

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Адаптация систем учета

УЧЕТ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ ПРИ ПЕРВОНАЧАЛЬНОМ ПРИЗНАНИИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ. ЧАСТЬ I

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. № 506/2022
Получена 03.11.2022
Получена в
доработанном виде
14.01.2023
Одобрена 16.02.2023
Доступна онлайн
17.04.2023

Специальность: 5.2.3

УДК 657

JEL: M41, H32, H39

Аннотация

Предмет. Методические особенности регистрации отложенных налогов, возникающих при первоначальном признании активов и обязательств.

Цели. Проанализировать подходы разработчиков американских и международных стандартов в части учета отложенных налогов при первоначальном признании активов и обязательств, а также охарактеризовать проблемы правила «IRE» (Initial Recognition Exemption – Освобождение от первоначального признания) и предложить направления для их устранения.

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. Обобщен зарубежный опыт учета отложенных налогов при первоначальном признании актива. Охарактеризованы ключевые ситуации применения метода одновременных уравнений в соответствии с американской практикой и обоснованы экономические выгоды от использования указанного подхода.

Область применения. Результаты работы могут быть полезны практикующим специалистам в области учета отложенных налогов, а также аналитикам и научным работникам, деятельность которых сосредоточена в сфере бухгалтерского учета, налогообложения, и иным заинтересованным лицам, которые изучают теоретические и финансовые аспекты отложенных налогов.

Выводы. Правило «IRE» не дает возможности достоверно раскрывать информацию о влиянии налогообложения на финансовое положение компании при первоначальном признании активов и обязательств. Метод одновременных уравнений устраняет указанную проблему, но возникают противоречия, связанные с пониманием справедливой стоимости, которая корректируется на отложенные налоги. Поправки 2021 г., внесенные в IAS 12 – *Income Taxes*, лишь в известной мере решают проблемы в части учета отложенных налогов при

Ключевые слова:

отложенные налоги,
налоги на прибыль,
присвоенная
стоимость

первоначальном признании активов и обязательств. Необходимо использовать американский опыт в вопросе совершенствования стандартов и провести дополнительные теоретические исследования в целях разработки методических подходов к учету отложенных налогов при первоначальном признании активов и обязательств.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Аксентьев А.А. Учет отложенных налогов при первоначальном признании активов и обязательств. Часть I // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 4. – С. 424 – 448.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.4.424>

В соответствии с IAS 12 – *Income Taxes*¹ отложенные налоги не регистрируются в отношении первоначального признания активов и обязательств, когда их балансовая оценка отличается от налоговой (п. (b) 15 и п. (b) 24 IAS 12 – *Income Taxes*).

Комитет по стандартам бухгалтерского учета Нидерландов в технической заметке к Рекомендации CBN 2013/14 «Порядок учета отложенных налогов на реализованный прирост капитала, к которому применяется схема отложенного налогообложения, и субсидий на капитал»² подчеркивает, что подход международных стандартов для указанного случая связан с устаревшей концепцией временных разниц, в рамках которой отложенные налоги не признаются из-за того, что хозяйственная операция напрямую не связана с налогообложением [1, с. 433].

Если исходить из логики п. 22. и п. 33 IAS 12 – *Income Taxes*, разработчики Международного стандарта не отрицают того, что отложенный налог в соответствии с концепцией временных разниц должен быть признан.

Однако в Стандарте налагается запрет на регистрацию налоговых эффектов, что обосновывается следующим утверждением: признание отложенного налогового актива или обязательства обуславливает необходимость скорректировать балансовую стоимость соответствующего актива или обязательства на ту же сумму, что делает финансовую отчетность менее прозрачной. Стандарт адекватным и объективным образом не аргументирует причины запрета регистрации отложенных налогов при

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль»: Минфин России. URL: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2015/02/main/IAS12.pdf>

² Техническая заметка к Рекомендации CBN-advies 2013/14: Комитет по стандартам бухгалтерского учета Нидерландов (Commissie Voor Boekhoudkundige Normen). URL: <https://www.cbn-cnc.be/nl/adviezen/de-boekhoudkundige-verwerking-van-de-uitgestelde-belastingen-bij-gerealiseerde-0#beperking-bij-de-opname-van-uitgestelde-belastingvorderingen>

первоначальном признании. Варианты учета налоговых эффектов через собственный капитал или отчет о прибылях и убытках также были отвергнуты Советом по международным стандартам финансовой отчетности ввиду отсутствия прямой связи с соответствующими операциями [2, с. 204].

На фоне этого выделяется американский стандарт FASB ASC 740 – *Income Taxes*³, который, наоборот, в соответствии с пп. 740-10-25-49–740-10-25-52 и пп. 740-10-55-170–740-10-55-201 регламентирует применять метод «одновременных (параллельных) уравнений» в целях расчета присвоенной стоимости отложенного налога в составе актива. Следовательно, американские разработчики отдают предпочтение регистрации налоговых эффектов при первоначальном признании, что требует от бухгалтера проводить корректировку балансовой оценки, поскольку справедливая стоимость амортизируемого актива обычно включает налоговые последствия от налоговой амортизации [2, с. 204].

В немецком стандарте DRS 18 – *Latente Steuern*⁴, который разработан в соответствии с концепцией временных разниц, не указано, как именно бухгалтер должен признавать налоговые эффекты при первоначальном признании актива или обязательства. В поправках («объявлении») DRÄS 11⁵ были внесены изменения в DRS 18 – *Latente Steuern*, которые стали регламентировать запрет на признание отложенных налогов на деловую репутацию (гудвилл), что в большей степени гармонирует с Международными стандартами (см. п. (а) 15 и п. (а) 24 IAS 12 – *Income Taxes*). Несмотря на изменения в немецком стандарте, вопросы учета налоговых эффектов при первоначальном признании остаются не урегулированными.

