

**ПБУ 18/02: НОВЫЙ ПОДХОД К УЧЕТУ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ  
ПРИ ОТРАЖЕНИИ ОПЕРАЦИЙ С ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ****Ирина Анатольевна ЛИСОВСКАЯ<sup>а</sup>, Наталья Геннадьевна ТРАПЕЗНИКОВА<sup>б</sup>\***

<sup>а</sup> доктор экономических наук, профессор кафедры финансового менеджмента, управленческого учета и международных стандартов финансовой деятельности, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Москва, Российская Федерация  
lisovskaya\_ia@mail.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>  
SPIN-код: 6105-3974

<sup>б</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита, Российская Академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Москва, Российская Федерация  
nata-trapeznikova@yandex.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 6316-6646

\* Ответственный автор

**История статьи:**

Reg. № 60/2020  
Получена 10.02.2020  
Получена в доработанном виде 18.02.2020  
Одобрена 25.02.2020  
Доступна онлайн  
16.03.2020

УДК 657

JEL: M41

**Ключевые слова:**

временные разницы,  
отложенные налоги,  
основные средства,  
переоценка основных  
средств

**Аннотация**

**Предмет.** С 1 января 2020 г. начала действовать новая редакция ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», одной из главных новаций которой является переход к балансовому методу расчета отложенных налогов. Освоение принципиально нового подхода к порядку формирования отложенных налогов требует от российских бухгалтеров переосмысления практики применения этого стандарта и внесения корректировок в отношении ранее созданных отложенных налогов по ряду объектов, в том числе в связи с расширением перечня временных налоговых разниц.

**Цели.** Анализ методических вопросов, связанных с формированием отложенных налогов применительно к учету объектов основных средств при признании и оценке, переоценке, создании оценочных обязательств на ремонт и иных, которые впервые рассмотрены в стандарте как операции, приводящие к возникновению временных разниц.

**Методология.** В работе использовались системный анализ и логическое обобщение законодательных и нормативных документов, а также специальной литературы, рассматривающей исследуемые проблемы.

**Результаты.** На примере операций с основными средствами установлено, что необходимо сконцентрироваться на освоении балансового метода формирования отложенных налогов, в том числе с учетом предстоящего изменения ряда положений действующего ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

**Область применения.** Результаты исследования предназначены для научной и практической деятельности и обучения специалистов в области бухгалтерского учета и аудита, а также разработки предложений по совершенствованию методики отечественного учета, ориентированного на сближение с современной международной практикой.

**Выводы.** Одной из причин трудности применения балансового метода формирования отложенных налогов является недостаточное знание нормативных документов и международной практики учета. В связи с этим целесообразно подготовить методические рекомендации по вопросам применения балансового метода для расчета отложенных налогов с учетом предстоящего обновления уже действующих стандартов и расширить практику эффективного освоения МСФО.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

**Для цитирования:** Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. ПБУ 18/02: новый подход к учету отложенных налогов при отражении операций с основными средствами // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – Т. 23, № 3. – С. 244 – 261.

<https://doi.org/10.24891/ia.23.3.244>

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» занимает особое место в ряду отечественных стандартов. Это место и значение определяются тем, что стандарт регулирует порядок отражения налога на прибыль с учетом наличия принципиально разного подхода к признанию и оценке доходов и расходов, действующих в бухгалтерском и налоговом учете. Сложность эффективного освоения новой редакции ПБУ 18/02<sup>1</sup> связана, прежде всего, с необходимостью четкого понимания природы и характера возникновения разниц (постоянных и временных) оцениваемых доходов и расходов в соответствующих видах учета.

Вопросам применения новой редакции ПБУ 18/02 посвящены работы В. Бейлина [1], Ю. Бланка [2], И.Н. Гуриной [3], Е.Л. Ермошиной [4, 5], Т.Л. Крутяковой [6], В.Ю. Никитиной [7], Л.В. Сотниковой [8, 9], Н. Терц [10] и др. Что касается учета основных средств, методические вопросы в части признания отложенных налогов рассмотрены в статьях Я.Ю. Акимовой, Е.М. Колмаковой [11], И.Н. Гуриной [12], А.М. Рабиновича [13] и др.

Методологической основой ПБУ 18/02 послужил МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». МСФО (IAS) 12, представленный в своей современной редакции<sup>2</sup>, действующей в отношении

<sup>1</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02): приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018).

<sup>2</sup> О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»): приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 16.09.2019).

периодов, начинающихся 1 января 1998 г. и позже, сменил предыдущую версию от 1979 г. Главной новацией внесенных изменений был переход к оценке отложенных налогов на основе балансового метода. Несмотря на то, что основой расчета отложенных налогов в ПБУ 18/02 в редакции 2002 г. являлось сопоставление «бухгалтерских» и «налоговых» доходов и расходов, а в МСФО (IAS) 12 – балансовый метод оценки различий стоимости активов и обязательств, в первой версии ПБУ 18/02 была реализована логика именно этого международного стандарта. В этой связи, как и в случае с внедрением ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», знание положений МСФО существенно упростит восприятие и применение положений обновленного ПБУ 18/02 для специалистов, знакомых с международными стандартами. С другой стороны, он будет достаточно сложным для тех, кто не владеет международной техникой учета.

На этапе начала применения Главы 25 «Налог на прибыль организаций», вступившей в силу с 1 января 2001 г., понимание различий в величине налога на прибыль, рассчитанной в бухгалтерском и налоговом учете, через призму категорий «доходы» и «расходы» было вполне оправданным с учетом сложности первоначального восприятия самой Главы 25 НК РФ. Вместе с тем, несмотря на практически двадцатилетний период применения рассматриваемого стандарта, его обновление вновь порождает ряд вопросов практического применения.

