

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

*Международные стандарты
учета и отчетности*

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ РЕГИСТРАЦИИ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ И ПРОБЛЕМЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ СООТВЕТСТВУЮЩЕЙ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Андрей Андреевич АКСЕНТЬЕВ

налоговый консультант,
ООО «Перспектива»,
Краснодар, Российская Федерация
anacondaz7@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0002-0838-4729>
SPIN-код: 9601-6154

История статьи:

Рег. № 346/2022
Получена 21.07.2022
Получена в
доработанном виде
04.10.2022
Одобрена 27.10.2022
Доступна онлайн
15.11.2022

УДК 657

JEL: M41, H32, H39

Ключевые слова:

отложенные налоги,
налоги на прибыль,
межпериодное
распределение,
внутрипериодное
распределение,
налоговые эффекты

Аннотация

Предмет. Методические особенности учета отложенных налогов в рамках процедур внутрипериодного и межпериодного распределения налоговых эффектов; проблемы представления информации об отложенных налогах в финансовой отчетности.

Цели. Раскрыть концептуально-методические аспекты внутрипериодного и межпериодного распределения налоговых эффектов. Охарактеризовать современные проблемы представления информации об отложенных налогах и предоставить рекомендации в части совершенствования бухгалтерских стандартов.

Методология. Работа носит теоретический характер. Используются стандартные научные методы: диалектический метод научного познания, метод сбора теоретической и нормативно-правовой информации, метод формализации, а также анализ, синтез, наблюдение и сравнение.

Результаты. Научная новизна исследования заключается в обособлении процедур первичного и вторичного распределения налоговых эффектов; раскрытии основных методических подходов к регистрации отложенных налогов, в том числе в зависимости от учетной модели; определении проблем использования оценочного резерва по отложенным налоговым активам и обязательствам с позиции бухгалтерской информационной системы.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы при разработке и совершенствовании бухгалтерской методики учета отложенных налогов, национальных стандартов бухгалтерского учета и корпоративной учетной политики в целях учета налогов на прибыль.

Выводы. В настоящее время бухгалтерские стандарты по учету налогов на прибыль имеют существенные теоретические недостатки, в том числе в части представления информации в отчетности. Решение рассмотренных в данной работе проблем может привести к росту качества и прозрачности финансовой информации, с помощью которой внешние пользователи смогут объективно определять особенности налогового поведения

экономического субъекта. Будущие исследования планируется посвятить указанному направлению.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Аксентьев А.А. Методические особенности регистрации отложенных налогов и проблемы представления соответствующей информации в финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 11. – С. 1225 – 1260. <https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1225>

Финансовая (бухгалтерская) стоимость активов и обязательств в соответствии с концептуальными основами представления финансовых отчетов есть минимальные денежные потоки до налогообложения, которые тот или иной актив или обязательство будут генерировать. Осуществление экономической деятельности сопровождается уплатой корпоративного налога за право свободного распоряжения указанным финансовым потоком.

Международное научное и профессиональное сообщество признало теорию собственности, где налоги рассматриваются в качестве расходов, необходимых для достижения прибыльных хозяйственных операций [1, с. 83]. Следовательно, финансовая оценка активов и обязательств в полной мере не объясняет генерирования конечных экономических выгод, которые получает хозяйствующий субъект в свое пользование после налогообложения. Это связано с тем, что нормы налогового законодательства удовлетворяют в первую очередь информационные потребности государства, а последние максимизируются за счет использования оценки налоговых активов и обязательств по исторической стоимости. Поэтому информация, представленная в налоговой отчетности, позволяет фискальным органам объективно оценивать, насколько деятельность экономического субъекта легальна, то есть соответствует национальному налоговому законодательству.

В то же время использование оценки по исторической стоимости может и не соответствовать текущим рыночным условиям на дату составления налоговой отчетности. Однако в рамках налогового учета отмеченный подход был взят за основу многими государствами ввиду объективности оценки признаваемых в целях исчисления налога на прибыль доходов и расходов, что, с одной стороны, позволяет справедливо удовлетворять фискальные интересы (пополнять бюджет), а с другой стороны, с помощью налоговых преференций и ограничений – «стимулировать экономическую активность или другое социально полезное поведение» налогоплательщиков [2, с. 686].

Нетекстуальная концепция налогового права использует экономическое содержание фактов хозяйственной жизни в части оценки налоговых инцидентов, когда налогоплательщики применяют форму закона для собственного обогащения за счет необоснованного получения налоговых выгод. Ключевой аспект состоит в том, что оценка по исторической стоимости продолжает оставаться объективным инструментом, с помощью которого субъекты налоговых отношений могут отстаивать свои интересы, где реальность выступает справедливым источником соотнесения формы закона с фактическими действиями экономических агентов.

В целях финансового учета информация регистрируется таким образом, чтобы внешние пользователи могли объективно принимать деловые решения, или, в широком смысле, правильно распределять капитал [2, с. 686]. Справедливая стоимость, которая в том числе включает приведенную стоимость в части будущих денежных потоков, не согласуется с оценкой по исторической стоимости, которая используется для исчисления корпоративного налога. Признание и последующая уплата последнего позволяет зафиксировать в финансовой отчетности чистую бухгалтерскую прибыль, которая и будет представлять собой сгенерированный финансовый поток после налогообложения. Именно его собственники бизнеса имеют право распределять в соответствии с личными намерениями без притязаний со стороны государства в лице фискальных учреждений. Однако на практике сложилась ситуация, когда различия между финансовыми и налоговыми показателями стали существенно влиять на финансовые результаты, вследствие чего внешние пользователи не могли разумно сопоставлять расходы по корпоративному налогу с бухгалтерской прибылью [1], что и привело к возникновению такого феномена как «налоговые эффекты».

В конечном итоге отложенные налоги стали инструментом для корректировки финансовой оценки активов и обязательств, где стоимость последних согласуется с реальными денежными потоками, но уже после налогообложения. Однако проблемными остаются вопросы, как именно внешние пользователи должны интерпретировать соответствующую информацию, а бухгалтеры – представлять ее в отчетности и регистрировать в системе учета. Например, нормы американского Стандарта FASB ASC 740 – *Income Taxes*¹, международного Стандарта IAS 12 – *Income Taxes*², индийского Стандарта AS 22 – *Accounting for Taxes on*

¹ FASB ASC 740 – *Income Taxes*: FASB Accounting Standards Codification (ASC) – (Совет по стандартам финансового учета (FASB)). URL: <https://asc.fasb.org/740/tableOfContent>

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль»: Минфин России. URL: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2015/02/main/IAS12.pdf>

*Income*³ различаются в части раскрытия информации об отложенных налогах. А отсутствие жестких рамок в IAS 12 – *Income Taxes* и вовсе привело к тому, что многие компании представляют информацию об отложенных налогах специфичным образом [3], вследствие чего внешним пользователям затруднительно ее анализировать.

Нормативно-правовой базой послужили следующие стандарты (положения) бухгалтерского учета: FRS 102 – *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*⁴ (национальный стандарт Великобритании); IAS 12 – *Income Taxes* (международный стандарт); ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»⁵ (национальный стандарт России); FASB ASC 740 – *Income Taxes* (национальный стандарт США); AS 22 – *Accounting for Taxes on Income* (национальный стандарт Индии).

Методические особенности учета корпоративного налога зависят от финансового периода, в рамках которого начисляются обязательства перед бюджетом. Бухгалтерское научное сообщество выделяет следующие процедуры: внутрипериодное и межпериодное распределение [4].

Внутрипериодное распределение корпоративного налога представляет собой регистрацию текущего расхода по налогу на прибыль в течение одного отчетного периода. В данном случае никаких налоговых эффектов не возникает, поскольку текущий налог на прибыль не будет оказывать влияние на будущее финансовое положение. В бухгалтерской информационной системе происходит регистрация налоговых обязательств в корреспонденции с дебетом счета прибылей и убытков, в результате чего финансовый результат уменьшается на соответствующие суммы текущего налога на прибыль.

Межпериодное распределение корпоративного налога представляет собой процедуру учета налоговых эффектов. Здесь необходимо подчеркнуть, что первоначально межпериодное распределение рассматривалось для концепции временных разниц, идея которой состоит в согласовании финансовых и налоговых доходов и расходов в целях предотвращения их

³ AS 22 – *Accounting for Taxes on Income* – Ministry of Corporate Affairs (MCA) – (Министерство по корпоративным вопросам Индии). URL: https://www.mca.gov.in/Ministry/notification/pdf/AS_22.pdf

⁴ FRS 102 – *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland* – Financial Reporting Council (FRC) – (Совет по финансовой отчетности (FRC)). URL: [https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-\(March-2018\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-(March-2018).pdf)

⁵ 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). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/

искажения во времени [4]. Поэтому применение указанной процедуры будет различаться в зависимости от подходов к регистрации налоговых эффектов.

Первой по своему происхождению является концепция временных разниц. Формально она выражается следующим уравнением (1):

$$\min \text{СФП} = \text{ФП} - (\text{УРПНП} \pm \text{ПНР} \pm \text{ОН}) , \quad (1)$$

где:

$\min$ СФП – свободный финансовый поток отчетного периода;

ФП – финансовая прибыль;

УРПНП – расход по налогу на прибыль;

ПНР – постоянные налоговые разницы (со знаком «+» – если постоянный налоговый доход; со знаком «-» – если постоянный налоговый расход);

ОН – отложенные налоги (со знаком «+» – если отложенные налоговые обязательства; со знаком «-» – если отложенные налоговые активы).

