

Суханова Ирина Владимировна

канд. экон. наук, старший преподаватель

БУ ВО ХМАО – Югры «Сургутский

государственный университет»

г. Сургут, ХМАО – Югра

DOI 10.21661/r-519451

**НАЛОГОВЫЙ РЕГИСТР ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ
ДЛЯ УЧЕТА УБЫТКОВ ОРГАНИЗАЦИИ,
УМЕНЬШАЮЩИХ НАЛОГООБЛАГАЕМУЮ БАЗУ**

Аннотация: в статье предложен вариант ведения учета убытков организации, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Для этих целей автором разработан налоговый регистр и предложен пример его использования на конкретных цифрах. Дано подробное разъяснение по вопросам заполнения декларации по налогу на прибыль с применением закреплённого варианта налогового регистра.

Ключевые слова: регистр, налог на прибыль, декларация, автоматизация, убытки, организация.

Одним из основных налогов, которые уплачивает компания в бюджет страны при осуществлении своей деятельности, является налог на прибыль организаций.

Налог на прибыль – это прямой налог, взимаемый непосредственно с прибыли организации. Прибыль для целей данного налога, как правило, определяется как доход от деятельности компании за вычетом суммы установленных вычетов и скидок.

Порядок определения налогооблагаемой базы, осуществления оплаты, составления и предоставления отчетности по указанному налогу закреплены на законодательном уровне в гл. 25 Налогового кодекса РФ. Налоговое законодательство претерпевает постоянные изменения, что сказывается на необходимо-

сти постоянного мониторинга за ситуацией для своевременного внесения соответствующих изменений в систему ведения учета компании.

Налоговый учет организуется своими силами компании, а порядок его ведения закрепляется в учетной налоговой политике (ст. 313 НК РФ). Все налогоплательщики должны вести налоговый учет по налогу на прибыль в специальных регистрах. Аналитические налоговые регистры представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями настоящей главы, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета (ст. 314 НК РФ). Регистры налогового учета, в которых ведется учет, тоже разрабатываются самостоятельно, поскольку налоговые органы устанавливать обязательные учетные формы не вправе.

Налоговым кодексом предусмотрено право налогоплательщика уменьшать налогооблагаемую базу на всю сумму убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее), полученные в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах (п. 1 ст. 283 НК РФ). При этом необходимо учитывать, что Кодексом установлено ограничение на размер перенесенных на текущий отчетный (налоговый) период убытков в сумме 50 процентов от облагаемой базы по налогу за данный период (п. 2.1 ст. 283 НК РФ). Ограничение в размере переноса убытков носит временный характер – с 1 января 2017 года по 31 декабря 2020 года [8]. Если же налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они были понесены (п. 3 ст. 283 НК РФ). Вместе с тем с 01.01.2017 снято ограничение по сроку переноса убытков десятью годами [4].

Размер убытков отражается в Листе 02 (строка 110) Декларации по налогу на прибыль, а также их расшифровка с градацией по годам приводится в Приложении 4 к Листу 02 указанной декларации за соответствующий период (Приказом ФНС России от 19.10.2016 №ММВ-7-3/572@). В декларации для убытков прошлых лет есть специальное Приложение №4 к Листу 02. Заполняют его только за 1 квартал и за год. Убыток, уменьшающий прибыль текущего перио-

да, переносят из этого приложения в строку 110 Листа 02. В декларациях за полугодие и 9 месяцев убыток также показывают в этой строке, но Приложение №4 не заполняют [5].

Сумма убытка по данным налогового учета, который будет принят для целей налогообложения прибыли в последующих отчетных (налоговых) периодах (перенесен на будущее), признается вычитаемой временной разницей. При выявлении в налоговом учете убытка, переносимого на будущее, отразите в бухучете отложенный налоговый актив, определяемый как произведение вычитаемой временной разницы и ставки налога на прибыль (п. п. 11, 14 ПБУ 18/02).

При уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль следующего отчетного периода на сумму ранее перенесенного убытка или его части погашайте или уменьшайте отложенный налоговый актив (п. 17 ПБУ 18/02).

Отложенный налоговый актив при переносе убытка на будущее отражайте проводками [6]:

Дт 09 – Кт 68 – отражен ОНА с сумм убытка, переносимого на будущие отчетные периоды (первичный документ – бухгалтерская справка-расчет);

Дт 68 – Кт 09 – уменьшен (погашен) ОНА с сумм убытка, учтенного в целях налогообложения прибыли (первичный документ – бухгалтерская справка-расчет).

