

**ЦЕНТРАЛЬНЫЙ БАНК РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(БАНК РОССИИ)**

« ____ » _____ 201__ г.

№ _____

г. Москва

П О Л О Ж Е Н И Е

**Отраслевой стандарт бухгалтерского учета отложенных налоговых
обязательств и отложенных налоговых активов некредитными
финансовыми организациями**

Глава 1. Общие положения

1.1. На основании Федерального закона от 10 июля 2002 года № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, № 28, ст. 2790; 2003, № 2, ст. 157; № 52, ст. 5032; 2004, № 27, ст. 2711; № 31, ст. 3233; 2005, № 25, ст. 2426; № 30, ст. 3101; 2006, № 19, ст. 2061; № 25, ст. 2648; 2007, № 1, ст. 9, ст. 10; № 10, ст. 1151; № 18, ст. 2117; 2008, № 42, ст. 4696, ст. 4699; № 44, ст. 4982; № 52, ст. 6229, ст. 6231; 2009, № 1, ст. 25; № 29, ст. 3629; № 48, ст. 5731; 2010, № 45, ст. 5756; 2011, № 7, ст. 907; № 27, ст. 3873; № 43, ст. 5973; № 48, ст. 6728; 2012, № 50, ст. 6954; № 53, ст. 7591, ст. 7607; 2013, № 11, ст. 1076; № 14, ст. 1649; № 19, ст. 2329; № 27, ст. 3438, ст. 3476, ст. 3477; № 30, ст. 4084; № 49, ст. 6336; № 51, ст. 6695, ст. 6699; № 52, ст. 6975; 2014, № 19, ст. 2311, ст. 2317; № 26, ст. 3395; № 27, ст. 3634; № 30, ст. 4219; № 40, ст. 5318; № 45, ст. 6154, № 52, ст. 7543; 2015, № 1, ст. 4, ст. 37) и в соответствии с решением

Совета директоров Банка России (протокол заседания Совета директоров Банка России от _____ № ____) Банк России устанавливает для некредитных финансовых организаций, расположенных на территории Российской Федерации (далее – некредитные финансовые организации), порядок бухгалтерского учета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

1.2. Настоящее Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на увеличение (уменьшение) величины налога на прибыль организаций (далее – налог на прибыль), подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации в будущих отчетных периодах, в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (далее – законодательство о налогах и сборах).

1.3. В целях настоящего Положения временные разницы определяются как разница между остатками на активных (пассивных) балансовых счетах, за исключением остатков на счетах, указанных в пункте 1.4 настоящего Положения, с учетом порядка ведения аналитического учета, определенного некредитной финансовой организацией, и их налоговой базой, учитываемой при расчете налога на прибыль в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. В целях настоящего Положения под налоговой базой понимается сумма, относимая на актив или обязательство в налоговых целях.

Временные разницы подразделяются на:

налогооблагаемые, приводящие к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации в будущих отчетных периодах;

вычитаемые, приводящие к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации в

будущих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают в результате применения разных правил признания на конец отчетного периода, указанного в пункте 4.1 настоящего Положения, изменений, в том числе возникновения и списания, остатков на активных (пассивных) балансовых счетах для целей бухгалтерского учета и их налоговой базы.

Вычитаемые временные разницы возникают вследствие применения разных правил признания на конец отчетного периода, указанного в пункте 4.1 настоящего Положения, результатов выбытия объектов бухгалтерского учета и изменений, в том числе возникновения и списания, остатков на активных (пассивных) балансовых счетах для целей бухгалтерского учета и их налоговой базы.

Временные разницы рассчитываются до полного списания остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, а также до прекращения влияния результатов операций или событий, в том числе–предшествующих отчетных периодов, на увеличение (уменьшение) налогооблагаемой прибыли.

Если уменьшение остатка на активном (пассивном) балансовом счете при прекращении признания в будущих отчетных периодах объектов бухгалтерского учета не окажет влияния на увеличение (уменьшение) налогооблагаемой прибыли в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, то налоговая база остатка на активном (пассивном) балансовом счете равна его балансовой стоимости. В таких случаях временные разницы не возникают, и признания отложенного налога на прибыль не происходит.

В целях настоящего Положения под отложенным налогом на прибыль понимается сумма, которая может увеличить или уменьшить налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджетную систему Российской Федерации в будущих отчетных периодах.

1.4. В целях настоящего Положения при определении временных

разниц остатки на пассивных (активных) балансовых счетах по учету капитала не используются.

1.5. В целях настоящего Положения под отложенным налоговым обязательством понимается сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации в будущих отчетных периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

1.6. В целях настоящего Положения под отложенным налоговым активом понимается сумма налога на прибыль, подлежащая возмещению в будущих отчетных периодах в отношении:

вычитаемых временных разниц;

перенесенных на будущее налоговых убытков, не использованных для уменьшения налога на прибыль.

1.7. Изменение требований законодательства о налогах и сборах, в том числе, изменение налоговых ставок по налогу на прибыль, изменение вероятности получения достаточной налогооблагаемой прибыли для признания отложенных налоговых активов, может являться причиной увеличения или уменьшения величины отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

1.8. Отложенные налоговые обязательства отражаются на пассивном балансовом счете № 61701 «Отложенное налоговое обязательство», отложенные налоговые активы – на активных балансовых счетах № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам» и № 61703 «Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам».

Порядок ведения аналитического учета по счетам № 61701, 61702 и 61703 определяется некредитной финансовой организацией. При этом некредитная финансовая организация должна обеспечить получение информации по объектам бухгалтерского учета, в отношении которых возникает отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый

актив. В отношении отложенного налогового актива некредитная финансовая организация также должна обеспечить получение информации по перенесенным на будущее налоговым убыткам, не использованным для уменьшения налога на прибыль, определенным в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых отражается на счетах по учету финансового результата либо оказывает или окажет влияние на увеличение (уменьшение) налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде или будущих отчетных периодах, учитываются в корреспонденции с активным балансовым счетом № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или пассивным балансовым счетом № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» и являются корректировками суммы налога на прибыль на отложенный налог на прибыль.

Порядок ведения аналитического учета по счетам № 71902 и № 71903 определяется некредитной финансовой организацией.

Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых отражается на счетах по учету добавочного капитала, учитываются в корреспонденции с активным балансовым счетом № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или пассивным балансовым счетом № 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль».

Порядок ведения аналитического учета по счетам № 10609 и № 10610 определяется некредитной финансовой организацией. При этом некредитная финансовая организация должна обеспечить получение информации по объектам бухгалтерского учета, в отношении которых возникает отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив.

1.9. Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы не подлежат дисконтированию.

Глава 2. Отражение в бухгалтерском учете отложенных налоговых обязательств

2.1. Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете при возникновении налогооблагаемых временных разниц с периодичностью и в сроки, указанные в пункте 4.1 настоящего Положения.

Некредитная финансовая организация признает отложенное налоговое обязательство в отношении налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние и зависимые общества или с договором о совместной деятельности только в той части, в которой она не контролирует сроки восстановления временной разницы и существует вероятность того, что в будущих периодах временная разница будет восстановлена.

2.2. Величина отложенного налогового обязательства определяется как произведение налогооблагаемых временных разниц на налоговую ставку по налогу на прибыль, установленную законодательством о налогах и сборах и действующую на конец отчетного периода, указанного в пункте 4.1 настоящего Положения.

В зависимости от характера операции и порядка отражения в бухгалтерском учете изменений остатков на активных (пассивных) балансовых счетах отложенное налоговое обязательство учитывается в корреспонденции со счетами по учету финансового результата или со счетами по учету добавочного капитала.

2.3. В случае изменения налоговых ставок по налогу на прибыль в соответствии с законодательством о налогах и сборах величина отложенного налогового обязательства подлежит пересчету на дату, предшествующую дате начала применения измененных налоговых ставок, с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счета по учету финансового

результата и (или) на счета по учету добавочного капитала.

2.4. Образование или увеличение отложенного налогового обязательства, полученное на основании ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, указанной в пункте 4.2 настоящего Положения, рассчитанное как разница между величинами отложенных налоговых обязательств или отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, определенными на конец отчетного периода и конец предшествующего отчетного периода, указанных в пункте 4.1 настоящего Положения, в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых учитывается на счетах по учету финансового результата либо оказывает или окажет влияние на увеличение (уменьшение) налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде или будущих отчетных периодах, отражается следующими бухгалтерскими записями:

определенное на конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дебет счета № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»;

определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты:

Дебет счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

или

в случае наличия остатка на счете № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»:

определенное на конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дебет счета № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»;

определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты:

Дебет счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам».

2.5. Уменьшение отложенного налогового обязательства, полученное на основании ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, указанной в пункте 4.2 настоящего Положения, рассчитанное как разница между величинами отложенных налоговых обязательств, определенными на конец отчетного периода и конец предшествующего отчетного периода, указанных в пункте 4.1 настоящего Положения, в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых учитывается на счетах по учету финансового результата либо оказывает или окажет влияние на увеличение (уменьшение) налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде или будущих отчетных периодах, отражается следующими бухгалтерскими записями:

определенное на конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дебет счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Кредит счета № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на

отложенный налог на прибыль» или счета № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»;

определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты:

Дебет счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Кредит счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль».

2.6. Образование или увеличение отложенного налогового обязательства, полученное на основании ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, указанной в пункте 4.2 настоящего Положения, рассчитанное как разница между величинами отложенных налоговых обязательств или отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, определенными на конец отчетного периода и конец предшествующего отчетного периода, указанных в пункте 4.1 настоящего Положения, в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых учитывается на счетах по учету добавочного капитала, отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или счета № 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

или

в случае наличия остатка на счете № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»:

Дебет счета № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или счета № 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам».

2.7. Уменьшение отложенного налогового обязательства, полученное на основании ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, указанной в пункте 4.2 настоящего Положения, рассчитанное как разница между величинами отложенных налоговых обязательств, определенными на конец отчетного периода и конец предшествующего отчетного периода, указанных в пункте 4.1 настоящего Положения, в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых учитывается на счетах по учету добавочного капитала и не подлежит направлению на счет по учету нераспределенной прибыли, отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Кредит счета № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или счета № 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль».

2.8. При прекращении признания актива, изменение величины которого учитывается на счетах второго порядка счета по учету добавочного капитала и подлежит направлению на счет по учету нераспределенной прибыли, остаток на счете по учету добавочного капитала корректируется (уменьшается) на остаток или часть остатка на счете уменьшения добавочного капитала на отложенный налог на прибыль, относящийся к выбывающему активу, с отражением следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета № 10601 «Прирост стоимости основных средств при переоценке»

Кредит счета № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль».

2.9. Уменьшение отложенного налогового обязательства в случае

уменьшения налоговых ставок по налогу на прибыль по состоянию на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, отражается следующими бухгалтерскими записями:

в отношении отложенных налоговых обязательств, которые были отражены в корреспонденции со счетами по учету финансового результата:

Дебет счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Кредит счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»;

в отношении отложенных налоговых обязательств, которые были отражены в корреспонденции со счетами по учету добавочного капитала:

Дебет счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Кредит счета № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или счета № 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль».

2.10. Увеличение отложенного налогового обязательства в случае увеличения налоговых ставок по налогу на прибыль по состоянию на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, отражается следующими бухгалтерскими записями:

в отношении отложенных налоговых обязательств, которые были отражены в корреспонденции со счетами по учету финансового результата:

Дебет счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»;

в отношении отложенных налоговых обязательств, которые были отражены в корреспонденции со счетами по учету добавочного капитала:

Дебет счета № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или счета № 10609 «Увеличение

добавочного капитала на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство».

Глава 3. Отражение в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов

3.1. Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете при возникновении вычитаемых временных разниц и вероятности получения некредитной финансовой организацией налогооблагаемой прибыли в будущих отчетных периодах, с периодичностью и в сроки, указанные в пункте 4.1 настоящего Положения.

При оценке вероятности получения налогооблагаемой прибыли в будущих отчетных периодах некредитная финансовая организация руководствуется положениями Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль», введенного в действие на территории Российской Федерации Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 года № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации», зарегистрированного Министерством юстиции Российской Федерации 05.12.2011 № 22501 («Российская газета», 2011, № 278).

При оценке вероятности получения налогооблагаемой прибыли, которую некредитная финансовая организация вправе уменьшить в налоговых целях на вычитаемые временные разницы, некредитная финансовая организация анализирует выполнение следующих условий:

имеются ли у некредитной финансовой организации достаточные налогооблагаемые временные разницы, приводящие к получению налогооблагаемой прибыли, которую некредитная финансовая организация вправе уменьшить в налоговых целях на вычитаемые временные разницы;

прогнозирует ли некредитная финансовая организация получение налогооблагаемой прибыли в том отчетном периоде, в котором некредитная финансовая организация вправе уменьшить налогооблагаемую прибыль в налоговых целях на вычитаемые временные разницы.

В той мере, в которой некредитная финансовая организация не ожидает получения достаточной налогооблагаемой прибыли, позволяющей использовать выгоду от части или всей суммы отложенного налогового актива, такая часть или вся сумма рассчитанного отложенного налогового актива не подлежит признанию.

Некредитная финансовая организация признает отложенный налоговый актив в отношении всех вычитаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние и зависимые общества или с договором о совместной деятельности только в той части, в отношении которой существует вероятность того, что временная разница в будущих периодах будет восстановлена и возникнет налогооблагаемая прибыль, за счет которой можно будет использовать временную разницу.

3.2. Отложенные налоговые активы, возникающие из перенесенных на будущее налоговых убытков, не использованные для уменьшения налога на прибыль, отражаются в бухгалтерском учете, если некредитная финансовая организация ожидает получение налогооблагаемой прибыли в будущих отчетных периодах, с периодичностью и в сроки, указанные в пункте 4.1 настоящего Положения.

При оценке вероятности получения налогооблагаемой прибыли, которую некредитная финансовая организация вправе уменьшить в налоговых целях на перенесенные на будущее налоговые убытки, не использованные для уменьшения налога на прибыль, некредитная финансовая организация анализирует выполнение следующих условий:

имеются ли у некредитной финансовой организации достаточные налогооблагаемые временные разницы, которые приведут к получению

налогооблагаемой прибыли, которую некредитная финансовая организация вправе уменьшить в налоговых целях на перенесенные на будущее налоговые убытки в течение срока, установленного законодательством о налогах и сборах;

существует ли вероятность получения некредитной финансовой организацией налогооблагаемой прибыли до истечения срока переноса налоговых убытков, установленного законодательством о налогах и сборах, на будущие отчетные периоды, следующие за тем налоговым периодом, в котором получены эти убытки;

существует ли вероятность повторения в будущем причин возникновения переноса на будущее налоговых убытков;

прогнозирует ли некредитная финансовая организация получение налогооблагаемой прибыли в том отчетном периоде, в котором некредитная финансовая организация вправе уменьшить налогооблагаемую прибыль в налоговых целях на перенесенные на будущее налоговые убытки в течение срока, установленного законодательством о налогах и сборах.

В той мере, в которой у некредитной финансовой организации отсутствует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, которую некредитная финансовая организация вправе уменьшить в налоговых целях на перенесенные на будущее налоговые убытки, не использованные для уменьшения налога на прибыль, в течение срока, установленного законодательством о налогах и сборах, отложенный налоговый актив не подлежит признанию.

3.3. Величина отложенного налогового актива определяется как произведение вычитаемых временных разниц или перенесенных на будущее налоговых убытков, не использованных для уменьшения налога на прибыль, на налоговую ставку по налогу на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на конец отчетного периода, указанного в пункте 4.1

настоящего Положения.

В зависимости от характера операции и порядка отражения в бухгалтерском учете изменений остатков на активных (пассивных) балансовых счетах отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам учитывается в корреспонденции со счетами по учету финансового результата или со счетами по учету добавочного капитала.

3.4. Балансовая стоимость признанного отложенного налогового актива пересматривается с периодичностью, указанной в пункте 4.1 настоящего Положения, и уменьшается в той мере, в которой отсутствует вероятность получения достаточной налогооблагаемой прибыли, которую некредитная финансовая организация вправе уменьшить в налоговых целях на вычитаемые временные разницы и (или) перенесенные на будущее налоговые убытки. Такое уменьшение восстанавливается в той мере, в которой появляется вероятность получения достаточной налогооблагаемой прибыли.

3.5. Непризнанный отложенный налоговый актив не отражается в бухгалтерском учете, пересматривается с периодичностью, указанной в пункте 4.1 настоящего Положения, и подлежит признанию в той мере, в которой появляется вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, позволяющей возместить отложенный налоговый актив.

3.6. Прекращение признания отложенных налоговых активов в отношении перенесенных на будущее налоговых убытков, не использованных для уменьшения налога на прибыль, происходит при их полном использовании, несоответствии условиям признания, а также в связи с истечением срока переноса таких убытков на будущие отчетные периоды, установленного законодательством о налогах и сборах и подлежит отражению в бухгалтерском учете с периодичностью и в сроки, указанные в пункте 4.1 настоящего Положения.

3.7. В случае изменения налоговых ставок по налогу на прибыль в

соответствии с законодательством о налогах и сборах величина отложенного налогового актива подлежит пересчету на дату, непосредственно предшествующую дате начала применения измененных налоговых ставок, с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счета по учету финансового результата и (или) на счета по учету добавочного капитала.

3.8. Образование или увеличение отложенного налогового актива по вычитаемым временным разницам, полученное на основании ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, указанной в пункте 4.2 настоящего Положения, рассчитанное как разница между величинами отложенных налоговых активов или отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, определенными на конец отчетного периода и конец предшествующего отчетного периода, указанных в пункте 4.1 настоящего Положения, в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых учитывается на счетах по учету финансового результата либо оказывает или окажет влияние на увеличение (уменьшение) налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде или будущих отчетных периодах, отражается следующими бухгалтерскими записями:

определенное на конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дебет счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»

Кредит счета № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»;

определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты:

Дебет счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»

Кредит счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

в случае наличия остатка на счете № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»:

определенное на конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дебет счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Кредит счета № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»;

определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты:

Дебет счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Кредит счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль».

3.9. Уменьшение отложенного налогового актива по вычитаемым временным разницам, полученное на основании ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, указанной в пункте 4.2 настоящего Положения, рассчитанное как разница между величинами отложенных налоговых активов, определенными на конец отчетного периода и конец предшествующего отчетного периода, указанных в пункте 4.1 настоящего Положения, в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых учитывается на счетах по учету финансового результата либо оказывает или окажет влияние на увеличение (уменьшение) налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде или будущих отчетных периодах, отражается следующими

бухгалтерскими записями:

определенное на конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дебет счета № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»;

определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты:

Дебет счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам».

3.10. Образование или увеличение отложенного налогового актива по перенесенным на будущее налоговым убыткам, не использованным для уменьшения налога на прибыль, полученное на основании ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, указанной в пункте 4.2 настоящего Положения, рассчитанное как разница между величинами отложенных налоговых активов, определенными на конец отчетного периода и конец предшествующего отчетного периода, указанных в пункте 4.1 настоящего Положения, отражается следующими бухгалтерскими записями:

определенное на конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дебет счета № 61703 «Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам»

Кредит счета № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на

отложенный налог на прибыль» или счета № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»;

определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты:

Дебет счета № 61703 «Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам»

Кредит счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль».

3.11. Уменьшение отложенного налогового актива по перенесенным на будущее налоговым убыткам, не использованным для уменьшения налога на прибыль, полученное на основании ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, указанной в пункте 4.2 настоящего Положения, рассчитанное как разница между величинами отложенных налоговых активов, определенными на конец отчетного периода и конец предшествующего отчетного периода, указанных в пункте 4.1 настоящего Положения, отражается следующими бухгалтерскими записями:

определенное на конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дебет счета № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61703 «Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам»;

определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты:

Дебет счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на

отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61703 «Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам».

