

Особенности аудиторской проверки отражения переоценки основных средств в бухгалтерской отчетности

Features of Financial Audit of the Revaluation of Fixed Assets Treatment in the Financial Statements

УДК 340.1

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-10-23

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, PhD in Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University under the Government of the Russian Federation
e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются особенности проверки аудиторами отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудириемых лиц результатов переоценки основных средств. Необходимость обязательной проверки вызвана тем, что с 1 января 2020 г. стало обязательным применение балансового метода учета разниц между бухгалтерской и налоговой стоимостью активов и обязательств на отчетную дату.

Ключевые слова: балансовый метод учета разниц между балансовой и налоговой стоимостью активов и обязательств, переоценка основных средств, переходный период.

Abstract. The article discusses the features of financial audit of the reflection in the accounting (financial) statements of audited entities of the results of the revaluation of fixed assets. The need for a thorough check is due to the fact that from January 1, 2020, it became mandatory to use the balance sheet method of accounting for differences between the accounting and tax values of assets and liabilities at the reporting date.

Keywords: balance sheet method of accounting for differences between the balance sheet and tax value of assets and liabilities, revaluation of fixed assets, transition period.

С 1 января 2020 г. стало обязательным применение так называемого балансового метода учета разниц между бухгалтерской стоимостью активов и обязательств на отчетную дату и налоговой стоимостью этих же активов и обязательств. Применявшийся ранее «метод отсрочки», при котором разницы выявлялись между доходами и расходами в бухгалтерском и налоговом учетах, больше в российском бухгалтерском учете применяться не должен.

Особо пристальное внимание следует обратить на произошедшие изменения в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», внесенные приказом Минфина России от 20.11.2018 № 236н, тем строительным организациям, которые, согласно их учетной политике, проводят переоценку основных средств.

До вышеуказанных изменений разницы, возникавшие между суммой амортизационных расходов, признаваемых в бухгалтерском учете

по основным средствам, подвергшимся переоценке, и суммой амортизационных расходов, признаваемых в налоговом учете, квалифицировались как постоянные. Постоянными они признавались исходя из той логики, что амортизация переоценки не принимается в целях налогообложения прибыли на основании п. 1 ст. 257 Налогового кодекса Российской Федерации.

В действующей с 1 января 2020 г. для обязательного применения редакции п. 11 ФСБУ (ПБУ) 18/02 временные разницы образуются не только в результате применения разных правил оценки первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения, но и из-за переоценки активов по рыночной стоимости для целей бухгалтерского учета.

Терминологическое несоответствие между переоценкой активов «по рыночной стоимости» и переоценкой групп однородных объ-



ектов основных средств «по текущей (восстановительной) стоимости», о которой идет речь в п. 15 ФСБУ (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств», в котором также указывается, что коммерческая организация может проводить переоценку основных средств не чаще одного раза в год и на конец отчетного года.

Согласно п. 24 ФСБУ (ПБУ) 18/02 расход (доход) по налогу на прибыль с подразделением на отложенный налог на прибыль и текущий налог на прибыль отражается в отчете о финансовых результатах в качестве статьи, уменьшающей прибыль (убыток) до налогообложения при формировании чистой прибыли (убытка) за отчетный период, а налог на прибыль, относящийся к операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток), отражается в отчете о финансовых результатах в качестве статьи, уменьшающей (увеличивающей) чистую прибыль (убыток) при формировании совокупного финансово-го результата периода.

К операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток), относятся:

- переоценка объектов основных средств;
- ретроспективный пересчет статей бухгалтерской отчетности в связи с изменением учетной политики;
- исправление существенных ошибок предыдущих лет, обнаруженных в бухгалтерском учете после утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности [1, 2].

