



Отнесение на затраты стоимости основных средств и нематериальных активов

Бюджетные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, могут быть плательщиками налога на прибыль. Поэтому возникает вопрос о порядке отнесения на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении (далее – затраты по производству и реализации) стоимости основных средств и нематериальных активов.

Сразу заметим, что в нормативных документах однозначного ответа на этот вопрос не имеется. Попробуем обосновать такой вывод.

В соответствии со ст. 141 Особенной части НК налоговая база налога на прибыль трактуется как денежное выражение валовой прибыли, подлежащей налогообложению.

В соответствии со 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.

Ряд бюджетных организаций определяет валовую прибыль в виде превышения фактически полученных в течение налогового периода доходов над фактически произведенными в течение налогового периода расходами.

В настоящее время следует руководствоваться Переч-

нем видов деятельности, осуществляемой дошкольными учреждениями, общеобразовательными учреждениями, специальными учреждениями образования, учреждениями внешкольного воспитания и обучения, финансируемыми из бюджета, учреждениями, обеспечивающими получение профессионально-технического и среднего специального образования, с доходов от которой налог на прибыль уплачивается исходя из фактических результатов работы за истекший календарный год, утвержденным постановлением Совмина РБ от 28.01.2009 № 110.

Бюджетные и коммерческие организации определяют амортизацию по основным средствам и нематериальным активам по разным методикам, хотя руководствуются одним документом – Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 27.02.2009 № 37/18/6 (далее – Инструкция о порядке начисления амортизации).

Причем коммерческие организации определяют амортизацию в соответствии с положениями Инструкции о порядке начисления амортизации для целей налогового и бухгалтерского учета, а бюджетные организации – только для целей бухгалтерского учета (см. п. 32, 34, 36 Инструкции о порядке начисления амортизации).

Порядок определения амортизации основных средств и нематериальных активов для целей налогообложения бюд-

жетных 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 в бюджетных организациях, сравним, как решается этот вопрос в коммерческих и бюджетных организациях.

РАСЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В коммерческих организациях могут использоваться три способа начисления амортизации: 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, по которым

она начисляется линейным и нелинейным способами, надо рассчитать амортизацию по поступившим, выбывшим и самортизированным объектам в прошлом месяце, 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 равна сумме месячной амортизации.

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:

Д-т субсч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию»

К-т субсч. 02 «Амортизация основных средств» (или 05 «Амортизация нематериальных активов»).

Сумма амортизации по названным объектам, отраженная в бухгалтерском учете в составе затрат на производство, соответствует сумме аморти-

зации, включаемой *ежемесячно* в затраты по производству и реализации для целей расчета налога на прибыль.

РАСЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

В бюджетных организациях, в отличие от коммерческих, при приобретении объектов основных средств и нематериальных активов одновременно с отражением в учете первоначальной стоимости поступивших объектов эта же сумма относится на расходы (затраты) организации за счет соответствующего источника финансирования (составляются две бухгалтерские записи *одновременно*):

1) Д-т сч. 01 «Основные средства» (соответствующий субсчет)

К-т субсч. 130 «Аккредитивы», 131 «Чековые книжки», 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

2) Д-т субсч. 200 «Расходы по бюджету», 202 «Расходы за счет других бюджетов» — при приобретении объектов за счет бюджетных средств

Д-т субсч. 246 «Фонд производственного и социального развития» — при приобретении объектов за счет доходов от осуществления предпринимательской деятельности, а точнее, за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации

К-т субсч. 250 «Фонд в основных средствах».

Сказанное выше определено:

- Инструкцией по бухгалтерскому учету объектов основных средств в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина от 20.12.2001 № 125 (в ред. от 31.12.2008) (далее — Инструкция № 125);

- Инструкцией о порядке отражения в бухгалтерском

учете бюджетных организаций хозяйственных операций с объектами нематериальных активов, утвержденной постановлением Минфина от 17.06.2009 № 78 (далее — Инструкция № 78).

Амортизация основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях независимо от того, используются или не используются они в предпринимательской деятельности, рассматривается как процесс потери их стоимости и относится на уменьшение фонда в основных средствах:

Д-т субсч. 250 «Фонд в основных средствах»

К-т субсч. 020 «Амортизация основных средств».

Заметим, что в бюджетных организациях нематериальные активы учитываются на субсчете 019 «Прочие основные средства».

Приведенные записи говорят о том, что в бюджетных организациях, в отличие от коммерческих, амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых при осуществлении предпринимательской деятельности, в себестоимость продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете *не включается*.

Амортизация основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях, в отличие от коммерческих, 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 декабре отчетного года, то по нему

надо начислять годовую сумму амортизации. Если 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.

О ПРОБЛЕМЕ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ ПО ПРОИЗВОДСТВУ И РЕАЛИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налоговым периодом налога на прибыль признается календарный год, за исключением налога на прибыль с дивидендов, по которому налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 143 НК).

Не позднее 20 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, плательщики представляют в налоговые органы Налоговую декларацию (расчет) по налогу на прибыль по итогам истекшего налогового периода (далее – налоговая декларация), независимо от наличия либо отсутствия объектов налогообложения (кроме бюджетных организаций).