3.12. Образование или увеличение отложенного налогового актива по вычитаемым временным разницам, полученное на основании ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, указанной в пункте 4.2 настоящего Положения, рассчитанное как разница между величинами отложенных налоговых активов или отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, определенными на конец отчетного периода и конец предшествующего отчетного периода, указанных в пункте 4.1 настоящего Положения, в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых учитывается на счетах по учету добавочного капитала, отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»

Кредит счета № 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или счета № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль»

или

в случае наличия остатка на счете № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»:

Дебет счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Кредит счета № 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или счета № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль».

3.13. Уменьшение отложенного налогового актива по вычитаемым временным разницам, полученное на основании ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов,

указанной в пункте 4.2 настоящего Положения, рассчитанное как разница между величинами отложенных налоговых активов, определенными на конец отчетного периода и конец предшествующего отчетного периода, указанных в пункте 4.1 настоящего Положения, в отношении остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, изменение величины которых учитывается на счетах по учету добавочного капитала и не подлежит направлению на счет по учету нераспределенной прибыли, отражается следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета № 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или счета № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам».

3.14. При прекращении признания актива, изменение величины которого учитывается на счетах второго порядка счета по учету добавочного капитала и подлежит направлению на счет по учету нераспределенной прибыли, остаток на счете по учету добавочного капитала корректируется (увеличивается) на остаток или часть остатка на счете увеличения добавочного капитала на отложенный налог на прибыль, относящийся к выбывающему активу.

3.15. Уменьшение отложенного налогового актива в случае уменьшения налоговых ставок по налогу на прибыль по состоянию на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, отражается следующими бухгалтерскими записями:

в отношении отложенных налоговых активов, которые были отражены в корреспонденции со счетами по учету финансового результата:

Дебет счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кредит счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам» и счета № 61703 «Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам»;

в отношении отложенных налоговых активов, которые были отражены в корреспонденции со счетами по учету добавочного капитала:

Дебет счета № 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или счета № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль».

Кредит счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам».

3.16. Увеличение отложенного налогового актива в случае увеличения налоговых ставок по налогу на прибыль по состоянию на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, отражается следующими бухгалтерскими записями:

в отношении отложенных налоговых активов, которые были отражены в корреспонденции со счетами по учету финансового результата:

Дебет счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам» и счета № 61703 «Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам»

Кредит счета № 73003 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» или счета № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»;

в отношении отложенных налоговых активов, которые были отражены в корреспонденции со счетами по учету добавочного капитала:

Дебет счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»

Кредит счета № 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» или счета № 10610 «Уменьшение

добавочного капитала на отложенный налог на прибыль».

Глава 4. Периодичность отражения в бухгалтерском учете отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов

4.1. В целях настоящего Положения под отчетным периодом понимаются: первый квартал, полугодие, девять месяцев и год. Начиная с первого отчетного периода после вступления в силу настоящего Положения отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы, определенные на конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев, в бухгалтерском учете отражаются не позднее 30 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода, а определенные на конец года – в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В случае создания в соответствии с законодательством Российской Федерации некредитной финансовой организацией обособленных подразделений (филиалов, представительств) бухгалтерский учет отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов ведется на балансе головного офиса некредитной финансовой организации.

4.2. Некредитная финансовая организация на конец каждого отчетного периода, указанного в пункте 4.1 настоящего Положения, формирует ведомость расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов с указанием остатков на активных (пассивных) балансовых счетах, за исключением остатков на счетах, указанных в пункте 1.4 настоящего Положения, для их сравнения с налоговой базой, определения вида временных разниц и сумм отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

Форма ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и

отложенных налоговых активов утверждается некредитной финансовой организацией во внутренних документах. При этом в указанной ведомости за соответствующий период должна содержаться следующая информация:

остатки на активных (пассивных) балансовых счетах на конец отчетного периода;

налоговая база, учитываемая при расчете налога на прибыль на конец отчетного периода;

налогооблагаемые временные разницы, рассчитанные на конец отчетного периода;

вычитаемые временные разницы, рассчитанные на конец отчетного периода;

суммы отложенных налоговых обязательств, изменение величины которых учитывается на счетах по учету финансового результата и (или) на счетах по учету добавочного капитала, рассчитанные на конец отчетного периода;

суммы отложенных налоговых активов по вычитаемым временным разницам, изменение величины которых учитывается на счетах по учету финансового результата и (или) на счетах по учету добавочного капитала, рассчитанные на конец отчетного периода;

суммы отложенных налоговых активов по перенесенным на будущее налоговым убыткам, рассчитанные на конец отчетного периода.

Глава 5. Заключительные положения

5.1. При применении настоящего Положения некредитные финансовые организации руководствуются Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) и Разъяснениями МСФО, принимаемыми Фондом МСФО, введенными в действие на территории Российской Федерации, а также пунктом 12 статьи 21 Федерального закона от 6 декабря

2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, № 50, ст. 7344; 2013, № 26, ст. 3207; № 27, ст. 3477; № 30, ст. 4084; № 44, ст. 5631; № 51, ст. 6677; № 52, ст. 6990; 2014, № 45, ст. 6154).

5.2. Настоящее Положение подлежит официальному опубликованию в «Вестнике Банка России» и вступает в силу с 1 января 2017 года.

Настоящее Положение микрофинансовыми организациями, кредитными потребительскими кооперативами, жилищными накопительными кооперативами применяется с 1 января 2018 года, сельскохозяйственными кредитными потребительскими кооперативами, ломбардами применяется с 1 января 2019 года.

Председатель
Центрального банка
Российской Федерации

Э.С. Набиуллина

Приложение
к Положению «Отраслевой стандарт
бухгалтерского учета отложенных
налоговых обязательств и отложенных
налоговых активов некредитными
финансовыми организациями»

Примеры бухгалтерского учета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов

Налоговая ставка по налогу на прибыль в примерах составляет 20%, если не указано иное.

Расчеты в примерах представлены в целых рублях с округлением в сторону увеличения.

По оценкам руководства некредитной финансовой организации, в отношении отложенных налоговых активов предполагается получение в последующих отчетных периодах достаточной налогооблагаемой прибыли.

По тексту примеров временные периоды соответствуют: «20X1» - текущему году, «20X2» - году, следующему за годом 20X1, и так далее.

Пример 1. Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль в связи с переоценкой основного средства и его последующей реализацией с получением прибыли

По состоянию на 31 декабря 20X1 года в бухгалтерском учете и для целей налогового учета организацией отражен объект основных средств (здание), принятый к учету 10 лет назад 1 января по первоначальной стоимости (пункт 1 статьи 257 главы 25 части II Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) 600 000 000 руб., сроком полезного использования 40 лет и начисленной амортизацией 150 000 000 руб.¹.

Вопросы налогообложения налогом на добавленную стоимость в данном примере не рассматриваются.

С учетом проведенной на конец отчетного года организацией переоценки стоимость объекта основных средств без учета накопленной амортизации составила 840 000 000 руб. Сумма переоценки стоимости указанного объекта основных средств не учитывается для целей налогового учета (абзац 6 пункта

¹ Расчет: (600 000 000 руб. ÷ 40 лет × 10 лет) = 150 000 000 руб.

1 статьи 257 главы 25 части II Налогового кодекса).

Отражение в бухгалтерском учете увеличения стоимости основного средства и доначисления амортизации в результате переоценки в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 20X1 год:

увеличение стоимости объекта основных средств в результате переоценки:

Дебет счета №	60401 ²	Оборот по счету (руб.)	240 000 000-00 ³
Кредит счета №	10601 ⁴		240 000 000-00

и одновременно доначисление амортизации:

Дебет счета №	10601	Оборот по счету (руб.)	60 000 000-00
Кредит счета №	60414 ⁵		60 000 000-00 ⁶

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10601	180 000 000-00
	60401	840 000 000-00
	60414	210 000 000-00

Ежемесячная амортизация с учетом произведенной переоценки основного средства составляет 1 750 000 руб.⁷.

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	я	налоговой базы по	облагаемым	временным	разницам	временным	разницам	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы
-------------	--------------------------------	---	-------------------	------------	-----------	----------	-----------	----------	------------------------------------	-----------------------------

² Счет № 60401 «Основные средства (кроме земли)»

³ Расчет: 840 000 000 руб. - 600 000 000 руб. = 240 000 000 руб.

⁴ Счет № 10601 «Прирост стоимости основных средств при переоценке»

⁵ Счет № 60414 «Амортизация основных средств (кроме земли)»

⁶ Расчет: коэффициент пересчета – 840 000 000 руб. ÷ 600 000 000 руб. = 1,4; изменение суммы ранее начисленной амортизации – 150 000 000 руб. x 1,4 - 150 000 000 руб. = 60 000 000 руб.

⁷ Расчет: (840 000 000 руб. - 210 000 000 руб.) ÷ 30 лет ÷ 12 мес. = 1 750 000 руб.

					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
60401	840 000 000	600 000 000	240 000 000	0	0	48 000 000 ⁸	0	0
60414	210 000 000	150 000 000 ⁹	0	60 000 000	0	0	0	12 000 000 ¹⁰
Итого					0	36 000 000 ¹¹	0	0
или								
	630 000 000 ¹²	450 000 000 ¹³	180 000 000	0	0	36 000 000 ¹⁴	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 36 000 000 руб.¹⁵.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства в добавочном капитале в связи с переоценкой основного средства в период отражения событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X1 год:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10610	36 000 000-00
Кредит счета №	61701	36 000 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20X1 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в

⁸ Расчет: 240 000 000 руб. x 20% = 48 000 000 руб.

⁹ Ежемесячная амортизация для целей налогового учета составляет 600 000 000 руб. ÷ 40 лет ÷ 12 мес. = 1 250 000 руб.

¹⁰ Расчет: 60 000 000 руб. x 20% = 12 000 000 руб.

¹¹ Расчет: 48 000 000 руб. - 12 000 000 руб. = 36 000 000 руб.

¹² Расчет: 840 000 000 руб. - 210 000 000 руб. = 630 000 000 руб.

¹³ Расчет: 600 000 000 руб. - 150 000 000 руб. = 450 000 000 руб.

¹⁴ Расчет: 180 000 000 руб. x 20% = 36 000 000 руб.

¹⁵ Расчет: 36 000 000 руб. - 0 руб. = 36 000 000 руб.

		металлах в рублевом эквиваленте	драгоценных металлах в натуральных показателях
10601	810	180 000 000-00	
10610	810	36 000 000-00	
60401	810	840 000 000-00	
60414	810	210 000 000-00	
61701	810	36 000 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете начисленной амортизации по объекту основных средств за первый квартал 20X2 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

Дебет счета №	71802 ¹⁶	Оборот по счету (руб.)	5 250 000-00
Кредит счета №	60414		5 250 000-00 ¹⁷

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10601	180 000 000-00
	10610	36 000 000-00
	60401	840 000 000-00
	60414	215 250 000-00
	61701	36 000 000-00
	71802	5 250 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
60401	840 000 000	600 000 000	240 000 000	0	0	48 000 000 ¹⁸	0	0

¹⁶ Счет № 71802 «Расходы, связанные с обеспечением деятельности»

¹⁷ Расчет: 1 750 000 руб. x 3 мес. = 5 250 000 руб.

¹⁸ Расчет: 240 000 000 руб. x 20% = 48 000 000 руб.

60414	215 250 000	153 750 000 ¹⁹	0	61 500 000	0	0	300 000 ²⁰	12 000 000 ²⁰
Итого					0	36 000 000 ²¹	300 000	0
или								
	624 750 000 ²²	446 250 000 ²³	178 500 000	0	0	36 000 000 ²⁴	300 000 ²⁴	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 300 000 руб.²⁵.

Примечание. Отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы в отношении остатка на балансовом счете по учету амортизации относятся на счета по учету финансового результата, поскольку изменение остатка балансового счета № 60414 «Амортизация основных средств (кроме земли)» при начислении амортизации отражается на счетах по учету финансового результата.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X2 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

Оборот по счету (руб.)

¹⁹ Расчет: 150 000 000 руб. + 3 750 000 руб. = 153 750 000 руб.; амортизация за три месяца – 1 250 000 руб. x 3 мес. = 3 750 000 руб.

²⁰ Расчет: 61 500 000 руб. x 20% = 12 300 000 руб., в том числе отложенный налоговый актив, образованный в связи с разницей между начисленной амортизацией для целей бухгалтерского и налогового учета за первый квартал 20X2 года, в размере (1 750 000 руб. x 3 мес. - 1 250 000 руб. x 3 мес.) x 20% = 300 000 руб., относится на счета по учету финансового результата; отложенный налоговый актив, образованный в связи с разницей между накопленной амортизацией для целей бухгалтерского и налогового учета в результате переоценки объекта основных средств, в размере (840 000 000 руб. ÷ 40 лет x 10 лет - 600 000 000 руб. ÷ 40 лет x 10 лет) x 20% = 12 000 000 руб., относится на счета по учету добавочного капитала.

²¹ Расчет: 48 000 000 руб. - 12 000 000 руб. = 36 000 000 руб.

²² Расчет: 840 000 000 руб. - 212 250 000 руб. = 624 750 000 руб.

²³ Расчет: 600 000 000 руб. - 153 750 000 руб. = 446 250 000 руб.

²⁴ Расчет: 178 500 000 руб. x 20% = 35 700 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (240 000 000 руб. - 60 000 000 руб.) x 20 % = (180 000 000 руб. x 20%) = 36 000 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, где 240 000 000 руб. - разница между стоимостью объекта основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета в результате переоценки объекта основных средств; 60 000 000 руб. - разница между накопленной амортизацией для целей бухгалтерского и налогового учета в результате переоценки объекта основных средств; отложенный налоговый актив, образованный в связи с разницей между начисленной амортизацией для целей бухгалтерского и налогового учета за первый квартал 20X2 года в размере (1 500 000 руб. x 20%) = 300 000 руб. – на счета по учету финансового результата.

²⁵ Расчет: 300 000 руб. - 0 руб. = 300 000 руб. относится на счета по учету финансового результата; 36 000 000 руб. - 36 000 000 руб. = 0 руб. – на счета по учету добавочного капитала.

Дебет счета №	61701	300 000-00
Кредит счета №	71903	300 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10601	810	180 000 000-00	
10610	810	36 000 000-00	
60401	810	840 000 000-00	
60414	810	215 250 000-00	
61701	810	35 700 000-00	
71802	810	5 250 000-00	
71903	810	300 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете начисленной амортизации по объекту основных средств за второй квартал 20X2 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

Дебет счета №	71802	Оборот по счету (руб.)	5 250 000-00 ²⁶
Кредит счета №	60414		5 250 000-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10601	180 000 000-00
	10610	36 000 000-00
	60401	840 000 000-00
	60414	220 500 000-00
	61701	35 700 000-00
	71802	10 500 000-00
	71903	300 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Р	Д	У	К	Л	В	Н	Ф	О	Л	О	В	З	З	У	Д	Ф	Д	У	З	У	Отложенные	Отложенные
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	------------	------------

²⁶ Расчет: 1 750 000 руб. x 3 мес. = 5 250 000 руб.

					налоговые обязательства		налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
60401	840 000 000	600 000 000	240 000 000	0	0	48 000 000 ²⁷	0	0
60414	220 500 000	157 500 000 ²⁸	0	63 000 000	0	0	600 000 ²⁹	12 000 000 ²⁹
Итого					0	36 000 000 ³⁰	600 000	0
или								
	619 500 000 ³¹	442 500 000 ³²	177 000 000	0	0	36 000 000 ³³	600 000 ³³	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 300 000 руб.³⁴.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания шести месяцев 20X2 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	300 000-00
Кредит счета №	71903	300 000-00

²⁷ Расчет: 240 000 000 руб. x 20% = 48 000 000 руб.

²⁸ Расчет: 153 750 000 руб. + 3 750 000 руб. = 157 500 000 руб.; амортизация за три месяца – 1 250 000 руб. x 3 мес. = 3 750 000 руб.

²⁹ Расчет: 63 000 000 руб. x 20% = 12 600 000 руб., в том числе 12 000 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, 600 000 руб. – на счета по учету финансового результата. Порядок расчета сумм, относимых на счета учета добавочного капитала и счета учета финансового результата, аналогичен порядку расчета за первый квартал 20X2 года.

³⁰ Расчет: 48 000 000 руб. - 12 000 000 руб. = 36 000 000 руб.

³¹ Расчет: 840 000 000 руб. - 220 500 000 руб. = 619 500 000 руб.

³² Расчет: 600 000 000 руб. - 157 500 000 руб. = 442 500 000 руб.

³³ Расчет: 177 000 000 руб. x 20% = 35 400 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (180 000 000 руб. x 20%) = 36 000 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, отложенный налоговый актив в размере (3 000 000 руб. x 20%) = 600 000 руб. – на счета по учету финансового результата. Порядок расчета сумм, относимых на счета учета добавочного капитала и счета учета финансового результата, аналогичен порядку расчета за первый квартал 20X2 года.

³⁴ Расчет: 600 000 руб. - 300 000 руб. = 300 000 руб. относится на счета по учету финансового результата; 36 000 000 руб. - 36 000 000 руб. = 0 руб. – на счета по учету добавочного капитала.

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10601	810	180 000 000-00	
10610	810	36 000 000-00	
60401	810	840 000 000-00	
60414	810	220 500 000-00	
61701	810	35 400 000-00	
71802	810	10 500 000-00	
71903	810	600 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете начисленной амортизации по объекту основных средств за третий квартал 20X2 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете в целом условно за квартал):

Дебет счета №	71802	Оборот по счету (руб.)	5 250 000-00 ³⁵
Кредит счета №	60414		5 250 000-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10601	180 000 000-00
	10610	36 000 000-00
	60401	840 000 000-00
	60414	225 750 000-00
	61701	35 400 000-00
	71802	15 750 000-00
	71903	600 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	я	налог	овой	базы	по	обла	гаемы	е	време	нные	разни-	аемые	време	нные	разни	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы

³⁵ Расчет: 1 750 000 руб. x 3 мес. = 5 250 000 руб.

1	2	3	4	5	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
60401	840 000 000	600 000 000	240 000 000	0	0	48 000 000 ³⁶	0	0
60414	225 750 000	161 250 000 ³⁷	0	64 500 000	0	0	900 000 ³⁸	12 000 000 ³⁸
Итого					0	36 000 000 ³⁹	900 000	0

или

	614 250 000 ⁴⁰	438 750 000 ⁴¹	175 500 000	0	0	36 000 000 ⁴²	900 000 ⁴²	0
--	---------------------------	---------------------------	-------------	---	---	--------------------------	-----------------------	---

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 300 000 руб.⁴³.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания девяти месяцев 20X2 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

Дебет счета №	61701	Оборот по счету (руб.)	300 000-00
Кредит счета №	71903		300 000-00

³⁶ Расчет: 240 000 000 руб. x 20% = 48 000 000 руб.

³⁷ Расчет: 157 500 000 руб. + 3 750 000 руб. = 161 250 000 руб.; амортизация за три месяца – 1 250 000 руб. x 3 мес. = 3 750 000 руб.

³⁸ Расчет: 64 500 000 руб. x 20% = 12 900 000 руб., в том числе 12 000 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, 900 000 руб. – на счета по учету финансового результата. Порядок расчета сумм, относимых на счета учета добавочного капитала и счета учета финансового результата, аналогичен порядку расчета за первый квартал 20X2 года.

³⁹ Расчет: 48 000 000 руб. - 12 000 000 руб. = 36 000 000 руб.

⁴⁰ Расчет: 840 000 000 руб. - 225 750 000 руб. = 614 250 000 руб.

⁴¹ Расчет: 600 000 000 руб. - 161 250 000 руб. = 438 750 000 руб.

