УДК 336.226.1

ГОЛЫШЕВА Нина Иосифовна, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента учета, анализа и аудита, ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва (E-mail: nigolysheva@mail.ru)
ЕЗОЯН Наир Хачатурович, студент магистратуры, факультет «Учет и аудит» ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва (E-mail: nairezn@gmail.com)

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Аннотация:

Предмет/тема. Особенности формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в бюджетных учреждениях. Порядок признания доходов и расходов бюджетными организациями.

Цель/задача. Цель исследования состоит в изучении формирования учетно-аналитической информации о налоговых обязательствах по налогу на прибыль в государственном секторе экономики. Основными задачами при этом являются анализ учета доходов и расходов по налогу на прибыль в бюджетном учреждении, исследование особенностей применения кассового метода и метода начисления, и выработка рекомендации по совершенствованию налогового и бухгалтерского учета в бюджетном учреждении.

Методология. Сравнительный анализ кассового метода и метода начисления при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль бюджетными организациями. Практическое применение кассового метода учета доходов и расходов в целях формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в бюджетном учреждении.

Вывод. Бюджетные учреждения имеют свои особенности в учете налога на прибыль и изменения в налоговом законодательстве в значительной мере позволят совершенствовать и упростить как налоговый, так и бухгалтерский учет, тем самым, сведя к минимумы проблемы исчисления налога на прибыль бюджетными организациями.

Ключевые слова. *Бюджетные учреждения, налог на прибыль, налоговый кодекс, кассовый метод, методы начисления амортизации, учет доходов, учет расходов.*

JEL classification: *M41*

Nina I. Golysheva, Ph.D. in economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit at Finance University under the Government of the Russian Federation, Moscow (E-mail: nigolysheva@mail.ru)
Nair C. Ezoyan, 2nd year Bachelor Degree Program student, Faculty of Accounting and Audit at Finance University under the Government of the Russian Federation, Moscow (E-mail: nairezn@gmail.com)

PROBLEMS OF PROFIT TAX ACCOUNTING IN BUDGETARY INSTITUTIONS

Abstract

Subject/Topic Features of the formation of profit tax base in budgetary institutions. The rules of incomes and losses accounting in budgetary institutions.

Goals/Objectives The purpose of the research is to examine the process of generation of accounting and analytical information on profit tax liabilities in the public sector of economy. The main tasks in this case are the analysis of income and expenses accounting for the purposes of profit tax calculation in a budgetary institution, the research of the specifics of application of cash method and accrual method, and the development of recommendations for improving tax and financial accounting in a budgetary institution.

Methodology Comparative analysis of features of cash method and accrual method of tax accounting within the frames of the procedure of profit tax base calculation in budget organizations. Practical application of the cash method of income and expenses accounting for the purposes of taxable base formation in a budgetary institution.

Conclusion and Relevance Budgetary institutions have their own peculiarities in accounting for profit tax, and changes in tax legislation will allow to improve and simplify significantly both tax and financial accounting, thereby minimizing the problems of profit tax calculating by budget organizations.

Keywords *Budgetary institutions, profit tax, tax code, cash method, accrual method, depreciation accrual, accounting of income, accounting of expenses.*

На сегодняшний день, налог на прибыль традиционно вызывает у бюджетных организаций больше сложностей, чем у коммерческих. Доходы коммерческих организаций в большинстве случаев полностью включаются в налоговую базу по налогу на прибыль, а у бюджетных учреждений возможны как налогооблагаемые доходы, так и освобождаемые от налога на прибыль. Так, доходы в виде субсидий бюджетным учреждениям признаются средствами целевого финансирования и не учитываются при формировании налоговой базы, а вот по поступлениям от приносящей доход деятельности нужно рассчитать налог и заполнить декларацию по налогу на прибыль. Кроме того, существуют особенности начисления амортизации, учета имущества и применения льготы по налогу на прибыль.

Актуальность темы обусловлена, во-первых, недостаточной научной разработанностью проблемы, так как приоритет отдается анализу налогообложения коммерческих организаций, для которых налоговый учет более важен, но при этом менее специфичен, чем у бюджетных. Во-вторых, сложностью учета налога на прибыль в бюджетных учреждениях, которые получают субсидии из разных источников на разные цели, а также имеют собственные средства, и при этом должны посчитать налог под каждое финансовое обеспечение со своей спецификой, учитывая облагаемые и необлагаемые доходы и расходы. Изучение налога на прибыль, несмотря на

достаточное количество литературы о налогообложении в бюджетных учреждениях в целом, не получило до нашего времени подробного освещения ни в российских, ни и зарубежных работах. Причина недостаточного внимания исследователей к данной теме обусловлена ее сложностью и узкой специализацией, требующей детальный подход к изучению.

