ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

CC BY 4.0

DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50
УДК 657(045)
JEL M41, M49, H26, H29

# Концепции учета отложенных налогов и их связь с бухгалтерскими идеологиями

**А.А. Аксентьев**
Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия
https://orcid.org/0000-0002-0838-4729

**АННОТАЦИЯ**

Отложенные налоги являются важным объектом бухгалтерского наблюдения, позволяющим судить о степени расхождений между финансовым и налоговым учетом, а информация раскрывает пользователям эффекты, возникающие в результате использования инструментов налогового планирования для корпоративного менеджмента и прогнозирования оттока денежных средств, связанных с уплатой налога на прибыль в будущем. В статье формализованы в виде моделей две концепции учета отложенных налогов: вре́менных и временны́х разниц, связанные с бухгалтерскими идеологиями. Структурирована логика отражения отложенных налогов на бухгалтерских счетах с помощью балансового и «затратного» методов. Анализ зарубежного опыта и отечественной практики позволил сделать вывод о наличии дискуссионных вопросов по оценке отложенных налогов в отчетности, в том числе по приведенной стоимости. Выявлены нестыковки ПБУ 18/02, концептуально отличающегося от аналогичного международного стандарта и вступающего с ним в противоречие по ряду теоретико-методологических позиций. Результаты исследования ориентированы на научных и практических работников сферы финансового учета, налогообложения и аудита.

***Ключевые слова:*** бухгалтерский учет; налоговый учет; инвестиционные решения; отложенные налоги; временные разницы; срочные разницы

***Для цитирования:*** **Аксентьев А.А. Концепции учета отложенных налогов и их связь с бухгалтерскими идеологиями. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):34-50. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50**

ORIGINAL PAPER

# Deferred Tax Accounting Concepts and Their Bond to the Accounting Ideologies

**A.A. Aksent'ev**
Kuban State University, Krasnodar, Russia
https://orcid.org/0000-0002-0838-4729

**ABSTRACT**

Deferred taxes are an important object of accounting observation to judge the degree of discrepancies between financial and tax accounting. Meanwhile, the information discloses to users the effects arising from the tax planning tools usage for corporate management and forecasting cash outflows associated with the payment of income tax in the future. The paper formalized two concepts of accounting for deferred taxes in the form of models: temporary and timing differences associated with accounting ideologies. The author ha structured the logic of reflecting deferred taxes on accounting accounts using the balance sheet and "cost" methods. Analysis of foreign experience and domestic practice made it possible to conclude that there are controversial issues on the assessment of deferred taxes in reporting, including at present value. Also, the author revealed discrepancies in Russian Accounting Standard (PBU) 18/02 which were conceptually different from a similar international standard and conflicting with it in a number of theoretical and methodological positions. The research results are aimed at scientific and practical workers in the field of financial accounting, taxation and audit.

***Keywords:*** accounting; tax accounting; investment decisions; deferred taxes; temporary differences; timing differences

***For citation:*** **Aksent'ev A.A. Deferred tax accounting concepts and their bond to the accounting ideologies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analusis. Auditing.* 2021;8(4):34-50. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50**

© Аксентьев А.А., 2021

## ВВЕДЕНИЕ

Расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом есть следствие попыток достижения целей, обусловленных спецификой управления финансами организации и налоговыми потоками по отдельности. Задача максимизации стоимости бизнеса и эффективной оптимизации финансовых потоков находит свое отражение в работе финансового менеджера и регистрации фактов хозяйственной жизни как результата принятых им решений в информационной системе бухгалтерского учета. Вместе с тем итогом легализации конечной прибыли, рассчитанной исходя из разницы между налоговыми доходами и расходами и служащей базой для налогообложения, становится высвобождение налогового потока в интересах государства за право вести деятельность на его территории [1].

Последнее обсуждается в научном сообществе с позиции единого бухгалтерского учета либо организации двух параллельных систем, где отдельно выделяется налоговый учет для расчета обязательств перед бюджетом, что позволяет удовлетворять информационные потребности фискальных структур и иных заинтересованных пользователей. Именно здесь, когда прибыль в налоговых и финансовых целях «разрывается», и возникают расхождения.

Налоговая система является фундаментальным инструментом в области сбора налогов, эффективность использования которого зависит от действующей политики в стране. Функционирование налоговых механизмов закладывает основу для управления экономикой посредством применения макроэкономических инструментов, а сами налоги — источник формирования финансовых средств, необходимых для выполнения общегосударственных программ. Поэтому фискальная составляющая состоит в правовых притязаниях государства на его доход, а то, что под ним понимается и что он из себя представляет, зависит от исторически сложившейся национальной системы права и экономики. Именно законодательство регламентирует порядок сбора налогов, в том числе стимулирующую и дестимулирующую функции налогообложения.

Налог на прибыль, рассчитанный и уплаченный согласно налоговому законодательству, легализует финансовый результат организации, на который у государства не будет никаких претензий. Но финансовая прибыль представляет собой показатель, отражающий реальное экономическое содержание операций и демонстрирующий факт положительного или отрицательного прироста капитала от полученных доходов и понесенных расходов. Следовательно, государство смотрит на прибыль со стороны ее «легального зарабатывания» налогоплательщиками, в то время как последним важно видеть финансовый результат, экономический по своей природе, от деятельности. В России налоговое законодательство в виде гл. 25 НК РФ регламентирует с помощью норм порядок расчета обязательств, соблюдение которого удовлетворяет «притязания» со стороны фискальных служб.

Финансовая прибыль исчисляется на основе правил бухгалтерского законодательства, которое (при сложившейся тенденции гармонизации отечественных стандартов с международными) позволяет отражать реальное экономическое положение. Такая информация дает возможность принимать обоснованные решения, поскольку к ней предъявляются требования полноты, непротиворечивости, приоритета содержания перед формой и т.д. Отсюда следует, что прибыль, рассчитанная в налоговых и финансовых целях, во-первых, регулируется разными нормативно-правовыми платформами, а во-вторых, отвечает на вопросы между собой неравных субъектов отношений: государства (какой доход получит бюджет с легально заработанной организацией прибыли) и заинтересованных пользователей (о реальном экономическом результате деятельности).

Отклонение финансового результата от налогового является объектом бухгалтерского наблюдения, поскольку позволяет судить о степени расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом и анализировать влияние последнего на текущие и будущие налоговые обязательства. Это происходит путем оценки отложенных налогов, взаимосвязывающих две прибыли, что дает возможность в финансовой отчетности показывать результаты не только хозяйственной деятельности, но и эффекты от менеджмента посредством применения инструментов налогового планирования.

В бухгалтерской практике распространены две концепции учета отложенных налогов: вре́менных[1] и временны́х[2] разниц [2]. В рос-

[1] Temporary difference.
[2] Timing difference.

сийской научной среде им уделено недостаточно внимания, но в бухгалтерской практике остается множество вопросов, связанных с учетом постоянных и временны́х разниц, причем не просто на счетах, а с формальным пониманием их предназначения в отчете о финансовых результатах и бухгалтерском балансе.

## МАТЕРИАЛЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Современная теория бухгалтерского учета выделяет три вида бухгалтерии: статическая, динамическая и актуарная.

Статический бухгалтерский учет ориентирован на удовлетворение информационных потребностей кредиторов посредством исчисления достаточности стоимости имущества для покрытия долговых обязательств [3]. В таком случае финансовый результат есть прирост капитала как разницы между активами и обязательствами на конец и начало года в бухгалтерском учете:

$$\pm ФР^{б.у.} = \left(А_1^{б.у.} - ДО_1^{б.у.}\right) - \left(А_0^{б.у.} - ДО_0^{б.у.}\right), \quad (1)$$

где $\pm$ $ФР^{б.у.}$ — финансовый результат;

$А^{б.у.}_1$, $А^{б.у.}_0$ — активы на конец и начало года;

$ДО^{б.у.}_1$, $ДО^{б.у.}_0$ — долговые обязательства на конец и начало года.

«Налоговый» баланс предполагает использование инвариантной модели, ввиду чего сохраняются основные методы и правила[3] отражения фактов хозяйственной жизни. Причем концептуально статический подход лишь видоизменяется в виде переориентации в сторону удовлетворения фискальных потребностей государства, когда становится важным не просто извлечение прибыли, а ее легальный учет в налоговой информационной системе. При такой логике в налоговом учете выражение (1) формализуется так:

$$\pm ФР^{н.у.} = \left(А_1^{н.у.} - ДО_1^{н.у.}\right) - \left(А_0^{н.у.} - ДО_0^{н.у.}\right), \quad (2)$$

где $\pm$ $ФР^{н.у.}$ — финансовый результат;

$А^{н.у.}_1$, $А^{н.у.}_0$ — активы на конец и начало года;

$ДО^{н.у.}_1$, $ДО^{н.у.}_0$ — долговые обязательства на конец и начало года.

Возможность учитывать активы и обязательства по налоговым правилам позволяет встроенные инструменты использовать так, как определяет руководство организации, например минимизируя налоговую прибыль применением разрешенных или запрещенных способов учета доходов и расходов или, наоборот, ее завышением, вводя в заблуждение фискальные органы об итогах хозяйственной деятельности. Налоговые эффекты в таком случае отражаются в отчетности как отложенные налоги и являются для пользователей «красным флагом» [4], информирующим их об адекватности разрыва между бухгалтерской и налоговой прибылью.

Отклонения представляют собой разницу вычислений по формулам (2) и (1):

$$УО_б = \left(А_1^{б.у.} - ДО_1^{б.у.}\right) - \left(А_0^{б.у.} - ДО_0^{б.у.}\right) - \\ - \left(А_1^{н.у.} - ДО_1^{н.у.}\right) - \left(А_0^{н.у.} - ДО_0^{н.у.}\right), \quad (3)$$

где $УО_б$ — балансовые учетные отклонения между системами бухгалтерского и налогового учета.

Таким образом, статическая идеология выдвигает на первый план составление баланса и оценку активов и обязательств для удовлетворения информационных потребностей кредиторов (в бухгалтерском учете) и собственников (в налоговом учете с позиции распределения налоговой стоимости активов и обязательств на налогооблагаемую прибыль).

Концепцию вре́менных разниц можно соотносить со статической идеологией бухгалтерского учета и с отдельными элементами актуарной. Здесь отложенные налоги рассчитываются исходя из соотношения балансовой стоимости активов и обязательств, отклонения между которыми по своей природе являются вре́менными.

Приращение финансового результата следует относить к динамической концепции, когда сравнивается бухгалтерская и налоговая прибыль:

$$УО_{офр} = \pm ФР^{б.у.} - \left(\pm ФР^{н.у.}\right), \quad (4)$$

где $УО_{офр}$ — учетные отклонения между бухгалтерским и налоговым результатом.

При этом в налоговый результат не включаются неналогооблагаемые операции, но которые продолжают учитываться в бухгалтерской информационной системе.

Международные стандарты финансовой отчетности требуют учитывать отложенные налоги по той ставке, которая будет действовать в момент погашения разниц в будущем [5], что дает возмож-

[3] Например, двойная запись, базовые принципы и др.

ность прогнозировать денежные потоки, а также разумно оценивать налоговые последствия. Актуарная идеология не смогла закрепиться, поскольку дисконтирование отложенных налогов запрещено многими стандартами по нецелесообразности ввиду сложности расчетов и их ненадежности. Однако некоторые исследователи обосновывают важность переоценки отложенных налогов и их учета по приведенной стоимости, что позволяет в отчетности показывать информацию о потенциальной возможности реального снижения или увеличения обязательств по уплате налога на прибыль в последующие периоды [6].

Дисконтирование отложенных налогов можно считать неприемлемым способом оценки, поскольку согласно актуарной идеологии при таком подходе не происходит раскрытия источников роста капитала и стоимости организации [7]. Кроме этого, вре́менные разницы в действительности могут не создавать реальных денежных потоков [8]. Это обусловлено способностью отложенных налогов являться «масками» для сокрытия негативной информации от инвесторов и кредиторов, например отрицательного финансового результата [9, с. 344].

Концепция вре́менных разниц учета отложенных налогов в статической идеологии в основу кладет бухгалтерский и налоговый балансы. Разница между остаточной стоимостью активов (обязательств) позволит бухгалтеру идентифицировать или вычитаемую, или налогооблагаемую разницу. Формально эту концепцию (в том числе для обязательств) можно представить так:

$$ОНП_{б} = (А_{б.у.} - А_{н.у.}) \times Н, \qquad (5)$$

где $ОНП_{б}$ — отложенный налог на прибыль в балансе;

$А_{б.у.}$ — балансовая стоимость активов в бухгалтерском учете;

$А_{н.у.}$ — балансовая стоимость активов в налоговом учете;

Н — ставка налогу на прибыль, в %.

Полученное расчетное значение является агрегированным для баланса и показывает совокупный налоговый эффект, не относящийся к итоговой деятельности, причем эта сумма в российском учете отражается балансовым методом[4] по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы», если налог получен с вычитаемой вре́менной разницы, и кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства», если с налогооблагаемой, в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

В отчете о финансовых результатах отложенный налог рассчитывается по данным статических балансов. Бухгалтер на основе разниц может его рассчитать по формуле (5). Сопоставляя эти значения, по формуле (6) можно получить «приращение» отложенного налога в результате текущей деятельности:

$$ОНП_{1}^{офр} = ОНП_{1}^{б} - ОНП_{0}^{б}, \qquad (6)$$

где $ОНП_{1}^{б}$ — отложенный налог на прибыль отчетного периода, показываемый в отчете о финансовых результатах;

$ОНП_{1}^{б}$, $ОНП_{0}^{б}$ — отложенные налоги на конец и начало учетного периода в балансе (представлены на счетах 09 и 77, но без части, которая раскрывается в составе прочего совокупного дохода).