Концепция временных разниц согласует финансовые и налоговые доходы и расходы таким образом, чтобы их влияние на будущие налоговые начисления были нивелированы между финансовыми периодами. Природа учета налоговых эффектов в данном случае состоит в том, что осуществленные хозяйственные операции, во-первых, потенциально связаны с налогообложением, а во-вторых, приведут или в текущем, или в будущем периоде к уплате налога на прибыль. Следовательно, налоговый эффект возникает из-за различий в признаваемых доходах и расходах в целях финансового и налогового учета. Если такие расхождения возникли не в результате налогооблагаемых операций, то налоговые эффекты рассматриваются в качестве постоянных налоговых разниц. Например, по российским правилам бухгалтерского учета уценка основных средств приведет к снижению финансовой (бухгалтерской) прибыли, что с позиции налогового кодекса не рассматривается в качестве налогооблагаемой операции и не будет учитываться в целях расчета корпоративного налога. Поэтому отклонения между финансовым и налоговым результатом будут рассматриваться в качестве постоянных налоговых разниц.

Из формулы (1) внутрипериодное распределение корпоративного налога представляет собой учет текущего налога на прибыль, который выражен суммой (УРПНП $\pm$ ПНР $\pm$ ОН) [5]. Фактически отложенные налоги (ОН) и

постоянные налоговые разницы (ПНР) ставят в соответствие финансовые и налоговые доходы и расходы отчетного периода таким образом, чтобы пользователи бухгалтерской отчетности могли увидеть, по каким причинам бухгалтерская прибыль «искажается» [4].

Следует подчеркнуть, почему в рамках указанной концепции это важно. Так, в США в начале XX в. бухгалтерские правила использовались в целях налогообложения [6], ввиду чего пользователи финансовой отчетности логично понимали, что если они умножат действующую налоговую ставку на финансовую прибыль до налогообложения, то получают текущий расход по налогу на прибыль, за вычетом которого останется чистая прибыль. Именно ее собственники бизнеса будут распределять. Однако в середине XX в. после Второй мировой войны расхождения оказывались настолько существенными, что внешние пользователи не могли адекватно измерять расход по подоходному налогу [1]. Поэтому, чтобы привести в соответствие учетные расхождения, бухгалтерская практика стала предлагать различные методы распределения налоговых эффектов и регистрации отложенных налогов [6]. В формуле (1) отложенные налоги (ОН) привязаны к процедуре межпериодного распределения, когда часть отклонений между финансовой и налоговой прибылью переносится на будущее, в котором произойдет их сторнирование в целях нивелирования возникшего в прошлом расхождения.

При этом методические особенности регистрации отложенных налогов в концепции временных разниц зависят от способа организации бухгалтерского и налогового учета. В соответствии с англо-американской моделью указанные информационные системы являются независимыми, вследствие чего налоговые эффекты признаются непосредственно в составе прибылей и убытков или капитала в корреспонденции со счетом отложенных налогов. В России система национального учета до 1995–1996 г. соответствовала континентальной модели [7, 8], что существенно сказалось на дальнейших разработках методики учета отложенных налогов [9]. Так, «затратный» метод, активно применявшийся на практике до утверждения в 2018 г. поправок в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», основан на том, что отложенные налоги признаются не в составе прибылей и убытков, а непосредственно в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» [5]. Такой подход в большей степени соотносится с немецким учетом [10], где счета отложенных налогов позволяют учесть налоговые правила в целях более достоверного представления финансовой информации.

В практике учета Великобритании и США (до утверждения положения FASB № 96⁶ метода активов и обязательств) отложенные налоги в концепции временных разниц учитывались непосредственно в составе чистой прибыли. При этом постоянные разницы не регистрируются вовсе. Они признаются в рамках единой системы бухгалтерского учета континентальной модели [5], где постоянный налоговый доход или расход регистрируется по кредиту или дебету счета прибылей и убытков, соответственно, в корреспонденции со счетом обязательств по налогу на прибыль.

Таким образом, процедура межпериодного распределения в концепции временных разниц дает возможность согласовать влияние учетных расхождений между финансовыми и налоговыми доходами и расходами, чтобы пользователи финансовой отчетности могли адекватно соизмерить полученную чистую финансовую прибыль с начисленным расходом по налогу на прибыль.

Концепция временных разниц в итоге была отвергнута и в дальнейшем пересмотрена американским FASB и международными стандартами. Однако она продолжает развиваться в учетной практике Великобритании, Индии, частично в России и некоторых других странах.

В настоящее время в международном Стандарте IAS 12 – *Income Taxes*, американском FASB ASC 740 – *Income Taxes* закреплён балансовый метод учета отложенных налогов в рамках концепции временных разниц. Формально ее можно представить следующим образом (2):

$$\begin{aligned} \min \text{ГСФП} &= \min \text{ГФП} \pm \text{ОН}, \\ \text{при ОН} &= (\text{СФА} - \text{СНА}) \times \text{НС} \% \end{aligned} \quad (2)$$

где:

$\min$ ГСФП – минимальный генерируемый свободный финансовый поток (финансовый поток, который может быть использован после налогообложения);

ГФП – генерируемый финансовый поток без учета налогообложения (потенциал активов генерировать экономические выгоды до налогообложения);

⁶ Statement of Financial Accounting Standards No. 96 – *Accounting for Income Taxes*: Financial Accounting Standards Board (FASB) – (Совет по стандартам финансового учета (FASB)). URL: <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/reference-library/superseded-standards/status-of-statement-no-96.html&bcpath=tff>

ОН – отложенные налоги (со знаком «–» – для отложенных налоговых обязательств ($\text{СФА} \geq \text{СНА}$); со знаком «+» – для отложенных налоговых активов ($\text{СФА} \leq \text{СНА}$);

СФА — совокупные финансовые активы;

СНА — совокупные налоговые активы;

НС – корпоративная налоговая ставка, %.

В концепции временных разниц отложенные налоги корректируют финансовую оценку активов и обязательств таким образом, чтобы последние представляли собой реальную информацию о сгенерированных денежных потоках после налогообложения. В таком случае межпериодное распределение налоговых эффектов согласует не финансовые и налоговые доходы и расходы, как это было рассмотрено ранее, а предотвращает искажение финансовых потоков, которые соответствующие активы и обязательства генерируют. При этом логика восприятия такой информации внешними пользователями состоит в следующем. Так, инвесторы понимают, что любая хозяйственная деятельность связана с необходимостью уплачивать налог на прибыль за право свободного распоряжения заработанным доходом. Но финансовая (бухгалтерская) оценка активов и обязательств по справедливой стоимости не учитывает плату государству за сгенерированный доход. Следовательно, конечные экономические выгоды, которые будут генерировать балансовые ресурсы, отклоняются от их финансовой оценки на сумму налога на прибыль. Это, по мнению разработчиков американских и международных стандартов, не позволяет внешним пользователям объективно принимать решения, поскольку восприятие денежных потоков будет искажено. В свою очередь концепция временных разниц учета налоговых эффектов позволяет «уточнить» финансовую оценку (2) путем регистрации отложенных налогов, которые в будущем повлияют на налоговые денежные потоки [11].

Таким образом, процедура межпериодного распределения в современных стандартах представляет собой перенос налоговых эффектов во времени в целях согласования финансовых и налоговых потоков.

Методику регистрации налоговых эффектов в общем виде можно обобщить применением следующих процедур:

- процедура первичного распределения налоговых эффектов;
- процедура вторичного распределения налоговых эффектов.

Первичное распределение налоговых эффектов дает возможность бухгалтеру зарегистрировать суммы отложенных налогов без предположений о невозможности их зачесть в будущем против налогооблагаемой прибыли. Смысл данной процедуры заключается в том, что в системе учета признается влияние налогообложения в полном объеме. Это следует из логики п. 15, п. 24 IAS 12 – *Income Taxes*, п. 740-10-30-5 FASB ASC 740 – *Income Taxes*, п. 13 AS 22 – *Accounting for Taxes on Income*, п. 29.6 FRS 102 – *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*. И лишь далее каждый из указанных стандартов накладывает ограничение в отношении учета отложенных налоговых активов в части проверки достаточности налогооблагаемой прибыли, против которой могут быть зачтены вычитаемые разницы. В связи с этим отдельно и выделяется процедура *вторичного распределения* налоговых эффектов, когда бухгалтер стоимость уже признанных отложенных налоговых активов снизит до той, от которой ожидается получение или потеря экономических выгод.

Кроме того, американские и международные стандарты накладывают исключения в части признания отложенных налогов. Так, в п. 740-10-25-3 FASB ASC 740 – *Income Taxes* представлен перечень, запрещающий бухгалтеру регистрировать некоторые вычитаемые и налогооблагаемые разницы. Например, нельзя признавать отложенное налоговое обязательство, связанное с гудвиллом; или отложенные налоги в отношении разниц, возникающих в результате пересчета стоимости активов и обязательств, ввиду изменения функциональной валюты, выраженной иностранной, на валюту представления отчетности, если иностранная экономика становится высоко инфляционной; и др. В отличие от международных стандартов, американские разработчики выделили конкретные ограничения, руководствуясь которыми бухгалтер не будет признавать при первичном распределении налоговых эффектов отложенные налоги.

В IAS 12 – *Income Taxes* представлены отличные от FASB ASC 740 – *Income Taxes* исключения, но имеются и сходства. В частности, международный Стандарт также запрещает признавать отложенный налог в отношении гудвилла (п. 15 (а)). А в части изменения функциональных валют в п. 41 представлено общее правило без привязки к условиям высокоинфляционной экономики, то есть международный Стандарт не накладывает аналогичного исключения, как в п. 740-10-25-3f FASB ASC 740 – *Income Taxes*. При этом акцент в IAS 12 – *Income Taxes* разработчики часто ставят на том, может ли инвестор контролировать долю ассоциированной организации (например, п. 42, п. 39 в IAS 12 – *Income Taxes*). Суть в том, что по логике международных стандартов, если организация может

контролировать дочерние предприятия, то автоматически появляется возможность менять сроки восстановления временных разниц. По этой причине их регистрировать запрещено с дополнительным условием, что указанные разницы в обозримом будущем с высокой вероятностью не будут сторнированы. В американском стандарте FASB ASC 740 – *Income Taxes* аналогичный подход закреплен в п. 740-10-25-3а и п. 740-10-25-18–740-10-25-19. Если интерпретировать указанные пункты, то FASB ASC 740 – *Income Taxes*, в отличие от IAS 12 – *Income Taxes*, делает акцент на продолжительности инвестиций. Это значит, если в обозримом будущем не ожидается, что нераспределенная прибыль будет направлена в пользу материнской компании, то признавать отложенные налоговые обязательства не нужно. Следовательно, в этом аспекте международные и американские стандарты логически не совпадают. При этом интересно рассмотреть в рамках отдельного исследования остальные отличия в признании отложенных налогов в части исключений из общего правила.

