

Применение балансового метода к имущественным правам на результаты интеллектуальной деятельности, выявленные при инвентаризации

Application of the Balance Method to Property Rights to the Results of Intellectual Activity Identified During Inventory

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2020-33-45

Л.В. Сотникова, д-р экон. наук, профессор
Департамента аудита и корпоративной отчетности
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при
Правительстве РФ»
e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

L.V. Sotnikova, Candidate of Economic Sciences,
Professor, Department of Audit and Corporate
Reporting, Financial University under the Government
of the Russian Federation
e-mail: Prof.Sotnikova@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются особенности отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности результатов принятия на баланс отчитывающейся организации имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности (нематериальных активов), доход от которых в течение 2018–2019 гг. не облагался налогом на прибыль. Признанные в этом периоде нематериальные активы впоследствии подлежат амортизации в бухгалтерском учете, в то время как в налоговом учете — нет. Обязательное применение с 1 января 2020 г. балансового метода учета разниц между бухгалтерским и налоговым финансовым результатами породило ряд вопросов по применению этого метода к ситуации с принятими к учету после инвентаризации нематериальными активами и противоречивых консультаций. В статье на примере рассматривается порядок применения ретроспективного перехода от метода отсрочки на балансовый метод в отношении выявленных при инвентаризации нематериальных активов.

Ключевые слова: имущественные права на объекты интеллектуальной деятельности; инвентаризация; балансовый метод; нематериальные активы

Abstract. The article discusses the features of accounting and accounting (financial) statements reflecting the results of accepting property rights to the results of intellectual activity (intangible assets) on the balance sheet of the reporting organization, the income from which was not subject to income tax during 2018-2019. Intangible assets recognized in this period are subsequently amortised in accounting, while they are not amortised in tax accounting. Since January 1, 2020, the mandatory application of the balance sheet method for accounting for differences between accounting and tax financial results has raised a number of questions about the application of this method to the situation with intangible assets accepted for accounting after inventory and conflicting consultations. The article uses an example of the procedure for applying a retrospective transition from the deferred method to the balance sheet method in relation to intangible assets identified during inventory.

Keywords: property rights to objects of intellectual activity, inventory, balance method, intangible assets.

Пунктом 2 статьи 2 Федерального закона от 18.07.2017 № 166-ФЗ были внесены изменения в положения Налогового кодекса Российской Федерации, а именно пункт 1 статьи 251 НК РФ «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» был дополнен подпунктом 3.6, в соответствии с которым организациям — плательщикам налога на прибыль стало разрешено не учитывать в базе налога на прибыль доходы в виде имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выявленные при инвентаризации активов и обязательств. Несомненно, эту норму фактически можно было признать льготой по налогу на прибыль.

При этом законодатель установил временное ограничение для этой льготы: положения подпункта 3.6 пункта 1 статьи 251 НК РФ применялись в отношении имущественных прав, выявленных, а главное, отраженных в бухгалтерском и налоговом учетах, только в периоде с 01.01.2018 по 31.12.2019 включительно в ходе проведенных налогоплательщиками в этом периоде инвентаризаций.

С 1 января 2020 г. с таких доходов опять стало необходимо уплачивать налог на прибыль.

Налогоплательщики, «дотянувшие» с принятием решения о признании в учете нематериальных активов вплоть до окончания льгот-

ного периода, т.е. до 31 декабря 2019 г., обращались к регулятору с запросами о том, не намеревается ли законодатель продлить период, в течение которого обнаруженные при инвентаризации объекты интеллектуальной собственности не будут облагаться как доход налогом на прибыль?

Однако Минфин России своим письмом от 18.12.2019 № 03-03-06/1/99180 разъяснил, что подпункт 3.6 пункта 1 статьи 251 НК РФ остается в силе только до 31 декабря 2019 г. и продление его действия на 2020 г. и последующие периоды не планируется, так как двух лет для того, чтобы выявить объекты в виде имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности, оценить их для целей принятия к учету и принять решение об их «восстановлении на балансе» организации вполне достаточный срок.

