

*Пименова Виктория Валерьевна*  
*магистрант*  
*2 курс, направление подготовки "Экономика"*  
*ФГАОУ ВО "Северный (Арктический)*  
*федеральный университет имени М.В.Ломоносова*  
*Россия, г.Архангельск*

## **ОСОБЕННОСТИ ИСЧИСЛЕНИЯ И УПЛАТЫ В БЮДЖЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ БЮДЖЕТНЫМИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ**

***Аннотация:** Налог на прибыль является одним из самых сложных и интересных налогов в Российской Федерации. Статья разъясняет порядок учёта расчетов по налогу на прибыль при ведении налогового учёта бюджетными учреждениями в соответствии с требованиями налогового законодательства.*

***Ключевые слова:** бюджетные учреждения, налоговый учёт, предпринимательская деятельность, налог на прибыль, прибыль, налоговая декларация.*

***Abstract:** Profit tax is one of the most difficult and interesting taxes in the Russian Federation. Article clarifies the procedure for accounting of calculation for profit tax when conducting tax accounting budgetary institutions in accordance with the requirements of tax legislation.*

***Keywords:** budget institutions, tax accounting, business activity, profit tax, profit, tax return.*

Учреждение, осуществляющее приносящую доход деятельность, как правило, должно уплачивать налог на прибыль.

Учреждение – это унитарная некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или

иных функций некоммерческого характера (статья (далее - ст.) 123.21 Гражданского кодекса РФ).

Некоммерческой является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками (ст.2 ФЗ № 7 от 12.01.1996). Одной из форм некоммерческой организации являются учреждения, к которым относятся государственные, муниципальные и частные (в том числе общественные) учреждения. Государственные или муниципальные учреждения могут быть казенными, автономными или бюджетными (ст.9.1 ФЗ № 7 от 12.01.1996). Бюджетные учреждения занимают ведущее место в системе некоммерческих организаций.

Бюджетное учреждение – это некоммерческая организация, которая создана Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг для обеспечения реализации предусмотренных законодательством полномочий соответственно органов государственной власти, органов местного самоуправления в сферах науки, образования, культуры, здравоохранения, социальной защиты и занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах (ст.9.2 ФЗ № 7 от 12.01.1996).

Финансовое обеспечение выполнения государственного или муниципального задания бюджетным учреждением осуществляется в виде субсидий из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Бюджетные учреждения не имеют права отказываться от выполнения государственного задания, но вправе осуществлять иные виды деятельности, не являющиеся основными видами деятельности при условии, что такая деятельность указана в его учредительных документах и соответствует цели, ради которой оно создано. Поэтому, будучи российскими организациями, бюджетные учреждения, находящиеся на общей системе налогообложения на основании пункта 1 (далее - п.) ст.246 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) признаются налогоплательщиками налога на

прибыль организаций.

Налог на прибыль – это прямой федеральный и регулирующий налог, порядок исчисления и уплаты которого определён главой 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ. Таким образом, учет расчетов по налогу на прибыль бюджетными учреждениями ведётся в общеустановленном порядке.

Счёт 0 303 03 000 "Расчёты по налогу на прибыль организаций" отражает задолженность бюджетного учреждения перед бюджетом по налогу на прибыль, соответственно, исчисленному согласно требованиями главы 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ, а также пунктом 130 Бюджетной инструкции N 174н и пунктом 158 Бюджетной инструкции N 183н. Операции бюджетных учреждений по налогу на прибыль организаций до 31 декабря 2018 года отражались по подстатье КОСГУ 131 "Доходы от оказания платных услуг" или 189 "Иные доходы", в зависимости от решения, принятого в учетной политике (п. 9 разд. II Порядка N 209н). С 01 января 2019 года применяется только КОСГУ 131 "Доходы от оказания платных услуг". Перечисление данного налога учитывается со знаком "минус" по коду КОСГУ 189 (Письмо Минфина России от 02.08.2012 N 02-03-09/3040). Одновременно производится запись по забалансовому счету 17 со знаком "минус".

