

11.11.2024

ТЕМА: 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 Π - 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.;

Π_i - налоговая база (прибыль) за i - й период, руб.;

Спр - ставка налога на прибыль, проценты;

Нпр_{i-1} - 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 истечении 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.