Почему автор применяет термин «восстановлении на балансе»? Потому, что те объекты имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности, которые нужно было «неожиданно» и в массовом порядке (льгота была предоставлена абсолютно всем плательщикам налога на прибыль, а не какой-либо категории налогоплательщиков) обнаружить при инвентаризации, являются ни чем иным как расходами, которые отчитывающаяся организация понесла в предыдущие отчетные периоды, но затем не признала в качестве актива на балансе, а списала как расходы, уменьшив этими расходами как бухгалтерский, так и налоговый финансовые результаты.

Помимо того, что расходы, связанные с интеллектуальной деятельностью, уменьшали налоговую базу по налогу на прибыль (что для предпринимателей является, несомненно, положительным моментом), многие организации фактически не видели перспектив в признании результатов интеллектуальной деятельности в качестве внеоборотных активов на балансе организации по разным причинам: необходимость оформлять многочисленные документы для оформления имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности; длительность процесса оформления и государственной регистрации прав; отсутствие в большинстве организаций квалифицированных специалистов в области регистрации прав на интеллектуальную собственность при

высоких ценах на подобные услуги у сторонних консультантов и др. Законодатель, вводя обсуждаемую льготу в Налоговый кодекс РФ, не ограничивал при этом период, в котором расходы на создание объектов интеллектуальной деятельности были списаны на расходы — это могло быть как в 90-е, в 2000-е и более поздние годы. Принципиально важно, что за 2018–2019 гг. организация должна была узаконить свои имущественные права в Роспатенте.

В то же время, подводя итоги двухлетней льготы и желая предупредить налогоплательщиков от возможных ошибок, которые они могли допустить, воспользовавшись этой льготой, в письме от 18.12.2019 № 03-03-06/1/99180 Минфин России напомнил, что Налоговым кодексом РФ:

- не предусмотрен порядок определения первоначальной стоимости нематериальных активов (НМА), выявленных в результате инвентаризации;
- не предусмотрена возможность их амортизации для целей налогообложения в соответствии с пунктом 3 статьи 257 НК РФ.

В бухгалтерском учете принятие объектов нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, отражается записью по дебету счета 08 субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» с соответствующей аналитикой в корреспонденции с кредитом счета 91 субсчет 1 «Прочие доходы» по статье прочих доходов «Излишки товаров, выявленные в результате инвентаризации» на сумму документально подтвержденной рыночной стоимости нематериального актива.

О том, что объект нематериальных активов должен быть оценен по рыночной стоимости для целей бухгалтерского учета, указывает пп. «а» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, а также Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

О том, что в такой же оценке должны быть приняты на налоговый учет имущественные права на объекты интеллектуальной деятельности, выявленные при инвентаризации, ука-



зывают п.п. 5, 6 ст. 274, ст. 105.3 НК РФ и постановление Президиума ВАС РФ от 04.03.2008 № 13106/07.

Принятие к учету НМА отражается первичным документом, форму которого организация может разработать самостоятельно в соответствии с п. 4 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Большинство организаций — плательщиков налога на прибыль в 2019 г. еще не начали применять балансовый метод в соответствии с изменениями, внесенными приказом Минфина России от 20.11.2018 № 236н, поэтому доход от признания НМА при инвентаризации классифицировали как доход, не учитываемый для целей налогообложения прибыли. При этом доход, не учитываемый для целей налогообложения прибыли, умноженный на ставку налога на прибыль, равную 20%, признавался постоянным налоговым доходом (далее — ПНД) (п. 7 ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н).

Однако, начиная с 2020 г., стало обязательным применение балансового метода учета разниц между бухгалтерским и налоговым финансовыми результатами.

В соответствии с балансовым методом образовавшаяся разница между балансовой и налоговой стоимостью нематериального актива стала квалифицироваться не как постоянная, а как налогооблагаемая временная разница.

