

Copyright © 2014 by Academic Publishing House *Researcher*



Published in the Russian Federation
European Journal of Economic Studies
Has been issued since 2012.
ISSN: 2304-9669
E-ISSN: 2305-6282
Vol. 8, No. 2, pp. 113-119, 2014

DOI: 10.13187/issn.2304-9669
www.ejournal2.com



UDC 33

Point and Purpose of Accounting Policy in Tax Regulation for Budgetary Institutions

Svetlana A. Tomskih

Sochi city, Krasnodar region, Russian Federation
Auditor, member of a self-regulatory auditing organization NP AAS

Abstract. The article features point and purpose of accounting policy of a budgetary institution. The key principles of accounting policy development in budgetary institutions are reviewed. Here we analyze the conditions determining a strict order in the procedure of calculation of taxes and duties paid by public sector institutions.

Keywords: public sector organizations; accounting policy; accounting and tax record; financial support; income tax etc.

Введение. В настоящее время в Российской Федерации продолжается реализация реформы в бюджетной сфере, направленной на повышение эффективности и результативности расходования средств бюджетов всех уровней. Очевидно, что проводимые реформы повлекли за собой существенные изменения нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в организациях государственного сектора.

Принятие в мае 2010 г. Федерального закона № 83-ФЗ привело к кардинальной реструктуризации государственных (муниципальных) учреждений. Проведенное в 2011–2012 гг. реформирование бюджетной системы позволило внести изменения правового статуса и принципов финансового обеспечения деятельности казенных, бюджетных и автономных учреждений. Для автономных и бюджетных учреждений принцип сметного финансирования заменен на субсидиарный принцип покрытия расходов на оказание государственных (муниципальных) услуг.

В связи с этим, соответствующих корректив потребовала система бухгалтерского учета, являющаяся информационной базой для формирования показателей налогового учета. Одновременно были введены изменения в 25 главу Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». Основные изменения в Налоговом кодексе РФ относятся к элементам налогового учета в бюджетных учреждениях оказывающих платные услуги, как в сфере образования, здравоохранения, так и других видах деятельности.

Важно заметить, что новая система бухгалтерского учета бюджетных учреждений максимально приближена к методологии бухгалтерского учета коммерческих организаций.

Вместе с тем, специфика деятельности учреждений общественного сектора обуславливает особенности организации бухгалтерского, налогового учета и формирования учетной политики.

Следовательно, вышесказанное диктует необходимость определить сущность и назначение учетной политики для целей налогообложения бюджетных учреждений.

При этом сложность проблем, возникающих при формировании учетной политики в бюджетных учреждениях, усугубляется недостаточным количеством публикаций в

периодических изданиях, посвященных особенностям формирования учетной политики для целей налогообложения в бюджетной сфере.

Обсуждение. Как известно, учетная политика служит не только основой организации и осуществления системы бухгалтерского учета, как информационной базы для формирования показателей налогового учета в бюджетных учреждениях, но и как инструмент управления налогами, взимаемыми с учреждения. Как показывает судебная практика, арбитражные суды все чаще при рассмотрении налоговых споров обращают внимание на положения, сформулированные налогоплательщиком в положении об учетной политике.

Следует обратить внимание на то, что с помощью учетной политики можно воздействовать на процесс обработки информации, так и на порядок формирования ряда показателей деятельности, приносящей доход: затрат на стоимость оказанных услуг и выполненных работ, величину налоговой прибыли, размер налоговых платежей.

Основным законодательным актом, регулирующим порядок организации и осуществления бухгалтерского учета и отчетности является Закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон № 402-ФЗ). Так, согласно ст.8 Закона № 402-ФЗ учетная политика - это совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику [2].

В свою очередь, в Инструкции № 157н определено: субъект учета в целях организации бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующими бухгалтерский учет, формирует свою учетную политику, исходя из особенностей своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности учреждения и выполняемых им в соответствии с законодательством Российской Федерации полномочий (ст.8 Инструкции № 157н) [4].

Однако, содержание определения «учетная политика» в Инструкции № 157н не установлено. Следовательно, специалистам в сфере бухгалтерского учета бюджетных учреждений следует руководствоваться положениями Закона № 402-ФЗ и Инструкции 157н.

