

Особенности аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, досрочно применяющих в бухгалтерском учете балансовый метод учета временных разниц

Features of Audit of Accounting (Financial) Statements of the Organizations Which Are Ahead of Schedule Applying in Accounting the Balance Method of Accounting of Temporary Differences

УДК 336

DOI: 10.12737/article_5d88917d4ff298.94124596

Л.В. Сотникова, д-р экон. наук, профессор
Департамента учета, анализа и аудита ФГОБУ ВО
«Финансовый университет при Правительстве РФ»

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

L.V. Sotnikova, Doctor of Economic Sciences, Professor,
Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial
University under the Government of the Russian
Federation

e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

Аннотация. Статья посвящена актуальным практическим вопросам учета и аудита, возникающим в связи с внесением изменений в Федеральный стандарт бухгалтерского учета (ПБУ) 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» приказом Минфина России от 20.11.2018 № 236н, суть которых состоит в том, что в отечественную учетную практику активно внедряется балансовый метод определения суммы текущего налога на прибыль, отложенных налоговых активов и обязательств. В статье рассматриваются принципиальные положения балансового метода учета разниц между бухгалтерским и налоговым финансовым результатами, применение которого станет обязательным с 2020 г., в то время как в 2019 г. возможно досрочное добровольное применение балансового метода отчитывающимися организациями.

Ключевые слова: добровольное досрочное применение стандартов учета, налог на прибыль, налогооблагаемые и вычитаемые временные разницы, постоянные разницы, балансовый метод, метод отсрочки.

Abstract. The article is devoted to the topical practical issues of accounting and auditing arising in connection with the amendments to the Federal accounting standard 18/02 «Accounting of calculations of profit tax» by the Ministry of Finance of Russia No. 236n from 20.11.2018, the essence of which is that in national accounting practices is being promoted balance method of determining the amount of the current income tax, deferred tax assets and liabilities. The article deals with the principal provisions of the balance sheet method of accounting for differences between accounting and tax financial results, the use of which will be mandatory from 2020, while in 2019 it is possible to early voluntary application of the balance sheet method by reporting organizations.

Keywords: voluntary early application of accounting standards, income tax, taxable and deductible temporary differences, permanent differences, balance sheet method, deferral method.

Минфин России еще в 2012 г. в своих Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 г. [2] указывал, что ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [1] не содержит ограничений по использованию метода сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой базой применительно к подходам МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Федеральным стандартом бухгалтерского учета (ПБУ) 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» установлены правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций, признаваемых в установленном законодательством Российской Федерации порядке плательщиками налога на прибыль, а также определена взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчислен-

ного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. При этом в аналитическом учете временные разницы должны учитываться дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Таким образом, уже семь лет назад Минфин России указал на то, что он не возражает, если российские бухгалтеры начнут применять предусмотренный МСФО 12 «Налоги на прибыль» балансовый метод, в то время не предусмотренный действующей редакцией ПБУ 18/02.

Негосударственный регулятор бухгалтерского учета — Бухгалтерский методический центр (БМЦ) предлагал внедрять балансовый метод еще раньше — в 2008 г. в Рекомендациях Р-2/2008-КпР «Временные разницы по налогу на прибыль» и Р-5/2008-КпР «Расход по налогу на прибыль» [3].

Далее, в своем эксклюзивном интервью, данном журналу «Главная книга» от 29 сентября 2017 г., И.Р. Сухарев, начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, отмечал [4], что ПБУ 18/02 является одним из самых сложных — по каждой операции бухгалтер рассчитывает временные или постоянные разницы, затем отложенные налоговые активы (ОНА), отложенные налоговые обязательства (ОНО), постоянные налоговые активы (ПНА) и постоянные налоговые обязательства (ПНО). Однако есть альтернативный подход, при котором можно обойтись без сложных расчетов.

По мнению И.Р. Сухарева, тот сложный подход, который реализован в ПБУ 18/02, в настоящее время совершенно не оправдан. Исторически его применение было оправдано только на момент выхода ПБУ 18/02, которое начало применяться в России в 2003 г. А это произошло на следующий год после вступления в силу с 1 января 2002 г. главы 25 НК РФ. В то время еще не забылось, как налог на прибыль рассчитывался путем корректировок данных бухгалтерского учета.

Возможно, именно поэтому методологами Минфина России, Федеральной налоговой службы и подавляющим большинством российских организаций стал использоваться самый трудоемкий метод формирования показателей, описанный в ПБУ 18/02.

