ВЕСТНИК ПЕРМСКОГО УНИВЕРСИТЕТА

2009 ЭКОНОМИКА Вып. 2(2)

РАЗДЕЛ IV. БЮДЖЕТНЫЙ УЧЕТ

УДК 657

ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ РАЗРАБОТКИ «ПБУ 18/02» ДЛЯ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Т.Г. Шешукова, д. экон. наук, проф., зав. кафедрой учета, аудита и экономического анализа
К.В. Разуваева, преп. кафедры учета, аудита и экономического анализа
ГОУВПО «Пермский государственный университет», 614990, Пермь, ул. Букирева, 15
Электронный адрес: sheshukova@psu.ru

Рассматривается вопрос регулирования разниц, возникающих при формировании финансового результата текущей деятельности в бюджетном учете и одновременном формировании налогооблагаемой прибыли в налоговом учете, и классификации разниц на основе ПБУ 18/02.

Разработаны рекомендации по отражению в бюджетном учете разниц, возникающих при формировании финансового результата текущей деятельности, сформированного в бюджетном учете от налогооблагаемой прибыли сформированной по правилам налогового учета.

Ключевые слова: постоянные разницы; вычитаемые временные разницы; налогооблагаемые временные разницы; отложенный налоговый актив; отложенное налоговое обязательство; условный доход; условный расход; текущий налог на прибыль.

В 2003 г. для организаций, признаваемых в установленном законодательством Российской Федерации порядке налогоплательщиками налога на прибыль, вступил в силу приказ Минфина РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02» от 19.11.2002 № 114н (далее по тексту – ПБУ 18/02) [3]. ПБУ 18/02 в соответствии с п.1 «устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций». Данное положение не распространяется на кредитные организации и бюджетные учреждения. Для бюджетных учреждений аналогичный документ не принят. По отношению к учреждениям, имеющим бюджетный статус, в вопросе исчисления и соответственно отражения в бюджетном и налоговом учете налога на прибыль параллельно действуют два документа:

1. С 1 января 2009 г. организация и ведение бюджетного учета осуществляются в соответствии с приказом Минфина РФ «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» от 30.12.2008 № 148н (далее по тексту – Инструкция № 148н) [4].

2. С 1 января 2002 г. организация и ведение налогового учета для всех налогоплательщиков налога на прибыль, в т.ч. и бюджетных учреждений, осуществляется в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ, утв. Федеральным законом от 06.08.2001 № 110-ФЗ. (далее по тексту – НК РФ) [1].

Таким образом, область бюджетного учета регулирует Инструкция № 148н, а область налогового учета – гл. 25 НК РФ. Нет документа – «посредника», связывающего данные две области по ряду особенностей, характерных для бюджетных учреждений при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Поэтому большое практическое значение имеет документ, регулирующий ситуации, неизбежно возникающие при формировании налогооблагаемой прибыли в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ и одновременном формировании финансового результата на счетах бюджетного учета.

Цель разработки документа – урегулирование разниц, возникающих при формировании финансового результата текущей деятельности в бюджетном учете и одновременном формировании налогооблагаемой прибыли в налоговом учете, для прозрачности формирования показателей, возникающих при расчете налога на прибыль. В рамках разработки проекта для бюджетных учреждений необходимо:

1. Рассмотреть структуру действующего ПБУ 18/02.

2. Проанализировать теоретическую основу, а именно понятийный аппарат, оценить возможность применения отдельных положений

© *Шешукова Т.Г., Разуваева К.В., 2009*

ПБУ 18/02 к учетному процессу (коммерческой деятельности) бюджетных учреждений.

3. Разработать рекомендации по отражению разниц, возникающих при формировании налогооблагаемой базы сформированной по правилам налогового учета от финансового результата текущей деятельности, сформированного по правилам бюджетного учета.