Бухгалтерские записи, позволяющие получить «приращение» отложенного налога на прибыль отчетного периода с учетом вида вре́менной разницы, обобщены в виде представленной ниже модели его определения в отчете о финансовых результатах в концепции вре́менных разниц на основе [10], где:

ННП — налог на прибыль (он же расход по налогу на прибыль);

ТНП — текущий налог на прибыль;

ОНП — отложенный налог на прибыль;

ОНА — отложенный налоговый актив;

ОНО — отложенное налоговое обязательство;

0 — предыдущий период;

1 — отчетный.

а) $–ННП_{1} = –ТНП_{1} + ОНП_{1}^{она}$;

$–ННП_{0} = –ТНП_{0} + ОНП_{0}^{она}$.

0: начислен $ОНА_{0}$ балансовым методом Дт09 — Кт99;

1: начислен $ОНА_{1}$ балансовым методом Дт09 — Кт99 и погашен $ОНА_{0}$ предыдущего периода Дт99 — Кт09.

$ОНП_{1} = ОНА$, где $ОНА = ОНА_{1} — ОНА_{0}$;

б) $–ННП_{1} = –ТНП_{1} + (–ОНП_{1}^{оно})$;

$–ННП_{0} = –ТНП_{0} + (–ОНП_{0}^{оно})$.

0: начислено $ОНО_{0}$ балансовым методом Дт99 — Кт77;

1: начислено $ОНО_{1}$ балансовым методом Дт99 — Кт77 и погашено $ОНО_{0}$ предыдущего периода Дт77 — Кт99.

[4] Asset-liability method, т.е. метод по активам и обязательствам.

$ОНП_1$ = — ОНО, где — ОНО = ($-ОНО_1$ — ($-ОНО_1$)) = = $-ОНО_1 + ОНО_0$;

в) $-ННП_1 = -ТНП_1 + ОНП_1^{она}$;

$-ННП_0 = -ТНП_0 + (-ОНП_0^{оно})$.

0: начислено $ОНО_0$ балансовым методом Дт99 — Кт77;

1: начислен $ОНА_1$ балансовым методом Дт09 — Кт99 и погашено $ОНО_0$ предыдущего периода Дт77 — Кт99.

$ОНП_1$ = ОНА, где ОНА = ($ОНА_1 - (-ОНО_0)$) = $ОНА_1 + ОНО_0$;

г) $-ННП_1 = -ТНП_1 + (-ОНП_1^{оно})$;

$-ННП_0 = -ТНП_0 + ОНП_0^{она}$.

0: начислен $ОНА_0$ балансовым методом Дт09 — Кт99;

1: начислено $ОНО_1$ балансовым методом Дт99 — Кт77 и погашен $ОНА_0$ предыдущего периода Дт99 — Кт09.

$ОНП_1$ = –ОНО, где –ОНО = $-ОНО_1$ — $ОНА_0$.

Международные стандарты бухгалтерского учета с позиции вре́менной концепции постоянных разниц не выделяют, поскольку сальдо активов и обязательств по формуле (5) даст ту сумму отложенных налогов, которая в будущем при получении налогооблагаемой прибыли будет реализована. В этом и проявляется суть, когда МСФО ставит задачу показать в отчетности отложенные налоги так, чтобы пользователь мог прогнозировать денежные потоки.

Вре́менные разницы свидетельствуют, что из-за отклонений в балансовых оценках будущий налог на прибыль снижается (или увеличивается), хотя фактически у организации есть активы, которые могли бы перенести свою стоимость. Российские стандарты требуют раскрывать информацию о постоянных разницах в качестве постоянного налогового дохода (расхода), включаемого в расход (доход) по налогу на прибыль.

Рассчитать эти значения нетрудно при имеющейся информации об отложенных налогах в балансе на конец и начало года, но, чтобы «приращение» было учтено в составе прибыли, такие отклонения надо зафиксировать в отчете о финансовых результатах. Это определено тем, что постоянные разницы[5] «вычленяются» из состава условного расхода (дохода) на прибыль с учетом нескольких аспектов. Во-первых, он представляет собой произведение бухгалтерской прибыли на налоговую ставку; во-вторых, балансовый метод в концепции вре́менных разниц позволяет получить отложенный налог за период по формуле (6); в-третьих, информация по текущему налогу на прибыль, рассчитанному на основе умножения налоговой прибыли на установленную ставку, переносится из налоговой информационной системы в бухгалтерскую.

Суть концепции временны́х разниц раскрывает модель (7):

$$\begin{aligned}&(-БП \times Н\%) - (-НП \times Н\%) = \\ &= \mp УР(УД) - (-ТНП) = \\ &= -ОНО + ОНА - ПНД + ПНР,\end{aligned} \tag{7}$$

где НП — налоговая (или налогооблагаемая) прибыль;

БП — бухгалтерская прибыль;

УР (УД) — условный расход (доход) по налогу на прибыль (с «–», если УР; с «+», если УД).

ТНП — текущий налог на прибыль;

ОНО — отложенное налоговое обязательство;

ОНА — отложенный налоговый актив;

ПНД — постоянный налоговый доход;

ПНР — постоянный налоговый расход.

Важно понимать, что постоянные разницы возникают потому, что система бухгалтерского учета фиксирует по счетам доходов и расходов все возможные влияния на капитал организации, а налоговая система лишь регламентированные законодательством. Отсюда следует, что финансовая прибыль бухгалтерского учета, умноженная на налоговую ставку, включает в себя две разницы, а именно постоянную и временну́ю, где только последняя является вре́менной (а первая только в тех случаях, которые оговорены стандартами. МСФО не все постоянные разницы разрешают учитывать в качестве отложенных налогов, к примеру можно привести отрицательный гудвилл, который должен создавать налогооблагаемые вре́менные разницы, но признавать их нельзя согласно п. 15, п. 21 МСФО 12 (IAS 12) «Налоги на прибыль). Поэтому на практике бухгалтер из полученных по формуле (7) сумм отложенных налогов признает только те, которые регламентируются правилами.

Вре́менные разницы, классифицированные как вычитаемые или налогооблагаемые и умножен-

[5] Здесь и далее под постоянными разницами в рамках вре́менной концепции понимаются непризнанные отложенные налоги в системе финансового учета.

ные на ставку налога, представляют собой отложенные налоги в виде активов либо обязательств, в силу чего формула (7) может быть использована в зависимости от концепции учета.

В рамках вре́менной концепции для выхода на временны́е разницы необходимо «вычленить» постоянные, т.е. не признаваемые в качестве отложенных налогов, по формуле (7):

$$\pm УР(УД) + ПНД - ПНР = -ТНП - ОНО + ОНА, \quad (8)$$

где УР (УД) — условный расход (доход) по налогу на прибыль (с «–», если УР; с «+», если УД).

Имея информацию по условному расходу, текущему налогу на прибыль и вре́менным разницам, бухгалтер может рассчитать постоянный налоговый расход (доход) [10, с. 1368]:

$$\pm ПР = -ТНП \pm ОНП \pm УР(УД), \quad (9)$$

где ПР — постоянные разницы (если «+», то ПНД; если «–», то ПНР);

ОНП — отложенный налог на прибыль (с «+», если ОНП = ОНА; с «–», если ОНП = ОНО);

УР (УД) — условный расход (доход) по налогу на прибыль (с «+», если УР; с «–», если УД).