Теперь же, по словам И.Р. Сухарева, всем понятно, что налоговый и бухгалтерский учет — это совершенно разные системы учета. И налог на прибыль нужно считать непосредственно по правилам, изложенным в НК РФ, а не путем корректировки данных бухгалтерского учета. Это позволяет изменить подход к выбору применяемого метода расчета отложенных налогов. В частности, отказаться от выявления информации о разницах по каждому доходу и расходу, которая никому не нужна, минимизировать расчеты и получать требуемые цифры с меньшими трудозатратами.

Упростить учет можно на основе лучших практик учета, изложенных в настоящее время в Международных стандартах финансового учета.

До 1996 г. в международном учете применялся так называемый метод отсрочки (так называется у специалистов метод, предусмотренный ПБУ 18/02 в своей изначальной редакции, начавшей действовать с 1 января 2003 г. в России), при котором в качестве первичных данных принимались показатели отчета о прибылях и убытках: доходы и расходы. Исходя из них фиксировались налоговые разницы, рассчитывался текущий налог на прибыль, а также часть отложенного налога, которая образовалась или погасилась за прошлый период. Затем была принята новая редакция МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». На смену методу отсрочки пришел балансовый метод, который, во-первых, является более эффективным, и, во-вторых (и это следует признать главным преимуществом), существенно упрощает учетный процесс. Таким образом, в МСФО это произошло уже более 20 лет назад.

Основной путь упрощения учета при выполнении требований ФСБУ (ПБУ) 18/02 И.Р. Сухарев видит именно в применении балансового метода.

Балансовый метод основывается на том, что временная разница выявляется исходя из сравнения первоначальной (или остаточ-



ной) стоимости активов (или обязательств), которая не совпадает в бухгалтерском и налоговом учете.

Применить балансовый метод несложно.

Во-первых, на отчетную дату (например, 31 декабря) определяем стоимость имеющихся у организации активов и обязательств, причем не по каждому объекту учета (в этом нет необходимости и достаточно трудоемко), а по статьям бухгалтерского баланса. Например, по статье «Основные средства», которая может включать в себя данные о 20 или 100 объектах — это не имеет принципиального значения.

Во-вторых, выявляем аналогичные данные о стоимости той же группы активов (обязательств) в системе налогового учета. Определяем разницу между их стоимостью. И так — по всем балансовым статьям.

В-третьих, суммируем получившиеся разницы (они могут быть положительными или отрицательными) и в результатеходим на одну временную разницу — вычитаемую или налогооблагаемую. Ее умножаем на ставку налога на прибыль (20% или иную). В итоге мы получаем:

- либо отложенный налоговый актив, соответствующий вычитаемой временной разнице;
- либо отложенное налоговое обязательство, соответствующее налогооблагаемой временной разнице.

Исключения могут быть в случае, если организация, например, вынуждена платить налог на прибыль в нескольких регионах, где применяются различные ставки налога на прибыль или к активам (обязательствам) применяется иная, кроме основной, ставка налога на прибыль. Тогда временные разницы, относящиеся к разным регионам, активам (обязательствам) надо будет рассчитывать отдельно.

Далее определяем, насколько изменились ОНА или ОНО по сравнению с предыдущей отчетной датой. Получаем либо расход, либо доход по отложенным налогам.

Вроде бы все ясно, но по определению, данному в ПБУ 18/02, временные разницы — это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом. Учитывая это, можно ли

считать применение балансового метода не-противоречащим действующей редакции ПБУ 18/02?

По мнению И.Р. Сухарева, в п. 8 ПБУ 18/02 дано определение термина «временные разницы», которое говорит о том, что это такое, откуда они берутся. Но определение не говорит нам о том, как конкретно надо учитывать такие разницы. Об этом говорит другая норма — последний абзац п. 3 ПБУ 18/02. Он регулирует метод учета временных разниц: «*в аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница*». Как мы видим, ПБУ 18/02 не просто допускает использование балансового метода учета временных разниц, а именно так предписывает вести их учет.

При применении «метода отсрочки», как указывает И.Р. Сухарев, выявляя разницы, бухгалтер каждый раз гадает, какая именно перед ним разница — постоянная или временная. Что будет потом или что было раньше? Каждый раз это проблема. И велика вероятность ошибок в квалификации разниц. Часто временные разницы считают постоянными. Именно поэтому в учете организаций нередко встречаются постоянные налоговые активы, хотя их появление оправдано лишь в исключительных случаях. Ведь в подавляющем большинстве случаев налоговый учет содержит ограничения по учету расходов. Так что можно сказать: появление ПНА почти всегда результат неправильной классификации разниц — либо в прошлом, либо в настоящем.

По мнению И.Р. Сухарева, балансовый метод от таких ошибок страхует. Когда выявляется разница в стоимости актива или обязательства, ясно, что перед нами временная разница. И только те разницы, которые формируются помимо этого (т.е. которые не сказываются на стоимости активов и обязательств), являются постоянными. Иными словами, бухгалтеру при классификации разниц не требуется применять профессиональное суждение.

