

Раздельный бухгалтерский учёт

В законодательстве РФ нет чёткого определения понятия «раздельный бухгалтерский учёт». Однако в некоторых нормативных актах упоминается, что по некоторым видам деятельности нужно обязательно вести **раздельный учёт доходов и расходов**. Если невозможно разделить конкретные виды расходов по видам деятельности, применяется **основной затратно-распределительный механизм** - расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объёме полученных доходов.

Вести раздельный учёт необходимо в трёх случаях:

1. Когда ведение раздельного учёта требует законодательство РФ.
2. Чтобы организовать раздельный учёт налогов.
3. В управленческих целях.

Раздельный учёт по требованию законодательства РФ

Если организация занимается разными видами деятельности, она должна вести раздельный бухучёт. Допустим, компания специализируется на производстве и реализации стройматериалов, а также оказывает строительные услуги, или реализует собственную и приобретённую продукцию. Требования, изложенные в п. 11 ПБУ 4/99, п. 18.1 ПБУ 9/99, п. 21.1 ПБУ 10/99, гласят, что доходы от реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также расходы по каждому виду деятельности должны учитываться отдельно.

Если фирма ведёт несколько видов деятельности, раздельный учёт необходим для определения основного ОКВЭД. П. 2 Порядка, утверждённого Приказом Минздравсоцразвития РФ от 31.01.2006 № 55, устанавливает, что по нему ФСС присваивает тариф страховых взносов на следующий год.

По п. 3 ст. 24 ФЗ от 12.01.1996 № 7-ФЗ НКО обязаны отдельно учитывать операции в рамках коммерческой и уставной деятельности. Также по п. 1 ст. 32 ФЗ № 7-ФЗ они должны отдельно учитывать имущество и доходы, полученные от иностранных источников.

Раздельный бухучёт законодательство требует вести и организациям, выполняющим **государственные (муниципальные) заказы**. Особые правила ведения учёта предъявлены к предприятиям, выполняющим государственный оборонный заказ. Они изложены в ФЗ от 05.04.2013 №44-ФЗ, Приказе Минфина РФ от 30.12.2020 № 334н, а также в Постановлении Правительства РФ от 19.01.1998 № 47. То есть предприятия должны вести обособленный учёт по каждому госконтракту. Организация бухучёта и целевое расходование государственных

средств под контролем прокуратуры.

Также отдельный бухучёт должны вести **естественные монополии** – поставщики тепло- и электроэнергетики, коммунальные службы и железнодорожные перевозчики по услугам, цены на которые регулируются государством.

Раздельный учёт для расчёта налогов

Чтобы рассчитать налог на прибыль, НДС и налоги на спецрежимах, в ряде случаев обязательно вести раздельный налоговый учёт. Обычно он организуется на основе бухгалтерского учёта (для организаций). Обособление или распределение доходов и расходов требуется.

1. При совмещении специальных налоговых режимов, допустим, УСН и ПСН индивидуальными предпринимателями. На каждом режиме учитывать доходы и расходы следует отдельно. Когда невозможно отнести расходы к определённому налоговому режиму, расходы распределяются пропорционально выручке по каждому виду деятельности (п. **10 ст. 346.6**, п. **8 ст. 346.18**, п. **3 ст. 346.50 НК РФ**).
2. При выполнении операций, облагаемых и не облагаемых НДС (п. **2 ст. 146**, ст. **147-148**, подп. **15, 25 п. 3 ст. 149**, п. **4 ст. 170 НК РФ**). Делению подлежит входящий НДС, предъявляемый поставщиками. Основа – доля необлагаемых НДС операций в общем объёме реализации.
3. Когда применяются разные ставки налога на прибыль (п. **2 ст. 274 НК РФ**) или разные ставки НДС (п. **4 ст. 149 НК РФ**).
4. Когда организация совмещает коммерческую и некоммерческую деятельность (подп. **14 п. 1 ст. 251 НК РФ**).
5. При целевом финансировании (п. **2 ст. 251 НК РФ**).

Раздельный учёт в управленческих целях

Чтобы получить более полную и детальную картину деятельности организации, руководство может принять решение о ведении раздельного учёта. Обособление доходов и расходов может быть организовано как в бухгалтерском, так и в управленческом учёте.

Организация раздельного бухучёта

Положения о раздельном бухучёте следует прописать в учётной политике компании. Рассмотрим алгоритм разработки таких положений.

Классификация видов деятельности

Определитесь, какие направления деятельности компании будут считаться основными, а какие – прочими. Например, сдача имущества в аренду может

выступать как в качестве основной, так и прочей деятельности. Доходы и расходы по каждому направлению отражаются на разных счетах.

- **счёт 90** – доходы и расходы по основным направлениям деятельности
- **счёт 91** – доходы и расходы по прочей деятельности

Далее нужно определить критерии, по которым тот или иной вид деятельности компании является основным или прочим. Если появятся новые направления, их можно будет быстро отнести к нужной категории.