Вместе с тем, чтобы восполнить недостаточность регулирования действующими нормативными актами порядка формирования учетной политики организациями государственного сектора, следует обратиться к международному стандарту общественного сектора МСФО ОС № 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» (далее МСФО ОС № 3) [5].

В отличие от российских нормативных актов, регулирующих организацию бухгалтерского учета в организациях государственного сектора, в МСФО ОС 3 установлены следующие разделы:

- цель МСФО ОС 3;
- сфера применения МСФО ОС 3;
- определения (учетная политика, изменение оценочных значений, ошибки предшествующих периодов, перспективное и ретроспективное применение);
- существенность;
- выбор и применение учетной политики;
- последовательное применение учетной политики;
- изменения в учетной политике;
- ретроспективное применение;
- раскрытие информации об используемых МСФО ОС; причин изменения учетной политики и другой информации.

Прежде всего, цель МСФО СО № 3 состоит в том, чтобы установить критерии выбора и изменения в учетной политики вместе с:

(а) порядком отражения в учете и отчетности критерии выбора и изменения учетной политики;

(б) изменениями оценочных значений и (с) исправлениями ошибок.

Более того, стандарт направлен на то, чтобы повысить уместность и надежность финансовой отчетности и улучшить ее сопоставимость как с финансовой отчетностью организации за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других организаций.

Между тем, в рассматриваемом международном стандарте не установлены правила оценки налоговых последствий исправления ошибок прошлых периодов и ретроспективных

корректировок, сделанных при изменении учетной политики для целей налогообложения. Считается, что для многих организаций общественного сектора они не являются важными. При этом действующие отечественные и международные стандарты бухгалтерского учета, касающиеся учета налога на прибыль, содержат рекомендации о порядке учета налоговых последствий.

Кроме того, в МСФО ОС 3 дано следующее определение учетной политики: учетная политика – конкретные методы, основы, допущения, правила и способы, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности (ст. 7 МСФО ОС 3).

Далее заметим, что Налоговым кодексом РФ также установлено понятие учетной политики для целей налогообложения. Учетная политика, это – выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово – хозяйственной деятельности налогоплательщика (п.2 ст. 11 НК РФ) (табл. 1).

Таблица 1

Определения учетной политики в законодательных и нормативных правовых актах

Нормативный документ	Содержание определения «Учетная политика»
Закон № 402-ФЗ	○ совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику.
Инструкция 157н	нет определения
Налоговый кодекс РФ	○ выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово – хозяйственной деятельности налогоплательщика.
МСФО ОС 3	○ конкретные методы, основы, допущения, правила и способы, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности

Анализ содержания определений «учетная политика» показывает, что при выборе бюджетным учреждением элементов учетной политики, в первую очередь следует руководствоваться целями учетной политики. Следовательно, налоговая учетная политика для целей налогообложения организаций общественного сектора формируется для получения показателей финансово – хозяйственной деятельности учреждения.

При этом, несмотря на установленное понятие учетной политики в первой части Налогового кодекса РФ и в отдельных главах Налогового кодекса РФ, есть положения регулирующие порядок организации и ведения налогового учета по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций (ст.11 НК РФ). Так, например, в соответствии с п. 12 ст. 167 НК РФ порядок определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость положение по учетной политике необходимо утверждать с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации.

Это связано, в первую очередь с тем, налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется способом корректировки показателей бухгалтерского учета по закупкам, продажам и другим операциям, оформленным соответствующим образом в книге покупок и продаж.

В свою очередь, применяемые методы налогового учета: распределения доходов и

расходов, убытков подлежащих отнесению на расходы в следующих налоговых периодах для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций также устанавливается в положении по учетной политике для целей налогообложения (ст. 313 НК РФ).

Следует отметить, что порядок внесения изменений в положение по учетной политике для целей налогообложения не противоречит правилам установленных Законом 402-ФЗ для учетной политики для целей бухгалтерского учета, а именно:

- при изменении применяемых методов налогового учета принимается с начала нового налогового периода;
- при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее чем с момента вступления в силу изменений Налогового кодекса РФ.

Наиболее расширенное понимание правил внесения изменений в учетную политику установлено МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» (далее МСФО ОС 3), организация должна вносить изменения в учетную политику только в том случае, если:

(а) это требуется согласно МСФО ОС, или;

(б) это приведет к представлению более надежной и более уместной информации о влиянии операций, других событий и условий на финансовое положение, результаты финансовой деятельности или потоки денежных средств организации (п. 17 МСФО ОС 3).

