

# Бухгалтерский учет нормируемых затрат для целей исчисления налога на прибыль

С 1 января 2019 года вступили в силу изменения в Налоговый кодекс РБ (далее – НК). Значительная их часть связана с введением новой терминологии и группировки доходов и расходов при исчислении налога на прибыль. Валовой прибылью для этих целей признается для белорусских организаций (за исключением банков) сумма прибыли от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов, уменьшенных на сумму внереализационных расходов (п. 2 ст. 167 НК).

**Валовая прибыль** определяется с учетом корректировок, проводимых в соответствии с положениями главы 11 НК (п. 2 ст. 167 НК).

**Затратами**, учитываемыми при налогообложении налогом на прибыль, признаются **экономически обоснованные затраты**, определяемые на основании документов бухгалтерского учета (при необходимости посредством проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета в рамках ведения налогового учета), если иное не установлено НК и (или) законодательством (п. 1 ст. 169 НК).

Следует отметить, что в самом НК термин «затраты» часто подменяется термином **расходы**, то есть законодатель считает их синонимами.

Согласно п. 4 ст. 169 НК **экономически обоснованными затратами не могут быть** признаны расходы при наличии хотя бы одного из следующих критериев:

- фактически не поступил товар (нематериальные активы), не выполнены работы, не оказаны услуги, не переданы имущественные права;
- работы выполнены, услуги оказаны индивидуальным предпринимателем, являющимся одновременно лицом, состоящим в трудовых отношениях с плательщиком, и выполнение таких работ, оказание таких услуг относятся к трудовым обязанностям такого лица;
- работы выполнены, услуги оказаны плательщику (за исключением акционерного общества) организацией (за исключением акционерных обществ), являющейся учредителем (участником) плательщика либо в отношении которой плательщик является учредителем (участником), если вы-

полнение таких работ, оказание таких услуг относятся к обязанностям работника, состоящего с плательщиком в трудовых отношениях.

Для целей налогообложения **доход** – определяемая в соответствии с налоговым законодательством экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить (п. 2.6 ст. 13 НК).

Для целей бухгалтерского учета:

- **доходы** – повышение экономических выгод в результате увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к росту собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника имущества (учредителей, участников) организации (абз. 5 ст. 1 Закона РБ от 12.07.2013 № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-3));

- **расходы** – уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации;

- **затраты** – стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах (абз. 2 п. 2 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102).

Как видим, для целей бухгалтерского учета термины «затраты» и «расходы» не являются идентичными.

К затратам, учитываемым при налогообложении, относятся (см. рис.):

- затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее – затраты по производству и реализации);

нормируемые затраты.

