# **Проект Положения Банка России "Отраслевой стандарт бухгалтерского учета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов некредитными финансовыми организациями" (по состоянию на 09.04.2015)**

# Глава 1. Общие положения

1.1. На основании Федерального закона от 10 июля 2002 года N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 28, ст. 2790; 2003, N 2, ст. 157; N 52, ст. 5032; 2004, N 27, ст. 2711; N 31, ст. 3233; 2005, N 25, ст. 2426; N 30, ст. 3101; 2006, N 19, ст. 2061; N 25, ст. 2648; 2007, N 1, ст. 9, ст. 10; N 10, ст. 1151; N 18, ст. 2117; 2008, N 42, ст. 4696, ст. 4699; N 44, ст. 4982; N 52, ст. 6229, ст. 6231; 2009, N 1, ст. 25; N 29, ст. 3629; N 48, ст. 5731; 2010, N 45, ст. 5756; 2011, N 7, ст. 907; N 27, ст. 3873; N 43, ст. 5973; N 48, ст. 6728; 2012, N 50, ст. 6954; N 53, ст. 7591, ст. 7607; 2013, N 11, ст. 1076; N 14, ст. 1649; N 19, ст. 2329; N 27, ст. 3438, ст. 3476, ст. 3477; N 30, ст. 4084; N 49, ст. 6336; N 51, ст. 6695, ст. 6699; N 52, ст. 6975; 2014, N 19, ст. 2311, ст. 2317; N 26, ст. 3395; N 27, ст. 3634; N 30, ст. 4219; N 40, ст. 5318; N 45, ст. 6154, N 52, ст. 7543; 2015, N 1, ст. 4, ст. 37) и в соответствии с решением Совета директоров Банка России (протокол заседания Совета директоров Банка России от \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ N \_\_\_\_) 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 N 61701 "Отложенное налоговое обязательство", отложенные налоговые активы - на активных балансовых счетах N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам" и N 61703 "Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам".

Порядок ведения аналитического учета по счетам N 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 N 71902 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или пассивным балансовым счетом N 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 N 71902 и N 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 N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или пассивным балансовым счетом N 10609 "Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль".

Порядок ведения аналитического учета по счетам N 10609 и N 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 N 71903 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 71902 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство";

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

Дебет счета N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 73002 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство"

или

в случае наличия остатка на счете N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам":

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

Дебет счета N 71903 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 71902 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 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 N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 73002 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 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 N 61701 "Отложенное налоговое обязательство"

Кредит счета N 71903 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 61701 "Отложенное налоговое обязательство"

Кредит счета N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или счета N 10609 "Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство"

или

в случае наличия остатка на счете N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам":

Дебет счета N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или счета N 10609 "Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 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 N 61701 "Отложенное налоговое обязательство"

Кредит счета N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 10601 "Прирост стоимости основных средств при переоценке"

Кредит счета N 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 N 61701 "Отложенное налоговое обязательство"

Кредит счета N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 61701 "Отложенное налоговое обязательство"

Кредит счета N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 73002 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство";

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

Дебет счета N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или счета N 10609 "Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 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 N 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 N 22501 ("Российская газета", 2011, N 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 N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам"

Кредит счета N 71903 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам"

Кредит счета N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 73002 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

или

в случае наличия остатка на счете N 61701 "Отложенное налоговое обязательство":

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

Дебет счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство"

Кредит счета N 71903 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 61701 "Отложенное налоговое обязательство"

Кредит счета N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 71903 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 71902 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 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 N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 73002 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 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 N 61703 "Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам"

Кредит счета N 71903 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 61703 "Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам"

Кредит счета N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 71903 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 71902 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 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 N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 73002 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 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 N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам"

Кредит счета N 10609 "Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или счета N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль"

или

в случае наличия остатка на счете N 61701 "Отложенное налоговое обязательство":

Дебет счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство"

Кредит счета N 10609 "Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 10609 "Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или счета N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 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 N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 73002 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль"

Кредит счета N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам" и счета N 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 N 10609 "Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или счета N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль".

Кредит счета N 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 N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам" и счета N 61703 "Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам"

Кредит счета N 73003 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам"

Кредит счета N 10609 "Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" или счета N 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 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, N 50, ст. 7344; 2013, N 26, ст. 3207; N 27, ст. 3477; N 30, ст. 4084; N 44, ст. 5631; N 51, ст. 6677; N 52, ст. 6990; 2014, N 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 |  |

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: "20Х1" - текущему году, "20Х2" - году, следующему за годом 20Х1, 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 20Х1 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 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 20Х1 год:

увеличение стоимости объекта основных средств в результате переоценки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 60401 \*(2) | 240 000 000-00\*(3) |
| Кредит счета N | 10601\*(4) | 240 000 000-00 |

и одновременно доначисление амортизации:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10601 | 60 000 000-00 |
| Кредит счета N | 60414\*(5) | 60 000 000-00\*(6) |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х1 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\*(1) | 0 | 0 |
| 60414 | 210 000 000 | 150 000 000\*(2) | 0 | 60 000 000 | 0 | 0 | 0 | 12 000 000\*(3) |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 36 000 000\*(4) | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 630 000 000\*(5) | 450 000 000\*(6) | 180 000 000 | 0 | 0 | 36 000 000\*(7) | 0 | 0 |

\*(1) Расчет: 240 000 000 руб. х 20% = 48 000 000 руб.

\*(2) Ежемесячная амортизация для целей налогового учета составляет 600 000 000 руб. 40 лет 12 мес. = 1 250 000 руб.



\*(3) Расчет: 60 000 000 руб. х 20% = 12 000 000 руб.

\*(4) Расчет: 48 000 000 руб. - 12 000 000 руб. = 36 000 000 руб.

\*(5) Расчет: 840 000 000 руб. - 210 000 000 руб. = 630 000 000 руб.

\*(6) Расчет: 600 000 000 руб. - 150 000 000 руб. = 450 000 000 руб.

\*(7) Расчет: 180 000 000 руб. х 20% = 36 000 000 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 36 000 000 руб.\*(8).

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 20Х1 год:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10610 | 36 000 000-00 |
| Кредит счета N | 61701 | 36 000 000-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20Х1 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 | 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 20Х2 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802\*(9) | 5 250 000-00 |
| Кредит счета N | 60414 | 5 250 000-00\*(10) |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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\*(1) | 0 | 0 |
| 60414 | 215 250 000 | 153 750 000\*(2) | 0 | 61 500 000 | 0 | 0 | 300 000\*(3) | 12 000 000\*(3) |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 36 000 000\*(4) | 300 000 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 624 750 000\*(5) | 446 250 000\*(6) | 178 500 000 | 0 | 0 | 36 000 000\*(7) | 300 000\*(7) | 0 |

\*(1) Расчет: 240 000 000 руб. х 20% = 48 000 000 руб.

\*(2) Расчет: 150 000 000 руб. + 3 750 000 руб. = 153 750 000 руб.; амортизация за три месяца - 1 250 000 руб. х 3 мес. = 3 750 000 руб.

\*(3) Расчет: 61 500 000 руб. х 20% = 12 300 000 руб., в том числе

отложенный налоговой актив, образованный в связи с разницей между начисленной амортизацией для целей бухгалтерского и налогового учета за первый квартал 20Х2 года, в размере (1 750 000 руб. х 3 мес. - 1 250 000 руб. х 3 мес.) х 20% = 300 000 руб., относится на счета по учету финансового результата;

отложенный налоговой 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 х 10 лет - 600 000 000 руб. 40 лет х 10 лет) х 20% = 12 000 000 руб., относится на счета по учету добавочного капитала.



\*(4) Расчет: 48 000 000 руб. - 12 000 000 руб. = 36 000 000 руб.

\*(5) Расчет: 840 000 000 руб. - 212 250 000 руб. = 624 750 000 руб.

\*(6) Расчет: 600 000 000 руб. - 153 750 000 руб. = 446 250 000 руб.

\*(7) Расчет: 178 500 000 руб. х 20% = 35 700 000 руб.,

в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (240 000 000 руб. - 60 000 000 руб.) х 20% = (180 000 000 руб. х 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 20Х2 года в размере (1 500 000 руб. х 20%) = 300 000 руб. - на счета по учету финансового результата.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 300 000 руб.\*(11).

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 N 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 20Х2 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 300 000-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х2 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802 | 5 250 000-00\*(12) |
| Кредит счета N | 60414 | 5 250 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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\*(1) | 0 | 0 |
| 60414 | 220 500 000 | 157 500 000\*(2) | 0 | 63 000 000 | 0 | 0 | 600 000\*(3) | 12 000 000\*(3) |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 36 000 000\*(4) | 600 000 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 619 500 000\*(5) | 442 500 000\*(6) | 177 000 000 | 0 | 0 | 36 000 000\*(7) | 600 000\*(7) | 0 |

\*(1) Расчет: 240 000 000 руб. х 20% = 48 000 000 руб.

\*(2) Расчет: 153 750 000 руб. + 3 750 000 руб. = 157 500 000 руб.; амортизация за три месяца - 1 250 000 руб. х 3 мес. = 3 750 000 руб.

\*(3) Расчет: 63 000 000 руб. х 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 20Х2 года.

\*(4) Расчет: 48 000 000 руб. - 12 000 000 руб. = 36 000 000 руб.

\*(5) Расчет: 840 000 000 руб. - 220 500 000 руб. = 619 500 000 руб.

\*(6) Расчет: 600 000 000 руб. - 157 500 000 руб. = 442 500 000 руб.

\*(7) Расчет: 177 000 000 руб. х 20% = 35 400 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (180 000 000 руб. х 20%) = 36 000 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, отложенный налоговый актив в размере (3 000 000 руб. х 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 20Х2 года.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 300 000 руб.\*(13).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания шести месяцев 20Х2 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 300 000-00 |
| Кредит счета N | 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 | 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 20Х2 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете в целом условно за квартал):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802 | 5 250 000-00\*(14) |
| Кредит счета N | 60414 | 5 250 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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\*(1) | 0 | 0 |
| 60414 | 225 750 000 | 161 250 000\*(2) | 0 | 64 500 000 | 0 | 0 | 900 000\*(3) | 12 000 000\*(3) |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 36 000 000\*(4) | 900 000 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 614 250 000\*(5) | 438 750 000\*(6) | 175 500 000 | 0 | 0 | 36 000 000\*(7) | 900 000\*(7) | 0 |

\*(1) Расчет: 240 000 000 руб. х 20% = 48 000 000 руб.

\*(2) Расчет: 157 500 000 руб. + 3 750 000 руб. = 161 250 000 руб.; амортизация за три месяца - 1 250 000 руб. х 3 мес. = 3 750 000 руб.

\*(3) Расчет: 64 500 000 руб. х 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 20Х2 года.

\*(4) Расчет: 48 000 000 руб. - 12 000 000 руб. = 36 000 000 руб.