В мае 2021 г. Совет по международным стандартам финансовой отчетности представил поправки⁶ к IAS 12 – *Income Taxes*, которые вступают в силу с

³ FASB ASC 740 – *Income Taxes*: Совет по стандартам финансового учета (FASB). URL: <https://asc.fasb.org/740/tableOfContent>

⁴ DRS 18 – *Latente Steuern*: Немецкий комитет по стандартам бухгалтерского учета (DRSC). URL: <https://www.drsc.de/verlautbarungen/drs-18/>

⁵ Объявление Немецкого стандарта поправок к бухгалтерскому учету № 11 (DRÄS 11) Комитета по стандартам бухгалтерского учета Германии, е. V, Берлин, согласно § 342 абз. 2 Коммерческого кодекса: Федеральное министерство юстиции и защиты прав потребителей. URL: <https://www.bundesanzeiger.de/pub/de/amtliche-veroeffentlichung?3>

⁶ Пресс-релиз IASB: IASB Clarifies the Accounting for Deferred Tax on Leases and Decommissioning Obligations. IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2021/05/iasb-clarifies-accounting-for-deferred-tax-on-leases-and-decommissioning-obligations/>

1 января 2023 г. Согласно новым изменениям, ограничения п. (b) 15 и п. (b) 24 IAS 12 – *Income Taxes* не действуют в отношении отдельных сделок, а именно, возникающим по операциям аренды и исполнению обязательств по выводу активов из эксплуатации и их восстановлению. Новое правило регламентирует признавать отложенные налоги при первоначальном признании в отношении операций, которые приводят к возникновению равных налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц⁷.

В бухгалтерской научной литературе вопросы регистрации налоговых эффектов при первоначальном признании активов и обязательств на теоретико-методическом уровне не рассматриваются, что и обуславливает актуальность данного исследования в рамках обобщения зарубежной практики в этом вопросе.

В работе анализируются подходы американского стандарта FASB ASC 740 – *Income Taxes* и Международного IAS 12 – *Income Taxes* в части признания налоговых эффектов при первоначальном признании актива и обязательства.

1. IAS 12 – *Income Taxes*

В практической среде ограничения п. (b) 15 и п. (b) 24 IAS 12 – *Income Taxes* закрепились под названием правило «IRE» (*Initial Recognition Exemption* – Освобождение от первоначального признания).

Смысл данного ограничения заключается в том, что при приобретении активов, не являющихся объединением бизнеса, бухгалтер регистрирует в информационной системе справедливую стоимость объектов без идентификации налоговых эффектов.

Как правило, учет поступивших в результате приобретения активов осуществляется по справедливой стоимости, которая равняется цене сделки по договору. В налоговом учете первоначальная стоимость актива также складывается из суммы расходов на его приобретение. Поэтому при первоначальном признании отклонения между бухгалтерской и налоговой оценками возникают редко. Они появляются в том случае, когда правила определения первоначальной стоимости отличаются в соответствии с бухгалтерскими стандартами и налоговым кодексом.

⁷ Amendments to IAS 12 – Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.

URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>

Наиболее иллюстративным примером для последнего случая считается признание актива в форме права пользования и обязательства по аренде. Так, в соответствии с IFRS 16 – *Leases*⁸ арендатор признает актив в форме права пользования и обязательство по аренде в отношении приведенной стоимости арендных платежей, еще не произведенных на эту дату (п. 22–27 IFRS 16 – *Leases*) [3, 4]. Если рассматривается ситуация с операционной арендой, когда договор не предполагает перехода прав собственности на актив, в том числе его выкуп, то с точки зрения Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), а именно, пп. 10 п. 1 ст. 264 и абз. 2 п. 1 ст. 272 и пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ налоговая оценка актива равняется нулю, а под налогообложение прибыли подпадают начисленные и признанные в составе расходов затраты по договору аренды (арендные платежи). Таким образом, балансовая оценка в системе финансового (бухгалтерского) учета по правилам IFRS 16 – *Leases* в общем случае будет равна приведенным арендным платежам, а налоговая – нулю.

До поправок, которые вступают в силу 1 января 2023 г., правило «IRE» запрещало регистрировать отложенные налоги, поскольку они возникают при первоначальном признании актива и обязательства.

В концепции, ориентированной на отчет о прибылях и убытках (концепция временных разниц), налоговые эффекты идентифицируются исключительно в отношении налогооблагаемых операций и их стоимостного отклонения с бухгалтерской прибылью до налогообложения. Отложенные налоги в данной концепции выполняют функцию компенсации, которая позволяет нивелировать «разрыв» между «фиктивным» (теоретическим) налоговым начислением, как произведение ставки налога на прибыль и бухгалтерской прибыли до налогообложения, и фактическим текущим налогом на прибыль⁹ [1, 5, 6]. А, как уже отмечалось ранее, в IAS 12 – *Income Taxes* некоторые принципиальные аспекты концепции временных разниц сохранились.