Такой подход заложен в российской практике использования балансового метода, и он сочетает в себе сущность сразу двух концепций. В итоге, российская модель учета отложенных налогов в отчете о финансовых результатах трансформируется в вид:

$$-ННП = -ТНП \pm ОНП, \quad (10)$$

где ННП — налог на прибыль, представленный расходом (доходом) по налогу на прибыль [условный расход (доход), скорректированный на постоянные разницы];

ОНП — отложенный налог на прибыль (с «+», если ОНП = ОНА; с «–», если ОНП = ОНО).

Сложность учета по вре́менной концепции в том, что требуется «налоговый» баланс, который дублирует одни и те же факты хозяйственной жизни, но по счетам налогового учета они распределяются согласно требованиям налогового законодательства. Иначе говоря, в основу закладываются принципы сопоставимости данных и двойной записи, и методология используется для достижения целевых установок систем: формирование качественной финансовой информации и удовлетворение требований фискальных служб.

В последнем случае акцент сводится к идентификации налоговых активов и обязательств при расчете налоговой прибыли, поэтому существенным недостатком организации налогового учета на основе этой концепции является необходимость классификации активов и обязательств, используемых в целях налогообложения.

Методика учета отложенных налогов согласно вре́менной концепции по отечественным правилам обобщена в виде *рис. 1*, на котором показана корреспонденция счетов бухгалтерской и налоговой информационных систем. Для примера определения отложенного налога, в том числе «приращенного», были рассмотрены первые две ситуации из *рис. 1*.

Вторая концепция учета отложенных налогов — временна́я. В ее основе лежит динамическая идеология выявления финансового результата, предполагающая информирование собственников об эффективности деятельности организации по результатам прибыли — и главенствует не баланс, а отчет о финансовых результатах. Сама же модель имеет вид:

$$\pm ФР^{б.у.} = Д^{б.у.} - Р^{б.у.}, \quad (11)$$

где $Д^{б.у.}$ — доходы в системе бухгалтерского учета;

$Р^{б.у.}$ — расходы в системе бухгалтерского учета.

Разница между доходами и расходами представляет собой «приращение» (или «проедание») капитала, т.е. суть динамической идеологии — информирование собственника о его богатстве [3].

Изменение капитала можно представить следующей моделью:

$$СК_1^{б.у.} = СК_0^{б.у.} \pm \Delta ФР^{б.у.}, \quad (12)$$

где $СК^{б.у.}{}_1$, $СК^{б.у.}{}_0$ — собственный капитал на конец и начало года в бухгалтерском учете;

$\Delta ФР^{б.у.}$ — финансовый результат за период в бухгалтерском учете.

Концепция учета временны́х разниц базируется на сопоставлении бухгалтерского и налогового финансового результата, разница между которыми позволяет судить о влиянии налоговых эффектов на прибыль собственников в текущем периоде.

Финансовый налоговый результат в динамической концепции определяется формулой:

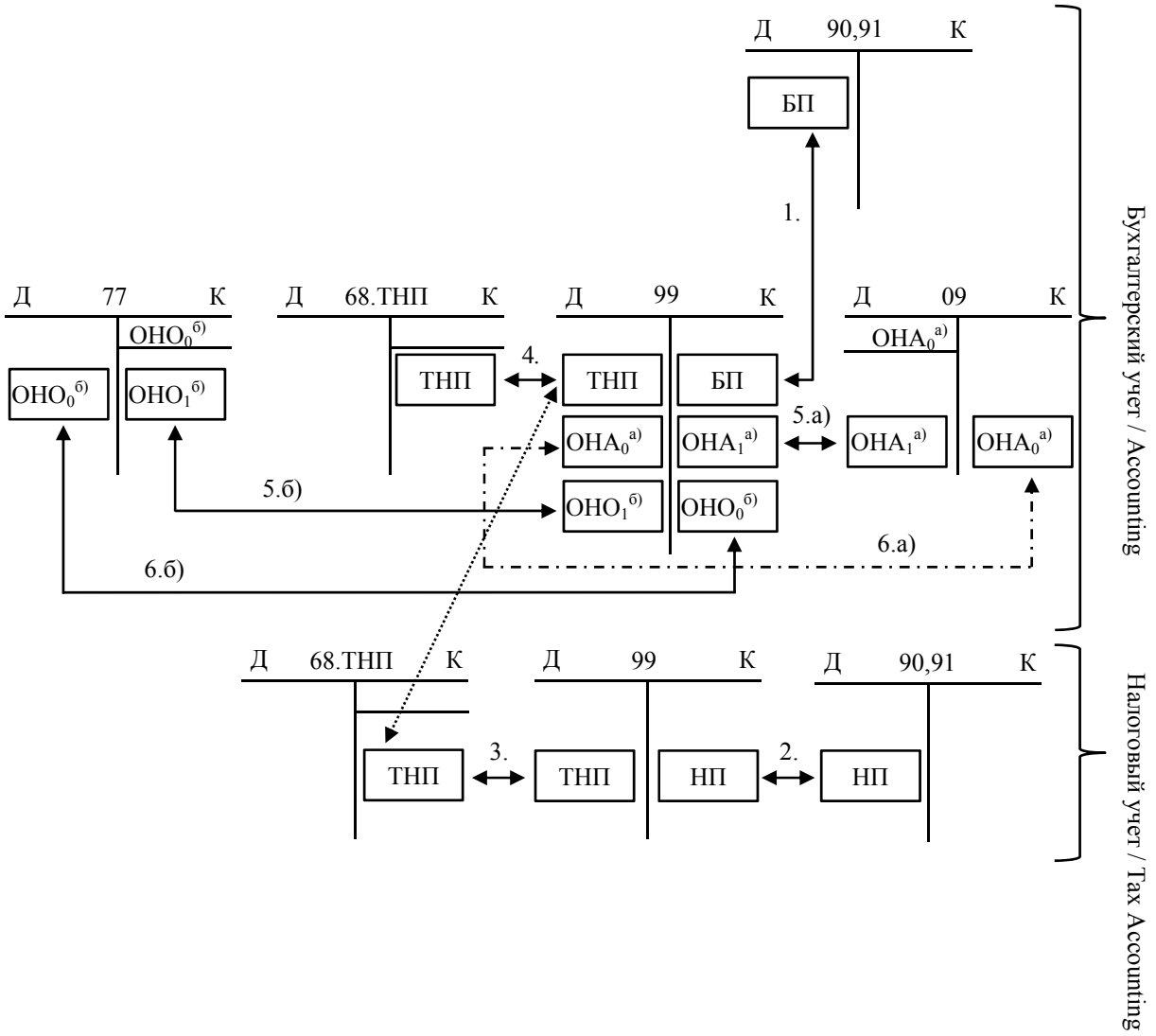


*Рис. 1 / Fig. 1.* **Методика учета отложенных налогов согласно вре́менной концепции на счетах бухгалтерского учета (балансовый метод) / The Accounting method for deferred taxes according to the temporary concept in accounting accounts (asset-liability method)**

*Примечание / Note:* ТНП — текущий налог на прибыль; НП — налогооблагаемая прибыль; БП — бухгалтерская прибыль; $ОНО_1$, $ОНО_0$ — отложенное налоговое обязательства отчетного и предыдущего периода; $ОНА_1$, $ОНА_0$ — отложенный налоговый актив отчетного и предыдущего периода / CIT — current income tax; TP — taxable profit; AP — accounting profit; $DTL_1$, $DTL_0$ — deferred tax liability for the reporting and previous periods; $DTA_1$, $DTA_0$ — deferred tax asset of the reporting and previous periods.