⁴² Расчет: 175 500 000 руб. x 20% = 35 100 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (180 000 000 руб. x 20%) = 36 000 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, отложенный налоговый актив в размере (4 500 000 руб. x 20%) = 900 000 руб. – на счета по учету финансового результата. Порядок расчета сумм, относимых на счета учета добавочного капитала и счета учета финансового результата, аналогичен порядку расчета за первый квартал 20X2 года.

⁴³ Расчет: 900 000 руб. - 600 000 руб. = 300 000 руб. относится на счета по учету финансового результата; 36 000 000 руб. - 36 000 000 руб. = 0 руб. – на счета по учету добавочного капитала.

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10601	810	180 000 000-00	
10610	810	36 000 000-00	
60401	810	840 000 000-00	
60414	810	225 750 000-00	
61701	810	35 100 000-00	
71802	810	15 750 000-00	
71903	810	900 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете начисленной амортизации по объекту основных средств за четвертый квартал 20X2 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71802	5 250 000-00 ⁴⁴
Кредит счета №	60414	5 250 000-00

С учетом проведенной на конец отчетного года организацией переоценки стоимость объекта основных средств без учета накопленной амортизации, составила 756 000 000 руб. Сумма переоценки (уценки) стоимости указанного объекта основных средств не учитывается для целей налогового учета (абзац 7 пункта 1 статьи 257, подпункт 1 пункта 1 статьи 268 главы 25 части II Налогового кодекса).

Отражение в бухгалтерском учете уценки в результате переоценки основного средства и уменьшения амортизации основного средства в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 20X2 год:

уменьшение амортизации объекта основных средств в результате уценки:

Оборот по счету (руб.)

⁴⁴ Расчет: 1 750 000 руб. x 3 мес. = 5 250 000 руб.

Дебет счета №	60414	23 100 000-00 ⁴⁵
Кредит счета №	10601	23 100 000-00

и одновременно уменьшение стоимости:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10601	84 000 000-00 ⁴⁶
Кредит счета №	60401	84 000 000-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10601	119 100 000-00
	10610	36 000 000-00
	60401	756 000 000-00
	60414	207 900 000-00
	61701	35 100 000-00
	72902	21 000 000-00
	73003	900 000-00

Остаток по счетам № 718 «Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности» и № 719 «Налог на прибыль» перенесен на счета № 729 «Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности прошлого года» и № 730 «Налог на прибыль прошлого года».

Ежемесячная амортизация с учетом произведенной переоценки (уценки) основного средства составляет 1 575 000 руб.⁴⁷.

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9

⁴⁵ Расчет: коэффициент пересчета – 756 000 000 руб. ÷ 840 000 000 руб. = 0,9; изменение суммы ранее начисленной амортизации – 231 000 000 руб. × 0,9 – 231 000 000 руб. = – 23 100 000 руб.

⁴⁶ Расчет: 840 000 000 руб. – 756 000 000 руб. = 84 000 000 руб.

⁴⁷ Расчет: (756 000 000 руб. – 207 900 000 руб.) ÷ 29 лет ÷ 12 мес. = 1 575 000 руб.

60401	756 000 000	600 000 000	156 000 000	0	0	31 200 000 ⁴⁸	0	0
60414	207 900 000 ⁴⁹	165 000 000 ⁵⁰	0	42 900 000 ⁵¹	0	0	1 200 000 ⁵²	7 380 000 ⁵²
Итого					0	23 820 000 ⁵³	1 200 000	0

или

	548 100 000 ⁵⁴	435 000 000 ⁵⁵	113 100 000	0	0	23 820 000 ⁵⁶	1 200 000 ⁵⁶	0
--	---------------------------	---------------------------	-------------	---	---	--------------------------	-------------------------	---

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 12 180 000 руб.⁵⁷ и изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 300 000 руб.⁵⁸.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства и отложенного налогового актива в связи с начисленной амортизацией и уценкой в результате переоценки основного средства в период отражения событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X2 год: в добавочном капитале:

⁴⁸ Расчет: $156\,000\,000 \times 20\% = 31\,200\,000$ руб.

⁴⁹ Амортизация, отнесенная на счета финансового результата, составляет 150 000 000 руб. + 21 000 000 руб. = 171 000 000 руб., в том числе амортизация за 20X2 год составляет 1 750 000 руб. x 12 мес. = 21 000 000 руб.

Амортизация, отнесенная на счета добавочного капитала, составляет 207 900 000 руб. - 171 000 000 руб. = 36 900 000 руб. или 60 000 000 руб. - 23 100 000 руб. = 36 900 000 руб.

⁵⁰ Расчет: 161 250 000 руб. + 3 750 000 руб. = 165 000 000 руб.; амортизация за три месяца - 1 250 000 руб. x 3 мес. = 3 750 000 руб.

⁵¹ 6 000 000 руб. + 36 900 000 руб. = 42 900 000 руб., где вычитаемая временная разница между начисленной амортизацией в бухгалтерском и налоговом учете за 12 месяцев 20X2 года составляет: 21 000 000 - 1 250 000 руб. x 12 мес. = 6 000 000 руб.;

вычитаемая временная разница, представляющая сумму амортизации, отнесенную на счета учета добавочного капитала, составляет 36 900 000 руб.

⁵² Расчет: 42 900 000 руб. x 20% = 8 580 000 руб., в том числе 6 000 000 руб. x 20% = 1 200 000 руб. относится на счета по учету финансового результата и 36 900 000 руб. x 20% = 7 380 000 руб. - на счета по учету добавочного капитала.

⁵³ Расчет: 31 200 000 руб. - 7 380 000 руб. = 23 820 000 руб.

⁵⁴ Расчет: 756 000 000 руб. - 207 900 000 руб. = 548 100 000 руб.

⁵⁵ Расчет: 600 000 000 руб. - 165 000 000 руб. = 435 000 000 руб.

⁵⁶ Расчет: 113 100 000 руб. x 20% = 22 620 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (156 000 000 руб. - 36 900 000 руб.) x 20% = (119 100 000 руб. x 20%) = 23 820 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, где

156 000 000 руб. - разница между стоимостью объекта основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета в результате переоценки объекта основных средств;

36 900 000 руб. - сумма амортизации, отнесенная на счета по учету добавочного капитала в результате переоценки объекта основных средств;

отложенный налоговый актив, образованный в связи с разницей между начисленной амортизацией для целей бухгалтерского и налогового учета за 12 месяцев 20X2 года, в размере (6 000 000 руб. x 20%) = 1 200 000 руб. относится на счета по учету финансового результата.

⁵⁷ Расчет: 23 820 000 руб. - 36 000 000 руб. = - 12 180 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала.

⁵⁸ Расчет: 1 200 000 руб. - 900 000 руб. = 300 000 руб. относится на счета по учету финансового результата.

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	12 180 000-00
Кредит счета №	10610	12 180 000-00

на счетах по учету финансового результата (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	300 000-00
Кредит счета №	73003	300 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20X2 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10601	810	119 100 000-00	
10610	810	23 820 000-00	
60401	810	756 000 000-00	
60414	810	207 900 000-00	
61701	810	22 620 000-00	
72902	810	21 000 000-00	
73003	810	1 200 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете начисленной амортизации по объекту основных средств за первый квартал 20X3 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71802	4 725 000-00
Кредит счета №	60414	4 725 000-00 ⁵⁹

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10601	119 100 000-00
	10610	23 820 000-00

⁵⁹ Расчет: 1 575 000 руб. x 3 мес. = 4 725 000 руб.

60401	756 000 000-00
60414	212 625 000-00
61701	22 620 000-00
71802	4 725 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X3 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
60401	756 000 000	600 000 000	156 000 000	0	0	31 200 000 ⁶⁰	0	0
60414	212 625 000	168 750 000 ⁶¹	0	43 875 000	0	0	1 395 000 ⁶²	7 380 000 ⁶²
Итого					0	23 820 000 ⁶³	1 395 000	0
или								
	543 375 000 ⁶⁴	431 250 000 ⁶⁵	112 125 000	0	0	23 820 000 ⁶⁶	1 395 000 ⁶⁶	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X3 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в

⁶⁰ Расчет: 156 000 000 руб. x 20% = 31 200 000 руб.

⁶¹ Расчет: 165 000 000 руб. + 3 750 000 руб. = 168 750 000 руб.; амортизация за три месяца – 1 250 000 руб. x 3 мес. = 3 750 000 руб.

⁶² Расчет: 43 875 000 руб. x 20% = 8 775 000 руб., в том числе

отложенный налоговой актив, образованный в связи с разницей между начисленной амортизацией для целей бухгалтерского и налогового учета за 12 месяцев 20X2 года и первый квартал 20X3 года в размере (6 000 000 руб. + 1 575 000 руб. x 3 мес. - 1 250 000 руб. x 3 мес.) x 20% = 7 380 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала,

отложенный налоговой актив, образованный в связи с разницей, представляющей сумму амортизации, отнесенную на счета добавочного капитала в результате переоценки объекта основных средств, в размере 36 900 000 руб. x 20% = 7 380 000 руб. – на счета по учету финансового результата.

⁶³ Расчет: 31 200 000 руб. - 7 380 000 руб. = 23 820 000 руб.

⁶⁴ Расчет: 756 000 000 руб. - 212 625 000 руб. = 543 375 000 руб.

⁶⁵ Расчет: 600 000 000 руб. - 168 750 000 руб. = 431 250 000 руб.

⁶⁶ Расчет: 112 125 000 руб. x 20% = 22 425 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (119 100 000 x 20%) = 23 820 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, отложенный налоговый актив в размере (6 975 000 руб. x 20%) = 1 395 000 руб. – на счета по учету финансового результата. Порядок расчета сумм, относимых на счета учета добавочного капитала и счета учета финансового результата, приведен ранее.

размере 195 000 руб.⁶⁷.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X3 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	195 000-00
Кредит счета №	71903	195 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10601	810	119 100 000-00	
10610	810	23 820 000-00	
60401	810	756 000 000-00	
60414	810	212 625 000-00	
61701	810	22 425 000-00	
71802	810	4 725 000-00	
71903	810	195 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете начисленной амортизации по объекту основных средств за второй квартал 20X3 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71802	4 725 000-00
Кредит счета №	60414	4 725 000-00 ⁶⁸

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10601	119 100 000-00
	10610	23 820 000-00

⁶⁷ Расчет: 1 395 000 руб. - 1 200 000 руб. = 195 000 руб. относится на счета по учету финансового результата; 23 820 000 руб. - 23 820 000 руб. = 0 руб. – на счета по учету добавочного капитала.

⁶⁸ Расчет: 1 575 000 руб. x 3 мес. = 4 725 000 руб.

60401	756 000 000-00
60414	217 350 000-00
61701	22 425 000-00
71802	9 450 000-00
71903	195 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X3 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
60401	756 000 000	600 000 000	156 000 000	0	0	31 200 000 ⁶⁹	0	0
60414	217 350 000	172 500 000 ⁷⁰	0	44 850 000	0	0	1 590 000 ⁷¹	7 380 000 ⁷¹
Итого					0	23 820 000 ⁷²	1 590 000	0
или								
	538 650 000 ⁷³	427 500 000 ⁷⁴	111 150 000	0	0	23 820 000 ⁷⁵	1 590 000 ⁷⁵	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X3 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X3 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в

⁶⁹ Расчет: 156 000 000 руб. x 20% = 31 200 000 руб.

⁷⁰ Расчет: 168 750 000 руб. + 3 750 000 руб. = 172 500 000 руб.; амортизация за три месяца – 1 250 000 руб. x 3 мес. = 3 750 000 руб.

⁷¹ Расчет: 44 850 000 руб. x 20% = 8 970 000 руб., в т.ч. 7 380 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, 1 590 000 руб. – на счета по учету финансового результата. Порядок расчета сумм, относимых на счета учета добавочного капитала и счета учета финансового результата, аналогичен порядку расчета за первый квартал 20X3 года.

⁷² Расчет: 31 200 000 руб. - 7 380 000 руб. = 23 820 000 руб.

⁷³ Расчет: 756 000 000 руб. - 217 350 000 руб. = 538 650 000 руб.

⁷⁴ Расчет: 600 000 000 руб. - 172 500 000 руб. = 427 500 000 руб.

⁷⁵ Расчет: 111 150 000 руб. x 20% = 22 230 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (119 100 000 руб. x 20%) = 23 820 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, отложенный налоговый актив в размере (7 950 000 руб. x 20%) = 1 590 000 руб. – на счета по учету финансового результата. Порядок расчета сумм, относимых на счета учета добавочного капитала и счета учета финансового результата, аналогичен порядку расчета за первый квартал 20X3 года.

размере 195 000 руб.⁷⁶.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания шести месяцев 20X3 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	195 000-00
Кредит счета №	71903	195 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10601	810	119 100 000-00	
10610	810	23 820 000-00	
60401	810	756 000 000-00	
60414	810	217 350 000-00	
61701	810	22 230 000-00	
71802	810	9 450 000-00	
71903	810	390 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете начисленной амортизации по объекту основных средств за третий квартал 20X3 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71802	4 725 000-00
Кредит счета №	60414	4 725 000-00 ⁷⁷

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10601	119 100 000-00
	10610	23 820 000-00

⁷⁶ Расчет: 1 590 000 руб. - 1 395 000 руб. = 195 000 руб. относится на счета по учету финансового результата; 23 820 000 руб. - 23 820 000 руб. = 0 руб. – на счета по учету добавочного капитала.

⁷⁷ Расчет: 1 575 000 руб. x 3 мес. = 4 725 000 руб.

60401	756 000 000-00
60414	222 075 000-00
61701	22 230 000-00
71802	14 175 000-00
71903	390 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X3 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
60401	756 000 000	600 000 000	156 000 000	0	0	31 200 000 ⁷⁸	0	0
60414	222 075 000	176 250 000 ⁷⁹	0	45 825 000	0	0	1 785 000 ⁸⁰	7 380 000 ⁸⁰
Итого					0	23 820 000 ⁸¹	1 785 000	0
или								
	533 925 000 ⁸²	423 750 000 ⁸³	110 175 000	0	0	23 820 000 ⁸⁴	1 785 000 ⁸⁴	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X3 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X3 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в

⁷⁸ Расчет: 156 000 000 руб. x 20% = 31 200 000 руб.

⁷⁹ Расчет: 172 500 000 руб. + 3 750 000 руб. = 176 250 000 руб.; амортизация за три месяца – 1 250 000 руб. x 3 мес. = 3 750 000 руб.

⁸⁰ Расчет: 45 825 000 руб. x 20% = 9 165 000 руб., в том числе 7 380 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, 1 785 000 руб. – на счета по учету финансового результата. Порядок расчета сумм, относимых на счета учета добавочного капитала и счета учета финансового результата, аналогичен порядку расчета за первый квартал 20X3 года.

⁸¹ Расчет: 31 200 000 руб. - 7 380 000 руб. = 23 820 000 руб.

⁸² Расчет: 756 000 000 руб. - 222 075 000 руб. = 533 925 000 руб.

⁸³ Расчет: 600 000 000 руб. - 176 250 000 руб. = 423 750 000 руб.

⁸⁴ Расчет: 110 175 000 руб. x 20% = 22 035 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (119 100 000 руб. x 20%) = 23 820 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, отложенный налоговый актив в размере (8 925 000 руб. x 20%) = 1 785 000 руб. – на счета по учету финансового результата. Порядок расчета сумм, относимых на счета учета добавочного капитала и счета учета финансового результата, аналогичен порядку расчета за первый квартал 20X3 года.

размере 195 000 руб.⁸⁵.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания девяти месяцев 20X3 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	195 000-00
Кредит счета №	71903	195 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10601	810	119 100 000-00	
10610	810	23 820 000-00	
60401	810	756 000 000-00	
60414	810	222 075 000-00	
61701	810	22 035 000-00	
71802	810	14 175 000-00	
71903	810	585 000-00	

Организация 30 ноября 20X3 года продала объект основных средств по цене реализации в сумме 532 000 000 руб. Стоимость объекта основных средств за вычетом накопленной амортизации по данным бухгалтерского учета по состоянию на 30 ноября 20X3 года составила 530 775 000 руб.

Отражение в бухгалтерском учете реализации основного средства по состоянию на 30 ноября 20X3 года:

отражение начисленной амортизации по объекту основных средств за четвертый квартал 20X3 года:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71802	3 150 000-00

⁸⁵ Расчет: 1 785 000 руб. - 1 590 000 руб. = 195 000 руб. относится на счета по учету финансового результата; 23 820 000 руб. - 23 820 000 руб. = 0 руб. – на счета по учету добавочного капитала.

Кредит счета № 60414 3 150 000-00⁸⁶

перенос на счет выбытия (реализации) имущества стоимости основного средства:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61209	756 000 000-00
Кредит счета №	60401	756 000 000-00

перенос на счет выбытия (реализации) имущества амортизации основного средства:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	60414	225 225 000-00
Кредит счета №	61209 ⁸⁷	225 225 000-00

поступление денежных средств (отражение задолженности покупателя) от реализации основного средства:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счетов по учету денежных средств и расчетов		532 000 000-00
Кредит счета №	61209	532 000 000-00

отражение финансового результата от реализации основного средства:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61209	1 225 000-00
Кредит счета №	71801 ⁸⁸	1 225 000-00

перенос переоценки на счет нераспределенной прибыли при реализации объекта основных средств:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10601	23 820 000-00
Кредит счета №	10610	23 820 000-00

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10601	95 280 000-00
Кредит счета №	10801 ⁸⁹	95 280 000-00

⁸⁶ Расчет: 1 575 000 руб. x 2 мес. = 3 150 000 руб.

⁸⁷ Счет № 61209 «Выбытие (реализация) имущества»

⁸⁸ Счет № 71801 «Доходы, связанные с операциями по обеспечению деятельности»

⁸⁹ Счет № 10801 «Нераспределенная прибыль»

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10801	95 280 000-00
	61701	22 035 000-00
	71801	1 225 000-00
	71802	17 325 000-00
	71903	585 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X3 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
			0	0	0	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X3 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X3 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 22 035 000 руб.⁹⁰.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства в связи с выбытием основного средства в период отражения событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X3 год:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	22 035 000-00
Кредит счета №	73003	22 035 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20X3 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях,	в иностранной

⁹⁰ Расчет: 0 руб. - (23 820 000 руб. - 1 785 000 руб.) = - 22 035 000 руб.

		иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
72901	810	1 225 000-00	
72902	810	17 325 000-00	
73003	810	22 620 000-00	

Остаток по счетам № 718 «Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности» и № 719 «Налог на прибыль» перенесен на счета № 729 «Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности прошлого года» и № 730 «Налог на прибыль прошлого года».

Пример 2. Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль в связи с переоценкой основного средства и его последующей реализацией с получением убытка

В примере используются данные примера 1 «Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль в связи с переоценкой основного средства и его последующей реализацией с получением прибыли» в отношении операций за период с 31.12.20X1 по 30.09.20X3.

Вопросы налогообложения налогом на добавленную стоимость в данном примере не рассматриваются.

30 июня 20X4 года организация продала основное средство по цене реализации в размере 395 000 000 руб. Стоимость основного средства за вычетом накопленной амортизации по данным бухгалтерского учета по состоянию на 30 июня 20X4 года составила 398 750 000 руб.⁹¹. Разница между сроком полезного использования основного средства и фактическим сроком его эксплуатации до реализации составила 27 лет 6 месяцев (40 лет – 12 лет 6 месяцев), или 330 месяцев.

По законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, если остаточная стоимость амортизируемого имущества, с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными

⁹¹ Расчет: 580 000 000 руб. - 181 250 000 руб. = 398 750 000 руб.

долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (пункт 3 статьи 268 главы 25 части II Налогового кодекса).