Эти операции отражаются в корреспонденции со счетами 83 «Добавочный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», в то время как результаты операций, включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток) отражаются в корреспонденции со счетами 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Если организация хотя бы однажды приняла решение о переоценке основных средств, то в последующем она должна переоценивать свои основные средства регулярно так, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости на дату переоценки, под которой понимается отчетная дата.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной

стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно, т.е. после того, как уже отражены расходы по амортизации за текущий отчетный год исходя из стоимости объектов основных средств, сформировавшейся на начало отчетного года.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации, т.е. согласно Плану счетов бухгалтерского учета (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) отражается на счете 83 «Добавочный капитал». Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов, т.е. на субсчет 2 «Прочие расходы» счета «Прочие доходы и расходы». Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

И, что очень важно, при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации, т.е. со счета 83 «Добавочный капитал» на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Таким образом, при переходе, причем ретроспективном, в соответствии с п. 14 ФСБУ (ПБУ) 1/2008 «Учетная политика организации» и при отсутствии указаний в упомянутом приказе Минфина от 20.11.2018 № 236н о необхо-

димости ретроспективного пересчета показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за сопоставимые отчетные периоды организациям, проводящим переоценку своих основных средств, придется провести переквалификацию признанных ранее постоянных разниц, вызванных переоценкой, в соответствующие (вычитаемые или налогооблагаемые) временные разницы.

В том случае, если организация уже в 2019 г. начала применять досрочно ФСБУ (ПБУ) 18/02, т.е. перешла на балансовый метод выявления разниц между бухгалтерской стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой, то в отчетности за 2019 г. этой организации уже было необходимо пересчитать показатели отчетности по состоянию на 31 декабря 2018 г. и на 31 декабря 2017 г., обеспечив соблюдение принципа сопоставимости отчетности, установленный ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций».

В том случае, если организация начнет применять балансовый метод только с 2020 г., то в отчетности за 2020 г. ей будет необходимо пересчитать показатели отчетности по состоянию на 31 декабря 2019 г. и 31 декабря 2018 г.

Для реализации на практике балансового метода организациям целесообразно вести специальный регистр учета временных разниц.

Балансовый метод подразумевает сравнение стоимостей активов и обязательств организации, но для того чтобы можно было бы убедиться в правильности влияния разниц на элементы капитала, который, согласно, основной балансовой формуле, представляет собой разность между активами и обязательствами, регистр должен также содержать статьи раздела «Капитал и резервы» Бухгалтерского баланса и раздел «Контроль».

Правила формирования регистра:

- в первой графе регистра должны быть представлены статьи бухгалтерского баланса;
- во второй графе — «БУ (бухгалтерский учет)» — указываются балансовые стоимости всех статей баланса;
- в третьей графе — «НУ (налоговый учет)» — указываются налоговые базы тех же активов и обязательств, которые указаны в графе «БУ»;
- последняя графа представляет собой построчную арифметическую разность между ба-

лансовой бухгалтерской стоимостью активов, обязательств и капитала и их же налоговой базой.

Рассмотрим на примере одного объекта основных средств, который был переоценен, порядок переквалификации разниц и отражение результатов этой процедуры в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Пример. Организация «А», созданная в 2017 г., всю сумму уставного капитала, внесенного учредителями, потратила на приобретение в декабре 2017 г. объекта основных средств стоимостью 500 000 руб. и сроком полезного использования 5 лет. Для упрощения примера здесь и далее предположим, что иных операций, кроме амортизации и переоценки объекта основных средств, у организации «А» не было, и операции, связанные с НДС, рассматривать не будем.

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни организации «А» за 2017 г. представлен в табл. 1. Регистр учета временных разниц, сформированный балансовым методом, при котором из бухгалтерской стоимости активов (обязательств) вычитается налоговая база этих активов (обязательств), представлен в табл. 2.

Как видно из табл. 2, в 2017 г. временных разниц в учете организации «А» не возникло и не было доходов и расходов, которые могли бы сформировать финансовый результат.

В 2018 г. единственным видом расхода организации «А» была начисленная (линейным способом) по объекту основных средств амортизация в сумме 100 000 руб., исходя из того, что срок полезного использования объекта составляет как в бухгалтерском, так и в налоговом учете составляет 5 лет, а первоначальная стоимость объекта — 500 000 руб.

Для правильного применения балансового метода учета разниц разницы между бухгалтерской и налоговой стоимостями активов, обязательств и капитала должны быть сформированы на момент определения финансового результата, но сформированные в регистре учета временных разниц разницы впоследствии тоже отражаются в журнале фактов хозяйственной жизни.