Сумма начисленного налога зависит от окончательного финансового результата хозяйственной деятельности организации и рассчитывается как процент от налогооблагаемой прибыли, которую она получила.

По общим правилам налогового учёта (ст.247 НК РФ) объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль. Прибыль – это превышение полученных доходов организации над величиной произведённых расходов. Между тем при определении налоговой базы бюджетными учреждениями имеются определенные особенности. Например, не включаются в расчёт, полученные и использованные по назначению:

- субсидии (подпункт 14 (далее – пп.) п.1 ст.251 НК РФ, Письмо Минфина России от 10.09.2015 N 03-03-06/4/52215);

- гранты (пп.14 п.1 ст.251 НК РФ), которые предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, при обязательном предоставлении грантодателю отчёта о целевом использовании гранта;
- целевые благотворительные пожертвования (пп.1 п.2 ст.251 НК РФ, Письма Минфина России от 29.10.2013 N 03-03-06/4/46052, от 10.12.2015 N 03-03-06/4/72349);
- средства, предоставленные из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций (пп.3 п.2 ст.251 НК РФ);
- основные средства, приобретённые за счет бюджетных субсидий и иных источников целевого финансирования, которые не подлежат амортизации (пп.1 п.2 ст.256 НК РФ, Письмо Минфина России от 18.03.2013 N 03-11-06/2/8166);
- основные средства, приобретённые за счет средств от приносящей доход деятельности, но используемые только для осуществления уставной деятельности бюджетного учреждения, которые также амортизации не подлежат (Письмо Минфина России от 25.05.2011 N 03-03-06/4/52).

В связи с этим учреждения обязаны вести отдельный учёт доходов и расходов по налогу. При отсутствии такого учёта указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Все доходы, получаемые бюджетными учреждениями от основной предпринимательской и внереализационной деятельности, облагаются налогом на прибыль (п.1 ст.247, п.1 ст.248 НК РФ, Письма Минфина России от 20.06.2018 N 03-07-11/42116, от 23.05.2013 N 03-03-06/4/18539). К доходам от реализации относится выручка, которая определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчётами за реализованные товары, работы, услуги (ст.249 НК РФ). Внереализационными доходами в соответствии со статьей 250 НК РФ признаются доходы, не являющиеся доходами от реализации, то есть доходы, не перечисленные в статье 249 НК РФ. Внереализационные доходы бюджетного учреждения:

- суммы пожертвований, которые использованы не по прямому назначению (п.14

ст.250 НК РФ);

- денежные средства, имущество, полученное безвозмездно (за исключениями, предусмотренными ст.251 НК РФ) (п. 8 ст. 250 НК РФ, Письмо Минфина России от 12.08.2013 N 03-03-10/32649);
- арендная плата за предоставление в пользование имущества учреждения и объектов интеллектуальной собственности (п. п. 4, 5 ст. 250 НК РФ, Письмо Минфина России от 30.05.2012 N 03-07-11/158);
- возмещение арендаторами коммунальных и эксплуатационных услуг (Письмо Минфина России от 27.08.2012 N 03-03-06/4/88);
- возмещение виновных за причинение ущерба учреждению, штрафы, пени, неустойки за нарушение контрагентами определенных обязательств (п.3 ст.250 НК РФ);
- суммы страхового возмещения в связи с наступлением страхового случая (Письма Минфина России от 10.11.2017 N 03-03-06/3/74209, от 31.10.2014 N 03-03-06/4/55221, от 17.07.2013 N 03-03-05/27903);
- излишки имущества, выявленного в результате инвентаризации (п.20 ст.250 НК РФ, Письмо Минфина России от 07.08.2013 N 03-03-05/31863);
- возмещение расходов по уплате госпошлины и судебных издержек (Письмо Минфина России от 16.08.2013 N 03-03-05/33508) и т.д.

