

канд. экон. наук, доцент

Е.Л. Атабиева,

канд. экон. наук, доцент

Т.Н. Ковалева

Белгородский государственный

технологический университет

им. В.Г. Шухова

О МЕТОДИКЕ РАСЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ И ЗАПОЛНЕНИИ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ

Аннотация. В статье приведена практика учета расчетов по налогу на прибыль с применением ПБУ 18/02 с учетом редакции нормативного акта в 2022 году. Рассмотренная нами методика позволяет обеспечить прозрачность формирования показателей налоговой декларации по налогу на прибыль и их связь с данными бухгалтерского учета.

Ключевые слова: Налог на прибыль организаций, бухгалтерский учет, налоговый учет, налоговые расходы, постоянные разницы, временные разницы, налоговая декларация, текущий налог на прибыль, условный расход по налогу на прибыль.

Учет расчетов по налогу на прибыль организаций регулируется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». В 2022 г. принята новая редакция данного положения, введены некоторые изменения в учет и отчетность по налогу на прибыль организаций.

Применяя ПБУ 18/02, бухгалтер использует два важных показателя. Они называются «условный доход (расход) по налогу на прибыль» и «текущий налог на прибыль».

Практика учета расчетов по налогу на прибыль с применением ПБУ 18/02 с учетом обновления нормативного акта в 2022 году, приведена нами в настоящей статье.

Организация – ООО «Проспект» занимается производством пластмассовых изделий для упаковывания товаров (ОКВЭД 22.22). Общество состоит на налоговом учете по месту нахождения в инспекции ФНС России по городу Белгород. Организация является плательщиком налога на прибыль, применяет ПБУ 18/02.

Для целей налогообложения прямыми расходами организации являются следующие:

– затраты на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве;

– расходы на оплату труда персонала, который участвует непосредственно в процессе производства товаров (работ, услуг).

– расходы на социальное страхование и обеспечение, которые начислены на суммы расходов на оплату труда персонала, который участвует непосредственно в процессе производства товаров (работ, услуг);

В году, предшествовавшем отчетному, ООО «Перспект» по данным налоговой декларации за предыдущий период, получало прибыль.

Общество не имеет остатков в незавершенном производстве и остатков готовой продукции на начало и конец года. Для целей бухгалтерского учета предусмотрен линейный метод начисления амортизации, для целей налогообложения – нелинейный. Авансовые платежи за предыдущие 9 месяцев уплачены в размере 6 млн. 750 тыс. руб.

В учете расчетов по налогу на прибыль данной организации обычно возникают постоянные и временные разницы по налогу на прибыль. Постоянные разницы возникают в связи с превышением нормативов расходов, установленных НК РФ. Временные разницы обусловлены разными приемами начисления амортизации основных средств для целей бухгалтерского учета и налогообложения прибыли.

Хозяйственные операции за 20XX приведены в табл. 1.

В рассматриваемом примере, бухгалтерский учет и налоговый учет ведутся комбинированно: корреспонденция счетов ведется для целей бухгалтерского учета, а учет формирования налоговой базы ведется одновременно для целей бухгалтерского учета с последующей корректировкой и целей налогообложения.

Таблица 1

Журнал хозяйственных операций ООО «Перспект» за 20XX г., руб.

№	Содержание	Сумма, руб.		Корр. счетов	
		Бухг. учет	Налог.учет	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
1.	Выручка от продажи (без НДС)	300.000.000	300.000.000	62	90
2.	НДС (по операции № 1)	60.000.000	60.000.000	62	90
3.	НДС, предъявленный покупателю	60.000.000	60.000.000	90	68ндс
4.	Выручка, полученная фактически на расчетные и прочие счета в банках	354.000.000	354.000.000	51	62
5.	На производство израсходованы сырье и материалы, стоимость которых составила:	101.000.000	101.000.000	20	10

6.	Списана недостача материалов	50.000	35.000	94	10
7.	В том числе в пределах норм естественной убыли	35.000	35.000	20	94
8.	Сверх норм естественной убыли	15.000	-	91	94
9.	Начислена заработная плата персоналу, участвующему в процессе производства керамических изделий	51.500.000	51.500.000	20	70
10.	Начислены страховые взносы по действующим ставкам	15.450.000	15.450.000	20	69
11.	Амортизация производственного оборудования составила	10.000.000	20.000.000	25	02
12.	Расходы по аренде производственного помещения и оборудования (арендодатель не является плательщиком НДС)	50.000.000	50.000.000	25	76
13.	Расходы на подготовку кадров в образовательном учреждении, имеющем государственную аккредитацию	200.000	200.000	25	76

