

Проблемы формирования затрат для целей налогообложения прибыли

Бюджетные организации, осуществляющие приносящую доходы (предпринимательскую) деятельность, могут быть плательщиками налога на прибыль. Поэтому возникают вопросы о порядке формирования затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее – затраты по производству и реализации) для целей налогообложения прибыли.

В представленном материале рассмотрены вопросы отнесения на затраты по производству и реализации для целей налогообложения прибыли бюджетных организаций стоимости основных средств, нематериальных активов и отдельных предметов в составе оборотных средств.

Сразу заметим, что в нормативно-правовых документах однозначных ответов на эти вопросы не имеется.

Нормативно-правовое регулирование

В соответствии со ст. 141 Особенной части налогового кодекса РФ (далее – НК) налоговая база налога на прибыль определяется как денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению.

Валовая прибыль бюджетных организаций определяется как сумма полученной от осуществления предпринимательской деятельности прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов. При определении прибыли, полученной от осуществления предпринимательской деятельности, учитываются затраты, связанные с предпринимательской деятельностью бюджетных организаций (п. 1 ст. 137 НК).

Внереализационными доходами признаются доходы, полученные плательщиком при осуществлении своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав (ст. 128 НК).

Внереализационными расходами признаются расходы, потери, убытки, произведенные плательщиком для осуществления своей деятельности и непосредственно не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав (ст. 129 НК).

Перечень доходов (расходов), признаваемых внереализационными, определен соответственно в статьях 128 и 129 НК.

В соответствии с п. 5 ст. 137 НК ряд бюджетных организаций определяют валовую прибыль (превышение доходов над расходами) в виде превышения фактически полученных в течение налогового периода доходов над фактически произведенными в течение налогового периода расходами. К таким организациям относятся:

- учреждения образования;
- Департамент охраны МВД РФ и его подразделения, а также организации, находящиеся в его ведении (в части оказания охранных услуг (работ) организациям, не являющимся бюджетными).

Согласно п. 1 ст. 130 НК затраты по производству и реализации, учитываемые при налогообложении, представляют собой стоимостную оценку природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов, использованных в процессе производства и реализации и отражаемых в бухгалтерском учете.

В соответствии с п. 2.6 ст. 130 НК в составе затрат по производству и реализации отражаются амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности и находящимся в эксплуатации. Основные средства, находящиеся в запасе, простое (в том числе в связи с проведением ремонта) продолжительностью до трех месяцев, приравниваются к основным средствам, находящимся в эксплуатации.

Суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности, а также по основным средствам, не находящимся в эксплуатации, при налогообложении не учитываются (п. 1.14 ст. 131 НК).

Не учитываются при налогообложении затраты на приобретение и (или) создание амортизируемого имущества (п. 1.13 ст. 131 НК).

Бюджетные организации (в отличие от коммерческих) представляют налоговую декларацию (расчет) по налогу на прибыль (далее – налоговая декларация) в налоговые органы и уплачивают налог

на прибыль за истекший календарный год в десятидневный срок со дня, установленного для представления годовой бухгалтерской отчетности. При отсутствии по итогам истекшего календарного года валовой прибыли (убытка) представление налоговой декларации не требуется (п. 6 ст. 143 НК).

Налоговая декларация составляется по форме согласно приложению 3 к постановлению МНС РБ от 15.11.2010 г. № 82 (с изменениями и дополнениями, далее – постановление № 82).

Порядок заполнения налоговой декларации определен гл. 4 Инструкции о порядке заполнения налоговых деклараций (расчетов) по налогам (сборам), книги покупок, утв. постановлением № 82.

Расчет амортизации основных средств и нематериальных активов производится в соответствии с Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 27.02.2009 г. № 37/18/6 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 37/18/6).

Инструкцией № 37/18/6 руководствуются коммерческие и бюджетные организации.

Коммерческие организации определяют амортизацию в соответствии с положениями Инструкции № 37/18/6 **для целей налогового и бухгалтерского учета.**

Порядок начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, определенный Инструкцией № 37/18/6 для бюджетных организаций, предназначен лишь **для целей бухгалтерского учета** (пункты 32, 34, 36).

Порядок определения амортизации основных средств и нематериальных активов для целей налогообложения бюджетных организаций в НК также не определен.