ПБУ 18/02 состоит из пяти разделов. В *первом разделе* определена цель документа – установка правил по формированию в бухгалтерском учете и порядку раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль, а также определение взаимосвязи показателя, отражающего прибыль (убыток) исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ и налоговой базы по налогу на прибыль, за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах РФ.

Данная цель актуальна и для бюджетных учреждений, характерной особенностью которых является ведение бюджетного учета, в котором не применяются понятия «прибыль» и «убыток», а формируется либо положительный, либо отрицательный финансовый результат текущей деятельности учреждения (Инструкция № 148н).

Во *втором разделе* рассматривается учет постоянных разниц, временных разниц и постоянных налоговых обязательств (активов).

Формирование постоянных и временных разниц в соответствии с ПБУ 18/02 отражено на рис.1 и 2.

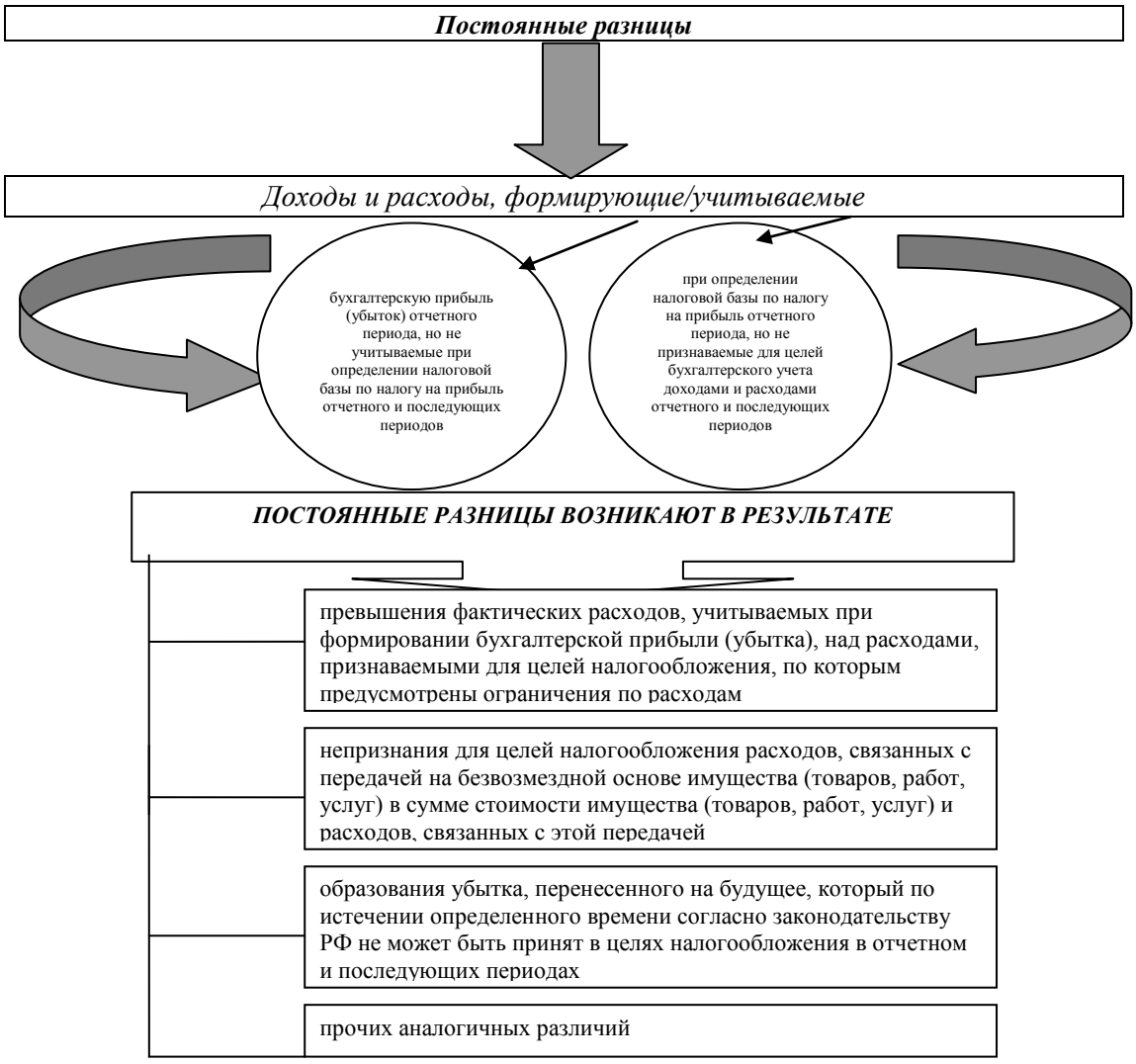

Рис. 1. Механизм формирования постоянных разниц

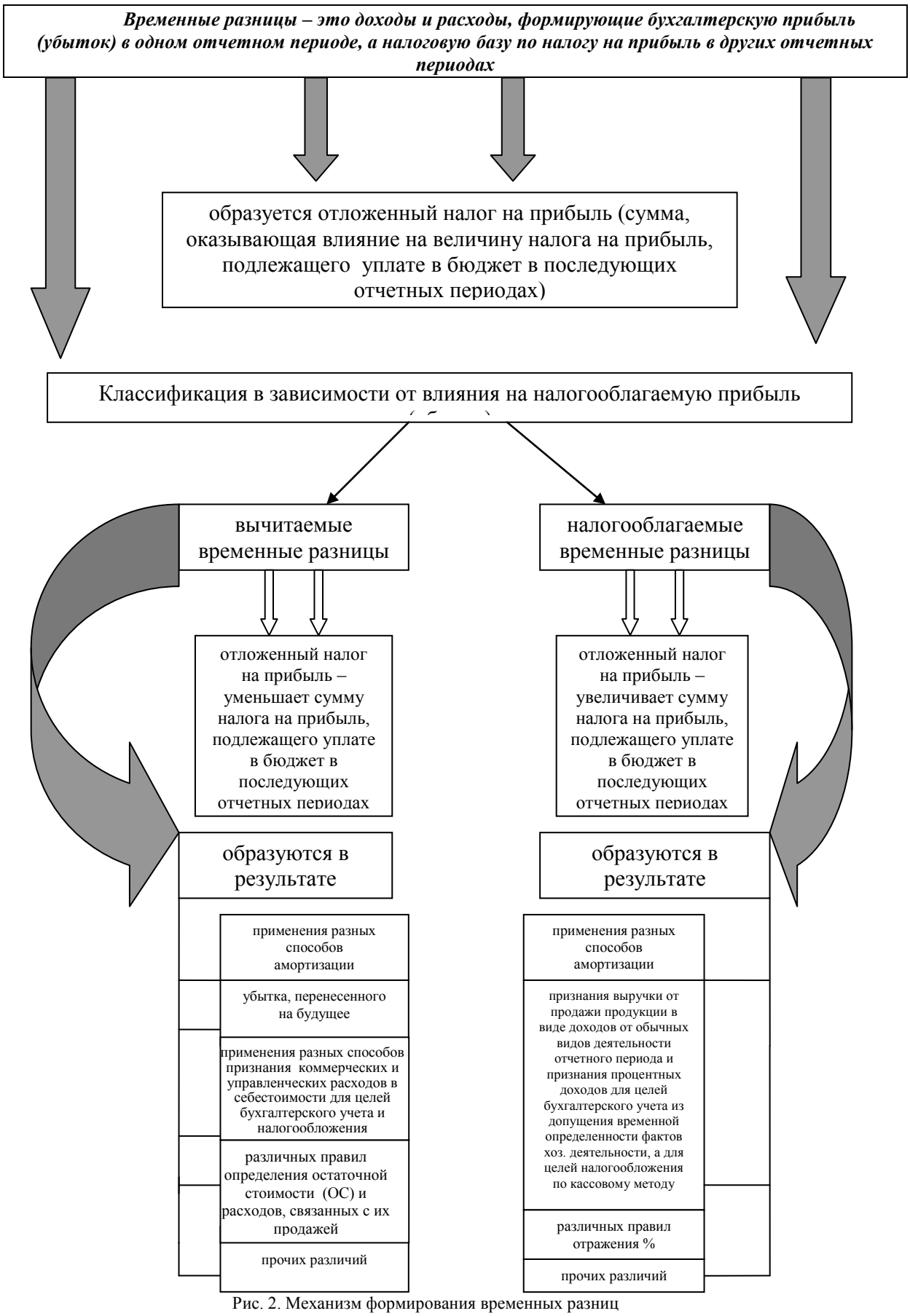

Рис. 2. Механизм формирования временных разниц

В рамках данного раздела рассмотрено понятие постоянного налогового обязательства (актива). Это сумма налога, приводящая либо к увеличению, либо к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Признается постоянное налоговое обязательство (актив) в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница. Определяется постоянное налоговое обязательство по следующей формуле:

