

Отчисление части прибыли по Указу № 637

По действующему законодательству определенные организации, в том числе государственные унитарные предприятия (ГУП), обязаны перечислять в бюджет часть полученной ими прибыли (дохода).

У таких субъектов хозяйствования возникает ряд вопросов по правильности расчета подлежащей уплате суммы и заполнению формы, установленной Минфином, которую они представляют в налоговые органы по месту постановки на учет.

В статье на практическом примере рассмотрено, какие показатели для этого требуются, чтобы избежать ошибок и споров с налоговыми органами.

Ситуация. ГУП является плательщиком части прибыли (дохода) в соответствии с Указом Президента от 28.12.2005 № 637 (ред. от 30.12.2022) «О порядке исчисления в бюджет части прибыли государственных унитарных предприятий, государственных объединений, являющихся коммерческими организациями, а также доходов от находящихся в республиканской и коммунальной собственности акций (долей в уставных фондах) хозяйственных обществ и об образовании государственного целевого бюджетного фонда национального развития» (далее – Указ № 637).

В декабре 2022 г. ГУП ввело в эксплуатацию объект основных средств (ОС) первоначальной стоимостью 100 тыс. руб.

Сумма амортизации за 2022 г. по всем ОС составила 20 тыс. руб.

Расчет показателя и заполнение формы

Согласно ч. 2 подп. 1.2 п. 1 Указа № 637 часть прибыли (дохода), подлежащая перечислению в бюджет (далее – часть прибыли), определяется как разница между прибылью, полученной от осуществления всех видов деятельности, включая иные доходы и расходы, и суммой:

- начисленных налогов, сборов (пошлин) от прибыли за отчетный период;
- прибыли, направленной на создание и приобретение ОС производственного назначения, их реконструкцию (модернизацию, реставрацию), в том числе осуществляемую по договору простого товарищества, и нематериальных активов (НМА), а также на погашение кредитов (займов), полученных на эти цели;
- прибыли, направленной на расходы, установленные Президентом.

Исчисление осуществляется, начиная с 2013 г. ежеквартально, как разница между суммой прибыли (дохода), подлежащей перечислению в бюджет нарастающим итогом с начала года, и уплаченной суммой за предыдущий отчетный период (ч. 1 п. 3-1 Указа № 637).

Форма расчета приведена в Приложении 1 к постановлению Минфина от 05.02.2013 № 7 (ред. от

15.02.2023) «Об установлении форм расчетов части прибыли (дохода), подлежащей перечислению в бюджет».

Порядок заполнения формы, сроки ее представления в налоговые органы, а также даты уплаты части прибыли в бюджет регламентируются Разъяснением Минфина «Об исчислении части прибыли (дохода) в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 28 декабря 2005 г. № 637» (далее – Разъяснение Минфина).

Согласно данному документу по строке 6 формы расчета отражается прибыль организаций, направленная на создание и приобретение ОС производственного назначения, их реконструкцию (модернизацию, реставрацию), в том числе осуществляемую по договору простого товарищества, и НМА, а также на погашение кредитов (займов), полученных на эти цели, за вычетом амортизации ОС и НМА, начисленной с начала отчетного периода и отнесенной на расходы.

Вложения в долгосрочные активы, которые показываются по строке 6 формы расчета, представляют собой суммы, отраженные по Д-ту сч.сч. 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», 08 «Вложения в долгосрочные активы», приходящиеся на ОС производственного назначения и НМА и уменьшенные на те затраты, которые были осуществлены (приобретены) за счет заем-

ных средств, за вычетом амортизации ОС и НМА, начисленной с начала отчетного периода и отнесенной на расходы.

В бухгалтерском учете направление прибыли на финансирование капитальных вложений (КВ) допускается проводить внутренними записями по сч.сч. 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При заполнении строки 6 формы расчета учитываются за счет прибыли суммы КВ:

- 1) произведенные, фактически оплаченные и освоенные в отчетном периоде;
- 2) оплаченные в прошлом отчетном периоде и введенные в эксплуатацию в отчетном;
- 3) введенные в эксплуатацию в прошлом периоде и оплаченные в отчетном.

Осуществленные КВ необходимо подтвердить актом выполненных работ, а полученное оборудование на основании ТТН поставить на склад.