Бюджетные учреждения делятся на 3 типа: казенные, бюджетные и автономные, каждое из которых имеет свои особенности. План счетов бюджетных учреждений состоит из пяти разделов:

1. Финансовые активы
2. Нефинансовые активы
3. Обязательства
4. Финансовые результаты
5. Санкционирование расходов

По налогу на прибыль, объектом налогообложения учреждений является прибыль, которая получена налогоплательщиком. Прибыль, при этом, признается в соответствии с категорией налогоплательщиков. В соответствии со статьей 247 НК РФ: для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

Как видим, понятие "прибыль" раскрывается через такие категории, как "доходы" и "расходы". Под доходом следует понимать экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, которая учитывается в случае ее возможной оценки и в том виде, в котором ее можно оценить. При этом, расходами являются документально подтвержденные и обоснованные затраты, которые осуществлены или понесены налогоплательщиком. Данные налогового учета должны отражать, во-первых, порядок, по которому формируются суммы доходов по статьям 316, 317 налогового кодекса и расходов (318 статья НК РФ). Во-вторых, порядок, по которому определяются доли расходов, учитываемых в целях налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде. В-третьих, сумму остатка убытков (расхода), которые подлежат отнесению на расходы в следующем налоговом периоде. В-четвертых, порядок при формировании сумм создаваемых резервов, и в-пятых, сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

Все доходы в целях налогообложения прибыли подразделяются на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационные доходы. В отличие от доходов, определить включение или не включение которых в налоговую базу в большинстве случаев не представляет сложности, с расходами все обстоит гораздо сложнее. Налогоплательщик должен уметь правильно классифицировать осуществляемые расходы с точки зрения требования РФ.

Как известно, для целей исчисления налога на прибыль принимаются не все осуществляемые учреждением затраты, а лишь те, которые отвечают критериям, определенным в НК РФ.

В зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика расходы делятся на две следующие группы:

1) Расходы, связанные с производством и реализацией

2) Внереализационные расходы

При использовании кассового метода расходы учитываются в момент погашения задолженности, при выплатах из кассы, списание денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, при этом учитываются:

- Затраты на оплату труда
- Материальные затраты
- Оплата процентов за использование заемных средств
- Оплата услуг третьих лиц

По мере списания в производство:

- Затраты по приобретению материалов и сырья,
- Амортизация (возможна амортизация только тех основных средств, которые уже оплачены налогоплательщиком и используются в производстве)

В размере фактической уплаты

- Затраты на уплату налогов и сборов
- Погашение задолженности по уплате налогов и сборов

Кассовый метод вправе применять организации, отвечающие критерию, приведенному в налоговом кодексе, а именно если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров, услуг, работ этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Несмотря на то, что большинство государственных (муниципальных) учреждений отвечают данному критерию, применение кассового метода затруднено в связи со спорностью многих моментов законодательства и, соответственно, высокими налоговыми рисками. Кроме того, в подавляющем большинстве типовых программных продуктов такой метод ведения налогового учета не автоматизирован, что также не соответствует направлениям развития систем учета в государственных (муниципальных) учреждениях. Проанализировав это, можно сказать, что данное направление можно и нужно развивать для облегчения работы бухгалтера.

Также очень важно, уделить особое внимание учетной политике организации. Это совокупность допустимых методов, по которым определяются доходы с расходами, оценка, признание и их распределение, выбранные налогоплательщиком. Помимо этого, она также влияет на учет прочих показателей, которые необходимы для налогообложения по финансово хозяйственной деятельности учреждения.

В методической части учетной политики для целей налогового учета должны быть определены методы оценки и налогового учета доходов, расходов, активов и обязательств. В организационной части нужно определить формы налоговых регистров, ответственных за их ведение, сроки составления и передачи регистров, порядок их хранения. При ведении налогового учета автоматизированным способом это также необходимо отразить в учетной политике, указав также порядок и сроки переноса данных на бумажные носители, либо порядок хранения регистров в электронном виде. Соответственно, в учетной политике учреждения должны быть четко и однозначно сформулированы выбранные учреждением методы определения того или иного показателя в рамках, предусмотренных положениями НК РФ.

