

## Как произвести корректировку данных бухгалтерского учета основных средств для целей налогообложения в бюджетных организациях

**В** соответствии со ст. 62 Общей части Налогового кодекса с 1 января 2004 г. для целей налогообложения (определения налоговой базы по налогам) и осуществления налогового контроля необходимо вести налоговый учет. Налоговый учет ведется путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством. Порядок ведения налогового учета определяется законодательством

Сказанное в полной мере относится к бюджетным организациям. Более того, необходимость в таких корректировках была и раньше. Бюджетные организации практически всегда работали в условиях ст. 62 Налогового кодекса.

Например, с 1 января 2002 г. в бюджетных организациях недостача имущества в пределах норм естественной убыли и сверх норм, если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них, в соответствии с решением руководителя организации списывается на увеличение расходов. В составе расходов учитываются также выявленные при инвентаризации и списанные по решению руководителя суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности (см. ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности»). Указанные выше суммы учитываются в составе расходов (затрат) по дебету субсчетов 200, 211, а при определении налоговой базы по налогу на прибыль в себестоимость продукции (работ, услуг) включается лишь недостача имущества в пределах норм естественной убыли.

По некоторым вопросам бюджетные организации производят корректировку данных бухгалтерского учета, не имея четких официальных указаний. И поэтому на практике не только бюджетные организации решают эти вопросы по-разному, но и у налоговых органов при провер-

ке правильности исчисления и уплаты платежей в бюджет нет единой методики при определении налоговой базы по налогам.

Так, в соответствии с п. 2.2.24 и 2.2.25 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), в себестоимость продукции включаются амортизационные отчисления от стоимости основных средств и амортизационные отчисления от стоимости нематериальных активов, рассчитанные в соответствии с законодательством. Но в бюджетных организациях амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется один раз в конце года и в себестоимость продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете не включается, а относится на уменьшение «Фонда в основных средствах» (Д-т субсчета 250 и К-т субсчета 020).

При приобретении объектов основных средств одновременно с отражением в учете первоначальной стоимости поступивших объектов (Д-т счета 01 и К-т субсчета 178) эта же сумма относится на расходы (затраты) организации за счет соответствующего источника финансирования (Д-т субсчетов 200, 211, 246 и К-т субсчета 250). Такой порядок отражения на счетах бухгалтерского учета определен инструкциями по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов организациями, финансируемыми из бюджета (утверждены постановлениями Минфина от 20.12.2001 г. № 125 и № 126).

Аналогичным образом в соответствии с указаниями Минфина на счетах отражаются операции по приобретению МБП (Д-т счета 07 и К-т субсчета 178; Д-т субсчетов 200, 211, 246 и К-т субсчета 260).

По сложившейся традиции в балансе необходимо обеспечить следующие равенства:

- разность дебетового остатка по счету 01 «Основные средства» и кредитового остатка по счету 02 «Амортизация основных средств» должна равняться кредитовому остатку счета 25 «Фонд в основных средствах»;

- дебетовый остаток счета 07 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» должен равняться кредитовому остатку счета 26 «Фонд в малоценных и быстроизнашивающихся предметах».

Кредитовый остаток счета 25 означает остаточную стоимость основных средств организации. Этот показатель при необходимости можно получить, сравнив остатки счетов 01 и 02. Остаток счета 26 означает то же, что и остаток счета 07.

Из вышеизложенного вытекает, что счета 25 и 26 являются лишь счетами, обеспечивающими баланс. Они не несут никакой дополнительной информации.

В коммерческих организациях, в отличие от бюджетных, амортизация основных средств и нематериальных активов начисляется ежемесячно и отражается в бухгалтерском учете на счетах по учету затрат (расходов). Для целей налогообложения из затрат (расходов) следует исключить лишь амортизацию по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности.

А как же откорректировать данные бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов для целей налогообложения в бюджетных организациях, осуществляющих предпринимательскую деятельность? На практике этот вопрос решается по-разному.

Чаще специалисты считают, что для целей налогообложения необходимо пользоваться методикой бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов и МБП, утвержденной Минфином. Если при приобретении этих объектов 100% их стоимости надо относить на рас-

ходы организации (Д-т субсчета 211), значит, первоначальная стоимость этих объектов в месяце их приобретения включается в себестоимость продукции (работ, услуг) при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Если объекты приобретены за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации (Д-т субсч. 246), первоначальная стоимость таких объектов не включается в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения. Аналогичные рассуждения имеются по отношению к МБП.