ПНО = ПР х % ст. НП, (1)

где ПР – постоянная разница, возникшая в отчетном периоде;

% ст. НП – ставка налога на прибыль.

Насколько теоретически актуальной является данная ситуация для бюджетных учреждений? При расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль по правилам налогового учета и при одновременном формировании текущего финансового результата в бюджетном учете аналогично возникают как постоянные, так и временные разницы (двух видов – вычитаемые и налогооблагаемые). Данные категории возникают по причине существования разных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском (в нашем случае – бюджетном) и налоговом учете. Актуальными для бюджетных учреждений являются превышения фактических расходов, учитываемых при формировании финансового результата текущей деятельности учреждения в бюджетном учете, над расходами, признаваемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения (п.2, п.3 ст.262 НК РФ, пп.11, пп.43, пп.44 п.1, п. 2 ст.264 НК РФ и др.). Как отмечалось выше, в бюджетном учете не формируется прибыль или убыток (Инструкция №148н не оперирует данными терминами), а формируется отрицательный или положительный финансовый результат текущей деятельности. Вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы могут возникать из-за различных способов начисления амортизации, поскольку в бюджетном учете амортизация начисляется только линейным методом (п. 39 Инструкция № 148н), а в налоговом двумя способами – линейным и нелинейным (п.1 ст.259 НК РФ).

