

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Адаптация систем учета

УЧЕТ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ ПРИ ПЕРВОНАЧАЛЬНОМ ПРИЗНАНИИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ. ЧАСТЬ II*

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
16.05.2023

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 II // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 5. – С. 563 – 592.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.5.563>

2. FASB ASC 740 – *Income Taxes*

Ключевой концептуальной проблемой, из-за которой разработчики IAS 12 – *Income Taxes* регламентируют применение правила «IRE», является то, что корректировка балансовой оценки приводит к уменьшению (увеличению) минимальной стоимости актива (обязательства). Ввиду того, что последняя – есть минимальные денежные потоки до налогообложения, включение в балансовую оценку налоговых эффектов, по мнению разработчиков МСФО, искажает информативность финансовой отчетности, которая в то же время становится менее «прозрачной» (п. (с) 22 IAS 12 – *Income Taxes*).

Авторская позиция заключается в том, что в настоящее время указанная проблема теоретически не решена. В концепции временных разниц отложенные налоги корректируют оценку активов следующим образом (3):

$$\begin{aligned} \min \text{ГСФП} &= \min \text{ГФП} \pm \text{ОН} \\ \text{при ОН} &= (\text{СФА} - \text{СНА}) \times \text{НС}, \% \end{aligned} \quad (3)$$

где

$\min \text{ГСФП}$ – 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);

* Продолжение. Начало см. Аксентьев А.А. Учет отложенных налогов при первоначальном признании активов и обязательств. Часть I // *Международный бухгалтерский учет*. 2023. Т. 26. Вып. 4. С. 424 – 448. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.4.424>

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

НС – корпоративная налоговая ставка, %;

СФА – совокупные финансовые активы;

СНА – совокупные налоговые активы.

Отложенные налоги рассматриваются как активы или обязательства, в которых в соответствии с концептуальными основами «заложен» принцип их прямой связи с денежными потоками [8]. Если бы балансовая оценка актива при первоначальном признании корректировалась на суммы налоговых эффектов, то такая процедура вступила бы в противоречие по двум аспектам.

- Первый состоит в наличии правила п. 57 IAS 12 – *Income Taxes*, в соответствии с которым порядок учета отложенных налогов должен соответствовать способу отражения такого события. Так, когда рассматривался пример с приобретением основных средств за плату, где бухгалтерская оценка отличалась от налоговой, сделка связана с образованием кредиторской задолженности (*Д-т «Основные средства» К-т «Кредиторская задолженность»*). Следовательно, по логике п. 57 отложенные налоги должны быть признаны также как и кредиторская задолженность, что в практике международных стандартов неверно¹.
- Второй аспект определяет концептуальную суть оценки в международных стандартах. Если взять за основу справедливую стоимость актива и скорректировать ее на налоговый эффект, то возникает неразрешенный вопрос, что собой будет представлять такая оценка и насколько она будет информативной для внешних пользователей?

Американские разработчики в п. 740-10-25-51 FASB ASC 740 – *Income Taxes* наложили прямой запрет на регистрацию налоговых эффектов при первоначальном признании в составе отчета о прибылях и убытках, когда актив приобретает вне объединения бизнеса. Стандарт обязывает рассчитывать «присвоенную» стоимость актива, в которую включается соответствующий налоговый эффект. Разработчики Стандарта в целом рассматривают пять возможных ситуаций (п. 740-10-55-170 FASB ASC 740 – *Income Taxes*).

¹ По общему правилу отложенные налоги регистрируются в корреспонденции со счетами прибылей и убытков или капитала. – *Прим. авт.*

1. Бухгалтерская оценка меньше налоговой («случай А»).
2. Бухгалтерская оценка больше налоговой («случай В»).
3. Операция приводит к отложенному кредиту, когда бухгалтерская оценка меньше нуля ввиду применения метода одновременных уравнений («случай С»).
4. Отложенный кредит создается финансовым активом («случай D»).
5. Отложенный кредит является результатом покупки будущих налоговых убытков («случай F»).

Кроме того, п. 740-10-25-51 FASB ASC 740 – *Income Taxes* накладывает следующие требования, в рамках которых метод одновременных уравнений применим:

- 1) приобретенный финансовый актив при первоначальном признании должен отражаться по справедливой стоимости (в случае если актив предназначен для выбытия, то – по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу);
- 2) превышение налоговой оценки над бухгалтерской при приобретении актива распределяется пропорционально на уменьшение его стоимости (за исключением финансовых активов; активов, предназначенных для выбытия; и отложенных налоговых активов). Если это распределение уменьшает стоимость актива до нуля, то остаток классифицируется как отложенный кредит (*Deferred Credit*), который не является временной разницей;
- 3) уменьшение оценочного резерва по отложенным налоговым активам приобретающей организацией, непосредственно связанное с приобретением актива², учитывается как налоговая льгота или зачисляется непосредственно в уставный капитал с учетом требований п. 805-740-30-3, п. 740-10-45-20.