Следует обратить внимание на то обстоятельство, что **КВ, учитываемые при расчете величины прибыли**, показываемой как средство их финансирования по строке 6, **должны быть одновременно оплачены и освоенны. При этом указанные события могли иметь место в прошлом отчетном периоде.**

Кроме того, вложения в долгосрочные активы оплачиваются за счет прибыли, что предполагает использование чистой (нераспределенной) прибыли организации, поскольку ее направление на их финансирование может показываться внутренними записями по сч.сч. 99 и 84.

Особо подчеркнем, что в соответствии с Разъяснением Минфина сумма КВ, отражаемая по строке 6 формы расчета, не должна превышать сумму полученной чистой прибыли за отчетный период и остатка нераспределенной (неиспользованной) прибыли на начало отчетного периода.

Таким образом, в качестве источника КВ отчетного периода может выступать не только чистая прибыль за этот год, но и остаток нераспределенной (неиспользованной) прибыли на его начало.

Исходя из приведенных выше норм, объектом расчета является в своей основе прибыль организации (с учетом особенностей ее исчисления, оговоренных в строках 4 и 7 формы расчета) за минусом налогов, сборов (пошлин) из нее. Данная величина принимается в размере, превышающем сумму КВ в реконструкцию объектов ОС, которая уменьшена на начисленную с начала отчетного года амортизацию по ним и НМА.

Отметим, что **законодательством не оговаривается обязанность принимать для расчета аморти-**

зационные отчисления только по вновь введенным объектам ОС и НМА.

Соответственно, размер части прибыли определяется с учетом отнесенной на расходы ГУП амортизации, начисленной в 2022 г. по всем объектам ОС. Расчет делается ежеквартально на основании показателей, учитываемых с начала года (ч. 1 п. 3-1 Указа № 637).

В связи с этим капвложения ГУП по объектам ОС, введенным в эксплуатацию в декабре 2022 г., будут учтены в расчете за IV квартал 2022 г. нарастающим итогом с начала года. Следовательно, амортизация по объектам ОС и НМА берется в целом за 2022 г.

Что касается амортизации по объекту ОС, введенному в эксплуатацию в декабре 2022 г., то она исчисляется с 1 января 2023 г. (абз. 2 ч. 1 п. 34 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина, Минстройархитектуры от 27.02.2009 № 37/18/6 (ред. от 25.11.2022) (далее – Инструкция № 37/18/6). Данные амортизационные отчисления признаются источником последующих капитальных вложений уже в 2023 г.

Таким образом, для заполнения строки 6 формы расчета принимается сумма КВ, обеспечиваемая чистой (нераспределенной) прибылью ГУП, в размере 80 тыс. руб. (100 тыс. руб. – 20 тыс. руб.).

Именно на такое число уменьшается величина имеющейся у организации чистой (нераспределенной) прибыли для определения налоговой базы, от которой по установленному законодательством нормативу производится исчисление части прибыли (ч. 1 подп. 1.2 п. 1 Указа № 637).

В силу того, что при выполнении расчета начисленная с начала отчетного периода амортизация ОС и НМА признается первоочередным ресурсом для осуществляемых КВ, очевидно, что чистая (нераспределенная) прибыль в качестве него выступает по остаточному принципу, причем в пределах имеющейся чистой прибыли, «заработанной» в отчетном периоде, и остатка нераспределенной (неиспользованной) прибыли на начало отчетного периода.

Беря во внимание вышесказанное, если КВ за минусом суммы амортизации превысят размер чистой прибыли отчетного периода с учетом остатка нераспределенной (неиспользованной) прибыли, то ее как основного ресурса финансирования явно недостаточно.

В таком случае вся сумма чистой прибыли является первоосновой обеспечения КВ, которую следует отразить в строке 6 формы расчета.

В формализованном виде рассматриваемая ситуация может быть представлена следующим образом:

$$\text{если } КВ_{\text{факт.}} - А_{\text{м}} > ЧП, \text{ то } КВ_{\text{расч.}} = ЧП, \quad (1)$$

где $КВ_{\text{факт.}}$ – фактический объем КВ в отчетном периоде;

$А_{\text{м}}$ – сумма амортизации, начисленной по всем объектам в отчетном периоде;

ЧП – чистая прибыль, полученная в отчетном периоде, и нераспределенная (неиспользованная) прибыль на его начало;

$КВ_{\text{расч.}}$ – КВ, обеспечиваемые чистой прибылью отчетного периода, которая показывается по строке 6 формы расчета.