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни организации «А» за 2018 г. до формирования налога на прибыль представлен в табл. 3., регистр учета временных разниц за 2018 г., сформированный балансовым методом — в табл. 4.



Таблица 1

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2017 г.

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
2017			
Объявлен уставный капитал	500 000	75	80
Сформирован уставный капитал	500 000	51	75
Приобретен объект ОС	500 000	08	60
Принят к учету объект ОС	500 000	01	08
Оплачен объект ОС	500 000	60	51

Таблица 2

Регистр учета временных разниц на 31.12.2017

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ – НУ)
Активы			
Основные средства	500 000	500 000	
Капитал и резервы			Контроль
Уставный капитал	(500 000)	(500 000)	
Итого	0	0	0

Таблица 3

**Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2018 г.
(до формирования налога на прибыль)**

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2018			
Начислена амортизация объекта основных средств за год (500 000 руб. / 5 лет)	100 000	20	02
Списаны затраты за год	100 000	91-2	20
Признан убыток за год	100 000	99	91-9

Таблица 4

Регистр учета временных разниц за 2018 г.

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ – НУ)
Активы			
Основные средства	400 000	400 000	
Капитал и резервы			Контроль
Уставный капитал	(500 000)	(500 000)	
Прибыль (убыток) до налогообложения	100 000	100 000	
Итого	0	0	0

Как следует из табл. 4, временные разницы в 2018 г. в учете не возникли, так как сумма амортизации и остаточной стоимости основных средств и в бухгалтерском, и в налоговом учете

одинаковая, однако получен убыток в сумме начисленной амортизации — 100 000 руб.

Так как за 2018 г. организацией «А» получен убыток, то текущий налог на прибыль в данном

периоде не формируется. От суммы налогового убытка, равного 100 000 руб., который для целей налогообложения может быть перенесен на будущее в соответствии со ст. 283 НК РФ, формируется отложенный налоговый актив.

К счету 99 в соответствии с ФСБУ (ПБУ) 18/02 открываются два субсчета:

99-ТНП — текущий налог на прибыль;

99-ОНП — отложенный налог на прибыль.

Бухгалтерские записи, связанные с формированием налога на прибыль, представлены в Журнале регистрации фактов хозяйственной жизни за 2018 г. (табл. 5).

Бухгалтерский баланс организации «А» на 31.12.2018 представлен в табл. 6. Отчет о финансовых результатах за 2018 г. — в табл. 7.

Допустим, что в 2019 г. в организации «А» срок полезного использования объекта основ-

ных средств и способ начисления амортизации остались без изменений и единственным видом расхода также была только начисленная по объекту основных средств амортизация в сумме 100 000 руб.

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни организации «А» за 2019 г. до формирования налога на прибыль представлен в табл. 8, регистр учета временных разниц за 2019 г., сформированный балансовым методом, — в табл. 9.

Как видно из табл. 9, в 2019 г. в бухгалтерском учете временных разниц между бухгалтерским и налоговыми учетами до проведения переоценки основных средств не возникло, так как остаточная стоимость объекта основных средств в бухгалтерском и налоговом учетах совпадает.

Таблица 5

Журнал хозяйственных операций за 2018 г. (формирование налога на прибыль)

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2018 (продолжение)			
Начислен текущий налог на прибыль (0 руб. × 20%)	0	99-ТНП	68-ТНП
Признан отложенный налоговый актив от суммы убытка 2018 г. (100 000 × 20%)	20 000	09	99-ОНП
Отражен чистый убыток за 2018 г.	80 000	84	99

Таблица 6

Бухгалтерский баланс на 31.12.2018 (тыс. руб.)

Актив	31.12.18	31.12.17	Пассив	31.12.18	31.12.17
Основные средства	400	500	Уставный капитал	500	500
Отложенные налоговые активы	20		Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(80)	
БАЛАНС	420	500	БАЛАНС	420	500

Таблица 7

Отчет о финансовых результатах за 2018 г. (тыс. руб.)