\*(5) Расчет: 840 000 000 руб. - 225 750 000 руб. = 614 250 000 руб.

\*(6) Расчет: 600 000 000 руб. - 161 250 000 руб. = 438 750 000 руб.

\*(7) Расчет: 175 500 000 руб. х 20% = 35 100 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (180 000 000 руб. х 20%) = 36 000 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, отложенный налоговый актив в размере (4 500 000 руб. х 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 20Х2 года.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 300 000 руб.\*(15).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания девяти месяцев 20Х2 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 300 000-00 |
| Кредит счета N | 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 | 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 20Х2 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802 | 5 250 000-00\*(16) |
| Кредит счета N | 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 20Х2 год:

уменьшение амортизации объекта основных средств в результате уценки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 60414 | 23 100 000-00\*(17) |
| Кредит счета N | 10601 | 23 100 000-00 |

и одновременно уменьшение стоимости:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10601 | 84 000 000-00\*(18) |
| Кредит счета N | 60401 | 84 000 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 N 718 "Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности" и N 719 "Налог на прибыль" перенесен на счета N 729 "Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности прошлого года" и N 730 "Налог на прибыль прошлого года".

Ежемесячная амортизация с учетом произведенной переоценки (уценки) основного средства составляет 1 575 000 руб.\*(19).

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х2 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\*(1) | 0 | 0 |
| 60414 | 207 900 000\*(2) | 165 000 000\*(3) | 0 | 42 900 000\*(4) | 0 | 0 | 1 200 000\*(5) | 7 380 000\*(5) |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 23 820 000\*(6) | 1 200 000 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 548 100 000\*(7) | 435 000 000\*(8) | 113 100 000 | 0 | 0 | 23 820 000\*(9) | 1 200 000\*(9) | 0 |

\*(1) Расчет: 156 000 000 х 20% = 31 200 000 руб.

\*(2) 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. х 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.

\*(3) Расчет: 161 250 000 руб. + 3 750 000 руб. = 165 000 000 руб.; амортизация за три месяца - 1 250 000 руб. х 3 мес. = 3 750 000 руб.

\*(4) 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 20Х2 года составляет: 21 000 000 - 1 250 000 руб. х 12 мес. = 6 000 000 руб.;

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

\*(5) Расчет: 42 900 000 руб. х 20% = 8 580 000 руб., в том числе 6 000 000 руб. х 20% = 1 200 000 руб. относится на счета по учету финансового результата и 36 900 000 руб. х 20% = 7 380 000 руб. - на счета по учету добавочного капитала.

\*(6) Расчет: 31 200 000 руб. - 7 380 000 руб. = 23 820 000 руб.

\*(7) Расчет: 756 000 000 руб. - 207 900 000 руб. = 548 100 000 руб.

\*(8) Расчет: 600 000 000 руб. - 165 000 000 руб. = 435 000 000 руб.

\*(9) Расчет: 113 100 000 руб. х 20% = 22 620 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (156 000 000 руб. - 36 900 000 руб.) х 20% = (119 100 000 руб. х 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 20Х2 года, в размере (6 000 000 руб. х 20%) = 1 200 000 руб. относится на счета по учету финансового результата.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 12 180 000 руб.\*(20) и изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 300 000 руб.\*(21).

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 20Х2 год:

в добавочном капитале:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 12 180 000-00 |
| Кредит счета N | 10610 | 12 180 000-00 |

на счетах по учету финансового результата (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 300 000-00 |
| Кредит счета N | 73003 | 300 000-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20Х2 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 N | 71802 | 4 725 000-00 |
| Кредит счета N | 60414 | 4 725 000-00\*(22) |
|  |  |  |
| Справочно: | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 10601 | 119 100 000-00 |
|  | 10610 | 23 820 000-00 |
|  | 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\*(1) | 0 | 0 |
| 60414 | 212 625 000 | 168 750 000\*(2) | 0 | 43 875 000 | 0 | 0 | 1 395 000\*(3) | 7 380 000\*(3) |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 23 820 000\*(4) | 1 395 000 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 543 375 000\*(5) | 431 250 000\*(6) | 112 125 000 | 0 | 0 | 23 820 000\*(7) | 1 395 000\*(7) | 0 |

\*(1) Расчет: 156 000 000 руб. х 20% = 31 200 000 руб.

\*(2) Расчет: 165 000 000 руб. + 3 750 000 руб. = 168 750 000 руб.; амортизация за три месяца - 1 250 000 руб. х 3 мес. = 3 750 000 руб.

\*(3) Расчет: 43 875 000 руб. х 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 20Х2 года и первый квартал 20Х3 года в размере (6 000 000 руб. + 1 575 000 руб. х 3 мес. - 1 250 000 руб. х 3 мес.) х 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. х 20% = 1 395 000 руб. - на счета по учету финансового результата.

\*(4) Расчет: 31 200 000 руб. - 7 380 000 руб. = 23 820 000 руб.

\*(5) Расчет: 756 000 000 руб. - 212 625 000 руб. = 543 375 000 руб.

\*(6) Расчет: 600 000 000 руб. - 168 750 000 руб. = 431 250 000 руб.

\*(7) Расчет: 112 125 000 руб. х 20% = 22 425 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (119 100 000 х 20%) = 23 820 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, отложенный налоговый актив в размере (6 975 000 руб. х 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.

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 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 195 000 руб.\*(23).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20X3 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 195 000-00 |
| Кредит счета N | 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 N | 71802 | 4 725 000-00 |
| Кредит счета N | 60414 | 4 725 000-00\*(24) |
|  |  |  |
| Справочно: | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 10601 | 119 100 000-00 |
|  | 10610 | 23 820 000-00 |
|  | 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\*(1) | 0 | 0 |
| 60414 | 217 350 000 | 172 500 000\*(2) | 0 | 44 850 000 | 0 | 0 | 1 590 000\*(3) | 7 380 000\*(3) |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 23 820 000\*(4) | 1 590 000 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 538 650 000\*(5) | 427 500 000\*(6) | 111 150 000 | 0 | 0 | 23 820 000\*(7) | 1 590 000\*(7) | 0 |

\*(1) Расчет: 156 000 000 руб. х 20% = 31 200 000 руб.

\*(2) Расчет: 168 750 000 руб. + 3 750 000 руб. = 172 500 000 руб.; амортизация за три месяца - 1 250 000 руб. х 3 мес. = 3 750 000 руб.

\*(3) Расчет: 44 850 000 руб. х 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 20Х3 года.

\*(4) Расчет: 31 200 000 руб. - 7 380 000 руб. = 23 820 000 руб.

\*(5) Расчет: 756 000 000 руб. - 217 350 000 руб. = 538 650 000 руб.

\*(6) Расчет: 600 000 000 руб. - 172 500 000 руб. = 427 500 000 руб.

\*(7) Расчет: 111 150 000 руб. х 20% = 22 230 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (119 100 000 руб. х 20%) = 23 820 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, отложенный налоговый актив в размере (7 950 000 руб. х 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 20Х3 года.

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 размере 195 000 руб.\*(25).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания шести месяцев 20X3 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 195 000-00 |
| Кредит счета N | 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 N | 71802 | 4 725 000-00 |
| Кредит счета N | 60414 | 4 725 000-00\*(26) |
|  |  |  |
| Справочно: | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 10601 | 119 100 000-00 |
|  | 10610 | 23 820 000-00 |
|  | 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\*(1) | 0 | 0 |
| 60414 | 222 075 000 | 176 250 000\*(2) | 0 | 45 825 000 | 0 | 0 | 1 785 000\*(3) | 7 380 000\*(3) |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 23 820 000\*(4) | 1 785 000 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 533 925 000\*(5) | 423 750 000\*(6) | 110 175 000 | 0 | 0 | 23 820 000\*(7) | 1 785 000\*(7) | 0 |

\*(1) Расчет: 156 000 000 руб. х 20% = 31 200 000 руб.

\*(2) Расчет: 172 500 000 руб. + 3 750 000 руб. = 176 250 000 руб.; амортизация за три месяца - 1 250 000 руб. х 3 мес. = 3 750 000 руб.

\*(3) Расчет: 45 825 000 руб. х 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 20Х3 года.

\*(4) Расчет: 31 200 000 руб. - 7 380 000 руб. = 23 820 000 руб.

\*(5) Расчет: 756 000 000 руб. - 222 075 000 руб. = 533 925 000 руб.

\*(6) Расчет: 600 000 000 руб. - 176 250 000 руб. = 423 750 000 руб.

\*(7) Расчет: 110 175 000 руб. х 20% = 22 035 000 руб., в том числе отложенное налоговое обязательство в размере (119 100 000 руб. х 20%) = 23 820 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала, отложенный налоговый актив в размере (8 925 000 руб. х 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 20Х3 года.

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 размере 195 000 руб.\*(27).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания девяти месяцев 20X3 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 195 000-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х3 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 20Х3 года составила 530 775 000 руб.

Отражение в бухгалтерском учете реализации основного средства по состоянию на 30 ноября 20Х3 года:

отражение начисленной амортизации по объекту основных средств за четвертый квартал 20Х3 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802 | 3 150 000-00 |
| Кредит счета N | 60414 | 3 150 000-00\*(28) |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61209 | 756 000 000-00 |
| Кредит счета N | 60401 | 756 000 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 60414 | 225 225 000-00 |
| Кредит счета N | 61209\*(29) | 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 N | 61209 | 532 000 000-00 |

отражение финансового результата от реализации основного средства:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61209 | 1 225 000-00 |
| Кредит счета N | 71801\*(30) | 1 225 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10601 | 23 820 000-00 |
| Кредит счета N | 10610 | 23 820 000-00 |
|  |  |  |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10601 | 95 280 000-00 |
| Кредит счета N | 10801\*(31) | 95 280 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х3 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х3 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 22 035 000 руб.\*(32).

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 20Х3 год:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 22 035 000-00 |
| Кредит счета N | 73003 | 22 035 000-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20Х3 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 |
| 72901 | 810 | 1 225 000-00 |  |
| 72902 | 810 | 17 325 000-00 |  |
| 73003 | 810 | 22 620 000-00 |  |

Остаток по счетам N 718 "Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности" и N 719 "Налог на прибыль" перенесен на счета N 729 "Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности прошлого года" и N 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 31.12.20Х1 по 30.09.20Х3.

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

30 июня 20Х4 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 20Х4 года составила 398 750 000 руб.\*(33). 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 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 20Х3 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 N | 71802 | 4 725 000-00 |
| Кредит счета N | 60414 | 4 725 000-00\*(34) |

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 20Х3 год:

уменьшение амортизации объекта основных средств в результате уценки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 60414 | 52 800 000-00\*(35) |
| Кредит счета N | 10601 | 52 800 000-00 |

и одновременно уменьшение стоимости объекта основных средств в результате уценки:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10601 | 171 900 000-00\*(36) |
| Кредит счета N | 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 N | 72902 | 4 100 000-00\*(37) |
| Кредит счета N | 60401 | 4 100 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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\*(38) |
|  | 73003 | 585 000-00 |

Остаток по счетам N 718 "Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности" и N 719 "Налог на прибыль" перенесен на счета N 729 "Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности прошлого года" и N 730 "Налог на прибыль прошлого года".