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 30 сентября 20X3 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10601	810	119 100 000-00	
10610	810	23 820 000-00	
60401	810	756 000 000-00	
60414	810	222 075 000-00	
61701	810	22 035 000-00	
71802	810	14 175 000-00	
71903	810	585 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете начисленной амортизации по объекту основных средств за четвертый квартал 20X3 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71802	4 725 000-00
Кредит счета №	60414	4 725 000-00 ⁹²

С учетом переоценки, проведенной организацией на конец отчетного года, стоимость объекта основных средств без учета накопленной амортизации составила 580 000 000 руб. Сумма переоценки (уценки) стоимости указанного объекта основных средств не учитывается для целей налогового учета (абзац 6 пункта 1 статьи 257 главы 25 части II Налогового кодекса).

Отражение в бухгалтерском учете уценки в результате переоценки основного средства и уменьшения амортизации основного средства в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 20X3

⁹² Расчет: 1 575 000 руб. x 3 мес. = 4 725 000 руб.

год:

уменьшение амортизации объекта основных средств в результате уценки:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	60414	52 800 000-00 ⁹³
Кредит счета №	10601	52 800 000-00

и одновременно уменьшение стоимости объекта основных средств в результате уценки:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10601	171 900 000-00 ⁹⁴
Кредит счета №	60401	171 900 000-00

отнесение на расход суммы превышения уценки объекта основных средств над остатком на счете по учету прироста стоимости имущества при переоценке (с учетом уменьшения амортизации и ранее проводившихся дооценок):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	72902	4 100 000-00 ⁹⁵
Кредит счета №	60401	4 100 000-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10610	23 820 000-00
	60401	580 000 000-00
	60414	174 000 000-00
	61701	22 035 000-00
	72902	23 000 000-00 ⁹⁶
	73003	585 000-00

Остаток по счетам № 718 «Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности» и № 719 «Налог на прибыль» перенесен на счета № 729 «Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности прошлого года» и № 730 «Налог на прибыль прошлого года».

Ежемесячная амортизация с учетом произведенной переоценки (уценки)

⁹³ Расчет: коэффициент пересчета 580 000 000 руб. ÷ 756 000 000 руб. = 0,767; изменение суммы ранее начисленной амортизации 226 800 000 руб. × 0,767 - 226 800 000 руб. = - 52 800 000 руб.

⁹⁴ Расчет: 119 100 000 руб. + 52 800 000 руб. = 171 900 000 руб.

⁹⁵ Расчет: 176 000 000 руб. - 171 900 000 руб. = 4 100 000 руб., где 756 000 000 руб. - 580 000 000 руб. = 176 000 000 руб.

⁹⁶ В том числе за 20X3 год расход, связанный с амортизацией, составляет 18 900 000 руб., расход, связанный с уценкой объекта основных средств, - 4 100 000 руб.

основного средства составляет 1 208 333 руб.⁹⁷.

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X3 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
60401	580 000 000	600 000 000	0	20 000 000	0	0	4 000 000 ⁹⁸	0
60414	174 000 000	180 000 000 ⁹⁹	6 000 000	0	1 200 000 ¹⁰⁰	0	0	0
Итого					0	0	2 800 000 ¹⁰¹	0
или								
	406 000 000 ¹⁰²	420 000 000 ¹⁰³	0	14 000 000	0	0	2 800 000 ¹⁰⁴	

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X3 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X3 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 23 820 000 руб.¹⁰⁵ и (увеличение) отложенного налогового актива в размере 1 015 000 руб.¹⁰⁶.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства и отложенного налогового актива в связи с начисленной амортизацией и оценкой в результате переоценки основного средства в период отражения событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X3 год:

⁹⁷ Расчет: (580 000 000 руб. - 174 000 000 руб.) ÷ 28 лет ÷ 12 мес. = 1 208 333 руб.

⁹⁸ Расчет: 20 000 000 руб. x 20% = 4 000 000 руб.

⁹⁹ Расчет: 176 250 000 руб. + 3 750 000 руб. = 180 000 000 руб.; амортизация за три месяца – 1 250 000 руб. x 3 мес. = 3 750 000 руб.

¹⁰⁰ Расчет: 6 000 000 руб. x 20% = 1 200 000 руб.

¹⁰¹ Расчет: 4 000 000 руб. - 1 200 000 руб. = 2 800 000 руб.

¹⁰² Расчет: 580 000 000 руб. - 174 000 000 руб. = 406 000 000 руб.

¹⁰³ Расчет: 600 000 000 руб. - 180 000 000 руб. = 420 000 000 руб.

¹⁰⁴ Расчет: 14 000 000 руб. x 20% = 2 800 000 руб.

¹⁰⁵ Расчет: 0 руб. - 23 820 000 руб. = - 23 820 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала.

¹⁰⁶ Расчет: 2 800 000 руб. - 1 785 000 руб. = 1 015 000 руб. относится на счета по учету финансового результата.

в добавочном капитале:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	23 820 000-00
Кредит счета №	10610	23 820 000-00

на счетах по учету финансового результата (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	1 015 000-00
Кредит счета №	73003	1 015 000-00

и одновременно перенос сальдо, не соответствующего признаку счета, на соответствующий парный счет:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61702	2 800 000-00
Кредит счета №	61701	2 800 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20X3 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
60401	810	580 000 000-00	
60414	810	174 000 000-00	
61702	810	2 800 000-00	
72902	810	23 000 000-00	
73003	810	1 600 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете начисленной амортизации по объекту основных средств за первый квартал 20X4 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

Дебет счета №	71802	Оборот по счету (руб.)	3 625 000-00
Кредит счета №	60414		3 625 000-00 ¹⁰⁷

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	60401	580 000 000-00
	60414	177 625 000-00
	61702	2 800 000-00
	71802	3 625 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X4 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
60401	580 000 000	600 000 000	0	20 000 000	0	0	4 000 000 ¹⁰⁸	0
60414	177 625 000	183 750 000 ¹⁰⁹	6 125 000	0	1 225 000 ¹¹⁰	0	0	0
Итого					0	0	2 775 000 ¹¹¹	0

или

	402 375 000 ¹¹²	416 250 000 ¹¹³	0	13 875 000	0	0	2 775 000 ¹¹⁴	
--	----------------------------	----------------------------	---	------------	---	---	--------------------------	--

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X4 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X3 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 25 000 руб.¹¹⁵.

¹⁰⁷ Расчет: 1 208 333 руб. x 3 мес. = 3 625 000 руб.

¹⁰⁸ Расчет: 20 000 000 руб. x 20% = 4 000 000 руб.

¹⁰⁹ Расчет: 180 000 000 руб. + 3 750 000 руб. = 183 750 000 руб.; амортизация за три месяца – 1 250 000 руб. x 3 мес. = 3 750 000 руб.

¹¹⁰ Расчет: 6 125 000 руб. x 20% = 1 225 000 руб.

¹¹¹ Расчет: 4 000 000 руб. - 1 225 000 руб. = 2 775 000 руб.

¹¹² Расчет: 580 000 000 руб. - 177 625 000 руб. = 402 375 000 руб.

¹¹³ Расчет: 600 000 000 руб. - 183 750 000 руб. = 416 250 000 руб.

¹¹⁴ Расчет: 13 875 000 руб. x 20% = 2 775 000 руб.

¹¹⁵ Расчет: 2 775 000 руб. - 2 800 000 руб. = - 25 000 руб. относится на счета по учету финансового результата.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X4 года:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71902	25 000-00
Кредит счета №	61702	25 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
60401	810	580 000 000-00	
60414	810	177 625 000-00	
61702	810	2 775 000-00	
71802	810	3 625 000-00	
71902	810	25 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете реализации основного средства 30 июня 20X4 года:

отражение начисленной амортизации по объекту основных средств за второй квартал 20X4 года:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71802	3 625 000-00
Кредит счета №	60414	3 625 000-00 ¹¹⁶

перенос на счет выбытия (реализации) имущества стоимости основного средства:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61209	580 000 000-00
Кредит счета №	60401	580 000 000-00

перенос на счет выбытия (реализации) имущества амортизации основного

¹¹⁶ Расчет: 1 208 333 руб. x 3 мес. = 3 625 000 руб.

средства:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	60414	181 250 000-00
Кредит счета №	61209	181 250 000-00

поступление денежных средств от реализации основного средства:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счетов по учету денежных средств и расчетов		395 000 000-00
Кредит счета №	61209	395 000 000-00

отражение финансового результата от реализации основного средства:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71802	3 750 000-00
Кредит счета №	61209	3 750 000-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	61702	2 775 000-00
	71802	11 000 000-00 ¹¹⁷
	71902	25 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X4 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Операция	0	17 500 000 ¹¹⁸	0	17 500 000	0	0	3 500 000 ¹¹⁹	0

Операция по реализации основного средства с получением убытка приводит

¹¹⁷ В том числе за 20X4 год расход, связанный с амортизацией, составляет 7 250 000 руб., расход, связанный с реализацией объекта основных средств, - 3 750 000-00 руб.

¹¹⁸ 395 000 000 руб. - (600 000 000 руб. - 187 500 000 руб.) = 17 500 000 руб.; пункт 1 статьи 257 главы 25 части II Налогового кодекса.

¹¹⁹ Расчет: 17 500 000 руб. x 20% = 3 500 000 руб.

к налоговым последствиям в последующих отчетных периодах (пункт 3 статьи 268 главы 25 части II Налогового кодекса).

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X4 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X4 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 725 000 руб.¹²⁰.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания шести месяцев 20X4 года (используется счет № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61702	725 000-00
Кредит счета №	71902	725 000-00

перенос сальдо, не соответствующего признаку счета, на соответствующий парный счет:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71902	700 000-00
Кредит счета №	71903	700 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
61702	810	3 500 000-00	
71802	810	11 000 000-00	
71903	810	700 000-00	

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X4 года:

¹²⁰ Расчет: 3 500 000 руб. - 2 775 000 руб. = 725 000 руб. относится на счета по учету финансового результата.

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Операция	0	17 340 909 ¹²¹	0	17 340 909	0	0	3 468 182 ¹²²	0

Операция по реализации основного средства с получением убытка приводит к налоговым последствиям в последующих отчетных периодах.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X4 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X4 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 31 818 руб.¹²³.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания 9 месяцев 20X4 года:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 71903		31 818-00
Кредит счета № 61702		31 818-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях

¹²¹ Расчет: 17 500 000 руб. - (17 500 000 руб. ÷ 330 мес. × 3 мес.) = 17 340 909 руб.; пункт 3 статьи 268 главы 25 части II Налогового кодекса.

¹²² Расчет: 17 340 909 руб. × 20% = 3 468 182 руб.

¹²³ Расчет: 3 468 182 руб. - 3 500 000 руб. = - 31 818 руб. относится на счета по учету финансового результата.

61702	810	3 468 182-00
71802	810	11 000 000-00
71903	810	668 182-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X4 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Операция	0	17 181 818 ¹²⁴	0	17 181 818	0	0	3 436 364 ¹²⁵	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X4 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X4 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 31 818 руб.¹²⁶.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива в период отражения событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X4 год:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	73003	31 818-00
Кредит счета №	61702	31 818-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20X4 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и	в иностранной валюте в сумме соответствующей

¹²⁴ Расчет: 17 500 000 руб. - (17 500 000 руб. ÷ 330 мес. × 6 мес.) = 17 181 818 руб.; пункт 3 статьи 268 главы 25 части II Налогового кодекса.

¹²⁵ Расчет: 17 181 818 руб. × 20% = 3 436 364 руб.

¹²⁶ Расчет: 3 436 364 руб. - 3 468 182 руб. = - 31 818 руб. относится на счета по учету финансового результата.

		драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
61702	810	3 436 364-00	
72902	810	11 000 000-00	
73003	810	636 364-00	

Остаток по счетам № 718 «Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности» и № 719 «Налог на прибыль» перенесен на счета № 729 «Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности прошлого года» и № 730 «Налог на прибыль прошлого года».

В последующих отчетных периодах убыток, появившийся в результате реализации основного средства, списывается равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования основного средства и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

Пример 3. Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль в связи с переоценкой долевых ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи

По состоянию на 31 декабря 20X1 года в бухгалтерском учете и для целей налогового учета организацией отражены долевые ценные бумаги, имеющиеся в наличии для продажи (акции кредитной организации, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг), принятые к бухгалтерскому учету 20 декабря 20X1 года по цене приобретения 8 000 000 руб. Цена приобретения акций не превысила максимальную цену сделок на организованном рынке ценных бумаг на дату совершения сделки (пункт 5 статьи 280 главы 25 части II Налогового кодекса).

Справедливая стоимость долевых ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи, по состоянию на 31 декабря 20X1 года составила 8 050 000 руб., а по состоянию на 31 марта 20X2 года – 7 900 000 руб. По законодательству Российской Федерации о налогах и сборах сумма переоценки стоимости ценных бумаг не учитывается до реализации или иного выбытия ценной бумаги (в том числе погашения), а также при определении цены приобретения ценной бумаги и затрат на ее реализацию для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль (подпункт 24 пункта 1 статьи 251, пункт 46 статьи 270 главы 25 части II Налогового кодекса.).

Отражение в бухгалтерском учете положительной переоценки долевых

ценных бумаг, имеющихсЯ в наличии для продажи за 20X1 год:

Дебет счета №	50727 ¹²⁷	Оборот по счету (руб.)	50 000-00
Кредит счета №	10603 ¹²⁸		50 000-00
Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)	
	10603		50 000-00
	50705 ¹²⁹		8 000 000-00
	50727		50 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
50705	8 000 000	8 000 000	0	0	0	0	0	0
50727	50 000	0	50 000	0	0	10 000 ¹³⁰	0	0
Итого					0	10 000	0	0
или								
	8 050 000 ¹³¹	8 000 000 ¹³²	50 000	0	0	10 000 ¹³³	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 10 000 руб.¹³⁴

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства в добавочном капитале в период отражения в бухгалтерском

¹²⁷ Счет № 50727 «Переоценка долевых ценных бумаг кредитных организаций, имеющихсЯ в наличии для продажи - положительные разницы»

¹²⁸ Счет № 10603 «Положительная переоценка ценных бумаг, имеющихсЯ в наличии для продажи»

¹²⁹ Счет № 50705 «Долевые ценные бумаги кредитных организаций, имеющиеся в наличии для продажи»

¹³⁰ Расчет: 50 000 руб. x 20% = 10 000 руб.

¹³¹ Расчет: 8 000 000 руб. + 50 000 руб. = 8 050 000 руб.

¹³² Расчет: 8 000 000 руб. + 0 руб. = 8 000 000 руб.

¹³³ Расчет: 50 000 руб. x 20% = 10 000 руб.

¹³⁴ Расчет: 10 000 руб. - 0 руб. = 10 000 руб.

учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X1 год:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10610	10 000-00
Кредит счета №	61701	10 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20X1 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10603	810	50 000-00	
10610	810	10 000-00	
50705	810	8 000 000-00	
50727	810	50 000-00	
61701	810	10 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете отрицательной переоценки долевых ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи, за первый квартал 20X2 года (в данном примере переоценка отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10603	50 000-00
Кредит счета №	50727	50 000-00

и одновременно

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10605 ¹³⁵	100 000-00
Кредит счета №	50722 ¹³⁶	100 000-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10605	100 000-00

¹³⁵ Счет № 10605 «Отрицательная переоценка ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи»

¹³⁶ Счет № 50722 «Переоценка долевых ценных бумаг кредитных организаций, имеющих в наличии для продажи - отрицательные разницы»

10610	10 000-00
50705	8 000 000-00
50722	100 000-00
61701	10 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
50705	8 000 000	8 000 000	0	0	0	0	0	0
50722	100 000	0	0	100 000	0	0	0	20 000 ¹³⁷
Итого					0	0	0	20 000
или								
	7 900 000 ¹³⁸	8 000 000 ¹³⁹	0	100 000	0	0	0	20 000 ¹⁴⁰

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 10 000 руб.¹⁴¹ и (увеличение) отложенного налогового актива в размере 20 000 руб.¹⁴².

Отражение в бухгалтерском учете отложенного налогового актива в добавочном капитале не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X2 года (используются счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» и № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» в связи с наличием на них остатка):

Оборот по счету (руб.)

¹³⁷ Расчет: 100 000 руб. x 20% = 20 000 руб.

¹³⁸ Расчет: 8 000 000 руб. - 100 000 руб. = 7 900 000 руб.

¹³⁹ Расчет: 8 000 000 руб. - 0 руб. = 8 000 000 руб.

¹⁴⁰ Расчет: 100 000 руб. x 20% = 20 000 руб.

¹⁴¹ Расчет: 0 руб. - 10 000 руб. = - 10 000 руб.

¹⁴² Расчет: 20 000 руб. - 0 руб. = 20 000 руб.

Дебет счета №	61701	30 000-00
Кредит счета №	10610	30 000-00

Перенос сальдо, не соответствующего признаку счета, на соответствующий парный счет:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10610	20 000-00
Кредит счета №	10609	20 000-00

и одновременно

Дебет счета №	61702	20 000-00
Кредит счета №	61701	20 000-00

Примечание. Иной возможный порядок отражения операции на парных счетах, изложенный ниже, утверждается в учетной политике организации:

отражение в бухгалтерском учете в добавочном капитале не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X2 года:

изменения отложенного налогового обязательства:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	10 000-00
Кредит счета №	10610	10 000-00

изменения отложенного налогового актива:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61702	20 000-00
Кредит счета №	10609	20 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10605	810	100 000-00	

10609	810	20 000-00
50705	810	8 000 000-00
50722	810	100 000-00
61702	810	20 000-00

Справедливая стоимость долевых ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи, по состоянию на 25 апреля 20X2 года составила 7 870 000 руб.

25 апреля 20X2 года организация продала долевые ценные бумаги, имеющиеся в наличии для продажи (акции, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг), по стоимости в размере 7 870 000 руб.

Доходы (расходы) по операциям с обращающимися ценными бумагами учитываются в общеустановленном порядке в общей налоговой базе (пункт 21 статьи 280 главы 25 части II Налогового кодекса).

Отражение в бухгалтерском учете реализации долевых ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи, по состоянию на 25 апреля 20X2 года:

отражение переоценки долевых ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10605	30 000-00
Кредит счета №	50722	30 000-00

отнесение на счет выбытия (реализации) ценных бумаг балансовой стоимости долевых ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61210 ¹⁴³	8 000 000-00
Кредит счета №	50705	8 000 000-00

отнесение на счет выбытия (реализации) ценных бумаг отрицательной переоценки долевых ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	50722	130 000-00
Кредит счета №	61210	130 000-00

получение денежных средств в результате реализации долевых ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи:

¹⁴³ Счет № 61210 «Выбытие (реализация) ценных бумаг»

	Оборот по счету (руб.)
Дебет счетов по учету денежных средств и расчетов	7 870 000-00
Кредит счета № 61210	7 870 000-00

отражение отрицательной переоценки на счетах по учету финансового результата в связи с реализацией долевых ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи:

	Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 71802	130 000-00
Кредит счета № 10605	130 000-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10609	20 000-00
	61702	20 000-00
	71802	130 000-00

По оценкам руководства организации в 20X3 году планируется получение достаточной налогооблагаемой прибыли, что является достаточным основанием для признания отложенного налогового актива по перенесенному на будущее убытку. В соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах перенос убытка на будущее может быть осуществлен организацией в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток (пункт 2 статьи 283 главы 25 части II Налогового кодекса).

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы		Отложенные налоговые активы по перенесенным на будущее убыткам
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Операция	0	130 000	0	130 000	0	0	0	0	26 000 ¹⁴⁴

¹⁴⁴ Расчет: 130 000 руб. x 20% = 26 000 руб.

Операция по реализации долевых ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи, с получением убытка приводит к налоговым последствиям в последующих отчетных периодах.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива, отражаемого на счетах по учету добавочного капитала, в размере 20 000 руб.¹⁴⁵ и (увеличение) отложенного налогового актива по перенесенному на будущее убытку в размере 26 000 руб.¹⁴⁶.