Экономическая природа этой метаморфозы состоит в том, что если признанный после инвентаризации нематериальный актив будет продан, то доход от его продажи будет облагаться налогом на прибыль наряду с другими доходами организации и выражается это в списании отложенного налогового обязательства, начисленного от налогооблагаемой временной разницы.

Следует отметить, что отсутствует единство во мнениях специалистов относительно отражения в учете разниц между бухгалтерским и налоговым финансовыми результатами, порождаемыми принятием на учет НМА, выявленного при инвентаризации, в течение действия «необлагаемого» налогом на прибыль периода.

Так, специалисты компании «1С: Бухгалтерия» в своих консультациях говорят о том, что в месяце принятия к учету НМА при выполнении регламентной операции «Расчет отложен-

ного налога по ПБУ 18» по виду актива «Нематериальные активы» признается отложенное налоговое обязательство (ОНО), но при этом одновременно признается постоянный налоговый расход (ПНР), который отражается в справке-расчете «Расход по налогу на прибыль, сформированной за указанный период». Таким образом, стоимость НМА, выявленного в результате инвентаризации и не учитываемого в налоговых расходах, порождает одновременно и временную, и постоянную («комплексную») разницу [4]. Заметим, что подобных комбинаций разниц ПБУ 18/02 не предусматривает.

Поэтому тем организациям, которые отразили в налоговом учете постоянный налоговый доход на 31 декабря 2019 г. от нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, в 2020 г. следует внести изменения в учете, переквалифицировав постоянную разницу во временную.

Рассмотрим эту процедуру на примере.

Пример. В 2019 г. принят к учету НМА (объект имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности), обнаруженный при инвентаризации и оцененный в 300 000 руб. Срок полезного использования был определен в 3 года.

Если в 2019 г. организация уже применяла балансовый метод, то регистр учета временных разниц выглядел бы так, как это представлено в табл. 1. Начисление отложенного налогового обязательства от налогооблагаемой временной разницы было бы отражено в Журнале хозяйственных операций по формированию налога на прибыль (табл. 2). Содержание регистра учета временных разниц за 2019 г. после начисления ОНО представлено в табл. 3.

Однако в 2019 г. организация (как и подавляющее большинство других) балансовый метод не применяла. Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни, в котором отражены фактически происходившие операции, представлен в табл. 4.

Как видно из табл. 4, текущий налог на прибыль за 2019 г. равен нулю, а отложенный налог на прибыль не сформирован.

Так как операция по принятию к учету актива была отражена в декабре 2019 г., то за 2019 г. амортизация объекта в бухгалтерском учете должна начаться с января 2020 г. При этом в налоговом учете будет отсутство-

Таблица 1

Регистр учета временных разниц за 2019 г.

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ – НУ)
Активы			
НМА (инвентаризация)	300 000		300 000
Денежные средства	1 000 000	1 000 000	
Обязательства			
Капитал			Контроль
Уставный капитал	(1 000 000)	(1 000 000)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет			-
Прибыль (убыток) текущего года до налогообложения	(300 000)		(300 000)
Итого А + (О) + (К) = 0 (НУЛЬ)	0	0	0

Таблица 2

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни по формированию налога на прибыль

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2019 год			
Начислено ОНО (300 000 * 20%)	60 000	99-ОНП	77
Начислен ТНП *)			

*) не начисляется, так как налоговая прибыль отсутствует

Таблица 3

Регистр учета временных разниц за 2019 г. после начисления ОНО

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ – НУ)
Активы			
НМА (инвентаризация)	300 000		300 000
Денежные средства	1 000 000	1 000 000	
Обязательства			
ОНО	(60 000)		(60 000)
Капитал			Контроль
Уставный капитал	(1 000 000)	(1 000 000)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	(240 000)		(240 000)
Прибыль (убыток) текущего года до налогообложения			
Итого А + (О) + (К) = 0 (НУЛЬ)	0	0	0

вать как сам объект — нематериальный актив, так и расходы по его амортизации.

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2019 г. до применения балансового метода представлен в табл. 5.