Для обоснования существования проблемы при определении амортизации основных средств и нематериальных активов, включаемой в затраты по производству и реализации для целей налогообложения прибыли в бюджетных организациях, сравним, как решается этот вопрос в коммерческих и бюджетных организациях.

Расчет и учет амортизации в коммерческих организациях

В коммерческих организациях могут использоваться три способа начисления амортизации ос-

новных средств и нематериальных активов: линейный, нелинейный и производительный. Амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется ежемесячно.

Амортизация объектов, по которым она начисляется линейным и нелинейным способами, рассчитывается следующим образом. Начисление амортизации по вновь введенным в эксплуатацию объектам начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию, а по выбывшим объектам – прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия. По полностью самортизированным объектам начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за последним месяцем, в котором стоимость этих объектов была полностью самортизирована.

Для того чтобы сделать месячный расчет амортизации объектов (например, за май), по которым она начисляется линейным и нелинейным способами, надо рассчитать амортизацию по поступившим, выбывшим и самортизированным объектам в прошлом месяце (за апрель), определить разницу (+ или -) между амортизацией по поступившим объектам и амортизацией по выбывшим и самортизированным объектам. Алгебраическая сумма вышеуказанной разницы и суммы начисленной амортизации в прошлом месяце (за апрель) равна сумме амортизации, которую следует начислить за май.

Амортизация объектов, по которым используется производительный способ, начисляется с месяца ввода объектов в эксплуатацию, исходя из их амортизируемой стоимости и отношения натуральных показателей объема продукции, выпущенной в текущем периоде, к ресурсу объекта (количество продукции в натуральных показателях, которое может быть выпущено на протяжении всего срока эксплуатации объекта).

В коммерческих организациях сумма начисленной амортизации по объектам, находящимся в эксплуатации и используемым в предпринимательской деятельности (**независимо от источника их поступления, приобретения**), отражается в бухгалтерском учете на счетах по учету затрат на производство:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация основных средств	20, 23, 25, 26, 44	02
2	Начислена амортизация нематериальных активов	20, 23, 25, 26, 44	05

Расчет и учет амортизации в бюджетных организациях

В соответствии с Инструкцией № 37/18/6 бюджетные организации начисляют амортизацию основных средств и нематериальных активов по следующим правилам:

- амортизация начисляется один раз в конце года с отражением уменьшения фонда в основных средствах (пункты 32 и 45);
 - годовая сумма амортизации начисляется в конце года независимо от того, в каком месяце года объекты введены в эксплуатацию (п. 34);
 - амортизация не начисляется: в году выбытия объекта; в году, следующем за годом, когда остаточная стоимость объекта стала равной нулю (п. 36);
 - начисляется амортизация исходя из нормативного срока службы линейным способом (п. 37);
 - при линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую норму амортизационных отчислений либо делением амортизируемой стоимости на нормативный срок службы в годах (п. 39);
- годовая норма амортизации каждого объекта рассчитывается как величина, обратная нормативному сроку службы объекта (п. 28);
- норма амортизации рассчитывается в процентах с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации – не менее чем с шестью знаками после запятой (п. 31).

Нормативные сроки службы объектов основных средств установлены постановлением Минэкономики от 30.09.2011 г. № 161.

В соответствии с п. 20 Инструкции № 37/18/6 нормативный срок службы объектов нематериальных активов определяется исходя из времени их использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя.

Если нормативный срок службы определить по документам невозможно, он устанавливается по решению комиссии:

- по объектам права промышленной собственности (кроме средств индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг) – **на срок до двадцати лет**, но не более срока деятельности организации;
- по средствам индивидуализации участников гражданского оборота товаров, услуг (фирменные наименования, товарные знаки) – **на срок до соро-**

ка лет, но не более срока деятельности организации;

- по другим объектам нематериальных активов – **на срок до десяти лет**, но не более срока деятельности организации.

Как видно, амортизация основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях, в отличие от коммерческих организаций, начисляется один раз в конце года. В бюджетных организациях используется только линейный способ расчета амортизации. Годовая амортизация начисляется по всем объектам основных средств и нематериальных активов, имеющимся в организации на конец отчетного года, независимо от того, когда этот объект поступил в организацию. Если, например, объект поступил в организацию в декабре отчетного года, то по нему надо начислять годовую сумму амортизации. Если из организации объект выбыл в декабре отчетного года, то по нему за этот год амортизация не начисляется. По самортизированным объектам амортизация не начисляется с года, следующего за годом, в котором остаточная стоимость объекта стала равной нулю.