Отражение в бухгалтерском учете изменения (уменьшения) отложенного налогового актива, отражаемого на счетах по учету добавочного капитала, не позднее 30 календарных дней со дня окончания шести месяцев 20X2 года:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10609	20 000-00
Кредит счета №	61702	20 000-00

Отражение в бухгалтерском учете изменения (увеличения) отложенного налогового актива по перенесенному на будущее убытку не позднее 30 календарных дней со дня окончания шести месяцев 20X2 года:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61703	26 000-00
Кредит счета №	71903	26 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
61703	810	26 000-00	
71802	810	130 000-00	
71903	810	26 000-00	

¹⁴⁵ Расчет: 0 руб. - 20 000 руб. = - 20 000 руб.

¹⁴⁶ Расчет: 26 000 руб. - 0 руб. = 26 000 руб.

В 20X3 году организацией была получена достаточная налогооблагаемая прибыль, в отношении которой можно погасить убыток, полученный в 20X2 году.

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	61703	26 000-00

Отражение в бухгалтерском учете изменения (уменьшения) отложенного налогового актива по перенесенному на будущее убытку в период отражения событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X3 год:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	73002	26 000-00
Кредит счета №	61703	26 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20X3 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
73002	810	26 000-00	

Остаток по счету № 730 «Налог на прибыль прошлого года» представлен до его переноса на счет № 708 «Прибыль (убыток) прошлого года».

Пример 4. Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль при изменении налоговой ставки по налогу на прибыль

Организация рассчитывает отложенный налог на прибыль за 20X2 год по действующей налоговой ставке по налогу на прибыль в размере 20%.

В конце 20X2 года приняты поправки к Налоговому кодексу, в соответствии с которыми с 1 января 20X3 года будет действовать новая налоговая ставка в размере 18%.

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	10610	160 000-00
	61701	200 000-00
	61703	10 000-00
	73002	30 000-00 ¹⁴⁷

В связи с изменением налоговой ставки по налогу на прибыль производится расчет изменения (уменьшения) отложенного налогового обязательства в размере 20 000 руб.¹⁴⁸ и (уменьшения) отложенного налогового актива по перенесенному на будущее убытку в размере 1 000 руб.¹⁴⁹.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенных налогов в связи с изменением налоговой ставки по налогу на прибыль в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X2 год: отложенного налогового обязательства на счетах по учету добавочного капитала:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	16 000-00 ¹⁵⁰
Кредит счета №	10610	16 000-00

отложенного налогового обязательства на счетах по учету финансового результата:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	4 000-00 ¹⁵¹
Кредит счета №	73002	4 000-00

отложенного налогового актива по перенесенному на будущее убытку:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	73002	1 000-00
Кредит счета №	61703	1 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20X2 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и	в иностранной валюте в сумме соответствующей

¹⁴⁷ Расчет: 40 000 руб. - 10 000 руб. = 30 000 руб.

¹⁴⁸ Расчет: 200 000 руб. x 18% ÷ 20% = 180 000 руб.; 200 000 руб. - 180 000 руб. = 20 000 руб.

¹⁴⁹ Расчет: 10 000 руб. x 18% ÷ 20% = 9 000 руб.; 10 000 руб. - 9 000 руб. = 1 000 руб.

¹⁵⁰ Расчет: 160 000 руб. - (160 000 руб. x 18 ÷ 20) = 16 000 руб.

¹⁵¹ Расчет: 20 000 руб. - 16 000 руб. = 4 000 руб.

		драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
10610	810	144 000-00	
61701	810	180 000-00	
61703	810	9 000-00	
73002	810	27 000-00	

Пример 5. Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль в связи с формированием резервов под обесценение по векселю, не оплаченному в срок

18 августа 20X1 года организация «А» приобрела вексель организации «Б» по цене приобретения 35 000 000 руб. Номинальная стоимость векселя составляет 42 000 000 руб., таким образом, дисконт составляет 7 000 000 руб. и начисляется ежемесячно до наступления срока платежа.

Вексель выдан сроком на определенный день (пункт 33 Положения о переводном и простом векселе, введенного в действие Постановлением Центрального Исполнительного Комитета СССР и Советом Народных Комиссаров СССР от 07.08.1937 № 104/1341) со сроком платежа 29 декабря 20X1 года.

Для целей бухгалтерского учета размер формируемого резерва под обесценение долговых обязательств определяется в соответствии с утвержденным стандартом экономического субъекта, а в целях налогообложения расходы в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги не учитываются (пункт 10 статьи 270 главы 25 части II Налогового кодекса).

По состоянию на 30 сентября 20X1 года организация «А» получила объективную информацию о наличии значительных финансовых затруднений у организации «Б», в частности о неплатежах по векселям, выпущенным организацией «Б», срок платежа по которым – до 1 сентября 20X1 года, и об обращении одного из кредиторов с иском в арбитражный суд о признании организации «Б» банкротом.

30 сентября 20X1 года организацией «А» был сформирован резерв под обесценение долговых обязательств в соответствии с утвержденным стандартом экономического субъекта в размере 12 000 000 руб.

29 декабря 20X1 года вексель был предъявлен к оплате организации «Б», которая не совершила платеж по вышеуказанному векселю.

31 декабря 20X1 года по векселю, не погашенному векселедателем в установленный срок, был совершен протест векселя в неплатеже (статья 95 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате, утвержденных Верховным Советом Российской Федерации 11.02.1993 года № 4462-1), то есть нотариально удостоверено требование платежа и его неполучение (пункты 43 и 44 Положения о переводном и простом векселе, введенного в действие Постановлением Центрального Исполнительного Комитета СССР и Советом Народных Комиссаров СССР от 07.08.1937 года № 104/1341).

Сформированный организацией «А» резерв под обесценение долговых обязательств по векселю, не оплаченному в срок и опротестованному, на 31.12.20X1 года составил 33 000 000 руб., на 31.03.20X2 года – 42 000 000 руб.

Отражение в бухгалтерском учете в отношении приобретенного векселя по состоянию за 30 сентября 20X1 года:

начисленного дисконта:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 51414 ¹⁵²		883 495-00
Кредит счета № 71001 ¹⁵³		883 495-00 ¹⁵⁴

резерва под обесценение долговых обязательств:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 71202 ¹⁵⁵		12 000 000-00
Кредит счета № 51422 ¹⁵⁶		12 000 000-00

В связи с тем, что срок до погашения векселя с даты приобретения не превышает один год и разница между амортизированной стоимостью, рассчитанной с использованием метода эффективной ставки процента, и амортизированной стоимостью, рассчитанной с использованием линейного метода признания процентного дохода, не является существенной, процентный доход (дисконт) по приобретенному векселю рассчитан с использованием линейного метода.

¹⁵² Счет № 51414 «Прочие векселя, удерживаемые до погашения»

¹⁵³ Счет № 71001 «Процентные доходы»

¹⁵⁴ Расчет: 7 000 000 руб. x 13 дней ÷ 103 дня = 883 495 руб.

¹⁵⁵ Счет № 71202 «Расходы по формированию резервов под обесценение»

¹⁵⁶ Счет № 51422 «Резервы под обесценение по прочим векселям, удерживаемым до погашения»

В данном примере величина процентного дохода, рассчитанная без учета влияния созданного резерва под обесценение, не отличается существенно от величины процентного дохода, рассчитанного исходя из балансовой стоимости ценной бумаги за вычетом резерва под обесценение с использованием метода эффективной процентной ставки.

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	51414	35 883 495-00
	51422	12 000 000-00
	71001	883 495-00
	71202	12 000 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
51414	35 883 495	35 883 495	0	0	0	0	0	0
51422	12 000 000	0	0	12 000 000	0	0	2 400 000 ¹⁵⁷	0
Итого					0	0	2 400 000	0
или								
	23 883 495 ¹⁵⁸	35 883 495	0	12 000 000	0	0	2 400 000 ¹⁵⁹	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 2 400 000 руб.¹⁶⁰.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания девяти месяцев 20X1 года:

Оборот по счету (руб.)

¹⁵⁷ Расчет: 12 000 000 руб. x 20% = 2 400 000 руб.

¹⁵⁸ Расчет: 35 883 495 руб. – 12 000 000 руб. = 23 883 495 руб.

¹⁵⁹ Расчет: 12 000 000 руб. x 20% = 2 400 000 руб.

¹⁶⁰ Расчет: 2 400 000 руб. - 0 руб. = 2 400 000 руб.

Дебет счета №	61702	2 400 000-00
Кредит счета №	71903	2 400 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
51414	810	35 883 495-00	
51422	810	12 000 000-00	
61702	810	2 400 000-00	
71001	810	883 495-00	
71202	810	12 000 000-00	
71903	810	2 400 000-00	

Отражение в бухгалтерском учете начисленного дисконта по состоянию на 31 октября 20X1 года:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	51414	2 106 796-00
Кредит счета №	71001	2 106 796-00 ¹⁶¹

Отражение в бухгалтерском учете начисленного дисконта по состоянию на 30 ноября 20X1 года:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	51414	2 038 835-00
Кредит счета №	71001	2 038 835-00 ¹⁶²

Отражение в бухгалтерском учете по состоянию на 29 декабря 20X1 года: начисленного дисконта:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	51414	1 970 874-00
Кредит счета №	71001	1 970 874-00 ¹⁶³

¹⁶¹ Расчет: 7 000 000 руб. x 31 день ÷ 103 дня = 2 106 796 руб.

¹⁶² Расчет: 7 000 000 руб. x 30 дней ÷ 103 дня = 2 038 835 руб.

¹⁶³ Расчет: 7 000 000 руб. x 29 дней ÷ 103 дня = 1 970 874 руб.

Отражение в бухгалтерском учете по состоянию за 31 декабря 20X1 года:

резерва под обесценение долговых обязательств, сформированного в отношении векселя, не оплаченного в срок и опротестованного:

Дебет счета №	71202	Оборот по счету (руб.)	21 000 000-00 ¹⁶⁴
Кредит счета №	51422		21 000 000-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	51414	42 000 000-00
	51422	33 000 000-00
	61702	2 400 000-00
	71001	7 000 000-00
	71202	33 000 000-00
	71903	2 400 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
51414	42 000 000	42 000 000	0	0	0	0	0	0
51422	33 000 000	0	0	33 000 000	0	0	6 600 000 ¹⁶⁵	0
Итого					0	0	6 600 000	0
или								
	9 000 000 ¹⁶⁶	42 000 000	0	33 000 000	0	0	6 600 000 ¹⁶⁷	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете

¹⁶⁴ Расчет: 33 000 000 руб. – 12 000 000 руб. = 21 000 000 руб.

¹⁶⁵ Расчет: 33 000 000 руб. x 20% = 6 600 000 руб.

¹⁶⁶ Расчет: 42 000 000 руб. – 33 000 000 руб. = 9 000 000 руб.

¹⁶⁷ Расчет: 33 000 000 руб. x 20% = 6 600 000 руб.

отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 4 200 000 руб.¹⁶⁸.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X1 год:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61702	4 200 000-00
Кредит счета №	73003	4 200 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А» на 31 декабря 20X1 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
51414	810	42 000 000-00	
51422	810	33 000 000-00	
61702	810	6 600 000-00	
72101	810	7 000 000-00	
72302	810	33 000 000-00	
73003	810	6 600 000-00	

Остаток по счетам № 710 «Процентные доходы», № 712 «Доходы от восстановления и расходы по формированию резервов под обесценение по финансовым активам, приносящим процентный доход», 719 «Налог на прибыль» перенесен на счета № 721 «Процентные доходы прошлого года», 723 «Доходы от восстановления и расходы по формированию резервов под обесценение по финансовым активам, приносящим процентный доход, прошлого года» и № 730 «Налог на прибыль прошлого года».

Отражение в бухгалтерском учете по состоянию на 31 марта 20X2 года доначисления резерва под обесценение долговых обязательств, сформированного в отношении векселя, не оплаченного в срок и опротестованного:

¹⁶⁸ Расчет: 6 600 000 руб. - 2 400 000 руб. = 4 200 000 руб.

Дебет счета №	71202	Оборот по счету (руб.)	9 000 000-00
Кредит счета №	51422		9 000 000-00
Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)	
	51414	42 000 000-00	
	51422	42 000 000-00	
	61702	6 600 000-00	
	71202	9 000 000-00	

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
51414	42 000 000	42 000 000	0	0	0	0	0	0
51422	42 000 000	0	0	42 000 000	0	0	8 400 000 ¹⁶⁹	0
Итого					0	0	8 400 000	0
или								
	0 ¹⁷⁰	42 000 000	0	42 000 000	0	0	8 400 000 ¹⁷¹	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за 1 квартал 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 1 800 000 руб.¹⁷².

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X2 года:

¹⁶⁹ Расчет: 42 000 000 руб. x 20% = 8 400 000 руб.

¹⁷⁰ Расчет: 42 000 000 руб. - 42 000 000 руб. = 0 руб.

¹⁷¹ Расчет: 42 000 000 руб. x 20% = 8 400 000 руб.

¹⁷² Расчет: 8 400 000 руб. - 6 600 000 руб. = 1 800 000 руб.

Дебет счета №	61702	Оборот по счету (руб.)	1 800 000-00
Кредит счета №	71903		1 800 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
51414	810	42 000 000-00	
51422	810	42 000 000-00	
61702	810	8 400 000-00	
71202	810	9 000 000-00	
71903	810	1 800 000-00	

Во втором квартале 20X2 года было вынесено определение арбитражного суда о завершении в отношении должника конкурсного производства, на основании которого была внесена запись в единый государственный реестр юридических лиц о ликвидации должника. В связи с этим 30.06.20X2 года задолженность по векселю была признана организацией «А» безнадежной.

В соответствии с налоговым законодательством убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в виде сумм безнадежных долгов, не покрытых за счет резерва, приравниваются к внереализационным расходам для целей налогообложения (подпункт 2 пункта 2 статьи 265 главы 25 части II Налогового кодекса).

Отражение в бухгалтерском учете по состоянию на 30 июня 20X2 года списания безнадежной задолженности по векселю за счет резерва под обесценение долговых обязательств:

Дебет счета №	51422	Оборот по счету (руб.)	42 000 000-00
Кредит счета №	51414		42 000 000-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	61702	8 400 000-00
	71202	9 000 000-00
	71903	1 800 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
			0	0	0	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 8 400 000 руб.¹⁷³.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20X2 года (используется счет № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71903	8 400 000-00
Кредит счета №	61702	8 400 000-00

перенос сальдо, не соответствующего признаку счета, на соответствующий парный счет:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71902	6 600 000-00
Кредит счета №	71903	6 600 000-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях,	в иностранной

¹⁷³ Расчет: 0 руб. - 8 400 000 руб. = - 8 400 000 руб.

		иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
71202	810	9 000 000-00	
71902	810	6 600 000-00	

Пример 6. Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль по долговым ценным бумагам, удерживаемым до погашения

25 ноября 20X1 года организация, не являющаяся профессиональным участником рынка ценных бумаг, осуществляющим дилерскую деятельность, отразила в бухгалтерском учете обращающиеся долговые ценные бумаги, удерживаемые до погашения (корпоративные облигации), по цене приобретения 13 000 000 руб. со сроком погашения 25 февраля 20X2 года. Номинальная стоимость облигаций – 13 000 000 руб. Ставка процентного дохода по данным облигациям составляет 9% и начисляется ежемесячно до даты погашения. Выплата процентного дохода осуществляется 25 февраля 20X2 года.

25 февраля 20X2 года долговые обязательства, удерживаемые до погашения, в том числе процентный доход, не были погашены эмитентом. 31 марта 20X2 года срок неисполненных долговых обязательств превысил 30 календарных дней. Организацией был сформирован резерв под обесценение долговых ценных бумаг, удерживаемых до погашения, в соответствии с утвержденным стандартом экономического субъекта в размере 13 294 904 руб.¹⁷⁴

20 июня 20X2 года обязательства по облигациям были погашены.

В соответствии с налоговым законодательством суммы отчислений в резерв под обесценение вложений в долговые ценные бумаги не подлежат отнесению на расходы для целей налогообложения, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг (пункт 10 статьи 270 главы 25 части II Налогового кодекса).

Отражение в бухгалтерском учете по долговым обязательствам,

¹⁷⁴ Расчет: (13 000 000 руб. + 294 904 руб.) x 100% = 13 294 904 руб.; начисленный процентный доход за период с 25 ноября 20X1 года по 25 февраля 20X2 года – (13 000 000 руб. x 9%) x 92 дня ÷ 365 дней = 294 904 руб.

удерживаемым до погашения, по состоянию на 30 ноября 20X1 года:

начисленного процентного дохода:

Дебет счета №	50308 ¹⁷⁵	Оборот по счету (руб.)	19 233-00 ¹⁷⁶
Кредит счета №	71001		19 233-00

В связи с тем, что срок до погашения облигаций с даты приобретения не превышает один год и разница между амортизированной стоимостью, рассчитанной с использованием метода эффективной ставки процента, и амортизированной стоимостью, рассчитанной с использованием линейного метода признания процентного дохода, не является существенной, процентный доход (дисконт) по приобретенному векселю рассчитан с использованием линейного метода.

Отражение в бухгалтерском учете по долговым обязательствам, удерживаемым до погашения, по состоянию на 31 декабря 20X1 года:

начисленного процентного дохода:

Дебет счета №	50308	Оборот по счету (руб.)	99 370-00 ¹⁷⁷
Кредит счета №	71001		99 370-00
Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)	
	50308	13 118 603-00	
	71001	118 603-00	

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года:

(в рублях)

по	мер	сче	ей	бух	гал	тер	ско	го	ты	нал	ого	вой	баз	ы	см	ые	вре	мен	асп	ые	вре	мен	ные	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы
----	-----	-----	----	-----	-----	-----	-----	----	----	-----	-----	-----	-----	---	----	----	-----	-----	-----	----	-----	-----	-----	------------------------------------	-----------------------------

¹⁷⁵ Счет № 50308 «Прочие долговые ценные бумаги, удерживаемые до погашения»

¹⁷⁶ Начисленный процентный доход за период с 25 ноября по 30 ноября 20X1 года – (13 000 000 руб. x 9%) x 6 дней ÷ 365 дней = 19 233 руб.

¹⁷⁷ Расчет: (13 000 000 руб. x 9%) x 31 день ÷ 365 дней = 99 370 руб.

					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
50308	13 118 603	13 118 603	0	0	0	0	0	0

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20X1 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
50308	810	13 118 603-00	
72101	810	118 603-00	

Остаток по счету № 710 «Процентные доходы» перенесен на счет № 721 «Процентные доходы прошлого года».

Отражение в бухгалтерском учете по долговым обязательствам, удерживаемым до погашения, по состоянию за 31 января 20X2 года:

начисленного процентного дохода:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	50308	99 370-00 ¹⁷⁸
Кредит счета №	71001	99 370-00

Отражение в бухгалтерском учете по долговым обязательствам, удерживаемым до погашения, по состоянию на 25 февраля 20X2 года:

начисленного процентного дохода:

Оборот по счету (руб.)

¹⁷⁸ Расчет: (13 000 000 руб. x 9%) x 31 день ÷ 365 дней = 99 370 руб.