В обязательном порядке в учетной политике должен быть отражен выбранный учреждением метод определения налоговой базы (кассовый или метод начисления).

На наш взгляд, кассовый метод намного проще для расчета и перечисления налога на прибыль. Сейчас, мы сталкиваемся с тем, что метод начисления практически навязан налоговым кодексом и соответственно программными продуктами, при том, что он вызывает ряд трудностей и большинство бухгалтеров предпочитают попросту не вести налоговый учет в программе, что во-первых, усложняет проверку налоговыми органами, а во-вторых может привести к ошибкам в начислении и соответственно перечислении средств в бюджет, случайно либо преднамеренно. Таким образом, вне зависимости от того, какая у бюджетной организации предпринимательская деятельность, она должна иметь право на выбор того или иного метода, что и будет отражено в ее учетной политике.

Однако для того, чтобы кассовый метод мог быть применен в бюджетных учреждениях, можно предложить к рассмотрению на законодательном уровне несколько изменений, которые возможно, стоило бы применить для совершенствования налогового и бухгалтерского учета.

В налоговом кодексе можно сделать поправку, благодаря которой бюджетным учреждениям станет возможно применение кассового метода, даже если их коммерческая деятельность превышает один миллион в расчете за квартал. С учетом того, что у бюджетных учреждений все счета лицевые и открыты в органах казначейства, и соответственно каждое платежное поручение проходит обработку и одобрение со стороны казначейства, государству не составит труда отследить поток денег. Это позволит, с одной стороны, облегчить задачу по контролю за налоговыми обязательствами учреждений и правомерности начисления и перечисления налога на прибыль, а с другой бухгалтерии станет проще непосредственно начислять и перечислять суммы налога без ошибок и задержек по времени. Сама поправка могла бы выглядеть следующим образом, п 1.2 ст.273 НК РФ можно предложить в следующей редакции: «Некоммерческие

организации, созданные Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах и ведущие учет доходов и расходов в порядке, установленном главой 26.2 настоящего Кодекса, определяют дату получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу без учета указанного в абзаце первом настоящего пункта ограничения».

Также для сближения налогового и бюджетного учета можно предложить внести поправку в налоговый кодекс, которая сделает прозрачным и одинаковым отнесение сумм амортизационных отчислений на расходы. Возможно применение следующей схемы:

- Если стоимость объекта основного средства свыше сорока тысяч – применять ежемесячное начисление амортизации
- Если стоимость объекта основного средства ниже сорока тысяч – 100% списание его стоимости на расходы при вводе его в эксплуатацию.

Очень важно, чтобы в учетной политике бюджетным учреждением было четко прописано следующее:

* Какой метод использует учреждение: кассовый либо метод начисления

* Какой метод начисления амортизации по основным средствам учреждение будет применять: линейный или нелинейный.

* При использовании кассового метода, по всем поступлениям и расходам, по которым в налоговом кодексе нет четкого определения, учитываются ли они или не учитываются в целях налогообложения, следует в учетной политике четко прописать их учет. С тем чтобы в дальнейшем не было вопросов и сложностей и при автоматизации и настройке в учете данных поступлений и расходов в программе 1С при исчислении налога на прибыль.

Налоговые декларации при этом стандартные, бюджетные учреждения также заполняют декларации по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость, имущество и т.д. При этом, разумеется, есть своим особенности в формировании и заполнения данных форм. И именно из-за того, что данные особенности слишком сложны для четкого понимания, на практике работники бухгалтерии предпочитают считать налог и заполнять декларации вручную, при этом, корректность данных начислений вполне можно подвергать сомнению. Из этого и вытекает необходимость в упрощении налогового учета, которая в свою очередь приведет к упрощению автоматизации данного учета в программных продуктах и, соответственно, к более точным и простым начислением и перечислениям в бюджет налога на прибыль.

Подводя итоги, стоит сказать, что налогообложение в бюджетных учреждениях сложный процесс, который требует с одной стороны, полной прозрачности и ясности со стороны нормативного регулирования, то есть налогового кодекса, который должен быть приближен к реалиям ведения бухгалтерского учет, а именно упрощать его. С другой стороны, теоретическая и практическая «подкованность» бухгалтеров бюджетных организаций, которые ведут как налоговый, так и бухгалтерский учет, должна быть на соответствующем уровне, они должны хорошо понимать все нюансы и взаимосвязи бюджетного и налогового учета, чтобы проблемы с начислением налога на прибыль свелись к допустимому минимуму.