Ввиду того, что операция по приобретению актива, для которой применяется правило «IRE», напрямую не задействована со счетами

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: Минфин России. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IFRS_16.pdf

⁹ Breitkreuz R. Grundfragen zur Steuerabgrenzung in der internationalen Rechnungslegung – Eine konzeptionelle und bilanztheoretische Analyse auch vor dem Hintergrund empirischer Befunde [Doctoral dissertation, Universität St. Gallen]. Database of the ECONIS – Online Catalogue of the ZBW, 2012, p. 29. URL: <https://www.econbiz.de/Record/grundfragen-steuerabgrenzung-internationalen-rechnungslegung-konzeptionelle-bilanztheoretische-analyse-hintergrund-empirischer-befunde-breitkreuz/10009656326>

капитала и прибылей и убытков, налоговые эффекты для отклонений между балансовыми оценками не идентифицируются. Кроме того, п. (с) 22 IAS 12 – *Income Taxes* также запрещает признавать отложенные налоги впоследствии амортизации актива, когда затраты напрямую будут связаны со счетом прибылей и убытков. Однако речь идет о запрете на признание отложенных налогов конкретно в отношении разницы между бухгалтерской (финансовой) и налоговой оценками при первоначальном признании. Это значит, что отклонения, возникающие из-за применения иных способов списания актива, уже являются предметом действия Стандарта, но в части стоимостной оценки, исключаяющей первоначальное отклонение.

Пример такой ситуации был формально рассмотрен в работе [7, с. 42]. Так, автор использовал следующую формулу для расчета налоговых эффектов, когда балансовая оценка в финансовом учете отличается от налогового показателя¹⁰ (1):

$$\pm \text{ОНП} = (\text{ПС}_{\text{б.у.}} - \text{ПС}_{\text{б.у.}} \times d_{\text{б.у.}}) - (\text{ПС}_{\text{н.у.}} - \text{ПС}_{\text{б.у.}} \times d_{\text{н.у.}}) \times \text{НС}, \%, \quad (1)$$

при $\min(\text{ПС}_{\text{б.у.}}, \text{ПС}_{\text{н.у.}})$ и $\text{ПС}_{\text{б.у.}} = \text{ПС}_{\text{н.у.}}$

где

$\pm \text{ОНП}$ – отложенный налог на прибыль (со знаком «+», если ОНП = ОНА; со знаком «-», если ОНП = ОНО);

$\text{ПС}_{\text{б.у.}}$ – первоначальная стоимость актива в бухгалтерском учете;

$\text{ПС}_{\text{н.у.}}$ – первоначальная стоимость актива в налоговом учете;

НС – налоговая ставка в процентах;

$d_{\text{б.у.}}$ – доля бухгалтерских расходов (доходов) в первоначальной стоимости активов (обязательств);

$d_{\text{н.у.}}$ – доля налоговых расходов (доходов) в первоначальной стоимости активов (обязательств).

Доля расходов (d) из формулы (1) в общем случае рассчитывается по формуле (2) [7, с. 42]:

¹⁰ Формально речь идет о так называемых постоянных налоговых разницах, однако с позиции Международного стандарта они хоть и являются временными, но признавать их по правилу «IRE» нельзя. – Прим. авт.

$$d_{\text{б.у.}}, \% = \frac{P(D)_{\text{б.у.}}}{\text{ПС}_{\text{б.у.}}}, \quad (2)$$

где

$P_{\text{б.у.}}$ – расходы в бухгалтерском учете;

$D_{\text{б.у.}}$ – доходы в бухгалтерском учете.

Аналогично – для налоговых расходов (доходов).

Следовательно, такой подход позволяет зафиксировать реально появившиеся бухгалтерские и налоговые доходы и расходы в целях расчета отклонений и идентификации налоговых эффектов, но в отношении различий между балансовыми оценками, на чем и основан IAS 12 – *Income Taxes*. Подобная ситуация представлена в примере¹¹. Однако в указанном примере расчеты упрощаются по той причине, что амортизация по объекту основных средств, уменьшающая балансовую оценку на конец отчетного периода, определяется не в отношении первоначальной стоимости актива бухгалтерского учета, а минимальной стоимости. Другими словами, для идентификации налоговых эффектов выбирается минимальная оценка из двух возможных. В формуле (1) это или первоначальная стоимость бухгалтерского учета; или первоначальная стоимость налогового учета в зависимости от того, какая из них меньше. Это позволяет уравнивать первоначальную стоимость актива в целях расчета отложенного налога с учетом правила «IRE».

Рассмотрим следующий пример.

Организация «А» приобрела объект основных средств стоимостью 1 000 тыс. руб. Предполагается, что другие затраты, связанные с покупкой актива, отсутствуют; происходит немедленная оплата денежными средствами на дату признания. Следовательно, в соответствии с п. 7, п. 16 и п. 23 IAS 16 – *Property Plant and Equipment*¹² первоначальная стоимость объекта основных средств равна 1 000 тыс. руб. В рамках упрощения также предполагается, что в целях налогового учета стоимость амортизируемого актива равна 500 тыс. руб. Срок полезного использования актива в целях финансового

¹¹ IASB Clarifies Accounting for Deferred Taxes Relating to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction (Leases and Decommissioning Obligations). BDO. (см. Пример 1). URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

¹² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: Минфин России. URL: https://minfin.gov.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2013/IAS_16.pdf

учета – 5 лет; в целях налогового учета – 4 года. Бухгалтерские и налоговые доходы, генерируемые активом, равны между собой и составляют 200 тыс. руб. в год. Ставка налога на прибыль – 20%.

При первоначальном признании актива идентифицируется налогооблагаемая временная разница в размере 500 тыс. руб. (1 000 – 500), однако отложенное налоговое обязательство не признается ввиду действия правила «IRE».

Если исходить из ранее указанных выводов, отложенные налоги будут признаваться в отношении отклонений «минимальной» оценки актива ввиду признания затрат (амортизации). В рассматриваемом примере из двух оценок наименьшей является налоговая на сумму 500 тыс. руб., которая и будет являться базой для бухгалтерских расчетов, обобщенных в *табл. 1*.