Окончание табл. 1

1	2	3	4	5	6
14.	Представительские расходы составили (для целей бухгалтерского учета – расходы на продажу) 51500*0,04=2060 тыс. руб.	2.550.000	2.060.000	44	76
15.	Общепроизводственные расходы включены в себестоимость продукции	60.200.000	70.200.000	20	25
16.	Списана себестоимость проданной продукции	228.185.000	238.185.000	90	43
17.	Выпущена продукция по фактической себестоимости	228.185.000	238.185.000	43	20
18.	Списаны расходы на продажу	2.550.000	2.060.000	90	44
19.	Финансовый результат от продаж	69.265.000	59.755.000	90	99
20.	Финансовый результат от прочих операций	15.000	-	99	91
21.	Условный расход по налогу на прибыль УР=69250*0,2	13.850.000	-	99/УР	68
22.	Отражение постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств (при необходимости) - возникновение отложенных налоговых обязательств 15.000*0,2 Постоянное налоговое обязательство 1	3.000	-	99/ПНО	68
23.	Отложенное налоговое обязательство (20 млн.-10 млн.)	2.000.000	-	68	77
24.	Постоянное налоговое обязательство 2 (2550-2060) тыс. р. *0,2	98.000	-	99/ПНО	68
25.	Текущий налог на прибыль		11.951.000		

90 счет- БУ

Дебет	Кредит
-	-
60.000.000	300.000.000
228.185.000	60.000.000
2.550.000	
69.265.000	
360.000.000	360.000.000

Рис. 1. Схема счета 90 «Продажи» по бухгалтерскому учету

90 счет- НУ

Дебет	Кредит
-	-
60.000.000	300.000.000
238.185.000	60.000.000
2.060.000	
59.755.000	
360.000.000	360.000.000

Рис. 2. Схема счета 90 «Продажи» по налоговому учету

На счетах бухгалтерского учета необходимо составить запись по начислению условного расхода по налогу на прибыль: Дебет 99/УРНП Кредит 68 - 13.850.000 руб.

В рассматриваемом периоде отмечено возникновение двух постоянных разниц. Первая постоянная разница вызвана списанием недостачи в убыток сверх норм естественной убыли – 15 тыс. руб. Данная операция не может формировать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Таким образом, налоговые расходы меньше бухгалтерских расходов, а сумму текущего налога на прибыль необходимо откорректировать.

Постоянное налоговое обязательство = Постоянная разница*Ст.налога на прибыль = 15000*0,2 = 3000 руб.

Постоянное налоговое обязательство отражается в учете записью: дебет 99/ПНО Кредит 68.

Постоянное налоговое обязательство второго типа

Согласно п.2 ст.264 НК РФ, представительские расходы принимаются для целей налогового учета в составе прочих расходов в пределах 4% от расходов на оплату труда, понесенных за отчетный (налоговый) период [1].

В рассматриваемом примере сумма представительских расходов 2550 тыс. руб., тогда как 4% от фонда оплаты труда – 2060 тыс. руб.

Таким образом, постоянная разница = 490 тыс. руб., а постоянное налоговое обязательство = 98 тыс. руб.

Также проводится запись, корректирующая условный расход по налогу на прибыль: Дебет 99/ПНО Кредит 68.

Временная разница вызвана из-за применения разных приемов начисления амортизации. Учетной политикой организации для целей бухгалтерского учета выбран линейный способ, а для целей налогообложения – нелинейный метод начисления амортизации.

При расчете условного расхода по налогу на прибыль использовались данные бухгалтерского учета. Для целей налогообложения расходы на амортизацию необходимо временно уменьшить на 10 млн. руб.

Для этого производится расчет отложенного налогового обязательства: ВР*ст. налога = 10000000 руб.*0,2 = 2000000 руб.

68/Расчеты по налогу на прибыль

Дебет	Кредит
-	-
2.000.000	13.850.000
	3.000
	98.000
2.000.000	13.951.000
	11.951.000

Рис. 3. Схема счета 68/Расчеты по налогу на прибыль (бухгалтерский учет)

Возникновение отложенного налогового обязательства отражается в учете записью: Дт 68 Кт 77.

Данная методика позволяет получить на счетах бухгалтерского учета такие же показатели, что и в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Формирование показателя по налогу на прибыль на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам, субсчете «Расчеты по налогу на прибыль» представлено на рис. 3.