Показатель	2018	2017
Прочие расходы	(100)	
Прибыль (убыток) до налогообложения	(100)	
Налог на прибыль, в том числе		
текущий налог на прибыль	()	
отложенный налог на прибыль	20	
Чистая прибыль (убыток)	(80)	
Совокупный финансовый результат	(80)	



Таблица 8

**Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2019 г.
(до формирования налога на прибыль)**

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2019			
Начислена амортизация по объекту основных средств за 2019 г.	100 000	20	02
Списаны затраты за год	100 000	91-2	20
Признан убыток за год	100 000	99	91-9

Таблица 9

Регистр учета временных разниц за 2019 г.

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Активы			
Основные средства	300 000	300 000	
Отложенные налоговые активы	20 000	20 000	
Капитал и резервы			
Уставный капитал	(500 000)	(500 000)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	80 000	80 000	
Прибыль (убыток) текущего года	100 000	100 000	
Итого	0	0	0

В 2019 г. организация изменила свою учетную политику и приняла решение в этом году и в дальнейшем на регулярное основе проводить переоценку основных средств.

Переоценка основных средств была проведена по состоянию на 31 декабря 2019 г., которая, согласно учетной политике организации «А», была отражена методом индексации:

- первоначальная стоимость была увеличена на 50 000 руб. и составила 550 000 ($500\ 000 + 50\ 000$) руб.,
- накопленная амортизация была увеличена на 20 000 руб. и составила 220 000 ($200\ 000 + 20\ 000$) руб.

Остаточная стоимость объекта основных средств на 31 декабря 2019 г. составила 330 000 ($550\ 000 - 220\ 000$) руб.

К счету 83 «Добавочный капитал» для отражения результатов переоценки следует открыть отдельный субсчет: 83-ПЕРОС.

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2019 г., отражающих формирование налога на прибыль и переоценку объектов основных средств, представлен в табл. 10.

Так как бухгалтерская остаточная, она же балансовая, стоимость объекта основных средств увеличилась, а в налоговом учете осталась без изменений, в регистре учета временных разниц, представленном в табл. 11, можно наблюдать возникновение налогооблагаемой временной разницы в сумме 30 000 ($330\ 000 - 300\ 000$) руб.

На то, что разница является налогооблагаемой, а не вычитаемой, указывает положительный знак временной разницы. Правильный арифметический знак, указывающий на вид разницы (вычитаемая или налогооблагаемая), получается тогда, когда из бухгалтерской стоимости актива (обязательства) вычитается налоговая стоимость актива (обязательства), а не наоборот. Что касается обязательств, то они в регистре учета разниц сами имеют отрицательное значение, поэтому указываются в круглых скобках.

Это соответствует основному балансовому уравнению:

$$\text{Активы (A)} - \text{Обязательства (O)} = \text{Капитал (K)} \text{ или } A - O = K \text{ или } A + (O) = K \text{ или } A + (O) + (K) = 0 \text{ (нуль).}$$

Таблица 10

**Журнал хозяйственных операций за 2019 г.
(формирование налога на прибыль)**

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
2019 (продолжение)			
Начислен текущий налог на прибыль (0 руб. × 20%)	0	99-ТНП	68-ТНП
Признан отложенный налог на прибыль от суммы убытка за 2019 г. (100 000 × 20%)	20 000	09	99-ОНП
Отражение чистого убытка за 2018 г.	80 000	84	99
Переоценка объекта основных средств на 31 декабря 2019 г.			
Переоценка первоначальной стоимости ОС	50 000	01	83-ПЕРОС
Переоценка накопленной амортизации ОС	20 000	83-ПЕРОС	02

Примечательно, что возникшая разница в разделе «Капитал и резервы» баланса повлияла не на показатель «Прибыль (убыток)», а на статью «Добавочный капитал», так как в бухгалтерском учете добавочный капитал сформирован, а в налоговом учете подобный показатель отсутствует.

В связи с тем, что организация «А» в 2019 г. еще не начала применять балансовый метод учета разниц между бухгалтерским и налоговым учетами, а амортизация от переоцененной стоимости объекта основных средств еще не начала начисляться, то ни до, ни после переоценки в 2019 г. оснований для начисления постоянного налогового актива от дохода от переоценки не было.

До начала применения балансового метода разницы, связанные с переоценкой, квалифицировались как постоянные, в то время как в связи с применением балансового метода эти разницы становятся временными.