Переход от одного метода учета к другому методу учета представляет собой изменение в учетной политике.

Не являются изменениями учетной политики в соответствии с МСФО ОС 3 следующие действия:

(а) применение учетной политики к операциям, другим событиям и условиям, отличающимся по существу от ранее происходивших операций, других условий и событий или условий, и;

(б) применение новой учетной политики к операциям, другим событиям или условиям, которые не происходили ранее, или не были существенными (п. 21 МСФО ОС 3).

Итак, изложенное позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время организациям государственного сектора следует руководствоваться положениями российского законодательства, регулирующим правила выбора и применения налоговой учетной политики. И только в случаях, когда в государственный сектор входят коммерческие организации, которые применяют МСФО, а также обязаны представлять консолидированную отчетность, разрабатывают учетную политику в соответствии с МСФО ОС 3.

Таким образом, учетная политика бюджетных учреждения для целей налогообложения, это – выбранная учреждением совокупность допускаемых налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово – хозяйственной деятельности организации общественного сектора.

Сформулировав сущность налоговой учетной политики для организаций государственного сектора, необходимо отметить особенности развития бухгалтерского учета и отчетности в этой сфере.

Как было отмечено, действующая редакция Налогового кодекса РФ не содержит отдельных глав или статей, устанавливающих особый порядок исчисления и уплаты налогов государственными и муниципального учреждениями. Не существует и какого-либо специального порядка исчисления и уплаты страховых взносов организациями общественного сектора [3].

Вместе с тем в ряде случаев положения налогового законодательства могут применяться только с учетом особого правового положения государственных (муниципальных) учреждений. Порядок исчисления и уплаты налогов и взносов в таких ситуациях может быть:

- прямо предусмотрен действующими нормативными правовыми актами;
- урегулирован положениями учетной политики учреждения для целей налогообложения.

Следовательно, принципы и требования к осуществлению налогового учета и подготовки налоговой отчетности, в первую очередь зависят от целей информации об

экономической деятельности бюджетного учреждения. А особенности налогового учета организации общественного сектора, в свою очередь, различаются в зависимости от их правового положения (табл. 2).

Таблица 2

Обстоятельства, определяющие особый порядок исчисления налогов, взносов учреждениями общественного сектора

№ п/п	Обстоятельства, определяющие особый порядок исчисления налогов, взносов	Примеры
1	Осуществление учреждениями общественного сектора различных видов деятельности	Учреждения общественного сектора: ○ основную деятельность (финансовое обеспечение деятельности может осуществляться в рамках бюджетной сметы, за счет субсидий или средств ОМС); ○ приносящую доход деятельность.
2	Операции, осуществляемые в рамках указанных выше видов деятельности, неоднородны, в частности:	○ как в рамках основной, так и в рамках приносящей доход деятельности могут осуществляться операции, облагаемые и не облагаемые НДС; ○ в рамках приносящей доход деятельности в учреждения могут поступать средства (например, гранты), которые могут учитываться при налогообложении прибыли или же освобождаться от налогообложения.
	Таким образом, качественная организация раздельного бухгалтерского и налогового учета – одна из первоочередных задач, стоящих перед бухгалтерской службой учреждения. Данные такого учета понадобятся, например, для следующих учетных процедур: ○ распределения входного НДС при приобретении имущества за счет разных источников и его использовании в основной и приносящей доход деятельности; ○ раздельного учета расходов для исчисления налога на прибыль с учетом источников финансового обеспечения; ○ условия принятия амортизируемого имущества к налоговому учету в зависимости от источников финансового обеспечения и начисление амортизации по этому имуществу; ○ особенности ведения налогового учета расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (332.1. НК РФ); ○ определение доли прибыли, приходящейся на обособленные подразделения.	
3	Различные формы финансового обеспечения деятельности учреждений общественного сектора	Согласно пп. 14 п. 1 ст. 351 НК РФ не учитываются при исчислении налога на прибыль: ○ средства субсидий, предоставленных бюджетным (автономным) учреждениям; ○ расходы, осуществляемые за счет таких субсидий.
4	Специальный порядок исчисления налогов при осуществлении отдельных операций может быть прямо предусмотрен для учреждений общественного сектора различных типов:	В соответствии с пп. 4.1. п. 2 ст. 146 НК РФ выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями не признается объектом обложения НДС. При налогообложении прибыли не учитываются доходы в виде имущества, полученного бюджетными по решению

