

Учет и аудит налога на прибыль по операциям, результаты которых не включаются в чистую прибыль

Accounting and Audit of Income Tax on Transactions, the Results of Which Are Not Included in Net Profit

УДК 657

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-25-32

Ю.Ю. Кочинев, д-р экон. наук, профессор, Высшая инженерно-экономическая школа, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого

e-mail: Kochinev@kafedrapik.ru

Н.В. Неелова, канд. экон. наук, доцент, Высшая инженерно-экономическая школа, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого

e-mail: neelova_nv@spbstu.ru

Yu.Yu. Kochinev, Doctor of Economic Sciences, Professor, Graduate School of Industrial Economics, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University

e-mail: Kochinev@kafedrapik.ru

N.V. Neelova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Graduate School of Industrial Economics, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University

e-mail: neelova_nv@spbstu.ru.

Аннотация. Актуальность темы обусловлена переходом Российской Федерации с 2020 года к балансовому методу расчета временных разниц и отложенных налогов, в связи с чем расширяется перечень временных разниц и подлежат учету ранее не признаваемые отложенные налоги по операциям, результаты которых не включаются в чистую прибыль.

Ключевые слова: налог на прибыль, отложенный налог, текущий налог, операции, результаты которых не включаются в чистую прибыль, переоценка внеоборотных активов, деятельность за пределами Российской Федерации.

Abstract. The relevance of the topic is due to the transition of the Russian Federation from 2020 to the balance sheet method of calculating temporary differences and deferred taxes, in connection with which the list of temporary differences is expanded, and previously unrecognized deferred taxes on transactions whose results are not included in net profit are subject to accounting.

Keywords: income tax, deferred tax, current tax, operations, the results of which are not included in net profit, revaluation of non-current assets, activities outside the Russian Federation.

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 г., в Российской Федерации произойдет переход к балансовому методу расчета временных разниц и отложенных налогов согласно изменениям в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», внесенным приказом Минфина России от 20.11.2018 № 236н. Связанные с этим корректировки приказом Минфина России от 19.04.2019 № 61н внесены также и в форму отчета о финансовых результатах. Предстоящие изменения предъявляют новые требования как к бухгалтерам, так и к аудиторам и поэтому требуют тщательного рассмотрения, особенно в части операций, результаты которых не включаются в чистую прибыль.

Согласно п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходами считается «увеличение экономических выгод в результате поступления активов ... и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников». Расходы — это «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов ... и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников» (п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Подлежащая часть доходов и расходов отражается на бухгалтерских счетах 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»,

99 «Прибыли и убытки» и формирует показатель чистой прибыли. Но в настоящее время согласно российским стандартам учета существуют две ситуации, когда доходы и расходы, отвечающие приведенным выше определениям, не включаются в чистую прибыль, а признаются напрямую в капитале. Это относимые на добавочный капитал результаты переоценки внеоборотных активов (п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 21 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов») и разницы от пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации или в сегменте, осуществляющем основные операции преимущественно в иностранной валюте (п. 19 и п. 19.1 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте») [1]. Данные показатели отражаются в отчете о финансовых результатах по строкам 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и 2520 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» соответственно [2]. Кроме того, у организаций, применяющих согласно п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» МСФО для операций, учет которых не урегулирован федеральными стандартами, по строке 2520 также могут отражаться:

- убытки от обесценения нематериальных активов в пределах сумм дооценки (п. 22 ПБУ 14/2007 и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);
- суммы переоценки программ с установленными выплатами (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- эффективная часть прибылей и убытков по инструментам хеджирования при хеджировании денежных потоков (МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);
- изменения справедливой стоимости обязательств из-за изменения собственного кредитного риска (МСФО (IFRS) 9) и др.

В МСФО доходы и расходы, не включаемые в чистую прибыль, формируют прочий совокупный доход, в российском учете никакого специального термина для их обозначения не применяется [3]. С 2020 г. в отчет о финансовых результатах добавлена новая строка

2530 «Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода», отражающая расходы по налогу на прибыль по данным операциям, также отнесенные на добавочный капитал. Рассмотрим более подробно порядок формирования этого нового показателя.

Напомним, что ПБУ 18/02 предусматривает два способа определения величины текущего налога на прибыль:

- на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете.
- на основе данных о величине текущего налога на прибыль, сформированных в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Выбранный организацией способ закрепляется в ее учетной политике.