Метод одновременных уравнений в общем виде можно обобщить следующим образом (4–5)³:

² Данный аспект имеет свои сложности и отличия в сравнении с IAS 12 – *Income Taxes*, поэтому учет отложенных налогов и оценочного резерва при приобретении активов в рамках объединения бизнеса имеет смысл рассмотреть в рамках отдельной работы. – Прим. авт.

³ Пп. 740-10-55-170 – 740-10-55-201, FASB ASC 740 – *Income Taxes*. Совет по стандартам финансового учета (FASB). URL: <https://asc.fasb.org/1943274/2147482663>

$$\text{РББ} - [\text{НС} \times (\text{РББ} - \text{НБ})] = \text{ЦПА} , \quad (4)$$

$$\text{НС} \times (\text{РББ} - \text{НБ}) = \text{ОН} , \quad (5)$$

где

РББ – расчетная бухгалтерская база актива;

НС – налоговая ставка, %;

НБ – налоговая база актива;

ЦПА – цена приобретения актива;

ОН – отложенный налог (отложенный налоговый актив со знаком «–», если налоговая база больше бухгалтерской; отложенное налоговое обязательство со знаком «+», если – наоборот).

Расчетная бухгалтерская база представляет собой конечную, итоговую оценку актива, принимаемого к учету при первоначальном признании с учетом присвоения в его стоимости налогового эффекта.

Расчетная бухгалтерская база (РББ) в уравнениях (4) и (5) является неизвестной величиной. Ее определение даст бухгалтеру стоимость, по которой в системе учета актив будет зарегистрирован в его итоговой оценке.

Как видно из уравнения (4), с бухгалтерской точки зрения первоначальное признание актива с учетом корректировки балансовой оценки на налоговые эффекты представляет собой не что иное, как соблюдение аналогичного правила из п. 57 IAS 12 – *Income Taxes*. Так, цена приобретения актива (ЦПА) фактически представляет собой кредиторскую задолженность, которая погашается на практике денежными средствами. В обычных условиях организации приобретают активы, и если бухгалтерская и налоговая базы между собой равны, то будет сделана стандартная запись (например, в части приобретения основного средства):

Д-т «Основные средства» К-т «Кредиторская задолженность»

Предполагается, что кредиторская задолженность погашается мгновенно денежными средствами:

Д-т «Кредиторская задолженность» К-т «Денежные средства»

Если же налоговая база отличается от бухгалтерской, то по правилам FASB ASC 740 – *Income Taxes* при первоначальном признании необходимо

применить метод одновременных уравнений. Фактически итоговая балансовая оценка определяется следующим образом (6):

$$\text{РББ} = \text{ЦПА} + [\text{НС} \times (\text{РББ} - \text{НБ})] \quad (6)$$

Если налоговая база актива превышает стоимость приобретения (ЦПА)⁴ («случай А»), то это приводит к тому, что выражение $[\text{НС} \times (\text{РББ} - \text{НБ})]$ будет со знаком «-». Другими словами, «налоговый эффект» (5) вычитается из цены приобретения актива, что и образует конечную балансовую стоимость (6). И наоборот, если налоговая база актива меньше стоимости его приобретения («случай В»), то отложенный налог фактически увеличивает балансовую стоимость актива.

Рассмотрим пример для «случая А».

Пусть организация «А» приобрела объект основных средств (ЦПА) за 100 тыс. руб., его налоговая база (НБ) составила 200 тыс. руб. Ставка налога на прибыль (НС) равна 20%. В данной ситуации метод одновременных уравнений применяется в целях расчета итоговой бухгалтерской стоимости (РББ) с помощью выражений (4) и (5); то есть РББ является неизвестной величиной, которая рассчитывается следующим образом (7):

$$\begin{aligned} \text{РББ} - [0,2 \times (\text{РББ} - 200)] &= 100 \\ \text{РББ} - 0,2 \times \text{РББ} + 40 &= 100 \\ 0,8 \times \text{РББ} &= 60 \\ \text{РББ} &= 75 \end{aligned} \quad (7)$$

Отложенный налог рассчитывается непосредственно в отношении итоговой бухгалтерской стоимости (75 тыс. руб.) и налоговой базы (200 тыс. руб.), что определяется по формуле (5) следующим образом (8):

$$0,2 \times (75 - 200) = -25 \quad (8)$$

По формуле (8) отрицательное значение говорит о признании отложенного налогового актива (ОНА) на сумму 25 тыс. руб. В системе учета бухгалтер сделает следующие записи:

– признана итоговая балансовая стоимость актива:

Д-т «Основные средства» К-т «Кредиторская задолженность» 75 тыс. руб.;

⁴ По ней же актив был бы зарегистрирован в качестве бухгалтерской стоимости на дату приобретения. – *Прим. авт.*

– признан отложенный налоговый актив при первоначальном признании актива:

Д-т «ОНА» К-т «Кредиторская задолженность» 25 тыс. руб.