Как видно из *табл. 1*, до конца четвертого года организация признает больше налоговых расходов в виде налоговой амортизации в размере 125 тыс. руб., что приводит к идентификации и регистрации отложенных налоговых обязательств в отношении налогооблагаемых временных разниц. На конец пятого года бухгалтер должен сторнировать накопившиеся отложенные налоговые обязательства ввиду развертывания (восстановления) пассивной позиции. Ключевой проблемой остается то, что фактически внешние пользователи будут видеть не «минимальную» оценку актива, которая применяется в расчетах, а фактическую, то есть 1 000 тыс. руб. в момент признания или 800 тыс. руб. (1 000 – 200) на конец первого года и т.д.

Стоимостная оценка актива по правилам международных стандартов представляет собой минимальные денежные потоки до налогообложения, которые этот актив будет генерировать [1]. Следовательно, с позиции бухгалтерской оценки внимание аналитика сосредоточивается на том, какой денежный поток или экономические выгоды будут сгенерированы активом, в том числе после налогообложения.

Поэтому первым недостатком правила «IRE» является отсутствие идентификации налоговых эффектов в отношении разницы между бухгалтерской (1 000 тыс. руб.) и налоговой (500 тыс. руб.) оценками, а это приводит к искажению свободного финансового потока на сумму 100 тыс. руб. ((1 000 – 500), умноженные на 20%). Другими словами, сгенерированные основным средством экономические выгоды до

налогообложения, как минимум, не смогут быть уменьшены на указанное значение.

Второй недостаток вытекает из того, что признанные налоговые эффекты из *табл. 1* до конца четвертого года фактически отражают сложившиеся налоговые реалии в части выбранной «минимальной» оценки. Иначе говоря, финансовая оценка уменьшается до налоговой при том, что в отчетности первая будет продолжать рассматриваться по первоначальной стоимости. Такая проблема отсутствует в американском стандарте FASB ASC 740 – *Income Taxes*, где при первоначальном признании балансовая (финансовая) оценка корректируется, что позволяет отразить влияние налогообложения в привязке к стоимости приобретения актива.

Таким образом, внешние пользователи, ориентируясь в первую очередь на бухгалтерскую оценку, будут ожидать, что конечные экономические выгоды снизятся за счет уплаты налога на прибыль, но влияние налоговых эффектов при первоначальном признании не будет учтено. Поэтому ожидания аналитиков искажаются.

В рассматриваемом в *табл. 1* примере отложенные налоговые обязательства говорят о том, что на конец четвертого года организация ожидает в будущем уплатить налог на прибыль в размере на 20 тыс. руб. больше относительно *финансовой оценки*. Но последняя в действительности равна не 100 тыс. руб., а 200 тыс. руб., которая и объясняет потенциал актива генерировать денежные потоки. В совокупности от объекта основных средств, исходя из его балансовой оценки в момент приобретения, ожидается, что он сгенерирует, как минимум, 1 000 тыс. руб.¹³ экономических выгод, которые будут облагаться налогом на прибыль. Но он может быть снижен за счет налоговых расходов только на 100 тыс. руб. (500 тыс. руб. налоговой стоимости актива, умноженные на 20%), что при первоначальном признании ввиду применения правила «IRE» не увидит. Поэтому отложенные налоги с такой точки зрения напрямую не связаны с движением налоговых денежных потоков [8], поскольку теряется связь с бухгалтерской оценкой [1, с. 425]. Более подробно авторская мысль будет наглядно рассмотрена при анализе американского подхода.

¹³ В данном примере цифры были подобраны таким образом, чтобы бухгалтерские и налоговые доходы были равны стоимости приобретения актива, то есть 1 000 тыс. руб., если бы они были меньше, то имели бы место признаки обесценения, поскольку балансовая стоимость была бы больше ценности использования актива. – *Прим. авт.*

Аналогично применялось правило «IRE» в отношении сделок по аренде, где налоговые эффекты при первоначальном признании не регистрировались. На практике ситуация усложнялась наличием двух подходов [9, с. 102]. Первый состоит в том, что отложенные налоги не возникают ввиду того, что признание актива и обязательства по аренде рассматривается как единая операция, где чистый налоговый эффект равен нулю. Второй подход, который в итоге был закреплён в поправках Советом по международным стандартам финансовой отчетности, основан на идее, что правило «IRE» не применяется к операциям, которые приводят к возникновению равных налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц, что возможно в том случае, когда налоговые эффекты идентифицируются отдельно в отношении признанного как актива, так и обязательства¹⁴.

При первоначальной регистрации актива в форме права пользования бухгалтер сделает стандартную запись:

Д-т «Актив в форме права пользования» К-т «Обязательство по аренде»

Как уже было сказано ранее относительно операционной аренды, налоговая оценка актива и обязательства будет равна нулю. По новым правилам бухгалтер признает отложенные налоги, поскольку такая ситуация освобождается от правила «IRE»; и будет сделана запись:

Д-т «Отложенные налоговые активы» К-т «Отложенные налоговые обязательства»

Как видно, в таком случае счета прибылей и убытков и капитала не задействованы, а отложенные налоги будут погашены в течение срока аренды.

Рассмотрим аналогичный пример из разъяснений¹⁵.