Дебет счета №	50308	76 931-00 ¹⁷⁹
Кредит счета №	71001	76 931-00

Отражение в бухгалтерском учете по долговым обязательствам, удерживаемым до погашения, по состоянию на 31 марта 20X2 года:

резерва под обесценение долговых обязательств, удерживаемых до погашения:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71202	13 294 904-00
Кредит счета №	50323 ¹⁸⁰	13 294 904-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	50308	13 294 904-00
	50323	13 294 904-00
	71001	176 301-00
	71202	13 294 904-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
50308	13 294 904	13 294 904	0	0	0	0	0	0
50323	13 294 904	0	0	13 294 904	0	0	2 658 981 ¹⁸¹	0
Итого					0	0	2 658 981	0

или

	0 ¹⁸²	13 294 904 ¹⁸³	0	13 294 904	0	0	2 658 981 ¹⁸⁴	0
--	------------------	---------------------------	---	------------	---	---	--------------------------	---

¹⁷⁹ Расчет: (13 000 000 руб. x 9%) x 24 дня ÷ 365 дней = 76 931 руб.

¹⁸⁰ Счет № 50323 «Резервы под обесценение прочих долговых ценных бумаг, удерживаемых до погашения»

¹⁸¹ Расчет: 13 294 904 руб. x 20% = 2 658 981 руб.

¹⁸² Расчет: 13 294 904 руб. - 13 294 904 руб. = 0 руб.

¹⁸³ Расчет: 13 294 904 руб. - 0 руб. = 13 294 904 руб.

¹⁸⁴ Расчет: 13 294 904 руб. x 20% = 2 658 981 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 2 658 981 руб.¹⁸⁵.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X2 год:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61702	2 658 981-00
Кредит счета №	71903	2 658 981-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
50308	810	13 294 904-00	
50323	810	13 294 904-00	
61702	810	2 658 981-00	
71001	810	176 301-00	
71202	810	13 294 904-00	
71903	810	2 658 981-00	

Отражение в бухгалтерском учете по долговым обязательствам, удерживаемым до погашения, по состоянию за 20 июня 20X2 года:

восстановление резерва под обесценение долговых обязательств, удерживаемых до погашения:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	50323	13 294 904-00
Кредит счета №	71202	13 294 904-00

погашение обязательства по облигациям:

¹⁸⁵ Расчет: 2 658 981 руб. - 0 руб. = 2 658 981 руб.

Дебет счета №	20501 ¹⁸⁶	Оборот по счету (руб.)	13 294 904-00
Кредит счета №	50308		13 294 904-00
Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)	
	61702		2 658 981-00
	71001		176 301-00
	71903		2 658 981-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
			0	0	0	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 2 658 981 руб.¹⁸⁷.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20X2 год:

Дебет счета №	71903	Оборот по счету (руб.)	2 658 981-00
Кредит счета №	61702		2 658 981-00

¹⁸⁶ Счет № 20501 «Расчетные счета в кредитных организациях»

¹⁸⁷ Расчет: 0 - 2 658 981 руб. = - 2 658 981 руб.

Пример 7. Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль в связи с признанием обязательства по оплате предстоящих отпусков работников

В соответствии со статьей 114 и статьей 122 Трудового кодекса Российской Федерации работодатели обязаны предоставлять работникам ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. На 31.12.20X1 остаток обязательства организации «А» по оплате предстоящих отпусков работников, рассчитанного в соответствии с утвержденными стандартами экономического субъекта, составил 17 379 950 рублей, остаток обязательства по уплате страховых взносов в связи с предстоящими отпусками работников составил 3 067 050 рублей.

Учетной политикой организации «А» для целей налогообложения формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков не предусмотрено. Расходы на оплату отпусков и суммы обязательных страховых взносов признаются для целей налогообложения в период фактического использования работником отпуска (подпункт 7 и подпункт 16 статьи 255, пункт 4 статьи 272 главы 25 части II Налогового кодекса).

В течение первого квартала 20X2 года организация «А» выплатила работникам, которым был предоставлен отпуск, отпускные в размере 3 550 000 рублей. Были уплачены страховые взносы, начисленные на сумму отпускных, в размере 1 065 000 рублей.

На 31.03.20X2 величина обязательства по оплате предстоящих отпусков работников была пересчитана и составила 16 107 500 рублей, величина обязательства по уплате страховых взносов в связи с предстоящими отпусками составила 2 842 500 рублей.

Остатки по счетам бухгалтерского учета на 31.12.20X1 (до момента расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года):

№ счета	Остаток по счету (руб.)
60305 ¹⁸⁸	17 379 950-00
60335 ¹⁸⁹	3 067 050-00
61702	3 900 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	налоговой базы	до	временные	временные	разни	Отложенные налоговые	Отложенные налоговые

¹⁸⁸ Счет № 60305 «Обязательства по выплате краткосрочных вознаграждений работникам»

¹⁸⁹ Счет № 60335 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

					обязательства		активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
60305	17 379 950	0	0	17 379 950	0	0	3 475 990 ¹⁹⁰	0
60335	3 067 050	0	0	3 067 050	0	0	613 410 ¹⁹¹	0
Итого					0	0	4 089 400	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 189 400 руб.¹⁹².

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X1 год:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 61702		189 400-00
Кредит счета № 73003		189 400-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20X1 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
60305	810	17 379 950-00	
60335	810	3 067 050-00	

¹⁹⁰ Расчет: 17 379 950 руб. x 20% = 3 475 990 руб.

¹⁹¹ Расчет: 3 067 050 руб. x 20% = 613 410 руб.

¹⁹² Расчет: 4 089 400 руб. – 3 900 000 руб. = 189 400 руб.

61702	810	4 089 400-00
73003	810	4 089 400-00

Отражение в бухгалтерском учете за первый квартал 20X2 года выплаты отпускных работникам, которым был предоставлен отпуск:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	60305	3 550 000-00
Кредит счета №	20501	3 550 000-00

и погашения задолженности по страховым взносам:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	60335	1 065 000-00
Кредит счета №	20501	1 065 000-00

Доначисление 31.03.20X2 обязательства по оплате предстоящих отпусков работников:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71802	2 277 550-00 ¹⁹³
Кредит счета №	60305	2 277 550-00

и обязательства по уплате страховых взносов в связи с предстоящими отпусками работников:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71802	840 450-00 ¹⁹⁴
Кредит счета №	60335	840 450-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	60305	16 107 500-00
	60335	2 842 500-00
	61702	4 089 400-00
	71802	3 118 000-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	определения налоговой базы по	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы

¹⁹³ 16 107 500 руб. - (17 379 950 руб. - 3 550 000 руб.) = 2 277 550 руб.

¹⁹⁴ Расчет: 2 842 500 руб. - (3 067 050 руб. - 1 065 000 руб.) = 840 450 руб.

1	2	3	4	5	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
60305	16 107 500	0	0	16 107 500	0	0	3 221 500 ¹⁹⁵	0
60335	2 842 500	0	0	2 842 500	0	0	568 500 ¹⁹⁶	0
Итого					0	0	3 790 000	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 299 400 руб.¹⁹⁷.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X2 года:

Дебет счета № 71902	Оборот по счету (руб.)
Кредит счета № 61702	299 400-00
	299 400-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюте и в драгоценных металлах в натуральных показателях
60305	810	16 107 500-00	
60335	810	2 842 500-00	
61702	810	3 790 000-00	

¹⁹⁵ Расчет: 16 107 500 руб. x 20% = 3 221 500 руб.

¹⁹⁶ Расчет: 2 842 500 руб. x 20% = 568 500 руб.

¹⁹⁷ Расчет: 3 790 000 руб. - 4 089 400 руб. = - 299 400 руб.

71802	810	3 118 000-00
71902	810	299 400-00

Отражение в бухгалтерском учете операций в последующие отчетные периоды будет аналогично порядку, приведенному в данном примере выше.

Пример 8. Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль в связи с выдачей (получением) займа и в связи с возникновением убытка по операции уступки права требования

Организация «А», не являющаяся кредитным потребительским кооперативом и микрофинансовой организацией, предоставила организации «Б» денежный заем на следующих условиях:

дата предоставления займа – 10.06.20X1 года;

дата возврата займа – 31.12.20X2 года;

сумма займа – 100 000 000 рублей;

процентная ставка – 13 % годовых.

Обязательства должника считаются исполненными надлежащим образом при поступлении последнего платежа в счет возврата суммы полученного займа и уплаты процентов за пользование им не позднее 31.12.20X2 года.

Проценты за пользование займом начисляются на сумму фактического остатка задолженности по займу на начало дня и уплачиваются в следующем порядке.

№ п/п	Период	Проценты за период подлежат уплате не позднее
1.	с 10.06.20X1 по 30.06.20X1	30.06.20X1
2.	с 01.07.20X1 по 30.09.20X1	30.09.20X1
3.	с 01.10.20X1 по 31.12.20X1	31.12.20X1
4.	с 01.01.20X2 по 31.03.20X2	31.03.20X2
5.	с 01.04.20X2 по 30.06.20X2	30.06.20X2
6.	с 01.07.20X2 по 30.09.20X2	30.09.20X2
7.	с 01.10.20X2 по 31.12.20X2	31.12.20X2

Начисление процентов производится со дня, следующего за днем предоставления займа, по день его возврата включительно.

Организация «А» воспользовалась услугами посредника при поиске заемщика. Оплата услуг посредника осуществлена 10.06.20X1 и составила 100 000 рублей.

Процентная ставка по займу признана сторонами рыночной. Заем привлечен организацией «Б» для финансирования текущих операций.

По состоянию на 30 июня 20X2 года организация «Б» не осуществила платеж процентов по займу за период с 01.04.20X2 по 30.06.20X2, и организация «А» оценила данный факт как объективное свидетельство обесценения выданного займа. По состоянию на 30.06.20X2 года организацией «А» был сформирован резерв под обесценение выданного займа в соответствии с утвержденным стандартом экономического субъекта в размере 301 642 руб.

По состоянию на 30 сентября 20X2 организация «Б» не осуществила платеж процентов по займу за период с 01.07.20X2 по 30.09.20X2. Сумма резерва под обесценение выданного займа, рассчитанная в соответствии с утвержденным стандартом экономического субъекта не изменилась.

По состоянию на 31 декабря 20X2 организация «Б» не осуществила платеж процентов по займу за период с 01.10.20X2 по 31.12.20X2 и в погашение основной суммы долга. Сумма резерва под обесценение выданного займа, рассчитанная в соответствии с утвержденным стандартом экономического субъекта, была скорректирована и составила 61 458 758 руб.

Для целей данного примера ответственность за неисполнение денежного обязательства в расчет не принимается.

20 февраля 20X3 организация «А» по договору уступки прав требования уступила организации «В» право требования долга к организации «Б» по договору займа.

Сумма передаваемого в соответствии с договором требования составила 109 794 521 руб., в том числе сумма задолженности по уплате процентов – 9 794 521 руб. В качестве оплаты за уступаемое право требования организация «В» уплатила 20 февраля 20X3 организации «А» денежные средства в размере 70 000 000 рублей.

В целях налогообложения расходы по формированию резервов по сомнительным долгам по договорам займа не принимаются (пункт 1 статьи 266 главы 25 части II Налогового кодекса).

В целях налогообложения расходы по формированию резервов по сомнительным долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов, за исключением банков, кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций, не принимаются (пункт 3 статьи 266 главы 25 части II Налогового кодекса).

По договорам займа или иным аналогичным договорам (включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), срок действия которых

приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, в целях налогообложения доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода независимо от даты (сроков) его выплаты, предусмотренных договором (пункт 6 статьи 271 главы 25 части II Налогового кодекса).

По договорам займа или иным аналогичным договорам (включая долговые обязательства, оформленные ценными бумагами), срок действия которых приходится более чем на один отчетный (налоговый) период, в целях налогообложения расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец каждого месяца соответствующего отчетного (налогового) периода независимо от даты (сроков) таких выплат, предусмотренных договором (пункт 8 статьи 272 главы 25 части II Налогового кодекса).

Датой осуществления расходов по оплате услуг посредника для целей налогообложения признается дата расчетов в соответствии с условиями договора или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода (подпункт 3 пункт 7 статьи 272 главы 25 части II Налогового кодекса).

Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль в организации «А»

Эффективная ставка процента (далее – ЭСП), рассчитанная, исходя из условий договора займа и затрат на услуги посредника, составила 13,5748%.

Условные данные об амортизированной стоимости по договору займа:

Дата	Организация «А»		
	До денежных потоков, руб.	После денежных потоков, руб.	Резерв под обесценение, руб.
10.06.20X1	100 100 000-00	100 100 000-00	-
30.06.20X1	100 800 627-00	100 088 298-00	-
30.09.20X1	103 351 652-00	100 074 940-00	-
31.12.20X1	103 337 858-00	100 061 146-00	-
31.03.20X2	103 251 572-00	100 046 093-00	-
30.06.20X2 (до обесценения)	103 272 049-00	103 272 049-00	-
30.06.20X2 (с учетом обесценения)	102 970 407-00	102 970 407-00	301 642-00

30.09.20X2	106 327 732-00	106 327 732-00	301 642-00
31.12.20X2 (до пересмотра суммы обесценения)	109 794 520-00	109 794 520-00	301 642-00
31.12.20X2 (с учетом пересмотра суммы обесценения)	48 335 762-00	48 335 762-00	61 760 400-00

При расчете амортизированной стоимости до денежных потоков, рассчитанной с применением метода эффективной ставки процента (далее – ЭСП), не учитываются выплаты основных сумм и процентных доходов, приходящиеся на дату расчета амортизированной стоимости с применением метода ЭСП.

Условные данные об амортизации затрат по оплате услуг посредника:

Период	Сумма, руб.
10.06.20X1 – 30.06.20X1	11 702-00
01.07.20X1 – 30.09.20X1	13 358-00
01.10.20X1 – 31.12.20X1	13 794-00
01.01.20X1 – 31.03.20X2	15 053-00
01.04.20X2 – 30.06.20X2	15 140-00
01.07.20X2 – 30.09.20X2	15 228-00
01.10.20X2 – 31.12.20X2	15 725-00

Отражение в бухгалтерском учете 10.06.20X1:

Выданного займа в момент перечисления денежных средств на счет заемщика:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 48501 ¹⁹⁸		100 000 000-00
Кредит счета № 20501		100 000 000-00

Задолженности по оплате услуг посредника, связанных с предоставлением денежных средств по договору займа:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 48505 ¹⁹⁹		100 000-00
Кредит счета № 48506 ²⁰⁰		100 000-00

Перечисление денежных средств в погашение задолженности перед

¹⁹⁸ Счет № 48501 «Займы, выданные юридическим лицам»

¹⁹⁹ Счет № 48505 «Начисленные расходы, связанные с выдачей займов юридическим лицам»

²⁰⁰ Счет № 48506 «Расчеты по расходам, связанным с выдачей займов юридическим лицам»

посредником:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48506	100 000-00
Кредит счета №	20501	100 000-00

Отражение в бухгалтерском учете 30.06.20X1:

Процентных доходов исходя из условий договора займа (в данном примере процентные доходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48502 ²⁰¹	712 329-00 ²⁰²
Кредит счета №	71001	712 329-00

Списание суммы затрат по оплате услуг посредника, относящейся к истекшему периоду (в данном примере списание затрат отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71003 ²⁰³	11 702-00
Кредит счета №	48505	11 702-00

Получение платежа от заемщика в уплату процентов в соответствии с условиями договора:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	20501	712 329-00
Кредит счета №	48509 ²⁰⁴	712 329-00

Суммы начисленного и полученного процентного дохода, относящегося к текущему периоду, списываются со счетов расчетов по процентам по займам:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48509	712 329-00
Кредит счета №	48502	712 329-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	48501	100 000 000-00
	48505	88 298-00

²⁰¹ Счет № 48502 «Начисленные проценты по займам, выданным юридическим лицам»

²⁰² Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 20 дней ÷ 365 дней = 712 329 руб.

²⁰³ Счет № 71003 «Комиссионные расходы и затраты по сделке, уменьшающие процентные доходы»

²⁰⁴ Счет № 48509 «Расчеты по процентам по займам, выданным юридическим лицам»

71001
71003712 329-00
11 702-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
48501	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
48505	88 298	0	88 298	0	17 660 ²⁰⁵	0	0	0
Итого					17 660	0	0	0
или								
	100 088 298 ²⁰⁶	100 000 000	88 298 ²⁰⁷	0	17 660	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 17 660 руб.²⁰⁸.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20X1 года:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 71902		17 660-00
Кредит счета № 61701		17 660-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной	в иностранной валюте в сумме

²⁰⁵ Расчет: 88 298 руб. x 20% = 17 660 руб.

²⁰⁶ Расчет: 100 000 000 руб. + 88 298 руб. = 100 088 298 руб.

²⁰⁷ Расчет: 100 088 298 руб. – 100 000 000 руб. = 88 298 руб.

²⁰⁸ Расчет: 17 660 руб. – 0 руб. = 17 660 руб.

		валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
48501	810	100 000 000-00	
48505	810	88 298-00	
61701	810	17 660-00	
71001	810	712 329-00	
71003	810	11 702-00	
71902	810	17 660-00	

Отражение в бухгалтерском учете 30.09.20X1:

Процентных доходов исходя из условий договора займа (в данном примере процентные доходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48502	3 276 712-00 ²⁰⁹
Кредит счета №	71001	3 276 712-00

Списание суммы затрат по оплате услуг посредника, относящейся к истекшему периоду (в данном примере списание затрат отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71003	13 358-00
Кредит счета №	48505	13 358-00

Получение платежа от заемщика в уплату процентов в соответствии с условиями договора:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	20501	3 276 712-00
Кредит счета №	48509	3 276 712-00

Суммы начисленного и полученного процентного дохода, относящегося к текущему периоду, списываются со счетов расчетов по процентам по займам:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48509	3 276 712-00

²⁰⁹ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 92 дня ÷ 365 дней = 3 276 712 руб.

Кредит счета № 48502 3 276 712-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	48501	100 000 000-00
	48505	74 940-00
	61701	17 660-00
	71001	3 989 041-00
	71003	25 060-00
	71902	17 660-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
48501	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
48505	74 940	0	74 940	0	14 988 ²¹⁰	0	0	0
Итого					14 988	0	0	0
или								
	100 074 940 ²¹¹	100 000 000	74 940 ²¹²	0	14 988	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 2 672 руб.²¹³.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания третьего квартала 20X1 года (используются счета № 61701 «Отложенное налоговое

²¹⁰ Расчет: 74 940 руб. x 20% = 14 988 руб.

²¹¹ Расчет: 100 000 000 руб. + 74 940 руб. = 100 074 940 руб.

²¹² Расчет: 100 074 940 руб. – 100 000 000 руб. = 74 940 руб.

²¹³ Расчет: 14 988 руб. – 17 660 руб. = - 2 672 руб.

обязательство» и № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» в связи с наличием на них остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	2 672-00
Кредит счета №	71902	2 672-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
48501	810	100 000 000-00	
48505	810	74 940-00	
61701	810	14 988-00	
71001	810	3 989 041-00	
71003	810	25 060-00	
71902	810	14 988-00	

Отражение в бухгалтерском учете 31.12.20X1:

Процентных доходов исходя из условий договора займа (в данном примере процентные доходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48502	3 276 712-00 ²¹⁴
Кредит счета №	71001	3 276 712-00

Списание суммы затрат по оплате услуг посредника, относящейся к истекшему периоду (в данном примере списание затрат отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71003	13 794-00
Кредит счета №	48505	13 794-00

Получение платежа от заемщика в уплату процентов в соответствии с

²¹⁴ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 92 дня ÷ 365 дней = 3 276 712 руб.

условиями договора:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	20501	3 276 712-00
Кредит счета №	48509	3 276 712-00

Суммы начисленного и полученного процентного дохода, относящегося к текущему периоду, списываются со счетов расчетов по процентам по займам:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48509	3 276 712-00
Кредит счета №	48502	3 276 712-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	48501	100 000 000-00
	48505	61 146-00
	61701	14 988-00
	71001	7 265 753-00
	71003	38 854-00
	71902	14 988-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
48501	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
48505	61 146	0	61 146	0	12 229 ²¹⁵	0	0	0
Итого					12 229	0	0	0
или								
	100 061 146 ²¹⁶	100 000 000	61 146 ²¹⁷	0	12 229	0	0	0

²¹⁵ Расчет: 61 146 руб. x 20% = 12 229 руб.