При выборе организацией *первого способа* определения величины текущего налога на прибыль счета 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» корреспондируют со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». Текущий налог на прибыль формируется как сумма условного расхода по налогу на прибыль, постоянного налогового расхода (дохода) и отложенного налога на прибыль.

Негосударственным регулятором бухгалтерского учета (Фондом «НРБУ «БМЦ») указано, что в связи с изменением метода расчета временных разниц и отложенных налогов в ПБУ 18/02 более предпочтительным является *второй способ* составления проводок по текущему и отложенному налогу. Согласно Рекомендации Р-102/2019-КпР «Порядок учета налога на прибыль» Фонда «НРБУ «БМЦ» этот способ состоит в следующем.

Текущий налог (строка 2411) определяется в соответствии с Налоговым кодексом (при отсутствии специфических обстоятельств в соответствии с налоговой декларацией по налогу на прибыль) как налог на прибыль для целей налогообложения и отражается проводкой:

Д-т 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Текущий налог» — К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счета же 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» корреспондируют со счетами:

- 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Отложенный налог» при формировании отложен-



ного налога по операциям, результаты которых включаются в чистую прибыль (изменение отложенных налоговых активов (ОНА) и обязательств (ОНО) при возникновении и погашении временных разниц, включая списание ОНА и ОНО при выбытии объекта, с которым они связаны; корректировку величин ОНА и ОНО из-за исправления несущественных ошибок прошлых лет; пересчет величин ОНА и ОНО при изменении ставки налога; признание и прекращение признания ОНА при изменении вероятности получения в будущем налогооблагаемой прибыли) (строка 2412);

- 83 «Добавочный капитал» при отражении доходов (расходов) по налогу на прибыль в результате операций, не включаемых в чистую прибыль (изменение ОНА и ОНО при возникновении и погашении соответствующих временных разниц, при изменении ставки налога) (строка 2530);

- 84 «Нераспределенная прибыль», 83 «Добавочный капитал» при ретроспективных пересчетах величин ОНА и ОНО из-за изменения учетной политики или исправления существенных ошибок прошлых лет.

Рассмотрим формирование и отражение в отчетности **налога на прибыль от переоценки внеоборотных активов**. В бухгалтерском учете коммерческие организации имеют право переоценивать на конец отчетного года группы нематериальных активов, имеющих активный рынок (п. 17 ПБУ 14/2007), и основных средств (п. 15 ПБУ 6/01).

Для целей налогообложения прибыли результаты произведенных переоценок не учитываются в качестве доходов (расходов) и не корректируют стоимость амортизируемого имущества (ст. 257 Налогового Кодекса РФ).

В результате переоценки внеоборотного актива образуется временная разница между его балансовой стоимостью и стоимостью, принимаемой для целей налогообложения (п.п. 8, 11 ПБУ 18/02).

Появление вычитаемых (налогооблагаемых) временных разниц приводит к изменению ОНА или ОНО в размере произведения возникшей (погашенной) за отчетный период временной разницы на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату (п. 14, 15 ПБУ 18/02) [4]. Таким образом, изменение ОНО и ОНА признается только на конец от-

четного периода (годового или промежуточного). Отложенные налоговые активы признаются только при существовании вероятности получения в будущем достаточной налогооблагаемой прибыли (п. 14 ПБУ 18/02).

Изменение ОНА и ОНО за период относится в качестве доходов (расходов) по отложенному налогу на счет 99 «Прибыли и убытки» и отражается по строке 2412 «Отложенный налог на прибыль», кроме изменений в результате операций, не включаемых в чистую прибыль (п. 20 ПБУ 18/02).

Результат переоценки активов, отнесенный на добавочный капитал, представляется по строке 2510, а связанное с ним изменение ОНА и ОНО, также отнесенное на добавочный капитал, отражается по строке 2530.

Кроме отчета о финансовых результатах переоценка внеоборотных активов, отнесенная на капитал, отражается в отчете об изменениях капитала по статье «Переоценка имущества» (строка 3312 — при увеличении капитала, 3322 — при уменьшении капитала). Полагаем, что здесь дооценка и уценка активов должны отражаться свернуто за вычетом соответствующих расходов (доходов) по отложенному налогу.

В дальнейшем при начислении амортизации временная разница, вызванная переоценкой актива, сокращается, и признанные при переоценке ОНА и ОНО уменьшаются с отнесением на прибыли и убытки.