*Источник / Source:* разработано автором / developed by the author.

$$\pm ФР^{н.у.} = Д^{н.у.} - Р^{н.у.}, \qquad (13)$$

где $Д^{н.у.}$ — налогооблагаемые доходы в системе налогового учета;

$Р^{н.у.}$ — налогооблагаемые расходы в системе налогового учета.

Изменение финансовых результатов позволяет вернуться к модели (4), являющейся основой для расчета отложенных налогов. Если в концепции вре́менных разниц фундаментом была разница между балансовой стоимостью активов и обязательств бухгалтерского и «налогового» баланса, то во временно́й концепции ими являются отчет о финансовых результатах и декларация по налогу на прибыль. Отложенный налог за период определяется как разница между бухгалтерской и налоговой прибылью, умноженной на ставку налога (7), что отражает идею временно́й концепции.

Совокупный отложенный налог в бухгалтерском балансе информирует пользователей о том, сколько

активов и обязательств в налоговом учете, эквивалентных бухгалтерскому, в будущем повлияют на финансовое состояние организации, снижая или увеличивая налог на прибыль, который при равных с бухгалтерским учетом условиях мог быть не уплачен.

Иначе говоря, учет отложенных налогов опирается на идею, что активами или обязательствами признаются разницы, умноженные на ставку налога, отличающиеся величиной и сроками списания в то время, когда первоначальная их стоимость не отличается. Следовательно, если изначально первоначальная стоимость активов или обязательств в бухгалтерском учете не совпадала с налоговой оценкой, то имеет место классификация постоянных разниц в рамках временно́й концепции.

Полученный в ходе расчета отложенный налог включает в себя постоянные и временны́е разницы, которые нужно выделить или организовать учет таким образом, чтобы они не возникали совместно. В силу этого выражение (7) принимает следующий вид:

$$-\text{БП}\times\text{Н\%}-\left(-\text{НП}\times\text{Н\%}\right)= \\ =-\text{УР}\left(\text{УД}\right)-\left(-\text{ТНП}\right)=-\text{ОНО}+\text{ОНА}. \qquad (14)$$

При такой логике сопоставление бухгалтерской и налоговой прибыли создает условия для расчета отложенного налога, оказывающего влияние на текущие налоговые обязательства. Однако на практике его сложно реализовать из-за необходимости в учете обособленно отражать постоянные и временны́е разницы на бухгалтерских счетах.

Совокупный налоговый эффект согласно временно́й концепции рассчитывается как сумма отложенного налога на начало периода на его приращение (отложенный налог за период) по итогам деятельности:

$$\text{ОНП}_1^{\text{б}}=\text{ОНП}_0^{\text{б}}+\text{ОНП}_1^{\text{офр}}. \qquad (15)$$

Следовательно, сальдо счетов 09 «Отложенные налоговые активы» или 77 «Отложенные налоговые обязательства» на начало периода корректируется[6] с учетом суммы, полученной по формуле (14).

[6] При этом бухгалтерские записи существенно не отличаются от представленных на рис. 1 и 2, разница состоит в том, что отложенный налог предыдущего периода не погашается одной суммой, поскольку бухгалтер будет корректировать сальдо по счету отложенных налогов на их приращение за период.

Однако у данного способа есть положительные и отрицательные стороны: подход разрешает не создавать налоговый баланс и не вести налоговый учет методом двойной записи. Достаточно иметь в наличии сопоставимую информацию об активах и обязательствах между двумя системами, разницы между которыми и дадут необходимые показатели для расчетов. Отметим, что такую особенность оговаривают как МСФО, так и российские стандарты учета. Последнее связано с тем, что международные стандарты требуют уместную информацию, поэтому отложенные налоги рассчитываются не по валюте баланса, а в сопоставлении стоимостных оценок конкретных активов или обязательств (гудвилл, убытки, переоценка, налоговые кредиты и т.д.), которые в разных условиях могут создавать неэквивалентные экономические выгоды.

Во-вторых, нужно знать сальдо отложенного налога на начало периода, поскольку без него теряется смысл формулы (15). Здесь важную роль играет динамическая идеология, где приращение прибыли является основой движения капитала, поэтому организация должна вести учет непрерывно с момента создания. Следовательно, если компания не учитывала отложенные налоги и решила это сделать на текущую отчетную дату, временна́я концепция при таких условиях использоваться не может. Выходом из ситуации будет переход на вре́менную концепцию, позволяющую на основе информации бухгалтерского и «налогового» баланса рассчитать совокупный отложенный налог, а затем вернуться к ней с помощью «приращений».

Поскольку учет отложенных налогов во временно́й концепции находится в неразрывной связи с прибылью, и если факт хозяйственной жизни к ней не относится, то разница в текущем периоде не возникнет, т.е. отложенный налог имеет место на существование тогда и только тогда, когда активы или обязательства попадают в доходы или расходы, формирующие прибыль. Зная, что учет затрудняется наличием постоянных разниц, эту проблему можно решить, например, путем сопоставления первоначальной бухгалтерской стоимости активов и обязательств с их налоговой оценкой. Но в этом случае ситуация усложняется, поскольку балансовые разницы показывают агрегированное значение отложенного налога в то время, когда требуется лишь его «приращенная» часть, которую и следует отразить

в отчете о финансовых результатах. Здесь можно руководствоваться следующей методикой. Сначала бухгалтеру следует выделить хозяйственные операции, корреспондирующие со счетами 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», противопоставленные счетам налогового учета, например 90 «Доходы от реализации» и 91 «Внереализационные доходы», и сравнить первоначальную стоимость активов и обязательств по списанным в расходы (доходы) статьям. В случае их расхождения это и будет постоянной разницей. Для расчета можно воспользоваться формулой:

$$\pm ПР = \left(ПС_{б.у.} - ПС_{н.у.}\right) \times Н\% \times d_{б.у.},\ \%, \quad (16)$$

где ПР — постоянные разницы (если «+», то ПНД; если «–», то ПНР);

$ПС_{б.у.}$, $ПС_{н.у.}$ — первоначальная стоимость активов (обязательств) в бухгалтерском и налоговом учетах;

Н — ставка налога на прибыль,%;

$d_{б.у.}$ — доля бухгалтерских расходов (доходов) в первоначальной стоимости активов, (обязательств).