Определение критериев существенности

Как правило, критерии существенности определяются в % от доходов или расходов в отчётном периоде. Допустим, существенными являются расходы, **превышающие 5%** от общих расходов в конкретном периоде. Если по определённому направлению деятельности расходы не превышают 5%, они признаются несущественными: их не нужно конкретизировать и распределять.

Можно поступить так:

1. Начните вести отдельный регистр, в котором фиксируйте доходы по каждому направлению деятельности.
2. Вносите сведения о доходах по каждому виду деятельности и рассчитывайте общую сумму выручки.
3. Определяйте по каждому виду деятельности % выручки в итоге.

Так вы сможете определить долю выручки по каждому направлению деятельности, определить критерии существенности и сделать вывод, нужно ли обособлять или распределять доходы и расходы. Можно использовать форму регистра из таблицы.

Однако Определение ВС РФ от 12.10.2016 № 305-КГ16-9537 по делу № А40-65178/2015 устанавливает, что к операциям по приобретённым товарам, используемым только для не подлежащих налогообложению (освобождённых от налогообложения) операций, не могут быть применены правила, установленные абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ (т.е. применение «правил 5%» не позволяет включить в состав вычетов НДС, предъявленный поставщиками товаров, работ, услуг, используемых только для осуществления необлагаемых операций).

Наименование вида выручки	Сумма без учёта НДС (руб.)	Доля дохода (%)
Январь:		
от реализации продукции	1 175 000	82,21
от выполнения работ	137 500	9,62
от оказания услуг	116 800	8,17
Итого за январь:	1 429 300	100,00
...		
За 2021 год:		

от реализации продукции	21 100 000	89,56
от выполнения работ	1 810 000	7,68
от оказания услуг	650 000	2,76
Итого за 2021 год:	23 560 000	100,00

Определение способов детализации

Раздельный учёт можно вести следующими способами.

1. Учёт ведётся на синтетических счетах, а детализация – на аналитических счетах и субсчетах.
2. Учёт ведётся на синтетических счетах, а детализация – в отдельных регистрах.

Изучите возможности используемой вами учётной программы и начните их применять. В качестве примера мы представим два самых распространённых варианта.

1 вариант. Организуйте раздельный учёт при помощи аналитических счетов и субсчетов. Допустим, доходы от продаж отражаются на **счёте 90**. К субсчёту **90-1 «Выручка»** открываются счета:

- 90-1-1 – выручка от продажи собственных товаров
- 90-1-2 – выручка от продажи приобретённой продукции

По аналогии откройте счета для учёта расходов.

2 вариант. Ведите учёт доходов и расходов в разных регистрах, а на счетах проводите только получившиеся в итоге суммы. Но этот способ менее удачный, поскольку учёт ведётся вручную – есть риск что-то упустить. Корректность данных напрямую зависит от дисциплины и профессионализма бухгалтера.

Регистр учёта доходов и расходов за 2021-ый. Направление деятельности: выполнение ремонтных работ.

Выручка от выполнения работ

Документ-основание	Стоимость (руб.)	НДС (руб.)	Сумма (руб.)
...			
За октябрь			
Акт от 12.10.2021 № 121	64 000	12 800	76 800
...			
Итого за октябрь	366 000	73 200	439 200
...			
Расходы на выполнение работ			
Вид расхода	Документ-основание	Сумма без НДС (руб.)	
...			

За октябрь		
Материалы	Товарная накладная от 11.10.2021 № 100	194 000
Оплата труда	Расчётная ведомость от 25.10.2021 № 20	175 000
...		
Прочие расходы	Справка-расчёт № 22 от 25.10.2021	37 400
...		
Итого за октябрь		406 400
...		

Организация внутреннего документооборота

Сотрудников, которые работают с первичной документацией, следует проинструктировать. Например, можно поручить менеджерам по закупкам делать на входящих документах отметки, для какого вида деятельности приобретена продукция. В больших организациях можно организовать деление по отделам и их подразделениям. Например, в отделе закупок два подразделения. Первое обслуживает производство собственной продукции, а второе закупает продукцию для перепродажи. На входящих первичных документах менеджеры отмечают соответствующее подразделение, а бухгалтера понимают, куда относить расходы.

Определение перечней прямых и косвенных расходов

Прямые расходы следует сразу относить к определённому направлению деятельности. С косвенными расходами нужно поступать следующим образом:

- если расходы относятся к определённому направлению (например, аренда первого помещения под собственную продукцию и аренда второго помещения под продукцию, которая перепродаётся), то они распределяются по соответствующим направлениям
- если расходы относятся сразу к нескольким направлениям (например, аренда общего помещения для собственной и приобретённой продукции), то их необходимо распределить

Распределение расходов осуществляется **в конце отчётного периода**. Однако это можно делать и чаще, например, в последний день квартала или месяца.

Оформление учётной политики

Все положения необходимо включить в учётную политику по бухгалтерскому учёту. Рабочий план счетов и учётные регистры следует оформить как приложения.

Читайте также Риски ООО при аренде имущества у самозанятых учредителей