Третий раздел в рамках данного документа посвящен отложенным налоговым активам (далее по тексту – ОНА) и отложенным налоговым обязательствам (далее по тексту – ОНО) и порядку признания и отражения их в бухгалтерском учете.

ОНА и ОНО отражаются в бухгалтерском учете организаций на отдельных синтетических счетах. Приказом Минфина РФ «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкции по его применению» от 31.10.2000 № 94н предусмотрены соответствующие счета [2]:

1. Счет 09 «ОНА» предназначен для обобщения информации о наличии и движении ОНА, которые принимаются к бухгалтерскому учету в размере величины:

ОНА = ВВР отч. периода х % ст. НП, (2)

где ВВР – вычитаемые временные разницы, возникающие в отчетном периоде;

% ст. НП – ставка налога на прибыль.

По дебету счета 09 «ОНА» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются ОНА, увеличивающие размер условного расхода (дохода) отчетного периода.

По кредиту счета 09 «ОНА» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение ОНА в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

ОНА при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается с кредита счета 09 «ОНА» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет ОНА ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

2. Счет 77 «ОНО» предназначено для обобщения информации о наличии и движении ОНО, которые принимаются к бухгалтерскому учету в размере величины, определяемой как:

ОНО = НВР отч. периода х % ст. НП, (3)

где НВР – налогооблагаемые временные разницы;

% ст. НП – ставка налога на прибыль.