Доля бухгалтерский расходов (доходов) аккумулируется по дебету (кредиту) соответствующих счетов и рассчитывается по формуле:

$$d_{б.у.},\ \% = \frac{Р(Д)_{б.у.}}{ПС_{б.у.}}, \quad (17)$$

где $Р(Д)_{б.у.}$ — расходы (доходы) в бухгалтерском учете;

$ПС_{б.у.}$ — первоначальная стоимость активов (обязательств), соотносящихся с расходами (доходами).

Временну́ю разницу можно получить двумя способами. По первому — первоначальная бухгалтерская стоимость приравнивается к налоговой (при этом за базу принимается меньшая), а затем они сопоставляются между собой, умноженные на налоговую ставку:

$$\pm ОНП = \begin{pmatrix} \left(ПС_{б.у.} - ПС_{б.у.} \times d_{б.у.}\right) - \\ -\left(ПС_{н.у.} - ПС_{б.у.} \times d_{н.у.}\right) \end{pmatrix} \times Н,\%, \quad (18)$$
$$\text{при } ПС_{б.у.} = ПС_{н.у.},$$

где ОНП — отложенный налог на прибыль (с «+», если ОНП = ОНА; с «–», если ОНП = ОНО);

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

Второй способ применяется, если известны постоянные разницы, т.е. известна сумма, полученная при использовании выражения (16). Временны́е разницы определяются формулой (7):

$$\pm ОНП = -БП \times Н\% - \left(-НП \times Н\%\right) \mp ПР, \quad (19)$$

где ПР — постоянные разницы (с «–», если ПНР; с «+», если ПНД).

Если же временны́е разницы были рассчитаны по формуле (18), то постоянные можно получить по методу (9). Величина полученного отложенного налога тогда переносится в баланс по дебету (кредиту) соответствующего счета в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, временна́я концепция в динамической идеологии ставит во главу отчет о финансовых результатах и декларацию по налогу на прибыль, итоговые значения, между которыми сопоставляются, а с разницы рассчитывается отложенный налог с учетом перечисленных ранее особенностей. Отметим, что учет на бухгалтерских счетах кардинально не меняется, хотя может зависеть от способа организации учетов. Например, если на счете 99 «Прибыли или убытки» по дебету будет отражен текущий налог, то далее он должен корректироваться на отложенные налоги, в результате чего будет получен налог на прибыль за период, аналогичный выражению (10).

При втором способе вначале отражается условный расход по налогу на прибыль, а далее постоянные и временны́е разницы, корректирующие обязательства на счете 68 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Причем в отчетности постоянные и временны́е разницы раскрываются в полном объеме, а на бухгалтерских счетах только последние в качестве отложенного налога. Такой метод закрепился в России и получил название «по отсрочке» («затратный» или «по отклонениям», «deferred method»). Он также относится к временно́й концепции динамической идеологии, осуществляя расчет текущих обязательств перед бюджетом посредством использования встроенных инструментов бухгалтерской системы [9, с. 356]. Метод отсрочки можно формализовать, видоизменив выражение (8) в следующую модель:

$$ТНП = \pm УР\left(УД\right) - ОНО + ОНА - ПНД + ПНР, \quad (20)$$

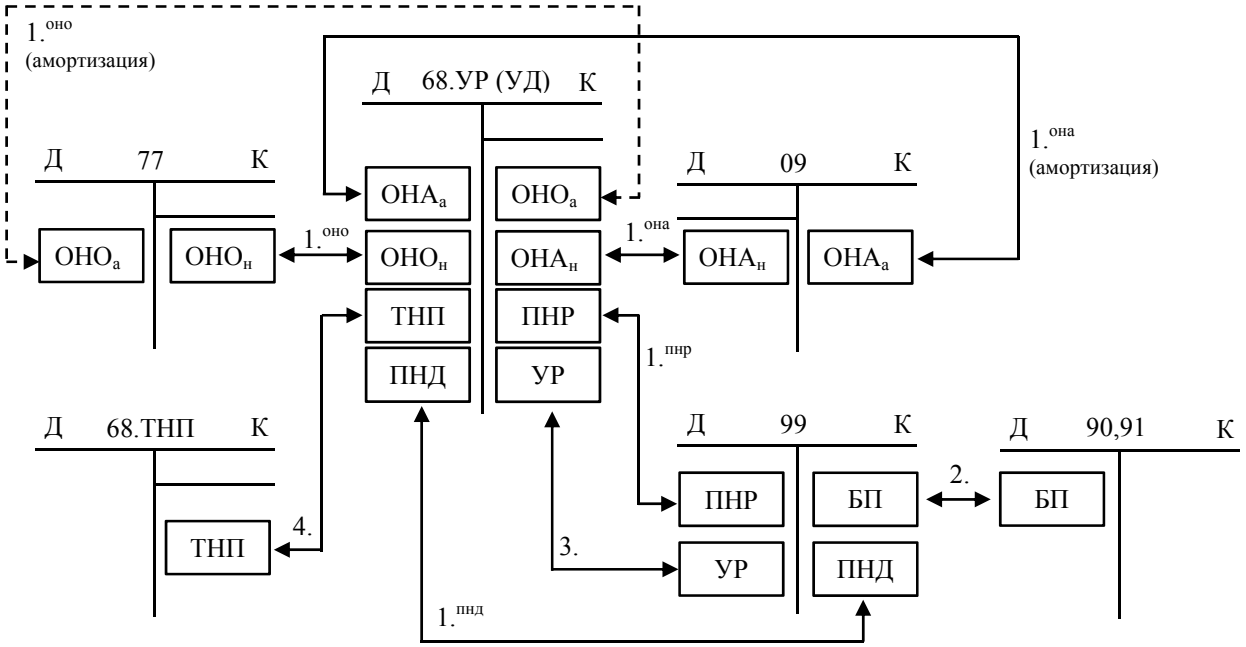


*Рис. 2 / Fig. 2.* **Методика учета отложенных налогов согласно временнóй концепции на счетах бухгалтерского учета / The accounting method for deferred taxes according to the timing concept in the accounting accounts**

*Примечание / Note:* ТНП — текущий налог на прибыль; УР — условный расход по налогу на прибыль; БП — бухгалтерская прибыль; $ОНО_н$ — отложенное налоговое обязательство начисленное; $ОНА_н$ — отложенный налоговый актив начисленный; $ОНО_а$ — отложенное налоговое обязательство амортизируемое; $ОНА_а$ — отложенный налоговый актив амортизируемый; ПНР — постоянный налоговый расход; ПНД — постоянный налоговый доход / CIT — current income tax; NITE — notional income tax expense; AP — accounting profit; $DTL_a$ — deferred tax liability accrued; $DTA_a$ — deferred tax asset accrued; $DTL_e$ — deferred tax liability extinguished; $DTA_e$ — deferred tax asset extinguished; PTE — permanent tax expense; PTI — permanent tax income.

*Источник / Source:* разработано автором / developed by the author.

где УР (УД) — условный расход (доход) по налогу на прибыль (с «+», если УР; с «–», если УД).