При этом закрывать счет 09 в конце года не надо. Дебетовое сальдо по нему – это нормально. В балансе остаток ОНА показывайте в строке 1180 «Отложенные налоговые активы» [7].

Для правильного расчета и отражения убытков, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, необходимо разработать и внедрить налоговый регистр, оптимально сочетающий в себе показатели, необходимые для расчета суммы учитываемого убытка, а также отражения размеров убытков в соответствующих листах налоговой декларации.

Для эффективного достижения поставленной цели автором был разработан налоговый регистр, приведенный в таблице 1.

ИНН налогоплательщика: _____

КПП: _____

Наименование налогоплательщика: _____

Юридический адрес: _____

Отчетный (налоговый) период/год: _____

Убытки, уменьшающие налоговую базу

Год получения убытка	Сумма убытка за указанный год	Сумма ранее учтенного убытка за указанный год	Остаток убытка на 1 января текущего года (ст. 3 –ст. 2)	Сумма прибыли текущего года	Сумма предельного размера переносимого убытка (ст. 5*50%)	Сумма убытка, учитываемая при определении налоговой базы текущего года (ст. 4, но не больше ст. 6)	Остаток убытка, подлежащий переносу на следующий год (ст. 4 – ст. 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
Итого	X	X	0,00	X	X	0,00	0,00

В предложенном варианте налогового регистра, используемого для учета убытков прошлых лет, уменьшающих налоговую базу текущего периода для лучшего понимания пользователей в скобках указаны формулы, которые можно внести в систему Microsoft Excel для упрощения и ускорения работы персонала с документом. В том числе в регистре по столбцам заносится следующая информация:

Столбец 1 – год получения убытка (при этом порядок – от самого первого последовательно к текущему);

Столбец 2 – сумма убытка за указанный год (первоначально полученная сумма убытка, уменьшающего налоговую базу);

Столбец 3 – сумма ранее учтенного убытка за указанный год (это сумма показателей рассматриваемого года, прошедших по столбцу 7 за все предыдущие года);

Столбец 4 – остаток убытка на 1 января текущего года (определяется как разница данных, указанных в столбце 3 и 2 в рамках рассматриваемого года или как сумма цифр столбца 8, рассчитанных в предыдущем году в разрезе годов получения убытка);

Столбец 5 – сумма прибыли текущего года (данный столбец можно даже объединить в одну ячейку, так как он одинаков для всех строк регистра и носит информативный характер, а также служит для последующих расчетов и может использоваться в указанных далее формулах);

Столбец 6 – сумма предельного размера переносимого убытка (определяется расчетным путем как $\frac{1}{2}$ от суммы, указанной в столбце 5 и аналогично предыдущему столбику может быть объединен в одну ячейку, так как одинаков для всех строк регистра и носит информативный характер, а также служит для последующих расчетов и может использоваться в указанных далее формулах);

Столбец 7 – сумма убытка, учитываемая при определении налоговой базы текущего года (для определения данных указанного столбца необходимо предусмотреть формулу: *ЕСЛИ(данные столбца 6 < данные столбца 4; данные столбца 6; данные столбца 4)*, то есть сюда должны попадать суммы столбца 4, не превышающие ст. 4, но не превышающие предельный размер переносимого убытка, указанного в столбце 6; но здесь также нужно учесть, что суммарное значение по указанному столбцу также не должно превышать цифру, стоящую в столбце 6);

Столбец 8 – остаток убытка, подлежащий переносу на следующий год (определяется как разница столбцов 4 и 7 и переходит в регистры на следующие года до полного отнесения убытка на уменьшение налоговой базы).

Рассмотрим вариант заполнения налогового регистра на конкретном примере, так как его вариаций предложено разными авторами много, но в них не учтен момент установленного предельного размера переносимого убытка. Данный недочет исправлен автором и предложена немного иная интерпретация формирования и накопления необходимых данных.

Пример:

Организация получила убытки, соответственно в 2015 году в размере 100 000 руб., в 2016 году – 80 000 руб., а в 2017 году по результатам деятельности 40 000 руб., а в 2018 году – 400 000 руб.

На основании предоставленных данных заполним предложенный регистр за 2016, 2017 и 2018 годы (табл. 2–5) для наглядности. Далее заполним аналогично листы декларации за 2015–2018 гг. (табл. 6–9).