²¹⁶ Расчет: 100 000 000 руб. + 61 146 руб. = 100 061 146 руб.

²¹⁷ Расчет: 100 061 146 руб. – 100 000 000 руб. = 61 146 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 2 759 руб.²¹⁸.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X1 год (используются счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» и № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль прошлого года» в связи с наличием на них остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	2 759-00
Кредит счета №	73002	2 759-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А» на 31.12.20X1 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
48501	810	100 000 000-00	
48505	810	61 146-00	
61701	810	12 229-00	
72101	810	7 265 753-00	
72103	810	38 854-00	
73002	810	12 229-00	

Остаток по счетам № 710 «Процентные доходы» и № 719 «Налог на прибыль» перенесен на счета № 721 «Процентные доходы прошлого года» и № 730 «Налог на прибыль прошлого года».

Отражение в бухгалтерском учете 31.03.20X2:

²¹⁸ Расчет: 12 229 руб. - 14 988 руб. = - 2 759 руб.

Процентных доходов исходя из условий договора займа (в данном примере процентные доходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48502	3 205 479-00 ²¹⁹
Кредит счета №	71001	3 205 479-00

Списание суммы затрат по оплате услуг посредника, относящейся к истекшему периоду (в данном примере списание затрат отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71003	15 053-00
Кредит счета №	48505	15 053-00

Получение платежа от заемщика в уплату процентов в соответствии с условиями договора:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	20501	3 205 479-00
Кредит счета №	48509	3 205 479-00

Суммы начисленного и полученного процентного дохода, относящегося к текущему периоду, списываются со счетов расчетов по процентам по займам:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48509	3 205 479-00
Кредит счета №	48502	3 205 479-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	48501	100 000 000-00
	48505	46 093-00
	61701	12 229-00
	71001	3 205 479-00
	71003	15 053-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Цели определения налоговой базы по налогу на	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы

²¹⁹ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 90 дней ÷ 365 дней = 3 205 479 руб.

1	2	3	4	5	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
48501	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
48505	46 093	0	46 093	0	9 219 ²²⁰	0	0	0
Итого					9 219	0	0	0

или

	100 046 093 ²²¹	100 000 000	46 093 ²²²	0	9 219	0	0	0
--	----------------------------	-------------	-----------------------	---	-------	---	---	---

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 3 011 руб.²²³.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X2 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 61701		3 011-00
Кредит счета № 71903		3 011-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных

²²⁰ Расчет: 46 093 руб. x 20% = 9 219 руб.

²²¹ Расчет: 100 000 000 руб. + 46 093 руб. = 100 046 093 руб.

²²² Расчет: 100 046 093 руб. – 100 000 000 руб. = 46 093 руб.

²²³ Расчет: 9 219 руб. – 12 229 руб. = - 3 011 руб.

			показателях
48501	810	100 000 000-00	
48505	810	46 093-00	
61701	810	9 219-00	
71001	810	3 205 479-00	
71003	810	15 053-00	
71903	810	3 011-00	

Отражение в бухгалтерском учете 30.06.20X2:

Процентных доходов исходя из условий договора займа (в данном примере процентные доходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48502	3 241 096-00 ²²⁴
Кредит счета №	71001	3 241 096-00

Списание суммы затрат по оплате услуг посредника, относящейся к истекшему периоду (в данном примере списание затрат отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71003	15 140-00
Кредит счета №	48505	15 140-00

Формирование резерва под обесценение выданного займа:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71202	301 642-00
Кредит счета №	48510 ²²⁵	301 642-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	48501	100 000 000-00
	48502	3 241 096-00
	48505	30 953-00
	48510	301 642-00
	61701	9 219-00
	71001	6 446 575-00
	71003	30 193-00
	71202	301 642-00
	71903	3 011-00

²²⁴ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 91 день ÷ 365 дней = 3 241 096 руб.

²²⁵ Счет № 48510 «Резервы под обесценение по займам, выданным юридическим лицам»

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
48501	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
48502	3 241 096	3 241 096	0	0	0	0	0	0
48505	30 953	0	30 953	0	6 191 ²²⁶	0	0	0
48510	301 642	0	0	301 642	0	0	60 329 ²²⁷	0
Итого					0	0	54 138 ²²⁸	0
или								
	102 970 407 ²²⁹	103 241 096 ²³⁰	0	270 689 ²³¹	0	0	54 138 ²³²	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 9 219 руб.²³³ и (увеличение) отложенного налогового актива в размере 54 138 руб.²³⁴.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20X2 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

²²⁶ Расчет: 30 953 руб. x 20% = 6 191 руб.

²²⁷ Расчет: 301 642 руб. x 20% = 60 329 руб.

²²⁸ Расчет: 60 329 руб. – 6 191 руб. = 54 138 руб.

²²⁹ Расчет: 100 000 000 руб. + 3 241 096 руб. + 30 953 руб. – 301 642 руб. = 102 970 407 руб.

²³⁰ Расчет: 100 000 000 руб. + 3 241 096 руб. = 103 241 096 руб.

²³¹ Расчет: 103 241 096 руб. – 102 970 407 руб. = 270 689 руб.

²³² Расчет: 270 689 руб. x 20% = 54 138 руб.

²³³ Расчет: 0 руб. – 9 219 руб. = - 9 219 руб.

²³⁴ Расчет: 54 138 руб. – 0 руб. = 54 138 руб.

Дебет счета №	61701	Оборот по счету (руб.)	63 357-00
Кредит счета №	71903		63 357-00

Перенос сальдо, не соответствующего признаку счета, на соответствующий парный счет:

Дебет счета №	61702	Оборот по счету (руб.)	54 138-00
Кредит счета №	61701		54 138-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
48501	810	100 000 000-00	
48502	810	3 241 096-00	
48505	810	30 953-00	
48510	810	301 642-00	
61702	810	54 138-00	
71001	810	6 446 575-00	
71003	810	30 193-00	
71202	810	301 642-00	
71903	810	66 368-00	

Отражение в бухгалтерском учете 30.09.20X2:

Процентных доходов исходя из условий договора займа (в данном примере процентные доходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

Дебет счета №	48502	Оборот по счету (руб.)	3 276 712-00 ²³⁵
Кредит счета №	71001		3 276 712-00

Списание суммы затрат по оплате услуг посредника, относящейся к истекшему периоду (в данном примере списание затрат отражается в

²³⁵ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 92 дня ÷ 365 дней = 3 276 712 руб.

бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71003	15 228-00
Кредит счета №	48505	15 228-00

Суммы корректировки, увеличивающей процентные доходы, на разницу между процентными доходами за отчетный период, рассчитанными с применением ставки дисконтирования, и процентными доходами, начисленными в соответствии с условиями договора займа:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48507 ²³⁶	95 840-00 ²³⁷
Кредит счета №	71005 ²³⁸	95 840-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	48501	100 000 000-00
	48502	6 517 808-00
	48505	15 725-00
	48507	95 840-00
	48510	301 642-00
	61702	54 138-00
	71001	9 723 288-00
	71003	45 421-00
	71005	95 840-00
	71202	301 642-00
	71903	66 368-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	целей определения налоговой базы по налогу на	Налогооблагаемые временные	разницы	Вычитаемые временные	разницы	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы
-------------	--------------------------------	---	----------------------------	---------	----------------------	---------	------------------------------------	-----------------------------

²³⁶ Счет № 48507 «Корректировка стоимости средств, предоставленных по займам, выданным юридическим лицам - положительные разницы»

²³⁷ Расчет: 106 327 732 руб. – 102 970 407 руб. – 3 276 712 руб. + 15 228 руб. = 95 840 руб.

²³⁸ Счет № 71005 «Корректировки, увеличивающие процентные доходы, на разницу между процентными доходами за отчетный период, рассчитанными с применением ставки дисконтирования, и процентными доходами, начисленными без применения ставки дисконтирования»

					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
48501	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
48502	6 517 808	6 517 808	0	0	0	0	0	0
48505	15 725	0	15 725	0	3 145 ²³⁹	0	0	0
48507	95 840	0	95 840	0	19 168 ²⁴⁰	0	0	0
48510	301 642	0	0	301 642	0	0	60 329 ²⁴¹	0
Итого					0	0	38 016 ²⁴²	0

или

	106 327 731 ²⁴³	106 517 808 ²⁴⁴	0	190 077 ²⁴⁵	0	0	38 016 ²⁴⁶	0
--	----------------------------	----------------------------	---	------------------------	---	---	-----------------------	---

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 16 122 руб.²⁴⁷.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания третьего квартала 20X2 года (используются счета № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам» и № 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» в связи с наличием на них остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71903	16 122-00
Кредит счета №	61702	16 122-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А»:

²³⁹ Расчет: 15 725 руб. x 20% = 3 145 руб.

²⁴⁰ Расчет: 95 840 руб. x 20% = 19 168 руб.

²⁴¹ Расчет: 301 642 руб. x 20% = 60 329 руб.

²⁴² Расчет: 60 329 руб. – 3 145 руб. – 19 168 руб. = 38 016 руб.

²⁴³ Расчет: 100 000 000 руб. + 6 517 808 руб. + 15 725 руб. + 95 840 руб. – 301 642 руб. = 106 327 731 руб.

²⁴⁴ Расчет: 100 000 000 руб. + 6 517 808 руб. = 106 517 808 руб.

²⁴⁵ Расчет: 106 517 808 руб. – 106 327 731 руб. = 190 077 руб.

²⁴⁶ Расчет: 190 077 руб. x 20% = 38 016 руб.

²⁴⁷ Расчет: 38 016 руб. – 54 138 руб. = - 16 122 руб.

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
48501	810	100 000 000-00	
48502	810	6 517 808-00	
48505	810	15 725-00	
48507	810	95 840-00	
48510	810	301 642-00	
61702	810	38 016-00	
71001	810	9 723 288-00	
71003	810	45 421-00	
71005	810	95 840-00	
71202	810	301 642-00	
71903	810	50 246-00	

Отражение в бухгалтерском учете 31.12.20X2:

Процентных доходов исходя из условий договора займа (в данном примере процентные доходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48502	3 276 712-00 ²⁴⁸
Кредит счета №	71001	3 276 712-00

Списание суммы затрат по оплате услуг посредника, относящейся к истекшему периоду (в данном примере списание затрат отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71003	15 725-00
Кредит счета №	48505	15 725-00

Суммы корректировки, увеличивающей процентные доходы, на разницу между процентными доходами за отчетный период, рассчитанными с применением ставки дисконтирования, и процентными доходами, начисленными в соответствии с условиями договора займа:

²⁴⁸ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 92 дня ÷ 365 дней = 3 276 712 руб.

Дебет счета №	48507	Оборот по счету (руб.)	205 802-00 ²⁴⁹
Кредит счета №	71005		205 802-00

Доначисление резерва под обесценение:

Дебет счета №	71202	Оборот по счету (руб.)	61 458 758-00
Кредит счета №	48510		61 458 758-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	48501	100 000 000-00
	48502	9 794 520-00
	48507	301 642-00
	48510	61 760 400-00
	61702	38 016-00
	71001	13 000 000-00
	71003	61 146-00
	71005	301 642-00
	71202	61 760 400-00
	71903	50 246-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
48501	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
48502	9 794 520	9 794 520	0	0	0	0	0	0
48507	301 642	0	301 642	0	60 328 ²⁵⁰	0	0	0
48510	61 760 400	0	0	61 760 400	0	0	12 352 080 ²⁵¹	0

²⁴⁹ Расчет: 109 794 521 руб. – 106 327 732 руб. – 3 276 712 руб. + 15 725 руб. = 205 801 руб.

²⁵⁰ Расчет: 301 642 руб. x 20% = 60 328 руб.

²⁵¹ Расчет: 61 760 400 руб. x 20% = 12 352 080 руб.

Итого			0	0	12 291 752 ²⁵²	0
или						
	48 335 762 ²⁵³	109 794 520 ²⁵⁴	0	61 458 758 ²⁵⁵	0	0
					12 291 752 ²⁵⁶	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 12 253 736 руб.²⁵⁷.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X2 год:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 61702		12 253 736-00
Кредит счета № 73003		12 253 736-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А» на 31.12.20X2 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
48501	810	100 000 000-00	
48502	810	9 794 520-00	
48507	810	301 642-00	
48510	810	61 760 400-00	
61702	810	12 291 752-00	
72101	810	13 000 000-00	
72103	810	61 146-00	
72105	810	301 642-00	

²⁵² Расчет: 12 352 080 руб. – 60 328 руб. = 12 291 752 руб.

²⁵³ Расчет: 100 000 000 руб. + 9 794 520 руб. + 301 642 руб. – 61 760 400 руб. = 48 335 762 руб.

²⁵⁴ Расчет: 100 000 000 руб. + 9 794 520 руб. = 109 794 520 руб.

²⁵⁵ Расчет: 109 794 520 руб. – 48 335 762 руб. = 61 458 758 руб.

²⁵⁶ Расчет: 61 458 758 руб. x 20% = 12 291 752 руб.

²⁵⁷ Расчет: 12 291 752 руб. – 38 016 руб. = 12 253 736 руб.

72302	810	61 760 400-00
73003	810	12 303 982-00

Остаток по счетам № 710 «Процентные доходы», № 712 «Доходы от восстановления и расходы по формированию резервов под обесценение по финансовым активам, приносящим процентный доход» и № 719 «Налог на прибыль» перенесен на счета № 721 «Процентные доходы прошлого года», № 723 «Доходы от восстановления и расходы по формированию резервов под обесценение по финансовым активам, приносящим процентный доход прошлого года» и № 730 «Налог на прибыль прошлого года».

Отражение в бухгалтерском учете 20.02.20X3:

Списание суммы основного долга:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61209	100 000 000-00
Кредит счета №	48501	100 000 000-00

Списание суммы начисленных процентов:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61209	9 794 520-00
Кредит счета №	48502	9 794 520-00

Выручки от реализации права требования по договору займа:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	20501	70 000 000-00
Кредит счета №	61209	70 000 000-00

Финансового результата от реализации права требования по договору займа:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71502 ²⁵⁸	39 794 520-00
Кредит счета №	61209	39 794 520-00

Восстановление резерва под обесценение:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	48510	61 760 400-00
Кредит счета №	71201	61 760 400-00

²⁵⁸ Счет № 71502 «Расходы от операций с предоставленными кредитами, займами и прочими размещенными средствами»

Списание суммы корректировки, увеличивающей процентные доходы при расчете амортизированной стоимости по договору займа:

Дебет счета №	71006 ²⁵⁹	Оборот по счету (руб.)	301 642-00
Кредит счета №	48507		301 642-00
Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)	
	48501		0-00
	48502		0-00
	48507		0-00
	48510		0-00
	61702		12 291 752-00
	71006		301 642-00
	71201		61 760 400-00
	71502		39 794 520-00

При уступке налогоплательщиком права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором срока платежа отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и суммой долга признается убытком по сделке уступки права требования на дату уступки права требования (пункт 2 статьи 279 главы 25 части II Налогового кодекса. Положения указанного пункта также применяются к налогоплательщику-кредитору по долговому обязательству.).

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X3 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	0	0	0	0	0	0	0	0

²⁵⁹ Счет № 71006 «Корректировки, уменьшающие процентные доходы, на разницу между процентными доходами за отчетный период, рассчитанными с применением ставки дисконтирования, и процентными доходами, начисленными без применения ставки дисконтирования»

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X3 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 12 291 752 руб.²⁶⁰:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71902	12 291 752-00
Кредит счета №	61702	12 291 752-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «А»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
61702	810	0-00	
71006	810	301 642-00	
71201	810	61 760 400-00	
71502	810	39 794 520-00	
71902	810	12 291 752-00	

Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль в организации «Б»

Эффективная ставка процента (далее – ЭСП), рассчитанная, исходя из условий договора займа и затрат на услуги посредника, составила 13,6539%.

Условные данные об амортизированной стоимости по договору займа:

Дата	Организация «Б»	
	До денежных потоков, руб.	После денежных потоков, руб.
10.06.20X1	100 000 000-00	100 000 000-00
30.06.20X1	100 703 770-00	99 991 441-00
30.09.20X1	103 269 761-00	99 993 049-00
31.12.20X1	103 271 422-00	99 994 710-00
31.03.20X2	103 200 737-00	99 995 258-00

²⁶⁰ Расчет: 0 руб. – 12 291 752 руб. = - 12 291 752 руб.

30.06.20X2	103 237 497-00	103 237 497-00
30.09.20X2	106 515 980-00	106 515 980-00
31.12.20X2	109 794 520-00	109 794 520-00

При расчете амортизированной стоимости до денежных потоков, рассчитанной с применением метода ЭСП, не учитываются выплаты основных сумм и процентных доходов, приходящиеся на дату расчета амортизированной стоимости с применением метода ЭСП.

Отражение в бухгалтерском учете 10.06.20X1:

Обязательства по займу в момент поступления денежных средств на счет:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 20501		100 000 000-00
Кредит счета № 43808 ²⁶¹		100 000 000-00

Отражение в бухгалтерском учете на 30.06.20X1:

Процентных расходов, исходя из условий договора займа, (в данном примере процентные расходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 71101 ²⁶²		712 329-00 ²⁶³
Кредит счета № 43809 ²⁶⁴		712 329-00

Суммы корректировки, уменьшающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 43821 ²⁶⁵		8 559-00 ²⁶⁶
Кредит счета № 71104 ²⁶⁷		8 559-00

Осуществление платежа займодавцу в уплату процентов в соответствии с условиями договора займа:

²⁶¹ Счет № 43808 «Привлеченные средства негосударственных коммерческих организаций»

²⁶² Счет № 71101 «Процентные расходы»

²⁶³ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 20 дней ÷ 365 дней = 712 329 руб.

²⁶⁴ Счет № 43809 «Начисленные проценты (к уплате) по привлеченным средствам»

²⁶⁵ Счет № 43821 «Корректировка стоимости привлеченных средств негосударственных коммерческих организаций - отрицательные разницы»

²⁶⁶ Расчет: 100 703 770 руб. – 100 000 000 руб. – 712 329 руб. = - 8 559 руб.

²⁶⁷ Счет № 71104 «Корректировки, уменьшающие процентные расходы, на разницу между процентными расходами за отчетный период, рассчитанными в соответствии с применением ставки дисконтирования, и процентными расходами, начисленными без применения ставки дисконтирования»

Дебет счета №	43809	Оборот по счету (руб.)	712 329-00
Кредит счета №	20501		712 329-00
Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)	
	43808	100 000 000-00	
	43821	8 559-00	
	71101	712 329-00	
	71104	8 559-00	

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
43808	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
43821	8 559	0	8 559	0	1 712 ²⁶⁸	0	0	0
Итого					1 712	0	0	0
или								
	99 991 441 ²⁶⁹	100 000 000	8 559 ²⁷⁰	0	1 712	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 1 712 руб.²⁷¹.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20X1 года:

²⁶⁸ Расчет: 8 559 руб. x 20% = 1 712 руб.

²⁶⁹ Расчет: 100 000 000 руб. – 8 559 руб. = 99 991 441 руб.

²⁷⁰ Расчет: 100 000 000 руб. – 99 991 441 руб. = 8 559 руб.

²⁷¹ Расчет: 1 712 руб. - 0 руб. = 1 712 руб.