В настоящее время формирование информации в бухучете об основных средствах и о нематериальных активах в бюджетных организациях осуществляется согласно:

- Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств в бюджетных организациях, утв. постановлением Минфина от 31.10.2012 г. № 60 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 60);
- Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов в бюджетных организациях, утв. постановлением Минфина от 30.04.2012 г. № 25 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 25);

Письму Минфина от 28.01.2014 г. № 15-1-19/75 (далее – письмо № 15-1-19/75).

При приобретении объектов основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях одновременно с отражением в учете первоначальной стоимости поступивших объектов эта же сумма относится на расходы организации за счет бюджетных средств или на уменьшение внебюджетного источника финансирования:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Приобретение основных средств	соответствующий субсчет счета 01	178 и др.

1	Одновременно производятся вторые записи: а) при приобретении основных средств за счет средств бюджета	200, 202	250
	б) при приобретении основных средств за счет средств, получаемых от приносящей доходы (предпринимательской) деятельности	411	250
	в) при приобретении основных средств за счет гуманитарной, спонсорской помощи и других целевых средств	176	250
2	Приобретение нематериальных активов Одновременно производятся вторые записи: а) при приобретении нематериальных активов за счет средств бюджета	019	178 и др.
	б) при приобретении нематериальных активов за счет средств, получаемых от приносящей доходы (предпринимательской) деятельности	200, 202	250
		411	250

Примечание

Бухгалтерские записи по операциям 16 и 26 составлены на основании Инструкций № 60 и № 25 (с учетом письма № 15-1-19/75), из которых следует, что на приобретение основных средств и нематериальных активов используется прибыль (сумма превышения доходов над расходами), остающаяся в распоряжении организации

Амортизация основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях независимо от того, используются или не используются они при осуществлении приносящей доходы деятельности, рассматривается как процесс потери их стоимости и относится в соответствии с Инструкциями № 60 и № 25 на уменьшение фонда в основных средствах:

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Сумма начисленной за отчетный год амортизации основных средств и нематериальных активов в последний рабочий день декабря	250	020

Примечание

Бухгалтерская запись говорит о том, что в бюджетных организациях, в отличие от коммерческих организаций, амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых при осуществлении приносящей доходы (предпринимательской) деятельности, в себестоимость продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете **не включается**

Порядок переноса стоимости отдельных предметов в составе оборотных средств на затраты по производству и реализации

Порядок переноса стоимости отдельных предметов в составе оборотных средств (далее – отдельные предметы) на затраты по производству и реализации для целей налогообложения в ст. 130 НК **не определен**, и стоимость этих предметов в числе затрат, не учитываемых при налогообложении согласно ст. 131 НК, **не значит**.

Поэтому стоимость отдельных предметов, находящихся в эксплуатации и используемых в пред-

принимательской деятельности, должна относиться на затраты по производству и реализации для целей налогообложения.

В коммерческих организациях учет отдельных предметов ведется в соответствии с гл. 6 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утв. постановлением Минфина от 12.11.2010 г. № 133 (с изменениями и дополнениями, далее – Инструкция № 133).

В Инструкции № 133 конкретные способы переноса стоимости отдельных предметов на затраты по производству и реализации определены лишь по специальным инструментам, специальным приспособлениям и приспособлениям целевого назначения. По остальным предметам порядок переноса их стоимости на затраты по производству и реализации должен определяться в учетной политике организации.

В коммерческих организациях главным условием включения стоимости отдельных предметов в затраты по производству и реализации для целей **бухгалтерского учета и налогообложения** является использование их в предпринимательской деятельности. Причем предметы должны находиться в эксплуатации. Источник их приобретения (прибыль, оставшаяся в распоряжении организации; безвозмездное получение; оприходование излишков, выявленных при инвентаризации, и др.) значения не имеет. Кроме того, коммерческая организация имеет право выбора способа погашения стоимости предметов.

В бюджетных организациях учет отдельных предметов ведется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утв. постановлением Минфина от 01.04.2004 г. № 63 (далее – Инструкция № 63).