**ТАБЛИЦА 1. НОРМИРУЕМЫЕ ЗАТРАТЫ В СООТВЕТСТВИИ С ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РБ**

Подп. п. 1 ст. 171 НК	Вид затрат	Примечание
1	2	3
1.1	Командировочные расходы (расходы на служебные командировки) в пределах норм, установленных законодательством	<p>Перечень командировочных определен в:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ст. 95 Трудового кодекса РБ (далее – ТК);</li> <li>- Инструкции о порядке и размерах возмещения расходов при служебных командировках в пределах Республики Беларусь, утвержденной постановлением Минфина от 12.04.2000 № 35;</li> <li>- Инструкции о порядке и условиях предоставления гарантий и компенсаций при служебных командировках за границу, утвержденной постановлением Минтруда и соцзащиты от 30.07.2010 № 115.</li> </ul> <p>Нормы расходов определены:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- постановлением Минфина от 30.01.2001 № 7 «Об установлении норм оплаты командировочных расходов при служебных командировках за границу»;</li> <li>- постановлением Минфина от 16.06.2016 № 48 «Об установлении размеров возмещения расходов при служебных командировках». Командировочные расходы (расходы на служебные командировки) включаются в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли, в размерах, не превышающих установленные названными нормативными правовыми актами</li> </ul>
1.2	Затраты на оплату стоимости топливно-энергетических ресурсов, израсходованных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством	<p>Регулируются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Положением о порядке разработки, установления и пересмотра норм расхода топливно-энергетических ресурсов, утвержденным постановлением Совмина от 18.03.2016 № 216;</li> <li>- Инструкцией о порядке применения норм расхода топлива для механических транспортных средств, машин, механизмов и оборудования, утвержденной постановлением Минтранспорта и коммуникаций от 31.12.2008 № 141.</li> </ul> <p>Нормы расхода топлива в области транспортной деятельности утверждены постановлением Министерства транспорта и коммуникаций РБ от 06.01.2012 № 3</p>
1.3	Потери от недостачи и (или) порчи при хранении, транспортировке и (или) реализации товаров, запасов в пределах норм естественной убыли, а также норм потерь (боя), установленных законодательством, а при их отсутствии – в пределах норм, установленных руководителем по согласованию с собственником, общим собранием участников, членов потребительского общества, уполномоченных или лицом, ими уполномоченным	<ul style="list-style-type: none"> <li>- для организаций системы торговли и общественного питания нормы товарных потерь утверждены приказом Минторга от 02.04.1997 № 42; Методические рекомендации по расчету и бухгалтерскому учету потерь товаров в магазинах (отделах, секциях) самообслуживания и торгующих с открытой выкладкой товаров, утвержденные приказом Минторга от 27.10.1999 № 113;</li> <li>- для организаций, осуществляющих перевозку грузов железнодорожным транспортом, нормы естественной убыли массы грузов утверждены постановлением Минтранспорта и коммуникаций от 13.07.2015 № 34 и ТКП 8.015-2014 (02190) «Порядок определения предельных расхождений в результатах определения массы нетто груза, перевозимого железнодорожным транспортом»;</li> <li>- для организаций, осуществляющих поставку калийных удобрений на экспорт и внутренний рынок, нормы естественной убыли определены постановлением Минторга от 20.07.2009 № 39;</li> <li>- для организаций, осуществляющих поставку нефти и нефтепродуктов на экспорт и внутренний рынок, нормы естественной убыли установлены постановлением Минторга от 09.12.2011 № 43 и приказом Минторга от 21.12.2011 № 171</li> </ul>

1	2	3
1.4	Расходы на управленческие услуги, оказываемые индивидуальными предпринимателями, а также организациями, применяющими особые режимы налогообложения, в пределах суммы, рассчитанной исходя из коэффициента соотношения средней заработной платы руководителей организаций и средней заработной платы по организации в целом, определенного в порядке и размере, установленных законодательством	Постановление Совмина от 08.07.2013 № 597 «О совершенствовании условий оплаты труда руководителей организаций в зависимости от результатов финансово-хозяйственной деятельности, признании утратившими силу некоторых постановлений Совета Министров Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов»
1.5	Затраты по контролируемой задолженности в пределах, рассчитанных в соответствии со ст. 172 НК	<p>Следует особо подчеркнуть, что для целей:</p> <p>- <b>НК под собственным капиталом белорусской организации</b> понимается разница между суммой активов и суммой всех обязательств <b>без учета суммы обязательств по налогам, сборам (пошлинам), обязательным страховым взносам в бюджет ФСЗН, а также суммы налогов, сборов (пошлин) и пеней, по которым предоставлены отсрочка и (или) рассрочка уплаты, суммы бюджетных займов</b> (пп. 2.2 п. 2 ст. 172 НК).</p> <p>- <b>бухгалтерского учета и отчетности собственный капитал</b> – активы организации за вычетом ее обязательств (абз. 20 ст. 1 Закона № 57-3). При этом <b>активы</b> – имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод, а <b>обязательства</b> – задолженность организации, возникающая в результате совершенных хозяйственных операций, погашение которой приведет к уменьшению активов или увеличению собственного капитала организации (абз. 2 и 8 ст. 1 Закона № 57-3)</p>
1.6	Для организаций, осуществляющих эксплуатацию жилищного фонда и (или) предоставляющих жилищно-коммунальные услуги, за исключением организаций системы Минэнерго, – затраты на оплату накладных расходов и технологических потерь в пределах норм и нормативов, установленных в соответствии с законодательством	Постановление Министерства жилищно-коммунального хозяйства от 15.06.2017 № 8 «Об определении норм расходов»

