

ке; возникновение проблем у туристических фирм с предприятиями санаторно-курортного комплекса.

С другой стороны, часть населения страны, как уже было отмечено, не имеет возможности реализовать свои туристские потребности. Для этих россиян нужна специальная государственная социальная программа, которая гарантировала бы предоставление полноценных рекреационных услуг.

Таким образом, в России в

настоящее время только начинает складываться сеть организаций туристской инфраструктуры. Особенно остройми проблемами на туристском рынке являются высокая конкуренция, а также высокий износ фондов средств размещения, отсутствие законодательно проработанной государственной политики поддержки организаций индустрии туризма.

Развитие туризма в России – проблема, которую надо решать на государственном уровне.

Условиями успеха этого развития являются создание системы профессиональной подготовки персонала, привлечение инвестиций, в первую очередь, в те регионы, где имеются туристские ресурсы. Туристские предприятия должны иметь отработанные механизмы рекламной политики, грамотные маркетинговые стратегии продвижения внутреннего туристического продукта на российском рынке.

□ Автор статьи:

Егорова

Наталья Николаевна

- канд.экон.наук, доц., зав. каф социально-культурного сервиса и туризма

УДК 657.22

Е.В. Кучерова, Л.А.Мищенко

НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ПБУ 18/02 «УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ»

Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, которое вводится в действие, начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 г.

До настоящего времени на предприятиях для отражения хозяйственных операций фактически велся двойной учет: бухгалтерский и налоговый. При этом бухгалтерская отчетность, сформированная на основании действующего законодательства о бухгалтерском учете, чаще всего не представляла интереса для большинства пользователей, результаты же налогового учета фактически были представлены лишь в налоговой декларации по налогу на прибыль и во многих случаях не были увязаны с действующими положениями по бухгалтерскому учету.

Необходимость сближения

бухгалтерского и налогового учета обсуждалась в экономической литературе давно.

Логическим продолжением этой необходимости явилось появления нового ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», основной целью которого и является отражение в бухгалтерском учете и отчетности отличия налога на бухгалтерскую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Вместе с тем, при практическом применении данного ПБУ у бухгалтерской службы предприятий может возникнуть и уже реально возникает значительное количество проблем. Это связано с тем, что новое ПБУ 18/02 отличается от всех предыдущих значительной сложностью для восприятия, в частности, как из-за введения новых терминов, аналогов которых нет в российской экономи-

ке и бухгалтерском учете, и из-за совершенно новых и очень непростых требований к введению бухгалтерского учета. Сложность применения ПБУ также вызвана практически полным отсутствием официальных разъяснений по тем или иным вопросам разработчиков данного положения.

И если для предприятий, работающих прибыльно, сложность в применении данного ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» может возникнуть в основном за счет громоздких дополнительных расчетов, а также необходимости контроля за формированием и списанием отложенных налогов, то для предприятий, получающих убытки, порядок применения данного ПБУ непомерно усложняется.

В частности, согласно требованиям п.1 ПБУ 18/02 « Учет расчетов по налогу на прибыль» в бухгалтерском учете должно

$$\begin{array}{ccccccccc}
 & \text{Условный расход} & + & \text{Постоянное} & + & \text{Отложенный} & = & \text{Текущий налог} \\
 & (\text{условный доход}) & & \text{налоговое обяз-} & & \text{налоговый актив} & & \text{на прибыль (теку-} \\
 & \text{тельство} & & \text{ательство} & & & & \text{щий налоговый} \\
 & & - & & - & & & & \text{убыток} \\
 & \downarrow & & & & & & & * \\
 \end{array}$$

найти отражение суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающиеся организации, а также суммы, способные оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом в отличие от действующего налогового законодательства, в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» появляется новый термин - текущий налоговый убыток, для расчета которого рекомендовано воспользоваться формулой (*), приведенной в п.21 указанного выше Положения.

Данная формула свидетельствует о том, что у предприятия по данным отчетного (налогового) периода может иметь место отрицательное значение налога на прибыль (текущий налоговый убыток).

Если строго следовать норме ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль", то при возникновении такой ситуации, когда возникает отрицательное значение налога на прибыль (налоговый убыток), на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" должно появиться дебетовое сальдо.

Однако, дебетовое сальдо по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" свидетельствует о переплате налога на прибыль и о задолженности бюджета перед предприятием. Вместе с тем очевидно, что если предприятие по результатам деятельности на конец отчетного периода имеет убыток, то дебетовое сальдо может возникнуть лишь в случаях, если предприятие за текущий отчетный период осуществляло уплату налога в бюджет.

Формально, появляется расхождение между требованиями ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" и Налоговым кодексом РФ. Так, согласно

п.8 ст.274 НК РФ, если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток - отрицательная разница между доходами и расходами, учтываемыми в целях налогообложения в отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю; следовательно, отрицательного значения налога на прибыль (налогового убытка) быть не может.

Об этом свидетельствует и порядок заполнения формы №2 "Отчет о прибылях и убытках", где отсутствует такой показатель "налоговый убыток" и приводится только значение текущего налога на прибыль.

До момента выхода ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" порядок отражения расчетов по налогу на прибыль в бухгалтерском учете определялся планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

В частности, по счету 99 "Прибыли и убытки" отражались начисленные платежи налога на прибыль, рассчитанной по главе 25 Налогового кодекса РФ, и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций - в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль".