Бюджетные организации при отсутствии по итогам истекшего налогового периода объектов налогообложения налоговую декларацию *не представляют*. Кроме того, они (независимо от обязанности по представлению налоговой декларации) *вправе не исчислять и не уплачивать* суммы налога на прибыль, подлежащие уплате текущими платежами. Таким правом, кроме бюджетных, пользуются другие организации, названные в ст. 143 НК.

Форма налоговой декларации утверждена постановлением МНС РБ от 15.11.2010 № 82 «Об установлении форм документов, необходимых

для исчисления, уплаты налогов, сборов (пошлин), и о некоторых вопросах порядка их заполнения, представления подтверждения постоянного местонахождения иностранной организации, ведения учета выручки от реализации товаров (работ, услуг), доходов и расходов индивидуальными предпринимателями (частными нотариусами)» (далее – Постановление № 82) согласно приложению 3.

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

Сумма налога на прибыль по итогам налогового периода исчисляется нарастающим итогом с начала налогового периода как произведение налоговой базы, уменьшенной на сумму льгот, и налоговой ставки. Ставки налога на прибыль установлены ст. 142 НК.

Несмотря на то, что налоговая декларация представляется за истекший налоговый период (календарный год), налог на прибыль начисляется в суммах, исчисленных за отчетный период (месяц, квартал, год) в соответствии с законодательством исходя из фактического финансового результата деятельности организации в отчетном периоде. Основанием для отражения налога на прибыль в бухгалтерском учете и отчетности за месяц, квартал является бухгалтерская справка-расчет (см. разъяснение Минфина от 12.05.2011 № 15-1-6/266).

При начислении налога на прибыль ежемесячно в бюджетных организациях составляется запись:

Д-т субсч. 411 «Использование прибыли»
К-т субсч. 173 «Расчеты с бюджетом».

Сумма прибыли, остающаяся в распоряжении организации, ежемесячно направляется в фонды экономического стимулирования:

Д-т субсч. 411 «Использование прибыли»

К-т субсч. 240 «Фонд материального поощрения», 246 «Фонд производственного и социального развития».

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, используемых при осуществлении предпринимательской деятельности, но в бюджетных организациях амортизацию начисляют один раз в год.

Как же поступают на практике?

До вступления в силу новой редакции Инструкций № 125 (в ред. от 31.12.2008 № 211) и № 78 специалисты-практики, как правило, считали, что для целей налогообложения необходимо пользоваться методикой бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, утвержденной Минфином для бюджетных организаций.

Если при приобретении этих объектов за плату 100% их стоимости надо было относить на расходы организации (Д-т субсч. 211 «Расходы по внебюджетным средствам»), значит, первоначальная стоимость этих объектов в месяце их приобретения *включалась* в затраты по производству и реализации при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Если объекты приобретались за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации (Д-т субсч. 246 «Фонд производственного и социального развития»), пер-

воначальная стоимость таких объектов *не включалась* в затраты по производству и реализации при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Согласно новой редакции Инструкций № 125 и № 78 стоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов за счет внебюджетных средств может быть отнесена лишь на уменьшение фонда производственного и социального развития (Д-т субсч. 246 «Фонд производственного и социального развития»), т.е. за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации. Поэтому на практике по-прежнему считают, что стоимость этих объектов не должна включаться в затраты при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

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

Такая методика формирования затрат при расчете налога на прибыль бюджетных организаций существенно отличается от методики, действующей в коммерческих организациях, и не в пользу бюджетных. Большинство объектов основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях, осуществляющих предпринимательскую деятельность, приобретается за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации (фонда производственного и социального развития). В результате 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 имеет 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 № 2-2-12/20907 «О затратах, учитываемых при налогообложении» (далее – Письмо). Извлечение из Письма: «... с учетом того, что налог на прибыль исчисляется и уплачивается ежемесячно нарастающим итогом с начала года, амортизационные отчисления по объектам основных фондов, приобретенным бюджетной организацией за счет доходов от коммерческой деятельности, включаются в состав затрат, учитываемых при налогообложении, также ежемесячно, нарастающим итогом с начала года». Но в Письме не определена методика расчета месячной суммы амортизации.

Если предположить, что надовоспользоваться методикой расчета месячной суммы амортизации, действующей в коммерческих организациях, тогда в бюджетных ор-

ганизациях для целей бухгалтерского и налогового учета будут действовать две разные методики, что значительно усложнит работу бухгалтерии.

В настоящее время ситуация изменилась, не надо платить налог на прибыль ежемесячно. Но начислять его надо ежемесячно.

Во-первых, такой порядок определен Минфином (см. разъяснение от 12.05.2011 № 15-1-6/266);

Во-вторых, в соответствии с Инструкцией о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности, утвержденной постановлением Минфина от 12.11.2002 № 152, бюджетные организации прибыль, оставшуюся в их распоряжении, ежемесячно направляют в фонды экономического стимулирования. Для того чтобы рассчитать прибыль, оставшуюся в распоряжении организации, надо сделать расчет налога на прибыль.

Изучение практики позволяет сделать следующий вывод. В настоящее время (как и ранее) 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 Налоговом кодексе. 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.

Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