

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДВИЖИМОГО И НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА В РЕЛИГИОЗНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Андрушик С.В. ©

Магистрантка, Кафедра экономической безопасности, учета, анализа и аудита  
«Тюменский государственный университет»  
Финансово-экономический институт

## *Аннотация*

*В статье исследуется вопрос проблематики в бухгалтерском учете и налогообложении движимого и недвижимого имущества в религиозных организациях и возможные пути решения.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, религиозные организации, имущество.

**Keywords:** Accounting, religious organizations, property.

Религиозные организации относятся к числу некоммерческих организаций. Они вправе осуществлять предпринимательскую деятельность только для достижения целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям (п. 1 ст. 117 Гражданского кодекса РФ, п. 1 ст. 6 Федерального закона от 12.01.1996 №N 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», ст. 23 Федерального закона N 125-ФЗ). Некоммерческие организации от коммерческих организаций отличаются тем, что они в своей деятельности не ставят основной задачей своей деятельности извлечение прибыли и распределение ее между участниками, [1].

Религиозной организацией признается добровольное объединение граждан РФ, иных лиц, постоянно и на законных основаниях, проживающих на территории РФ, образованное в целях совместного исповедания и распространения веры и в установленном законом порядке зарегистрированное в качестве юридического лица (п. 1 ст. 8 Федерального закона от 26.09.1997 № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях»).

В собственности религиозных организаций могут находиться здания, земельные участки, объекты производственного, социального, благотворительного, культурно-просветительского и иного назначения, предметы религиозного назначения, денежные средства и иное имущество, необходимое для обеспечения их деятельности, в том числе отнесенное к памятникам истории и культуры. Религиозные организации обладают правом собственности на имущество, приобретенное или созданное ими за счет собственных средств, пожертвованное гражданами, организациями или переданное религиозным организациям в собственность государством либо приобретенное иными способами, не противоречащими законодательству Российской Федерации. (ст. 21 Федерального закона № 125-ФЗ). Здания религиозного назначения с относящимися к ним земельными участками передаются из государственной или муниципальной собственности в собственность религиозных организаций безвозмездно (п. п. 2, 3 ст. 21 Федерального закона № 125-ФЗ, п. 1 ст. 3, пп. 1 п. 1 ст. 4, п. 2 ст. 5 Федерального закона от 30.11.2010 № 327-ФЗ «О передаче религиозным организациям имущества религиозного назначения, находящегося в государственной или муниципальной собственности», п. 1 ст. 36 Земельного кодекса РФ). Недвижимое имущество богослужебного назначения, включая объекты культурного наследия (памятники истории и культуры) народов Российской Федерации, находящееся в собственности религиозной организации, может в случаях, предусмотренных уставом религиозной организации, отчуждаться религиозной

организацией исключительно в государственную или муниципальную собственность либо в собственность религиозной организации соответствующей конфессиональной принадлежности. Полученное имущество религиозная организация обязана использовать в соответствии с целями своей деятельности, определенными в уставе (п. 1 ст. 10 Федерального закона № 327-ФЗ).

К основным источникам финансирования в религиозных организациях относятся:

- добровольные пожертвования от физических и юридических лиц;
- пожертвование при распространении предметов культа;
- пожертвования за требы.[1].

Стоит отдельно сказать, что пожертвование – это дарение вещи или права в общеполезных целях. Пожертвование - как доход, в общепринятом значении, рассматриваться не может.

Отличительным признаком развития религиозных организаций в России является экстенсивность, т.е. стремительное увеличение количества приходов при одновременном отсутствии должного контроля за их деятельностью, в том числе в финансовом плане, со стороны государственных органов. [8]

Одной из проблем развития религиозных организаций (в частности Русской православной церкви) является отсутствие отлаженной системы бухгалтерского учета и отчетности, в частности в учете движимого и недвижимого имущества, которая учитывала бы особенности их финансирования. Отсутствие методических правил для религиозных организаций усложняет взаимодействие организаций (приходов) с вышестоящими структурами (епархией, патриархом). По мнению автора, построение системы бухгалтерского учета – это необходимый этап в формировании устойчивой экономики организации. Для достижения поставленной цели необходимо разработать подход, который учитывал бы специфику деятельности религиозных организаций.