Бюджетные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, производят погашение стоимости предметов для целей бухгалтерского учета и налогообложения, руководствуясь Инструкцией № 63 (с учетом письма № 15-1-19/75).

При приобретении отдельных предметов в бюджетных организациях одновременно с отражением в учете первоначальной стоимости поступивших предметов эта же сумма относится на расходы организации или на уменьшение внебюджетного источника финансирования (суммы превышения доходов над расходами (прибыли), остающейся в распоряжении организации):

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Приобретение отдельных предметов	070, 072	178 и др.

Одновременно производятся вторые записи:

а) при приобретении отдельных предметов за счет бюджетных средств	200	260
б) при приобретении отдельных предметов за счет средств, получаемых от приносящей доходы (предпринимательской) деятельности	211, 080, 082, 411	260

Если стоимость приобретенных за плату отдельных предметов относится в бухгалтерском учете на расходы организации (в дебет субсчетов 080, 082, 211), то в месяце приобретения эта же стоимость включается в затраты по производству и реализации для целей налогообложения. Обратим внимание, что в затраты в этом случае включается стоимость предметов, не переданных в эксплуатацию, а поступивших на склад организации, что противоречит п. 1 ст. 130 НК.

Если отдельные предметы приобретены за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, стоимость таких предметов не имеет отношения к формированию финансового результата для целей налогообложения, независимо от того, используются эти предметы или не используются в предпринимательской деятельности. Аналогичный порядок действует по отношению к предметам, поступившим безвозмездно, оприходованным как излишки, выявленные при инвентаризации.

Как видно, методика переноса стоимости отдельных предметов на затраты по производству и реализации для целей налогообложения в бюджетных организациях существенно отличается от методики, действующей в коммерческих организациях.

Выводы и предложения

Несмотря на то, что бюджетные организации уплачивают налог на прибыль за истекший календарный год в десятидневный срок со дня, установленного для представления годовой бухгалтерской отчетности, в бухгалтерском учете налог на прибыль должен начисляться ежемесячно (исходя из фактического финансового результата деятельности организации) по следующим причинам:

- во-первых, согласно п. 24 Положения о порядке формирования внебюджетных средств, осуществления расходов, связанных с приносящей доходы деятельностью, направлениях и порядке использования средств, остающихся в распоряжении бюджетной организации, утв. постановлением Совмина РБ от 19.07.2013 г. № 641 (далее – Положение № 641), сумма превышения доходов над расходами (прибыль), остающаяся в распоряжении организации, определяется **ежемесячно** по каждому источнику доходов. А для того чтобы рассчитать

прибыль, оставшуюся в распоряжении организации, надо сделать расчет налога на прибыль;

- во-вторых, такой порядок определен разъяснением Минфина от 12.05.2011 г. № 15-1-6/266 (далее – разъяснение № 15-1-6/266).

Поскольку налоговая декларация составляется по итогам истекшего календарного года, который в соответствии с п. 1 ст. 143 НК является налоговым периодом налога на прибыль, то основанием для отражения налога на прибыль в бухгалтерском учете и отчетности за месяц является бухгалтерская справка-расчет (разъяснение № 15-1-6/266).

Начисление налога на прибыль отражается следующей бухгалтерской записью:

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начисление налога на прибыль (ежемесячно)	411 или 410	173

Примечание

В соответствии с письмом № 15-1-19/75 с 1 января 2014 г. по дебету субсчета 411 отражается использование внебюджетных средств в части сумм превышения доходов над расходами, остающихся в распоряжении бюджетных организаций, на цели, предусмотренные п. 25 Положения № 641. В этом случае предусмотрено составление следующей бухгалтерской записи:

Дебет субсчета 411
Кредит субсчетов 178, 180, 250, 260 и др.

Сумма, учтенная по дебету субсчета 411, в соответствии с письмом № 15-1-19/75 должна ежемесячно списываться следующей бухгалтерской записью:

Дебет субсчета 410
Кредит субсчета 411.

В связи с вышеуказанной корреспонденцией субсчетов (предусмотренной письмом № 15-1-19/75), ежемесячное начисление налога на прибыль, по мнению автора, следует отражать следующей записью:

Дебет субсчета 410
Кредит субсчета 173

В затраты по производству и реализации при расчете налога на прибыль за месяц должна быть включена месячная сумма амортизации объектов основных средств и нематериальных активов, находящихся в эксплуатации и используемых при осуществлении предпринимательской деятельности, но в бюджетных организациях амортизацию начисляют один раз в год.