Организация «А» арендовала автомобиль на пять лет; договор заключен таким образом, что имущество предоставляется арендатору временно и без

¹⁴ International Financial Reporting Bulletin 2021/10: IASB Issues Amendments to IAS 12 – *Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction*. IASB.
URL: <https://global-wwww.bdo.global/getmedia/d3cd318d-2771-4eb0-a99e-c070b4659402/IFRB-2021-10-IASB-issues-amendments-to-IAS-12-DT-related-to-a-single-transaction.pdf.aspx>

¹⁵ См. второй пример из Amendments to IAS 12 – *Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction*. Deloitte.
URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>

перехода прав собственности после выплат всех платежей¹⁶. Для упрощения на дату начала аренды приведенная стоимость арендных платежей равна 500 тыс. руб., по этой стоимости и будут оцениваться актив в форме права пользования и обязательство по аренде. Налоговая база при первоначальном признании актива и обязательства по аренде будут равны нулю. Налоговая ставка также равна 20%. Организация амортизирует актив в форме права пользования линейным методом в течение срока действия договора, то есть пять лет. Ожидается, что актив будет генерировать 200 тыс. руб. экономических выгод ежегодно. На обязательство по аренде ежегодно начисляются финансовые расходы (проценты) по ставке 10%. В *табл. 2* представлено изменение балансовой стоимости обязательства по аренде и расчет налоговых эффектов.

Аналогично в *табл. 3* представлено изменение актива в форме права пользования по аренде и расчет налоговых эффектов.

В *табл. 4* представлено изменение налоговых эффектов, взаимозачет отложенных налогов при их одновременном реверсировании, а также пример бухгалтерских записей.

При первоначальном признании бухгалтер регистрирует налоговые эффекты на сумму 100 тыс. руб. (500 тыс. руб., умноженные на 20%) отложенных налоговых активов и обязательств соответственно записью:

Д-т «Отложенные налоговые активы» К-т «Отложенные налоговые обязательства»

И далее они будут восстанавливаться (реверсироваться, разворачиваться), как это указано в *табл. 4*.

С экономической точки зрения отложенные налоговые обязательства, представленные в балансе организации, по арендованному активу говорят о том, что его балансовая оценка, например, в момент признания, равная 500 тыс. руб., сгенерирует 400 тыс. руб. (500 – 100) конечных выгод. Аналогично с отложенным налоговым активом от обязательства по аренде, которое должно привести к оттоку экономических выгод.

¹⁶ В данной ситуации конкретно рассматривается пример с операционной арендой; если бы речь шла о финансовой аренде (лизинге), то в случае принятия на баланс объекта основных средств лизингополучателем налоговая стоимость актива определялась бы как сумма расходов лизингодателя на его приобретение в соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 257 НК РФ. – *Прим. авт.*

Очевидно, что наиболее существенен и информативен чистый налоговый эффект. Так, на третий отчетный год в балансе организации сальдо актива в форме права пользования и обязательства по аренде будет равным «минус» 28,9 тыс. руб. (200 – 228,9), а отложенного налога – 5,8 тыс. руб. (45,8 – 40). Следовательно, финансовый аналитик сделает вывод, что объект основных средств должен сгенерировать отрицательный денежный поток¹⁷ в размере 28,9 тыс. руб., но с учетом налоговых эффектов положительные налогооблагаемые доходы можно в будущем снизить на сумму отложенных налогов. Последнее рассмотрено в *табл. 5*.

Третий период выбран потому, что начиная с четвертого года отложенная налоговая позиция (активная) начнет восстанавливаться. Так, на конец третьего года в балансе организации «А» зарегистрировано 5,8 тыс. руб. чистых отложенных налоговых активов. Как видно из *табл. 5*, балансовые ресурсы на конец четвертого года сгенерировали 77,1 тыс. руб. экономических выгод. Если исходить из бухгалтерской оценки, то «теоретический» (фиктивный) налог на прибыль должен быть равен 15,42 тыс. руб., однако фактически он уменьшается из-за влияния налогообложения на 1,8 тыс. руб. до 13,6 тыс. руб. текущего налога на прибыль. Аналогичные рассуждения для пятого года.

По правилу «IRE» в отношении аренды отложенные налоги до поправок 2023 г. не идентифицировались. Это и являлось проблемой, из-за которой внешние пользователи были лишены возможности объективно прогнозировать влияние налогообложения на движение будущих налоговых денежных потоков. Другими словами, расход по отложенному налогу (РПОН) из *табл. 5* до поправок 2023 г. был бы равен нулю. Ввиду того, что в финансовой отчетности многие показатели агрегируются, расход по отложенному налогу фактически искажается.

Таким образом, решение Совета по международным стандартам финансовой отчетности отменить запрет на признание отложенных налогов в отношении операций, которые приводят к возникновению равных налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц, является правильным. Новый подход позволит использовать инструменты учета отложенного налогообложения в целях корректировки бухгалтерской (финансовой)

¹⁷ Следует подчеркнуть, что балансовая оценка показывает в данном случае минимальные денежные потоки, следовательно, он может быть и больше, что фактически приведет к признанию прибыли. – *Прим. авт.*

оценки, где последняя более точно сможет объяснять генерирование экономических выгод в части свободного финансового потока.

Аналогично признаются налоговые эффекты и для прочих сделок. В частности, поправки действуют также и для операций по выводу активов из эксплуатации, в том числе по их восстановлению.

Вывод из эксплуатации (*Decommissioning Obligations*) представляет собой процесс утилизации производственных объектов по окончании срока их службы. Планирование будущего демонтажа осуществляется задолго до того, когда такая необходимость будет продиктована хозяйственными обстоятельствами. Как правило, на практике указанные особенности регулируются национальным экологическим законодательством.