При балансовом методе общая величина постоянного налогового расхода (ПНР) рассчитывается следующим образом:

ПНР = Текущий налог на прибыль +
+ Расход (доход) по отложенным
налогам – Условный расход по налогу
на прибыль

(1)

Расход по отложенным налогам —
это увеличение ОНО или уменьшение
ОНА за текущий период

(2)

Доход по отложенным налогам —
увеличение ОНА или уменьшение ОНО
(в формуле такой доход должен
использоваться со знаком минус)

(3)

В случае, если в результате подсчетов получается отрицательная сумма, то мы имеем дело с постоянным налоговым доходом (ПНД), но это редкость.

Применение балансового метода не позволяет отказаться от ведения налогового учета, не дает возможности получать все данные для целей налогообложения на бухгалтерских счетах [4]. Поэтому, если рассчитывать налог на прибыль по старинке, сначала считая бухгалтерские данные, а затем трансформируя их в данные налогового учета, то балансовый метод не применим. Однако это не означает, что балансовый метод не справляется со своей задачей обеспечения взаимосвязи между прибылью, полученной по данным бухгалтерского учета, и прибылью, полученной по данным налогового учета.

Когда налоговый и бухгалтерский учет разведены, бухгалтер имеет возможность сравнивать полученные в них данные о стоимости одинаковых активов и обязательств. И тогда с помощью балансового метода можно эффективно и достоверно определить временные разницы, рассчитать отложенные налоги и их изменение. А вслед за этим — определить и постоянные налоговые обязательства.

Получается, что при таком подходе под видом ПНО или ПНА могут быть учтены и результаты ошибок и несоответствий, и бухгалтер даже не поймет, что совершил ошибку.

Это подтверждает и сам И.Р. Сухарев: да, несоответствия между показателями в правой части формулы (1) могут быть следствием иных причин. И бухгалтер должен это учитывать еще до ее применения.

Например, в отчетном периоде произошло изменение ставки налога на прибыль. Тогда

отложенные налоговые активы или обязательства, рассчитанные на текущую дату, будут несопоставимы с ОНА или ОНО на предыдущую отчетную дату. Эффект от изменения ставки надо учесть еще до расчета ПНО, как и эффект от иных специфических обстоятельств.

Если бухгалтер допустил ошибки при расчете временных разниц, ОНА или ОНО, то, несомненно, это скажется и на результате расчета ПНО при применении балансового метода.

Впрочем, также скажутся и иные ошибки, например, при формировании стоимости актива. Но они не будут выявлены не только при балансовом методе. Бухгалтер их может не заметить, применяя и метод отсрочки.

И.Р. Сухарев видит самое большое преимущество балансового метода в том, что он позволяет избежать ошибок в квалификации разниц, а также, исходя из принципа рациональности, допускает возможность квалификации всех разниц между бухгалтерским и налоговым учетом как постоянных, как это иногда и так делают небольшие организации.

Таким образом, мы видим, что главный методолог Российской Федерации по бухгалтерскому учету «горой стоит» за балансовый метод.

Рассмотрим на примере механизм действия так называемого балансового метода для отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности расчетов по налогу на прибыль. Журнал хозяйственных операций организации — плательщика налога на прибыль представлен в табл. 1.

Оборотно-сальдовая ведомость за первый квартал 2019 г. будет иметь вид, представленный в табл. 2.

Допустим, что в целях налогообложения срок полезного использования объекта основных средств составляет 25 месяцев.

Следовательно, налоговые расходы по амортизации составят:

$$(100\ 000 \text{ руб.} / 25 \text{ мес.}) \times 2 \text{ мес.} = 8000 \text{ руб.},$$

а финансовый результат в целях налогообложения будет равен:

$$2000 \text{ руб.} (10\ 000 \text{ руб.} - 8000 \text{ руб.}).$$

Оборотно-сальдовая ведомость по налоговому учету за первый квартал 2019 г. будет иметь вид, представленный в табл. 3. В данной



Таблица 1

Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Факт хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
Январь 2019 г.				
1	Объявлен размер уставного капитала	100 000	75	80
2	Внесены вклады в уставный капитал	100 000	51	75
3	Приобретен объект основных средств*	100 000	08	60
4	Принят к учету объект основных средств	100 000	01	08
5	Оплачен объект основных средств	100 000	60	51
Февраль 2019 г.				
6	Начислена амортизация по объекту основных средств, исходя из срока полезного использования 100 мес.	1000	20	02
Март 2019 г.				
7	Начислена амортизация по объекту основных средств, исходя из срока полезного использования 100 мес.	1000	20	02
8	Начислена выручка от реализации	12 000	62	90-1
9	Получена выручка от реализации	12 000	51	62
10	Начислен НДС от суммы реализации	2000	90-3	68-НДС
11	Списаны расходы**	2000	90-2	20
12	Бухгалтерский финансовый результат за первый квартал 2019 г. (12 000 — 2000 — 2000)	8000	90-9	99

* в целях упрощения примера допустим, что продавец объекта основных средств находится на упрощенной системе налогообложения и, следовательно, в его стоимости нет НДС.