Таким образом, по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" отражался начисленный налог на прибыль исходя из налогооблагаемой прибыли.

Новое ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" требует несколько иного расчета, общий принцип которого сводится к следующему.

По данным бухгалтерского учета рассчитывается налог на прибыль, исходя из действующей (по главе 25 НК РФ) ставке.

Далее отражая в учете раз-

ницы между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой прибылью налог на прибыль, рассчитанный по данным бухгалтерского учета приводится к налогу, определенному исходя из налогооблагаемой прибыли.

Таким образом, сальдо по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" согласно требованиям ПБУ 18/02 должен соответствовать налогу на прибыль, причитающейся в бюджет, исходя из налогооблагаемой прибыли с учетом всех переплат по налогу на прибыль и налоговых санкций.

Однако, если строго отражать в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 в бухгалтерском учете отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, то сформированное на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" будет соответствовать подлежащему уплате в бюджет налогу на прибыль только в случае, если предприятие работает прибыльно.

Иначе обстоит дело, если предприятие по результатам деятельности за один период (квартал) получает прибыль, а за другой убыток. В этом случае, до применения ПБУ 18/02, бухгалтером осуществлялась сторнировочная запись по налогу на прибыль в случае, если налог был исчислен по предыдущему отчетному периоду, в котором предприятием получена прибыль. В результате этого по счету 68 "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" возникла дебетовое сальдо, которое свидетельствовало о переплате в бюджет налога на прибыль, если налог за прибыльный квартал был уплачен в бюджет.

Новое ПБУ 18/02 не предусматривает сторнировочных проводок по налогу на прибыль, в случае получения предприятием убытка при составлении промежуточной отчетности. В этом случае порядок расчета текущего налогового убытка в

соответствии с ПБУ 18/02 не позволит получить реального сальдо по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" по налогу на прибыль.

Предположим, предприятием по результатам за 1 квартал текущего года получена прибыль по данным как бухгалтерского (1000 ед.), так и налогового учета (1200 ед.). Расхождение в 200 ед. возникло за счет вычитаемых разниц. Перечисление налога на прибыль предприятием в данном квартале не осуществлялось.

В этом случае, начисление условного дохода (240 ед.) отражается по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль", а отложенный налоговый актив (48 ед.) позволит привести сальдо по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" к текущему налогу на прибыль.

Кроме того, в первом квартале отражается перечисление налога на прибыль в виде авансовых платежей по налогу на прибыль, (предположим 200 ед.), которые отражаются по дебету счета 68 "расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" и кредиту денежных средств.

В результате по состоянию на конец первого квартала кредитовое сальдо по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль» составит 88 ед., что соответствует п.22 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», согласно которому текущий налог на прибыль должен признаваться в качестве обязательства, равного неоплаченной сумме налога.

Предположим, во втором квартале текущего года предприятие получило убыток по

данным бухгалтерского учета (1600 ед.) и налогового учета (1400 ед.) в размере 2000 ед. Расхождение в 200 ед. также возникло за счет вычитаемых разниц. Перечисление налога на прибыль предприятием в данном квартале не осуществлялось.

В результате по состоянию на конец первого полугодия возникло дебетовое сальдо в размере 248 ед. (где 200 ед. - уплата в бюджет налога на прибыль, а 48 ед. - текущий налоговый убыток с убытка по налоговому учету нарастающим итогом). Очевидно, что при сверке расчетов с ИМНС РФ по налогу на прибыль, сальдо по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" не будет соответствовать данным налоговой инспекции на 48 ед.

В этой связи на размер убытка, полученного по результатам первого полугодия следует начислить отложенный налоговый актив в размере 48 ед. Данное положение формально соответствует п. И ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль, согласно которому вычитаемые разницы, а следовательно и отложенный налоговый актив образуется в результате убытка, перенесенного на будущее, неиспользованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Однако согласно п.1.ст.283 НК РФ налогоплательщики, понесшие убыток в предыдущих периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму убытка или на часть ее (перенести убыток на будущее).

Налоговый Кодекс предусматривает перенос убытков на будущее только по результатам налогового периода (по окончании года), за исключением специальных режимов по отдельным хозяйственным операциям. В итоге возникает несоответствие ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" и налоговым законодательством.

Несмотря на этот факт, с целью формирования реальной задолженности по платежам в бюджет по налогу на прибыль по счету 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль", предприятию необходимо начислять отложенные налоговые активы как за отчетный, так и за налоговый период, в случае получения убытка по результатам деятельности. В последующие отчетные периоды, при получении предприятием прибыли, начисленный налоговый актив списывать по дебету счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" и кредиту счета 09 "Отложенный налоговый актив".

Обратим внимание на то, что начисление отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств осуществляется за отчетный период (месяц, квартал), а формирование отложенного налогового актива по убытку следует делать по результатам работы за отчетный период нарастающим итогом.

Выше рассмотрен лишь один частный случай применения ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". При большом количестве хозяйственных ситуаций на предприятии сложность отражения разницы между налогом на прибыль, рассчитанным по данным бухгалтерского и налогового учета, непомерно возрастает.

□ Авторы статьи:

Кучерова

Елена Владимировна

- канд. экон. наук, доц. каф. бухгалтерского учета и аудита

Мищенко

Людмила Анатольевна

- канд. экон. наук, доц. ,
ген.директор ООО"Аудиторская
фирма «Консалтинг»"