Дебет счета №	71902	Оборот по счету (руб.)	1 712-00
Кредит счета №	61701		1 712-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «Б»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
43808	810	100 000 000-00	
43821	810	8 559-00	
61701	810	1 712-00	
71101	810	712 329-00	
71104	810	8 559-00	
71902	810	1 712-00	

Отражение в бухгалтерском учете 30.09.20X1:

Процентных расходов за третий квартал 20X1 года, исходя из условий договора займа, (в данном примере процентные расходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

Дебет счета №	71101	Оборот по счету (руб.)	3 276 712-00 ²⁷²
Кредит счета №	43809		3 276 712-00

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используются счета № 43821 «Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости» и № 71104 «Корректировки, уменьшающие процентные расходы, на разницу между процентными расходами за отчетный период, рассчитанными в соответствии с применением ставки дисконтирования, и процентными расходами, начисленными без применения ставки дисконтирования» в связи с наличием на них остатка):

Дебет счета №	71104	Оборот по счету (руб.)	1 608-00 ²⁷³
---------------	-------	------------------------	-------------------------

²⁷² Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 92 дня ÷ 365 дней = 3 276 712 руб.

Кредит счета № 43821

1 608-00

Осуществление платежа займодавцу в уплату процентов в соответствии с условиями договора займа:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	43809	3 276 712-00
Кредит счета №	20501	3 276 712-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	43808	100 000 000-00
	43821	6 951-00
	61701	1 712-00
	71101	3 989 041-00
	71104	6 951-00
	71902	1 712-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
43808	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
43821	6 951	0	6 951	0	1 390 ²⁷⁴	0	0	0
Итого					1 390	0	0	0
или								
	99 993 049 ²⁷⁵	100 000 000	6 951 ²⁷⁶	0	1 390	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных

²⁷³ Расчет: 103 269 761 руб. – 99 991 441 руб. – 3 276 712 руб. = 1 608 руб.

²⁷⁴ Расчет: 6 951 руб. x 20% = 1 390 руб.

²⁷⁵ Расчет: 100 000 000 руб. – 6 951 руб. = 99 993 049 руб.

²⁷⁶ Расчет: 100 000 000 руб. – 99 993 049 руб. = 6 951 руб.

налоговых активов за шесть месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 322 руб.²⁷⁷.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания третьего квартала 20X1 года (используются счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» и № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» в связи с наличием на них остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	322-00
Кредит счета №	71902	322-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «Б»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
43808	810	100 000 000-00	
43821	810	6 951-00	
61701	810	1 390-00	
71101	810	3 989 041-00	
71104	810	6 951-00	
71902	810	1 390-00	

Отражение в бухгалтерском учете 31.12.20X1:

Процентных расходов за четвертый квартал 20X1 года, исходя из условий договора займа, (в данном примере процентные расходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71101	3 276 712-00 ²⁷⁸
Кредит счета №	43809	3 276 712-00

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете

²⁷⁷ Расчет: 1 390 руб. – 1 712 руб. = - 322 руб.

²⁷⁸ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 92 дня ÷ 365 дней = 3 276 712 руб.

амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используются счета № 43821 «Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости» и № 71104 «Корректировки, уменьшающие процентные расходы, на разницу между процентными расходами за отчетный период, рассчитанными в соответствии с применением ставки дисконтирования, и процентными расходами, начисленными без применения ставки дисконтирования» в связи с наличием на них остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71104	1 661-00 ²⁷⁹
Кредит счета №	43821	1 661-00

Осуществление платежа займодавцу в уплату процентов в соответствии с условиями договора займа:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	43809	3 276 712-00
Кредит счета №	20501	3 276 712-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	43808	100 000 000-00
	43821	5 290-00
	61701	1 390-00
	71101	7 265 753-00
	71104	5 290-00
	71902	1 390-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9

²⁷⁹ Расчет: 103 271 422 руб. – 99 993 049 руб. – 3 276 712 руб. = 1 661 руб.

43808	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
43821	5 290	0	5 290	0	1 058 ²⁸⁰	0	0	0
Итого					1 058	0	0	0

или

	99 994 710 ²⁸¹	100 000 000	5 290 ²⁸²	0	1 058	0	0	0
--	---------------------------	-------------	----------------------	---	-------	---	---	---

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 332 руб.²⁸³.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X1 год (используются счета № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» и № 73002 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль прошлого года» в связи с наличием на них остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	332-00
Кредит счета №	73002	332-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «Б» на 31.12.20X1 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
43808	810	100 000 000-00	
43821	810	5 290-00	
61701	810	1 058-00	
72201	810	7 265 753-00	
72204	810	5 290-00	

²⁸⁰ Расчет: 5 290 руб. x 20% = 1 058 руб.

²⁸¹ Расчет: 100 000 000 руб. – 5 290 руб. = 99 994 710 руб.

²⁸² Расчет: 100 000 000 руб. – 99 994 710 руб. = 5 290 руб.

²⁸³ Расчет: 1 058 руб. – 1 390 руб. = - 332 руб.

73002

810

1 058-00

Остаток по счетам № 711 «Процентные расходы» и № 719 «Налог на прибыль» перенесен на счета № 722 «Процентные расходы прошлого года» и № 730 «Налог на прибыль прошлого года».

Отражение в бухгалтерском учете 31.03.20X2:

Процентных расходов за первый квартал 20X2 года, исходя из условий договора займа, (в данном примере процентные расходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71101	3 205 479-00 ²⁸⁴
Кредит счета №	43809	3 205 479-00

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используется счет № 43821 «Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71103 ²⁸⁵	548-00 ²⁸⁶
Кредит счета №	43821	548-00

Осуществление платежа займодавцу в уплату процентов в соответствии с условиями договора займа:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	43809	3 205 479-00
Кредит счета №	20501	3 205 479-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	43808	100 000 000-00
	43821	4 742-00
	61701	1 058-00
	71101	3 205 479-00
	71103	548-00

²⁸⁴ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 90 дней ÷ 365 дней = 3 205 479 руб.

²⁸⁵ Счет № 71103 «Корректировки, увеличивающие процентные расходы, на разницу между процентными расходами за отчетный период, рассчитанными в соответствии с применением ставки дисконтирования, и процентными расходами, начисленными без применения ставки дисконтирования»

²⁸⁶ Расчет: 103 200 737 руб. – 99 994 710 руб. – 3 205 479 руб. = 548 руб.

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за 1 квартал 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
43808	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
43821	4 742	0	4 742	0	948 ²⁸⁷	0	0	0
Итого					948	0	0	0
или								
	99 995 258 ²⁸⁸	100 000 000	4 742 ²⁸⁹	0	948	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 110 руб.²⁹⁰.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X2 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	110-00
Кредит счета №	71903	110-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «Б»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной	в иностранной валюте в сумме

²⁸⁷ Расчет: 4 742 руб. x 20% = 948 руб.

²⁸⁸ Расчет: 100 000 000 руб. – 4 742 руб. = 99 995 258 руб.

²⁸⁹ Расчет: 100 000 000 руб. – 99 995 258 руб. = 4 742 руб.

²⁹⁰ Расчет: 948 руб. – 1 058 руб. = - 110 руб.

		валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
43808	810	100 000 000-00	
43821	810	4 742-00	
61701	810	948-00	
71101	810	3 205 479-00	
71103	810	548-00	
71903	810	110-00	

Отражение в бухгалтерском учете 30.06.20X2:

Процентных расходов за второй квартал 20X2 года, исходя из условий договора займа, (в данном примере процентные расходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71101	3 241 096-00 ²⁹¹
Кредит счета №	43809	3 241 096-00

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используется счет № 43821 «Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71103	1 143-00 ²⁹²
Кредит счета №	43821	1 143-00

Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	43808	100 000 000-00
	43809	3 241 096-00
	43821	3 599-00
	61701	948-00
	71101	6 446 575-00
	71103	1 691-00
	71903	110-00

²⁹¹ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 91 день ÷ 365 дней = 3 241 096 руб.

²⁹² Расчет: 103 237 497 руб. – 99 995 258 руб. – 3 241 096 руб. = 1 143 руб.

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за 2 квартал 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
43808	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
43809	3 241 096	3 241 096	0	0	0	0	0	0
43821	3 599	0	3 599	0	720 ²⁹³	0	0	0
Итого					720	0	0	0
или								
	103 237 497 ²⁹⁴	103 241 096 ²⁹⁵	3 599 ²⁹⁶	0	720	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 228 руб.²⁹⁷

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20X2 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	228-00
Кредит счета №	71903	228-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «Б»:

Номер	Код валют (драгоценных)	Остатки
-------	-------------------------	---------

²⁹³ Расчет: 3 599 руб. x 20% = 720 руб.

²⁹⁴ Расчет: 100 000 000 руб. + 3 241 096 руб. – 3 599 руб. = 103 237 497 руб.

²⁹⁵ Расчет: 100 000 000 руб. + 3 241 096 руб. = 103 241 096 руб.

²⁹⁶ Расчет: 103 241 096 руб. – 103 237 497 руб. = 3 599 руб.

²⁹⁷ Расчет: 720 руб. – 948 руб. = - 228 руб.

счета	металлов)	в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
43808	810	100 000 000-00	
43809	810	3 241 096-00	
43821	810	3 599-00	
61701	810	720-00	
71101	810	6 446 575-00	
71103	810	1 691-00	
71903	810	338-00	

Отражение в бухгалтерском учете 30.09.20X2:

Процентных расходов за третий квартал 20X2 года, исходя из условий договора займа, (в данном примере процентные расходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71101	3 276 712-00 ²⁹⁸
Кредит счета №	43809	3 276 712-00

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используется счет № 43821 «Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71103	1 771-00 ²⁹⁹
Кредит счета №	43821	1 771-00
Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	43808	100 000 000-00
	43809	6 517 808-00
	43821	1 828-00
	61701	720-00
	71101	9 723 287-00

²⁹⁸ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 92 дня ÷ 365 дней = 3 276 712 руб.

²⁹⁹ Расчет: 106 515 980 руб. – 103 237 497 руб. – 3 276 712 руб. = 1 771 руб.

71103
719033 462-00
338-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счет по учету финансового результата	Отнесенные на счет по учету добавочного капитала	Отнесенные на счет по учету финансового результата	Отнесенные на счет по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
43808	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
43809	6 517 808	6 517 808	0	0	0	0	0	0
43821	1 828	0	1 828	0	366 ³⁰⁰	0	0	0
Итого					0	0	0	0
или								
	106 515 980 ³⁰¹	106 517 808 ³⁰²	1 828 ³⁰³	0	366	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 354 руб.³⁰⁴.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания третьего квартала 20X2 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	354-00
Кредит счета №	71903	354-00

³⁰⁰ Расчет: 1 828 руб. x 20% = 366 руб.

³⁰¹ Расчет: 100 000 000 руб. + 6 517 808 руб. – 1 828 руб. = 106 515 980 руб.

³⁰² Расчет: 100 000 000 руб. + 6 517 808 руб. = 106 517 808 руб.

³⁰³ Расчет: 106 517 808 руб. – 106 515 980 руб. = 1 828 руб.

³⁰⁴ Расчет: 366 руб. – 720 руб. = - 354 руб.

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «Б»:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
43808	810	100 000 000-00	
43809	810	6 517 808-00	
43821	810	1 828-00	
61701	810	366-00	
71101	810	9 723 287-00	
71103	810	3 462-00	
71903	810	692-00	

Отражение в бухгалтерском учете 31.12.20X2:

Процентных расходов за четвертый квартал 20X2 года, исходя из условий договора займа, (в данном примере процентные расходы отражаются в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71101	3 276 712-00 ³⁰⁵
Кредит счета №	43809	3 276 712-00

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используется счет № 43821 «Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	71103	1 828-00 ³⁰⁶
Кредит счета №	43821	1 828-00
Справочно:	№ счета	Остаток по счету (руб.)
	43808	100 000 000-00
	43809	9 794 520-00

³⁰⁵ Расчет: 100 000 000 руб. x 13% x 92 дня ÷ 365 дней = 3 276 712 руб.

³⁰⁶ Расчет: 109 794 521 руб. – 106 515 980 руб. – 3 276 712 руб. = 1 828 руб.

43821	0-00
61701	366-00
71101	13 000 000-00
71103	5 290-00
71903	692-00

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X2 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
43808	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0
43809	9 794 520	9 794 520	0	0	0	0	0	0
Итого					0	0	0	0
или								
	109 794 520 ³⁰⁷	109 794 520 ³⁰⁸	0	0	0	0	0	0

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 366 руб.³⁰⁹.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания четвертого квартала 20X2 года (используется счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» в связи с наличием на нем остатка):

Дебет счета №	61701	Оборот по счету (руб.)	366-00
---------------	-------	------------------------	--------

³⁰⁷ Расчет: 100 000 000 руб. + 9 794 520 руб. = 109 794 520 руб.

³⁰⁸ Расчет: 100 000 000 руб. + 9 794 520 руб. = 109 794 520 руб.

³⁰⁹ Расчет: 0 руб. – 366 руб. = - 366 руб.

Кредит счета № 71903

366-00

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации «Б» на 31.12.20X2 года:

Номер счета	Код валют (драгоценных металлов)	Остатки	
		в рублях, иностранной валюте и драгоценных металлах в рублевом эквиваленте	в иностранной валюте в сумме соответствующей валюты и в драгоценных металлах в натуральных показателях
43808	810	100 000 000-00	
43809	810	9 794 520-00	
72201	810	13 000 000-00	
72203	810	5 290-00	
73003	810	1 058-00	

Остаток по счетам № 711 «Процентные расходы» и № 719 «Налог на прибыль» перенесен на счета № 722 «Процентные расходы прошлого года» и № 730 «Налог на прибыль прошлого года».

Пример 9. Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль за 20X1 год по результатам операций примеров 1-8

Сводная ведомость расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X1 года:

(в рублях)

1	2	3	4	5	6	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы		11
						7	8	9	10	
п. 8	Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отложенные налоговые активы по перенесенным на будущее убыткам (ОНА)
	48501	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0	0
	48505	88 298	0	88 298	0	17 660	0	0	0	0
Итого (ОНО, ОНА)						17 660	0	0	0	0

Итоговый остаток, отражаемый в бухгалтерском учете (ОНО-ОНА, ОНА-ОНО)	17 660	0	0	0	0
---	--------	---	---	---	---

Для целей примера, принимаются данные ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, приведенной в примере 8 для организации «А».

На основании данных сводной ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 17 660 руб.³¹⁰.

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания шести месяцев 20X1 года:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета № 71902		17 660-00
Кредит счета № 61701		17 660-00

Сводная ведомость расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года:

(в рублях)

1	2	3	4	5	6	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы		11
						7	8	9	10	
Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отложенные налоговые активы по перенесенным на будущее убыткам (ОНА)	
п. 5	51414	35 883 495	35 883 495	0	0	0	0	0	0	0
	51422	12 000 000	0	0	12 000 000	0	0	2 400 000	0	0
п. 8	48501	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0	0
	48505	74 940	0	74 940	0	14 988	0	0	0	0

³¹⁰ Расчет: 17 660 руб. - 0 руб. = 17 660 руб.

Итого (ОНО, ОНА)	14 988	0	2 400 000	0	0
Итоговый остаток, отражаемый в бухгалтерском учете (ОНО-ОНА, ОНА-ОНО)	0	0	2 385 012 ³¹¹	0	0

На основании данных сводной ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 2 385 012 руб.³¹² и (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 17 660 руб.³¹³.

Отражение в бухгалтерском учете не позднее 30 календарных дней со дня окончания девяти месяцев 20X1 года

изменения отложенного налогового обязательства (используются счет № 61701 «Отложенное налоговое обязательство» и № 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» в связи с наличием на них остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61701	17 660-00
Кредит счета №	71902	17 660-00

изменения отложенного налогового актива:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61702	2 385 012-00
Кредит счета №	71903	2 385 012-00

Сводная ведомость расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года:

(в рублях)

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	определения налоговой базы по	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы	Отложенные налоговые
-------------	--------------------------------	-------------------------------	------------------------------------	------------------------------	------------------------------------	-----------------------------	----------------------

³¹¹ Расчет: 2 400 000 руб. – 14 988 руб. = 2 385 012 руб.

³¹² Расчет: 2 385 012 руб. – 0 руб. = 2 385 012 руб.

³¹³ Расчет: 0 руб. – 17 660 руб. = - 17 660 руб.

						Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
п. 1	60401	840 000 000	600 000 000	240 000 000	0	0	48 000 000	0	0	0
	60414	210 000 000	150 000 000	0	60 000 000	0	0	0	12 000 000	0
п. 3	50705	8 000 000	8 000 000	0	0	0	0	0	0	0
	50727	50 000	0	50 000	0	0	10 000	0	0	0
п. 5	51414	42 000 000	42 000 000	0	0	0	0	0	0	0
	51422	33 000 000	0	0	33 000 000	0	0	6 600 000	0	0
п. 7	60305	17 379 950	0	0	17 379 950	0	0	3 475 990	0	0
	60335	3 067 050	0	0	3 067 050	0	0	613 410	0	0
п. 8	48501	100 000 000	100 000 000	0	0	0	0	0	0	0
	48505	61 146	0	61 146	0	12 229	0	0	0	0
Итого (ОНО, ОНА)						12 229	48 010 000	10 689 400	12 000 000	0
Итоговый остаток, отражаемый в бухгалтерском учете (ОНО-ОНА, ОНА-ОНО)						0	36 010 000 ³¹⁴	10 677 171 ³¹⁵	0	0

На основании данных сводной ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20X1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20X1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 8 292 159 руб.³¹⁶ и (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 36 010 000 руб.³¹⁷.

Отражение в бухгалтерском учете в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой

³¹⁴ Расчет: отложенное налоговое обязательство 48 010 000 руб. - 12 000 000 руб. = 36 010 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала.

³¹⁵ Расчет: отложенный налоговый актив 10 689 400 руб. - 12 229 руб. = 10 677 171 руб. относится на счета по учету финансового результата.

³¹⁶ Расчет: 10 677 171 руб. - 2 385 012 руб. = 8 292 159 руб. относится на счета по учету финансового результата.

³¹⁷ Расчет: 36 010 000 руб. - 0 руб. = 36 010 000 руб. - на счета по учету добавочного капитала.

бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X1 год:

изменения отложенного налогового актива на счетах по учету финансового результата:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61702	8 292 159-00
Кредит счета №	73003	8 292 159-00

изменения отложенного налогового обязательства в добавочном капитале (используется счет № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам» в связи с наличием на нем остатка):

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	10610	36 010 000-00
Кредит счета №	61702	36 010 000-00

перенос сальдо, не соответствующего признаку счета, на соответствующий парный счет:

		Оборот по счету (руб.)
Дебет счета №	61702	25 332 829-00
Кредит счета №	61701	25 332 829-00

Аналитический учет по счету № 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» (№ 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль») целесообразно организовать таким образом, чтобы могли быть определены суммы, относящиеся к отдельным объектам бухгалтерского учета, переоценка которых относится на счета № 10601 «Прирост стоимости основных средств при переоценке» и № 10603 «Положительная переоценка ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи» (№ 10605 «Отрицательная переоценка ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи»), то есть 36 000 000 руб. и 10 000 руб. соответственно, поскольку при реализации основного средства его переоценка подлежит направлению на счет по учету нераспределенной прибыли с учетом корректировки (уменьшения) на отложенный налог на прибыль, относящийся к выбывающему основному средству (см. пример 1 настоящих Методических рекомендаций), а при реализации ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи, их переоценка подлежит отражению на счетах по учету финансового результата без корректировки (уменьшения) на отложенный налог на прибыль, относящийся к выбывающим ценным бумагам, имеющимся в наличии для продажи (см. пример 3 настоящих Методических рекомендаций).

Выдержка из оборотной ведомости по счетам организации в период отражения событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20X1 год:

Номер счета	Входящие остатки	Обороты		Исходящие остатки
		по дебету	по кредиту	
10610	0-00	36 010 000-00	0-00	36 010 000-00
61701	0-00	0-00	25 332 829-00	25 332 829-00
61702	2 385 012-00	33 624 988-00	36 010 000-00	0-00
73003	2 385 012-00	8 292 159-00	0-00	10 677 171-00

В последующих отчетных периодах составляются сводные ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов в соответствии с представленным выше алгоритмом.