Отчет о финансовых результатах за 2019 г. до применения балансового метода представлен в табл. 6.

По состоянию на 1 января 2020 г. следовало осуществить переход на балансовый метод



Таблица 4

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2019 г.

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
31 декабря 2019 г.			
Принят к учету НМА, обнаруженный при инвентаризации	300 000	04	91-1
Признан финансовый результат за 2019 г.	300 000	91-9	99
Начислен условный налоговый расход (доход) за 2019 г. (300 000 руб. * 20% = 60 000 руб.)	60 000	99 — УНРД	68-ТНП
Сформирован постоянный налоговый доход, так как доход от принятого к учету НМА налогом на прибыль не облагается (300 000 руб. * 20% = 60 000 руб.)	60 000	68-ТНП	99-ПНД
Реформация баланса			
Прибыль 2019 г. списана как нераспределенная прибыль	300 000	99	84

Таблица 5

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2019 г.*)

Актив	31.12.19	31.12.18	Пассив	31.12.19	31.12.18
НМА	300		Уставный капитал	1 000	1 000
			Добавочный капитал		
			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	300	
			Прибыль (убыток)		
			Итого «Капитал и резервы»	1 300	1 000
Денежные средства	1 000	1 000	ОНО		
БАЛАНС	1 300	1 000	БАЛАНС	1 300	1 000

*) до применения балансового метода

Таблица 6

Отчет о финансовых результатах за 2019 г.

Показатель	За 2019 год	За 2018 год
Выручка		
Себестоимость		
Прочие доходы	300	
Прочие расходы		
Прибыль (убыток) до налогообложения	300	
Текущий налог на прибыль		
в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)		
Изменение отложенных налоговых обязательств		
Изменение отложенные налоговые активов		
Прочее		
Чистая прибыль (убыток)	300	
Совокупный финансовый результат	300	

и сформировать отложенное налоговое обязательство в сумме 60 000 (300 000 * 20%).

Бухгалтерские записи, отражающие переход на новый порядок учета, следует оформлять не на 1 января 2020 г., а на 31 декабря 2019 г., но уже после того, как выполнена такая ежегодная процедура закрытия счетов и субсчетов учета финансовых результатов как реформация баланса.

Отложенное налоговое обязательство должно быть сформировано в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Планом счетов бухгалтерского учета такая корреспонденция не предусмотрена, однако она указана не только как допустимая, но как необходимая при применении балансового метода в Рекомендации Негосударственного регулятора бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (НРБУ «БМЦ») № Р-102/2019-КпР «Порядок учета налога на прибыль»).

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни, содержащий необходимую корректировку, представлен в табл. 7. Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2019 г. после пересмотра в связи с изменением учетной политики пред-

ставлен в табл. 8. Отчет о финансовых результатах за 2019 г. после пересмотра в связи с изменением учетной политики представлен в табл. 9.

Заметим, что баланс, представленный в табл. 8, пользователям отчетности не представляется. Пересмотренные данные за 2019 г. будут представлены в балансе за 2020 г., начиная с которого организация в рассматриваемом примере начала применять балансовый метод.

Так же, как и баланс, отчет о финансовых результатах за 2019 г., представленный в табл. 9, пользователям отчетности не представляется. Пересмотренные данные о финансовых результатах за 2019 г. будут представлены в отчетности за 2020 г..

В 2020 году в бухгалтерском учете была начислена амортизация по нематериальному активу. Исходя из предположения, что иных операций у организации не было, сумма амортизации составит убыток за г. (табл. 10). Регистр учета временных разниц за 2020 г. до начисления налога на прибыль представлен в табл. 11.