Ежемесячная амортизация с учетом произведенной переоценки (уценки) основного средства составляет 1 208 333 руб.\*(39).

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\*(1) | 0 |
| 60414 | 174 000 000 | 180 000 000\*(2) | 6 000 000 | 0 | 1 200 000\*(3) | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 2 800 000\*(4) | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 406 000 000\*(5) | 420 000 000\*(6) | 0 | 14 000 000 | 0 | 0 | 2 800 000\*(7) |  |

\*(1) Расчет: 20 000 000 руб. х 20% = 4 000 000 руб.

\*(2) Расчет: 176 250 000 руб. + 3 750 000 руб. = 180 000 000 руб.; амортизация за три месяца - 1 250 000 руб. х 3 мес. = 3 750 000 руб.

\*(3) Расчет: 6 000 000 руб. х 20% = 1 200 000 руб.

\*(4) Расчет: 4 000 000 руб. - 1 200 000 руб. = 2 800 000 руб.

\*(5) Расчет: 580 000 000 руб. - 174 000 000 руб. = 406 000 000 руб.

\*(6) Расчет: 600 000 000 руб. - 180 000 000 руб. = 420 000 000 руб.

\*(7) Расчет: 14 000 000 руб. х 20% = 2 800 000 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х3 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х3 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 23 820 000 руб.\*(40) и (увеличение) отложенного налогового актива в размере 1 015 000 руб.\*(41).

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 20X3 год:

в добавочном капитале:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 23 820 000-00 |
| Кредит счета N | 10610 | 23 820 000-00 |

на счетах по учету финансового результата (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 1 015 000-00 |
| Кредит счета N | 73003 | 1 015 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 2 800 000-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х4 года (в данном примере начисленная амортизация отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802 | 3 625 000-00 |
| Кредит счета N | 60414 | 3 625 000-00\*(42) |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х4 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\*(1) | 0 |
| 60414 | 177 625 000 | 183 750 000\*(2) | 6 125 000 | 0 | 1 225 000\*(3) | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 2 775 000\*(4) | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 402 375 000\*(5) | 416 250 000\*(6) | 0 | 13 875 000 | 0 | 0 | 2 775 000\*(7) |  |

\*(1) Расчет: 20 000 000 руб. х 20% = 4 000 000 руб.

\*(2) Расчет: 180 000 000 руб. + 3 750 000 руб. = 183 750 000 руб.; амортизация за три месяца - 1 250 000 руб. х 3 мес. = 3 750 000 руб.

\*(3) Расчет: 6 125 000 руб. х 20% = 1 225 000 руб.

\*(4) Расчет: 4 000 000 руб. - 1 225 000 руб. = 2 775 000 руб.

\*(5) Расчет: 580 000 000 руб. - 177 625 000 руб. = 402 375 000 руб.

\*(6) Расчет: 600 000 000 руб. - 183 750 000 руб. = 416 250 000 руб.

\*(7) Расчет: 13 875 000 руб. х 20% = 2 775 000 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х4 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х3 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 25 000 руб.\*(43).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20Х4 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71902 | 25 000-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х4 года:

отражение начисленной амортизации по объекту основных средств за второй квартал 20Х4 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802 | 3 625 000-00 |
| Кредит счета N | 60414 | 3 625 000-00\*(44) |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61209 | 580 000 000-00 |
| Кредит счета N | 60401 | 580 000 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 60414 | 181 250 000-00 |
| Кредит счета N | 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 N | 61209 | 395 000 000-00 |

отражение финансового результата от реализации основного средства:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802 | 3 750 000-00 |
| Кредит счета N | 61209 | 3 750 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 61702 | 2 775 000-00 |
|  | 71802 | 11 000 000-00\*(45) |
|  | 71902 | 25 000-00 |

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х4 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\* | 0 | 17 500 000 | 0 | 0 | 3 500 000\*\* | 0 |

\* 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.

\*\* Расчет: 17 500 000 руб. х 20% = 3 500 000 руб.

Операция по реализации основного средства с получением убытка приводит 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 20Х4 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х4 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 725 000 руб.\*(46).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания шести месяцев 20Х4 года (используется счет N 71902 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 725 000-00 |
| Кредит счета N | 71902 | 725 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71902 | 700 000-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х4 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 | 17 340 909\* | 0 | 17 340 909 | 0 | 0 | 3 468 182\*\* | 0 |

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



\*\* Расчет: 17 340 909 руб. х 20% = 3 468 182 руб.

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 20Х4 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х4 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 31 818 руб.\*(47).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания 9 месяцев 20Х4 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71903 | 31 818-00 |
| Кредит счета N | 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 |
| 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 20Х4 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\* | 0 | 17 181 818 | 0 | 0 | 3 436 364\*\* | 0 |

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



\*\* Расчет: 17 181 818 руб. х 20% = 3 436 364 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х4 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х4 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 31 818 руб.\*(48).

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 N | 73003 | 31 818-00 |
| Кредит счета N | 61702 | 31 818-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20Х4 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 |
| 61702 | 810 | 3 436 364-00 |  |
| 72902 | 810 | 11 000 000-00 |  |
| 73003 | 810 | 636 364-00 |  |

Остаток по счетам N 718 "Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности" и N 719 "Налог на прибыль" перенесен на счета N 729 "Доходы и расходы, связанные с обеспечением деятельности прошлого года" и N 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, имеющихся в наличии для продажи

По состоянию на 31 декабря 20Х1 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 20Х1 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, имеющихся в наличии для продажи, по состоянию на 31 декабря 20Х1 года составила 8 050 000 руб., а по состоянию на 31 марта 20Х2 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 20Х1 год:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 50727\*(49) | 50 000-00 |
| Кредит счета N | 10603\*(50) | 50 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 10603 | 50 000-00 |
|  | 50705\*(51) | 8 000 000-00 |
|  | 50727 | 50 000-00 |

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 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\*(1) | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 10 000 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 8 050 000\*(2) | 8 000 000\*(3) | 50 000 | 0 | 0 | 10 000\*(4) | 0 | 0 |

\*(1) Расчет: 50 000 руб. х 20% = 10 000 руб.

\*(2) Расчет: 8 000 000 руб. + 50 000 руб. = 8 050 000 руб.

\*(3) Расчет: 8 000 000 руб. + 0 руб. = 8 000 000 руб.

\*(4) Расчет: 50 000 руб. х 20% = 10 000 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 10 000 руб.\*(52)

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства в добавочном капитале в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20Х1 год:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10610 | 10 000-00 |
| Кредит счета N | 61701 | 10 000-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20Х1 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, имеющихся в наличии для продажи, за первый квартал 20Х2 года (в данном примере переоценка отражается в бухгалтерском учете условно в целом за квартал):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10603 | 50 000-00 |
| Кредит счета N | 50727 | 50 000-00 |

и одновременно

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10605\*(53) | 100 000-00 |
| Кредит счета N | 50722\*(54) | 100 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 10605 | 100 000-00 |
|  | 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 20Х2 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\*(1) |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 0 | 20 000 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 7 900 000\*(2) | 8 000 000\*(3) | 0 | 100 000 | 0 | 0 | 0 | 20 000\*(4) |

\*(1) Расчет: 100 000 руб. х 20% = 20 000 руб.

\*(2) Расчет: 8 000 000 руб. - 100 000 руб. = 7 900 000 руб.

\*(3) Расчет: 8 000 000 руб. - 0 руб. = 8 000 000 руб.

\*(4) Расчет: 100 000 руб. х 20% = 20 000 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 10 000 руб.\*(55) и (увеличение) отложенного налогового актива в размере 20 000 руб.\*(56).

Отражение в бухгалтерском учете отложенного налогового актива в добавочном капитале не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20Х2 года (используются счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" и N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" в связи с наличием на них остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 30 000-00 |
| Кредит счета N | 10610 | 30 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10610 | 20 000-00 |
| Кредит счета N | 10609 | 20 000-00 |

и одновременно

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 20 000-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х2 года:

изменения отложенного налогового обязательства:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 10 000-00 |
| Кредит счета N | 10610 | 10 000-00 |

изменения отложенного налогового актива:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 20 000-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х2 года составила 7 870 000 руб.

25 апреля 20Х2 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 20Х2 года:

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10605 | 30 000-00 |
| Кредит счета N | 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 N | 61210\*(57) | 8 000 000-00 |
| Кредит счета N | 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 N | 50722 | 130 000-00 |
| Кредит счета N | 61210 | 130 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счетов по учету денежных средств и расчетов | | 7 870 000-00 |
| Кредит счета N | 61210 | 7 870 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802 | 130 000-00 |
| Кредит счета N | 10605 | 130 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 10609 | 20 000-00 |
|  | 61702 | 20 000-00 |
|  | 71802 | 130 000-00 |

По оценкам руководства организации в 20Х3 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 20Х2 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 | 10 |
| Операция | 0 | 130 000 | 0 | 130 000 | 0 | 0 | 0 | 0 | 26 000\* |

\* Расчет: 130 000 руб. х 20% = 26 000 руб.

Операция по реализации долевых ценных бумаг, имеющихся 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 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива, отражаемого на счетах по учету добавочного капитала, в размере 20 000 руб.\*(58) и (увеличение) отложенного налогового актива по перенесенному на будущее убытку в размере 26 000 руб.\*(59).

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 20Х2 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10609 | 20 000-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х2 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61703 | 26 000-00 |
| Кредит счета N | 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 |  |

В 20Х3 году организацией была получена достаточная налогооблагаемая прибыль, в отношении которой можно погасить убыток, полученный в 20Х2 году.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Справочно: | N 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 20Х3 год:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 73002 | 26 000-00 |
| Кредит счета N | 61703 | 26 000-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20Х3 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 N 730 "Налог на прибыль прошлого года" представлен до его переноса на счет N 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 20Х2 год по действующей налоговой ставке по налогу на прибыль в размере 20%.

В конце 20Х2 года приняты поправки к Налоговому кодексу, в соответствии с которыми с 1 января 20Х3 года будет действовать новая налоговая ставка в размере 18%.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Справочно: | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 10610 | 160 000-00 |
|  | 61701 | 200 000-00 |
|  | 61703 | 10 000-00 |
|  | 73002 | 30 000-00\*(60) |

В связи с изменением налоговой ставки по налогу на прибыль производится расчет изменения (уменьшения) отложенного налогового обязательства в размере 20 000 руб.\*(61) и (уменьшения) отложенного налогового актива по перенесенному на будущее убытку в размере 1 000 руб.\*(62).