Ведение бухгалтерского учета для всех организаций является обязательным. Это требует Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», действие которого распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации. Таким образом, бухгалтерский учет должны вести все религиозные организации, [5].

Вызывает трудности вопрос систематизации бухгалтерских операций на счетах с использованием метода двойной записи, поскольку в Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, не учтена специфика уставной деятельности православного прихода. На данный момент времени, официальные методические рекомендации, согласованные с Минфином России, которые устанавливают особенности ведения бухгалтерского учета для некоммерческих организаций в целом и, в частности, для религиозных организаций, отсутствуют. В настоящее время ведется активная работа по созданию подобных документов.

Московской патриархией подготовлена Методология учета и разработан План счетов финансово-хозяйственной деятельности религиозных организаций. Одно из наиболее принципиальных предложений в нем – использование свободных позиций и введение счетов, отражающих специфику уставной деятельности религиозной организации.

В частности, предлагается, используя свободную позицию Плана счетов, ввести счет 06 для учета предметов религиозного назначения. Этот счет имеет разветвленную аналитику, позволяющую, с одной стороны, учесть особенности уставной деятельности религиозной организации. Но, с другой стороны, на этом счете отражаются предметы, имеющие разную экономическую природу и длительность использования: свечи, видеокассеты, иконы, церковная литература, церковные облачения и т. п. Эта свободная позиция находится в разделе «Внеоборотные активы», что предполагает, по крайней мере, длительное использование учтенных на ней объектов.

Логичнее, с точки зрения автора, было бы использовать возможность введения субсчетов, более широко задействовав счет 10 «Материалы», оставив на счете 06 лишь ту часть предметов религиозного назначения, экономическая природа которой соответствует логике отнесения данных предметов в раздел «Внеоборотные активы».

Другое предложение для осуществления расчетов с обособленными подразделениями, в том числе по переданному имуществу, предлагается, используя свободную позицию Плана счетов, ввести счет 74 «Внутрицерковные расчеты». Действительно, счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в этом случае неприменим. Он предназначен для обобщения информации о расчетах с обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты). В нашем же случае приходы как местные религиозные организации связаны с централизованной религиозной организацией только канонически.

Когда проблемы со счетами будут решены методологически, будет необходимо пройти следующий этап – согласовать с Министерством финансов Российской Федерации введение в План счетов бухгалтерского учета этих дополнительных синтетических счетов, используя свободные номера счетов.

В сложившейся ситуации религиозная организация может отразить имеющиеся особенности бухгалтерского учета только во внутреннем документе – учетной политике организации.

Помимо проблем, связанных непосредственно со счетами и бухгалтерскими проводками, возникает еще ряд вопросов:

1. Вопрос оценки имущества. Имущество православного прихода является достоянием всей Русской православной церкви. Есть храмы, в которых богослужение ведется не одну сотню лет. Значительная часть церковного имущества, в том числе используемого в богослужении, вообще не может быть оценена (например, старинные чудотворные иконы), а значит, должна быть выведена из системы бухгалтерского учета в систему оперативного учета. Не противоречит законодательству и другой вариант – забалансовый учет общецерковного имущества. Например, приход приобрел мощевик стоимостью 60 000,00 рублей, бухгалтерские записи будут следующие:

- Поступили денежные средства на уставную деятельность

Дт 50 (51) Кт 86 60 000,00 руб.

- Перечислены денежные средства поставщику

Дт 60 Кт 51 60 000,00 руб.

- Оприходовано поступление мощевика

Дт 10.06 Кт 60 60 000,00 руб.