Таблица 7

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2019 г. после реформации баланса

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
31 декабря 2019 г.			
<i>После реформации баланса и изменении учетной политики при переходе на балансовый метод</i>			
Начислено отложенное налоговое обязательство (300 000 * 20%)	60 000	84	77

Таблица 8

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2019 г. после пересмотра в связи с изменением учетной политики

Актив	31.12.19	31.12.19 пересмотрен	Пассив	31.12.19	31.12.19 пересмотрен
НМА	300	300	Уставный капитал	1 000	1 000
			Добавочный капитал		
			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	300	240
			Прибыль (убыток)		
			Итого «Капитал и резервы»	1 300	1 240
Денежные средства	1 000	1 000	ОНО		60
БАЛАНС	1 300	1 300	БАЛАНС	1 300	1 300



Таблица 9

Отчет о финансовых результатах за 2019 г. после пересмотра в связи с изменением учетной политики

Показатель	За 2019 год	За 2019 год пересмотр
Выручка		
Себестоимость		
Прочие доходы	300	300
Прочие расходы		
Прибыль (убыток) до налогообложения	300	300
Налог на прибыль, в том числе		(60)
текущий налог на прибыль	()	()
отложенный налог на прибыль		(60)
Чистая прибыль (убыток)	300	240
Совокупный финансовый результат	300	240

Таблица 10

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

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2020 г.			
Начислена амортизация НМА (300 000 / 3 года)	100 000	91-2	05
Признан убыток за 2020 год	100 000	99	91-9

Таблица 11

Регистр учета временных разниц за 2020 г. до начисления налога на прибыль

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ – НУ)
Активы			
НМА	200 000		200 000
Денежные средства	1 000 000	1 000 000	
Обязательства			
ОНО	(60 000)		(60 000)
Капитал			Контроль
Уставный капитал	(1 000 000)	(1 000 000)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	(240 000)		(240 000)
Прибыль (убыток) текущего года до налогообложения	100 000		100 000
Итого А + (О) + (К) = 0 (Нуль)	0	0	0

Хозяйственные операции за 2020 г. по формированию налога на прибыль представлены в табл. 12, а регистр учета временных разниц за 2020 г. после корректировки ОНО и списания чистой прибыли (убытка) — в табл. 13.

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2020 г. с пересмотренными данными на 31 декабря

2019 г. представлен в табл. 14, а Отчет о финансовых результатах за 2020 г. с пересмотренными данными за 2019 г. — в табл. 15.

В 2021 г. начисление амортизации по нематериальному активу будет продолжено. Предположим, что иных хозяйственных операций в 2021 г. у организации не будет. Журнал

Таблица 12

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2020 г. по формированию налога на прибыль

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2020 г.			
Частично списано ОНО (100 000 * 20%)	20 000	77	99-ОНП
Начислен ТНП *)			

*) не начисляется, так как налоговая прибыль отсутствует

Таблица 13

Регистр учета временных разниц за 2020 г. после корректировки ОНО и списания чистой прибыли (убытка)

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ – НУ)
Активы			
НМА	200 000		200 000
Денежные средства	1 000 000	1 000 000	
Обязательства			
ОНО	(40 000)		(40 000)
Капитал			Контроль
Уставный капитал	(1 000 000)	(1 000 000)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	(160 000) *)		(160 000)
Прибыль (убыток) текущего года до налогообложения			
Итого А + (О) + (К) = 0 (НУЛЬ)	0	0	0

*) -240 000 + 100 000 — 20 000

Таблица 14

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2020 г.

Актив	31.12.20	31.12.19 пересмотрен	Пассив	31.12.20	31.12.19 пересмотрен
НМА	200	300	Уставный капитал	1 000	1 000
			Добавочный капитал		
			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	240	240
			Прибыль (убыток)	*)	
			Итого «Капитал и резервы»	1 160	1 240
Денежные средства	1 000	1 000	ОНО	40	60
БАЛАНС	1 200	1 300	БАЛАНС	1 200	1 300

*) отражается отдельно для целей демонстрации настоящего примера

регистрации фактов хозяйственной жизни за 2021 г. представлен в табл. 16, а регистр учета временных разниц за 2021 г. до начисления налога на прибыль и корректировки ОНО — в табл. 17.

Бухгалтерские записи по формированию текущего налога на прибыль, который в при- мере отсутствует, и частичному списанию от- ложенного налогового обязательства пред- ставлены в табл. 18.