** в целях упрощения примера допустим, что иных расходов, кроме амортизации, у организации не было.

Таблица 2

Оборотно-сальдовая ведомость за первый квартал 2019 г.

Счет	Сальдо по счетам на 01.01.2019		Обороты за январь — март 2019 г.		Сальдо по счетам на 31.03.2019	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01			100 000		100 000	
02				2000		2000
08			100 000	100 000		
20			2000	2000		
51			112 000	100 000	12 000	
60			100 000	100 000		
62			12 000	12 000		
68-НДС				2000		2000
68-ТНП						
75			100 000	100 000		
80				100 000		100 000
90-1				12 000		
90-2			2000			
90-3			2000			
90-9			8000			
99				8000		8000
Баланс			538 000	538 000	112 000	112 000

и последующих таблицах номера счетов налогового учета соответствуют номерам счетов бухгалтерского учета с добавлением обозначения «н».

Однако в соответствии с Рекомендациями Минфина России сравнивать следует стоимость активов и обязательств, поэтому перейдем от представления их в оборотно-сальдовых ведомостях к отражению в отчетности.

Активы и обязательства по данным бухгалтерского и налогового учета могут быть представлены так, как это сделано соответственно в табл. 4 и табл. 5.

Активы и обязательства по данным налогового учета представлены в табл. 5.

Регистр учета временных разниц между стоимостью активов и обязательств в бухгалтерском и налоговом учете представлен в табл. 6.

В рассматриваемом примере возникла только одна временная разница, вызванная различием в остаточной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете.

Так как разница имеет положительное значение, то в данном случае мы имеем дело с налогооблагаемой временной разницей, которая, будучи умноженной на ставку налога на при-

Таблица 3

Оборотно-сальдовая ведомость по налоговому учету за первый квартал 2019 г.

Счет	Сальдо по счетам на 01.01.2019		Обороты за январь — март 2019 г.		Сальдо по счетам на 31.03.2019	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01.н			100 000		100 000	
02.н				8000		8000
08.н			100 000	100 000		
20.н			8000	8000		
51.н			112 000	100 000	12 000	
60.н			100 000	100 000		
62.н			12 000	12 000		
68-НДС.н				2000		2000
68-ТНП.н						
75.н			100 000	100 000		
80.н				100 000		100 000
90-1.н				12 000		
90-2.н			8000			
90-3.н			2000			
90-9.н			2000			
99.н				2000		2000
Баланс			544 000	544 000	112 000	112 000

Таблица 4

Состав и стоимость активов и обязательств организации на 31.03.2019 по данным бухгалтерского учета

Активы	Сумма	Пассивы	Сумма
Основные средства	98 000	Уставный капитал	100 000
Денежные средства	12 000	Прибыль (убыток)	8000
		Кредиторская задолженность	2000
Баланс	110 000	Баланс	110 000



Таблица 5

**Состав и стоимость активов и обязательств организации на 31.03.2019
по данным налогового учета**

Активы	Сумма	Пассивы	Сумма
Основные средства	92 000	Уставный капитал	100 000
Денежные средства	12 000	Прибыль (убыток)	2000
		Кредиторская задолженность	2000
Баланс	104 000	Баланс	104 000

Таблица 6

Регистр учета временных разниц по состоянию на 31.03.2019

Объекты учета	По данным бухгалтерского учета	По данным налогового учета	Временные разницы (гр. 2 — гр. 3)
Активы			
Основные средства	98 000	92 000	6000
Денежные средства	12 000	12 000	—
Итого активов	110 000	104 000	
Обязательства			
Кредиторская задолженность	(2000)	(2000)	—
Итого обязательств	(2000)	(2000)	
Капитал			Контроль
Уставный капитал	(100 000)	(100 000)	
Прибыль (убыток)	(8000)	(2000)	(6000)
Итого	(108 000)	(102 000)	
Проверка	110 000 + (2000) + (108 000) = 0	104 000 + (2000) + (102 000) = 0	6000 + (6000) = 0

быль, равную 20%, сформирует отложенное налоговое обязательство, которое будет отражено в журнале хозяйственных операций — табл. 7 (является продолжением журнала хозяйственных операций, представленного в табл. 1, поэтому нумерация хозяйственных операций продолжена с № 13).