В 2018 г. в базовые положения ПБУ 18/02 внесены существенные изменения<sup>3</sup>. К их числу следует отнести:

<sup>3</sup> ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

- переход к применению терминов «постоянные налоговые доходы / расходы» вместо ранее используемых «постоянные налоговые обязательства / активы», что более корректно отражает сущность указанных категорий;
- изменение содержательного наполнения термина «текущий налог на прибыль», под которым теперь понимается «налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах»;
- изменение формата представления налога на прибыль в Отчете о финансовых результатах в его итоговой части, отражающей текущий и отложенный компоненты налога на прибыль;
- введение отдельных норм для участников консолидированных групп и др.

Однако наиболее значимой новацией стандарта, на наш взгляд, является переход к применению балансового метода для целей оценки временных разниц.

Согласно п. 8 ПБУ 18.02: «...под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах, а также результаты операций, не включаемые в бухгалтерскую прибыль (убыток), но формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах. Временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения»<sup>4</sup>. Таким образом, появление временных разниц предполагает, что рассматриваемый доход

(или расход) будет признан в одинаковой сумме в налогооблагаемой прибыли и совокупном финансовом результате, включая бухгалтерскую прибыль, добавочный капитал и иные его компоненты (если таковые появятся в дальнейшем), но эта величина будет признана в различных периодах.

Согласно положениям новой редакции ПБУ 18/02, временные разницы образуются в результате совокупности операций, в составе которых следует выделить операции, впервые представленные в п. 11 ПБУ 18/02:

- «переоценки активов по рыночной стоимости для целей бухгалтерского учета;
- признания в бухгалтерском учете обесценения финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, запасов и других активов;
- применения разных правил создания резервов...для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- признания в бухгалтерском учете оценочных обязательств»<sup>5</sup>.

В рамках настоящей статьи основное внимание будет уделено порядку формирования и отражения отложенных налогов, возникающих при учете объектов основных средств. Таких различий в настоящее время достаточно много, и, как показывает анализ проекта ФСБУ «Основные средства»<sup>6</sup>, их количество может увеличиться.

Изложим кратко алгоритм классификации временных разниц и связанных с ними отложенных налогов при использовании балансового подхода.

<sup>5</sup> Там же.

<sup>6</sup> Проект ФСБУ «Основные средства». Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»). URL: [http://bmccenter.ru/Files/proekt\\_FSBU\\_Osnovniye\\_sredstva](http://bmccenter.ru/Files/proekt_FSBU_Osnovniye_sredstva)

<sup>4</sup> ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

В зависимости от характера влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы подразделяются на налогооблагаемые и вычитаемые (п. 10 ПБУ 18/02, п. 5 МСФО (IAS) 12)<sup>7</sup>. А. Гуров отмечает, что налогооблагаемые временные разницы (НВР) приводят к возникновению отложенных налоговых обязательств (ОНО) и возникают в случае, если балансовая стоимость актива больше налоговой или балансовая стоимость обязательства меньше его налоговой величины. Вычитаемые временные разницы (ВВР) приводят к возникновению отложенных налоговых активов (ОНА) и принимаются к учету, если балансовая стоимость актива меньше налоговой или балансовая величина обязательства больше его налоговой величины [14]. Далее в статье будут использоваться описанный подход и обозначения.

#### **Признание объекта основным средством.**

В настоящее время п. 5 ПБУ 6/01 устанавливает стоимостной критерий (40 тыс. руб.), превышение которого при соблюдении иных критериев, закрепленных в п. 4 стандарта<sup>8</sup>, требует признания объекта основным средством. В налоговом учете на основании п. 1 ст. 257 НК РФ основным средством признается «...часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100 000 рублей»<sup>9</sup>.

Таким образом, до ввода в действие новой редакции ПБУ 6/01, в проекте<sup>10</sup> которого зафиксировано право организации на самостоятельное определение стоимостного критерия, будут возникать различия в перечне

объектов основных средств, если их первоначальная стоимость более 40, но менее 100 тыс. руб. Пока отложенные налоги определялись на основе сравнения доходов и расходов, эта ситуация особых вопросов не вызывала. Однако при переходе к балансовому методу порядок отражения этой ситуации на практике может вызвать затруднения. Кроме того, аналогичные вопросы будут возникать и в случае, когда в налоговом учете будет признаваться один объект, а в бухгалтерском – в составе одного инвентарного объекта несколько учетных единиц, каждая из которых будет иметь срок полезного использования (далее – СПИ), отличный от установленного в налоговом учете, что вполне допустимо с точки зрения п. 10 проекта ФСБУ<sup>11</sup>.

*Пример 1.* Первоначальная стоимость объекта основных средств – 80 000 руб. Дата готовности объекта к использованию и дата ввода в эксплуатацию – 10 января 2020 г. Для целей бухгалтерского учета объект следует признать основным средством, для которого установлен срок полезного использования (СПИ) 24 месяца и линейная амортизация. Для налогового учета стоимость объекта следует признать расходом в момент его ввода в эксплуатацию. Расчеты и порядок учета представлены в *рис. 1*.

Как видно из *рис. 1*, отсутствие признанного основного средства в налоговом учете не мешает порядку формирования отложенных налогов на основе применения балансового метода.

Необходимо отметить, что на текущий момент времени внесенные в ПБУ 18/02 изменения не оказали влияния на порядок отражения отложенных налогов на счетах бухгалтерского учета, установленный Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее – Инструкция)<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»; МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

<sup>8</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016).

<sup>9</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая).

<sup>10</sup> Проект ФСБУ «Основные средства».

<sup>11</sup> Там же.