По кредиту счета 77 «ОНО» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода.

По дебету счета 77 «ОНО» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение ОНО в счет начислений налога на прибыль отчетного периода.

ОНО при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 «ОНО» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет ОНО ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

На рис.3,4 представлено содержание ОНА и ОНО.



Рис. 3. Причина и следствие ОНА

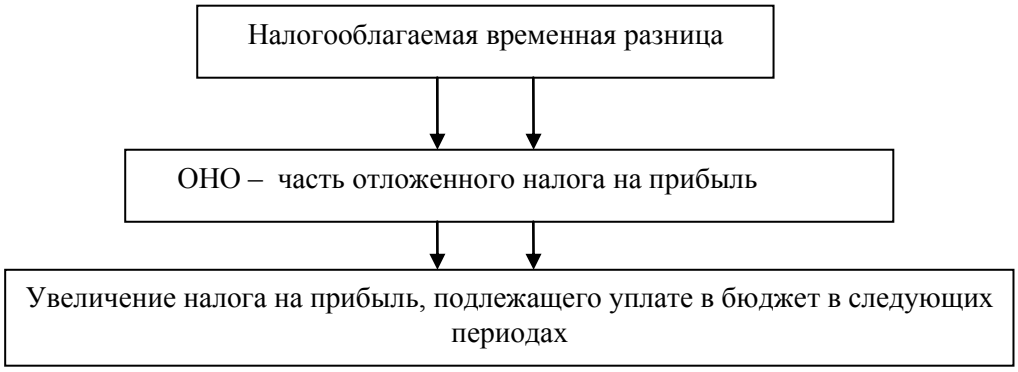

Рис. 4. Причина и следствие ОНО

В бюджетном учете счета по учету ОНА и ОНО не предусмотрены, отсутствуют и соответствующие аналогичные термины. Но при налогообложении прибыли возникают вышеперечисленные категории ОНА и ОНО, определенные по вышеприведенным алгоритмам.

Четвертый раздел – учет налога на прибыль. Для целей ПБУ 18/02 сумма налога на прибыль определяется исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и называется «условный расход (доход)» по налогу на прибыль. Учитывается данный показатель в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков. И второе понятие в рамках данного вопроса – «текущий налог на прибыль», т.е. налог на прибыль для целей налогообложения, иными словами скорректированная сумма условного дохода (расхода). Приведены два способа определения величины текущего налога на прибыль:

1. На основе данных, сформированных в бухгалтерском учете. Величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.
2. На основе налоговой декларации по налогу на прибыль. При этом величина текущего налога на прибыль соответствует сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Также урегулирован вопрос об отражении информации о сумме доплаты или переплаты налога на прибыль, не влияющей на текущий налог на прибыль.

В рамках данного раздела рассмотрены понятия: условный расход (доход) по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль. Данные категории также возникают при формировании налога на прибыль у бюджетных учреждений.

Пятый раздел – раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

В табл.1 представлен понятийный аппарат ПБУ 18/02 и возможность его применения к процессу учета в бюджетных учреждениях.

Таблица 1

Применимость понятийного аппарата ПБУ 18/02 в бюджетных учреждениях

Понятийный аппарат ПБУ 18/02	Применимость для бюджетных учреждений
1. Постоянные разницы	+
2. Вычитаемые временные разницы	+
3. Налогооблагаемые временные разницы	+
4. Отложенный налоговый актив	+
5. Отложенное налоговое обязательство	+
6. Условный доход/расход	+
7. Текущий налог на прибыль	+

После рассмотрения структуры действующего положения можно сделать вывод о том, что при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль у бюджетных учреждений возникают разницы, которые в свою очередь приводят к образованию ОНО и/или ОНА. Поэтому за основу целесообразно принять вышеперечисленные категории. Но причины возникновения разниц не всегда идентичны тем, которые закреплены в ПБУ 18/02, из-за особенностей правил бюджетного учета, закрепленных в Инструкции № 148н.

