

(пара №1 и 2)

**ТЕМА: Организация аналитического учета по счету 68.**  
**Вопрос 4. Бухгалтерский учет налога на прибыль**

Объектом обложения по налогу на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком, которая рассчитывается по формуле (1).

$$\Pi = Д - Р, \quad (1)$$

где  $\Pi$  - прибыль организации за отчетный (налоговый) период, руб.;  $Д$  - доходы организации, руб.;  $Р$  - расходы организации, руб.

Датой признания доходов и расходов, учитываемых при расчете налога, является:

- момент их начисления независимо от сроков поступления или перечисления денежных средств или передачи имущества (метод начислений) - учет выручки по «отгрузке». Хозяйственные операции при этом оформляются следующими проводками:

Дт 43 Кт 20 - оприходована готовая продукция на склад по фактической себестоимости;  
Дт 62 Кт 90 / 1 - отгружена продукция и предъявлены покупателю расчетные документы;  
Дт 90 / 3 Кт 68 / НДС - начислен НДС с выручки;  
Дт 90 / 2 Кт 43 - списана фактическая себестоимость отгруженной продукции;  
Дт 51 Кт 62 - оплачена отгруженная продукция.

- по доходам: день поступления денежных средств или имущества; по расходам - день фактической оплаты расходов. Амортизация учитывается только по оплаченному амортизируемому имуществу. Налоги признаются расходами только после их оплаты (кассовый метод). Кассовый метод могут применять организации, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки без НДС не превысила 1 млн. руб.

Дт 43 Кт 20 - оприходована готовая продукция на склад по фактической себестоимости;  
Дт 45 Кт 43 - отгружена готовая продукция покупателю; Дт 51 Кт 62 - погашена дебиторская задолженность покупателем;  
Дт 62 Кт 90 / 1 - отражена выручка от продажи (после оплаты); Дт 90 / 3 Кт 68 / НДС - начислен НДС с выручки (после отгрузки);  
Дт 90 / 2 Кт 45 - списана фактическая себестоимость отгруженной продукции.

*Источником возмещения по налогу на прибыль является прибыль.*

*Налоговый период* - календарный год; *отчетный период* - квартал, полугодие; 9 месяцев.

*Налоговые ставки:* основная налоговая ставка по налогу на прибыль - 20%, в том числе 2 % - федеральный бюджет; 18 % - региональный бюджет.

Расчет налога производится *нарастающим итогом* с начала налогового периода (года) до окончания отчетного периода (квартала, месяца) по формуле

$$Нпр_i = \Pi_i * Спр : 100 - Нпр_{i-1}, \quad (2)$$

где  $Нпр_i$  - сумма налога на прибыль за  $i$  - й период, руб.;

$\Pi_i$  - налоговая база (прибыль) за  $i$  - й период, руб.;

Спр - ставка налога на прибыль, проценты;

Нпр<sub>i-1</sub> - налог на прибыль за предыдущий отчетный период (I квартал, полугодие, 9 месяцев, год - при поквартальной уплате налога).

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Расчет налога на прибыль ведется по данным регистров (таблиц) налогового учета.

*Налоговый учет* - эта система обобщения и формирования информации, которая необходима для того, чтобы исчислить налог на прибыль.

Глава 25 НК не содержит жестких стандартов и правил ведения налогового учета. Организация самостоятельно решает как вести налоговый учет и сама разрабатывает аналитические регистры налогового учета, т. е. формы, в которых систематизируется и обобщается информация, необходимая для расчета налога на прибыль.

*Главная задача налогового учета* - сформировать полную и достоверную информацию для целей налогообложения о каждой хозяйственной операции.

*Методы ведения налогового учета:*

- организация корректирует для целей налогообложения данные бухгалтерского учета;
- автономная система налогового учета, никак не связанная с бухгалтерским учетом.

Бухгалтерский учет расчетов по налогу на прибыль производится в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18 /02), утвержденном приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114 н и введенному в действие с 2003 г.

Учет расчетов организации с бюджетом по налогу на прибыль ведется на следующих счетах:

- 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
- 99, субсчет «Учет условных расходов по налогу на прибыль»;
- 99, субсчет «Учет условных доходов по налогу на прибыль»;
- 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»;
- 99, субсчет «Постоянный налоговый актив»;
- 09 «Отложенный налоговый актив»;
- 77 «Отложенное налоговое обязательство»

Данным ПБУ в учетную практику введено девять показателей, каждый из которых увеличивает или уменьшает облагаемую налогом прибыль или подлежащий уплате налог: *постоянные разницы*;

- *временные разницы*;
- *постоянные налоговые обязательства*;
- *отложенный налог на прибыль*;
- *отложенные налоговые активы*;
- *отложенные налоговые обязательства*;
- *условный доход*;
- *условный расход*;
- *текущий налог на прибыль*.