Соответственно расходы, осуществляемые бюджетными учреждениями при ведении коммерческой деятельности, учитываются в целях налогообложения, если они экономически оправданы и документально подтверждены при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (ст.252 НК РФ). Документально подтверждённые расходы – это затраты, обоснованные документами, которые оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации. Необходимо отметить, что унифицированный передаточный документ также может быть использован для подтверждения затрат учреждения (Письма ФНС России от 05.03.2014 N ГД-4-3/3987@, от 21.04.2014 N ГД-4-3/7593). Такие документы необходимо учитывать в том

отчётном периоде, к которому они относятся (Письма Минфина России от 27.07.2015 N 03-03-05/42971 и от 25.03.2019 N СД-4-3/5272).

Расходы, как и доходы, делятся на расходы, связанные с производством (реализацией) и внереализационные расходы. Расходы, связанные с производством и реализацией – это расходы на изготовление товаров, их хранение и доставку, на содержание и ремонт основных средств и прочие подобные расходы (п.1 ст.253 НК РФ). Внереализационные расходы – это расходы организации, которые непосредственно не связаны с производством, реализацией товаров, работ, услуг. Например, это проценты по займам, судебные расходы, расходы на услуги банков. Состав внереализационных расходов приведен в статье 265 НК РФ.

Пропорциональное распределение расходов, установленное п. 1 ст. 272 НК РФ, учреждение должно производить по итогам каждого квартала, а не нарастающим итогом. То есть доходы и расходы, полученные (произведенные) учреждением, например, в I квартале, не могут учитываться при распределении за II квартал (Письмо Минфина России от 27.06.2017 N 03-03-06/3/40354). Для признания доходов и расходов бюджетное учреждение может выбрать или метод начисления (ст.271, 272 НК РФ) или кассовый метод (ст. 273 НК РФ).

При методе начисления доходы признаются в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления в оплату реализованных товаров (работ, услуг) денежных средств, а также иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (ст.271 НК РФ). Расходы, принимаемые для целей налогообложения по методу начисления, в соответствии со статьей 272 НК РФ признаются таковыми в том отчётном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты.

Если на предприятии действует метод начисления, то данные расходы делятся на прямые и косвенные.

Прямые расходы – это материальные затраты; расходы на оплату труда персоналу, участвующему в процессе производства товаров, выполнения работ,

оказания услуг и расходы на обязательное пенсионное и социальное страхование, начисленные на указанные расходы по оплате труда; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Косвенные расходы – это все иные расходы, не относящиеся к прямым, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчётного (налогового) периода.

Перечень прямых и косвенных расходов законодательно не установлен, поэтому необходимо разработать его самостоятельно и закрепить в учётной политике.

Доходы и расходы при кассовом методе признаются только после их фактической оплаты.

Бюджетные учреждения могут применять кассовый метод только в том случае, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг без учёта НДС не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал (п.1 ст.273 НК РФ).

Для формирования информации о расчете налога на прибыль бюджетные организации обязаны вести налоговый учет, под которым понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в установленном порядке (ст.313 НК РФ). Данные налогового учёта подтверждаются первичными учётными документами, в том числе справкой бухгалтера, аналитическими регистрами налогового учета, а также расчётом налоговой базы.

Все доходы и расходы учреждения можно разделить на доходы, которые учитываются при налогообложении прибыли (ст.ст.249 и 250 НК РФ); доходы, которые не учитываются при налогообложении прибыли (ст.251 НК РФ); расходы, учитываемые при налогообложении прибыли (ст.ст.253-269 НК РФ); расходы, не учитываемые при налогообложении прибыли (ст.270 НК РФ).

Сроки и порядок уплаты налога на прибыль и авансовых платежей

устанавливает статья 272 НК РФ. Особенностью бюджетных учреждений является то, что они уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода и не уплачивают в течение отчетного периода суммы ежемесячных авансовых платежей. Налог на прибыль по итогам года уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п.1 ст.287, п.4 ст.289 НК РФ).

Общая ставка по налогу на прибыль составляет 20%, при этом, сумма налога, исчисленная по налоговой ставке 3% в период 2017 - 2024 гг., зачисляется в федеральный бюджет, а исчисленная по налоговой ставке 17% в период 2017 - 2024 гг., зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации. В соответствии с законодательством ставка налога на прибыль в бюджеты субъектов Российской Федерации для отдельных категорий налогоплательщиков может быть понижена (но не менее 12,5%) или составлять 0% при соблюдении определенных условий (ст.184 НК РФ).