Вариант учета по формуле (20) является оптимальным при организации единой системы бухгалтерского учета, когда текущие налоговые обязательства рассчитываются в подсистеме налогового учета [9, с. 354] и тогда нет необходимости в составлении отдельного налогового баланса, поскольку он равен бухгалтерскому, скорректированному на суммы, полученные по правилам налогового законодательства.

Достоинства и недостатки данного способа отмечены в [9, 11, 12] — это дороговизна информационной системы; налогообложение «подчиняет» себе финансовый учет за счет приоритета принципа осторожности[7], когда доходы будут учитываться преждевременно, а расходы в последующих периодах; «растягивание» прибыли и потеря ею своего экономического содержания; положительная сторона — не нужно создавать отдельную систему налогового учета. Модель учета отложенных налогов методом отсрочки представлена на *рис. 2*.

Постоянные разницы рассчитываются по формуле (16), однако принимаются к учету тогда и только тогда, когда факт хозяйственной жизни доказан связью со счетами доходов или расходов. В противном случае они могут быть «капитализированы»[8], поэтому в рамках временнóй концепции преждевременное признание постоянного налогового расхода (дохода) является ошибкой. Это может привести к тому, что на отчетный (налоговый) период при закрытии на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчета «Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль»

[7] Здесь можно подчеркнуть «налоговой осторожности», налогового консерватизма.

[8] Преждевременно учтены на счетах финансового результата в корреспонденции со счетом обязательств перед бюджетом.

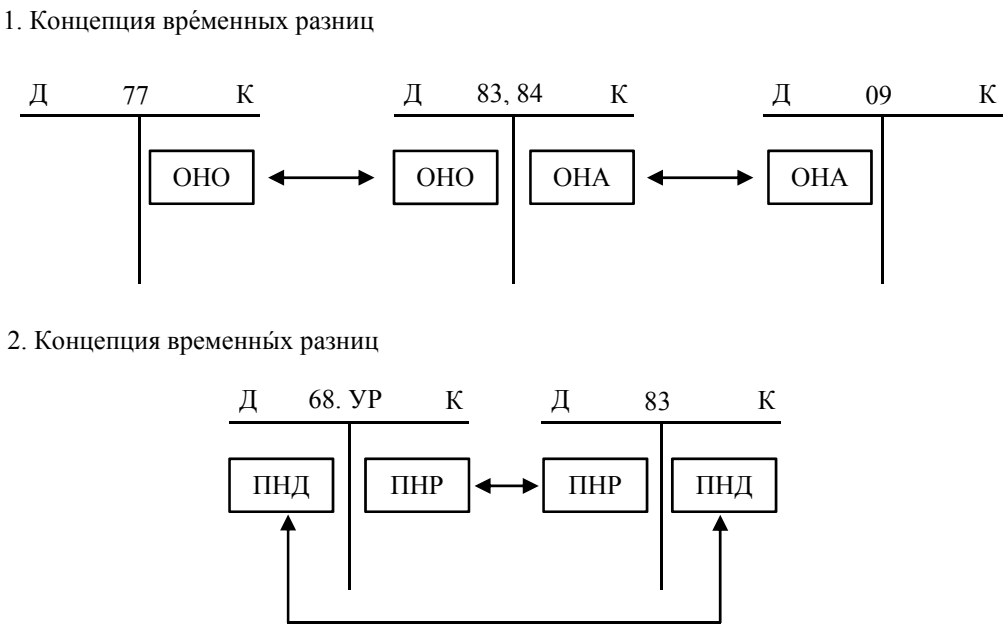


*Рис. 3 / Fig. 3.* **Методика учета отложенных налогов с применением счетов капитала / Deferred tax accounting methodology using capital accounts**

*Примечание / Note:* ОНО — отложенное налоговое обязательства; ОНА — отложенный налоговый актив; ПНР — постоянный налоговый расход / ПНД — постоянный налоговый доход / DTL — deferred tax liability; DTA — deferred tax asset; PTE — permanent tax expense; PTI — permanent tax income.

*Источник / Source:* разработано автором / developed by the author.

сумма текущего налога на прибыль фактически не совпадет с реальным своим значением.

МСФО допускает признание отложенных налогов не только в составе прибыли или убытка, но и прочего совокупного дохода; в России такая особенность оговорена в п. 8 ПБУ 18/02.

На основе профессионального суждения бухгалтер некоторые постоянные разницы (например, от дооценки или уценки основных средств) может учитывать как на счете 99 «Прибыли и убытки», так и счетах капитала, в том числе 83 «Добавочный капитал», но, в какой корреспонденции они будут находиться, зависит от концепции учета отложенных налогов.

Порядок учета отложенных налогов с применением счетов капитала обобщен в виде *рис. 3*.

Временна́я концепция значительно отличается от вре́менной, что особенно заметно на итоговых показателях отложенных налогов. Последние в МСФО определяются как эффект от налогообложения, способный оказать влияние на будущие денежные потоки, что и должно учитываться пользователями при принятии решений. Отсюда вытекает принцип международных правил — отложенные налоги признаются в отчетности тогда, когда существует вероятность их реализации за счет полученной налогооблагаемой прибыли. В российских стандартах это не оговорено. Во временно́й концепции отложенные налоги позволяют оценивать влияние эффекта налогообложения, но во взаимосвязи с прибылью или убытком при объяснении собственникам бизнеса причин отклонений между ними.

Вывод: вре́менная концепция определяет бо́льшее количество отложенных налогов в то время, когда временна́я не учитывает постоянных в их составе.

Существуют два метода[9] признания отложенных налогов: по отсрочке (deferred method) и балансовый (asset-liability method).

Первый метод относится к временно́й концепции и предполагает признание отложенных налогов по каждому возникающему факту хозяйственной жизни, если стоимость соответст-

[9] В мировой практике выделяется и третий метод, согласно которому отложенные налоги не признаются: сквозной метод учета (он же метод текущих обязательств), или flow-through method, однако указанный способ могут применять только малые предприятия в виде упрощения учета в рамках национальных стандартов

вующего актива или обязательства переносится на финансовый результат в качестве дохода или расхода, отличных от их налоговых оценок. В результате происходит корректировка условного расхода по налогу на прибыль в сторону его фактического значения путем отражения отложенного налогового актива (обязательства) и постоянного налогового дохода (расхода) за период, что позволяет взаимоувязать финансовую и налоговую прибыль и показать в отчетности результат отклонения (аналогия со счетом 97 «Расходы будущих периодов», когда бухгалтер распределяет расходы во времени в увязке с отчетным периодом). С позиции отложенных налогов суть не меняется: используется счет 09 «Отложенные налоговые активы» или 77 «Отложенные налоговые обязательства», где отражаются корректировки расхода налога на прибыль по ставке, действовавшей на момент возникновения разницы с налоговым учетом. При изменении налоговой ставки сальдо отложенных налогов не корректируется, а со счетов суммы списываются по мере восстановления временны́х разниц в будущем. Данный метод логично применять, когда система налогового учета не выделяется, а является подсистемой единого бухгалтерского учета.