Таблица 15

Отчет о финансовых результатах за 2020 г.

Показатель	За 2020 г.	За 2019 г. пересмотр
Выручка		
Себестоимость		
Прочие доходы		300
Прочие расходы	(100)	
Прибыль (убыток) до налогообложения	(100)	300
Налог на прибыль, в том числе	20	(60)
текущий налог на прибыль	(—)	(—)
отложенный налог на прибыль	20	(60)
Чистая прибыль (убыток)	(80)	240
Совокупный финансовый результат	(80)	240

Таблица 16

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2021 г.

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2021 г.			
Начислена амортизация НМА (300 000 / 3 года)	100 000	91-2	05
Признан убыток за 2021 г.	100 000	99	91-9

Таблица 17

Регистр учета временных разниц за 2021 г. до начисления налога на прибыль и корректировки ОНО

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Активы			
НМА	100 000		100 000
Денежные средства	1 000 000	1 000 000	
Обязательства			
ОНО	(40 000)		(40 000)
Капитал			Контроль
Уставный капитал	(1 000 000)	(1 000 000)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	(160 000)		(160 000)
Прибыль (убыток) текущего года до налогообложения	100 000		100 000
Итого А + (О) + (К) = 0 (НУЛЬ)	0	0	0

Таблица 18

Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2021 г. — формирование налога на прибыль

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2021 г.			
Частично списано ОНО (100 000 * 20%)	20 000	77	99-ОНП
Начислен ТНП *)			

*) не начисляется, так как налоговая прибыль ОТСУТСТВУЕТ

Регистр учета временных разниц за 2021 г. после начисления налога на прибыль, списания ОНО, списания прибыли (убытка) на нераспределенную прибыль (убыток) представлен в табл. 19.

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2021 г. представлен в табл. 20, а Отчет о финансовых результатах за 2021 г. — в табл. 21.

В 2022 г. начисление амортизации по нематериальному активу будет продолжено.

Таблица 19

Регистр учета временных разниц за 2021 г. после начисления налога на прибыль, списания ОНО, списания прибыли (убытка) на нераспределенную прибыль (убыток)

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Активы			
НМА	100 000		100 000
Денежные средства	1 000 000	1 000 000	
Обязательства			
ОНО	(20 000)		(20 000)
Капитал			Контроль
Уставный капитал	(1 000 000)	(1 000 000)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	(80 000) *		(80 000)
Прибыль (убыток) текущего года до налогообложения			
Итого А + (О) + (К) = 0 (НУЛЬ)	0	0	0

*) Нераспределенная прибыль прошлых лет минус убыток текущего года, равный сумме амортизации НМА плюс соответствующая корректировка отложенного налогового обязательства: $-160\ 000 + 100\ 000 - 20\ 000 = -80\ 000$

Таблица 20

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2021 г.

Актив	31.12.21	31.12.20	Пассив	31.12.21	31.12.20
НМА	100	200	Уставный капитал	1 000	1 000
			Добавочный капитал		
			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	160	160
			Прибыль (убыток)	(80)	
			Итого «Капитал и резервы»	1 080	1 160
Денежные средства	1 000	1 000	ОНО	20	40
БАЛАНС	1 100	1 200	БАЛАНС	1 100	1 200

Таблица 21

Отчет о финансовых результатах за 2021 г.

Показатель	За 2021 г.	За 2020 г.
Выручка		
Себестоимость		
Прочие доходы		
Прочие расходы	(100)	(100)
Прибыль (убыток) до налогообложения	(100)	(100)
Налог на прибыль, в том числе	20	20
текущий налог на прибыль	(—)	(—)
отложенный налог на прибыль	20	20
Чистая прибыль (убыток)	(80)	(80)
Совокупный финансовый результат	(80)	(80)



Предположим, что иных хозяйственных операций в 2022 г. у организации не будет. Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2022 г. до формирования налога на прибыль представлен в табл. 22, а регистр учета временных разниц за 2022 г. до начисления налога на прибыль и корректировки ОНО — в табл. 23.