При выбытии актива оставшиеся по нему ОНА и ОНО также относятся на прибыли и убытки, а остаток его дооценки из добавочного капитала списывается на нераспределенную прибыль. Списание дооценки не отвечает определению доходов (расходов), а является переклассификацией статей внутри капитала, поэтому в отчете о финансовых результатах не отражается, а показывается только в отчете об изменениях капитала (строка 3330).

Подобный подход к учету ОНА и ОНО, возникших в результате переоценки внеоборотных активов, содержится, например, и в «Отраслевом стандарте бухгалтерского учета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов некредитными финансовыми организациями», разработанном на основе МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» и утвержденном Положением Банка России от 04.09.2015 № 490-П.

Рассмотрим пример формирования налога на прибыль от переоценки внеоборотных активов.

Пример 1. Организация 15.12.20X1 приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств первоначальной стоимостью 1200 тыс. руб. (в бухгалтерском и налоговом учете). Срок полезного использования 10 лет, метод амортизации — линейный. 31.12.20X2 произведена дооценка с увеличением балансовой стоимости на 90 тыс. руб..

Изменение балансовой и налоговой стоимости, налогооблагаемой временной разницы и ОНО по данному объекту представлено в табл. 1.

Отложенный налог на прибыль от переоценки объекта основных средств в сумме 18 тыс. руб. должен быть показан в нижней части отчета о финансовых результатах, фрагмент которого приведен в табл. 2 (по условиям примера чистая прибыль за 20X2 г. составила 500 тыс. руб.).

На 31.12.20X3 балансовая стоимость объекта составит 1040 (1170 – 130) тыс. руб., стоимость для налогообложения — 960 (1080 – 120) тыс. руб. Налогооблагаемая временная разница составит 80 (1040 – 960) тыс. руб., ОНО — 16 (20% от 80) тыс. руб. Уменьшение ОНО по данному объекту должно быть отражено в 20X3 г. проводкой:

Д-т 77 «Отложенные налоговые обязательства» — К-т 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Отложенный налог» — 2 (18 — 16) тыс. руб.

На дату выбытия объекта списывается его дооценка за вычетом расходов по отложенному налогу, что отражается только в отчете об изменениях капитала:

Д-т 83 «Добавочный капитал» — К-т 84 «Нераспределенная прибыль» — 72 (90 – 18) тыс. руб.

Далее рассмотрим формирование и отражение в отчетности налога на прибыль от пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации.

Напомним, что учет активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации (или в сегменте, осуществляющем основные операции преимущественно в иностранной валюте), регулируется разделом IV ПБУ 3/2006, п. 16 которого устанавливает, что с 1 января 2019 г. для составления бухгалтерской отчетности организации пересчет в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, производится по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату (то есть, пересчет в рубли немонетарных статей — вложений во внеоборотные активы, запасов и др. на дату совершения операции не предусмотрен).

Курсовые разницы, которые возникают при этом пересчете в соответствии с порядком,

Изменение ОНО по объекту, тыс.руб.

Таблица 1

Дата	Балансовая стоимость	Стоимость для налогообложения	Налогооблагаемая временная разница	ОНО	Проводка
31.12.20X1	1200	1200	--	--	--
31.12.20X2	1170 (1080 + 90)	1080	90	18	Д-т 83 — К-т 77 — 18

Фрагмент отчета о финансовых результатах за 20X2 год, тыс. руб.

Таблица 2

Наименование показателя	Код	За 20X2 г.
Чистая прибыль	2400	500
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	90
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	--
Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода	2530	(18)
Совокупный финансовый результат периода	2500	572 (500 + 90 – 18)



установленным ПБУ 3/2006, подлежат зачислению в добавочный капитал организации и должны быть отражены в бухгалтерском учете отчетного периода, за который составляется бухгалтерская отчетность организации.

В налоговом же учете организация вправе признавать отрицательные курсовые разницы в составе внереализационных расходов и должна признавать положительные курсовые разницы в составе внереализационных доходов.

Статьи 250 и 265 НК РФ определяют положительные (отрицательные) курсовые разницы как разницы, возникающие при дооценке (уценке) имущества в виде валютных ценностей и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, или при уценке (дооценке) обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Валютные ценности согласно Федеральному закону от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» — это иностранная валюта и внешние ценные бумаги. Но ценные бумаги, номинированные в иностранной валюте, статьи 250 и 265 НК РФ исключают из состава валютных ценностей.