Таблица 2

Налоговый регистр за 2015 год

Год получения убытка	Сумма убытка за указанный год	Сумма ранее учтенного убытка за указанный год	Остаток убытка на 1 января текущего года (ст. 3–ст. 2)	Сумма прибыли текущего года	Сумма предельного размера переносимого убытка (ст. 5*50%)	Сумма убытка, учитываемая при определении налоговой базы текущего года (ст. 4, но не больше ст. 6)	Остаток убытка, подлежащий переносу на следующий год (ст. 4 – ст. 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
0	0	0	0	(100 000)	0	0	0
Итого	X	X	0	X	X	0	0

Таблица 3

Налоговый регистр за 2016 год

Год получения убытка	Сумма убытка за указанный год	Сумма ранее учтенного убытка за указанный год	Остаток убытка на 1 января текущего года (ст. 3–ст. 2)	Сумма прибыли текущего года	Сумма предельного размера переносимого убытка (ст. 5*50%)	Сумма убытка, учитываемая при определении налоговой базы текущего года (ст. 4, но не больше ст. 6)	Остаток убытка, подлежащий переносу на следующий год (ст. 4 – ст. 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
2015	100 000	0	100 000	(80 000)	0	0	100 000
Итого	X	X	100 000	X	X	0	100 000

Таблица 4

Налоговый регистр за 2017 год

Год получения убытка	Сумма убытка за указанный год	Сумма ранее учтенного убытка за указанный год	Остаток убытка на 1 января текущего года (ст. 3–ст. 2)	Сумма прибыли текущего года	Сумма предельного размера переносимого убытка (ст. 5*50%)	Сумма убытка, учитываемая при определении налоговой базы текущего года (ст. 4, но не больше ст. 6)	Остаток убытка, подлежащий переносу на следующий год (ст. 4 – ст. 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
2015	100 000	0	100 000	40 000	20 000	20 000	80 000
2016	80 000	0	80 000	40 000	20 000	0	80 000
Итого	X	X	180 000	X	X	20 000	160 000

Таблица 5

Налоговый регистр за 2018 год

Год получения убытка	Сумма убытка за указанный год	Сумма ранее учтенного убытка за указанный год	Остаток убытка на 1 января текущего года (ст. 3–ст. 2)	Сумма прибыли текущего года	Сумма предельного размера переносимого убытка (ст. 5*50%)	Сумма убытка, учитываемая при определении налоговой базы текущего года (ст. 4, но не больше ст. 6)	Остаток убытка, подлежащий переносу на следующий год (ст. 4 – ст. 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
2015	100 000	0	80 000	400 000	200 000	80 000	0
2016	80 000	0	80 000	400 000	200 000	80 000	0
Итого	X	X	160 000	X	X	160 000	0

В процессе заполнения налоговой декларации также возникает много вопросов, так как необходимо учесть некоторые нюансы. Для разъяснения вопросов относительно данных, попадающих в декларацию по налогу на прибыль при получении убытка и при последующем учете таких убытков, уменьшаю-

щих налогооблагаемую базу следующих периодов, ниже представлено построчное разъяснение по вопросу отнесения данных к тем или иным разделам с указанием необходимых знаков. Разделы декларации заполнены на основании цифр, приведенных в примере и разнесенных по соответствующим строкам и столбцам специального налогового регистра за соответствующие года.

Таблица 6

Декларация за 2015 год

Лист декларации	Строка декларации	Наименование строки декларации	Сумма
Лист 02:	Строка 060	Итого прибыль (убыток)	- 100 000
	Строка 100	Налоговая база	- 100 000
Приложение 4 к Листу 02	Строка 140	Налоговая база за отчетный (налоговый) период	- 100 000
	Строка 160	Остаток непоперенесенного убытка на конец налогового периода – всего	100 000

Таким образом, при получении убытка организацией заполняются два листа Декларации по налогу на прибыль: Лист 02 (в нем проставляются отрицательные значения суммы убытка текущего периода) и Приложение 4 к Листу 02 (здесь по строке 140 дублируется сумма, попадающая в строку 060 Листа 02, а в строке 160 указывается та же сумма, но взятая по модулю).