Как видно из табл. 11, по статье «Основные средства» возникла разница в 30 000 руб. В связи с переходом на балансовый метод с 2020 г. и необходимостью обеспечения соизмеримости отчетности ретроспективным способом в бухгалтерской отчетности за 2019 г. в соответствии с изменениями, внесенными в приказ Минфина России № 66н от 2 июля 2010 г. приказом Минфина России № 61н от 19 апреля 2019 г., уже должен быть сформирован налог на прибыль от величины переоценки в размере 6000 руб. (30 000 руб. × 20%) и отражен бухгалтерской записью:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал» Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» субсчет «Переоценка ОС» — 6000 руб.

- начислен отложенный налог на прибыль от суммы переоценки основных средств в сумме 30 000 руб.

Таблица 11

Регистр учета временных разниц за 2019 г. (после переоценки основных средств)

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Активы			
Основные средства	330 000	300 000	30 000
Отложенные налоговые активы	40 000	40 000	
Капитал и резервы			
Уставный капитал	(500 000)	(500 000)	
Добавочный капитал	(30 000)		(30 000)
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	80 000	80 000	
Прибыль (убыток) отчетного года	80 000	80 000	
Итого	0	0	0



Таблица 12

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2019 г.

Актив	31.12.19	31.12.18	Пассив	31.12.19	31.12.18
Основные средства	330	400	Уставный капитал	500	500
Отложенные налоговые активы	40	20	Добавочный капитал	24	
			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(80)	(80)
			Прибыль (убыток)	(80)	
			Итого «Капитал и резервы»*	364 (420 + (56))	420
			Отложенное налоговое обязательство	6	
БАЛАНС	370	420	БАЛАНС	370	420

* Изменение капитала вызвано получением совокупного финансового результата: 420 тыс.руб. (нераспределенная прибыль на 31.12.2018) — 56 (совокупный финансовый результат 2019 г. (см. табл. 13).

Таблица 13

Отчет о финансовых результатах за 2019 г.

Показатель	За 2019 г.	За 2018 г.
Прочие расходы	(100)	(100)
Прибыль (убыток) до налогообложения	(100)	(100)
Налог на прибыль, в том числе		
текущий налог на прибыль	()	()
отложенный налог на прибыль	20	20
Чистая прибыль (убыток)	(80)	(80)
Переоценка	30	
Налог на прибыль от переоценки	(6)	
Совокупный финансовый результат	(56)	(80)

Бухгалтерский баланс за 2019 г., в котором осуществлено признание отложенного обязательства от величины переоценки основных средств по состоянию на 31 декабря 2019 г., представлена в табл. 12.

Отчет о финансовых результатах за 2019 г. представлен в табл. 13.

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни по начислению амортизации от стоимости переоцененного объекта основных средств в 2020 г. до формирования налога на прибыль организаций представлен в табл. 14, регистр учета временных разниц — в табл. 15.

Бухгалтерские записи по формированию налога на прибыль в 2020 г., отраженные в Журнале регистрации фактов хозяйственной жизни, представлены в табл. 16, регистр учета временных разниц — в табл. 17.

Чрезвычайно важно, что данное отложенное налоговое обязательство связано исключительно с переоценкой. Но сумма переоценки отражается на счете 83. Поэтому следует сделать вывод, что и сам добавочный капитал должен быть пропорционально уменьшен. Срок полезного использования суммы переоценки составляет три года, так как это период до окончания срока полезного использования объекта основных средств.

В МСФО 16 «Основные средства» возможность соответствующей «амортизации» добавочного капитала, т.е. перенесения его величины на совокупный финансовый результат отчетного периода предусмотрена.

В ФСБУ (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств» добавочный капитал (счет 83) в части переоценки основных средств переносится

Таблица 14

**Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2020 г.
(до формирования налога на прибыль)**

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
2020			
Начислена амортизация объекта основных средств за 2020 г., исходя из срока полезного использования 5 лет от переоцененной стоимости (550 000 руб. / 5 лет)	110 000	20	02
Списаны затраты за год	110 000	91-2	20
Признан убыток за год	110 000	99	91-9

Таблица 15

Регистр учета временных разниц за 2020 г.