Перейдем к рассмотрению вопроса о формировании положительного (отрицательного) финансового результата текущей деятельности в бюджетном учете. Расходы, связанные с оказанием платных услуг (заработная плата, материалы, плата за услуги сторонним организациям, например транспортные расходы, амортизация и др.), собираются по дебету счета 2 106 04 340 «Увеличение стоимости изготовления материальных запасов, готовой продукции (работ, услуг)». Списание себестоимости готовой продукции (работ, услуг) фиксируется следующей бухгалтерской записью:

Дебет 2 401 01 130 «Доходы от оказания платных услуг»

Кредит 2 106 04 440 «Уменьшение стоимости изготовления материальных запасов, готовой продукции (работ, услуг)».

Начисление дохода от платной услуги отражается в следующей записи:

Дебет 2 205 03 560 «Увеличение дебиторской задолженности по доходам от оказания платных услуг»

Кредит 2 401 01 130 «Доходы от оказания платных услуг».

Структура счета 00 401 01 000 «Финансовый результат текущей деятельности учреждения» представлена на рис. 5.

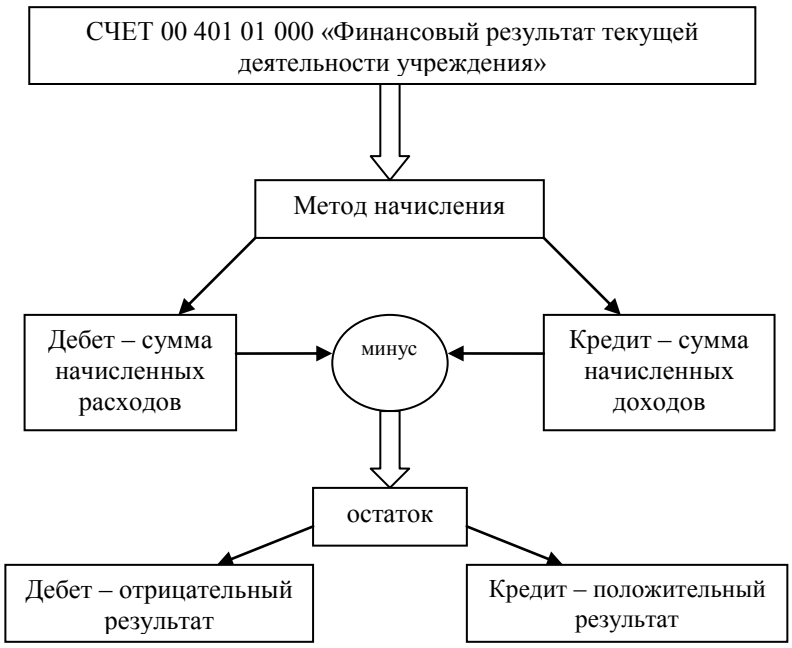

Рис. 5 Структура счета 00 401 01 000 «Финансовый результат текущей деятельности учреждения»

Важный момент – это начисление налога на прибыль, он отражается в следующей записи:

Дебет 2 401 01 130 «Доходы от оказания платных услуг»

Кредит 2 303 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль организаций».

Перечислен в бюджет налог на прибыль:

Дебет 2 303 03 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на прибыль»

Кредит 2 201 01 610 «Выбытие денежных средств учреждения со счетов».

В итоге результат отражает прибыль после налогообложения, т.е. чистую прибыль. В Инструкции № 148н предусмотрен отдельный счет 00 303 03 000 «Расчеты по налогу на прибыль организаций».

Получается, что по установленным правилам действующей Инструкции № 148н в бюджетном учете формируется информация об условном доходе/расходе и текущем налоге на прибыль.

