этап проверки отражения входного НДС на предмет включения в базу распределения.

Библиографический список

1. Агапова М.В. Особенности учета и налогообложения негосударственных образовательных учреждений // Бухгалтерский вестник. 2011. – № 7 – С. 38-51.
2. Вифлиемский А.Б. Договор на оказание платных дополнительных образовательных услуг // Народное образование. 2012. – №10 – С. 289-293.
3. Вифлиемский А.Б, Чиркина О.В. Как установить цену на образовательные услуги // Образование в документах. 2012. – № 20 – С. 64-70.
4. Лазутина Н.П. Особенности учета в некоммерческих организациях // Финансовая газета. 2011. – № 28 – С. 14-17.
5. Левицкий М.А. Учет доходов образовательных учреждений // Финансовая газета.: Региональный выпуск. 2010. – № 44 – С. 13.
6. Новодворский В.Д., Перфильев Г.А. Современные концепции учета в некоммерческих организациях // Некоммерческие организации в России. 2011. – № 4 – С. 36-39.