Изложенное позволяет подчеркнуть, что процедура первичного распределения налоговых эффектов по логике как американских, так и международных стандартов уже должна учитывать исключения относительно непризнаваемых отложенных налоговых активов и обязательств.

Кроме того, практически все современные стандарты, за исключением российского ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организацией» (соответствует процедуре частичного распределения налоговых эффектов в то время, когда мировое сообщество использует процедуру полного распределения, как это было указано ранее), регламентируют снижение стоимости отложенных налоговых активов, когда в будущем не ожидается их восстановления из-за недостаточности налогооблагаемой прибыли.

С точки зрения методики учета наиболее интересен опыт США, где FASB ASC 740 – *Income Taxes* в п. 740-10-30-16 и п. 740-10-30-2(b) прямо требует применять «оценочный резерв» (Valuation Allowance) для такой процедуры. В великобританском FRS 102 – *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland*, международном IAS 12 – *Income Taxes*, индийском AS 22 – *Accounting for Taxes on Income* требование снижать стоимость отложенных налогов активов также присутствует, однако не раскрывается методический инструментарий как в американском аналоге.

Если исходить из общих правил, которые регламентируют указанные стандарты за исключением американского, то бухгалтер должен напрямую

корректировать сальдо отложенных налоговых активов в корреспонденции со счетами прибылей и убытков или капитала в сторону уменьшения (увеличения) в зависимости от оценки будущей налогооблагаемой прибыли. Последняя определяется путем рассмотрения положительных и отрицательных факторов [12], которые в разных стандартах могут отличаться.

В рамках данного исследования акцент ставится на методике учета непризнанных отложенных налоговых активов. Если взять за основу подход американских разработчиков, то бухгалтер будет использовать специальный контрактивный счет «Оценочный резерв по отложенным налоговым активам» в отношении активного счета «Отложенные налоговые активы» следующим образом:

– создание оценочного резерва по отложенным налоговым активам:

Д–т «Прибыли и убытки» К–т «Оценочный резерв по отложенным налоговым активам»;

– восстановление оценочного резерва по отложенным налоговым активам:

Д–т «Оценочный резерв по отложенным налоговым активам» К–т «Прибыли и убытки».

Ввиду того, что международные стандарты первоочередное внимание уделяют не методике учета, а представлению информации, в учетной политике имеет смысл прописать использование регулирующего счета в целях соблюдения требований IAS 12 – *Income Taxes*. Это позволит регистрировать непризнанные суммы отложенных налоговых активов, которые в будущем при достаточности налогооблагаемой прибыли можно будет восстановить. Таким образом, последнее и является процедурой вторичного распределения налоговых эффектов, когда бухгалтер применяет специальный счет оценочного резерва для учета непризнаваемых или восстановления ранее непризнанных отложенных налоговых активов.

Для удобства восприятия на *рис. 1* представлено обобщение процедуры первичного и вторичного распределения налоговых эффектов в целях учета отложенных налоговых активов.

Далее следует рассмотреть методические особенности учета отложенных налогов. Как было указано ранее, в англо-американской модели бухгалтерского учета налоговые эффекты при первичном распределении регистрируются по дебету или кредиту счета прибылей и убытков или

капитала в корреспонденции со счетами отложенных налоговых обязательств и активов, соответственно.

В работе [5] был представлен пример бухгалтерских записей в части применения балансового метода концепции временных разниц, где авторская позиция состояла в том, что бухгалтер списывает сальдо отложенных налогов предыдущего периода, а затем признает необходимые суммы налоговых эффектов. У такого подхода, очевидно, есть как положительные, так и отрицательные стороны.

В *табл. 1* представлены условные суммы бухгалтерских и налоговых показателей, на примере разниц между которыми будет раскрыта идея регистрации налоговых эффектов в зависимости от используемой методики (данные представлены таким образом, чтобы охватить все возможные вариации будущего сторнирования (восстановления) временных различий).

Так, если возможности информационной системы позволяют вести учет в целях отложенного налогообложения в привязке к конкретным бухгалтерским и налоговым статьям (например, основным средствам, финансовым инструментам и т.д.), то более логичен учет через «приращения», что позволит контролировать и детализировать суммы налоговых эффектов. Однако важно понимать, что такой способ потребует существенных затрат на автоматизацию и разработку алгоритмов. Это связано с волатильностью финансовых и налоговых оценок, что проиллюстрировано на *рис. 2*.

Волатильность в финансовых и налоговых оценках на практике может приводить к постоянной необходимости сторнирования (восстановления) отложенных налогов, что, как минимум, потребует делать одновременно две бухгалтерские записи. Так, из *табл. 1* финансовые инструменты по состоянию на конец 2X20 г. в финансовом и налоговом учете отличаются на 200 руб., которые представляют собой отложенные налоговые активы в размере 40 руб. (для упрощения используется налоговая ставка, равная 20% и предполагается, что налоговые эффекты признаются в полном объеме). Однако на конец 2X21 г. те же финансовые инструменты характеризуются сменой с пассивной позиции на активную, где разница есть отложенное налоговое обязательство в размере 80 руб. И ключевым с позиции методики учета является то, как правильно в информационной системе ранее признанную сумму отложенных налоговых активов (40 руб.) заменить на отложенные налоговые обязательства (80 руб.).

Бухгалтерская практика не дает однозначного ответа, ввиду чего могут быть вариации в методике учета. В работе [5] автор предлагает полностью закрывать сальдо предыдущего года, а затем зарегистрировать требуемые суммы. В рамках данного примера в 2Х20 г. бухгалтер признает отложенный налоговый актив в части финансовых инструментов следующим образом:

Д–т «Отложенные налоговые активы» К–т «Прибыли и убытки».

Затем этот счет закрывается обратной записью:

Д–т «Прибыли и убытки» К–т «Отложенные налоговые активы».

И в конечном итоге бухгалтер признает требуемые отложенные налоговые обязательства:

Д–т «Прибыли и убытки» К–т «Отложенные налоговые обязательства».

С одной стороны, такой подход методически оправдан при изменениях налоговых позиций (луч $[0;1]$ или $[2;3]$ из рис. 2), поскольку у бухгалтера существует необходимость регистрации изменившихся налоговых эффектов. А с другой стороны, проблема появляется в случае, когда налоговая позиция сохраняется. Например, различия в товарно-материальных ценностях в 2Х20 г. составили 500 руб. или 100 руб. в виде отложенного налогового актива. А на конец 2Х21 г. соответственно 600 руб. и 120 руб. Другими словами, при данных обстоятельствах бухгалтеру достаточно скорректировать сальдо по данной статье на 20 руб., то есть «допризнать» суммы отложенных налоговых активов. При авторском способе работы [5] бухгалтер будет снова закрывать сальдо предыдущего года, чтобы затем снова зарегистрировать отложенные налоговые активы, когда достаточно путем «приращения» сделать единственную запись:

Д–т «Отложенные налоговые активы» К–т «Прибыли и убытки».

Отмеченные рассуждения и примеры не говорят о неадекватности методики [5], ключевой вывод состоит в том, что метод «приращений» крайне удобен в том случае, если в информационной системе можно регистрировать отложенные налоги в привязке к конкретным группам активов (основные средства, запасы и т.д.).

Кроме того, в зарубежной литературе [4] крайне часто речь идет о сторнировании (реверсировании) налоговых эффектов. Здесь следует

подчеркнуть, что сторнирование используется в том случае, когда налоговые эффекты начинают восстанавливаться. В концепции временных разниц это наиболее наглядно видно, поскольку налоговые эффекты привязаны к конкретным налогооблагаемым операциям. Например, если первоначально в финансовом учете бухгалтер применял ускоренные методы списания финансовых инструментов (*табл. 1*) в отличие от налогового, то в будущем, когда этот эффект будет нивелироваться, следует делать сторнировочные записи с целью показать, что временные разницы восстанавливаются. Поэтому здесь существует вариативность в методике учета (или применять сторнировочную запись, или делать обратную запись). Так, в рассматриваемом для финансовых инструментов примере на конец 2Х21 г. бухгалтер сделает следующие записи. Сначала он учтет изменение налоговой позиции (с активной на пассивную):

Д–т «Прибыли и убытки» К–т «Отложенные налоговые активы».

Или сторнировочная запись:

Д–т «Отложенные налоговые активы» К–т «Прибыли и убытки».

А затем признает необходимую сумму отложенных налоговых обязательств уже ранее указанной записью.

Таким образом, подход [5] крайне удобен в том случае, если компания ведет учет налоговых эффектов с помощью регистров и таблиц и у нее отсутствуют автоматизированные алгоритмы. Другими словами, если у бухгалтера есть вся информация по различиям в статьях бухгалтерского и налогового баланса, то этого достаточно для ее раскрытия в примечаниях к отчетности; а в самой бухгалтерской информационной системе можно сделать агрегированные записи. Например, на конец 2Х20 г. по строке «итого» совокупные отклонения составили 520 руб. или 104 руб. отложенных налоговых обязательств. Бухгалтер их признает записью:

Д–т «Прибыли и убытки» К–т «Отложенные налоговые обязательства».