Но такое решение вопроса не вытекает из нормативных документов, регламентирующих состав затрат, включаемых в себестоимость продукции при определении прибыли. Такими документами являются:

- Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденные Минстатом, Минтруда, Минэкономики и Минфином (см. п. 2.2.24 и 2.2.25);

- Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденная Министерством по налогам и сборам (см. гл. 4);

- постановление Министерства здравоохранения от 18.12.2002 г. № 87 «Об утверждении особенностей состава затрат, включаемых в себестоимость медицинской помощи и других услуг, оказываемых организациями здравоохранения».

В соответствии с названными документами в себестоимость продукции (работ, услуг) должна включаться амортизация основных средств.

Поэтому при действующей методике учета основных средств и нематериальных активов корректировка данных бухгалтерского учета для целей налогообложения в бюджетных организациях должна проводиться в соответствии с указаниями Министерства по налогам и сборам.

Возможен и другой вариант решения этого вопроса: необходимо внести изменения в План счетов, исключив из него счета 25 и 26, что позволит изменять методику учета движения основных средств, нематериальных активов и МБП и отражать амортизацию основных средств и нематериальных активов в составе затрат (расходов). Методика учета основных средств и нематериальных активов без использования счета 25 автором разработана и опубликована. В ус-

ловиях использования в учете ПЭВМ не составит труда делать расчет амортизации ежемесячно.

Кроме этого, следует помнить, что предпринимательская деятельность в бюджетных организациях (например платные образовательные и медицинские услуги) может осуществляться:

- штатными работниками в течение установленной продолжительности рабочего времени с использованием при этом оборудования и инвентаря, а также других материальных ценностей, приобретенных за счет бюджетных средств, в помещениях, содержащихся за счет бюджетных средств. Конкретные перечни отдельных видов деятельности, осуществляемой штатными работниками организаций в их основное рабочее время за плату, разрабатываются и утверждаются соответствующими республиканскими органами государственного управления, иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, по согласованию с Минфином и должны соответствовать роду деятельности этих организаций;

- работниками, состоящими в штате структурного подразделения, содержащегося за счет доходов, получаемых от оказания платных услуг, на площадях и оборудовании, содержащихся за счет внебюджетных средств.

Сказанное существенно влияет на организацию бухгалтерского учета. Так, в организациях, в которых штатные работники в свое основное рабочее время оказывают услуги за плату, возникает необходимость косвенного распределения затрат между деятельностью, осуществляемой за счет бюджетных и внебюджетных источников, а также восстановления расходов, произведенных за счет бюджетных средств.

По этому поводу совместным постановлением трех министерств (Минздрава, Минфина и Минэкономики) от 30.06.2003 г. № 31/105142 утверждена Инструкция о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги в организациях здравоохранения, финансируемых из бюджета. Не вдаваясь в подробности и не раскрывая недостатки названного документа, следует заметить, что в нем об амортизации основных средств и нематериальных акти-

вов речи нет. Разработчикам Инструкции не удалось, не меняя действующий План счетов, изменить методику учета амортизации (отразить ее в составе расходов на платные медицинские услуги), хотя такая задача перед ними стояла.

Хочется обратить внимание разработчиков новых методик бухгалтерского и налогового учета на то, что в Положении о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов (в редакции от 24.01.2003 г. № 33/10/15/1) предусмотрена возможность и определен порядок распределения амортизационных отчислений от стоимости амортизируемых объектов, одновременно используемых в предпринимательской деятельности и в деятельности, не связанной с извлечением дохода.

В п. 8 названного Положения сказано, что амортизируемая стоимость объекта основных средств, используемого одновременно в предпринимательской деятельности и в деятельности, не являющейся предпринимательской, в каждой из этих частей (рассчитываемых исходя из соотношения натуральных показателей, характеризующих то или иное направление использования объекта) переносится соответственно на издержки производства и обращения, уменьшает прибыль или списывается за счет собственных источников, образованных из прибыли, остающейся после внесения обязательных платежей в республиканский и/или местные бюджеты, государственные внебюджетные фонды в распоряжении коммерческой организации, либо соответствующих источников некоммерческой организации. В п. 47 Положения имеется указание о том, что амортизационные отчисления по таким объектам производятся линейным способом.

Поэтому при отражении в бухгалтерском учете амортизации основных средств в составе затрат (расходов) в соответствии с методикой, разработанной автором статьи, не должно быть проблем, связанных с распределением амортизации между видами деятельности по тем объектам, которые одновременно используются в предпринимательской деятельности и в деятельности, не связанной с извлечением дохода.

**Анна ЧЕРНЮК,**  
доцент БГЭУ.