Показатели	Код строки	Сумма в рублях
1	2	3
Доходы от реализации (стр.040 Приложения N 1 к Листу 02)	010	3:0:0:0:0:0:0:0:0
Внереализационные доходы (стр.100 Приложения N 1 к Листу 02)	020	
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (стр.130 Приложения N 2 к Листу 02)	030	2:4:0:2:4:5:0:0:0
Внереализационные расходы (стр.200 + стр.300 Приложения N 2 к Листу 02)	040	
Убытки (стр.360 Приложения N 3 к Листу 02)	050	
Итого прибыль (убыток) (стр.010 + стр.020 – стр.030 – стр.040 + стр.050)	060	5:9:7:5:5:0:0:0
Доходы, исключаемые из прибыли	070	
Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением его функций, и облагаемая по налоговой ставке	080	
Налоговая база (стр.060 – стр.070 – стр.080 + стр.200 Приложения N 1 к Листу 02 – стр.400 Приложения N 2 к Листу 02 + стр.100 Листов 05 + стр.530 Листа 06 + стр.050 Листов 08 (или – стр.050 Листов 08, если показатель указан со знаком	100	5:9:7:5:5:0:0:0
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период (стр.150 Приложения N 4 к Листу 02)	110	
Налоговая база для исчисления налога (стр.100 – стр.110)	120	5:9:7:5:5:0:0:0
в том числе в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации)	130	
Ставка налога – всего, (%)	140	2:0:0:0:0
в том числе:		
в федеральный бюджет	150	0:3:0:0:0
в бюджет субъекта Российской Федерации	160	1:7:0:0:0
в бюджет субъекта Российской Федерации (с учетом положений пункта 1 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации)	170	
Закон субъекта Российской Федерации, которым установлена налоговая	171	/ / / / /
Сумма исчисленного налога – всего	180	1:1:9:5:1:0:0:0
в том числе:		
в федеральный бюджет (стр.120 x стр.150:100)	190	1:7:9:2:6:5:0
в бюджет субъекта Российской Федерации (стр.120 – стр.130) x стр.160:100 + (стр.130 x стр.170:100)	200	1:0:1:5:8:3:5:0

Рис. 4. Фрагмент налоговой декларации по налогу на прибыль

На рис. 4 представлен Фрагмент налоговой декларации по налогу на прибыль Лист 2 «Расчет налога».

Расчет налога содержит следующие показатели:

Доходы (стр.040 Приложения № 1 к Листу 02) – 300 млн. руб. отражаются без НДС, что соответствует данным бухгалтерского учета.

Расходы, уменьшающие сумму доходов (стр.130 Приложения № 2 к Листу 02) – 240245000 руб. В данном разделе отражаются все расходы организации: прямые и косвенные, производственные и внепроизводственные расходы.

По данным бухгалтерского учета величина налоговых расходов соответствует сумме двух операций налогового учета:

Дт 90 Кт 43 - 238.185.000 руб. и Дт 90 Кт 44 - 2.060.000 руб.

Итого прибыль (убыток) налоговой декларации соответствует данным учета – 59.755.000 руб. (по данным налогового учета).

Сумма, сложившаяся в бухгалтерском учете по кредиту счета 99 - 69.265.000 руб. переносится в отчет о финансовых результатах как прибыль до налогообложения. В налоговой декларации по налогу на прибыль данный показатель отсутствует.

Налоговая база для исчисления налога (стр.100 – стр.110) налоговой декларации – 59 755 000 руб. Сумма исчисленного налога – 11.951.000 руб.

Рассмотренная нами методика позволяет обеспечить прозрачность формирования показателей налоговой декларации по налогу на прибыль и их связь с данными бухгалтерского учета.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ. Часть 1, 2 // СПС КонсультантПлюс.
2. Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»: приказ МФ РФ № 114н от 19.11.2002 г., в ред. от 25.10.2010 г. // СПС КонсультантПлюс.
3. Кругляк З. И. Налоговый учет и отчетность в современных условиях: учеб. пособие / З. И. Кругляк, М. В. Калининская. 2-е изд. М.: ИНФРА-М, 2016. 354 с.
4. Ковалева Т. Н., Слабинская И. А. Налоговые расчеты в бухгалтерском деле: учебное пособие для студентов всех форм обучения направления 38.03.01 – Экономика профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Изд-во БГТУ им. В. Г. Шухова, 2017. 153 с.
5. Современные методы оценки и повышения эффективности хозяйственной деятельности на промышленных предприятиях и в отраслях экономики / И. А. Слабинская, Е. В. Арская, Е. Л. Атабиева [и др.]. Белгород:

Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова, 2022. 270 с.

6. Официальный сайт ФНС РФ. <https://www.nalog.ru>.

Рекомендовано кафедрой
бухгалтерского учета
и аудита БГТУ