Рассмотренный подход дает возможность пользователю системы учета увидеть в том числе налоговые выгоды, которые актив может сгенерировать. Последние в рамках «случая А» легко определить по формуле (9):

$$\text{НБ} = \text{РББ} + \frac{\text{ОНА}}{\text{НС}} . \quad (9)$$

Другими словами, в этот раз налоговая база (НБ) выступает неизвестной величиной, а остальные суммы уже рассчитаны. Формула (9) концептуально позволяет увидеть, насколько налогооблагаемые доходы могут быть снижены стоимостью налоговых активов. Предположим, что объект основных средств используется в течение года, в том числе полностью амортизируется за год в целях налогового учета, и это должно сгенерировать 150 тыс. руб. экономических выгод. Учет хозяйственных операций представлен в *табл. 6*.

Как видно из *табл. 6*, налогооблагаемая прибыль равна нулю, в то время как бухгалтерская – 75 тыс. руб. Сальдо отложенных налоговых активов на конец года будет равным 10 тыс. руб. (25 – 15). Фактически в системе налогового учета был зафиксирован убыток, поскольку стоимость налогового актива в полном объеме не была перенесена против сгенерированных налогооблагаемых доходов. Поэтому остаток налоговой стоимости объекта основных средств в размере 50 тыс. руб. будет продолжать учитываться в системе налогового учета. Однако в системе финансового учета он представляет собой потенциальные экономические выгоды на сумму 10 тыс. руб. (50 тыс. руб., умноженные на 20%), которые в будущем могут быть зачтены против налогооблагаемых доходов.

В соответствии с IAS 12 – *Income Taxes* отложенный налог при первоначальном признании не был бы признан. Следовательно, в системе учета была бы зарегистрирована справедливая стоимость актива в размере 100 тыс. руб. Отсутствие учета налоговых эффектов приводит к искажению свободного финансового потока (3), что проиллюстрировано сравнением американского подхода с правилом «IRE» в *табл. 7*.

Следует подчеркнуть, что отложенный налоговый актив будет зарегистрирован и по правилам IAS 12 – *Income Taxes*, но в отношении

налогового убытка (150 тыс. руб. минус 200 тыс. руб.), который, будучи умноженным на ставку налога (20%), даст аналогичное сальдо ОНАск, равное 10 тыс. руб.

Важно понимать, что данный пример крайне упрощен и привязан к тому, что актив генерирует доходы больше бухгалтерской, но меньше налоговой оценки. Если бы налогооблагаемые доходы были равны, например, 300 тыс. руб., то финансовый результат по правилам обоих Стандартов был бы равен:

– по IAS 12: 300 тыс. руб. – 100 тыс. руб. – 20 тыс. руб. = 180 тыс. руб.;

– по FASB ASC 740: 300 тыс. руб. – 75 тыс. руб. – 25 тыс. руб. – 20 тыс. руб. = 180 тыс. руб.

Разница была бы в бухгалтерской прибыли до налогообложения, где по правилам американских стандартов она завышена за счет первоначальной корректировки бухгалтерской оценки. В обоих случаях был бы начислен текущий налог на прибыль в размере 20 тыс. руб. (разница между 300 тыс. руб. и 200 тыс. руб., умноженная на 20%).

Таким образом, при первоначальном признании американский подход приносит больше информационных выгод, поскольку показывает в том числе влияние налоговой оценки на будущее финансовое положение. Недостатком является то, что справедливая стоимость в этом случае снижает оценку минимального денежного потока, который данный актив должен сгенерировать. Следовательно, ожидания внешних пользователей занижаются относительно оценки международных стандартов. Это приводит и к вопросу в том числе в части применения процедуры обесценения, когда возмещаемая стоимость⁵ актива может находиться между оценками, определенными по правилам американского и международного стандартов обособленно.

Указанная проблема на теоретическом уровне не урегулирована, поскольку в научном сообществе отсутствует единая позиция в отношении оценки, по которой активы должны быть представлены в балансе.