А в следующем году сделает обратную или сторнировочную запись и уже признает необходимые суммы. В рассматриваемом примере это будут отложенные налоговые активы в размере 130 руб.

Ключевым преимуществом такого подхода является простота и отсутствие корректировок налоговых ставок, то есть при закрытии сальдо предыдущего периода у бухгалтера появляется возможность признать

необходимые налоговые эффекты по ставке, которая будет действовать на отчетную дату. При подходе «приращений» в автоматизированной системе должен быть алгоритм, который скорректирует сальдо предыдущего периода и признает новые отложенные налоги с учетом изменений в отложенных налоговых позициях и налоговых ставках.

Подход «приращений» налоговых эффектов в привязке к статьям бухгалтерского баланса, как уже было отмечено, полезен тем, что позволяет информационно контролировать каждую отложенную налоговую позицию. Однако любые изменения в финансовых (бухгалтерских) и налоговых оценках приведут к корректировкам балансовых остатков отложенных налогов. Эта проблема усиливается на фоне требования снижать стоимость отложенных налоговых активов, то есть создавать оценочный резерв, когда в будущем не ожидается наличия достаточной налогооблагаемой прибыли.

Указанный резерв обязателен в соответствии с нормами FASB ASC 740 – *Income Taxes*. Суммы резерва и их изменение также раскрываются в отчете о прибылях и убытках (п. 740-10-50-9h) и в примечаниях к балансу (п. 740-10-50-2c). Следовательно, если речь идет о соблюдении правил международных, индийских, российских стандартов, аналогичные требования отсутствуют. Например, IAS 12 – *Income Taxes* не требует в отчете о прибылях и убытках раскрывать информацию в части снижения сумм отложенных налоговых активов. Но следует подчеркнуть, что в п. 80 указанный Стандарт дает право представлять информацию о непризнанных вычитаемых разницах и восстановленных в части ранее непризнанных. И лишь в п. 82 указано, что экономический субъект должен раскрыть информацию о величине признанного отложенного налогового актива в случае, когда есть признаки наличия налоговых убытков в прошлом, или ожидается, что в будущем налогооблагаемой прибыли будет недостаточно для восстановления вычитаемых временных разниц. Однако на практике организации такую информацию подробно не раскрывают или просто относят в состав прочих корректировок [13].

С экономической точки зрения увеличение резерва по отложенным налоговым активам свидетельствует о том, что руководство не ожидает в будущем наличия достаточной налогооблагаемой прибыли, против которой отложенные налоговые активы будут восстановлены. Другими словами, факт создания резерва даст понять внешним пользователям, что потенциал генерирования налоговой прибыли в будущем будет снижен. А ввиду того, что налоговые и финансовые активы между собой диалектически связаны,

не исключаются проблемы с генерированием экономических выгод финансовыми (бухгалтерскими) активами.

Поэтому в практике составления отчетности по правилам МСФО возникают проблемы в интерпретации примечаний, связанных с налогами на прибыль. Здесь следует подчеркнуть, что американский Стандарт FASB ASC 740 – *Income Taxes* требует определять влияние налоговых эффектов по юрисдикциям (п. 740-10-30-5). Это значит, что достаточность налогооблагаемой прибыли проверяется не в отношении консолидированной группы, а в рамках генерирующих налоговые доходы единиц. Для простого восприятия это могут быть, например, Россия и прочие зарубежные страны. То есть в информационной системе можно создать аналитические счета в целях учета соответствующей информации. В международных стандартах такое требование напрямую не прописано, что и отражается на восприятии финансовой отчетности.

Так, российский банк ПАО «ВТБ» в финансовой отчетности, составленной по правилам международных стандартов, за 2021 г. в разделе 17 «Налог на прибыль»⁷ раскрыл следующую интересную строку «Изменение непризнанных отложенных налогов» на сумму 10,5 млрд руб., которая в 7,5 раз больше предыдущего финансового периода. Положительный знак указывает на то, что экономический субъект признает расходы, то есть фактически речь идет о снижении стоимости отложенных налоговых активов. Однако причина такого прироста не раскрывается. Как указывалось ранее, по общему правилу стоимость отложенных налоговых активов снижается ввиду недостаточности налогооблагаемой прибыли, но если обратиться к информации о финансовой прибыли до налогообложения, то у ПАО «ВТБ» в 2021 г. она выросла почти в 3,43 раза и составила 397,9 млрд руб. При этом в отчете о прибылях и убытках были признаны отложенные налоговые обязательства на сумму 37,2 млн руб., это свидетельствует о том, что компания стала «ускорять» списание стоимости налоговых активов в целях снижения обязательств перед бюджетом. Поэтому, несмотря на рост финансовой прибыли более чем в 3 раза, текущий налог на прибыль, напротив, составил 33,3 млрд руб., что на 23,27% меньше предыдущего финансового периода. Следовательно, неясно, почему на фоне хороших финансовых показателей руководство «не признало» стоимость отложенных налоговых активов.

Однако следует выделить следующие ключевые аспекты, связанные с применением IAS 12 – *Income Taxes*. Американский FASB ASC 740 – *Income*

⁷ Финансовая отчетность ПАО «ВТБ» за 2021 г. URL: <https://www.vtb.ru/ir/statements/report-vtb24/>

Taxes прямо требует использовать оценочный резерв в целях снижения стоимости вычитаемых разниц ввиду недостаточности прибыли. В то время как по правилам международного Стандарта в стоимость «непризнанных отложенных налогов» могут включаться следующие компоненты:

- снижение стоимости вычитаемых временных разниц, в том числе налоговых убытков, из-за недостаточности налогооблагаемой прибыли (п. 24, п. 27А, п. 56 и др.);
- снижение стоимости вычитаемых или налогооблагаемых разниц из-за контроля ее сроков со стороны инвестора (п. 39, п. 44).

Из п. 87 IAS 12 – *Income Taxes* становится ясно, что в стоимость непризнанных отложенных налогов могут включаться отложенные налоговые обязательства в отношении непризнаваемых налогооблагаемых разниц. Наличие информации об оценочном резерве и распределении налоговых эффектов по юрисдикциям, как в американских стандартах, позволило бы убрать неопределенность. В примере с ПАО «ВТБ» внешние пользователи могут увидеть две ситуации. Или руководство не ожидает получения достаточных налогооблагаемых доходов (например, из-за рубежа); или отложенные налоговые обязательства не признаются в соответствии с п. 39 IAS 12 – *Income Taxes*. ПАО «ВТБ» в своей отчетности раскрыло два этих пункта⁸. Так, на конец 2021 г. компания имеет непризнанные отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства⁹ в размерах 36 млрд руб. и 49 млрд руб., соответственно, а за 2020 г., соответственно, 25,6 млрд руб. и 41,8 млрд руб. С точки зрения влияния на финансовую чистую прибыль непризнанные отложенные налоговые активы ее снижают, а отложенные налоговые обязательства – увеличивают. Совокупное влияние изменений (сумма разниц между непризнанными отложенными налоговыми активами и обязательствами)¹⁰ составило отрицательное значение – 3,2 млрд руб., в то время как в аналитической таблице указано 10,5 млрд руб. Это говорит о том, что экономический субъект признал только снижение вычитаемых временных разниц. Отсюда возникает вопрос, была ли реально снижена стоимость отложенных налоговых обязательств на сумму 7,2 млрд руб., что фактически привело бы к приросту чистой прибыли.

⁸ Раздел 17 Финансовой отчетности ПАО «ВТБ» за 2021 г. С. 38.

⁹ Как видно из отчетности, компания раскрыла только непризнанные налогооблагаемые разницы, следовательно, остается неясным конкретное значение отложенных налоговых обязательств, поэтому с учетом погрешности значения 245 млрд руб. и 209,1 млрд руб. умножены на 20%.

¹⁰ Разница отложенных налоговых активов берется со знаком «–», а отложенных налоговых обязательств – со знаком «+».

Методически такая проблема усиливается тем, что п. 37 IAS 12 – *Income Taxes* требует переоценивать исключительно непризнанные отложенные налоговые активы. Поэтому, с одной стороны, ПАО «ВТБ» не нарушило требований IAS 12 – *Income Taxes*. С другой стороны, остается неясным, за счет чего в учете компании погашается стоимость непризнанных отложенных налоговых обязательств.

Интересно также то, что в соответствии с п. 16 IAS 12 – *Income Taxes* предполагается, что так или иначе все налогооблагаемые разницы будут восстановлены [14], поэтому для них не накладывается порога вероятности, как, например, для отложенных налоговых активов. В этом и заключается «тупик» международного Стандарта, который требует признавать все отложенные налоговые обязательства, даже если они в будущем могут быть и не связаны с налоговым денежным потоком [14]. То есть теоретически, если обратиться к формуле (1), когда налоговая стоимость активов меньше финансовой (наличие чистой пассивной позиции), необходимо признать отложенные налоговые обязательства в целях корректировки финансовых оценок для более объективного представления информации о генерировании балансовыми активами финансовых потоков после налогообложения.

Пример с ПАО «ВТБ» ясно показывает, что менеджеры раскрывают информацию о непризнанных отложенных налоговых обязательствах, однако фактически их стоимость не снижается, да и нарушений требований Стандарта не происходит, поскольку он не обязывает этого делать. По мнению А. Brouwer и Е. Naarding, отсутствие порога вероятности в том числе и для отложенных налоговых обязательств подрывает теоретический фундамент IAS 12 – *Income Taxes* [14]. Это также связано с тем, что разработчики международных стандартов убеждены в наличии независимой связи между отложенными налоговыми обязательствами и будущей налогооблагаемой прибылью, как это указано в п. 28 IAS 12 – *Income Taxes*. В дальнейших исследованиях планируется провести эмпирические тесты в целях доказательства обратного, что отложенные налоговые обязательства могут быть и не связаны с генерированием налогооблагаемой прибыли.