Таким образом, сумма расхода по налогу на прибыль, составляющая 1600 руб., будет распределена на две части: текущий и отложенный налог на прибыль. Отложенный налог мы получили посредством применения балансового метода, и он составил 1200 руб., а текущий налог будет представлять собой разницу 400 (1600 — 1200) руб. и одновременно сальдо по счету 68-ТНП.

Чистая прибыль в бухгалтерском учете составит разницу между прибылью до налого-

обложения — 8000 руб., и расходом по налогу на прибыль в сумме 1600 руб. и будет равна 6400 руб.

Если предположить, что учетной политикой организации установлено свернутое отражение в бухгалтерском балансе отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, то в бухгалтерском балансе должны быть отражена сумма отложенных налоговых активов на начало и на конец отчетного периода, а в отчете о финансовых результатах — величина изменений отложенных налоговых активов и обязательств (табл. 8).

Сформулируем несколько простых, но важных правил для формирования регистра учета временных разниц.

Правило первое. В регистр учета временных разниц данные об активах и обязатель-

Таблица 7

Журнал фактов хозяйственной жизни

№ п/п	Факт хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
	Март 2019 г.			
13	Начислено отложенное налоговое обязательство в сумме 6000 х 0,20 = 1200 руб.	1200	68-ТНП	77
14	Начислена сумма расхода по налогу на прибыль за первый квартал 8000 х 0,20 = 1600 руб.	1600	99	68-ТНП

Таблица 8

Изменение отложенных налоговых активов за первый квартал 2019 г.

Отложенные налоговые активы и обязательства на начало периода	0 руб.
Изменение отложенного налогового обязательства (сальдовым методом, т.е. 1200 – 0 = 1200 руб.)	(1200) руб.
Отложенные налоговые активы и обязательства на конец периода	(1200) руб.

ствах по данным бухгалтерского и налогового учетов должны переноситься до того, как будет начислена сумма расхода по налогу на прибыль, т.е. до того, как в бухгалтерском учете будет оформлена бухгалтерская запись по дебету счета 99 и кредиту счета 68 на сумму бухгалтерской прибыли, умноженной на ставку

налога на прибыль, а также до того, как будут отражены отложенные налоговые активы и обязательства [5].

Оборотно-сальдовая ведомость после отражения операций, представленных в табл. 8, будет иметь вид, представленный в табл. 9.

Таблица 9

Оборотно-сальдовая ведомость за первый квартал 2019 г.

Счет	Сальдо по счетам на 01.01.2019		Обороты за январь — март 2019 г.		Сальдо по счетам на 31.03.2019	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01			100 000		100 000	
02				2000		2000
08		100 000	100 000			
20		2000	2000			
51		112 000	100 000	12 000		
60		100 000	100 000			
62		12 000	12 000			
68-НДС			2000			2000
68-ТНП		1200	1600			400
75		100 000	100 000			
77			1200			1200
80				100 000		100 000
90-1				12 000		
90-2		2000				
90-3		2000				
90-9		8000				
99		1600	8000			6400
Баланс		540 800	540 800	112 000		112 000



После бухгалтерских записей по начислению расхода по налогу на прибыль и отражению отложенного налогового обязательства активы и обязательства по данным бухгалтерского учета будут иметь вид, представленный в табл. 10.

Правило второе. В регистрах налогового учета не должен начисляться налог на прибыль от налогового финансового результата. Регистр налогового учета необходим только и исключительно для того, чтобы определить налого-

вой финансовый результат, а бухгалтерские записи по начислению налог на прибыль в налоговом учете будут дублировать такие бухгалтерские записи в бухгалтерском учете [6].

После отражения операций, представленных в табл. 7, в налоговом учете, оборотно-сальдовая ведомость по налоговому учету за первый квартал будет иметь вид, представленный в табл. 11.

В регистре налогового учета отражаются бухгалтерские записи по начислению налога

Таблица 10

**Состав и стоимость активов и обязательств организации на 31.03.2019
по данным бухгалтерского учета после начисления налога на прибыль**

Активы	Сумма	Пассивы	Сумма
Основные средства	98 000	Уставный капитал	100 000
Денежные средства	12 000	Прибыль (убыток)	6400
		Отложенное налоговое обязательство	1200
		Кредиторская задолженность	2400
Баланс	110 000	Баланс	110 000

Таблица 11

Оборотно-сальдовая ведомость по налоговому учету за первый квартал 2019 г.