Начисление налога на прибыль в бухгалтерском учете бюджетного учреждения отражается следующим образом:

- начислен налог на прибыль (Дебет счета 2 40110 120 "Доходы от собственности" или Дебет счёта 2 40110 131 "Доходы от оказания платных услуг (работ), или Дебет счёта 2 40110 172 "Доходы от операций с активами» Кредит счёта 2 30303 730 "Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль организаций");
- перечислен налог на прибыль (Дебет счёта 2 (1) 30303 830 "Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на прибыль организаций" Кредит счёта 2 20111 610 "Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства").

Бухгалтерские записи по начислению налога на прибыль производятся на сумму налога, исчисленную по итогам отчетного (налогового) периода и отраженную в Налоговой декларации.

Налоговая декларация предоставляется бюджетными учреждениями-налогоплательщиками независимо от наличия у них обязанности по уплате



налога и особенностей его исчисления в налоговые органы по итогам отчётного периода не позднее 28 календарных дней со дня его окончания, а по итогам налогового периода не позднее 28 марта следующего за истекшим налоговым периодом года (ст.298 НК РФ). Отчётными периодами по налогу на прибыль согласно статье 285 НК РФ признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций признается календарный год (с 1 января по 31 декабря). Если средняя численность работников бюджетного учреждения за предшествующий календарный год составила более ста человек, налоговая декларация в обязательном порядке предоставляется в электронном виде. В настоящее время форма декларации по налогу на прибыль организаций и порядок её заполнения утверждены Приказом ФНС России от 19.10.2016 № ММВ-7-3/572@.

Налог на прибыль важен для экономических отношений, в которые вступают учреждения и контролирующие органы. Нарушение утверждённых законом норм и правил учёта расчётов по налогу на прибыль со стороны бюджетного учреждения влекут для них серьёзные последствия – штрафы, пени, санкции и судебные разбирательства (ст.ст.75, 120, 122 НК РФ).

## **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации, Часть вторая [электронный ресурс]: федер. закон : от 05.08.2000, № 117 - ФЗ. - Электрон. дан. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/> , доступ СПС "Консультант плюс" (дата обращения : 01.04.18). – Загл. с экрана.

2 Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации, Часть первая [электронный ресурс]: федер. закон: от 30.11.1994, № 51 - ФЗ. - Электрон. дан. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> , доступ СПС "Консультант плюс" (дата обращения : 01.04.19). – Загл. с экрана.

3 Российская Федерация. Законы. Федеральный закон о некоммерческих организациях [электронный ресурс] : от 12.01.1996, № 7 - ФЗ. - Электрон. дан. –

Режим доступа : <http://www.consultant.ru/> , доступ СПС "Консультант плюс" (дата обращения : 01.03.19). – Загл. с экрана.

4 Путеводитель по бюджетному учёту и налогам. [Электронный ресурс] // Практическое пособие по бухгалтерскому учёту для бюджетных и автономных учреждений – 2019. – Электрон. дан. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/> , доступ СПС "Консультант плюс" (дата обращения : 05.04.19). – Загл. с экрана.

5 Семенихин В.В. Бюджетные учреждения. [Электронный ресурс] // ГроссМедиа, РОСБУХ – 2017. – Электрон. дан. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>, доступ СПС "Консультант плюс" (дата обращения: 05.04.19). – Загл. с экрана.

6 Артемова И.В. Декларация по налогу на прибыль. [Электронный ресурс] // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №3. – Электрон. дан. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru/> , доступ СПС "Консультант плюс" (дата обращения : 05.04.19). – Загл. с экрана.

7 Зарипова М. Льготы по налогу на прибыль в 2019 году. [Электронный ресурс] // Госсектор: учет, планирование и контроль. – 2018. – №11. – Электрон. дан. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>, доступ СПС "Консультант плюс" (дата обращения: 05.04.19). – Загл. с экрана.