<sup>12</sup> Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и

В учетных записях по отражению отложенных налогов в *Примере 1* и далее в статье авторы используют именно этот подход. Согласно Инструкции, суммы отложенных налоговых активов и обязательств отражаются в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», корректируя отраженную на нем сумму условного расхода по налогу на прибыль до величины налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в отчетном периоде.

Фонд «НРБУ «БМЦ» предлагает иной методический подход к формированию в бухгалтерском учете информации о налоге на прибыль<sup>15</sup>. Суть его заключается в следующем: на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы текущего налога на прибыль (подлежащего уплате в бюджет за отчетный период); при этом отложенный налог не корреспондирует со счетами текущего налога, а отражается (за исключением отдельных операций, таких как переоценка основных средств и иных) на счете 99 «Прибыли и убытки». Следует отметить, что рекомендуемый Фондом «НРБУ «БМЦ» методический подход соответствует подходу, реализуемому в международной учетной практике, и в большей степени ориентирован на представление информации о налоге на прибыль в бухгалтерской отчетности, оставляя ведение учета на усмотрение самой организации.

*Оценка первоначальной стоимости объектов основных средств.* Согласно п. 8 ПБУ 6/01, «первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную

стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации)»<sup>14</sup>. Здесь же дан перечень затрат, которые непосредственно связаны с приобретением или созданием объекта основных средств и поэтому подлежат включению в его первоначальную стоимость.

Для целей налогового учета «Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение..., сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов кроме случаев, предусмотренных настоящим Кодексом» (ст. 257 НК РФ)<sup>15</sup>.

При значительном сходстве представленных определений надо отметить, что различия все-таки имеются. В статье С.В. Маноховой [15], в рамках сравнительного анализа затрат, формирующих первоначальную стоимость объекта для целей бухгалтерского и налогового учета, отмечается, что к числу различий относятся проценты по долговым обязательствам при создании инвестиционных активов, определяемых с позиции ПБУ 15/2008<sup>16</sup>. А. Крайнев относит к числу таких затрат банковские гарантии, связанные с такими долговыми обязательствами [16]. Кроме того, следует обратить внимание на то, что для целей бухгалтерского учета в состав затрат могут быть включены оценочные обязательства, связанные с последующим восстановлением окружающей среды при выбытии объекта, которые не учитываются в стоимости объекта для целей налогового учета. Несмотря на то, что в действующей редакции ПБУ 6/01 отдельно они не упомянуты, возможность их наличия уже сейчас признается в НК РФ применительно к

Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010).

<sup>15</sup> Рекомендация Р-102\2019-КпР «Порядок учета налога на прибыль». Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»). URL: [http://bmcenter.ru/Files/metidicheskiye\\_rekomendacii\\_po\\_uchetu\\_naloga\\_na\\_pribil](http://bmcenter.ru/Files/metidicheskiye_rekomendacii_po_uchetu_naloga_na_pribil)

<sup>14</sup> ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

<sup>15</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая).

<sup>16</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015).

налогу на имущество: «В случае, если остаточная стоимость имущества включает в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат, связанных с данным имуществом, остаточная стоимость указанного имущества для целей настоящей главы определяется без учета таких затрат» (ст. 375 НК РФ)<sup>17</sup>. Есть и иные затраты, которые выступают предметом споров организаций с налоговыми органами, но не являются предметом настоящей статьи [17, 18].

Таким образом, на практике первоначальная стоимость объектов основных средств при наличии перечисленных и некоторых иных затрат, связанных с их приобретением (созданием) может различаться. При этом в бухгалтерском учете она будет всегда больше, чем в налоговом. При равных сроках полезного использования, едином (как правило, линейном) методе амортизации и отказе от применения амортизационной премии в налоговом учете это автоматически приведет к тому, что на любую отчетную дату в течение СПИ балансовая стоимость основного средства в бухгалтерском учете будет больше, чем в налоговом, а это, в свою очередь, приведет к образованию налогооблагаемых временных разниц и отложенных налоговых обязательств до окончания завершения использования объекта. Порядок расчета и отражения подобных операций будет аналогичен представленному в *рис. 1*.

В случае, когда в составе первоначальной стоимости будут учтены оценочные обязательства (например, на восстановление окружающей среды при завершении использования объекта), временные разницы возникнут не только по балансовой стоимости объекта основных средств, но и по изменению во времени величины оценочного обязательства, включенного в состав

первоначальной стоимости, что также следует иметь в виду.

Временная разница также возникает, если для целей бухгалтерского учета будет учитываться ликвидационная стоимость объекта (что отвечает положениям п. 30 Проекта ФСБУ по учету основных средств)<sup>18</sup>: балансовая стоимость в бухгалтерском учете будет больше, чем в налоговом до момента завершения СПИ. Это приведет к образованию налогооблагаемых временных разниц и отложенных налоговых обязательств.

### ***Различие параметров амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.***

Нормативные документы, регулирующие порядок учета основных средств, и сегодня позволяют устанавливать различные параметры амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета. К числу таких параметров относятся срок полезного использования, метод начисления амортизации, а также применение амортизационной премии для целей налогового учета. Также следует иметь в виду и грядущие изменения порядка начисления амортизации в части возможности пересмотра параметров амортизации в течение срока полезного использования объекта, предусмотренные Проектом ФСБУ<sup>19</sup>, которые не будут, на наш взгляд, поддержаны соответствующими изменениями налогового законодательства.

*Пример 2.* Первоначальная стоимость объекта основных средств – 2 000 000 руб. Дата готовности объекта к использованию и дата ввода в эксплуатацию – 10 января 2020 г. Данные для расчета амортизационных начислений: в целях бухгалтерского учета срок полезного использования (СПИ) – 60 месяцев; в целях амортизации линейной, налоговый учет СПИ – 60 месяцев; амортизационная премия – 30%; амортизация

<sup>17</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая).