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 20Х2 год:

отложенного налогового обязательства на счетах по учету добавочного капитала:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 16 000-00\*(63) |
| Кредит счета N | 10610 | 16 000-00 |

отложенного налогового обязательства на счетах по учету финансового результата:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 4 000-00\*(64) |
| Кредит счета N | 73002 | 4 000-00 |

отложенного налогового актива по перенесенному на будущее убытку:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 73002 | 1 000-00 |
| Кредит счета N | 61703 | 1 000-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20Х2 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 |
| 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 20Х1 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 N 104/1341) со сроком платежа 29 декабря 20Х1 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 20Х1 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 20Х1 года, и об обращении одного из кредиторов с иском в арбитражный суд о признании организации "Б" банкротом.

30 сентября 20Х1 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 20Х1 года вексель был предъявлен к оплате организации "Б", которая не совершила платеж по вышеуказанному векселю.

31 декабря 20Х1 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 N 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 N 104/1341).

Сформированный организацией "А" резерв под обесценение долговых обязательств по векселю, не оплаченному в срок и опротестованному, на 31.12.20Х1 года составил 33 000 000 руб., на 31.03.20Х2 года - 42 000 000 руб.

Отражение в бухгалтерском учете в отношении приобретенного векселя по состоянию за 30 сентября 20Х1 года:

начисленного дисконта:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 51414\*(65) | 883 495-00 |
| Кредит счета N | 71001\*(66) | 883 495-00\*(67) |

резерва под обесценение долговых обязательств:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71202\*(68) | 12 000 000-00 |
| Кредит счета N | 51422\*(69) | 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.

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: | N 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 20Х1 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\* | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 2 400 000 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 23 883 495\*\* | 35 883495 | 0 | 12 000 000 | 0 | 0 | 2 400 000\*\*\* | 0 |

\* Расчет: 12 000 000 руб. х 20% = 2 400 000 руб.

\*\* Расчет: 35 883 495 руб. - 12 000 000 руб. = 23 883 495 руб.

\*\*\* Расчет: 12 000 000 руб. х 20% = 2 400 000 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 2 400 000 руб.\*(70).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания девяти месяцев 20Х1 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 2 400 000-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х1 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 51414 | 2 106 796-00 |
| Кредит счета N | 71001 | 2 106 796-00\*(71) |

Отражение в бухгалтерском учете начисленного дисконта по состоянию на 30 ноября 20Х1 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 51414 | 2 038 835-00 |
| Кредит счета N | 71001 | 2 038 835-00\*(72) |

Отражение в бухгалтерском учете по состоянию на 29 декабря 20Х1 года:

начисленного дисконта:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 51414 | 1 970 874-00 |
| Кредит счета N | 71001 | 1 970 874-00\*(73) |

Отражение в бухгалтерском учете по состоянию за 31 декабря 20Х1 года:

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71202 | 21 000 000-00\*(74) |
| Кредит счета N | 51422 | 21 000 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х1 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\* | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 6 600 000 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 9 000 000\*\* | 42 000 000 | 0 | 33 000 000 | 0 | 0 | 6 600 000\*\*\* | 0 |

\* Расчет: 33 000 000 руб. х 20% = 6 600 000 руб.

\*\* Расчет: 42 000 000 руб. - 33 000 000 руб. = 9 000 000 руб.

\*\*\* Расчет: 33 000 000 руб. х 20% = 6 600 000 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 4 200 000 руб.\*(75).

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 20Х1 год:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 4 200 000-00 |
| Кредит счета N | 73003 | 4 200 000-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации "А" на 31 декабря 20Х1 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 N 710 "Процентные доходы", N 712 "Доходы от восстановления и расходы по формированию резервов под обесценение по финансовым активам, приносящим процентный доход", 719 "Налог на прибыль" перенесен на счета N 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 N 730 "Налог на прибыль прошлого года".

Отражение в бухгалтерском учете по состоянию на 31 марта 20Х2 года доначисления резерва под обесценение долговых обязательств, сформированного в отношении векселя, не оплаченного в срок и опротестованного:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71202 | 9 000 000-00 |
| Кредит счета N | 51422 | 9 000 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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\* | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 8 400 000 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 0\*\* | 42 000 000 | 0 | 42 000 000 | 0 | 0 | 8 400 000\*\*\* | 0 |

\* Расчет: 42 000 000 руб. х 20% = 8 400 000 руб.

\*\* Расчет: 42 000 000 руб. - 42 000 000 руб. = 0 руб.

\*\*\* Расчет: 42 000 000 руб. х 20% = 8 400 000 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за 1 квартал 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 1 800 000 руб.\*(76).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20Х2 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 1 800 000-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х2 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 30.06.20Х2 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 20Х2 года списания безнадежной задолженности по векселю за счет резерва под обесценение долговых обязательств:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 51422 | 42 000 000-00 |
| Кредит счета N | 51414 | 42 000 000-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 8 400 000 руб.\*(77).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20Х2 года (используется счет N 71903 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71903 | 8 400 000-00 |
| Кредит счета N | 61702 | 8 400 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71902 | 6 600 000-00 |
| Кредит счета N | 71903 | 6 600 000-00 |

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 |
| 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 20Х1 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 20Х2 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 20Х2 года.

25 февраля 20Х2 года долговые обязательства, удерживаемые до погашения, в том числе процентный доход, не были погашены эмитентом. 31 марта 20Х2 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.\*(78)

20 июня 20Х2 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, удерживаемым до погашения, по состоянию на 30 ноября 20Х1 года:

начисленного процентного дохода:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 50308\*(79) | 19 233-00\*(80) |
| Кредит счета N | 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 20Х1 года:

начисленного процентного дохода:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 50308 | 99 370-00\*(81) |
| Кредит счета N | 71001 | 99 370-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х1 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 | 13 118 603 | 13 118 603 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20Х1 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 N 710 "Процентные доходы" перенесен на счет N 721 "Процентные доходы прошлого года".

Отражение в бухгалтерском учете по долговым обязательствам, удерживаемым до погашения, по состоянию за 31 января 20Х2 года:

начисленного процентного дохода:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 50308 | 99 370-00\*(82) |
| Кредит счета N | 71001 | 99 370-00 |

Отражение в бухгалтерском учете по долговым обязательствам, удерживаемым до погашения, по состоянию на 25 февраля 20Х2 года:

начисленного процентного дохода:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 50308 | 76 931-00\*(83) |
| Кредит счета N | 71001 | 76 931-00 |

Отражение в бухгалтерском учете по долговым обязательствам, удерживаемым до погашения, по состоянию на 31 марта 20Х2 года:

резерва под обесценение долговых обязательств, удерживаемых до погашения:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71202 | 13 294 904-00 |
| Кредит счета N | 50323\*(84) | 13 294 904-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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\*(1) | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 2 658 981 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 0\*(2) | 13 294 904\*(3) | 0 | 13 294 904 | 0 | 0 | 2 658 981\*(4) | 0 |

\*(1) Расчет: 13 294 904 руб. х 20% = 2 658 981 руб.

\*(2) Расчет: 13 294 904 руб. - 13 294 904 руб. = 0 руб.

\*(3) Расчет: 13 294 904 руб. - 0 руб. = 13 294 904 руб.

\*(4) Расчет: 13 294 904 руб. х 20% = 2 658 981 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 2 658 981 руб.\*(85).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20Х2 год:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 2 658 981-00 |
| Кредит счета N | 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 20Х2 года:

восстановление резерва под обесценение долговых обязательств, удерживаемых до погашения:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 50323 | 13 294 904-00 |
| Кредит счета N | 71202 | 13 294 904-00 |

погашение обязательства по облигациям:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 20501\*(86) | 13 294 904-00 |
| Кредит счета N | 50308 | 13 294 904-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 2 658 981 руб.\*(87).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20Х2 год:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71903 | 2 658 981-00 |
| Кредит счета N | 61702 | 2 658 981-00 |

# 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 31.12.20Х1 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 20Х2 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 31.03.20Х2 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 31.12.20Х1 (до момента расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 60305\*(88) | 17 379 950-00 |
|  | 60335\*(89) | 3 067 050-00 |
|  | 61702 | 3 900 000-00 |

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 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 |
| 60305 | 17 379 950 | 0 | 0 | 17 379 950 | 0 | 0 | 3 475 990\* | 0 |
| 60335 | 3 067 050 | 0 | 0 | 3 067 050 | 0 | 0 | 613 410\*\* | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 4 089 400 | 0 |

\* Расчет: 17 379 950 руб. х 20% = 3 475 990 руб.

\*\* Расчет: 3 067 050 руб. х 20% = 613 410 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 189 400 руб.\*(90).

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 20Х1 год:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 189 400-00 |
| Кредит счета N | 73003 | 189 400-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации на 31 декабря 20Х1 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 |  |
| 61702 | 810 | 4 089 400-00 |  |
| 73003 | 810 | 4 089 400-00 |  |

Отражение в бухгалтерском учете за первый квартал 20Х2 года выплаты отпускных работникам, которым был предоставлен отпуск:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 60305 | 3 550 000-00 |
| Кредит счета N | 20501 | 3 550 000-00 |

и погашения задолженности по страховым взносам:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 60335 | 1 065 000-00 |
| Кредит счета N | 20501 | 1 065 000-00 |

Доначисление 31.03.20Х2 обязательства по оплате предстоящих отпусков работников:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802 | 2 277 550-00\*(91) |
| Кредит счета N | 60305 | 2 277 550-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71802 | 840 450-00\*(92) |
| Кредит счета N | 60335 | 840 450-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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 |
| 60305 | 16 107 500 | 0 | 0 | 16 107 500 | 0 | 0 | 3 221 500\* | 0 |
| 60335 | 2 842 500 | 0 | 0 | 2 842 500 | 0 | 0 | 568 500\*\* | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 3 790 000 | 0 |

\* Расчет: 16 107 500 руб. х 20% = 3 221 500 руб.

\*\* Расчет: 2 842 500 руб. х 20% = 568 500 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 299 400 руб.\*(93).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20Х2 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71902 | 299 400-00 |
| Кредит счета N | 61702 | 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 валюты 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 |  |
| 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 - 10.06.20Х1 года;

дата возврата займа - 31.12.20Х2 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 31.12.20Х2 года.