Аналогичная логика и расчеты применяются для «случая В» при использовании метода одновременных уравнений. Разница будет в том, что стоимость актива увеличивается (6) на эффект отложенного налогового

⁵ И должна ли она включать потенциальный эффект налогообложения при бухгалтерских расчетах? Например, при определении ценности использования актива или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. – *Прим. авт.*

обязательства (5). Бухгалтерские операции были бы зарегистрированы следующим образом:

– признана расчетная бухгалтерская стоимость актива методом одновременных уравнений:

Д-т «Основные средства» К-т «Кредиторская задолженность»;

– признана стоимость отложенного налогового обязательства в части присвоенной стоимости актива:

Д-т «Основные средства» К-т «Отложенные налоговые обязательства»

Особенность состоит в том, что итоговая бухгалтерская оценка «завышается». Это, по мнению разработчиков IAS 12 – *Income Taxes*, искажает информацию о потенциальных денежных потоках. Но важно подчеркнуть, что речь идет о денежных потоках до налогообложения. Фактически налогообложение влияет следующим образом, как это указано в формуле (3).

В пп. 740-10-55-177-740-10-55-182 FASB ASC 740 – *Income Taxes* приводится следующий пример.

1. Налоговая база актива равна нулю.
2. Налоговая ставка равна 35%.
3. Цена приобретения актива равна 1 млн долл. США.

Метод одновременных уравнений (4) и (5) даст следующее решение:

– признана лицензия Федеральной комиссии по связи (FCC License):

Д-т «FCC License» К-т «Денежные средства» 1 000 000 долл. США

– признано отложенное налоговое обязательство в части присвоенной стоимости актива:

Д-т «FCC License» К-т «Отложенные налоговые обязательства» 538 462 долл. США

Как видно из данного примера, итоговая оценка актива равна 1 538 462 долл. США. Фактически данный актив по формуле (3) сгенерирует ровно 1 млн долл. США свободного финансового потока. С экономической точки зрения здесь логика такая же, какая и была в рамках уравнения (9).

Финансовый аналитик должен самостоятельно определить влияние налогообложения по формуле (10):

$$НБ = РББ - \frac{ОНО}{НС} . \quad (10)$$

В рамках данного примера выражение (10) покажет, что налоговая база актива равна нулю, это означает отсутствие возможности абсорбировать налоговой стоимостью актива любые налогооблагаемые доходы, то есть с них всегда будет уплачиваться налог на прибыль. Таким образом, относительно *финансовой (бухгалтерской) оценки* организация будет генерировать меньше экономических выгод в размере отложенных налоговых обязательств. При этом указанный эффект уже включен в амортизируемую стоимость актива; отсюда любой бухгалтерский доход в размере, превышающем балансовую оценку, будет приводить к полному реверсированию отложенного налогового обязательства как информационного индикатора «разрыва» между теоретическим (фиктивным) налоговым начислением и текущим налогом на прибыль.

«Случай С» характеризует ситуацию, когда присвоенная стоимость актива равняется нулю. Из формулы (6) это возможно тогда, когда налоговый эффект (5), идентифицируемый в качестве отложенного налогового актива, соответствует цене приобретения (ЦПА). Из этого следует, что налоговая оценка должна быть существенно больше относительно бухгалтерской. Так, если ставка налога на прибыль (НС) равна 20%, то операция приводит к отложенному кредиту при соблюдении следующего условия (11) и в общем виде (12):

$$\begin{aligned} РББ - 0,2 \times (РББ - НБ) &= ЦПА \\ 0,8 \times РББ + 0,2 \times НБ &= ЦПА \\ \text{если } РББ = 0, \text{ то} &, \end{aligned} \quad (11)$$

$$\begin{aligned} 0,2 \times НБ &= ЦПА \text{ или} \\ НБ &= 5 \times ЦПА \end{aligned}$$

$$НС \times НБ = ЦПА . \quad (12)$$

Другими словами, из условия (11) ясно, что $РББ = 0$ тогда, когда налоговая база актива в пять раз превышает цену его приобретения.

Рассмотрим следующий пример.