- Мощевик отдан в храм для участия в Богослужениях:

Дт 86 Кт 10.06 60 000,00 руб.

Дт 002 - Церковная утварь, иконы - 60 000,00 руб.

Возможность такого учета должна быть закреплена в учетной политике православного Прихода.

Но забалансовый учет участвует в формировании бухгалтерской отчетности и, соответственно, требует стоимостной оценки. А это бывает в ряде случаев затруднительно или невозможно, так как мощевик сам по себе имеет стоимостную оценку, а находящиеся в нем частицы мощей святых – бесценны.

2. Каждая бухгалтерская операция оформляется первичным документом, который должен быть составлен, как правило, в момент совершения операции. Но при этом кружечный, тарелочный сбор, другие пожертвования, поступающие в ящики для их сбора, оформляются не в момент их поступления, а периодически – например, еженедельно или с другой периодичностью, установленной внутренним документом (распоряжением руководителя организации).

3. Инвентаризация (периодическая сверка реально имеющегося имущества с бухгалтерскими записями) регламентируется не только общими для всех организаций

законодательно-нормативными документами, но и Уставом православного прихода. Он требует наличия ревизионной комиссии, подотчетной Приходскому собранию. Право ревизии финансово-хозяйственной деятельности прихода и созданных приходом юридических лиц принадлежит также епархиальному архиерею. Вопрос об инвентаризациях и ревизиях имущества приходов тоже подлежит уточнению с позиции действующих законодательно-нормативных документов.

Особенностью ведения бухгалтерского учета в религиозных организациях является формирование информации по особо ценным предметам культа, в том числе предметам культурного наследия, в наличии драгоценных металлов, в детализации источников поступления средств.

Таким образом, проблемы учета имущества в религиозных организациях состоят в следующем:

- отсутствуют методические основы, учитывающие специфику деятельности рассматриваемых организаций;
- трудности с определением права собственности на имущество или владения им;
- проведение оценки особо ценных предметов культа;
- отсутствуют принципы передачи имущества внутри организации в целом;
- отсутствие ясности в бухгалтерском учете.

Имущество религиозного назначения, которое в соответствии с законодательством Российской Федерации не подлежит отчуждению из федеральной собственности, может быть передано религиозной организации в безвозмездное пользование на определенный срок или на период существования этой организации, а также может быть предоставлено ей в совместное с иными организациями пользование.

Также вызывает некоторые трудности оценка особо ценных предметов религиозного назначения, так как определение рыночной стоимости таких объектов не всегда возможно, по причине отсутствия аналогов.

В Русской православной церкви отсутствует отработанный механизм по передаче имущества внутри самой организации, что ведет к проблеме определения права собственности. Поскольку все имущество, которым владеют православные приходы (монастыри, епархии), являются собственностью Русской православной церкви, то неясны условия пользования данного имущества и механизм его передачи. В то же время приходы являются обособленными юридическими лицами и, как любое юридическое лицо, вправе распоряжаться имуществом самостоятельно.

В религиозных организациях нет прозрачности учета, так как формируемая ими информация является ограниченной из-за недостатков методологии учета. Бухгалтерский учет в религиозных организациях ведется в основном вручную, что ухудшает качество предоставляемой информации.

Основным источником формирования средств религиозных организаций являются добровольные пожертвования прихожан в виде денежных средств или имущества. Данные пожертвования являются целевыми и должны учитываться на счете 86 «Целевое финансирование». Поэтому при разработке методики учета, в первую очередь, необходимо ввести дополнительные субсчета к данному счету, для того чтобы детально раскрыть всю аналитику.

Еще одна проблема учета имущества в религиозных организациях связана с практикой применения налогового законодательства, в частности налога на имущество.

В соответствии с п. 2 ст. 381 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) религиозным организациям предоставлена льгота по налогу на имущество в виде освобождения от налогообложения налогом на имущество организаций в отношении имущества, которое используется ими для осуществления религиозной (т.е. уставной) деятельности, [2].