Таким образом, авторская позиция заключается в том, что необходимо проводить оценку вероятности восстановления не только отложенных налоговых активов, но и обязательств. И проводить повторную оценку также следует в отношении обоих указанных бухгалтерских объектов.

При этом интерпретировать информацию о налогах на прибыль для разных компаний крайне сложно, поскольку она отражается специфичным образом. Так, если обратиться к отчетности ПАО «Сбербанк» за 2021 г., составленной по правилам МСФО¹¹, то по многим аспектам она отличается от компании той же сферы, рассмотренной ранее. В отличие от ПАО «ВТБ», в финансовой отчетности ПАО «Сбербанк» в разделе 29 написано не «Изменение непризнанных отложенных налогов», а более ясно – «Непризнанные налоговые активы». Однако интерпретировать данные отчетности по налогам на прибыль также проблематично. Например, как и ПАО «ВТБ», ПАО «Сбербанк» в соответствии с п. 39, п. 44 и п. 87 раскрыло информацию, что изменение между непризнанными отложенными налоговыми обязательствами составило 0,9 млрд руб. (разница между 15,8 млрд руб. и 14,9 млрд руб.)¹², что фактически должно рассматриваться как прирост чистой прибыли (уменьшение расхода по налогу на прибыль). Однако в аналитической таблице видны данные только по непризнанным налоговым активам в размере 4,3 млрд руб. на конец 2021 г., которые увеличивают расход по налогу на прибыль (снижают чистую финансовую прибыль). Возможно, ПАО «Сбербанк» отнесло 0,9 млрд руб. в строку «прочие невременные разницы» или признало в составе строки «Непризнанные налоговые активы». Несмотря на это, рассмотренные примеры лишь подтверждают тот факт, что сегодня существуют проблемы в представлении информации об отложенных налогах, а требования и правила IAS 12 не дают инструментов для объективного учета отложенных налоговых обязательств.

Ситуация усложняется в том числе и тем, что менеджеры могут манипулировать финансовым результатом с помощью правил IAS 12 – *Income Taxes*. Последнее крайне актуально в современных условиях, когда оценочный резерв (снижение стоимости отложенных налогов активов) используется в оппортунистических целях [13, 15–17].

Как было указано ранее, прибыль до налогообложения у ПАО «ВТБ» выросла более чем в три раза, на этом фоне велика вероятность применения стратегии «большой ванны» [16, 17], где специалисты могут получить «маржу» с помощью создания оценочного резерва и использовать ее в убыточные периоды. Так, 10,5 млрд руб. непризнанных отложенных налогов составляют всего 2,64% от финансовой прибыли до налогообложения. Однако по сравнению с предыдущим годом доля приняла

¹¹ Финансовая отчетность по МСФО ПАО «Сбербанк» за 2021 г.
URL: <https://www.sber-bank.by/page/financial-statements-IFRS>

¹² Раздел 29 Финансовой отчетности ПАО «Сбербанк» за 2021 г. С. 93.

значение 11,7%¹³, что более существенно. Если бы ПАО «ВТБ» показывало признаки наличия проблем с генерированием как финансовых, так и налоговых доходов, то признание снижения сумм отложенных налоговых активов было бы «внешне» логичным. Отсутствие раскрытия информации о факторах, почему были снижены суммы отложенных налоговых активов, следует считать одним из признаков манипулирования финансовым результатом.

Наиболее наглядно это видно в финансовой отчетности, составленной по правилам МСФО, ПАО АКБ «Приморье» за 2016 г.¹⁴ Так, в отчете о прибылях и убытках компания зарегистрировала сумму отложенных налоговых активов в размере 137 938 тыс. руб., что в 9,8 раза больше, чем сама финансовая прибыль до налогообложения, которая составила 12 730 тыс. руб. По правилам IAS 12 – *Income Taxes*, а именно п. 82, необходимо раскрыть свидетельства, обосновывающие характер признанных отложенных налоговых активов, поскольку в предыдущих периодах компания имела финансовые убытки и низкие показатели начисленного текущего налога на прибыль. Однако фактически в разделе о налогах на прибыль таких обоснований не видно. Последнее финансовые аналитики могут расценивать в качестве признака манипулирования финансовой прибылью с помощью отложенных налогов.

Таким образом, можно сделать вывод, что не все нормы IAS 12 – *Income Taxes* в части раскрытия информации об отложенных налогах соблюдаются на практике. Наличие требований о создании оценочного резерва и экономического обоснования его изменений, как и в американском одноименном Стандарте, позволило бы повысить прозрачность финансовой отчетности и снизить риски, связанные с манипулированием прибылью.

В качестве последнего вопроса имеет смысл рассмотреть раскрытие информации об отложенных налогах в составе краткосрочных (текущих, оборотных) и долгосрочных (нечекующих, внеоборотных) активов и обязательств.

Современная практика регламентирует отложенные налоги включать в состав долгосрочных активов и обязательств (п. 56 IAS 1 – *Presentation of Financial Statements*, п. 23 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», пп. (p) п. 4.2A FRS 102 – *The Financial Reporting Standard*

¹³ Отношение непризнанных отложенных налогов (2021 г.) и финансовой прибыли до налогообложения (2020 г.).

¹⁴ Финансовая отчетность ПАО АКБ «Приморье» за 2016 г.
URL: <https://www.primbank.ru/o-banke/taskrytie-informatsii/fin-reports/>

applicable in the UK and Republic of Ireland, п. 30 AS 22 – *Accounting for Taxes on Income*, п. 740-10-45-4 FASB ASC 740 – *Income Taxes* и др.).

Но в США до 2017 г. бухгалтерское законодательство требовало распределять суммы отложенных налогов по срокам их восстановления [18]. B.N. Musazi и B. Makkawi считают, что исключение отложенных налогов из категории «текущие» (оборотные, краткосрочные) снижает способность коэффициентов ликвидности отражать реальное состояние компании [18, с. 7]. Авторы обосновывают это тем, что если отложенные налоги способны оказывать влияние на денежные потоки, то такую информацию нужно раскрывать внешним пользователям [18]. Однако исследователи согласны с тем, что не для всех внешних пользователей включение отложенных налогов в состав краткосрочных активов или обязательств окажется полезным, поэтому исследователи в качестве рекомендаций предлагают использовать порог существенности на уровне 3% от стоимости текущих активов или обязательств, превышая который экономический субъект обязан распределять отложенные налоги [18].

Такой подход не лишен смысла, тем не менее он требует теоретической интерпретации, которая в настоящее время отсутствует. Если вернуться к выражению (2), то фактически речь уже будет идти о согласовании денежных потоков во времени, что в большей степени зависит от налогового планирования. Например, если налоговый менеджмент намеревается крупные суммы налоговых убытков списать в следующем году, то это скажется на движении налоговых денежных потоков. Следовательно, если в составе текущих (оборотных) активов окажутся, например, отложенные налоги, представляющие собой стоимость указанных налоговых убытков, то внешние пользователи смогут сделать вывод, что в следующем году налоговый денежный поток будет снижен.

При такой интерпретации детализация налоговых эффектов полезна при принятии деловых решений и расчете коэффициентов ликвидности. Это актуально при покупке убыточных компаний с дальнейшим их включением в консолидированную группу налогоплательщиков при условии, что у них будут высокие значения отложенных налоговых активов. Кроме того, налоговые убытки непосредственно связаны с системой налогового учета, это значит, что их списание зависит исключительно от решений менеджеров, когда соответствующие записи будут внесены в налоговую декларацию. Остальные же вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы по общему правилу признаются ввиду волатильности финансовых и налоговых оценок (рис. 2). Последние определяются в рамках учетных

политик и корпоративных стратегий управления активами и обязательствами в обеих информационных системах. Другими словами, реально рассчитать, какая доля временных различий будет списана в следующем году практически невозможно, поскольку потребуются субъективная информация о потенциальных налоговых доходах и расходах и определяющих их налоговых активах.

Таким образом, авторская позиция заключается в том, что отложенные налоги, признаваемые по общему правилу, не нужно распределять по срокам их восстановления. Они зависят от субъективных намерений как финансовых, так и налоговых менеджеров, а это каждый год будет приводить к волатильности в оценках и новому признанию или восстановлению отложенных налоговых позиций.

Налоговые убытки, которые объективно можно оценить и проверить, действительно имеет смысл включать в состав текущих и нетекущих отложенных налоговых активов. Однако здесь требуется соблюдение, как минимум, следующих критериев.

Во-первых, зачет налоговых убытков в следующем году должен соответствовать корпоративной налоговой стратегии. Другими словами, налоговому менеджеру следует предоставить убедительные доказательства, что списание налоговых убытков фактически произойдет.

Во-вторых, последнее требует наличия достаточных сумм налогооблагаемой прибыли, которую необходимо точно и объективно спрогнозировать с учетом сложившихся экономических реалий. При этом в случае, когда отложенные налоговые активы будут отражены в составе «текущих», внешние пользователи смогут сделать вывод, что проблем с генерированием налогооблагаемой прибыли нет. В этом аспекте отложенные налоги становятся мостом между финансовым и налоговым поведением компании.

Когда рассматривались особенности учета «непризнанных» отложенных налоговых обязательств на примере ПАО «ВТБ» и ПАО «Сбербанк», было указано, что раскрытые суммы не входили в состав расхода по налогу на прибыль, то есть не включались в состав прибыли и убытка отчетного периода. Отсюда может возникнуть мысль, что такие суммы могли быть учтены в составе прочего совокупного дохода, однако и там, как видно из аналитических таблиц, «непризнанные» разницы не наблюдаются. Несмотря на это интересен другой аспект: в корреспонденции с каким счетом регистрируются суммы отложенных налоговых обязательств,

возникших в результате инвестиций в дочерние компании в соответствии с п. 39 IAS 12 – *Income Taxes*.