Поэтому, если вывод из эксплуатации актива, в том числе его восстановление, обусловлено нормами закона и/или условиями лицензии, которая была получена в целях правомерного использования объекта, то в соответствии с п. 14 IAS 37 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*¹⁸ необходимо создать резерв. Чаще всего он признается в отношении основных средств, что регламентируется IAS 16 – *Property, Plant and Equipment*, где в п. (с) 16 указано включать расчетную оценку затрат на демонтаж основных средств в его первоначальную стоимость. Другими словами, обязательства по выводу из эксплуатации капитализируются в стоимости объекта, в связи с чем бухгалтер сделает следующую запись:

Д-т «Основные средства» К-т «Резервы на вывод из эксплуатации»

До поправок отложенные налоги в отношении указанной операции не признавались. Однако, начиная с 2023 г., правило «IRE» перестает действовать, поскольку в указанном случае возникнут равные налогооблагаемые и вычитаемые временные разницы. Налоговая стоимость в части прироста основных средств и обязательств по резерву на вывод актива из эксплуатации будет равна нулю. Таким образом, бухгалтер должен будет зарегистрировать отложенные налоги, как это было рассмотрено для операционной аренды.

(Продолжение следует)

¹⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»: Минфин России.
URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_37.pdf

Таблица 1

Пример расчета отложенных налогов в части отклонений оценок актива при применении правила «IRE»

Table 1

Calculation of deferred taxes in terms of asset valuation deviations when applying the IRE rule: An example

Год	БС	НС	НВР	ОНО	БП (200 тыс. руб. – 100 тыс. руб.)	НП (200 тыс. руб. – 125 тыс. руб.)	ТНП (НП x 20%)	РПОН	СНР
	1	2	3 = 1 – 2	4 = 3 x 20%	5	6	7 = 6 x 20%	8 = (5 – 6) x 20%	9 = 7 + 8
0	500	500	–	–	–	–	–	–	–
1	400	375	25	5	100	75	15	5	20
2	300	250	50	10	100	75	15	5	20
3	200	125	75	15	100	75	15	5	20
4	100	–	100	20	100	75	15	5	20
5	–	–	–	–	100	200	40	(20)	20

Примечание. БС – балансовая стоимость объекта основных средств на конец отчетного периода; НС – налоговая стоимость объекта основных средств на конец отчетного периода; НВР – налогооблагаемая временная разница; ОНО – отложенное налоговое обязательство; БП – бухгалтерская прибыль до налогообложения; НП – налогооблагаемая прибыль; ТНП – текущий налог на прибыль; РПОН – расход по отложенному налогу; СНР – совокупный налоговый расход как сумма ТНП и РПОН.

Источник: составлено автором по аналогии с примерами из Amendments to IAS 12 – Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.
URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>;
URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

Source: Authoring, by analogy with the examples from Amendments to IAS 12 – Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.
URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>;
URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

Таблица 2**Изменение балансовой стоимости обязательства по аренде и расчет отложенного налога****Table 2****Changes in the carrying value of the lease liability and calculation of deferred tax**

Год	СН	ФР	АП	БС	НС	ВВР	ОНА	ВОНП
	1	2 = 1 x 10%	3	4 = 1 + 2 – 3	5 = 0	6 = 4 – 5	7 = 6 x 20%	8
0	500	–	–	500	–	500	100	–
1	500	50	131,9	418,1	–	418,1	83,6	(16,4)
2	418,1	41,8	131,9	328	–	328	65,6	(18)
3	328	32,8	131,9	228,9	–	228,9	45,8	(19,8)
4	228,9	22,9	131,9	119,9	–	119,9	24	(21,8)
5	119,9	12,0	131,9	–	–	–	–	(24)

Примечание. СН – начальное сальдо обязательства по аренде на начало отчетного периода; ФР – финансовые расходы (проценты по обязательству); АП – арендные платежи (равны 131,9 тыс. руб. на конец каждого года); БС – балансовая стоимость обязательства по аренде на конец отчетного периода; НС – налоговая стоимость обязательства по аренде на конец отчетного периода; ВВР – вычитаемая временная разница; ОНА – отложенный налоговый актив; ВОНП – восстановление отложенной налоговой позиции (разворот, реверсирование отложенного налогового актива; в скобках указывается уменьшение, восстановление отложенного налогового актива).

Источник: составлено автором по аналогии с примерами из Amendments to IAS 12 – Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.

URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>;

URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

Source: Authoring, by analogy with the examples from Amendments to IAS 12 – Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.

URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>;

URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

Таблица 3**Изменение балансовой стоимости актива в форме права пользования и расчет отложенного налога****Table 3****Changes in the carrying value of an asset in the form of a right to use and calculation of deferred tax**

Год	БС	НС	НВР	ОНО	ВОНП
	1	2	3 = 1 – 2	4 = 3 x 20%	5
0	500	–	500	100	–
1	400	–	400	80	(20)
2	300	–	300	60	(20)
3	200	–	200	40	(20)
4	100	–	100	20	(20)
5	–	–	–	–	(20)

Примечание. БС – балансовая стоимость актива в форме права пользования на конец отчетного периода; НС – налоговая стоимость актива в форме права пользования на конец отчетного периода; НВР – налогооблагаемая временная разница; ОНО – отложенное налоговое обязательство; ВОНП – восстановление отложенной налоговой позиции (разворот, реверсирование отложенного налогового обязательства; в скобках указывается уменьшение, восстановление отложенного налогового обязательства).