Организация «А» приобретает объект основных средств за 50 тыс. руб., налоговая база которого составляет 300 тыс. руб. Ставка по налогу на

прибыль равна 20%. При первоначальном признании актива бухгалтер должен применить метод одновременных уравнений и рассчитать бухгалтерскую стоимость по формулам (4) и (5). Расчетная бухгалтерская база (РББ) в данном примере будет равна «минус» 12,5 тыс. руб. Очевидно, что актив не может регистрироваться в отрицательной оценке, поэтому его стоимость берется со значением «ноль». Таким образом, отложенный налоговый актив из формулы (5) признается в отношении налоговой базы в полном объеме, которая будет равна 40 тыс. руб. (произведение разницы между 200 тыс. руб. (НБ) и «нулем» (РББ) на 20%). Бухгалтер в свою очередь сделает следующие записи:

– признан отложенный налоговый актив в пределах цены приобретения актива:

Д-т «ОНА» К-т «Кредиторская задолженность» 50 тыс. руб.;

– признано превышение отложенного налогового актива над ценой приобретения:

Д-т «ОНА» К-т «Отложенный кредит» 10 тыс. руб.

С позиции п. 740-10-55-188 и подп. (b) п. 740-10-25-51 FASB ASC 740 – *Income Taxes* отложенный кредит (*Deferred Credit*) представляет собой остаток, который нельзя присвоить в составе актива. Фактически отложенный кредит с учетом выражений (11) и (12) рассчитывается в общем виде (13) и для российской налоговой ставки (14):

$$OK = HC \times NB - ЦПА, \quad (13)$$

$$OK = 0,2 \times NB - ЦПА, \quad (14)$$

где ОК – отложенный кредит (*Deferred Credit*).

В рамках данного примера генерируется отложенный кредит в объеме 10 тыс. руб., который амортизируется как расход по налогу на прибыль пропорционально реверсированию отложенных налоговых активов в результате реализации налоговых льгот, то есть погашения налоговой базы актива.

Дополним условия предыдущего примера.

Пусть объект основных средств амортизируется в течение года и сгенерирует за год 100 тыс. руб. бухгалтерских и налогооблагаемых доходов. Ввиду того, что бухгалтерская база в системе учета равна нулю,

прибыль до налогообложения будет равна 100 тыс. руб., в то время как в системе налогового учета будет образован налоговый убыток в размере разницы между 100 тыс. руб. и 300 тыс. руб. Другими словами, организация реализует только 100 тыс. руб. налоговых выгод или 20 тыс. руб. (100 тыс. руб., умноженные на 20%) отложенного налогового актива. Поэтому в финансовом учете будут сделаны следующие записи:

– признан бухгалтерский доход:

Д-т «Дебиторская задолженность» К-т «Прибыли и убытки» 100 тыс. руб.;

– реверсирован отложенный налоговый актив:

Д-т «Прибыли и убытки» К-т «Отложенный налоговый актив» 20 тыс. руб.;

– амортизирована стоимость отложенного кредита:

Д-т «Отложенный кредит» К-т «Прибыли и убытки» 3,33 тыс. руб.

Формально расчет амортизации отложенного кредита рассчитывается по следующей формуле (15):

$$\text{АОК} = \text{ОК} - \frac{P_{\text{ОНА}}}{\text{ОНА}}, \quad (15)$$

где

АОК – амортизация отложенного кредита;

РОНА – реверсирование (сторнирование) отложенного налогового актива; реализация налоговых льгот.

В рамках данного примера было реализовано 20 тыс. руб. отложенных налоговых активов или 100 тыс. руб. налоговой стоимости актива; в то время как при первоначальном признании было признано 60 тыс. руб. отложенных налоговых активов, что эквивалентно 300 тыс. руб. налоговой оценки. Следовательно, доля реализованных налоговых эффектов равна отношению 20 тыс. руб. и 60 тыс. руб. или 1/3, что умножается на остаток отложенного кредита (10 тыс. руб.). Поэтому амортизация отложенного кредита равняется 3,33 тыс. руб.

В соответствии с подп. (b) п. 740-10-25-51 FASB ASC 740 – *Income Taxes* метод одновременных уравнений не применяется в части финансовых активов и активов, предназначенных для выбытия, поскольку Стандарт требует их регистрировать по справедливой стоимости. Поэтому «случай D» рассматривается как исключение из правила.

Рассмотрим пример из пп. 740-10-55-189–740-10-55-191 FASB ASC 740 – *Income Taxes*.

По условию организация «А» приобретает акции другой компании за 250 долл. США. Основным ее активом является ликвидная долевая ценная бумага со справедливой стоимостью, равной 200 долл., и налоговой базой – 500 долл. Ставка налога на прибыль составляет 35%. Предполагается, что организация, у которой приобретаются акции, не ведет никакой деятельности, поэтому покупка не рассматривается как объединение бизнеса.