<sup>18</sup> Проект ФСБУ «Основные средства».

<sup>19</sup> Там же.

линейная. Расчеты и порядок учета представлены в *рис. 2*.

По данным *рис. 2*, поскольку в 2020 г. балансовая стоимость актива в бухгалтерском учете (БСбу) больше аналогичной величины в налоговом учете (БСну), образуется налогооблагаемая временная разница и, соответственно, отложенное налоговое обязательство (как произведение НВР на налоговую ставку (в данном случае – 20%). В последующие годы ОНО будет уменьшаться и станет равным нулю при завершении амортизации объекта.

*Переоценка основных средств.* Переоценка основных средств осуществляется в целях отражения в бухгалтерской отчетности их реальной стоимости на основе «...приведения первоначальной стоимости объектов в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки» [19]. При этом результаты таких переоценок согласно ст. 257 НК РФ для целей налогообложения прибыли не учитываются.

Как отмечено ранее, согласно первой редакции ПБУ 18/02, при переоценке добавочный капитал на величину отложенного налога не корректировался, что не соответствовало позиции МСФО (IAS) 12. Это различие связано с тем, что МСФО (IAS) 12 более широко определяет временные разницы, под которыми понимает «разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и налоговой стоимостью этого актива или обязательства» (п. 5 МСФО (IAS) 12)<sup>20</sup>. Поскольку в отчете о финансовом положении отражаются изменения стоимости активов и всех компонентов капитала (как нераспределенной прибыли, так добавочного капитала и других возможных компонентов), то финансовый результат переоценки основных средств, приводящий к изменению добавочного

капитала, согласно логике МСФО (IAS) 12 автоматически попадал в категорию временных разниц. Новая редакция ПБУ 18/02 поддерживает такой подход.

*Пример 3.* Первоначальная стоимость объекта основных средств – 2 000 000 руб. Дата готовности объекта к использованию и дата ввода в эксплуатацию – 10 января 2020 г. Исходные параметры амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета совпадают: СПИ – 60 месяцев, амортизация линейная. 31 декабря 2020 г. объект был переоценен, переоцененная стоимость – 2 400 000 руб. Результаты расчетов представлены в *рис. 3*.

Следует подчеркнуть, что возникающие в связи с переоценкой основных средств разницы являются примером «временных разниц, образующихся в результате операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль»<sup>21</sup>. Очевидно, что речь идет о ситуациях, когда результат переоценки объектов основных средств в соответствии с требованиями п. 15 ПБУ 6/01 зачисляется в добавочный капитал организации или относится на его уменьшение<sup>22</sup>. В новой редакции ПБУ 18/02 перечень показателей, характеризующих налог на прибыль, представляемый в отчете о финансовых результатах, дополнен соответствующим показателем налога на прибыль, относящегося к операциям, не включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток).

Изложенное позволяет предположить, что несмотря на отсутствие в ПБУ 18/02 прямых норм, закрепляющих порядок признания текущих и отложенных налогов в соответствии с характером операций, в стандарте реализован подход, аналогичный регламентациям МСФО (IAS) 12 по этому вопросу. В соответствии с п. 57

<sup>20</sup> МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

<sup>21</sup> Информационное сообщение Минфина России от 28.12.2018 № ИС-учет-13 «Об изменениях Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02)».

<sup>22</sup> ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

МСФО (IAS) 12 «порядок учета налогового эффекта от операции или другого события в части как текущего, так и отложенного налогов должен соответствовать порядку учета самой этой операции или самого этого события»<sup>23</sup>. Применение этого принципа означает, что налог на прибыль (текущий и отложенный) должен признаваться в составе бухгалтерской прибыли (убытка), если он относится к операциям, включаемым в бухгалтерскую прибыль (убыток). Соответственно, если результат операций не включается в бухгалтерскую прибыль (убыток), то и относящийся к ней налог на прибыль не признается в составе бухгалтерской прибыли (убытка), а относится на тот же счет бухгалтерского учета, на котором отражается результат самой операции. При этом согласно п. 24 ПБУ 18/02 отложенный налог на прибыль, относящийся к операциям переоценки<sup>24</sup>, не участвует в формировании чистой прибыли за отчетный период, но принимается в расчет совокупного финансового результата за отчетный период в отчете о финансовых результатах<sup>25</sup>.

Аналогичный подход к отражению в бухгалтерском учете отложенных налогов на прибыль изложен в Рекомендации Р-102/2019-КпР «Порядок учета налога на прибыль», принятой Комитетом по рекомендациям Фонда «НРБУ «БМЦ»<sup>26</sup>.

Принимая во внимание изложенный подход к отражению налоговых последствий операций, вернемся к *Примеру 3*. Как видно из *рис. 3*, в первый год отражения переоценки добавочный капитал организации уменьшится на величину ОНО. Впоследствии в результате

признания разной суммы амортизационных отчислений в бухгалтерском учете и для целей налогообложения НВР и относящееся к ней ОНО будут уменьшаться.

На 31 декабря 2021 г. балансовая стоимость объекта основных средств составит 1 480 000 руб. (1 960 000 – 480 000), а его стоимость, принимаемая для целей налогообложения – 1 233 333 руб. НВР в сумме 246 667 руб. (1 480 000 – 1 233 000) приводит к возникновению ОНО в размере 49 333 руб. (246 667 x 20%).

По нашему мнению, следуя логике отражения будущих налоговых последствий от операции в соответствии с характером этой операций, уменьшение ОНО в 2021 г. по объекту основных средств в сумме 16 000 руб. (65 333 – 49 333) следует отразить в учете в том же порядке, как и операцию начисления амортизации (включив в расчет бухгалтерской прибыли).