**ТАБЛИЦА 2. ПРОЧИЕ НОРМИРУЕМЫЕ ЗАТРАТЫ**

Подп. п. 2 ст. 171 НК	Вид затрат	Примечание
1	2	3
2.1	<p>Выплаты физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и натуральной формах в виде:</p> <p>вознаграждений по итогам работы за год, выплат, носящих характер вознаграждения по итогам работы за год</p> <p>единовременных пособий лицам, уходящим на пенсию</p> <p>доплат, компенсаций, пособий, порядок выплаты которых и их минимальный размер установлены законодательством и по которым законодательством предоставлено право их повышения, в размерах, установленных коллективным договором, соглашением, нанимателем, превышающих минимальный размер</p>	ст. 69 и 70 ТК

1

2

3

<p>доплат, компенсаций, пособий, по которым законодательством предоставлено право определения размера и порядка выплаты, в размерах, установленных коллективным договором, соглашением, нанимателем, в пределах, установленных законодательством, при их наличии единовременной выплаты (материальная помощь, пособие) на оздоровление</p>	<p>оплаты дополнительных отпусков, обязанность предоставления которых установлена законодательством. Настоящее положение распространяется в том числе на выплату в соответствии с законодательством денежной компенсации за неиспользованные дни указанных дополнительных отпусков</p>	<p>ст. 182 ТК</p>
<p>2.2 Расходы по благоустройству населенных пунктов и прилегающих территорий, памятных мест</p>	<p>Расходы на проведение в соответствии с законодательством по случаю государственных праздников, праздничных дней и памятных дат, официальных торжественных мероприятий, военных парадов, артиллерийских салютов и фейерверков</p>	<p>ст. 157 ТК; постановление Совмина от 19.01.2008 № 73 «О дополнительных отпусках за работу с вредными и (или) опасными условиями труда и особый характер работы</p>
<p>2.3 Вознаграждения и (или) компенсируемые расходы членам совета директоров (наблюдательного совета), представителям государства в органах управления организаций, если иное не установлено законодательством</p>	<p>Представительские расходы</p>	<p>Указ Президента РБ от 26.03.1998 № 157 «О государственных праздниках, праздничных днях и памятных датах в Республике Беларусь»</p>
<p>2.4 Затраты по транспортировке (доставке) покупателей (заказчиков) до торгового объекта (места выполнения работ, оказания услуг) и обратно в направлениях, обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования</p>	<p>2.5</p>	<p>Указ Президента РБ от 19.02.2008 № 100 «О некоторых вопросах владельческого надзора»</p>
<p>2.6</p>	<p>2.7</p>	<p>Разъездной характер возникает у работников, выполняющих работу на объектах, расположенных вне места постоянной работы, связанную с поездками сверх установленной продолжительности рабочего времени от места постоянной работы до места работы на объекте и обратно, а также с регулярными служебными поездками в пределах обслуживаемого ими участка (п. 3 Инструкции о порядке, условиях и размерах выплаты компенсаций за подвижной и разъездной характер работы, производство работы вахтовым методом, постоянную работу в пути, работу вне места жительства (полевое довольствие), утвержденной постановлением Минтруда и соцзащиты от 25.07.2014 № 70).</p> <p>Следует обратить внимание, что ст. 106 ТК предусмотрено, что работники, использующие свои <b>транспортные средства, оборудование, инструменты и приспособления</b> для нужд нанимателя, имеют право на получение за их</p>
<p>Компенсация за использование личных <b>транспортных средств</b>, выплачиваемая работникам, работа которых <b>не носит разъездной характер</b>, а также суммы арендной платы, выплачиваемые таким работникам, выступающим арендодателями личного транспортного средства</p>		