Кроме того, религиозным организациям предоставлено право на освобождение от налогообложения земельным налогом относительно земельных участков, принадлежащих им, на которых располагаются здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения (п. 4 ст. 395 Налогового кодекса), [2].

В этой связи следует иметь в виду, что согласно п. 1 ст. 16 Федерального закона № 125-ФЗ религиозные организации вправе основывать и содержать культовые здания и сооружения, иные места и объекты, специально предназначенные для богослужений, молитвенных и религиозных собраний, религиозного почитания (паломничества), [4].

Так, религиозная организация, являясь собственником жилого двухэтажного дома, расположенного на земельном участке, категория земель - земли населенных пунктов, вид разрешенного использования - для ведения личного подсобного хозяйства, обратилась за разъяснениями в Министерство финансов РФ по поводу применения налоговой льготы по налогу на имущество и по земельному налогу. И здание, и земельный участок, на котором находится здание, используются для религиозного и благотворительного назначения.

Согласно письму Минфина РФ от 23 августа 2012 г. № БС-4-11/13927, [7], в отношении жилого здания, которое на праве собственности принадлежит религиозной организации в котором, зарегистрированы для проживания физические лица и осуществляются богослужения и другие религиозные обряды и церемонии, а также земельного участка, который находится в собственности религиозной организации и занимаемого таким жилым зданием, не могут применяться соответственно положения п. 2 ст. 381 и п. 4 ст. 395 Налогового кодекса,[2].

В случае осуществления религиозной организацией иных видов деятельности (например, осуществление производства и распространение предметов религиозного назначения и иного назначения и наличия помещений для хранения данной продукции, автотранспортных средств для перевозки грузов и т.п.), то основные средства (инвентарные объекты), которые полностью используются для этих видов деятельности, являются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

Если же один и тот же объект основных средств (например, здание церкви, отдельные склады или другие помещения) одновременно используется для осуществления религиозной деятельности (культовой) и для прочей деятельности (производство), то по данному объекту (зданию) будет применяться налоговая льгота как по объекту религиозного назначения. [7]

Сложных вопросов, связанных с применением налогового законодательства довольно много.

Нами показана лишь небольшая часть проблем, которые необходимо решить казначеям (а в гражданских правоотношениях – бухгалтерам) православных приходов.

Членами Экспертного совета по некоммерческим организациям Института профессиональных бухгалтеров России (ИПБР), также ведется работа по усовершенствованию бухгалтерского учета в некоммерческих организациях. В отдельном разделе разрабатываемых этим советом Методических рекомендаций рассматриваются особенности бухгалтерского учета в религиозных организациях.

В настоящее время проблемы применения приходами бухгалтерских счетов и субсчетов по учету имущества, учитывающих специфику деятельности религиозных организаций, а также решение вопросов определения прав собственности на имущество или владения им, оценки особо ценных предметов культа, выработки принципов по передаче имущества внутри организации в целом, а также применение разъяснений по сложным вопросам, связанным с применением налогового законодательства, требуют срочного решения.

## Литература

- 1.Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ от 28.12.2016.
- 2.Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ, часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ
- 3.Федеральный закон от 12.01.1996 №N 7-ФЗ «О некоммерческих организациях».
- 4.Федеральный закон от 26.09.1997 № 125-ФЗ «О свободе совести и о религиозных объединениях».
- 5.Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
- 6.Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
- 7.Письмо Минфина РФ от 23 августа 2012 г. № БС-4-11/13927, О порядке применения льготы по налогу на имущество организаций.
- 8.Гамольский П. Ю. Некоммерческие организации: особенности налогообложения и бухгалтерского учета. – М. : Книга и Бизнес, 2010. – 415 с.
- 9.Макальская М. Л., Никишина Е. А. Финансовое обеспечение деятельности православных религиозных организаций. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 224 с.
- 10.Опарина С.И. Учет и налоги в православных религиозных организациях.– М.:ДелоиСервис, 2011.–283с.