Аналогичную аргументацию и подход к отражению изменения отложенного налога можно встретить у М. Кузьмина, который рассматривает ситуацию с переоценкой объекта основных средств применительно к МСФО (IAS) 12<sup>27</sup>.

При выбытии объекта основных средств согласно п. 15. ПБУ 6/01 сумма его дооценки, зачисленная в добавочный капитал, переносится в нераспределенную прибыль организации<sup>28</sup>.

Отдельного внимания заслуживает порядок корректировки балансовых показателей с учетом того, что согласно предыдущей редакции ПБУ 18/02 разницы, возникающие при переоценке, признавались постоянными, не учитывались в добавочном капитале и относились непосредственно на финансовый результат.

<sup>23</sup> МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

<sup>24</sup> Результат признан в добавочном капитале.

<sup>25</sup> ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

<sup>26</sup> Рекомендация Р-102\2019-КпР «Порядок учета налога на прибыль». Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»). URL: [http://bmcenter.ru/Files/metidicheskiye\\_rekomendacii\\_po\\_uchetu\\_naloga\\_na\\_pribil](http://bmcenter.ru/Files/metidicheskiye_rekomendacii_po_uchetu_naloga_na_pribil)

<sup>27</sup> Кузьмин М. Как подготовиться к экзамену ДипИФР самостоятельно. М.: Акцион управление и финансы, 2016. 351 с.

<sup>28</sup> ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

В настоящее время переоценка основных средств – это право, а не обязанность организаций. В то же время следует иметь в виду, что организации, стремящиеся к обеспечению позитивной динамики показателей финансовой отчетности, заинтересованы в отражении реальной стоимости всех активов, включая основные средства. Тот факт, что сегодня подавляющее большинство организаций не проводит переоценку, не означает, что она не нужна, и освоение процедур ее отражения в учете является излишним для бухгалтерской службы.

*Резерв на капитальный ремонт.* Прежде всего, необходимо отметить, что в этом случае речь идет о капитальном ремонте, единовременное признание расходов на который может существенно осложнить финансовое положение организации.

Позиция налогового учета: согласно ст. 324 НК РФ организация-налогоплательщик имеет право на создание резерва на ремонт основных средств, предельная величина которого согласно п. 2 этой статьи не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт основных средств за три года, предшествующие году создания такого резерва<sup>29</sup>. Указанное ограничение по сумме не распространяется на проведение особо сложных и дорогих видов капитального ремонта<sup>30</sup>.

В бухгалтерском учете ПБУ 8/2010 (Приложение № 1 к стандарту<sup>31</sup>) устанавливает прямой запрет на создание оценочных обязательств на будущий ремонт, если законодательство не устанавливает обязательность таких ремонтов.

<sup>29</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая).

<sup>30</sup> О создании резерва на проведение особо сложного и дорогого капитального ремонта основных средств в целях налога на прибыль: письмо Минфина России от 10.11.2016 № 03-03-06/1/65799.

<sup>31</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015).

*Пример 4.* Организация имеет утвержденную программу ремонта основных средств и смету на его проведение. Провести ремонт планируется через 3 года. Согласно смете стоимость предстоящего ремонта – 4 000 000 руб. Обязательность проведения этих ремонтов законодательством не предусмотрена, что не позволяет признать оценочное обязательство для целей бухгалтерского учета. В предыдущие три года организация проводила такие ремонты. Средняя величина затрат на их выполнение составила 1 800 000 руб. Согласно ст. 324 НК РФ резерв<sup>32</sup> может быть признан в качестве расхода в сумме не более 1 800 000 руб. при отражении этого факта в Учетной политике организации. То есть при равномерном распределении ежегодно организация может признавать расход в сумме 600 000 руб. при условии получения в будущем налогооблагаемой прибыли. Порядок расчетов и учета представлен на рис 4.

Как видно из рисунка, в 2023 г. резерв полностью использован, а отложенное налоговое обязательство обнулилось.

Однако следует отметить и иную ситуацию, когда обязательность ремонтов предусмотрена законодательством. Соответствующие примеры рассмотрены в статье А.М. Рабиновича [13]. В этом случае мы разделяем позицию Е. Дирковой о том, что организация должна признать оценочное обязательство для целей бухгалтерского учета [20]. При этом величина резерва для целей бухгалтерского и налогового учета также может различаться в соответствии с предельной величиной, установленной положениями НК РФ, что тоже приведет к образованию отложенных налогов.

Подводя итог сказанному, можно сделать следующие выводы.

<sup>32</sup> В этом случае применение различных терминов – «резерв» и «оценочное обязательство» – вызвано наличием соответствующей терминологии в указанных документах (НК РФ и ПБУ 8/2010).

- Для корректного и результативного освоения балансового метода формирования отложенных налогов, переход на который предусмотрен новой редакцией ПБУ 18/02, целесообразно разработать методические рекомендации по его применению. При их подготовке необходимо обобщить и учесть имеющиеся методические наработки, включая предложенные МСФО, а также рекомендации и лучшую практику ведущих аудиторских и консалтинговых компаний по рассматриваемым вопросам.
- Принимая во внимание вариативность отражения амортизации по переоцененным объектам основных средств, необходимо уделить в предлагаемых методических рекомендациях существенное внимание раскрытию порядка отражения отложенных налогов на счетах бухгалтерского учета применительно к операциям переоценки основных средств.
- При подготовке указанных рекомендаций следует учесть принципиальные новации разработанных проектов ФСБУ, которые уже получили одобрение Совета по стандартам бухгалтерского учета при Минфине России, а также ключевые направления будущих изменений отечественных учетных стандартов, отвечающих решению задачи сближения с международными стандартами учета, но пока не получивших одобрения российского бухгалтерского сообщества.