Источник: составлено автором по аналогии с примерами из Amendments to IAS 12 – Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.
 URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>;
 URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

Source: Authoring, by analogy with the examples from Amendments to IAS 12 – Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.
 URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>;
 URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

Таблица 4

Реверсирование отложенных налоговых активов и обязательств в отношении актива в форме права пользования и обязательства по аренде

Table 4

Reversal of deferred tax assets and liabilities in respect of an asset in the form of a right to use and a lease obligation

Год	Восстановление ОНО	Восстановление ОНА	Чистое изменение	Бухгалтерские записи
	1	2	3 = 1 – 2	
0	–	–	–	–
1	(20)	(16,4)	(3,6)	Д-т «ОНО» К-т «ОНА» – 16,4 Д-т «ОНО» К-т «РПОН» – 3,6
2	(20)	(18)	(2)	Д-т «ОНО» К-т «ОНА» – 18 Д-т «ОНО» К-т «РПОН» – 2
3	(20)	(19,8)	(0,2)	Д-т «ОНО» К-т «ОНА» – 19,8 Д-т «ОНО» К-т «РПОН» – 0,2
4	(20)	(21,8)	1,8	Д-т «ОНО» К-т «ОНА» – 20 Д-т «РПОН» К-т «ОНА» – 1,8
5	(20)	(24)	4	Д-т «ОНО» К-т «ОНА» – 20 Д-т «РПОН» К-т «ОНА» – 4
Итого	(100)	(100)	–	–

Примечание. РПОН – расход по отложенному налогу.

Источник: составлено автором по аналогии с примерами из Amendments to IAS 12 –

Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.

URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>;

URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

Source: Authoring, by analogy with the examples from Amendments to IAS 12 – Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.

URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>;

URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

Таблица 5

Признание налоговых эффектов в составе прибылей и убытков обязательств в отношении актива в форме права пользования и обязательства по аренде

Table 5

Recognition of tax effects in the profit and loss of liabilities in respect of an asset in the form of a right to use and a lease obligation

Год	БП (200 тыс. руб. – 100 тыс. руб. – ФР)	НП (200 тыс. руб. – 131,9 тыс. руб.)	ТНП (НП x 20%)	РПОН	СНР
	1	2	3 = 2 x 20%	4 = (1 – 2) x 20%	5 = 3 + 4
1	50	68,1	13,6	(3,6)	10
2	58,2	68,1	13,6	(2)	11,6
3	67,2	68,1	13,6	(0,2)	13,4
4	77,1	68,1	13,6	1,8	15,4
5	88	68,1	13,6	4	17,6

Примечание. БП – бухгалтерская прибыль рассчитывается как разница между доходами (200 тыс. руб.) и амортизацией по активу в форме права пользования (ежегодно 100 тыс. руб.) с процентами (см. табл. 2); НП – налогооблагаемая прибыль рассчитывается как разница между налогооблагаемыми доходами (200 тыс. руб.) и арендными платежами (ежегодно 131,9 тыс. руб.).

Источник: составлено автором по аналогии с примерами из Amendments to IAS 12 – Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.
URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>;
URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

Source: Authoring, by analogy with the examples from Amendments to IAS 12 – Deferred Tax Related to Assets and Liabilities Arising from a Single Transaction. Deloitte.
URL: <https://www2.deloitte.com/id/en/pages/audit/articles/ias-12-amendments.html>;
URL: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-june-2021/deferred-taxes>

Таблица 6**Хозяйственные операции при первоначальном признании актива по правилам FASB ASC 740 – *Income Taxes*****Table 6****Business transactions at the initial recognition of an asset under the FASB ASC 740 – *Income Taxes* rules**

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Пояснение
Признан актив методом одновременных уравнений	Основные средства	Кредиторская задолженность	75	–
Признан отложенный налоговый актив методом одновременных уравнений	Отложенный налоговый актив	Кредиторская задолженность	25	–
Признан бухгалтерский доход	Дебиторская задолженность	Прибыли и убытки	150	Предполагается, что бухгалтерский доход равен налогооблагаемому
Признаны расходы от амортизации актива	Прибыли и убытки	Амортизация основных средств	75	–
Начислен текущий налог на прибыль	Прибыли и убытки	Обязательства по налогу на прибыль	–	Не начисляются, поскольку налогооблагаемый доход полностью снижается за счет налоговой амортизации (150 тыс. руб.)
Реверсирован отложенный налоговый актив	Расход по отложенному налогу	Отложенный налоговый актив	15	Рассчитывается как разница между бухгалтерской амортизацией (75 тыс. руб.) и налоговой (150 тыс. руб.), умноженная на 20%
Определен финансовый результат	Прибыли и убытки	Нераспределенная прибыль	60	150–75–15

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring

Таблица 7**Сравнение бухгалтерских оценок в соответствии с IAS 12 и FASB ASC 740****Table 7****Comparison of accounting estimates in accordance with IAS 12 and FASB ASC 740**

Стандарт	БС	НС	ОНА	БП	НП	ФР	БСск	НСск	ОНАск
FASB ASC 740	75	200	25	75	–	60	–	50	10
IAS 12	100	200	0	50	–	50	–	50	–
Отклонение	–25	–	+25	+25	–	+10	–	–	+10