Международный Стандарт прямо не прописывает такой методической особенности. Следовательно, бухгалтер должен руководствоваться п. 57 и п. 58 IAS 12 – *Income Taxes*. Причем, как было рассмотрено в начале работы (рис. 1), в соответствии с американским FASB ASC 740 – *Income Taxes* отложенные налоговые обязательства в части инвестиций в дочерние организации рассматриваются как исключения. Это значит, что их признавать в качестве отложенных налогов при первичном распределении налоговых эффектов не нужно. А п. 740-30-25-18 и п. 740-30-25-19 подчеркивают, что в случае, когда становится очевиден перевод нераспределенной прибыли дочерней компании в пользу материнской организации, то отложенные налоговые обязательства признаются как расход по налогу на прибыль текущего периода.

В международном Стандарте IAS 12 – *Income Taxes* требование проводить переоценку «непризнанных» отложенных налоговых обязательств отсутствует, как и условие, в состав чего (капитала или прибыли) включать суммы отложенных налоговых обязательств. Отсюда и возникает противоречивая ситуация, когда п. 39 IAS 12, с одной стороны, указывает на необходимость признания всех отложенных налоговых обязательств, возникших в результате инвестиций в дочерние организации, а с другой стороны, существуют дополнительные условия (а) и (b) п. 39, в рамках которых неясны дальнейшие действия в учете.

Ситуация усложняется требованием п. 57 IAS 12 – *Income Taxes*. Это удобно рассмотреть на примере работ [19, 20]. Так, автор произвел корректировку нераспределенной прибыли организации-инвестора на суммы отложенных налоговых обязательств, возникших в результате различий между балансовой и налоговой оценками стоимости инвестиций в ассоциированную компанию [19, с. 17–18]. Источником возникновения временной разницы является прибыль [20, с. 40]. Если исходить из условия п. 10 IAS 28 – *Investments in Associates and Joint Ventures*¹⁵, то доля инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций признается в составе прибыли или убытка инвестора. Но в соответствии с тем же пунктом корректировка балансовой стоимости инвестиции может быть отнесена в состав прочего совокупного дохода, например, в связи с переоценкой основных средств или курсовыми разницами. Следовательно, фактически стоимость отложенных налоговых

¹⁵ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»: Минфин России.

URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/no_date/2012/Prilozhenie_18_-_RU_IAS_28.pdf

обязательств подлежит распределению по счетам прибылей и убытков и капитала. Тем не менее ни американский FASB ASC 740 – *Income Taxes*, ни международный Стандарт IAS 12 – *Income Taxes* не регламентируют подробно раскрывать такую информацию. А в рассмотренных отчетностях ПАО «ВТБ» и ПАО «Сбербанк» аналитические таблицы не показывают, в составе чего находятся непризнанные отложенные налоговые обязательства и учитывались ли они вовсе.

Авторская позиция заключается в том, что отложенные налоговые обязательства, возникающие при различиях в балансовой и налоговой оценках инвестиций в ассоциированные компании, должны признаваться следующим образом:

Д–т «Прибыли и убытки» К–т «Отложенные налоговые обязательства».

В случае, если выполняются условия (а) и (b) п. 39 IAS 12 – *Income Taxes*, то в части непризнаваемых отложенных налоговых обязательств следует использовать специальный контрпассивный регулирующий счет «Непризнанные отложенные налоговые обязательства». Так, будет сделана запись:

***Д–т «Непризнанные отложенные налоговые обязательства»
К–т «Прибыли и убытки».***

Это позволит отразить суммы, которые попадают под «исключения» в соответствии с международным или американским стандартами. В будущем, когда условия и обстоятельства контроля над ассоциированной организацией изменятся, логично будет использовать американский подход в части требований п. 740-30-25-19 FASB ASC 740 – *Income Taxes*. Следовательно, бухгалтер «восстановит» непризнанные отложенные налоговые обязательства записью:

Д–т «Прибыли и убытки» К–т «Непризнанные отложенные налоговые обязательства».

При необходимости вместо счета прибылей и убытков могут использоваться счета капитала, когда корректировка балансовой стоимости инвестиций признается в составе прочего совокупного дохода инвестора в соответствии с п. 10 IAS 28 – *Investments in Associates and Joint Ventures*.

Таким образом, в работе были выделены следующие процедуры: внутрипериодное и межпериодное распределение налога на прибыль.

Внутрипериодное распределение применяется для регистрации текущего расхода по налогу на прибыль, который представляет собой суммы, указанные в налоговой декларации. Их бухгалтер регистрирует по дебету счета прибылей и убытков в корреспонденции со счетом обязательств перед бюджетом.

Межпериодное распределение налога на прибыль представляет собой учет налоговых эффектов. Последние регистрируются в соответствии с процедурой первичного и вторичного распределения. Первичное распределение налоговых эффектов позволяет отразить в информационной системе отложенные налоги в отношении всех вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц. Вторичное распределение применяется для снижения стоимости отложенных налоговых активов из-за недостаточности налогооблагаемой прибыли, а также для учета ранее непризнанных вычитаемых временных разниц.

Методические особенности учета налоговых эффектов во многом зависят от бухгалтерской модели.

В англо-американском учете финансовая и налоговая информационные системы независимы, поэтому отложенные налоги признаются по дебету или кредиту счетов прибылей и убытков или капитала.

В континентальной модели учета, где налоговая информационная система является частью единой системы бухгалтерского учета, отложенные налоги регистрируются по дебету или кредиту счета обязательств перед бюджетом, корректируя условный расход по налогу на прибыль.

Для снижения стоимости отложенных налоговых активов применяется специальный контрактивный счет «Оценочный резерв по отложенным налоговым активам». Следовательно, в бухгалтерском балансе информация по отложенным налоговым активам представляется за вычетом указанного резерва.

В работе были охарактеризованы проблемы, связанные с раскрытием информации об отложенных налогах в финансовой отчетности. Среди ключевых выделены:

– IAS 12 – *Income Taxes* не регламентирует использовать оценочный резерв в части снижения стоимости вычитаемых временных разниц;

- оценка достаточности налогооблагаемой прибыли должна учитывать налоговые юрисдикции, в рамках которых не ожидается восстановления отложенных налоговых активов;
- в современных стандартах отсутствует требование проводить переоценку отложенных налоговых обязательств;
- порог вероятности восстановления налоговых эффектов должен существовать не только в отношении отложенных налоговых активов, но и обязательств;
- в компоненты расхода по налогу на прибыль не включаются непризнанные суммы отложенных налоговых обязательств;
- оценочный резерв следует применять в том числе и в отношении отложенных налоговых обязательств;
- отложенные налоговые активы, признаваемые в части налоговых убытков, которые планируется восстановить в краткосрочный период, включаются в состав долгосрочных активов.

Результаты исследования позволяют предложить следующие рекомендации (решения) указанных проблем, в том числе в части совершенствования стандартов.

1. Анализ недостатков и противоречий в IAS 12 – *Income Taxes* указывает на необходимость регламентации оценочного резерва как инструмента снижения стоимости отложенных налоговых активов. Суммы резерва должны раскрываться в отчете о прибылях и убытках и примечаниях к финансовой отчетности. Здесь крайне полезен опыт США в части FASB ASC 740 – *Income Taxes*, который требует указывать чистые изменения в резерве, а также подкреплять убедительными доказательствами факт регистрации отложенных налоговых активов на фоне роста или восстановления оценочных поправок.
2. Проводить оценку достаточности налогооблагаемой прибыли, против которой могут быть зачтены отложенные налоговые активы, следует по налоговым юрисдикциям, как, например, это прописано в п. 740-10-55-1 и п. 740-10-30-5 FASB ASC 740 – *Income Taxes*. Такой подход позволит внешним пользователям делать выводы касательно результативности налогового планирования и потенциала налоговых ресурсов генерировать налоговые доходы в рамках отдельных стран или территориальных субъектов одного государства.

3. Переоценку налоговых эффектов необходимо проводить в отношении не только отложенных налоговых активов, но и обязательств. Причем следует подчеркнуть, в состав чего должны включаться такие суммы. Например, американский Стандарт требует относить ранее непризнанные суммы отложенных налоговых обязательств, возникших из-за различий финансовой и налоговой оценок инвестиций в дочерние компании, в случае их повторного признания в расход по налогу на прибыль текущего периода. За основу можно взять аналогичный подход.
4. Порог вероятности восстановления должен существовать и для отложенных налоговых обязательств. То есть процедуру снижения стоимости следует применять и в отношении налогооблагаемых временных разниц. Однако в целях доказательства адекватности последнего утверждения нужно провести эмпирические тесты, которые подтвердят наличие или отсутствие связи между отложенными налоговыми обязательствами и будущей налогооблагаемой прибылью. Актуальность такой проверки связана с тем, что IAS 12 – *Income Taxes* в п. 28 указывает: «наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычитаемую временную разницу, является вероятным, когда в достаточном объеме имеются налогооблагаемые временные разницы». Другими словами, если в финансовой отчетности компания имеет значительные суммы отложенных налоговых обязательств, то в соответствии с логикой разработчиков IAS 12 – *Income Taxes* проблем с генерированием налоговой прибыли быть не должно.
5. Компоненты расхода по налогу на прибыль (п. 80 IAS 12 – *Income Taxes*) следует дополнить расходом по отложенному налогу, возникающим в результате списания или восстановления предыдущего списания отложенного налогового обязательства. В настоящее время аналогичное правило применяется исключительно в части отложенных налоговых активов. А непризнаваемые отложенные налоговые обязательства раскрываются «совокупно» в соответствии с пп. (f) п. 81 IAS 12 – *Income Taxes*, что не позволяет оценить влияние на финансовую прибыль или капитал.
6. Для учета непризнаваемых и восстановления ранее непризнанных сумм отложенных налоговых обязательств следует использовать контрпассивный регулирующий счет «Непризнанные отложенные налоговые обязательства», на котором будет отражена соответствующая информация. Это позволит контролировать суммы в части соблюдения

требований п. 39 IAS 12 – *Income Taxes* и распределения налоговых эффектов в составе прибыли или убытка и прочего совокупного дохода.

