

Отдельные предметы в составе оборотных средств: налогообложение

Бюджетные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, могут быть плательщиками налога на прибыль. Поэтому возникает вопрос о том, какой порядок отнесения на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав для целей налогообложения (далее – затраты по производству и реализации) стоимости предметов, учитываемых на счете 07 «Отдельные предметы в составе оборотных средств», определен для них.

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

Валовой прибылью бюджетных организаций является 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 (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.

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

В соответствии со ст. 130 НК затраты по производству и реализации, учитываемые при налогообложении, представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов и иных расходов на их производство и реализацию, отражаемых в бухгалтерском учете.

Как видим, затраты по производству и реализации, учитываемые при налогообложении прибыли, должны соответствовать двум условиям:

1) должны быть связаны с процессом производства и реализации;

2) связанные с процессом производства и реализации должны быть отражены в бухгалтерском учете.

Наличие либо отсутствие связи с процессом производства и реализации, по мнению автора, должен определить соответствующий специалист.

Порядок переноса стоимости предметов на затраты по производству и реализации, учитываемые при налогообложении прибыли, коммерческие и бюджетные организации до 27.01.2011г. определяли в соответствии с постановлением Минфина РБ от 23.03.2004 № 41 «О лимите стоимости активов, учитываемых в бухгалтерском учете в составе средств в обороте» (далее – постановление № 41).

Постановлением № 41 было определено, что бюджетные организации погашение стоимости предметов в составе оборотных средств производят в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету отдельных предметов в составе оборотных средств бюджетными организациями, утвержденной постановлением Минфина РБ от 01.04.2004 № 63 (далее – Инструкция № 63).

Постановление № 41 утратило силу, но в связи с отсутствием указаний в налоговом законодательстве, следует продолжать пользоваться законодательством по бухгалтерскому учету.

Для коммерческих организаций постановление № 41 заменила Инструкция по бухгалтерскому учету запасов, утвержденная постановлением Минфина РБ от 12.11.2010 № 133 (далее –

Инструкция № 133). Учет отдельных предметов в составе средств в обороте ведется в соответствии с гл. 6 Инструкции № 133.

В Инструкции № 133 (в отличие от постановления № 41) конкретные способы переноса стоимости 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 учетной политикой организации.

Бюджетные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность, производят погашение стоимости предметов для целей бухгалтерского учета и налогообложения, по-прежнему руководствуясь Инструкцией № 63.

При приобретении предметов за плату одновременно с отражением в учете первоначальной стоимости поступивших предметов эта же сумма относится на расходы (затраты) организации за счет соответствующего источника финансирования (составляются две бухгалтерские записи *одновременно*):

1) Д-т субсч. 070 «Предметы на складе», 072 «Белье, постельные принадлежности, одежда и обувь на складе»

К-т субсч. 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

2) Д-т субсч. 200 «Расходы по бюджету» – при приобретении предметов за счет бюджетных средств

Д-т субсч. 211 «Расходы по внебюджетным средствам», 080 «Затраты на производство», 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам», 246

«Фонд производственного и социального развития» – при приобретении предметов за счет внебюджетных средств

К-т субсч. 260 «Фонд отдельных предметов в составе оборотных средств».

Если стоимость приобретенных за плату 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 при определении налоговой базы для расчета налога на прибыль. **Обратим внимание, что в затраты в этом случае включается стоимость предметов, не переданных в эксплуатацию, а поступивших на склад организации.**

Методика формирования затрат по производству и реализации для целей налогообложения в бюджетных организациях существенно отличается от методики, действующей в коммерческих организациях, и не в пользу бюджетных организаций. Большинство предметов в бюджетных организациях приобретается за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, а это означает, что стоимость их не участвует в формировании прибыли для целей расчета налога на прибыль.

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

Методика формирования затрат по производству и реализации для целей налогообложения в бюджетных организациях существенно отличается от методики, действующей в коммерческих организациях, и не в пользу бюджетных организаций. Большинство предметов в бюджетных организациях приобретается за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, а это означает, что стоимость их не участвует в формировании прибыли для целей расчета налога на прибыль.

В коммерческих организациях главным условием включения стоимости 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.

Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