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| N п/п | Период | Проценты за период подлежат уплате не позднее |
| 1. | с 10.06.20Х1 по 30.06.20Х1 | 30.06.20Х1 |
| 2. | с 01.07.20Х1 по 30.09.20Х1 | 30.09.20Х1 |
| 3. | с 01.10.20Х1 по 31.12.20Х1 | 31.12.20Х1 |
| 4. | с 01.01.20Х2 по 31.03.20Х2 | 31.03.20Х2 |
| 5. | с 01.04.20Х2 по 30.06.20Х2 | 30.06.20Х2 |
| 6. | с 01.07.20Х2 по 30.09.20Х2 | 30.09.20Х2 |
| 7. | с 01.10.20Х2 по 31.12.20Х2 | 31.12.20Х2 |

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 10.06.20Х1 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 20Х2 года организация "Б" не осуществила платеж процентов по займу за период с 01.04.20Х2 по 30.06.20Х2, и организация "А" оценила данный факт как объективное свидетельство обесценения выданного займа. По состоянию на 30.06.20Х2 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 20Х2 организация "Б" не осуществила платеж процентов по займу за период с 01.07.20Х2 по 30.09.20Х2. Сумма резерва под обесценение выданного займа, рассчитанная в соответствии с утвержденным стандартом экономического субъекта не изменилась.

По состоянию на 31 декабря 20Х2 организация "Б" не осуществила платеж процентов по займу за период с 01.10.20Х2 по 31.12.20Х2 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 20Х3 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 20Х3 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. |
| 10.06.20Х1 | 100 100 000-00 | 100 100 000-00 | - |
| 30.06.20Х1 | 100 800 627-00 | 100 088 298-00 | - |
| 30.09.20Х1 | 103 351 652-00 | 100 074 940-00 | - |
| 31.12.20Х1 | 103 337 858-00 | 100 061 146-00 | - |
| 31.03.20Х2 | 103 251 572-00 | 100 046 093-00 | - |
| 30.06.20Х2  (до обесценения) | 103 272 049-00 | 103 272 049-00 | - |
| 30.06.20Х2  (с учетом обесценения) | 102 970 407-00 | 102 970 407-00 | 301 642-00 |
| 30.09.20Х2 | 106 327 732-00 | 106 327 732-00 | 301 642-00 |
| 31.12.20Х2  (до пересмотра суммы обесценения) | 109 794 520-00 | 109 794 520-00 | 301 642-00 |
| 31.12.20Х2  (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. |
| 10.06.20Х1 - 30.06.20Х1 | 11 702-00 |
| 01.07.20Х1 - 30.09.20Х1 | 13 358-00 |
| 01.10.20Х1 - 31.12.20Х1 | 13 794-00 |
| 01.01.20Х1 - 31.03.20Х2 | 15 053-00 |
| 01.04.20Х2 - 30.06.20Х2 | 15 140-00 |
| 01.07.20Х2 - 30.09.20Х2 | 15 228-00 |
| 01.10.20Х2 - 31.12.20Х2 | 15 725-00 |

Отражение в бухгалтерском учете 10.06.20Х1:

Выданного займа в момент перечисления денежных средств на счет заемщика:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 48501\*(94) | 100 000 000-00 |
| Кредит счета N | 20501 | 100 000 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 48505\*(95) | 100 000-00 |
| Кредит счета N | 48506\*(96) | 100 000-00 |

Перечисление денежных средств в погашение задолженности перед посредником:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 48506 | 100 000-00 |
| Кредит счета N | 20501 | 100 000-00 |

Отражение в бухгалтерском учете 30.06.20Х1:

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 N | 48502\*(97) | 712 329-00\*(98) |
| Кредит счета N | 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 N | 71003\*(99) | 11 702-00 |
| Кредит счета N | 48505 | 11 702-00 |

Получение платежа от заемщика в уплату процентов в соответствии с условиями договора:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 20501 | 712 329-00 |
| Кредит счета N | 48509\*(100) | 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 N | 48509 | 712 329-00 |
| Кредит счета N | 48502 | 712 329-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 48501 | 100 000 000-00 |
|  | 48505 | 88 298-00 |
|  | 71001 | 712 329-00 |
|  | 71003 | 11 702-00 |

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х1 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\* | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 17 660 | 0 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 100 088 298\*\* | 100 000 000 | 88 298\*\*\* | 0 | 17 660 | 0 | 0 | 0 |

\* Расчет: 88 298 руб. х 20% = 17 660 руб.

\*\* Расчет: 100 000 000 руб. + 88 298 руб. = 100 088 298 руб.

\*\*\* Расчет: 100 088 298 руб. - 100 000 000 руб. = 88 298 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 17 660 руб.\*(101).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20Х1 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71902 | 17 660-00 |
| Кредит счета N | 61701 | 17 660-00 |

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 | 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 30.09.20Х1:

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 N | 48502 | 3 276 712-00\*(102) |
| Кредит счета N | 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 N | 71003 | 13 358-00 |
| Кредит счета N | 48505 | 13 358-00 |

Получение платежа от заемщика в уплату процентов в соответствии с условиями договора:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 20501 | 3 276 712-00 |
| Кредит счета N | 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 N | 48509 | 3 276 712-00 |
| Кредит счета N | 48502 | 3 276 712-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х1 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\* | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 14 988 | 0 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 100 074 940\*\* | 100 000 000 | 74 940\*\*\* | 0 | 14 988 | 0 | 0 | 0 |

\* Расчет: 74 940 руб. х 20% = 14 988 руб.

\*\* Расчет: 100 000 000 руб. + 74 940 руб. = 100 074 940 руб.

\*\*\* Расчет: 100 074 940 руб. - 100 000 000 руб. = 74 940 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 2 672 руб.\*(103).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания третьего квартала 20Х1 года (используются счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" и N 71902 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" в связи с наличием на них остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 2 672-00 |
| Кредит счета N | 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 31.12.20Х1:

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 N | 48502 | 3 276 712-00\*(104) |
| Кредит счета N | 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 N | 71003 | 13 794-00 |
| Кредит счета N | 48505 | 13 794-00 |

Получение платежа от заемщика в уплату процентов в соответствии с условиями договора:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 20501 | 3 276 712-00 |
| Кредит счета N | 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 N | 48509 | 3 276 712-00 |
| Кредит счета N | 48502 | 3 276 712-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х1 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\* | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 12 229 | 0 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 100 061 146\*\* | 100 000 000 | 61 146\*\*\* | 0 | 12 229 | 0 | 0 | 0 |

\* Расчет: 61 146 руб. х 20% = 12 229 руб.

\*\* Расчет: 100 000 000 руб. + 61 146 руб. = 100 061 146 руб.

\*\*\* 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 20Х1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 2 759 руб.\*(105).

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 20Х1 год (используются счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" и N 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 N | 61701 | 2 759-00 |
| Кредит счета N | 73002 | 2 759-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации "А" на 31.12.20Х1 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 N 710 "Процентные доходы" и N 719 "Налог на прибыль" перенесен на счета N 721 "Процентные доходы прошлого года" и N 730 "Налог на прибыль прошлого года".

Отражение в бухгалтерском учете 31.03.20Х2:

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 N | 48502 | 3 205 479-00\*(106) |
| Кредит счета N | 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 N | 71003 | 15 053-00 |
| Кредит счета N | 48505 | 15 053-00 |

Получение платежа от заемщика в уплату процентов в соответствии с условиями договора:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 20501 | 3 205 479-00 |
| Кредит счета N | 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 N | 48509 | 3 205 479-00 |
| Кредит счета N | 48502 | 3 205 479-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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 | 46 093 | 0 | 46 093 | 0 | 9 219\* | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 9 219 | 0 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 100 046 093\*\* | 100 000 000 | 46 093\*\*\* | 0 | 9 219 | 0 | 0 | 0 |

\* Расчет: 46 093 руб. х 20% = 9 219 руб.

\*\* Расчет: 100 000 000 руб. + 46 093 руб. = 100 046 093 руб.

\*\*\* Расчет: 100 046 093 руб. - 100 000 000 руб. = 46 093 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 3 011 руб.\*(107).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20Х2 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 3 011-00 |
| Кредит счета N | 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 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 30.06.20Х2:

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 N | 48502 | 3 241 096-00\*(108) |
| Кредит счета N | 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 N | 71003 | 15 140-00 |
| Кредит счета N | 48505 | 15 140-00 |

Формирование резерва под обесценение выданного займа:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71202 | 301 642-00 |
| Кредит счета N | 48510\*(109) | 301 642-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 |

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х2 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\*(1) | 0 | 0 | 0 |
| 48510 | 301 642 | 0 | 0 | 301 642 | 0 | 0 | 60 329\*(2) | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 54 138\*(3) | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 102 970 407\*(4) | 103 241 096\*(5) | 0 | 270 689\*(6) | 0 | 0 | 54 138\*(7) | 0 |

\*(1) Расчет: 30 953 руб. х 20% = 6 191 руб.

\*(2) Расчет: 301 642 руб. х 20% = 60 329 руб.

\*(3) Расчет: 60 329 руб. - 6 191 руб. = 54 138 руб.

\*(4) Расчет: 100 000 000 руб. + 3 241 096 руб. + 30 953 руб. - 301 642 руб. = 102 970 407 руб.

\*(5) Расчет: 100 000 000 руб. + 3 241 096 руб. = 103 241 096 руб.

\*(6) Расчет: 103 241 096 руб. - 102 970 407 руб. = 270 689 руб.

\*(7) Расчет: 270 689 руб. х 20% = 54 138 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 9 219 руб.\*(110) и (увеличение) отложенного налогового актива в размере 54 138 руб.\*(111).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20Х2 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 63 357-00 |
| Кредит счета N | 71903 | 63 357-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 54 138-00 |
| Кредит счета N | 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 30.09.20Х2:

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 N | 48502 | 3 276 712-00\*(112) |
| Кредит счета N | 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 N | 71003 | 15 228-00 |
| Кредит счета N | 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 N | 48507\*(113) | 95 840-00\*(114) |
| Кредит счета N | 71005\*(115) | 95 840-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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 | 6 517 808 | 6 517 808 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 48505 | 15 725 | 0 | 15 725 | 0 | 3 145\*(1) | 0 | 0 | 0 |
| 48507 | 95 840 | 0 | 95 840 | 0 | 19 168\*(2) | 0 | 0 | 0 |
| 48510 | 301 642 | 0 | 0 | 301 642 | 0 | 0 | 60 329\*(3) | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 38 016\*(4) | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 106 327 731\*(5) | 106 517 808\*(6) | 0 | 190 077\*(7) | 0 | 0 | 38 016\*(8) | 0 |

\*(1) Расчет: 15 725 руб. х 20% = 3 145 руб.

\*(2) Расчет: 95 840 руб. х 20% = 19 168 руб.

\*(3) Расчет: 301 642 руб. х 20% = 60 329 руб.

\*(4) Расчет: 60 329 руб. - 3 145 руб. - 19 168 руб. = 38 016 руб.

\*(5) Расчет: 100 000 000 руб. + 6 517 808 руб. + 15 725 руб. + 95 840 руб. - 301 642 руб. = 106 327 731 руб.

\*(6) Расчет: 100 000 000 руб. + 6 517 808 руб. = 106 517 808 руб.