Если вложений за минусом амортизации окажется меньше, чем ЧП, то оставшаяся часть КВ будет обеспечиваться чистой (нераспределенной) прибылью.

Данная ситуация описывается формулой:

$$\text{если } КВ_{\text{факт.}} - А_{\text{м}} < ЧП, \text{ то } КВ_{\text{расч.}} = КВ_{\text{факт.}} - А_{\text{м}}. \quad (2)$$

В случае если сумма амортизационных отчислений по всем объектам превысит в отчетном периоде величину фактических КВ, то чистая прибыль организации для таких расходов не определяется и, соответственно, по строке 6 формы расчета сумма прибыли, направляемая на КВ, будет равна 0.

Варианты расчета прибыли в зависимости от наличия средств, обеспечивающих произведенные КВ:

Показатель	1-й	2-й	3-й	4-й	5-й	6-й
Капитальные вложения ($КВ_{\text{факт.}}$)	100	100	100	100	100	100
Амортизационные отчисления ($А_{\text{м}}$)	20	120	80	40	80	10
Чистая прибыль (ЧП)	120	20	40	80	10	80
Сумма прибыли по строке 6 ($КВ_{\text{расч.}}$)	80	0	20	60	10	80
Остаток источника КВ в отчетном периоде	40 (ЧП)	40 ($А_{\text{м}} + ЧП$)	20 (ЧП)	20 (ЧП)	0	0

Таким образом, если объем фактических КВ превысит суммарную величину амортизационных отчислений и ЧП отчетного периода (с учетом остатка нераспределенной (неиспользованной) прибыли на начало отчетного периода), то по строке 6 формы расчета с учетом формулы (1) отражается

объем КВ, равный имеющейся у организации ЧП (варианты 5 и 6, приведенные в таблице).

Иными словами, **сумма капитальных вложений в ОС за минусом амортизации, начисленной в отчетном периоде по всем этим объектам, учитывается по строке 6 формы расчета в пределах размера чистой прибыли ГУП, полученной в отчетном периоде** (с учетом остатка нераспределенной (неиспользованной) на начало отчетного периода).

При заполнении формы расчета к источникам осуществляемых КВ относятся, во-первых, включенные в расходы амортизационные отчисления, начисленные по всем объектам в отчетном периоде, и, во-вторых, имеющаяся у организации чистая (нераспределенная) прибыль.

При этом КВ, принимаемые к расчету, могут быть освоены в прошлые периоды, а оплачены в текущем, либо освоены в текущем периоде, а оплачены в прошлом. Таким образом, они имеют «разброс» по отчетным периодам – главное, чтобы на момент принятия их к расчету оба события произошли.

Отметим, что в строке 6 формы расчета показываются не КВ, а чистая (нераспределенная) прибыль организации, направленная на осуществление таких вложений. При этом до ее использования в первоочередном порядке источником финансирования КВ принимаются амортизационные отчисления отчетного периода.

Следовательно, если объем вложений, показанный в 2022 г., превышает сумму амортизационных отчислений и чистой (нераспределенной) прибыли за этот год с учетом ее остатков на начало 2022 г., то это означает, что часть капвложений обеспечивалась иными, чем названные, ресурсами, например, заемными или свободными оборотными средствами, обусловленными полученными авансами, и т.п.

В связи с этим объем капитальных вложений в ОС, превысивший прибыль ГУП за 2022 г., учитываемую для расчета части прибыли, на следующий отчетный год не переносится.