#### Рисунок 1

Расчет балансовой стоимости и отложенных налогов по объекту основных средств

#### Figure 1

The assessment of the carrying amount and deferred taxes on a fixed asset

Показатель	Бухгалтерский учет, руб.	Налоговый учет, руб.
<b>2020 г.</b>		
Первоначальная стоимость	80 000	80 000
Начисленная амортизация	$80\,000 \times 1/2 \times 11/12 = 36\,667$	80 000 (единовременно признанный расход)
Балансовая стоимость (БС)	43 333	0
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → (ОНО) $(43\,333 - 0) \times 20\% = 8\,667$ Д-т Налог на прибыль К-т ОНО 8 667		
<b>2021 г.</b>		
Начисленная амортизация	$80\,000 \times 1/2 = 40\,000$	-
Балансовая стоимость (БС)	3 333	-
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(3\,333 - 0) \times 20\% = 667$ Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 8 000 Сальдо ОНО 667		
<b>2022 г.</b>		
Начисленная амортизация	3 333	-
Балансовая стоимость (БС)	0	-
БСбу = БСну → нет временных разниц → следует полностью списать имеющиеся отложенные налоги Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 667 Сальдо ОНО 0		

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 2****Расчет балансовой стоимости объекта и отложенных налогов по основному средству****Figure 2****The assessment of the carrying amount of an item and deferred taxes on a fixed asset**

Показатель	Бухгалтерский учет, руб.	Налоговый учет, руб.
<b>2020 г.</b>		
Начисленная амортизация (с учетом амортизационной премии в налоговом учете)	$2\,000\,000 \times 1/5 \times 11/12 = 366\,667$	$(2\,000\,000 \times 0,3 + 2\,000\,000 \times 0,7 \times 1/5 \times 11/12) = 856\,667$
Балансовая стоимость (БС)	1 633 333	1 143 333
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(1\,633\,333 - 1\,143\,333) \times 20\% = 98\,000$ Д-т Налог на прибыль К-т ОНО 98 000		
<b>2021 г.</b>		
Начисленная амортизация	$2\,000\,000 \times 1/5 = 400\,000$	$1\,400\,000 \times 1/5 = 280\,000$
Балансовая стоимость (БС)	1 233 333	863 333
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(1\,233\,333 - 863\,333) \times 20\% = 74\,000$ Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 24 000 Сальдо ОНО 74 000		
<b>2022 г.</b>		
Балансовая стоимость (БС)	833 333	583 333
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(833\,333 - 583\,333) \times 20\% = 50\,000$ Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 24 000 Сальдо ОНО 50 000		
<b>2023 г.</b>		
Балансовая стоимость (БС)	433 333	303 333
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(433\,333 - 303\,333) \times 20\% = 26\,000$ Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 24 000 Сальдо ОНО 26 000		
<b>2024 г.</b>		
Балансовая стоимость (БС)	33 333	23 333
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(33\,333 - 23\,333) \times 20\% = 2\,000$ Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 24 000 Сальдо ОНО 2 000		
<b>2025 г.</b>		
Начисленная амортизация	33 333	23 333
Балансовая стоимость (БС)	0	0
БСбу = БСну → нет временных разниц → следует полностью списать имеющиеся отложенные налоги Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 2 000 Сальдо ОНО 0		

*Примечание.* В 2022–2024 гг. сумма начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете будет равна соответствующему показателю 2021 г.

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Рисунок 3****Расчет балансовой стоимости и отложенных налогов при переоценке объекта****Figure 3****The assessment of the carrying amount and deferred taxes in remeasurement of an item**

Показатель	Бухгалтерский учет, руб.	Налоговый учет, руб.
<b>2020 г.</b>		
Начисленная амортизация	$2\,000\,000 \times 1/5 \times 11/12 = 366\,667$	$2\,000\,000 \times 1/5 \times 11/12 = 366\,667$
Балансовая стоимость (БС) до переоценки	1 633 333	1 633 333
Переоцененная стоимость на 31 декабря	2 400 000	2 000 000 (не переоценивается)
Переоцененная амортизация за 2018 г.	$366\,667 \times 2\,400\,000 / 2\,000\,000 = 440\,000$	366 667 (не переоценивается)
БС после переоценки	1 960 000	1 633 333
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(1\,960\,000 - 1\,633\,333) \times 20\% = 65\,333$ Д-т Добавочный капитал К-т ОНО 65 333 Сальдо: Добавочный капитал 261 334 ОНО 65 333		
<b>2021 г.</b>		
Начисленная амортизация	$2\,400\,000 \times 1/5 = 480\,000$	$2\,000\,000 \times 1/5 = 400\,000$
Балансовая стоимость (БС) на 31 декабря	1 480 000	1 233 333
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(1\,480\,000 - 1\,233\,333) \times 20\% = 49\,333$ Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 16 000 Сальдо: ОНО 49 333		
<b>2022 г.</b>		
Балансовая стоимость (БС)	1 000 000	833 333
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(1\,000\,000 - 833\,333) \times 20\% = 33\,333$ Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 16 000 Сальдо: ОНО 33 333		
<b>2023 г.</b>		
Балансовая стоимость (БС)	520 000	433 333
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(520\,000 - 433\,333) \times 20\% = 17\,333$ Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 16 000 Сальдо: ОНО 17 333		
<b>2024 г.</b>		
Балансовая стоимость (БС)	40 000	33 333
БСбу > БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО $(40\,000 - 33\,333) \times 20\% = 1\,333$ Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 16 000 Сальдо: ОНО 1 333		
<b>2025 г.</b>		
Начисленная амортизация	$2\,400\,000 \times 1/5 \times 11/12 = 40\,000$	$2\,000\,000 \times 1/5 \times 11/12 = 33\,333$
Балансовая стоимость (БС)	0	0
БСбу = БСну → нет временных разниц → следует полностью списать имеющиеся отложенные налоги Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 1 333 Сальдо: ОНО 0		

*Примечание.* В 2022–2024 гг. сумма начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете будет равна соответствующему показателю 2021 г.