\*(7) Расчет: 106 517 808 руб. - 106 327 731 руб. = 190 077 руб.

\*(8) Расчет: 190 077 руб. х 20% = 38 016 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 16 122 руб.\*(116).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания третьего квартала 20Х2 года (используются счета N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам" и N 71903 "Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" в связи с наличием на них остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71903 | 16 122-00 |
| Кредит счета N | 61702 | 16 122-00 |

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 | 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 31.12.20Х2:

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 N | 48502 | 3 276 712-00\*(117) |
| Кредит счета N | 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 N | 71003 | 15 725-00 |
| Кредит счета N | 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:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 48507 | 205 802-00\*(118) |
| Кредит счета N | 71005 | 205 802-00 |

Доначисление резерва под обесценение:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71202 | 61 458 758-00 |
| Кредит счета N | 48510 | 61 458 758-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х2 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\*(1) | 0 | 0 | 0 |
| 48510 | 61 760 400 | 0 | 0 | 61 760 400 | 0 | 0 | 12 352 080\*(2) | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 12 291 752\*(3) | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 48 335 762\*(4) | 109 794 520\*(5) | 0 | 61 458 758\*(6) | 0 | 0 | 12 291 752\*(7) | 0 |

\*(1) Расчет: 301 642 руб. х 20% = 60 328 руб.

\*(2) Расчет: 61 760 400 руб. х 20% = 12 352 080 руб.

\*(3) Расчет: 12 352 080 руб. - 60 328 руб. = 12 291 752 руб.

\*(4) Расчет: 100 000 000 руб. + 9 794 520 руб. + 301 642 руб. - 61 760 400 руб. = 48 335 762 руб.

\*(5) Расчет: 100 000 000 руб. + 9 794 520 руб. = 109 794 520 руб.

\*(6) Расчет: 109 794 520 руб. - 48 335 762 руб. = 61 458 758 руб.

\*(7) Расчет: 61 458 758 руб. х 20% = 12 291 752 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 12 253 736 руб.\*(119).

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 20Х2 год:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 12 253 736-00 |
| Кредит счета N | 73003 | 12 253 736-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации "А" на 31.12.20Х2 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 |  |
| 72302 | 810 | 61 760 400-00 |  |
| 73003 | 810 | 12 303 982-00 |  |

Остаток по счетам N 710 "Процентные доходы", N 712 "Доходы от восстановления и расходы по формированию резервов под обесценение по финансовым активам, приносящим процентный доход" и N 719 "Налог на прибыль" перенесен на счета N 721 "Процентные доходы прошлого года", N 723 "Доходы от восстановления и расходы по формированию резервов под обесценение по финансовым активам, приносящим процентный доход прошлого года" и N 730 "Налог на прибыль прошлого года".

Отражение в бухгалтерском учете 20.02.20Х3:

Списание суммы основного долга:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61209 | 100 000 000-00 |
| Кредит счета N | 48501 | 100 000 000-00 |

Списание суммы начисленных процентов:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61209 | 9 794 520-00 |
| Кредит счета N | 48502 | 9 794 520-00 |

Выручки от реализации права требования по договору займа:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 20501 | 70 000 000-00 |
| Кредит счета N | 61209 | 70 000 000-00 |

Финансового результата от реализации права требования по договору займа:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71502\*(120) | 39 794 520-00 |
| Кредит счета N | 61209 | 39 794 520-00 |

Восстановление резерва под обесценение:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 48510 | 61 760 400-00 |
| Кредит счета N | 71201 | 61 760 400-00 |

Списание суммы корректировки, увеличивающей процентные доходы при расчете амортизированной стоимости по договору займа:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71006\*(121) | 301 642-00 |
| Кредит счета N | 48507 | 301 642-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х3 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 |

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х3 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового актива в размере 12 291 752 руб.\*(122):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71902 | 12 291 752-00 |
| Кредит счета N | 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. |
| 10.06.20Х1 | 100 000 000-00 | 100 000 000-00 |
| 30.06.20Х1 | 100 703 770-00 | 99 991 441-00 |
| 30.09.20Х1 | 103 269 761-00 | 99 993 049-00 |
| 31.12.20Х1 | 103 271 422-00 | 99 994 710-00 |
| 31.03.20Х2 | 103 200 737-00 | 99 995 258-00 |
| 30.06.20Х2 | 103 237 497-00 | 103 237 497-00 |
| 30.09.20Х2 | 106 515 980-00 | 106 515 980-00 |
| 31.12.20Х2 | 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 10.06.20Х1:

Обязательства по займу в момент поступления денежных средств на счет:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 20501 | 100 000 000-00 |
| Кредит счета N | 43808\*(123) | 100 000 000-00 |

Отражение в бухгалтерском учете на 30.06.20Х1:

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 N | 71101\*(124) | 712 329-00\*(125) |
| Кредит счета N | 43809\*(126) | 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 N | 43821\*(127) | 8 559-00\*(128) |
| Кредит счета N | 71104\*(129) | 8 559-00 |

Осуществление платежа займодавцу в уплату процентов в соответствии с условиями договора займа:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 43809 | 712 329-00 |
| Кредит счета N | 20501 | 712 329-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х1 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\* | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 1 712 | 0 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 99 991 441\*\* | 100 000 000 | 8 559\*\*\* | 0 | 1 712 | 0 | 0 | 0 |

\* Расчет: 8 559 руб. х 20% = 1 712 руб.

\*\* Расчет: 100 000 000 руб. - 8 559 руб. = 99 991 441 руб.

\*\*\* Расчет: 100 000 000 руб. - 99 991 441 руб. = 8 559 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 1 712 руб.\*(130).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20Х1 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71902 | 1 712-00 |
| Кредит счета N | 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 30.09.20Х1:

Процентных расходов за третий квартал 20Х1 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 N | 71101 | 3 276 712-00\*(131) |
| Кредит счета N | 43809 | 3 276 712-00 |

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используются счета N 43821 "Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости" и N 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 N | 71104 | 1 608-00\*(132) |
| Кредит счета N | 43821 | 1 608-00 |

Осуществление платежа займодавцу в уплату процентов в соответствии с условиями договора займа:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 43809 | 3 276 712-00 |
| Кредит счета N | 20501 | 3 276 712-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х1 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\* | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 1 390 | 0 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 99 993 049\*\* | 100 000 000 | 6 951\*\*\* | 0 | 1 390 | 0 | 0 | 0 |

\* Расчет: 6 951 руб. х 20% = 1 390 руб.

\*\* Расчет: 100 000 000 руб. - 6 951 руб. = 99 993 049 руб.

\*\*\* Расчет: 100 000 000 руб. - 99 993 049 руб. = 6 951 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 322 руб.\*(133).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания третьего квартала 20Х1 года (используются счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" и N 71902 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" в связи с наличием на них остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 322-00 |
| Кредит счета N | 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 31.12.20Х1:

Процентных расходов за четвертый квартал 20Х1 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 N | 71101 | 3 276 712-00\*(134) |
| Кредит счета N | 43809 | 3 276 712-00 |

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используются счета N 43821 "Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости" и N 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 N | 71104 | 1 661-00\*(135) |
| Кредит счета N | 43821 | 1 661-00 |

Осуществление платежа займодавцу в уплату процентов в соответствии с условиями договора займа:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 43809 | 3 276 712-00 |
| Кредит счета N | 20501 | 3 276 712-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 20Х1 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 | 5 290 | 0 | 5 290 | 0 | 1 058\* | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 1 058 | 0 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 99 994 710\*\* | 100 000 000 | 5 290\*\*\* | 0 | 1 058 | 0 | 0 | 0 |

\* Расчет: 5 290 руб. х 20% = 1 058 руб.

\*\* Расчет: 100 000 000 руб. - 5 290 руб. = 99 994 710 руб.

\*\*\* Расчет: 100 000 000 руб. - 99 994 710 руб. = 5 290 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 332 руб.\*(136).

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 20Х1 год (используются счета N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" и N 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 N | 61701 | 332-00 |
| Кредит счета N | 73002 | 332-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации "Б" на 31.12.20Х1 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 |  |
| 73002 | 810 | 1 058-00 |  |

Остаток по счетам N 711 "Процентные расходы" и N 719 "Налог на прибыль" перенесен на счета N 722 "Процентные расходы прошлого года" и N 730 "Налог на прибыль прошлого года".

Отражение в бухгалтерском учете 31.03.20Х2:

Процентных расходов за первый квартал 20Х2 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 N | 71101 | 3 205 479-00\*(137) |
| Кредит счета N | 43809 | 3 205 479-00 |

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используется счет N 43821 "Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71103\*(138) | 548-00\*(139) |
| Кредит счета N | 43821 | 548-00 |

Осуществление платежа займодавцу в уплату процентов в соответствии с условиями договора займа:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 43809 | 3 205 479-00 |
| Кредит счета N | 20501 | 3 205 479-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 |

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за 1 квартал 20Х2 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\* | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 948 | 0 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 99 995 258\*\* | 100 000 000 | 4 742\*\*\* | 0 | 948 | 0 | 0 | 0 |

\* Расчет: 4 742 руб. х 20% = 948 руб.

\*\* Расчет: 100 000 000 руб. - 4 742 руб. = 99 995 258 руб.

\*\*\* Расчет: 100 000 000 руб. - 99 995 258 руб. = 4 742 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 110 руб.\*(140).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания первого квартала 20Х2 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 110-00 |
| Кредит счета N | 71903 | 110-00 |

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 | 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 30.06.20Х2:

Процентных расходов за второй квартал 20Х2 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 N | 71101 | 3 241 096-00\*(141) |
| Кредит счета N | 43809 | 3 241 096-00 |

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используется счет N 43821 "Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71103 | 1 143-00\*(142) |
| Кредит счета N | 43821 | 1 143-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 |

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за 2 квартал 20Х2 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\*(1) | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 720 | 0 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 103 237 497\*(2) | 103 241 096\*(3) | 3 599\*(4) | 0 | 720 | 0 | 0 | 0 |

\*(1) Расчет: 3 599 руб. х 20% = 720 руб.

\*(2) Расчет: 100 000 000 руб. + 3 241 096 руб. - 3 599 руб. = 103 237 497 руб.

\*(3) Расчет: 100 000 000 руб. + 3 241 096 руб. = 103 241 096 руб.

\*(4) Расчет: 103 241 096 руб. - 103 237 497 руб. = 3 599 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за первый квартал 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 228 руб.\*(143)

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания второго квартала 20Х2 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 228-00 |
| Кредит счета N | 71903 | 228-00 |

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 |  |
| 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 30.09.20Х2:

Процентных расходов за третий квартал 20Х2 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 N | 71101 | 3 276 712-00\*(144) |
| Кредит счета N | 43809 | 3 276 712-00 |

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используется счет N 43821 "Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71103 | 1 771-00\*(145) |
| Кредит счета N | 43821 | 1 771-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N 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 |
|  | 71103 | 3 462-00 |
|  | 71903 | 338-00 |

Выдержка из ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х2 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 | 6 517 808 | 6 517 808 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 43821 | 1 828 | 0 | 1 828 | 0 | 366\*(1) | 0 | 0 | 0 |
| Итого |  |  |  |  | 0 | 0 | 0 | 0 |
| или |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 106 515 980\*(2) | 106 517 808\*(3) | 1 828\*(4) | 0 | 366 | 0 | 0 | 0 |

\*(1) Расчет: 1 828 руб. х 20% = 366 руб.