Бухгалтерские записи по формированию текущего налога на прибыль, который в при- мере отсутствует, и полному списанию отложенного налогового обязательства в связи с тем, что истекли три года срока полезного исполь- зования, представлены в табл. 24, а регистр

Таблица 22

**Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2022 г.
до формирования налога на прибыль**

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2022 г.			
Начислена амортизация НМА (300 000 / 3 года)	100 000	91-2	05
Признан убыток за 2022 г.	100 000	99	91-9

Таблица 23

Регистр учета временных разниц за 2022 г. до начисления налога на прибыль

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Активы			
НМА *)			
Денежные средства	1 000 000	1 000 000	
Обязательства			
ОНО	(20 000)		(20 000)
Капитал			Контроль
Уставный капитал	(1 000 000)	(1 000 000)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	(80 000)		(80 000)
Прибыль (убыток) текущего года до налогообложения	100 000		100 000
Итого А + (О) + (К) = 0 (НУЛЬ)	0	0	0

*) объект самортизирован полностью

Таблица 24

**Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни за 2022 г. —
формирование налога на прибыль**

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
2022 г.			
Окончательно списано ОНО (100 000 * 20%)	20 000	77	99-ОНП
Начислен ТНП *)			

*) не начисляется, так как налоговая прибыль отсутствует

Таблица 25

Регистр учета временных разниц за 2022 г. после начисления налога на прибыль

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Активы			
НМА			

Статья баланса	БУ	НУ	Временная разница (БУ — НУ)
Денежные средства	1 000 000	1 000 000	
Обязательства			
ОНО			
Капитал			Контроль
Уставный капитал	(1 000 000)	(1 000 000)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	0 *)		
Прибыль (убыток) текущего года до налогообложения			
Итого А + (О) + (К) = 0 (НУЛЬ)	0	0	0

*) $(80\ 000) - 100\ 000 + 20\ 000 = 0$

Таблица 26

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2022 г.

Актив	31.12.22	31.12.21	Пассив	31.12.22	31.12.21
НМА		100	Уставный капитал	1 000	1 000
			Добавочный капитал		
			Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	80	80
			Прибыль (убыток)	(80)	
			Итого «Капитал и резервы»	1 000	1 080
Денежные средства	1 000	1 000	ОНО		20
БАЛАНС	1 000	1 100	БАЛАНС	1 000	1 100

Таблица 27

Отчет о финансовых результатах за 2022 г.

Показатель	За 2022 г.	За 2021 г.
Выручка		
Себестоимость		
Прочие доходы		
Прочие расходы	(100)	(100)
Прибыль (убыток) до налогообложения	(100)	(100)
Налог на прибыль, в том числе	20	20
текущий налог на прибыль	(—)	(—)
отложенный налог на прибыль	20	20
Чистая прибыль (убыток)	(80)	(80)
Совокупный финансовый результат	(80)	(80)

учета временных разниц за 2022 г. после начисления налога на прибыль — в табл. 25.

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2022 г. представлен в табл. 26, а Отчет о финансовых результатах за 2022 г. — в табл. 27.

Заключение

Рассматривая ситуацию с выявленным при инвентаризации объектом имущественных

прав на результаты интеллектуальной деятельности на примере, автор использовала Регистр учета временных разниц, применение которого исследовалось ранее в других статьях автора в журнале «Аудитор» [1, 2]. Особенностью применения Регистра учета временных разниц в настоящей статье является то, что в налоговом балансе (графа «Налоговый учет» (НУ)) отложенное налоговое обязательство



не отражается аналогично отражению в учете переоценки основных средств [2], в то время как в случае, когда объект учета имеет стоимость как в бухгалтерском, так и в налоговом учетах (но разную), образующийся отложенный налоговый актив или отложенное налоговое

обязательство присутствует и в бухгалтерском, и в налоговом балансе [1]. Сходство ситуации с нематериальным активом с переоценкой основных средств состоит в том, что в налоговом учете такой объект просто отсутствует или присутствует, но с нулевой стоимостью.