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Активы			
Основные средства	220 000	200 000	20 000
Отложенные налоговые активы	40 000	40 000	
Обязательства			
Отложенные налоговые обязательства	(6000)	*	(6000)
Капитал и резервы			
Уставный капитал	(500 000)	(500 000)	
Добавочный капитал (30 000 — 6 000 (ОНО))	(24 000)		(24 000)
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	160 000	160 000	
Прибыль (убыток)	110 000	100 000	10 000
Итого	0	0	0

* Так как эти отложенные налоговые обязательства не связаны с прибылью (убыtkом) до налогообложения, то они в составе отложенных налоговых обязательств в налоговом учете присутствовать не должны.

Таблица 16

**Журнал хозяйственных операций за 2020 г.
(формирование налога на прибыль)**

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
2020			
Начислен текущий налог на прибыль (0 × 20%)	0	99	68-ТНП
Признан отложенный налоговый актив от суммы налогового убытка 2020 г. (100 000 × 20%)	20 000	09	99-ОНП
Списан чистый убыток за 2020 г.	90 000	84	99
Амортизация суммы переоценки (30 000 — 20 000)	10 000	83	84
Списание ОНО от суммы амортизации переоценки (30 000 — 20 000) × 20% *	2 000	77	83

на счет 84 исключительно при выбытии объекта основных средств, что указано в п. 15 ФСБУ (ПБУ) 6/01.

Однако в необходимости отражения подобных операций автор постарается убедить читателя.



Таблица 17

Регистр учета временных разниц после амортизации добавочного капитала

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Активы			
Основные средства	220 000	200 000	20 000
Отложенные налоговые активы	60 000	60 000	
Обязательства			
Отложенные налоговые обязательства	(4000)	*	(4000)
Капитал и резервы			
Уставный капитал	(500 000)	(500 000)	
Добавочный капитал (20 000 — 4 000 (ОНО))	(16 000)	*	(16 000)
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	150 000	160 000	(10 000)
Прибыль (убыток)	110 000	100 000	10 000
Итого	0	0	0

* Следует обратить внимание, что на 31.12.2019 разница по статье «Основные средства» составила 30 000 руб. На 31.12.2020 согласно регистру учета временных разниц (таблица 14) эта разница составила уже 20 000 руб. Следовательно, отложенное налоговое обязательство должно быть уменьшено.

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2020 г. представлен в табл. 18, Отчет о финансовых результатах за 2020 г. — в табл. 19.

В 2021 г. организация будет продолжать амортизировать объект основных средств исходя из его переоцененной стоимости.

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2021 г. до формирования налога на прибыль представлен в табл. 20, регистр учета временных разниц за 2021 г. — в табл. 21.

Бухгалтерские записи по формированию налога на прибыль в 2021 г., отраженные

в Журнале регистрации фактов хозяйственной жизни, представлены в табл. 22.

В результате отражения вышеуказанных фактов хозяйственной жизни будут сформированы Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2021 г. (табл. 23) и Отчет о финансовых результатах (табл. 24).

Последним из пяти лет срока полезного использования объекта основных средств станет 2022 г. Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни до формирования налога на прибыль за 2022 г. представлен

Таблица 18

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2020 г.

Актив	31.12.20	31.12.19	Пассив	31.12.20	31.12.19
Основные средства	220	330	Уставный капитал	500	500
Отложенные налоговые активы	60	40	Добавочный капитал	16	24
			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(150)	(160)
			Прибыль (убыток)	(90)	
			Итого «Капитал и резервы»	276 (364 + (88))	364
			Отложенное налоговое обязательство	4	6
БАЛАНС	280	370	БАЛАНС	280	370

* Изменение капитала вызвано получением совокупного финансового результата (табл. 19)

Таблица 19

Отчет о финансовых результатах за 2020 г.