Список источников:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации (с изменениями и дополнениями);
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (с изменениями и дополнениями);
3. Бюджетные организации: Бухгалтерский учет и налогообложение (Попова А.Г., Шредер Е.Г.), 2014. – 20с.
4. Бюджетный учет и отчетность: Учебное пособие / М. А. Вахрушина, А. С. Бизина, Н. Н. Сибилева, А. А. Соколов; Под ред. М. А. Вахрушиной. — М.: Вузовский учебник: НИЦ Инфра-М, 2013. — 282 с.: 60x90 1/16. (переплет) ISBN 978–5-9558–0173–5
5. Жарова Е.Н. Учетная политика как инструмент оптимизации налогообложения на предприятии / Е.Н. Жарова, Е.И. Волкова // Актуальные вопросы экономических наук. 2013. № 2(12). С. 70-75.
6. Заварина В.Б. Налоговый учет в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2016. № 2. С. 44-53.
7. Монография кафедры «Современный бухгалтерский учет и его проблемы», -2014г. (М.: «Финансовый университет»). « Новый закон «О бухгалтерском учете» и его особенности», Голышева Н.И, 2014 г.
8. «Особенности гармонизации бухгалтерского и налогового учета в России» электронный журнал «УЭС», Голышева Н.И, 2014 г.
9. «Контроль документооборота» Вестник АКСОР №4/2013(28) Голышева Н.И, 2013
10. Голышева Н.И.., Проблемы учета и налогообложения в ломбардах // Журнал «Учет, анализ, аудит». 2016. № 1. С 112-117.
11. Голышева Н.И. Контроль и учет финансового результата по договорам с длительным технологическим циклом. Журнал «Вестник АКСОР» 2010. № 2(17). С.102-103.
12. Куприянова Л.М., Голышева Н.И. Анализ рисков по данным бухгалтерской финансовой отчетности. Экономика. Бизнес. Банки. 2016. Т. 10. С. 40-55.

References:

The Budget Code of the Russian Federation (with amendments and additions);
The Tax Code of the Russian Federation (with amendments and additions);

Budgetary organizations: Accounting and taxation (Popova AG, Shreder EG), 2014.-20c.

Budgetary accounting and accountability: Textbook / MA Vakhrushina, AS Bizina, NN Sibileva, AA Sokolov; Ed. M. A. Vakhrushin. - M.: University textbook: SRC Infra-M, 2013. - 282 p .: 60x90 1/16. (Binding) ISBN 978-5-9558-0173-5

Zharova E.N. Accounting policy as a tool to optimize taxation in organizations / E.N. Zharova, E.I. Volkova // Actual questions of economic sciences. 2013. No. 2 (12). Pp. 70-75.

Zavarina V.B. Tax accounting in budgetary institutions / / Accounting in budget and non-profit organizations. 2016. № 2. P. 44-53

Monography of the department "Modern accounting and its problems", - 2014g. (M.: "Financial University"). "The new law" On Accounting "and its peculiarities" Golysheva NI 2014

"Features of harmonization of accounting and taxation in Russia" e-zine "UES" Golysheva NI 2014

"Control of document flow" Herald AKSOR №4 / 2013 (28) Golysheva NI 2013

Golysheva (2016) - Golysheva N.I. Problems of accounting and taxation at pawnshops [Problemy ucheta i nalogooblozheniya v lombardakh] Scientific and practical journal "Accounting, analysis and audit"[Uchet, analiz, audit] 2016. № 1. C. 112-117.

Golysheva (2010) - Golysheva N.I. Monitoring and accounting of the financial result on contracts with a long production cycle [Kontrol' i uchet finansovogo rezul'tata po dogovoram s dlitel'nym tekhnologicheskim tsiklom] Scientific and practical journal «Vestnik AKSOR» [Vestnik AKSOR] 2010. № 2 (17). S.102-103.

Kupriyanova, Golysheva (2016) – Kupriyanova L.M., Golysheva N.I. Risk analysis on the basis of the the financial statements data. Economy. Business. Banks. 2016. T. 10. P. 40-55.