Таким образом, курсовые разницы, возникающие в ходе деятельности за пределами Российской Федерации на счетах учета денежных средств в иностранной валюте (50, 52, 55, 57) и средств в расчетах, выраженных в иностранной валюте (60, 62, 76, 70, 71, 68), соответствуют определениям положительных и отрицательных курсовых разниц в статьях 250 и 265 НК РФ и должны признаваться в налоговом учете в составе внереализационных доходов и внереализационных расходов.

На 31 декабря 2019 г. и отчетные даты последующих лет в соответствии с указанными выше изменениями в ПБУ 3/2006 в ходе деятельности за пределами Российской Федерации курсовые разницы могут возникнуть и на счетах учета иных активов как внеоборотных (01, 04, 08 и др.), так и оборотных (10, 41 и др.). Такие курсовые разницы согласно рассмотренным выше определениям (статьи 250 и 265 НК РФ) не подлежат признанию в налоговом учете в составе внереализационных доходов или расходов.

Статьями 271 (п. 4, пп. 7) и 272 (п. 7, пп. 6) НК РФ установлено, что положительные (отрицательные) курсовые разницы должны признаваться в налоговом учете внереализацион-

ных доходов (расходов) на дату совершения операции, связанной с переходом права собственности на иностранную валюту, а также на последнее число текущего месяца.

Таким образом, при осуществлении организацией деятельности за пределами Российской Федерации (или в сегменте, осуществляющем основные операции преимущественно в иностранной валюте) бухгалтерский учет операций с активами и обязательствами, выраженными в иностранной валюте, может осуществляться в этой иностранной валюте с пересчетом в рубли для составления бухгалтерской отчетности организации на отчетную дату. Налоговый же учет операций в этом случае должен осуществляться и в иностранной валюте и в рублях с пересчетом на дату совершения операции, а также на последнее число текущего месяца.

Курсовые разницы, возникающие на счетах учета денежных средств в иностранной валюте и средств в расчетах, выраженных в иностранной валюте, не приводят к появлению временных разниц, так как на отчетную дату балансовая и налоговая стоимость указанных активов и обязательств будут равны, но в силу указанных выше норм НК РФ эти курсовые разницы формируют текущий налог на прибыль. Поскольку рассматриваемые курсовые разницы в бухгалтерском учете не включаются в чистую прибыль, а относятся на добавочный капитал, то текущий налог на прибыль в этом случае отражается проводкой Д-т 83 «Добавочный капитал» — К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» и в отчете о финансовых результатах отражается по строке 2530 «Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода».

Если же организация в ходе деятельности за пределами Российской Федерации (или в сегменте, осуществляющем основные операции преимущественно в иностранной валюте) осуществляет операции с запасами, амортизируемым имуществом, финансовыми вложениями, то на отчетную дату образуются временные разницы между их балансовой стоимостью и стоимостью, принимаемой для целей налогообложения, поскольку указанные активы в бухгалтерском учете пересчитываются в рубли на отчетную дату, а в налоговом

учете — на дату признания расходов, формирующих их стоимость.

Появление временных разниц приводит к изменению ОНА или ОНО, при этом счета 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства» корреспондируют со счетом 83 «Добавочный капитал».

Рассмотрим пример формирования налога на прибыль от пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации.

Пример 2. На 31.12.20X1 (курс ЦБ РФ 75,0 руб./Ев) в заграничном подразделении российской организации остаток на счете 52 составил 100 тыс. Ев (7500 тыс. руб.). Дебетовое сальдо на счете 10 составило в бухгалтерском учете 20 тыс. Ев (1500 тыс. руб.), в налоговом учете — 1450 тыс. руб. Положительная курсовая разница, возникшая на счете 52, составила 550 тыс. руб., положительная курсовая разница, отраженная по кредиту счета 83, составила 600 тыс. руб. Текущий налог на прибыль от внереализационного дохода (положительной курсовой разницы на счете 52) в сумме 110 тыс. руб. (20% от 550 тыс. руб.) будет отражен проводкой:

Д-т 83 «Добавочный капитал» — К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 110 тыс. руб.

Налогооблагаемая временная разница, обусловленная различием в балансовой и налоговой стоимости запасов, составляет 50 (1500 – 1450) тыс. руб. ОНО в сумме 10 тыс. руб. (20% от 50 тыс. руб.) будет отражено проводкой:

Д-т 83 «Добавочный капитал» — К-т 77 «Отложенные налоговые обязательства» — 10 тыс. руб.