В связи с тем, что Стандарт запрещает в данном случае применять метод одновременных уравнений, в учете организации «А» будут сделаны следующие записи:

– зарегистрирована справедливая стоимость финансового актива:

Д-т «Долевая ценная бумага» К-т «Кредиторская задолженность» 200 долл.;

– признан отложенный налоговый актив в части стоимости приобретения:

Д-т «ОНА» К-т «Кредиторская задолженность» 50 долл.;

– признан отложенный налоговый актив и отложенный кредит в части превышения справедливой стоимости финансового актива над ценой его покупки:

Д-т «ОНА» К-т «Отложенный кредит» 55 долл.

В данном примере отложенный налоговый актив определяется в отношении разницы между налоговой базой (500 долл.) и справедливой стоимостью (200 долл.). Следовательно, фактически на праве собственности организация получает в свое распоряжение 105 долл. (произведение разницы между 500 долл. и 200 долл. на 35%) отложенных налоговых активов. Формально отложенный кредит рассчитывается следующим образом (16):

$$OK = CC + ОНА - ЦПА, \quad (16)$$

где

СС – справедливая стоимость актива;

ОН – отложенный налоговый актив.

Справедливая стоимость (СС) по условию составляет 200 долл. США, отложенный налоговый актив (105 долл.), цена приобретения (250 долл.); подставив все значения в формулу (16), получим, что отложенный кредит равен 55 долл. США.

Приобретение будущих налоговых льгот («случай F») касается ситуации, когда организация получает в свое пользование налоговые убытки другой компании «со скидкой». Такой пример представлен в пп. 740-10-55-199–740-10-55-201 FASB ASC 740 – *Income Taxes*.

По условию пп. 740-10-55-199–740-10-55-201 FASB ASC 740 – *Income Taxes* предполагается, что предприятие имеет номинальные активы, состоящие из налоговых убытков, перенесенных на будущие периоды. Указанное предприятие покупает организация в целях использования указанных убытков для уменьшения налогооблагаемой прибыли консолидированной группы. Сделка не рассматривается как объединение бизнеса, поскольку приобретаемое предприятие не ведет никакой деятельности, то есть является фиктивным. В связи с тем, что приобретаемая организация испытывает финансовые трудности и прекратила свою деятельность, головная компания имеет возможность купить фирму со скидкой. Договорная стоимость сделки 2 млн долл. США; дочерняя организация имеет налоговые убытки в размере 5 млн долл. США отложенных налоговых активов. Также предполагается, что головная компания рассчитывает реализовать налоговые выгоды в полном объеме. Налоговая ставка составляет 35%.

С экономической точки зрения организация приобретает 5 млн долл. США будущих экономических выгод за 2 млн долл., что в определенной степени рассматривается как «доход», однако его запрещено признавать в соответствии с п. 740-10-25-51 FASB ASC 740 – *Income Taxes*. При этом налоговые выгоды должны быть отражены в полном объеме, в связи с чем и возникает отложенный кредит, рассчитываемый по формуле (13). Поэтому бухгалтер сделает следующие записи:

– признан отложенный налоговый актив в отношении налоговых убытков в части стоимости приобретения актива:

Д-т «ОНА» К-т «Кредиторская задолженность» 2 млн долл.

– признан отложенный налоговый актив в отношении налоговых убытков в части превышения стоимости налоговых выгод над ценой приобретения актива:

Д-т «ОНА» К-т «Отложенный кредит» 3 млн долл.

Таким образом, экономический субъект сможет зарегистрировать суммы налоговых убытков в полном объеме. По правилам IAS 12 – *Income Taxes* аналогичная ситуация на нормативном уровне не регулируется, поэтому, если исходить из правила «IRE», в финансовой отчетности, как минимум, не будет отражено 3 млн долл., которые могут быть использованы для уменьшения налогового потока.

Как было отмечено в начале работы, в немецком стандарте DRS 18 – *Latente Steuern* вопросы учета налоговых эффектов при первоначальном признании четко не рассматриваются. Поправки DRÄS 11 регламентируют запрет на регистрацию отложенных налогов в отношении первоначального признания гудвилла. В целом логика внесенных изменений соответствует пп. 21–21B IAS 12 – *Income Taxes*. DRÄS 11 также отвечает по ряду прочих вопросов: отложенные налоги при пересчете валют; налоговые эффекты при элиминировании прибыли, полученной внутри компании; временные разницы, обусловленные особенностями внешнего учета (фактически речь идет о запрете на признание отложенных налогов в отношении инвестиций в ассоциированные компании, совместное предприятие, что аналогично пп. 38–45 IAS 12 – *Income Taxes*); и другие аспекты.

Ввиду того, что немецкий бухгалтерский учет ориентируется на правила международных стандартов, следует применять профессиональное суждение в части регистрации отложенных налогов при первоначальном признании, как это было рассмотрено для IAS 12 – *Income Taxes*.