Счет	Сальдо по счетам на 01.01.2019		Обороты за январь — март 2019 г.		Сальдо по счетам на 31.03.2019	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01.н			100 000		100 000	
02.н				8000		8000
08.н		100 000		100 000		
20.н		8000		8000		
51.н		112 000		100 000	12 000	
60.н		100 000		100 000		
62.н		12 000		12 000		
68-НДС.н				2000		2000
68-ТНП.н			1200	1600		400
75.н		100 000		100 000		
77.н				1200		1200
80.н				100 000		100 000
90-1.н				12 000		
90-2.н		8000				
90-3.н		2000				
90-9.н		2000				
99.н		1600		2000		400
Баланс		546 800		546 800	112 000	112 000

на прибыль в тех же суммах, что и в бухгалтерском учете (табл. 12).

На основании оборотно-сальдовой ведомости, представленной в табл. 11, составляется окончательный «налоговый баланс» (табл. 12).

В связи с тем, что основной бухгалтерской (финансовой) отчетностью является отчетность годовая, промежуточная отчетность не является обязательной для целого ряда организаций, однако составляется практически всеми организациями, аудитору необходимо знать порядок применения балансового метода именно для промежуточной отчетности, а не только для годовой. Почему, в чем разница? Разница состоит в том, что в процессе реформации баланса по состоянию на 31 декабря отчетного года, счет 99 «закрывается» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

и не имеет сальдо по состоянию на 1 января следующего года. Также «закрывается» счет 68, субсчет «Текущий налог на прибыль» на счет 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль». Сальдо счета 68 субсчет «Текущий налог на прибыль» также сальдо не имеет.

А в течение года как в бухгалтерском учете, так и в налоговом учете как счет 99, так и счет 68 субсчет «Текущий налог на прибыль», счет 99.н и 68.н имеют сальдо.

Пример (продолжение). Предположим, что в следующем квартале организация опять получила выручку в сумме 12 000 руб., в том числе НДС 2000 руб., продолжала начислять амортизацию по объекту основных средств как в налоговом, так и в бухгалтерском учете. Бухгалтерские записи, необходимые в этом случае, представлены в табл. 13 (нумерация продолжается с № 15).

Таблица 12

**Состав и стоимость активов и обязательств организации на 31.03.2019
по данным налогового учета после начисления налога на прибыль**

Активы	Сумма	Пассивы	Сумма
Основные средства	92 000	Уставный капитал	100 000
Денежные средства	12 000	Прибыль (убыток)	400
		ОНО	1200
		Кредиторская задолженность	2400
Баланс	104 000	Баланс	104 000

Таблица 13

Журнал фактов хозяйственной жизни

№ п/п	Факт хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
	<i>Апрель 2019 г.</i>			
15	Начислена амортизация по объекту основных средств исходя из срока полезного использования 100 мес.	1000	20	02
	<i>Май 2019 г.</i>			
16	Начислена амортизация по объекту основных средств исходя из срока полезного использования 100 мес.	1000	20	02
	<i>Июнь 2019 г.</i>			
17	Начислена амортизация по объекту основных средств исходя из срока полезного использования 100 мес.	1000	20	02
18	Начислена выручка от реализации	12 000	62	90-1
19	Начислен НДС от суммы реализации	2000	90-3	68-НДС
20	Списаны расходы по амортизации	3000	90-2	20
21	Бухгалтерский финансовый результат за второй квартал 2019 г. (12 000 — 2000 — 3000)	7000	90-9	99



Оборотно-сальдовая ведомость за второй квартал 2019 г. будет иметь вид, представленный в табл. 14.

Оборотно-сальдовая ведомость по налоговому учету за второй квартал 2019 г. будет иметь вид, представленный в табл. 15.

Активы и обязательства по данным бухгалтерского учета в виде бухгалтерского баланса будут представлены так, как это сделано в табл. 16.

Важной особенностью метода является то, что показатели по статьям ОНО и ТНП представлены в суммах, какими они были на конец

Таблица 14

Оборотно-сальдовая ведомость за второй квартал 2019 г.

Счет	Сальдо по счетам на 01.04.2019		Обороты за апрель — июнь 2019 г.		Сальдо по счетам на 30.06.2019	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	100 000				100 000	
02		2000		3000		5000
20			3000	3000		
51	12 000				12 000	
62			12 000		12 000	
68-НДС		2000		2000		4000
68-ТНП		400				400
77		1200				1200
80		100 000				100 000
90-1				12 000		
90-2			3000			
90-3			2000			
90-9			7000			
99		6400		7000		13 400
Баланс	112 000	112 000	27 000	27 000	124 000	124 000

Таблица 15

Оборотно-сальдовая ведомость по налоговому учету за второй квартал 2019 г.