Текущий и отложенный налог на прибыль от пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств,

используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в сумме 120 (110 + 10) тыс. руб. должен быть показан в нижней части отчета о финансовых результатах, фрагмент которого приведен в табл. 3 (по условиям примера чистая прибыль за 20X1 г. составила 500 тыс. руб.).

В пояснениях к строке 2530 отчета о финансовых результатах следует указать, что сумма налога на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль периода (120 тыс. руб.), состоит из текущего налога на прибыль в сумме 110 тыс. руб. и отложенного налога на прибыль в сумме 10 тыс. руб.

Кроме отчета о финансовых результатах разница от пересчета, отнесенная на добавочный капитал, за вычетом расходов по налогу на прибыль, в сумме 480 (600 – 120) тыс. руб. отражается в отчете об изменениях капитала по статье «Доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала» (строка 3313).

ОНО по немонетарным активам, используемым в зарубежной деятельности (в данном примере, по материалам), списывается при их выбытии, например, при продаже:

Д-т 77 «Отложенные налоговые обязательства» — К-т 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Отложенный налог» — 10 тыс. руб.

И соответственно признается текущий налог на прибыль от продажи:

Д-т 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Текущий налог» — К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Если организация прекращает свою деятельность за границей, то согласно п. 19 ПБУ 3/2006 осуществляется реклассификация доходов: часть добавочного капитала, соответствующая сумме курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности, присоединяется к финансовому результату организации в качестве прочих доходов (расходов).

Фрагмент отчета о финансовых результатах за 20X1 год, тыс. руб.

Таблица 3

Наименование показателя	Код	За 20X1 г.
Чистая прибыль	2400	500
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	--
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	600
Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода	2530	(120)
Совокупный финансовый результат периода	2500	980 (500 + 600 – 120)



Поскольку с 1 января 2020 г. на добавочный капитал относится расход по налогу на прибыль (в сумме текущего и отложенного налога) в связи с разницей от пересчета, то должна осуществляться и реклассификация данного расхода. Однако порядок признания в учете и отражения в отчетности данной реклассификации в федеральных стандартах учета не установлен и на сегодняшний день является дискуссионным.

Специалисты ЕУ и КPMG полагают, что в отчетности по МСФО налоговые последствия реклассифицированных в прибыли или убытки доходов и расходов должны реклассифицироваться туда же, и это должно производиться развернуто [5, с. 622; 6, с. 1088]. В отчете о финансовых результатах некредитных финансовых организаций также предусмотрено отдельное представление: переклассификация в состав прибыли или убытка и налога на прибыль, связанного с переклассификацией (согласно отраслевому стандарту бухгалтерского учета, утвержденному Положением Банка России от 03.02.2016 № 532-П). Появление в отчете о финансовых результатах коммерческих организаций строки 2530 (налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода), на наш взгляд также подразумевает отдельное представление расходов по налогу на прибыль при реклассификации.

Данная реклассификация не изменяет величину совокупного финансового результата.

Предлагаемое нами отражение в отчете о финансовых результатах реклассификации при прекращении зарубежной деятельности рассмотрим на примере, являющемся продолжением предыдущего примера.

Пример 3. В 20X2 г. заграничное подразделение организации прекратило свою деятельность. Добавочный капитал, соответствующий сумме курсовых разниц, присоединен к финансовому в качестве прочих доходов:

Д-т 83 «Добавочный капитал» — К-т 91-1 «Прочие доходы» — 600 тыс. руб.

Отражена реклассификация расходов по налогу на прибыль:

- текущий налог:

Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — К-т 83 «Добавочный капитал» — 110 тыс. руб.;

Д-т 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Текущий налог» — К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 110 тыс. руб.

- отложенный налог:

Д-т 77 «Отложенное налоговое обязательство» — К-т 83 «Добавочный капитал» — 10 тыс. руб.;

Д-т 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Отложенный налог» — К-т 77 «Отложенное налоговое обязательство» — 10 тыс. руб.

Фрагмент отчета о финансовых результатах за 20X2 г. представлен в табл. 4.

В пояснениях к строке 2530 отчета о финансовых результатах следует указать, что сумма, указанная по данной строке (120 тыс. руб.), состоит из реклассификации текущего налога на прибыль в сумме 110 тыс. руб. и отложенного налога на прибыль в сумме 10 тыс. руб.

Таким образом, налоговые последствия операций, отнесенных на добавочный капитал, в определенных условиях могут оказывать влияние и на чистую прибыль (при амортизации и выбытии переоцененных внеоборотных активов, при прекращении зарубежной деятельности). Это следует учитывать, так как

Фрагмент отчета о финансовых результатах за 20X2 год, тыс. руб.