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Рисунок 4****Расчет отложенных налогов при формировании резерва на капитальный ремонт****Figure 4****The assessment of deferred taxes in the formation of overhaul provision**

Показатель	Бухгалтерский учет, руб.	Налоговый учет, руб.
<b>2020 г.</b>		
Расход по созданию резерва	0	600 000
Балансовая стоимость (БС) резерва (обязательство)	0	600 000
БСбу < БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО (0 - 600 000) x 20% = 120 000 Д-т Налог на прибыль К-т ОНО 120 000		
<b>2021 г.</b>		
Расход по созданию резерва	0	600 000
Балансовая стоимость (БС) резерва (обязательство)	0	1 200 000
БСбу < БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО (0 - 1 200 000) x 20% = 240 000 Д-т Налог на прибыль К-т ОНО 120 000 Сальдо ОНО 240 000		
<b>2022 г.</b>		
Расход по созданию резерва	0	600 000
Балансовая стоимость (БС) резерва (обязательство)	0	1 800 000
БСбу < БСну → налогооблагаемые временные разницы → ОНО (0 - 1 800 000) x 20% = 360 000 Д-т Налог на прибыль К-т ОНО 120 000 Сальдо ОНО 360 000		
<b>2023 г.</b>		
Фактические затраты на ремонт	1 800 000	1 800 000*
Балансовая стоимость (БС) резерва (обязательство)	0	0
БСбу = БСну → нет временных разниц → следует полностью списать имеющиеся отложенные налоги Д-т ОНО К-т Налог на прибыль 360 000 Сальдо ОНО 0		

\* В этом случае равенство плановых и фактических расходов принято для упрощения расчетов, которые рассматривают, прежде всего, порядок формирования отложенных налогов.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

## Список литературы

1. Бейлин В. Новая версия ПБУ 18/02 // Новая бухгалтерия. 2019. № 2. С. 104–113.
2. Бланка Ю. ПБУ 18/02: готовимся применять нововведения // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии (720 часов). 2019. № 2. С. 58–66.
3. Гурина И.Н. В ПБУ 18/02 внесены изменения // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2019. № 2. С. 30–36.
4. Ермошина Е.Л. Амортизация НМА, его переоценка и необходимость применения ПБУ 18/02 // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2018. № 2. С. 22–29.
5. Ермошина Е.Л. Об изменениях ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2019. № 2. С. 34–41.
6. Крутякова Т.Л. Учетная политика 2020: бухгалтерская и налоговая. М.: АйСиГрупп, 2020. 304 с.
7. Никитина В.Ю. ПБУ 18/02: кардинальные изменения // Бухгалтерский учет. 2019. № 3. С. 5–13.
8. Сотникова Л.В. Балансовый метод определения налога на прибыль: пора начинать // Бухучет в строительных организациях. 2018. № 6. С. 10–23.
9. Сотникова Л.В. Особенности аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, досрочно применяющих в бухгалтерском учете балансовый метод учета временных разниц // Аудитор. 2019. № 9. С. 17–30.
10. Терц Н. Что изменилось в ПБУ 18/02? // Расчет. 2019. № 2. С. 50–52.
11. Акимова Я.Ю., Колмакова Е.М. Учетные аспекты отложенного налогообложения при расчете налога на прибыль // Управление инвестициями и инновациями. 2016. № 4. С. 5–10.
12. Гурина И.Н. Налоговая первоначальная стоимость актива не совпадает с бухгалтерской. Разницы – постоянные или временные? // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2019. № 2. С. 37–43.
13. Рабинович А.М. Учет расходов на капитальный ремонт и налог на имущество организаций // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. № 6. С. 30–36.
14. Гуров А. Налоги на прибыль: трансформация отчетности из РСБУ в МСФО // МСФО на практике. 2015. № 6. С. 13–19.
15. Манохова С.В. Строим спортивные сооружения и принимаем их на учет // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. 2018. № 3. С. 24–35.
16. Крайнев А. Налоговая сторона банковской гарантии // Новая бухгалтерия. 2018. № 10. С. 62–73.
17. Арбатская О.В. Плата за технологическое присоединение к электрическим сетям // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2018. № 8. С. 13–19.
18. Рабинович А.М., Синицин В.Г. Перенос объектов сетевого хозяйства при строительстве: учет и налогообложение у инвестора-застройщика // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2018. № 6. С. 19–38.

19. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2018. М.: АйСи Групп, 2018. 673 с.
20. Диркова Е. Регулярные ремонты основных средств // Практическая бухгалтерия. 2017. № 12. С. 34–36.

### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## RUSSIAN ACCOUNTING STANDARD (PBU) 18/02: A NEW APPROACH TO ACCOUNTING FOR DEFERRED TAXES IN THE RECOGNITION OF FIXED ASSET TRANSACTIONS

Irina A. LISOVSKAYA<sup>a</sup>, Natal'ya G. TRAPEZNIKOVA<sup>b,\*</sup>

<sup>a</sup> Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russian Federation  
lisovskaya\_ia@mail.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>

<sup>b</sup> Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russian Federation  
nata-trapeznikova@yandex.ru  
ORCID: not available

\* Corresponding author

### Article history:

Article No. 60/2020  
Received 10 February 2020  
Received in revised form 18 February 2020  
Accepted 25 February 2020  
Available online 16 March 2020

**JEL classification:** M41

**Keywords:** deferred taxes, timing differences, fixed asset, revaluation

### Abstract

**Subject** January 1, 2020, there came into effect a new edition of Russian Accounting Standard (PBU) 18/02, *Accounting for Deferred Taxes on Corporate Income*, which introduced the balance sheet approach to assessing deferred taxes. Therefore, the Russian accountants have to revise the way they have been applying PBU 18/02, and adjust the previous deferred taxes respectively.