\*(2) Расчет: 100 000 000 руб. + 6 517 808 руб. - 1 828 руб. = 106 515 980 руб.

\*(3)2 Расчет: 100 000 000 руб. + 6 517 808 руб. = 106 517 808 руб.

\*(4) Расчет: 106 517 808 руб. - 106 515 980 руб. = 1 828 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 354 руб.\*(146).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания третьего квартала 20Х2 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 354-00 |
| Кредит счета N | 71903 | 354-00 |

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 |  |
| 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 31.12.20Х2:

Процентных расходов за четвертый квартал 20Х2 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 N | 71101 | 3 276 712-00\*(147) |
| Кредит счета N | 43809 | 3 276 712-00 |

Суммы корректировки, увеличивающей процентные расходы при расчете амортизированной стоимости обязательства по договору займа с применением ЭСП (используется счет N 43821 "Корректировки, уменьшающие процентные расходы при расчете амортизированной стоимости" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71103 | 1 828-00\*(148) |
| Кредит счета N | 43821 | 1 828-00 |
|  |  |  |
| Справочно: | N счета | Остаток по счету (руб.) |
|  | 43808 | 100 000 000-00 |
|  | 43809 | 9 794 520-00 |
|  | 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 20Х2 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\* | 109 794 520\*\* | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

\* Расчет: 100 000 000 руб. + 9 794 520 руб. = 109 794 520 руб.

\*\* Расчет: 100 000 000 руб. + 9 794 520 руб. = 109 794 520 руб.

На основании данных ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х2 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х2 года в бухгалтерском учете отражается изменение (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 366 руб.\*(149).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового актива не позднее 30 календарных дней со дня окончания четвертого квартала 20Х2 года (используется счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 366-00 |
| Кредит счета N | 71903 | 366-00 |

Остатки по счетам бухгалтерского учета организации "Б" на 31.12.20Х2 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 N 711 "Процентные расходы" и N 719 "Налог на прибыль" перенесен на счета N 722 "Процентные расходы прошлого года" и N 730 "Налог на прибыль прошлого года".

# Пример 9. Бухгалтерский учет отложенного налога на прибыль за 20Х1 год по результатам операций примеров 1-8

Сводная ведомость расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х1 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 (ОНА) |
| 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. 8 | 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 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 17 660 руб.\*(150).

Отражение в бухгалтерском учете изменения отложенного налогового обязательства не позднее 30 календарных дней со дня окончания шести месяцев 20Х1 года:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 71902 | 17 660-00 |
| Кредит счета N | 61701 | 17 660-00 |

Сводная ведомость расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х1 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 (ОНА) |
| 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. 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 |
| 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\* | 0 | 0 |

\* Расчет: 2 400 000 руб. - 14 988 руб. = 2 385 012 руб.

На основании данных сводной ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за шесть месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 2 385 012 руб.\*(151) и (уменьшение) отложенного налогового обязательства в размере 17 660 руб.\*(152).

Отражение в бухгалтерском учете не позднее 30 календарных дней со дня окончания девяти месяцев 20Х1 года

изменения отложенного налогового обязательства (используются счет N 61701 "Отложенное налоговое обязательство" и N 71902 "Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль" в связи с наличием на них остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61701 | 17 660-00 |
| Кредит счета N | 71902 | 17 660-00 |

изменения отложенного налогового актива:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 2 385 012-00 |
| Кредит счета N | 71903 | 2 385 012-00 |

Сводная ведомость расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 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 (ОНА) |
| 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\* | 10 677 171\*\* | 0 | 0 |

\* Расчет: отложенное налоговое обязательство 48 010 000 руб. - 12 000 000 руб. = 36 010 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала.

\*\* Расчет: отложенный налоговый актив 10 689 400 руб. - 12 229 руб. = 10 677 171 руб. относится на счета по учету финансового результата.

На основании данных сводной ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за двенадцать месяцев 20Х1 года с учетом расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов за девять месяцев 20Х1 года в бухгалтерском учете отражается изменение (увеличение) отложенного налогового актива в размере 8 292 159 руб.\*(153) и (увеличение) отложенного налогового обязательства в размере 36 010 000 руб.\*(154).

Отражение в бухгалтерском учете в период отражения в бухгалтерском учете событий после отчетной даты, то есть в период до даты составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, за 20Х1 год:

изменения отложенного налогового актива на счетах по учету финансового результата:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 8 292 159-00 |
| Кредит счета N | 73003 | 8 292 159-00 |

изменения отложенного налогового обязательства в добавочном капитале (используется счет N 61702 "Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам" в связи с наличием на нем остатка):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 10610 | 36 010 000-00 |
| Кредит счета N | 61702 | 36 010 000-00 |

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Оборот по счету (руб.) |
| Дебет счета N | 61702 | 25 332 829-00 |
| Кредит счета N | 61701 | 25 332 829-00 |

Аналитический учет по счету N 10610 "Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль" (N 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 N 10601 "Прирост стоимости основных средств при переоценке" и N 10603 "Положительная переоценка ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи" (N 10605 "Отрицательная переоценка ценных бумаг, имеющихся 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, имеющихся 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 20Х1 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.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\*(1) Расчет: (600 000 000 руб. 40 лет х 10 лет) = 150 000 000 руб.



\*(2) Счет N 60401 "Основные средства (кроме земли)"

\*(3) Расчет: 840 000 000 руб. - 600 000 000 руб. = 240 000 000 руб.

\*(4) Счет N 10601 "Прирост стоимости основных средств при переоценке"

\*(5) Счет N 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. х 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.



\*(8) Расчет: 36 000 000 руб. - 0 руб. = 36 000 000 руб.

\*(9) Счет N 71802 "Расходы, связанные с обеспечением деятельности"

\*(10) Расчет: 1 750 000 руб. х 3 мес. = 5 250 000 руб.

\*(11) 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.

\*(12) Расчет: 1 750 000 руб. х 3 мес. = 5 250 000 руб.

\*(13) 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.

\*(14) Расчет: 1 750 000 руб. х 3 мес. = 5 250 000 руб.

\*(15) 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.

\*(16) Расчет: 1 750 000 руб. х 3 мес. = 5 250 000 руб.

\*(17) Расчет: коэффициент пересчета - 756 000 000 руб. 840 000 000 руб. = 0,9; изменение суммы ранее начисленной амортизации - 231 000 000 руб. х 0,9 - 231 000 000 руб. = - 23 100 000 руб.



\*(18) Расчет: 840 000 000 руб. - 756 000 000 руб. = 84 000 000 руб.

\*(19) Расчет: (756 000 000 руб. - 207 900 000 руб.) 29 лет 12 мес. = 1 575 000 руб.



\*(20) Расчет: 23 820 000 руб. - 36 000 000 руб. = - 12 180 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала.

\*(21) Расчет: 1 200 000 руб. - 900 000 руб. = 300 000 руб. относится на счета по учету финансового результата.

\*(22) Расчет: 1 575 000 руб. х 3 мес. = 4 725 000 руб.

\*(23) 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.

\*(24) Расчет: 1 575 000 руб. х 3 мес. = 4 725 000 руб.

\*(25) 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.

\*(26) Расчет: 1 575 000 руб. х 3 мес. = 4 725 000 руб.

\*(27) 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.

\*(28) Расчет: 1 575 000 руб. х 2 мес. = 3 150 000 руб.

\*(29) Счет N 61209 "Выбытие (реализация) имущества"

\*(30) Счет N 71801 "Доходы, связанные с операциями по обеспечению деятельности"

\*(31) Счет N 10801 "Нераспределенная прибыль"

\*(32) Расчет: 0 руб. - (23 820 000 руб. - 1 785 000 руб.) = - 22 035 000 руб.

\*(33) Расчет: 580 000 000 руб. - 181 250 000 руб. = 398 750 000 руб.

\*(34) Расчет: 1 575 000 руб. х 3 мес. = 4 725 000 руб.

\*(35) Расчет: коэффициент пересчета 580 000 000 руб. 756 000 000 руб. = 0,767; изменение суммы ранее начисленной амортизации 226 800 000 руб. х 0,767 - 226 800 000 руб. = - 52 800 000 руб.



\*(36) Расчет: 119 100 000 руб. + 52 800 000 руб. = 171 900 000 руб.

\*(37) 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.

\*(38) В том числе за 20Х3 год расход, связанный с амортизацией, составляет 18 900 000 руб., расход, связанный с уценкой объекта основных средств, - 4 100 000 руб.

\*(39) Расчет: (580 000 000 руб. - 174 000 000 руб.) 28 лет 12 мес. = 1 208 333 руб.



\*(40) Расчет: 0 руб. - 23 820 000 руб. = - 23 820 000 руб. относится на счета по учету добавочного капитала.

\*(41) Расчет: 2 800 000 руб. - 1 785 000 руб. = 1 015 000 руб. относится на счета по учету финансового результата.

\*(42) Расчет: 1 208 333 руб. х 3 мес. = 3 625 000 руб.

\*(43) Расчет: 2 775 000 руб. - 2 800 000 руб. = - 25 000 руб. относится на счета по учету финансового результата.

\*(44) Расчет: 1 208 333 руб. х 3 мес. = 3 625 000 руб.

\*(45) В том числе за 20Х4 год расход, связанный с амортизацией, составляет 7 250 000 руб., расход, связанный с реализацией объекта основных средств, - 3 750 000-00 руб.

\*(46) Расчет: 3 500 000 руб. - 2 775 000 руб. = 725 000 руб. относится на счета по учету финансового результата.

\*(47) Расчет: 3 468 182 руб. - 3 500 000 руб. = - 31 818 руб. относится на счета по учету финансового результата.

\*(48) Расчет: 3 436 364 руб. - 3 468 182 руб. = - 31 818 руб. относится на счета по учету финансового результата.

\*(49) Счет N 50727 "Переоценка долевых ценных бумаг кредитных организаций, имеющихся в наличии для продажи - положительные разницы"

\*(50) Счет N 10603 "Положительная переоценка ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи"

\*(51) Счет N 50705 "Долевые ценные бумаги кредитных организаций, имеющиеся в наличии для продажи"

\*(52) Расчет: 10 000 руб. - 0 руб. = 10 000 руб.