Таблица 4

Наименование показателя	Код	За 20X2 г.
Прочие доходы	2340	600
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	600
Налог на прибыль	2410	(120)
в т.ч. текущий налог на прибыль	2411	(110)
отложенный налог на прибыль	2412	(10)
Чистая прибыль	2400	480
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	--
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	(600)
Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода	2530	120
Совокупный финансовый результат периода	2500	-

величина чистой прибыли текущего года и прошлых лет ограничивает сумму выплачиваемых участникам доходов, которые для целей

налогообложения считаются дивидендами и облагаются налогом на прибыль по более низким ставкам (ст. 43, ст. 284 НК РФ).

Литература

1. Ситникова В.А. Проблемы бухгалтерского учета добавочного капитала // Международный бухгалтерский учет. 2019. № 5. С. 545–556.
2. Поленова С.Н. Информация о собственном капитале в бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее совершенствование // Аудитор. 2018. № 4. С. 36–42.
3. Шмарова Л.В. Совокупный доход: компоненты и представление в соответствии с требованиями МСФО // Аудитор. 2017. № 3. С. 36–40.
4. Гурина И.Н. В ПБУ 18/02 внесены изменения // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2019. № 2. С. 30–36.
5. Применение МСФО: в 3 ч. Ч. 2. / Пер. с англ. 7-е изд. М.: Альпина Паблишер, 2016. 1514 с.
6. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности. 2015/2016: в 3 ч. Ч.1. / Пер. с англ. 12-е изд. М.: Альпина Паблишер, 2016. 1184 с.

УТВЕРЖДЕНА ПРОГРАММА КВАЛИФИКАЦИОННОГО ЭКЗАМЕНА

Единой аттестационной комиссией (ЕАК) утверждена программа квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата на право осуществления аудиторской деятельности по новой модели, соответствующей международным стандартам образования аудиторов. Новая модель экзамена начнет действовать с 31 марта 2020 года.

В процессе разработки Программы нового экзамена, основанной на уровневом, модульном и компетентностном подходе, ЕАК провела целый ряд вебинаров и круглых столов с участием разработчиков нового квалификационного экзамена, членов СРО аудиторов, представителей Минфина России, Банка России, научной общественности и профильных международных квалификаций. После представления Программы по каждому этапу ЕАК провела пробные экзамены по модулям первого и второго этапов.

Сегодня ЕАК уже разработала методические материалы для подготовки претендентов ко всем модулям первого этапа, которые вместе с примерами экзаменационных тестов будут размещены на сайте. В настоящее время находятся в стадии разработки методические материалы для подготовки претендентов ко всем модулям второго этапа. Более подробные материалы для подготовки будут изданы по модулям в области финансов, финансового анализа, анализа и оценки устойчивости бизнеса. Они появятся как в бумажном, так и в электронном виде.

О новом квалификационном экзамене

Каждый этап нового квалификационного экзамена состоит из модулей, экзамены по которым можно сдавать в любой последовательности. Такое деление

предполагает независимость результатов сдачи одного модуля от других.

Новый экзамен будет проходить в три этапа, подразумевающих три уровня квалификации: базовый, основной и квалификационный. На базовом уровне претендент продемонстрирует свои начальные компетенции и пройдет компьютерное тестирование по пяти отдельным модулям: «Основы бухгалтерского учета», «Основы аудиторской деятельности», «Финансы и финансовый анализ», «Основы законодательства Российской Федерации», «Основы налогового законодательства Российской Федерации». Каждый модуль включает 40 вопросов. На ответы отводится два часа. Сдавать можно как по одному, так и по несколько модулей в одну экзаменационную сессию.

Основной уровень призван проверить профессиональные компетенции претендента. Ему предстоит выполнить письменные задания по шести модулям. На решение всех заданий каждого из модулей отводится по три часа. Экзаменационная сессия будет проводиться два раза в год в течение трех дней. В один день претендент сможет сдать не более двух модулей.

На третьем этапе претенденты получают комплексную ситуационную задачу, которая позволит проверить их способность совмещать компетенции из разных областей аттестации. На решение задачи отводится четыре часа. Экзаменационная сессия также будет проводиться два раза в год.

*Источник: АНО «Единая аттестационная комиссия»
Дата публикации: 30 декабря 2019 г.*