Бухгалтерский учет и отчетность

Согласно постановлению Минфина от 05.02.2013 № 8 «Об установлении порядка отражения в бухгалтерском учете части прибыли (дохода), подлежащей перечислению в бюджет»:

■ начисленная сумма фиксируется по Д-ту сч. 84 и К-ту сч. 75 «Расчеты с учредителями»;

перечисленная в бюджет – по Д-ту сч. 75 и К-ту сч.сч. 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках» и др.;

- подлежащие возврату суммы проводятся сторнировочной записью по Д-ту сч. 84 и К-ту сч. 75;
- получение излишне уплаченных (взысканных) сумм учитывается по Д-ту сч.сч. 51, 55 и др. и К-ту сч. 75 «Расчеты с учредителями»; их зачет – по Д-ту сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» и К-ту сч. 75.

Законодательство не оговаривает, когда конкретно с учетом итогов IV квартала 2022 г. требуется показать в учете ГУП исчисленную сумму части прибыли (дохода), подлежащую перечислению в бюджет, – в IV квартале 2022 г. или в I квартале 2023 г.

Поскольку налог на прибыль за отчетный год указывается в отчетном году, то исчисленная сумма части прибыли также показывается в бухгалтерском учете в IV квартале, в частности, в декабре 2022 г.

При таком подходе в учете и отчетности обеспечивается соблюдение принципов осмотрительности и полноты.

Принцип осмотрительности означает, что учетная оценка активов и доходов организации не подлежит завышению, а обязательств и расходов – занижению (п. 8 ст. 3 Закона от 12.07.2013 № 57-З (ред. от 11.10.2022) «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-З).

В рассматриваемой ситуации фиксация в декабре 2022 г. задолженности по подлежащей перечислению части прибыли позволит сформировать на конец отчетного года реальное обязательство ГУП по расчетам с бюджетом.

Принцип полноты, в свою очередь, выражает наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся ее финансового положения (п. 10 ст. 3 Закона № 57-З). Таким образом, отражение в декабре 2022 г. ГУП нераспределенной (чистой) прибыли позволяет иметь реальную картину в отношении величины собственных ресурсов.

Отдельно отметим, что начисленная часть прибыли не влияет на налогооблагаемую прибыль, ведь рассчитывается уже после исчисления налога на нее (ч. 2 подп. 1.2 п. 1 Указа № 637).

Что касается самой формы расчета за IV квартал отчетного года, то она подается в налоговый орган не позднее 20 марта года, следующего за отчетным.

Если, согласно данному документу, величина части прибыли окажется отличной от расчетной, ко-

торая учтена ГУП в декабре 2022 г., то в бухгалтерскую отчетность за этот год в порядке, установленном законодательством, вносятся соответствующие изменения.

В случае обнаружения налоговым органом неполноты сведений либо ошибок дополнения или изменения показываются в форме расчета за тот отчетный период, в котором образовались искажения (ч. 14 п. 3-1 Указа № 637).

Сроки сдачи формы расчета

Что касается периода, в котором в учете ГУП отражается часть прибыли для перечисления в бюджет (IV квартал 2022 г. или I квартал 2023 г.), то здесь необходимо отметить следующее.

Напомним, она рассчитывается ежеквартально как разница между начисленной суммой прибыли (дохода) нарастающим итогом с начала года и перечисленной за предыдущий отчетный период (ч. 1 п. 3-1 Указа № 637).

Поэтому для определения части прибыли за IV квартал 2022 г. (строка 12 формы расчета) принимается расчетная прибыль, начисленная в целом за 2022 г. (строка 10), за минусом перечисленной в бюджет по предыдущему документу за I–III кварталы 2022 г. (строка 11).

Справочно. Расчет представляется в налоговые органы по месту постановки ГУП на учет:

- за I–III кварталы отчетного года – не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом;
- за IV квартал отчетного года – не позднее 20 марта года, следующего за отчетным.

Перечислять в бюджет следует в сроки:

- за I–III кварталы отчетного года – не позднее 22-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным кварталом;
- за IV квартал отчетного года – не позднее 22 марта года, следующего за отчетным.

Зачет (возврат) излишне уплаченных (взысканных) сумм части прибыли производится налоговым органом в установленном порядке.

С плательщиков части прибыли (дохода) в случае ее неуплаты в требуемый срок или неполной уплаты взыскиваются пени. Они начисляются за каждый календарный день просрочки, включая день уплаты (взыскания), в течение всего срока неисполнения обязательства (п. 3-1 Указа № 637).

СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,

партнер ЗАО «АудитКонсульт», доктор экономических наук