Литература

1. Сотникова Л.В. Особенности аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, досрочно применяющих в бухгалтерском учете балансовый метод учета временных разниц // Аудитор. — 2019. — Т. 5. — № 9. — С. 17-30.
2. Сотникова Л.В. Особенности аудиторской проверки отражения переоценки основных средств в бухгалтерской отчетности // Аудитор. — 2020. — Т. 6. — № 4. — С. 10-23.
3. Степова Я., Монако О. Учет нематериальных активов, выявленных в ходе инвентаризации. 28.07.2010. URL : <https://www.audit-it.ru/articles/account/buhconcret/a65/245820.html>
4. «1С:Бухгалтерия 8» (ред. 3.0): как учесть НМА, выявленные в ходе инвентаризации. URL: <https://buh-ru.turropages.org/buh.ru/s/articles/faq/104713/>

РЕАЛЬНАЯ СТАВКА ЦБ РФ УШЛА В МИНУС В ПЕРВЫЕ С 2016 Г.

Реальная процентная ставка Центробанка, рассчитанная за вычетом инфляции из ключевой ставки, впервые за последние пять лет оказалась отрицательной. Сейчас ключевая ставка 4,25%, тогда как официальные темпы роста потребительских цен отмечаются на уровне 4,4% на конец ноября, о чем свидетельствуют данные Росстата.

При этом в месячном выражении инфляция ускорилась почти в два раза (с 0,4 до 0,7%), преимущественно за счет подорожания продуктов питания. По официальным данным, еда на полках в магазинах стала дороже на 5,8% к прошлому году. По сравнению с октябрем цены выросли на 1,3%. Столь высокие темпы роста цен на продовольствие стали рекордными к ажиотажному спросу на продукты в апреле этого года, неизбежно приведшему к росту цен, и самыми высокими за последние пять лет.

«С начала года самыми быстрыми темпами дорожает сахар, который прибавил 65% к году, подсолнечное масло, которое стало дороже на 23,8%, а также крупы и бобовые, которые подорожали на 20%, и макароны, цена на которые выросла на 10%. Аналитики Сбербанк СИВ поясняют ускорение инфляции в третьем квартале ослаблением рубля, который по отношению к доллару потерял 11%, а также неблагоприятными погодными условиями, в результате чего, например, в октябре выпуск сельхозпродукции стал ниже на 6,6%. В результате инфляция оказалась выше прогнозов Центробанка, который не ожидал увеличение цен более чем на 4,3%», — пишет finanz.ru.

Сейчас отрицательную ключевую ставку имеют только Филиппины, Чили и Бразилия.

Как ожидают аналитики, до конца года инфляция ускорится до 4,5%, а значит, разрыв между ключевой ставкой и индексом потребительских цен станет еще больше. При этом, по прогнозам Альфа-Банка, уже в первом квартале следующего года цены достигнут своего пика — 5–5,5%, поскольку производители и сети уже не будут брать возросшие затраты исключительно на себя, а будут закладывать их в стоимость.

При этом тот факт, что реальная ставка стала отрицательной дает Центробанку возможность смягчить денежно-кредитную политику. Эксперты не исключают, что регулятор снова может снизить ключевую ставку, но сделает это не раньше, чем во второй половине следующего года, когда инфляция замедлится от эффекта высокой базы.

При этом эксперты Росбанка опасаются, что в этот период на росте инфляции могут оказаться уже не цены на продукты питания, а на услуги населению. Сейчас цены на услуги практически не изменились, но по мере восстановления потребительской активности, они могут догнать продуктовую инфляцию. В кредитной организации считают, что Центробанк исчерпал возможности для дальнейшего снижения ключевой ставки. Следующим шагом станет ее повышение до 4,5%, уверены аналитики.

Источник: *Новые Известия*
Дата публикации: 8 декабря 2020 г.