\*(53) Счет N 10605 "Отрицательная переоценка ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи"

\*(54) Счет N 50722 "Переоценка долевых ценных бумаг кредитных организаций, имеющихся в наличии для продажи - отрицательные разницы"

\*(55) Расчет: 0 руб. - 10 000 руб. = - 10 000 руб.

\*(56) Расчет: 20 000 руб. - 0 руб. = 20 000 руб.

\*(57) Счет N 61210 "Выбытие (реализация) ценных бумаг"

\*(58) Расчет: 0 руб. - 20 000 руб. = - 20 000 руб.

\*(59) Расчет: 26 000 руб. - 0 руб. = 26 000 руб.

\*(60) Расчет: 40 000 руб. - 10 000 руб. = 30 000 руб.

\*(61) Расчет: 200 000 руб. х 18% 20% = 180 000 руб.; 200 000 руб. - 180 000 руб. = 20 000 руб.



\*(62) Расчет: 10 000 руб. х 18% 20% = 9 000 руб.; 10 000 руб. - 9 000 руб. = 1 000 руб.



\*(63) Расчет: 160 000 руб. - (160 000 руб. х 18 20) = 16 000 руб.



\*(64) Расчет: 20 000 руб. - 16 000 руб. = 4 000 руб.

\*(65) Счет N 51414 "Прочие векселя, удерживаемые до погашения"

\*(66) Счет N 71001 "Процентные доходы"

\*(67) Расчет: 7 000 000 руб. х 13 дней 103 дня = 883 495 руб.



\*(68) Счет N 71202 "Расходы по формированию резервов под обесценение"

\*(69) Счет N 51422 "Резервы под обесценение по прочим векселям, удерживаемым до погашения"

\*(70) Расчет: 2 400 000 руб. - 0 руб. = 2 400 000 руб.

\*(71) Расчет: 7 000 000 руб. х 31 день 103 дня = 2 106 796 руб.



\*(72) Расчет: 7 000 000 руб. х 30 дней 103 дня = 2 038 835 руб.



\*(73) Расчет: 7 000 000 руб. х 29 дней 103 дня = 1 970 874 руб.



\*(74) Расчет: 33 000 000 руб. - 12 000 000 руб. = 21 000 000 руб.

\*(75) Расчет: 6 600 000 руб. - 2 400 000 руб. = 4 200 000 руб.

\*(76) Расчет: 8 400 000 руб. - 6 600 000 руб. = 1 800 000 руб.

\*(77) Расчет: 0 руб. - 8 400 000 руб. = - 8 400 000 руб.

\*(78) Расчет: (13 000 000 руб. + 294 904 руб.) х 100% = 13 294 904 руб.; начисленный процентный доход за период с 25 ноября 20Х1 года по 25 февраля 20Х2 года - (13 000 000 руб. х 9%) х 92 дня 365 дней = 294 904 руб.



\*(79) Счет N 50308 "Прочие долговые ценные бумаги, удерживаемые до погашения"

\*(80) Начисленный процентный доход за период с 25 ноября по 30 ноября 20Х1 года - (13 000 000 руб. х 9%) х 6 дней 365 дней = 19 233 руб.



\*(81) Расчет: (13 000 000 руб. х 9%) х 31 день 365 дней = 99 370 руб.



\*(82) Расчет: (13 000 000 руб. х 9%) х 31 день 365 дней = 99 370 руб.



\*(83) Расчет: (13 000 000 руб. х 9%) х 24 дня 365 дней = 76 931 руб.



\*(84) Счет N 50323 "Резервы под обесценение прочих долговых ценных бумаг, удерживаемых до погашения"

\*(85) Расчет: 2 658 981 руб. - 0 руб. = 2 658 981 руб.

\*(86) Счет N 20501 "Расчетные счета в кредитных организациях"

\*(87) Расчет: 0 - 2 658 981 руб. = - 2 658 981 руб.

\*(88) Счет N 60305 "Обязательства по выплате краткосрочных вознаграждений работникам"

\*(89) Счет N 60335 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"

\*(90) Расчет: 4 089 400 руб. - 3 900 000 руб. = 189 400 руб.

\*(91) 16 107 500 руб. - (17 379 950 руб. - 3 550 000 руб.) = 2 277 550 руб.

\*(92) Расчет: 2 842 500 руб. - (3 067 050 руб. - 1 065 000 руб.) = 840 450 руб.

\*(93) Расчет: 3 790 000 руб. - 4 089 400 руб. = - 299 400 руб.

\*(94) Счет N 48501 "Займы, выданные юридическим лицам"

\*(95) Счет N 48505 "Начисленные расходы, связанные с выдачей займов юридическим лицам"

\*(96) Счет N 48506 "Расчеты по расходам, связанным с выдачей займов юридическим лицам"

\*(97) Счет N 48502 "Начисленные проценты по займам, выданным юридическим лицам"

\*(98) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 20 дней 365 дней = 712 329 руб.



\*(99) Счет N 71003 "Комиссионные расходы и затраты по сделке, уменьшающие процентные доходы"

\*(100) Счет N 48509 "Расчеты по процентам по займам, выданным юридическим лицам"

\*(101) Расчет: 17 660 руб. - 0 руб. = 17 660 руб.

\*(102) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 92 дня 365 дней = 3 276 712 руб.



\*(103) Расчет: 14 988 руб. - 17 660 руб. = - 2 672 руб.

\*(104) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 92 дня 365 дней = 3 276 712 руб.



\*(105) Расчет: 12 229 руб. - 14 988 руб. = - 2 759 руб.

\*(106) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 90 дней 365 дней = 3 205 479 руб.



\*(107) Расчет: 9 219 руб. - 12 229 руб. = - 3 011 руб.

\*(108) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 91 день 365 дней = 3 241 096 руб.



\*(109) Счет N 48510 "Резервы под обесценение по займам, выданным юридическим лицам"

\*(110) Расчет: 0 руб. - 9 219 руб. = - 9 219 руб.

\*(111) Расчет: 54 138 руб. - 0 руб. = 54 138 руб.

\*(112) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 92 дня 365 дней = 3 276 712 руб.



\*(113) Счет N 48507 "Корректировка стоимости средств, предоставленных по займам, выданным юридическим лицам - положительные разницы"

\*(114) Расчет: 106 327 732 руб. - 102 970 407 руб. - 3 276 712 руб. + 15 228 руб. = 95 840 руб.

\*(115) Счет N 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"

\*(116) Расчет: 38 016 руб. - 54 138 руб. = - 16 122 руб.

\*(117) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 92 дня 365 дней = 3 276 712 руб.



\*(118) Расчет: 109 794 521 руб. - 106 327 732 руб. - 3 276 712 руб. + 15 725 руб. = 205 801 руб.

\*(119) Расчет: 12 291 752 руб. - 38 016 руб. = 12 253 736 руб.

\*(120) Счет N 71502 "Расходы от операций с предоставленными кредитами, займами и прочими размещенными средствами"

\*(121) Счет N 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"

\*(122) Расчет: 0 руб. - 12 291 752 руб. = - 12 291 752 руб.

\*(123) Счет N 43808 "Привлеченные средства негосударственных коммерческих организаций"

\*(124) Счет N 71101 "Процентные расходы"

\*(125) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 20 дней 365 дней = 712 329 руб.



\*(126) Счет N 43809 "Начисленные проценты (к уплате) по привлеченным средствам"

\*(127) Счет N 43821 "Корректировка стоимости привлеченных средств негосударственных коммерческих организаций - отрицательные разницы"

\*(128) Расчет: 100 703 770 руб. - 100 000 000 руб. - 712 329 руб. = - 8 559 руб.

\*(129) Счет N 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"

\*(130) Расчет: 1 712 руб. - 0 руб. = 1 712 руб.

\*(131) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 92 дня 365 дней = 3 276 712 руб.



\*(132) Расчет: 103 269 761 руб. - 99 991 441 руб. - 3 276 712 руб. = 1 608 руб.

\*(133) Расчет: 1 390 руб. - 1 712 руб. = - 322 руб.

\*(134) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 92 дня 365 дней = 3 276 712 руб.



\*(135) Расчет: 103 271 422 руб. - 99 993 049 руб. - 3 276 712 руб. = 1 661 руб.

\*(136) Расчет: 1 058 руб. - 1 390 руб. = - 332 руб.

\*(137) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 90 дней 365 дней = 3 205 479 руб.



\*(138) Счет N 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"

\*(139) Расчет: 103 200 737 руб. - 99 994 710 руб. - 3 205 479 руб. = 548 руб.

\*(140) Расчет: 948 руб. - 1 058 руб. = - 110 руб.

\*(141) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 91 день 365 дней = 3 241 096 руб.



\*(142) Расчет: 103 237 497 руб. - 99 995 258 руб. - 3 241 096 руб. = 1 143 руб.

\*(143) Расчет: 720 руб. - 948 руб. = - 228 руб.

\*(144) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 92 дня 365 дней = 3 276 712 руб.



\*(145) Расчет: 106 515 980 руб. - 103 237 497 руб. - 3 276 712 руб. = 1 771 руб.

\*(146) Расчет: 366 руб. - 720 руб. = - 354 руб.

\*(147) Расчет: 100 000 000 руб. х 13% х 92 дня 365 дней = 3 276 712 руб.



\*(148) Расчет: 109 794 521 руб. - 106 515 980 руб. - 3 276 712 руб. = 1 828 руб.

\*(149) Расчет: 0 руб. - 366 руб. = - 366 руб.

\*(150) Расчет: 17 660 руб. - 0 руб. = 17 660 руб.

\*(151) Расчет: 2 385 012 руб. - 0 руб. = 2 385 012 руб.

\*(152) Расчет: 0 руб. - 17 660 руб. = - 17 660 руб.

\*(153) Расчет: 10 677 171 руб. - 2 385 012 руб. = 8 292 159 руб. относится на счета по учету финансового результата.

\*(154) Расчет: 36 010 000 руб. - 0 руб. = 36 010 000 руб. - на счета по учету добавочного капитала.

# Пояснительная записка к проекту Положения Банка России "Отраслевой стандарт бухгалтерского учета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов некредитными финансовыми организациями"

Проект положения разработан в соответствии с требованиями Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" на основе Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 12 "Налоги на прибыль", введенного в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н.

Проект положения подготовлен в связи с передачей Банку России полномочий по регулированию, контролю и надзору в сфере финансовых рынков и обеспечением выполнения возложенной на него Федеральным законом от 10.07.2012 N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" функции по утверждению отраслевых стандартов бухгалтерского учета для некредитных финансовых организаций с 1 января 2015 года.

Проект положения устанавливает для некредитных финансовых организаций, расположенных на территории Российской Федерации, порядок бухгалтерского учета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

Вступление в силу проекта положения планируется с 1 января 2017 года.

Экспертные заключения к проекту положения принимаются в период с 9 апреля по 17 апреля 2015 года по адресу vvm1@cbr.ru.