7. Отложенные налоги по срокам их восстановления следует относить к нетекущим активам и обязательствам, как это принято в мировой практике. Однако имеет смысл сделать исключение в отношении отложенных налоговых активов, признаваемых в части налоговых убытков. В случае их существенности и наличия убедительных доказательств, что в следующем за отчетным периодом году соответствующие суммы будут зачтены против налогооблагаемой прибыли, отложенные налоговые активы должны быть включены в состав оборотных средств.

Предложенные для решения указанных вопросов рекомендации могут повысить прозрачность финансовой отчетности, которая будет учитывать влияние корпоративной налоговой стратегии. Поэтому внешние пользователи на основе такой информации смогут анализировать налоговое поведение компаний без необходимости обращения к системе налогового учета.

В будущих исследованиях планируется более подробно раскрыть методические аспекты анализа налогового поведения компаний с помощью информации об отложенных налогах.

Таблица 1

Балансовая финансовая (бухгалтерская) и налоговая стоимость активов, руб.

Table 1

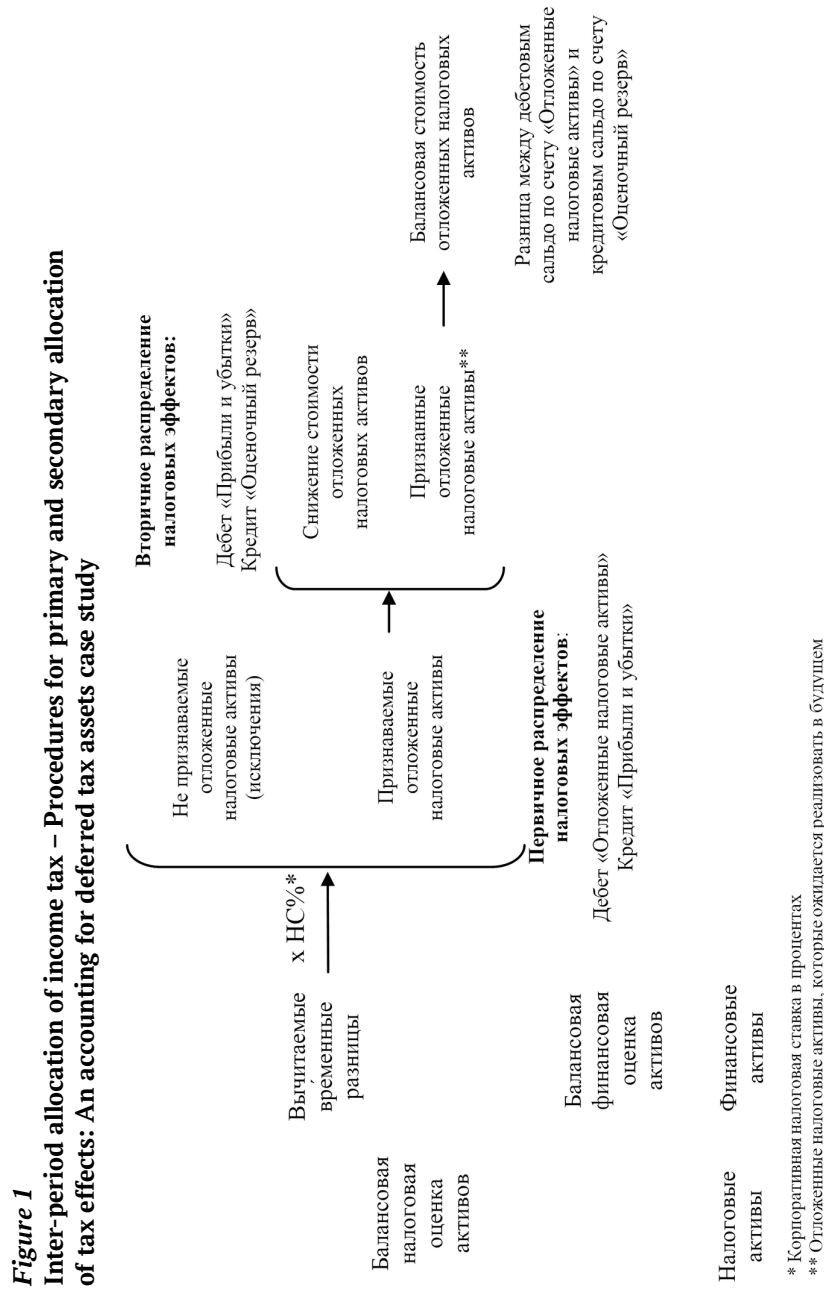
Book financial (accounting) and tax values of assets, RUB

Показатели	2Х20 г.		2Х21 г.	
	Финансовый учет	Налоговый учет	Финансовый учет	Налоговый учет
Основные средства	100	80	200	150
Финансовые инструменты	800	1 000	1 200	800
Дебиторская задолженность	2 000	800	1 000	1 500
Товарно-материальные ценности	1 500	2 000	700	1 300
Итого:	4 400	3 880	3 100	3 750

Источник: авторская разработка по материалам исследования

Source: Authoring, based on the research materials

Рисунок 1
Межпериодное распределение налога на прибыль: процедуры первичного и вторичного распределения налоговых эффектов на примере учета отложенных налоговых активов



Источник: авторская разработка

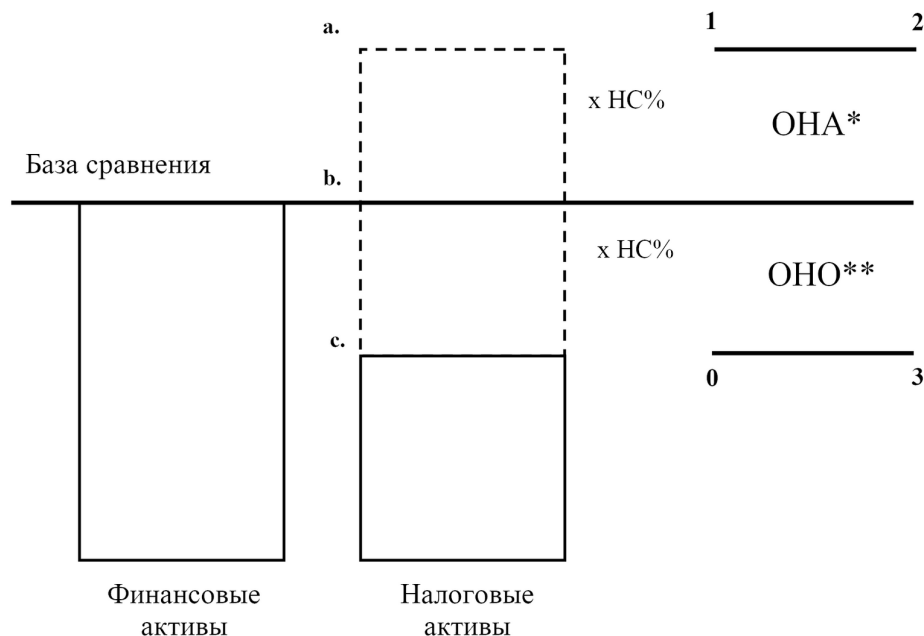
Source: Authoring

Рисунок 2

Особенности сторнирования (восстановления) временных разниц при изменении отложенных налоговых позиций

Figure 2

Specifics of temporary differences reversal when changing deferred tax positions



* Отложенные налоговые активы (положение а. относительно базы сравнения)

** Отложенные налоговые обязательства (положение с. относительно базы сравнения)

Луч [0;1] – Изменение чистой пассивной отложенной налоговой позиции на активную

Луч [2;3] – Изменение чистой активной отложенной налоговой позиции на пассивную

Источник: авторская разработка по материалам исследования

Source: Authoring, based on the research materials

Список литературы

1. Schultz S.M., Johnson R.T. Income Tax Allocation: The Continuing Controversy in Historical Perspective. *The Accounting Historians Journal*, 1998, vol. 25, iss. 2, pp. 81–111.
URL: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol25/iss2/6/
2. Whitaker C. Bridging the Book-Tax Accounting Gap. *The Yale Law Journal*, 2005, vol. 115, no. 3, pp. 680–726.
URL: <https://www.jstor.org/stable/25047622>
3. Flagmeier V. The Information Content of Tax Loss Carryforwards: IAS 12 vs. Valuation Allowance. *ArQuS Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers. Discussion Paper*, 2017, May, no. 216, 37 p.
URL: http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_216.pdf

4. *Black H.A.* Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes; Accounting Research Study no. 09. New York, AICPA, 1966, 123 p.
URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=aicpa_guides
5. *Аксентьев А.А.* Концепции учета отложенных налогов и их связь с бухгалтерскими идеологиями // Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8. № 4. С. 34–50. URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50>
6. *Аксентьев А.А.* Сущность и классификация отложенных налогов // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. 2021. Т. 16. № 4. С. 421–448. URL: <https://doi.org/10.17072/1994-9960-2021-4-421-448>
7. *Башкатов В.В.* История становления и развития налогового учета // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2011. № 68. С. 233–246. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-stanovleniya-i-razvitiya-nalogovogo-ucheta>
8. *Шахбанов Р.Б.* Вопросы становления налогового учета в России // Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3: Общественные науки. 2005. № 5. С. 100–104. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/voprosy-stanovleniya-nalogovogo-ucheta-v-rossii/viewer>
9. *Оломская Е.В., Аксентьев А.А.* Устранение «пробелов» в бухгалтерском и налоговом учете: компаративный анализ зарубежного опыта и российской практики // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. Вып. 3. С. 338–368. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.3.338>
10. *Кабашкин В.А., Дубовская О.И., Лузгина Е.И.* Основы организации и особенности бухгалтерского учета в Германии // Международный бухгалтерский учет. 2010. Т. 13. Вып. 5. С. 43–49. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovy-organizatsii-i-osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-v-germanii>
11. *Chludek A.K.* On the Relation of Deferred Taxes and Tax Cash Flow. *SSRN Electronic Journal*, 2011, April. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1778265
12. *Bakke A., Kubick T.R., Wilkins M.S.* Deferred Tax Asset Valuation Allowances and Auditors' Going Concern Evaluations. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 2022. URL: <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-063>
13. *Bauman C.C., Bauman M.P., Halsey R.F.* Do Firms Use the Deferred Tax Asset Valuation Allowance to Manage Earnings? *Journal of the American Taxation Association*, 2001, vol. 23, iss. s-1, pp. 27–48. URL: <https://doi.org/10.2308/jata.2001.23.s-1.27>