Проблема выбора бухгалтерской оценки продолжает оставаться неразрешенной. Если за основу взять оценку, которая будет учитывать экономические выгоды с учетом налогообложения, то приобретение операционного актива по определению не будет создавать никаких налоговых эффектов [10]. Здесь интересна модель А. Dotan [10], который теоретически подтвердил последнее утверждение. Для начала следует сказать, что автор разделил отложенные налоги на два типа: I тип –

имеющие ценность; II тип – не имеющие ценности. Отложенные налоги имеют ценность, если они связаны с будущими налоговыми платежами. В частности А. Dotan указывает, что отложенные налоговые обязательства, возникающие из-за ускоренной налоговой амортизации, не имеют ценности, в отличие от тех налогооблагаемых временных разниц, которые являются результатом продажи в рассрочку [10].

В целом работа А. Dotan продолжает исследование R.C. Sansing и D.A. Guenther [11, 12] в части оценки «ценности» отложенных налогов⁶.

В рамках данной работы интерес представляет то, что А. Dotan определил балансовую стоимость актива, как ценность его использования. Следовательно, в момент приобретения, то есть при первоначальном признании, стоимость актива рассчитывается следующим образом (17) [10]:

$$CA = ГФП \times (1 - t) \times A_{r,n} + \frac{t \times ЦПА}{1 + r}, \quad (17)$$

где

CA – стоимость актива (его стоимостная оценка в бухгалтерском учете в момент приобретения);

ГФП – генерируемый активами финансовый поток (по А. Dotan, это операционные денежные потоки до налогообложения, генерируемые активом за год);

t – ставка налога на прибыль;

$A_{r,n}$ – коэффициент приведенной стоимости аннуитета с n периодами и ставкой дисконтирования r ;

ЦПА – цена приобретения актива (стоимость, по которой актив приобретается в нулевой момент времени);

r – ставка дисконтирования.

С учетом условий работы [10] предполагается, что организация сделает полный вычет в целях налогообложения в первом периоде, поэтому правая часть формулы (17) дисконтируется только на один год.

⁶ Указанное научное направление имеет смысл рассмотреть в качестве отдельной работы. – Прим. авт.

Модель (17) интересна тем, что оценка актива включает в себя следующие компоненты:

- генерируемые операционные денежные потоки до налогообложения;
- влияние налога на прибыль на финансовый поток;
- временная стоимость денег (используется коэффициент приведенной стоимости аннуитета);
- влияние будущего налога эффекта в настоящий момент времени.

Таким образом, оценка стоимости актива по модели (17) теоретически представляет собой реальные экономические выгоды, которые актив генерирует, то есть в данном случае минимальные денежные потоки (справедливая стоимость актива) не рассматриваются вовсе. Другими словами, «экономическая оценка» является специфичной для каждой компании.

Левая часть ($\text{ГФП} \times (1 - t) \times A_{r,n}$) выражения (17) фиксирует так называемый «свободный финансовый поток» (по логике работы [10], это свободный денежный поток), который организация получит в свое пользование после уплаты корпоративного налога. При этом такая информация учитывает факт обесценения денег, в связи с чем и применяется коэффициент приведенной стоимости аннуитета.

Правая часть ($\frac{t \times \text{ЦПА}}{1 + r}$) – есть налоговый эффект от переноса стоимости налогового актива на конец первого года в полном объеме, который учитывается в составе стоимости бухгалтерского (финансового) актива со знаком «+».

Если опустить вопросы учета амортизации и доходов, то с позиции бухгалтерский оценки выражение (17) диалектически связано с формулой (3). Фундаментальная разница состоит в том, что «экономическая»⁷ оценка фактически образуется путем корректировки совокупных экономических выгод, которые этот актив генерирует, на налог на прибыль и налоговые эффекты, в то время как справедливая стоимость актива по международным стандартам рассматривается как цена «обычной сделки между участниками рынка в целях продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в

⁷ В данном случае под экономической оценкой понимается стоимость актива, включающая в себя компоненты модели (17). – *Прим. авт.*

текущих рыночных условиях» (п. 2 IAS 13 – *Fair Value Measurement*⁸). Другими словами, справедливая стоимость не учитывает потенциальные будущие экономические выгоды (за исключением случая, когда применяется процедура обесценения, когда ценность использования актива меньше его балансовой оценки⁹).

Подход, который в настоящее время применяется в международных стандартах, балансирует цели динамической и статической бухгалтерских идеологий, когда оценка активов и обязательств позволяет, *во-первых*, в более объективной степени определять финансовые результаты; *во-вторых*, представлять внешним пользователям адекватную для принятия решений информацию.