Счет	Сальдо по счетам на 01.04.2019		Обороты за апрель — июнь 2019 г.		Сальдо по счетам на 30.06.2019	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01.н	100 000				100 000	
02.н		8000		12 000		20 000
20.н			12 000	12 000		
51.н	12 000				12 000	
62.н			12 000		12 000	
68-НДС.н		2000		2000		4000
68-ТНП.н		400				400
77.н		1200				1200
80.н		100 000				100 000
90-1.н				12 000		
90-2.н			12 000			
90-3.н			2000			
90-9.н				2000		
99.н		400	2000		1600	
Баланс	112 000	112 000	40 000	40 000	125 600	125 600

предыдущего периода (первого квартала). В рассматриваемом нами примере в табл. 16 остатки по счетам 68.ТНП и 77 равны суммам на конец первого квартала после начисления текущего налога на прибыль и отражения отложенного налогового обязательства.

Состав и стоимость активов и обязательств организации на 30.06.2019 по данным налогового учета до начисления налога на прибыль

за второй квартал 2019 г. будут иметь вид, представленный в таблице 17.

Регистр учета временных разниц по состоянию на конец второго квартала представлен в табл. 18.

Таким образом, по состоянию на 30 июня 2019 г. отложенное налоговое обязательство составляет 3 000 (15 000 руб. × 20%) руб. (табл. 19).

Таблица 16

**Состав и стоимость активов и обязательств организации на 30.06.2019
по данным бухгалтерского учета**

Активы	Сумма	Пассивы	Сумма
Основные средства	95 000	Уставный капитал	100 000
Денежные средства	12 000	Прибыль (убыток)	13 400
Дебиторская задолженность	12 000	ОНО	1200
		Кредиторская задолженность	4400
Баланс	119 000	Баланс	119 000

Таблица 17

Состав и стоимость активов и обязательств организации на 30.06.2019 по данным налогового учета до начисления налога на прибыль за второй квартал 2019 г.

Активы	Сумма	Пассивы	Сумма
Основные средства	80 000	Уставный капитал	100 000
Денежные средства	12 000	Прибыль (убыток)	(1600)
Дебиторская задолженность	12 000	ОНО	1200
		Кредиторская задолженность	4400
Баланс	104 000	Баланс	104 000

Таблица 18

Регистр учета временных разниц по состоянию на 30.06.2019

Объекты учета	По данным бухгалтерского учета	По данным налогового учета	Временные разницы (гр. 2 – гр. 3)
Активы			
Основные средства	95 000	80 000	15 000
Денежные средства	12 000	12 000	-
Дебиторская задолженность	12 000	12 000	-
Итого	119 000	104 000	
Обязательства			
Кредиторская задолженность	(4400)	(4400)	-
ОНО	(1200)	(1200)	-
Итого	(5600)	(5600)	
Капитал			Контроль
Уставный капитал	(100 000)	(100 000)	
Прибыль (убыток)	(13 400)	1600	(15 000)
Итого	(113 400)	(98 400)	
Проверка	119 000 + (5600) + + (113 400) = 0	104 000 + (5600) + + (98 400) = 0	15 000 + (15 000) = 0



Сальдовский метод означает, что, определив сумму ОНО на 30.06.2019 (3000 руб.) и зная значение ОНО на 31.03.2019 (1200 руб.), можно рассчитать изменение ОНО за период как разницу между этими значениями:

$$(3000 \text{ руб.} - 1200 \text{ руб.}) = 1800 \text{ руб.}$$

Отложенное налоговое обязательство увеличилось и его прирост будет отражен в журнале хозяйственных операций — табл. 20, которая является продолжением журнала фактов хозяйственной жизни, представленного в табл. 1, 7 и 13, поэтому (нумерация хозяйственных операций соответственно продолжена с № 22).

В соответствии с алгоритмом, который представлен в ПБУ 18/02 (с изменениями, внесенными Приказом Минфина России от 20.11.2018 № 236н, расчет должен быть сделан следующим образом:

- бухгалтерская прибыль за 1-е полугодие 2019 г. — 15 000 (доходы 20 000 — расходы от бухгалтерской амортизации — 5000) руб.;
- налоговая прибыль за 1-е полугодие 2019 г. — 0 (доходы 20 000 — расходы от налоговой амортизации — 20 000) руб.
- постоянные разницы в первом полугодии отсутствуют;
- общая сумма разниц составляет 15 000 руб.;
- текущий налог на прибыль равен нулю;
- условный налоговый расход равен:

$$15 000 \text{ руб.} \times 20\% = 3000 \text{ руб.};$$

- отложенное налоговое обязательство составляет

$$15 000 \text{ руб.} \times 20\% = 3000 \text{ руб.}$$

Таким образом, приведенный пример позволяет сформулировать еще одно, третье, правило, применения балансового метода применительно к промежуточной отчетности.

Правило третье. Наличие сальдо по счету 99 и счету 68 субсчет «Текущий налог на прибыль» не мешает применению балансового метода, если строго соблюдать второе правило — отражать в налоговом учете начисление отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства в той же сумме и теми же бухгалтерскими записями, что и в бухгалтерском учете.