Как же поступают на практике?

Согласно Инструкциям № 60 и № 25 (с учетом письма № 15-1-19/75) стоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов за счет внебюджетных средств может быть отнесена лишь на уменьшение прибыли, остающейся в распоряжении организации (дебет субсчета 411). Поэтому на практике считают, что стоимость этих объектов не должна включаться в затраты при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Согласимся, что такая методика формирования затрат при расчете налога на прибыль бюджетных организаций существенно отличается от методики, действующей в коммерческих организациях, и не в пользу бюджетных организаций. Большинство объектов основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, приобретается за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, а это означает, что стоимость этих объектов не участвует в формировании прибыли для целей расчета налога на прибыль.

Стоимость основных средств, нематериальных активов, безвозмездно поступивших, а также оприходованных как излишки, выявленные при инвентаризации, также не имеют отношения к формированию финансового результата для целей налогообложения.

Полагаем, что методика включения части стоимости основных средств и нематериальных активов (амортизации) в затраты по производству и реализации при расчете налога на прибыль должна быть единой (например, такой, как в коммерческих организациях). Это означает, что расчет амортизации для целей определения налогооблагаемой прибыли бюджетные организации должны осуществлять ежемесячно в рамках налогового учета. Обратим внимание, что о ежемесячном начислении амортизации для целей расчета налога на прибыль бюджетных организаций говорится в письме МНС от 15.04.2005 г. № 2-2-12/20907 «О затратах, учитываемых при налогообложении», но в нем не определена методика расчета месячной суммы амортизации.

Следует обратить внимание еще на одно письмо налоговых органов – письмо Инспекции МНС по г. Минску от 20.03.2013 г. № 2-2-9/505. Письмом разъяснено, что суммы амортизационных отчислений, рассчитанные в соответствии с законодательством, по объектам основных средств, приобретенным бюджетной организацией за счет доходов от предпринимательской деятельности, включаются в состав затрат для целей налогообложения при условии, что они используются в предпринимательской деятельности и находятся в эксплуатации. В данном письме также не определена методика расчета месячной суммы амортизации.

Если предположить, что надо воспользоваться методикой расчета месячной суммы амортизации, действующей в коммерческих организациях, тогда в бюджетных организациях для целей бухгалтерского и налогового учета будут действовать две

разные методики, что значительно усложнит работу бухгалтерии.

Исходя из вышесказанного можно сделать вывод о том, что в настоящее время у бухгалтера бюджетной организации нет четких указаний по вопросу включения в затраты по производству и реализации стоимости основных средств и нематериальных активов для целей расчета налога на прибыль. Возможно, они должны быть отражены в НК. Возможно, следует изменить методику бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях, а также перейти на ежемесячное начисление амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета.

Как указывалось выше, по порядку переноса стоимости отдельных предметов на затраты по производству и реализации для целей налогообложения бюджетных организаций также есть проблемы. По мнению автора, по этому вопросу необходимо руководствоваться следующим:

1) если стоимость приобретенных за плату отдельных предметов относится в бухгалтерском учете на расходы организации (дебет субсчетов 080, 082, 211), то в затраты по производству и реализации для целей налогообложения стоимость этих предметов должна включаться не в месяце приобретения, а в месяце передачи их в эксплуатацию в рамках налогового учета;

2) в затраты по производству и реализации для целей налогообложения в рамках налогового учета должна включаться стоимость отдельных предметов, приобретенных за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации, поступивших безвозмездно и оприходованных как излишки, выявленные при инвентаризации. Отдельные предметы должны находиться в эксплуатации и использоваться в предпринимательской деятельности. Учитывая, что большинство отдельных предметов в бюджетных организациях приобретается за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации, такой порядок формирования затрат для целей налогообложения позволит в рамках действующего законодательства оптимизировать платежи в бюджет;

3) ведение налогового учета должно быть предусмотрено в учетной политике для целей налогообложения с указанием способа переноса стоимости отдельных предметов на затраты по производству и реализации (например, в размере 100% их стоимости при передаче в эксплуатацию).

АННА ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