Модель А. Dotan по «экономической» оценке искажает финансовый результат. Дополнительно возникает вопрос, что собой представляет отклонение между балансовой стоимостью актива (СА) и ценой его приобретения (ЦПА) в рамках модели (17)? Таким образом, если с позиции справедливой стоимости проблема состоит в том, как учесть эффект налогообложения, то в части экономической оценки возникает эффект разницы между конечными финансовыми выгодами и стоимостью приобретения актива в момент первоначального признания.

Указанные проблемные аспекты не являются предметом данного исследования, но ответы на них позволят определить, какая оценка наиболее приемлема в части представления информации о стоимости активов и обязательств в финансовой отчетности.

В научном сообществе данные вопросы рассматриваются через призму соблюдения целей динамической и статической учетных идеологий.

Так, цель *динамического* баланса заключается в удовлетворении интересов собственников бизнеса [13, с. 9], что привязано к периодическому извлечению прибыли. Следовательно, стоимость актива представляет собой будущие расходы, «понесенные в целях получения доходов в будущем, но еще не принесшие доходов (не окупившиеся)» [14, с. 65]. Наиболее объективной оценкой для соблюдения указанной цели является

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: Минфин России.
URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2016/02/main/RU_BlueBook_GVT_2015_IFRS_13.pdf

⁹ Здесь хочется подчеркнуть, что речь снова идет о корректировке «минимального» денежного потока. – *Прим. авт.*

историческая стоимость, которая дает максимум информации и менее искажает финансовые результаты¹⁰ (см. также [15, с. 16–18]).

Целью же *статического* баланса является точное отражение стоимости имущества [13], где справедливая стоимость актива выступает более объективной оценкой. Бухгалтерская прибыль в свою очередь представляет собой увеличение капитала на конец периода после сохранения размера первоначального капитала, то есть рассматривается изменение собственного капитала между отчетными периодами [13, с. 11; 14, с. 70].

Отложенные налоги в концепции временных разниц отражают цель статической бухгалтерской идеологии¹¹ [7, с. 37, 46; 16, с. 441], что и показывает уравнение (3), когда внешние пользователи оценивают информацию о стоимости имущества с учетом влияния налогообложения.

Если бы налоговые эффекты при первоначальном признании актива регистрировались за счет прибылей и убытков или прочего совокупного дохода, то произошло бы искажение финансового результата, поскольку операция приобретения никак не связана с генерированием операционных экономических выгод, следовательно, динамическая цель не соблюдается, поскольку для собственников бизнеса факт покупки актива с одновременным приростом прибыли не рассматривается как доход. Он будет возникать в момент определения финансового результата за вычетом текущего налога на прибыль, который будет определяться с учетом налоговой базы актива. Это позволяет сделать вывод, что правило «IRE» в привязке к концепции временных разниц в IAS 12 – *Income Taxes* несостоятельно.

В этой связи американский подход, где балансовая оценка корректируется на эффект налогообложения при первоначальном признании, несет больше информационных выгод, поскольку «присвоенная» стоимость актива отражает в том числе и его налоговый потенциал влиять на будущий свободный финансовый поток. Но при этом искажается представление о минимальных денежных потоках, которые актив или обязательство должны сгенерировать до налогообложения.

¹⁰ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. С. 96, 109.

¹¹ Breitzkreuz 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-breitzkreuz/10009656326>

В данной работе были приведены примеры, где отложенные налоговые активы снижают балансовую стоимость относительно цены приобретения, а отложенные налоговые обязательства – увеличивают. Несмотря на это, уравнение (3) все равно продолжает объяснять свободный финансовый поток, но *относительно сложившейся бухгалтерской оценки*. В то же время вопрос о том, что из себя представляет стоимость актива с учетом налоговых эффектов, остается открытым, поскольку речь в данном случае не идет об «экономической оценке» (модель (17)), где включение налоговых эффектов логически оправдано ввиду прямой связи с финансовым потоком.

Таким образом, наличие исключений и противоречий как в американском, так и международном стандарте говорит о теоретической неразрешенности вопроса в части выбора бухгалтерской оценки для учета активов (обязательств) и сопутствующих им налоговых эффектов, которые возникают при первоначальном признании. Поэтому будущие исследования планируется посвятить этому направлению.

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; НБР – 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 3 = 1 – 2	Бухгалтерские записи
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 конечно балансовой стоимости основных средств; НСск – сальдо конечное налоговой стоимости основных средств; ОНАск – сальдо конечное 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-staticeskogo-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 2

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
16 May 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 2. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 5, pp. 563–592.

<https://doi.org/10.24891/ia.26.5.563>

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"]. *Auditorskije 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.