**Objectives** We analyze methodological issues of accruing deferred taxes in relation to accounting for fixed assets when recognizing, measuring, remeasuring and constructing contingent liabilities for repair and others, which were introduced by PBU 18/02 as transactions resulting in timing differences.

**Methods** The study employs the systems analysis and logic generalization of legislative and regulatory documents and special literature on the issues under study.

**Results** Illustrating fixed asset transactions, we find that it is necessary to master the balance sheet method of accruing deferred taxes, including the coming changes in some provisions of PBU 6/01, *Accounting for Fixed Assets*.

**Conclusions and Relevance** Poor knowledge of the balance sheet complicates, *inter alia*, the use of the balance sheet method to accrue deferred taxes. Thus, it is reasonable to make methodological recommendations on the use of the balance sheet method to assess deferred taxes in line with the coming amendments to the existing standards and expedite mastering IFRS. The findings are designated for research, practice and training of accountants and auditors, and make suggestions on the improvement of the national accounting methodology, which would pursue the convergence of the modern international practices.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

**Please cite this article as:** Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. Russian Accounting Standard (PBU) 18/02: A New Approach to Accounting for Deferred Taxes in the Recognition of Fixed Asset Transactions. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 3, pp. 244–261.  
<https://doi.org/10.24891/ia.23.3.244>

### References

1. Beilin V. [The new edition of PBU 18/02]. *Novaya bukhgalteriya = New Accounting*, 2019, no. 2, pp. 104–113. (In Russ.)

2. Blanka Yu. [PBU 18/02: Preparing for novelties in use]. *Prakticheskii bukhgalterskii uchet. Ofitsial'nye materialy i kommentarii (720 chasov) = Practical Accounting. Official Materials and Commentaries (720 Hours)*, 2019, no. 2, pp. 58–66. (In Russ.)
3. Gurina I.N. [PBU 18/02 has been amended]. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov = Income Tax: Accounting for Income and Expenses*, 2019, no. 2, pp. 30–36. (In Russ.)
4. Ermoshina E.L. [Amortization for intangible assets, their revaluation and the need to apply PBU 18/02]. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov = Income Tax: Accounting for Income and Expenses*, 2018, no. 2, pp. 22–29. (In Russ.)
5. Ermoshina E.L. [To amendments of PBU 18/02, Accounting for Corporate Income Tax Paid]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya = Current Issues of Accounting and Taxation*, 2019, no. 2, pp. 34–41. (In Russ.)
6. Krutyakova T.L. *Uchetnaya politika 2020: bukhgalterskaya i nalogovaya* [Accounting policy 2020: Finance and Taxes]. Moscow, AiSiGrupp Publ., 2020, 304 p.
7. Nikitina V.Yu. [PBU 18/02: Crucial changes]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2019, no. 3, pp. 5–13. (In Russ.)
8. Sotnikova L.V. [The balance sheet method for assessment of income tax: It's time to begin]. *Bukhuchet v stroitel'nykh organizatsiyakh = Accounting in Construction Companies*, 2018, no. 6, pp. 10–23. (In Russ.)
9. Sotnikova L.V. [The specifics of auditing of financial statements prepared by an entity that early adopted the balance sheet method to account for timing difference]. *Auditor*, 2019, no. 9, pp. 17–30. (In Russ.)
10. Terts N. [What has changed in PBU 18/02?]. *Raschet*, 2019, no. 2, pp. 50–52. (In Russ.)
11. Akimova Ya.Yu., Kolmakova E.M. [Accounting aspects of deferred taxation in the assessment of income tax]. *Upravlenie investitsiyami i innovatsiyami = Management of Innovation and Investment*, 2016, no. 4, pp. 5–10. (In Russ.)
12. Gurina I.N. [The fiscal initial value of the asset diverge from the accounting one. Is the difference permanent or temporary?]. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov = Income Tax: Accounting for Income and Expenses*, 2019, no. 2, pp. 37–43. (In Russ.)
13. Rabinovich A.M. [Accounting for overhaul expenditures and corporate property tax]. *Stroitel'stvo: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Construction: Accounting and Taxation*, 2019, no. 6, pp. 30–36. (In Russ.)
14. Gurov A. [Income tax: Transformation of financial statements from the Russian GAAP into IFRS]. *MSFO na praktike = IFRS in Practice*, 2015, no. 6, pp. 13–19. (In Russ.)
15. Manokhova S.V. [Erecting sports facilities and entering them into accounting books]. *Turisticheskie i gostinichnye uslugi: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Tourist and Hospitality Services: Accounting and Taxation*, 2018, no. 3, pp. 24–35. (In Russ.)
16. Krainev A. [Fiscal aspects of bank guarantees]. *Novaya bukhgalteriya = New Accounting*, 2018, no. 10, pp. 62–73. (In Russ.)
17. Arbatskaya O.V. [Charges for the technological connection to power networks]. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov = Income Tax: Accounting for Income and Expenses*, 2018, no. 8, pp. 13–19. (In Russ.)

18. Rabinovich A.M., Sinitsin V.G. [Relocation of power grid facilities during construction: Accounting and taxation by the developing investor]. *Stroitel'stvo: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Construction: Accounting and Taxation*, 2018, no. 6, pp. 19–38. (In Russ.)
19. Krutyakova T.L. *Godovoi otchet 2018* [The 2018 annual report]. Moscow, AiSi Grupp Publ., 2018, 673 p.
20. Dirkova E. [Regular maintenance of fixed assets]. *Prakticheskaya bukhgalteriya = Practical Accounting*, 2017, no. 12, pp. 34–36. (In Russ.)

#### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.