***Постоянные разницы и постоянные налоговые обязательства***

*Постоянные разницы* - это доходы и расходы, которые учитываются в бухгалтерском учете, но не принимаются во внимание в налоговом учете.

*Сумма постоянной разницы в доходах и расходах не совпадет в течение всего срока*

*существования организации.* Такая разница, как правило, образуется из-за нормируемости расходов для целей налогообложения.

К постоянным разницам относят:

- суммы превышения фактических расходов, отражаемых в бухгалтерском учете, над расходами по нормам, принимаемым для целей налогообложения (по суточным, представительским расходам, расходам по некоторым видам добровольного страхования и некоторым видам рекламы, процентам по займам и кредитам);
- расходы по безвозмездной передаче имущества;
- убыток, перенесенный на будущее, но который по истечении времени не может быть принят для целей налогообложения;
- другие виды постоянных разниц.

**Пример 1.** Представительские расходы организации за первый квартал составили 10000 руб.; расходы на оплату труда работников - 150000 руб.

Для целей налогообложения представительские расходы принимаются в размере 4 % от расходов на оплату труда (п. 2 ст. 264 НК РФ) или в сумме 6 000 руб. (150 000 руб. x 4 %). Сумма превышения фактических представительских расходов над их нормируемой величиной в 4 000 руб. (10 000 - 6 000 руб.) является в бухгалтерском учете постоянной разницей.

Постоянные разницы могут учитываться по первичным документам, в бухгалтерских регистрах или в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. Однако в аналитическом учете они должны отражаться обособленно. Для обособленного учета постоянных разниц целесообразно открыть два субсчета по учету нормируемых расходов (для учета расходов в пределах норм и учета сверхнормативных расходов). В этом случае по представительским расходам будут составлены две бухгалтерские записи.

Дт 26 / «Расходы без постоянных разниц» Кт 76 - 6000 руб. Дт 26 / «Постоянные разницы» Кт 76 - 4000 руб.

*Постоянное налоговое обязательство (ПНО)* - это налог на прибыль по постоянной разнице. Сумма этого обязательства определяется по формуле (9).

$$\text{ПНО} = \text{ПР} * \text{Спр} : 100, \quad (9)$$

где ПНО - постоянное налоговое обязательство, руб.; ПР - постоянные разницы, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

По данным рассмотренного примера по представительским расходам сумма налогового обязательства составила 800 руб. (4000 руб. x 20 %), и на эту сумму должна быть составлена бухгалтерская проводка:

Дт 99 / «ПНО» Кт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль» - 800 руб.

По безвозмездно переданному имуществу величина постоянных разниц определяется суммированием стоимости переданного имущества с расходами, связанными с этой передачей.

**Пример 2.**

Остаточная стоимость безвозмездно переданных в первом квартале основных средств составила 30000 руб. а расходы по их передаче - 3 000 руб. Совокупная сумма 33000 руб. в бухгалтерском учете будет считаться постоянной разницей.

При определении постоянной разницы по убытку, перенесенному на будущее, следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 283 НК РФ организации могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму ранее полученного убытка в течение 10 лет. По

истечения 10 лет оставшийся убыток учитывается в качестве постоянной разницы.

**Пример 3.**

Убыток организации в 2012 г. составил 500000 руб. и не был погашен до 2022 г. При получении прибыли в 2021 г. 200000 руб. и в 2022 г. в 250000 руб. на погашение убытка могут быть направлены соответственно 200000 руб. и 250000 руб. непогашенная сумма убытка в 50000 руб. (500000 руб. - 450000 руб.) будет считаться в 2022 постоянной разницей.

*Постоянный налоговый актив (ПНА)* - это сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Сумма постоянного налогового актива рассчитывается по формуле (1).

$$\text{ПНА} = \text{ПР} * \text{Спр} : 100, \quad (1)$$

где ПНА - постоянный налоговый актив, руб.; ПР -

постоянные разницы, руб.;

Спр - налоговая ставка по налогу на прибыль, %.

Постоянный налоговый актив оформляется бухгалтерской проводкой: Дт 68 / «Расчеты по налогу на прибыль» - Кт 99/ «ПНА»

**Пример 4.** Организация получила от учредителя организации, вклад которого в уставный капитал составляет 60 %, безвозмездно - 100 000 руб. В бухгалтерском учете 100 000 включается в состав прочих доходов в полном объеме, а в налоговом учете данная сумма в налоговую базу не включается. Отсюда возникает постоянная отрицательная разница в сумме 100 000 руб. (100000 - 0) и постоянный налоговый актив, равный  $100\,000 * 0,2 = 20\,000$  руб. В бухгалтерском учете постоянный налоговый актив отразится: Дт 68 - Кт 99 /ПНА.