Показатель	2020	2019
Прочие расходы	(110)	(100)
Прибыль (убыток) до налогообложения	(110)	(100)
Налог на прибыль, в том числе		
текущий налог на прибыль	()	()
отложенный налог на прибыль	(20)	20
Чистая прибыль (убыток)	(90)	(80)
Переоценка		30
Налог на прибыль от переоценки	2	(6)
Совокупный финансовый результат	(88)	(56)

Таблица 20

**Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2021 г.
(до формирования налога на прибыль)**

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
2021			
Начислена амортизация объекта основных средств за 2021 г. (550 000 / 5 лет)	110 000	20	02
Списаны затраты за год	110 000	91-2	20
Признан убыток за год	110 000	99	91-2

Таблица 21

Регистр учета временных разниц за 2021 г.

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Активы			
Основные средства	110 000	100 000	10 000
Отложенные налоговые активы	60 000	60 000	
Обязательства			
Отложенные налоговые обязательства	(4000)		(4000)
Капитал и резервы			
Уставный капитал	(500 000)	(500 000)	
Добавочный капитал	(16 000)		(16 000)
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	240 000	240 000	
Прибыль (убыток)	110 000	100 000	10 000
Итого	0	0	0

Таблица 22

Журнал хозяйственных операций за 2021 г. (формирование налога на прибыль)

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
2021			
Начислен текущий налог на прибыль за 2021 г. ($0 \times 20\%$)	0	99	68-ТНП
Признан отложенный налог на прибыль от суммы убытка 2021 г.	20 000	09	99-ОНП
Амортизация переоценки основных средств ($20 000 - 10 000$)	10 000	83	84
Списание ОНО от суммы переоценки основных средств ($20 000 - 10 000 \times 20\%$)	2000	77	83



Таблица 23

Бухгалтерский баланс на 31.12.2021

Актив	31.12.21	31.12.20	Пассив	31.12.21	31.12.20
Основные средства	110	220	Уставный капитал	500	500
Отложенные налоговые активы	80	60	Добавочный капитал	8	16
			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(230)	(150)
			Прибыль (убыток)	(90)	(90)
			Итого «Капитал и резервы»	188 (276 + (88))	276
			Отложенное налоговое обязательство	2	4
БАЛАНС	190	280	БАЛАНС	190	280

* Изменение капитала вызвано получением совокупного финансового результата (табл. 24)

Таблица 24

Отчет о финансовых результатах за 2021 г.

Показатель	За 2021 г.	За 2020 г.
Прочие расходы	(110)	(110)
Прибыль (убыток) до налогообложения	(110)	(110)
Налог на прибыль, в том числе		
текущий налог на прибыль	()	()
отложенный налог на прибыль	20	20
Чистая прибыль (убыток)	(90)	(90)
Переоценка		
Налог на прибыль от переоценки	2	2
Совокупный финансовый результат	(88)	(88)

Таблица 25

Журнал хозяйственных операций за 2022 г. (до формирования налога на прибыль)

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
2022			
Начислена амортизация объекта основных средств за 2022 г. (550 000 / 5 лет)	110 000	20	02
Списаны как убытки затраты за год	110 000	91-2	20
Признан убыток за год	110 000	99	91-2

Таблица 26

Регистр учета временных разниц за 2022 г.

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Активы			
Основные средства	0	0	
Отложенные налоговые активы	80 000	80 000	
Обязательства			
Отложенные налоговые обязательства	(2 000)		(2 000)

Окончание Табл. 26

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Капитал и резервы		Контроль	
Уставный капитал	(500 000)	(500 000)	
Добавочный капитал	(8000)		(8 000)
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	320 000	320 000	
Прибыль (убыток)	110 000	100 000	10 000
Итого	0	0	0

Таблица 27

Журнал хозяйственных операций за 2022 г. (формирование налога на прибыль)

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма	Дебет	Кредит
2022			
Начислен текущий налог на прибыль ($0 \times 20\%$)	0	99	68-ТНП
Признан отложенный налоговый актив от суммы убытка 2022 г.	20 000	09	99-ОНП
Амортизация переоценки основных средств ($10 000 - 0$)	10 000	83	84
Списание ОНО от суммы переоценки основных средств ($10 000 - 0$) $\times 20\%$	2000	77	83

Таблица 28

Бухгалтерский баланс на 31.12.2022

Актив	31.12.22	31.12.21	Пассив	31.12.22	31.12.21
Основные средства		110	Уставный капитал	500	500
Отложенные налоговые активы	100	80	Добавочный капитал	0	8
			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	(312)	(232)
			Прибыль (убыток)	(88)	(88)
			Итого «Капитал и резервы»	100 (188 + (88))	188
			Отложенное налоговое обязательство	0	2
БАЛАНС	100	190	БАЛАНС	100	190

* Изменение капитала вызвано получением совокупного финансового результата (табл. 29).