Примечание. БС – балансовая стоимость актива; НС – налоговая стоимость актива; ОНА – отложенный налоговый актив; БП – бухгалтерская прибыль (рассчитывается как разница между 150 тыс. руб. и амортизацией); НП – налогооблагаемая прибыль (везде рассчитывается как разница между 150 тыс. руб. и налоговой амортизацией в размере 200 тыс. руб.); ФР – финансовый результат с учетом отложенных налогов; БСск – сальдо конечной балансовой стоимости основных средств; НСск – сальдо конечной налоговой стоимости основных средств; ОНАск – сальдо конечной отложенных налоговых активов.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. 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>
2. 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>
3. Плотников В.С., Плотникова О.В., Мельников В.И. О теоретических аспектах международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. Вып. 1. С. 2–15. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.1.2>
4. Алдарова Т.М. Учет аренды у арендатора: анализ положений МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Аудиторские ведомости. 2016. № 6. С. 40–56.
5. 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
6. 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/
7. 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>
 8. 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
 9. Нумаева О.Н. IFRS (МСФО) 16 «Аренда» – взаимодействие с другими стандартами // Научно-практические исследования. 2020. № 4-4. С. 101–105.
 10. Dotan A. On the Value of Deferred Taxes. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 2002, vol. 10, no. 2, pp. 173–186.
URL: <https://doi.org/10.2139/ssrn.326784>
 11. Sansing R.C. Valuing the Deferred Tax Liability. *Journal of Accounting Research*, 1998, vol. 36, no. 2, pp. 357–363.
URL: <https://doi.org/10.2307/2491482>
 12. Guenther D.A., Sansing R.C. Valuation of the Firm in the Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities. *The Accounting Review*, 2000, vol. 75, no. 1, pp. 1–12.
URL: <https://doi.org/10.2308/accr.2000.75.1.1>
 13. Кутер М.И., Гурская М.М. Анализ моделей статического и динамического учета // Экономический анализ: теория и практика. 2010. Т. 9. Вып. 9. С. 8–16. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-modeley-staticheskogo-i-dinamicheskogo-ucheta>
 14. Пятов М.Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2014. Т. 4. С. 56–75.
URL: <https://economicsjournal.spbu.ru/article/view/2042>
 15. Пятов М.Л. Д.Г. Мид, Ж.П. Сартр и Я.В. Соколов, или бухгалтерский учет в поисках настоящего // Вестник НГУЭУ. 2019. № 4. С. 10–25.
URL: <https://doi.org/10.34020/2073-6495-2019-4-010-025>

16. Geyer E.S. Problems of Deferred Taxes Representation in Accounting.
Актуальні проблеми економіки, 2014, vol. 154, no. 4, pp. 438–445.

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

Accounting Systems Adapting

ACCOUNTING FOR DEFERRED TAXES IN THE INITIAL RECOGNITION OF ASSETS AND LIABILITIES. PART 1

Andrei A. AKSENT'EV

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

Article history:

Article No. 506/2022
Received 3 Nov 2022
Received in revised
form 14 January 2023
Accepted 16 Feb 2023
Available online
17 April 2023

JEL classification:

M41, H32, H39

Keywords: deferred
taxes, income taxes,
assigned value

Abstract

Subject. This article discusses the methodological particularities of recording deferred taxes arising from the initial recognition of assets and liabilities.

Objectives. The article aims to analyze the approaches of the developers of American and International Standards in terms of accounting for deferred taxes in the initial recognition of assets and liabilities, as well as characterize the problems of the *Initial Recognition Exemption – IRE* rule, and propose areas for their elimination.

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 summarizes the foreign experience of accounting for deferred taxes at the initial recognition of an asset. It describes the key situations for applying the simultaneous equation method in accordance with American practices, and justifies the economic benefits of using this approach.

Conclusions and Relevance. The *IRE* rule does not provide an opportunity to reliably disclose information about the impact of taxation on the financial position of the company at the initial recognition of assets and liabilities. The method of simultaneous equations eliminates this problem, but there are contradictions associated with the understanding of fair value, which is adjusted for deferred taxes. It is necessary to use the American experience in improving standards and conduct additional theoretical research to develop methodological approaches to accounting for deferred taxes at the initial recognition of assets and liabilities. The results of the study can be useful to practitioners in the field of deferred tax accounting, as well as analysts and researchers whose activities are focused on accounting, taxation, and other persons concerned who study the theoretical and financial aspects of deferred taxes.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Aksent'ev A.A. Accounting for Deferred Taxes in the Initial Recognition of Assets and Liabilities. Part 1. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 4, pp. 424–448.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.4.424>

References

1. 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>
2. 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>
3. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V., Mel'nikov V.I. [The theoretical aspects of IFRS 16]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 1, pp. 2–15. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.1.2>
4. Aldarova T.M. [Lease accounting in tenant's books: Analysis of the provisions of IFRS (IAS) 17 "Leases" and IFRS 16 "Leases"]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2016, no. 6, pp. 40–56. (In Russ.)
5. 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
6. 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/
7. 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>
8. 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
9. Nitaeva O.N. [IFRS 16 "Leases" – Interaction with other standards]. *Nauchno-prakticheskie issledovaniya*, 2020, no. 4-4, pp. 101–105. (In Russ.)

10. Dotan A. On the Value of Deferred Taxes. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 2002, vol. 10, no. 2, pp. 173–186.
URL: <https://doi.org/10.2139/ssrn.326784>
11. Sansing R.C. Valuing the Deferred Tax Liability. *Journal of Accounting Research*, 1998, vol. 36, no. 2, pp. 357–363.
URL: <https://doi.org/10.2307/2491482>
12. Guenther D.A., Sansing R.C. Valuation of the Firm in the Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities. *The Accounting Review*, 2000, vol. 75, no. 1, pp. 1–12.
URL: <https://doi.org/10.2308/accr.2000.75.1.1>
13. Kuter M.I., Gurskaya M.M. [Analysis of static and dynamic accounting models]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2010, vol. 9, iss. 9, pp. 8–16.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-modeley-staticheskogo-i-dinamicheskogo-ucheta> (In Russ.)
14. Pyatov M.L. [Evolution of accounting methodology within the balance model of the company]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2014, vol. 4, pp. 56–75.
URL: <https://economicsjournal.spbu.ru/article/view/2042> (In Russ.)
15. Pyatov M.L. [G.H. Mead, J.P. Sartre and Ya.V. Sokolov, or accounting in search of the present]. *Vestnik NGUEU = Vestnik NSUEM*, 2019, no. 4, pp. 10–25. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.34020/2073-6495-2019-4-010-025>
16. Geyer E.S. Problems of Deferred Taxes Representation in Accounting. *Актуальні проблеми економіки*, 2014, vol. 154, no. 4, pp. 438–445.

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.