Поскольку именно ОНА и ОНО являются конечными показателями, возникающими при формировании различных видов разниц, то целесообразно в Инструкцию № 148н включить счета (как синтетического, так и аналитического характера) с аналогичными названиями: «Отложенный налоговый актив» в I раздел «Нефинансовые активы» и «Отложенное налоговое обязательство» в III раздел «Обязательства». Данные счета должны корреспондировать со счетами 00 303 03 000 «Расчеты по налогу на прибыль организаций», а именно 2 303 03 730 «Увеличение кредиторской задолженности по налогу на прибыль организаций» и 2 303 03 830 «Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на прибыль организаций», и со счетом 00 401 01 000 «Финансовый результат текущей деятельности учреждения».

В соответствии с ПБУ 18/02 информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете в соответствии со следующими правилами:

1. Либо на основании первичных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно;

2. В аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Информация о причинах формирования разниц и их сумм, безусловно, необходима, и она должна быть прозрачной и доступной, поскольку возникает следующая ситуация:

1. В бюджетном учете:

Доход – Расход = Положительный (отрицательный) финансовый результат текущей деятельности до налогообложения; (4)

2. В налоговом учете:

Прибыль, до налогообложения, сформированная в целях налогового учета х % Ставку по налогу на прибыль = Налог на прибыль; (5)

3. В результате:

Положительный (отрицательный) финансовый результат текущей деятельности (до налогообложения) – Налог на прибыль = Положительный (отрицательный) финансовый результат текущей деятельности (после налогообложения). (6)

Разница между текущим финансовым результатом до налогообложения, сформированным по правилам бюджетного учета, и налогооблагаемой базой, сформированной в целях налогового учета, есть суммы постоянных и (или) временных разниц, информация о которых должна быть прозрачной. Инструкция № 148н разрешает вводить учреждениям дополнительные забалансовые счета, но для обеспечения исключительно управленческого учета.

В завершении рассмотрим основные особенности, установленные гл. 25 НК РФ в отношении бюджетных учреждений и бюджетных средств. К таковым относятся:

1. Ст. 321.1 НК РФ «Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями». Статья устанавливает ведение раздельного учета в части источников получения дохода и соответственно расхода, порядок определения налоговой базы, особенности принятия определенных видов расходов при смешанном финансировании.

2. Пп.1 п.2 ст. 256 НК РФ «Амортизируемое имущество». Статья устанавливает, что имущество бюджетных организаций не подлежит амортизации за исключением имущества, приобретенного за счет средств от предпринимательской деятельности.

3. Ст. 286 НК РФ «Порядок исчисления налога и авансовых платежей». Бюджетные учреждения уплачивают квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода. Отчетными периодами по налогу на прибыль в соответствии со ст. 285 НК РФ «Налоговый период. Отчетный период» признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Непосредственно вопросы постановки налогового учета отражены в ст. 313–317 НК РФ, которые, в свою очередь, носят общий характер, не выражая каких-либо определенных требований для предприятий, учреждений определенных форм собственности и соответственно видов деятельности.

Вышеперечисленные статьи (п.1 и п.2) содержат одну особенность – это наличие бюджетного финансирования. Налогообложению (налогом на прибыль) подвержена только внебюджетная (предпринимательская) деятельность бюджетных учреждений. Поэтому операции по внебюджетной деятельности отражаются на счетах бюджетного учета, которым присвоен символ 2 в соответствии с Инструкцией № 148н. Данная особенность должна быть оговорена.

Завершающим этапом является закрепление юридического статуса за документом, регулирующим вышеперечисленные актуальные моменты, в иерархии бюджетного законодательства.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ. Ч. 2. Гл. 25. Федеральный закон РФ от 06.08.2001 № 110-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. Приказ Минфина РФ «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкции по его применению» от 31.10.2000 г. № 94н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. Приказ Минфина РФ «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02» от 19.11.2002 № 114н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Приказ Минфина РФ «Об утверждении инструкции по бюджетному учету» от 30.12.2008 № 148н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».