Таблица 29

Отчет о финансовых результатах за 2022 г.

Показатель	За 2022 г.	За 2021 г.
Прочие расходы	(110)	(110)
Прибыль (убыток) до налогообложения	(110)	(110)
Налог на прибыль, в том числе		
текущий налог на прибыль	()	()
отложенный налог на прибыль	20	20
Чистая прибыль (убыток)	(90)	(90)
Переоценка		
Налог на прибыль от переоценки	2	2
Совокупный финансовый результат	(88)	(88)



в табл. 25, регистр учета временных разниц — в табл. 26.

Исчисленные в регистре учета временных разниц за 2022 г. временные разницы отражаются бухгалтерскими записями, представленными в Журнале учета хозяйственных операций за 2022 г. (табл. 27).

В результате отражения вышеуказанных фактов хозяйственной жизни будут сформированы Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2022 г. (табл. 28) и Отчет о финансовых результатах (табл. 29).

Таким образом, в ходе аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности как за 2019, так и за 2020 гг. аудиторам следует обратить особое внимание:

- на отражение в учете результатов переоценок основных средств в том случае, если учетной политикой аудируемого лица предусмотрена переоценка основных средств;
- применение балансового метода к отражению амортизации добавочного капитала,

т.е. пропорциональность его переноса на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) в течение оставшегося срока полезного использования переоцененного объекта основных средств;

- представление суммы налога на прибыль от амортизации переоценки в Отчете о финансовых результатах, особенно в тех периодах, когда амортизация переоценки по статье «Переоценка» не отражается (в тех отчетных периодах, когда переоценка не проводилась по причинам, предусмотренным ФСБУ (ПБУ) 6/01, в частности, если восстановительная стоимость объектов основных средств изменилась несущественно);

- отражение суммы изменения отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства, связанного с амортизацией добавочного капитала по соответствующей статье Отчета о финансовых результатах и ее влиянием на показатель совокупного финансового результата.

Литература

1. Сотникова Л.В. Показатель совокупного финансового результата и его влияние на капитал // Бухучет в строительных организациях. — 2013. — № 2. — С. 15–27.
2. Сотникова Л.В. Бухгалтерский баланс: вариативность отражения информации и обеспечение сопоставимости // Бухучет в строительных организациях. — 2012. — № 9. — С. 12–37.

ИНСТИТУТ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ ПЕРЕШЕЛ НА ОНЛАЙН-ТЕСТИРОВАНИЕ

«В связи с пандемией коронавируса Институт внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors – IIA) приостановил большую часть своей деятельности, подразумевающей тесный контакт нескольких персон, в том числе обучение и экзамены в привычном формате. В качестве временной альтернативы сертификационным экзаменам он переходит на онлайн-тестирование», — сообщает издание «Accounting Today».

Все три части экзамена на получение аттестатов Certified Internal Auditor (CIA) и Certification in Risk Management Assurance (CRMA) теперь доступны онлайн — то же верно в отношении доступного с 2018 г. специального индивидуального текста CIA Challenge Exam. Все, кто ранее — до пандемии, регистрировался для прохождения экзаменов в традиционном фор-

мате, предполагавшем их личное присутствие, теперь могут перерегистрироваться на онлайн-тестирования, которые стартуют в конце апреля-начале мая.

Помимо этого, чтобы помочь кандидатам в этот непростой период неопределенности, Институт внутренних аудиторов предлагает щедрую скидку в 20% с регистрационных комиссий для всех новых обращений по экзаменам CIA и CRMA до конца мая.

Экзамены IIA всегда проводились при условии личного присутствия. С 1974 г. успешно сдавшие их кандидаты смогли получить более 165 тысяч аттестатов CIA. Из-за COVID-19 экзаменационные центры по всему миру вынуждены были закрыться для предотвращения распространения инфекции

Источник: GAAP.RU