		органов исполнительной власти всех уровней (пп. 8 п. 1 ст. 251 НК РФ).
5	Особый порядок исчисления налогов, взносов, может быть установлен для некоммерческих организаций (бюджетных учреждений).	Согласно пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождаются от налогообложения НДС услуги в сфере образования, оказываемые некоммерческими организациями по реализации определенных образовательных программ.
6	Специальный порядок исчисления налогов при осуществлении отдельных операций может быть предусмотрен для всех организаций всех форм собственности, в том числе и бюджетных учреждений.	Не подлежат обложению НДС и страховыми взносами определенные государственные пособия (п. 1 ст. 217 НК РФ; п. 1 ч. 1 ст. 9 Федерального закона № 212-ФЗ).
		Согласно пп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ освобождаются от налогообложения НДС медицинские услуги, оказываемые медицинскими организациями (учреждениями).
7	Специальный порядок исчисления «имущественных» налогов может быть обусловлен: <ul style="list-style-type: none"> ○ закреплением имущества за организациями госсектора только на праве оперативного управления; ○ направлениями использования имущества, предусмотренными учредительными документами. 	Согласно применяемой методологии бухгалтерского учета бюджетных учреждений имущество, не закрепленное за учреждениями на праве оперативного управления (имущество) казны), не учитывается в составе основных средств и, соответственно, его стоимость не учитывается при определении налоговой базы по налогу на имущество (ст.ст. 374, 375 НК РФ).
		Кроме того, транспортные средства, принадлежащие на праве оперативного управления федеральным органам, где законодательно предусмотрена военная служба, не являются объектом обложения транспортным налогом (пп. 6 п. 2 ст. 358 НК РФ).
8	Формирование организациями госсектора регистров налогового учета, налоговой отчетности и отчетности по страховым взносам осуществляется с учетом специальных правил, обусловленных особенностями правового положения таких организаций.	В составе Декларации по налогу на прибыль в налоговые органы предоставляется «Отчет о целевом использовании имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования» (приказ ФНС России от 22.03.2012 г. № ММВ – 7-3/174@)
9	Уплата налогов и страховых взносов осуществляется бюджетными учреждениями с учетом существующих правил ведения лицевых счетов и применения бюджетной классификации.	По общему правилу уплата НДС осуществляется бюджетными (автономными) учреждениями по коду КОСГУ 130 и 180, а казенные учреждения при уплате НДС применяют код КОСГУ 290.

Заключение. Таким образом, анализ особенностей исчисления налогов и сборов организациями общественного сектора показал, что, бюджетные учреждения должны руководствоваться правилом: любые положения налогового законодательства (законодательства об уплате страховых взносов) необходимо применять в тесной

взаимосвязи с нормами, определяющими особенности их правового положения и финансового обеспечения.

Примечания:

1. Налоговый кодекс РФ (часть 2, в ред. 05.05.2014 г.).
2. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402. ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. 28.12.2013 г.).
3. Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (в ред. 01.05.2014 г.).
4. Инструкция "Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для государственных (муниципальных) учреждений» (Приказ Минфина № 157н, в ред. 12.10.2012 г.).
5. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» (www.minfin.ru).

УДК 33

Сущность и назначение учетной политики для целей налогообложения бюджетных учреждений различных видов экономической деятельности

Светлана Александровна Томских

Сочи, Краснодарский край, Российская Федерация
Аудитор, член саморегулируемой аудиторской организации НП ААС

Аннотация. В предлагаемых вниманию тезисах рассматривается сущность и назначение учетной политики бюджетного учреждения. Раскрыты особенности формирования учетной политики бюджетных учреждений в условиях реформирования правового статуса и принципов финансового обеспечения деятельности организаций общественного сектора. Проанализированы и систематизированы обстоятельства, определяющие особый порядок исчисления налогов, взносов учреждениями общественного сектора.

Ключевые слова: организации общественного сектора; учетная политика; бухгалтерский и налоговый учет; финансовое обеспечение; налог на прибыль и др.