Таблица 7

Декларация за 2016 год

Лист декларации	Строка декларации	Наименование строки декларации	Сумма
Лист 02:	Строка 060	Итого прибыль (убыток)	- 80 000
	Строка 100	Налоговая база	- 80 000
Приложение 4 к Листу 02	Строка 010	Остаток непоперенесенного убытка на начало налогового периода – всего	100 000
	Строка 040	2015 год	100 000
	Строка 140	Налоговая база за отчетный (налоговый) период	- 80 000
	Строка 160	Остаток непоперенесенного убытка на конец налогового периода – всего	180 000

При получении убытка организацией неоднократно, немного изменяется порядок заполнения Приложения 4 к Листу 02, при этом в отношении Листа 02 логика отнесения построчно значений остается прежней. В Приложении 4 к Листу 02 Декларации помимо строк 140 и 160 также должны быть заполнены строки 010 и 040, при этом в строку 040 попадают данные строки 160 предыдущего года (по модулю указывается сумма убытка предыдущего налогового периода) с указанием года получения данного убытка, та же цифра встает в строку 010 Приложения с подсуммированием за ниже представленные года (при их наличии). По строкам 040–130 показываются убытки по годам их образования начиная с более раннего и заканчивая ближайшим к текущему налоговому периоду).

Таблица 8

Декларация за 2017 год

Лист декларации	Строка декларации	Наименование строки декларации	Сумма
Лист 02:	Строка 060	Итого прибыль (убыток)	40 000
	Строка 100	Налоговая база	40 000
	Строка 110	Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период	20 000
	Строка 120	Налоговая база для исчисления налога	20 000
Приложение 4 к Листу 02	Строка 010	Остаток непоперенесенного убытка на начало налогового периода – всего	180 000
	Строка 040	2015 год	100 000
	Строка 050	2016 год	80 000
	Строка 140	Налоговая база за отчетный (налоговый) период	40 000
	Строка 150	Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период – всего	20 000
	Строка 160	Остаток непоперенесенного убытка на конец налогового периода – всего	160 000

Если организация получает прибыль после убытка, охватывающего прошлые налоговые периоды, то она имеет право зачесть такие убытки, уменьшив размер налогооблагаемой базы. Поэтому на Листе 02 Декларации по налогу на прибыль появляется строка 110, где ставится сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период (цифра берется из итогового значения Столбца 7 специального налогового регистра). Аналогично в Приложении 4 к Листу 02 помимо прочих ранее использовавшихся строк также указываются данные по строке 150, куда попадает сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период.

Таблица 9

Декларация за 2018 год

Лист декларации	Строка декларации	Наименование строки декларации	Сумма
Лист 02:	Строка 060	Итого прибыль (убыток)	400 000
	Строка 100	Налоговая база	400 000
	Строка 110	Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период	160 000
	Строка 120	Налоговая база для исчисления налога	240 000
Приложение 4 к Листу 02	Строка 010	Остаток непоперенесенного убытка на начало налогового периода – всего	0
	Строка 140	Налоговая база за отчетный (налоговый) период	400 000
	Строка 150	Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период – всего	160 000
	Строка 160	Остаток непоперенесенного убытка на конец налогового периода – всего	0

Если убыток прошлых лет полностью перенесен на прибыль текущих налоговых периодов, то Приложение 4 к Листу 02 обнуляется, поэтому в строках 010 и 160 образуются нулевые значения. В последующих годах при условии

получения прибыли организациями регистр по убыткам, уменьшающим налоговую базу, а также Приложение 4 к Листу 02 Декларации по налогу на прибыль не заполняются.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что предложенный вариант налогового регистра по учету убытков, уменьшающих налоговую базу при расчете налога на прибыль организации, содержит полный набор данных, необходимых для заполнения налоговой декларации по указанному налогу, а также позволяет наиболее достоверно и оперативно произвести расчет необходимых сумм. Расшифровка, приведенная в регистре, дает возможность с помощью использования простых функций ПК Microsoft Excel произвести автоматизацию учета. При этом отражение убытка прошлых периодов, уменьшающего налоговую базу текущего периода по налогу на прибыль, производится путем заполнения двух листов декларации – Лист 02 и Приложение 4 к Листу 02.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 25.12.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 25.01.2019) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс].

2. Приказ ФНС России от 19.10.2016 №ММВ-7-3/572@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» (зарег. в Минюсте России 27.10.2016 №44161) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс].

3. Приказ Минфина России от 19.11.2002 №114н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» (зарег. в Минюсте России 31.12.2002 №4090) // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс].

4. Письмо Минфина России от 08.08.2017 №03-03-06/1/50688 // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс].

5. Как перенести убыток на будущее для налога на прибыль // Главная книга [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://glavkniga.ru/situations/199783>

6. Как применять ПБУ 18/02 при получении убытка в бухгалтерском и налоговом учете // Справ.-правовая система «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс].

7. Как учитывать отложенные налоговые активы // Главная книга [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://glavkniga.ru/situations/53979>

8. Малышко В. Перенос убытков на будущее // Практический бухгалтерский учет. – 2017. – №7. – С. 60–68.