Если отчитывающаяся организация в 2019 г. примет решение и закрепит его в учетной политике о добровольном досрочном применении ПБУ 18/02 в редакции приказа Минфина России № 236н от 20.11.2018, т.е. переходе на балансовый метод учета разниц между бухгалтерским и налоговым финансовыми результатами, то применения каких-либо особых приемов для выявления изменений ОНА и ОНО в промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые существенно отличались бы от приемов балансового метода к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, не требуется.

Таблица 19

Изменение отложенных налоговых активов за второй квартал 2019 г.

Отложенное налоговое обязательство на 31.03.2019 ($6000 \times 20\%$)	1200 руб.
Изменение отложенного налогового обязательства, определенное сальдовым методом, т.е. $3000 - 1200$:	1800 руб.
Отложенное налоговое обязательство на 30.06.2019 ($15 000 \times 20\%$)	3000 руб.

Таблица 20

Журнал фактов хозяйственной жизни

№ п/п	Факт хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
<i>Июнь 2019 г.</i>				
22	Начислено отложенное налоговое обязательство в сумме $15 000 \times 20\% = 3000$ руб.	3000	68-ТНП	77
23	Начислена сумма расхода по налогу на прибыль за первый квартал $7000 \times 20\% = 1400$ руб.	1400	99	68-ТНП

Литература

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02. Утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. 20.11.2018).
2. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год. Приложение к письму Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01.
3. Рекомендации НРБУ «БМЦ» Р-2/2008-КпР «Временные разницы по налогу на прибыль» и Р-5/2008-КпР «Расход по налогу на прибыль».
4. Интервью Сухарева И.Р. журналу «Главная книга» от 29.09.2017 «Упрощаем применение ПБУ 18/02». — URL: <http://glavkniga.ru/news/6181>.
5. Сотникова Л.В. Балансовый метод определения налога на прибыль: пора начинать // Бухучет в строительных организациях. — 2018. — № 6. — С. 10–23.
6. Сотникова Л.В. Балансовый метод учета налоговых разниц: продолжаем изучение // Бухучет в строительных организациях. — 2018. — № 7. — С. 16–20.

СРО АУДИТОРОВ ПОШЛИ НА СБЛИЖЕНИЕ

Хотя предварительно две действующие саморегулируемые организации аудиторов (РСА и ААС) уже вроде бы договаривались о слиянии в июне, с тех пор никаких особых новостей по данному поводу не поступало, и история даже стала забываться – до момента, когда стало известно об очень весомом поводе для ускорения процесса. Речь идет о нарушении Российским союзом аудиторов критериев по численности, выявленное одним из его членов. «Коммерсантъ» сообщил в новостях о пятничной закрытой встрече руководства обеих организаций, прошедшей при участии крупнейших аудиторских организаций.

На встрече, по словам знакомых с ходом обсуждений источников, стороны решили проводить слияние на равных условиях. В основном детали предварительно были известны еще с июня: одна саморегулируемая организация, один руководитель, но два офиса и два сопредседателя. Источники добавили, что официальное заявление по данному поводу может последовать уже на этой недели. Кроме того, они также отметили, что за прошедшее время позиция сторон уже неоднократно менялась – возможно, именно этим объясняется задержка с практической реализацией решения по слиянию, хотя соответствующий договор должны были представить до конца лета.

«Коммерсантъ» допускает, что причиной для отсутствия договоренности могла стать позиция крупнейших аудиторов «Большой четверки», которые

были членами РСА: они настаивали на присоединении к ним Аудиторской ассоциации «Содружество», отвергая идею равного слияния. Противоположную сторону, ААС, такой вариант не устраивал.

«Но “лед тронулся” после того, как совсем недавно аудитор Андрей Корешков нашел в РСА ликвидированные компании, все еще числящиеся его членами» – пишет российское издание. Без их учета РСА уже нарушает по факту требования по численности и, по идеи, должен лишиться статуса СРО, чего и пытался добиться через суд сам аудитор. Спор он, впрочем, проиграл, зато его действия стали мощным стимулом начать договариваться заново, причем на компромиссных условиях, устраивающих обе саморегулируемые организации аудиторов.

Согласно данным Министерства финансов на конец августа, Российский союз аудиторов не дотягивал до необходимых 2 тыс. компаний (их у него 1995), зато пока соответствовал требованиям закона по количеству физлиц (10 309 против 10 000). Однако из них лишь 9677 прошли повышение квалификации. Это означает необходимость «чистки», после которой и этот второй критерий у РСА будет нарушен. Так что, возможно, к переговорам стороны вернулись бы в любом случае, просто чуть позже.

Источник: GAAP.RU
Дата публикации: 3 сентября 2019 г.