14. Brouwer A., Naarding E. Making Deferred Taxes Relevant. *Accounting in Europe*, 2018, vol. 15, iss. 2, pp. 200–230.
URL: <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1451903>
15. Ayers B.C., Laplante S.K., McGuire S.T. Credit Ratings and Taxes: The Effect of Book-Tax Differences on Ratings Changes. *Contemporary Accounting Research*, 2010, vol. 27, iss. 2, pp. 359–402.
URL: <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01011.x>
16. Christensen T.E., Paik G.H., Stice E.K. Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2008, vol. 35, no. 5-6, pp. 601–625.
URL: <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2008.02092.x>
17. Rathke A.A.T., Rezende A.J., Antônio R.M., Moraes M.B.C. Last Chance for a Big Bath: Managing Deferred Taxes under IAS 12 in Brazilian Listed Firms. *Revista Contabilidade & Finanças*, 2019, vol. 30, no. 80, pp. 268–281.
URL: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201806340>
18. Musazi B.N., Makkawi B. The Controversy of Deferred Tax Assets and Liabilities Classifications and Some Remedies. *Journal of Finance and Accountancy*, 2019, vol. 25, 18 p.
URL: <http://www.aabri.com/manuscripts/182968.pdf>
19. Алеткин П.А. Формирование отложенных налогов на прибыль в консолидированной финансовой отчетности // Вестник Череповецкого государственного университета. 2011. Т. 2. № 3. С. 17–20.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-otlozhennyh-nalogov-na-pribyl-v-konsolidirovannoy-finansovoy-otchetnosti>
20. Алеткин П.А. Формирование отложенных налогов на прибыль в консолидированной финансовой отчетности при осуществлении инвестиций // Международный бухгалтерский учет. 2011. Т. 14. Вып. 29. С. 39–44. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-otlozhennyh-nalogov-na-pribyl-v-konsolidirovannoy-finansovoy-otchetnosti-pri-osuschestvlenii-investitsiy>

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю 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.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

*International Standards
of Accounting and Reporting*

METHODOLOGICAL SPECIFICS OF DEFERRED TAX REGISTRATION AND THE ISSUES OF ADEQUATE INFORMATION PRESENTATION IN FINANCIAL STATEMENTS

Andrei A. AKSENT'EV

ООО Perspektiva,
Krasnodar, Russian Federation
anacondaz7@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0002-0838-4729>

Article history:

Article No. 346/2022
Received 21 July 2022
Received in revised
form 4 October 2022
Accepted 27 Oct 2022
Available online
15 November 2022

JEL classification:

M41, H32, H39

Abstract

Subject. This article discusses the methodological particularities of accounting for deferred taxes within the framework of the procedures of intra- and inter-period distribution of tax effects, as well as the problems of presenting information on deferred taxes in financial statements.

Objectives. The article aims to describe the conceptual and methodological aspects of intra- and inter-period distribution of tax effects, describe current problems of presenting information on deferred taxes, and offer recommendations to improve accounting standards.

Methods. The research is speculative. For the study, I used the dialectical method of scientific knowledge, the method of collecting theoretical and regulatory information, the method of formalization, as well as analysis, synthesis, observation, and comparison.

Results. The article distinguishes the procedures for the primary and secondary distribution of tax effects, describes the main methodological approaches to the registration of deferred taxes, and identifies the problems of using the valuation allowance for deferred tax assets and liabilities from the position of an accounting information system.

Conclusions and Relevance. Currently, accounting standards for accounting for income taxes have significant theoretical shortcomings, including in terms of reporting information. The solution of the problems considered can help improve the quality and transparency of financial information, through using which external users will be able to objectively determine the features of the tax behavior of an economic entity. The results of the study can be used to develop and improve the accounting methodology for accounting for deferred taxes, national accounting standards, and corporate accounting policy to account for income taxes.

Keywords: deferred taxes, income taxes, inter-period allocation, intra-period allocation, tax effects

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Aksent'ev A.A. Methodological Specifics of Deferred Tax Registration and the Issues of Adequate Information Presentation in Financial Statements. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 11, pp. 1225–1260.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1225>

References

1. Schultz S.M., Johnson R.T. Income Tax Allocation: The Continuing Controversy in Historical Perspective. *The Accounting Historians Journal*, 1998, vol. 25, iss. 2, pp. 81–111.
URL: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol25/iss2/6/
2. Whitaker C. Bridging the Book-Tax Accounting Gap. *The Yale Law Journal*, 2005, vol. 115, no. 3, pp. 680–726.
URL: <https://www.jstor.org/stable/25047622>
3. Flagmeier V. The Information Content of Tax Loss Carryforwards: IAS 12 vs. Valuation Allowance. *ArQuS Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers. Discussion Paper*, 2017, May, no. 216, 37 p.
URL: http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_216.pdf
4. Black H.A. Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes; Accounting Research Study no. 09. New York, AICPA, 1966, 123 p.
URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=aicpa_guides
5. Aksent'ev A.A. [Deferred tax accounting concepts and their bond to the accounting ideologies]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2021, vol. 8, no. 4, pp. 34–50. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50>
6. Aksent'ev A.A. [Essence and classification of deferred taxes]. *Vestnik Permskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Perm University Herald. Economy*, 2021, vol. 16, no. 4, pp. 421–448. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.17072/1994-9960-2021-4-421-448>
7. Bashkatov V.V. [History of tax accounting formation and development]. *Politematicheskii setevoi elektronnyi nauchnyi zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2011, no. 68, pp. 233–246. (In Russ.) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-stanovleniya-i-razvitiya-nalogovogo-ucheta>
8. Shakhbanov R.B. [Issues of tax accounting formation in Russia]. *Vestnik Dagestanskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3: Obshchestvennye nauki = Herald of Dagestan State University. Series 3: Social Sciences*, 2005, no. 5, pp. 100–104. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/voprosy-stanovleniya-nalogovogo-ucheta-v-rossii/viewer> (In Russ.)

9. Olomskeya E.V., Aksent'ev A.A. [Filling in the gaps in bookkeeping and tax accounting: A comparative analysis of international and Russian practices]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 3, pp. 338–368. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.3.338>
10. Kabashkin V.A., Dubovskaya O.I., Luzgina E.I. [Basic framework and the characteristics of accounting in Germany]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2010, vol. 13, iss. 5, pp. 43–49.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovy-organizatsii-i-osobennosti-bukhgalterskogo-ucheta-v-germanii> (In Russ.)
11. Chludek A.K. On the Relation of Deferred Taxes and Tax Cash Flow. *SSRN Electronic Journal*, 2011, April.
URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1778265
12. Bakke A., Kubick T.R., Wilkins M.S. Deferred Tax Asset Valuation Allowances and Auditors' Going Concern Evaluations. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 2022.
URL: <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-063>
13. Bauman C.C., Bauman M.P., Halsey R.F. Do Firms Use the Deferred Tax Asset Valuation Allowance to Manage Earnings? *Journal of the American Taxation Association*, 2001, vol. 23, iss. s-1, pp. 27–48.
URL: <https://doi.org/10.2308/jata.2001.23.s-1.27>
14. Brouwer A., Naarding E. Making Deferred Taxes Relevant. *Accounting in Europe*, 2018, vol. 15, iss. 2, pp. 200–230.
URL: <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1451903>
15. Ayers B.C., Laplante S.K., McGuire S.T. Credit Ratings and Taxes: The Effect of Book-Tax Differences on Ratings Changes. *Contemporary Accounting Research*, 2010, vol. 27, iss. 2, pp. 359–402.
URL: <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01011.x>
16. Christensen T.E., Paik G.H., Stice E.K. Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2008, vol. 35, no. 5-6, pp. 601–625.
URL: <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2008.02092.x>
17. Rathke A.A.T., Rezende A.J., Antônio R.M., Moraes M.B.C. Last Chance for a Big Bath: Managing Deferred Taxes under IAS 12 in Brazilian Listed Firms.

Revista Contabilidade & Finanças, 2019, vol. 30, no. 80, pp. 268–281.

URL: <https://doi.org/10.1590/1808-057x201806340>

18. Musazi B.N., Makkawi B. The Controversy of Deferred Tax Assets and Liabilities Classifications and Some Remedies. *Journal of Finance and Accountancy*, 2019, vol. 25, 18 p.
URL: <http://www.aabri.com/manuscripts/182968.pdf>
19. Aletkin P.A. [Formation of deferred income taxes in the consolidated financial statements]. *Vestnik Cherepovetskogo gosudarstvennogo universiteta = Cherepovets State University Bulletin*, 2011, vol. 2, no. 3, pp. 17–20.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-otlozhennyh-nalogov-na-pribyl-v-konsolidirovannoy-finansovoy-otchetnosti> (In Russ.)
20. Aletkin P.A. [Formation of deferred income taxes in the consolidated financial statements when making investments]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, vol. 14, iss. 29, pp. 39–44.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-otlozhennyh-nalogov-na-pribyl-v-konsolidirovannoy-finansovoy-otchetnosti-pri-osuschestvlenii-investitsiy> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author 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.