Балансовый метод увязывает разницу между финансовыми и налоговыми активами и обязательствами по балансу и в случае признания отложенного налога показывает пользователям их совокупное влияние на возможные оттоки денежных средств, связанные с уплатой налога на прибыль в будущем.

Особенность метода обязательств по отчету о прибылях и убытках (income statement liability method) заключается в том, что временны́е разницы представляют собой отклонения между финансовой и налоговой прибылью, возникающие в одном периоде и восстанавливающиеся в последующих. Его имеет смысл использовать, когда система налогового учета обособлена от бухгалтерского. В таком случае налог на прибыль рассчитывается «параллельно» и затем переносится в информационную систему бухгалтерского учета с отражением текущих обязательств и отложенных налогов.

## ОБСУЖДЕНИЕ

Отложенные налоги обладают информативной ценностью, поэтому многие эксперты изучают такой аспект с позиции принятия инвестиционных и финансовых решений — агрессивная политика отражения разниц между бухгалтерским и налоговым учетами в финансовой отчетности отрицательно влияет на оценку риска банкротства рейтинговыми агентствами [13], позволяя выявлять практику манипулирования прибылью, т.е. убыточные компании специально показывают высокие значения отложенных налоговых активов, увеличивая финансовый результат от деятельности [14].

Для корпораций с существенными остатками отложенных налогов их переоценка может привести как к увеличению прибыли, так и к значительному ее снижению, в результате у фирм появляются стимулы для переноса своих доходов и расходов на будущее или к преждевременному их признанию [15]. Например, уменьшение ставки налога при наличии у организации преобладающей доли отложенных налоговых активов приведет к потере части финансового результата, что невыгодно фирме; и в ответ она будет признавать больше расходов и меньше доходов, чтобы нивелировать последствия.

Сейчас дисконтирование отложенных налогов активно обсуждается: ряд исследователей аргументируют его использование как «экономическую реальность» для инвесторов, которым важна временна́я стоимость денег [16]; по мнению других, оно должно быть «реалистично спрогнозировано, чтобы не получилась ситуация, когда после дисконтирования отложенные налоги «бесполезны», поскольку отсутствует реальная налогооблагаемая прибыль, за счет которой можно было бы их списать [17]. Заметим, что п. 53 МСФО 12 (IAS 12) «Налоги на прибыль» международного стандарта дисконтирование отложенных налогов запрещено; в Великобритании стандарт FRS 19 «Deferred Tax»[10] разрешает, но не требует использования такой оценки в балансе. В России ПБУ 18/02 не регламентирует порядок дисконтирования отложенных налогов. В США особенности учета вре́менных разниц изложены в US GAAP (ASC 740) «Income Taxes», который также запрещает их оценку по приведенной стоимости. По утверждению [18], использование инструментов налогового планирования с «положительным эффектом» отрицательно сказывается на управлении прибылью. В таком случае

[10] Croner-i. URL: https://library.croneri.co.uk/frs19 (дата обращения: 20.05.2021).

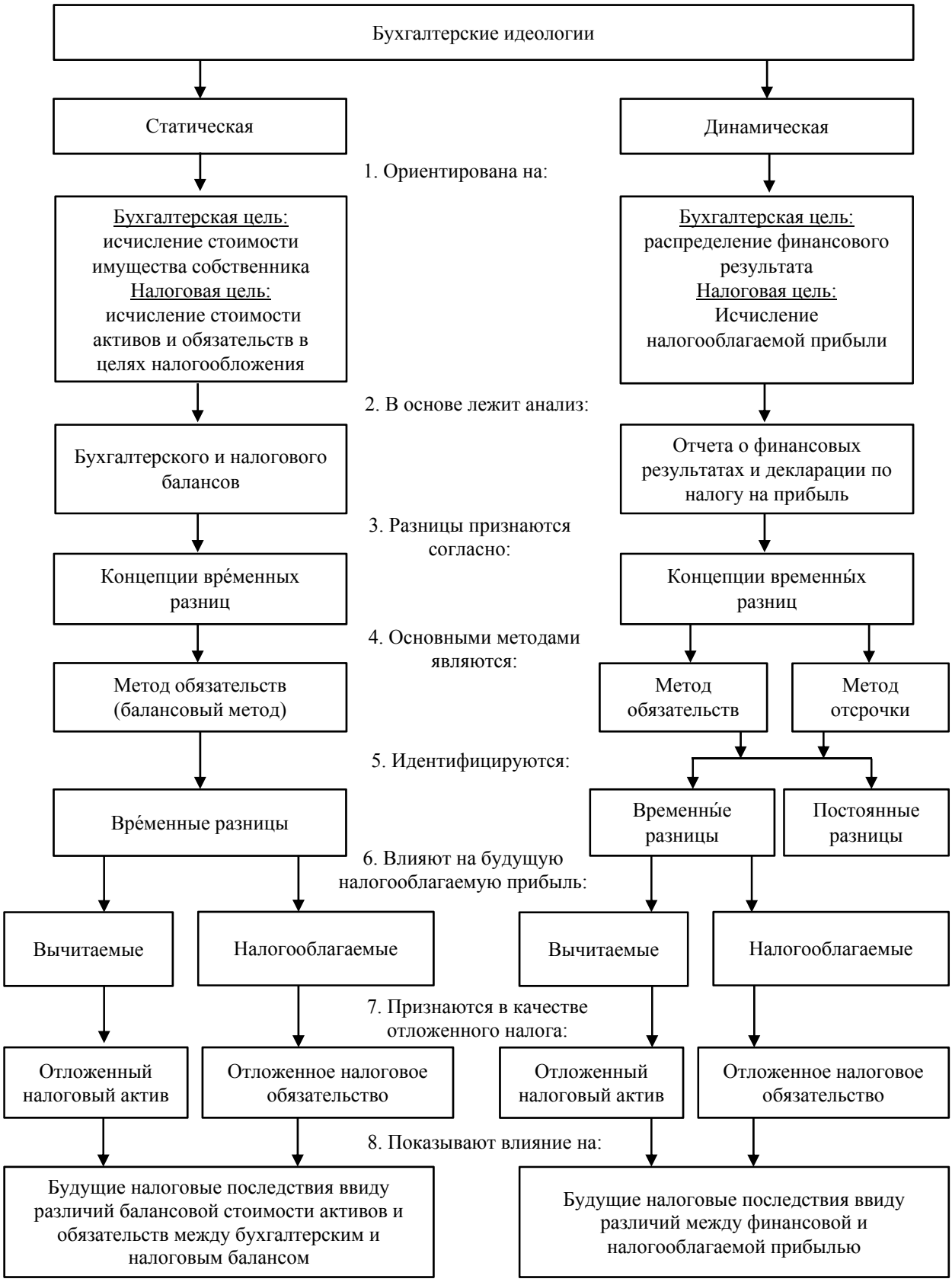


*Рис. 4.* **Связь концепций вре́менных и временны́х разниц с бухгалтерскими идеологиями**

*Источник:* разработано автором.

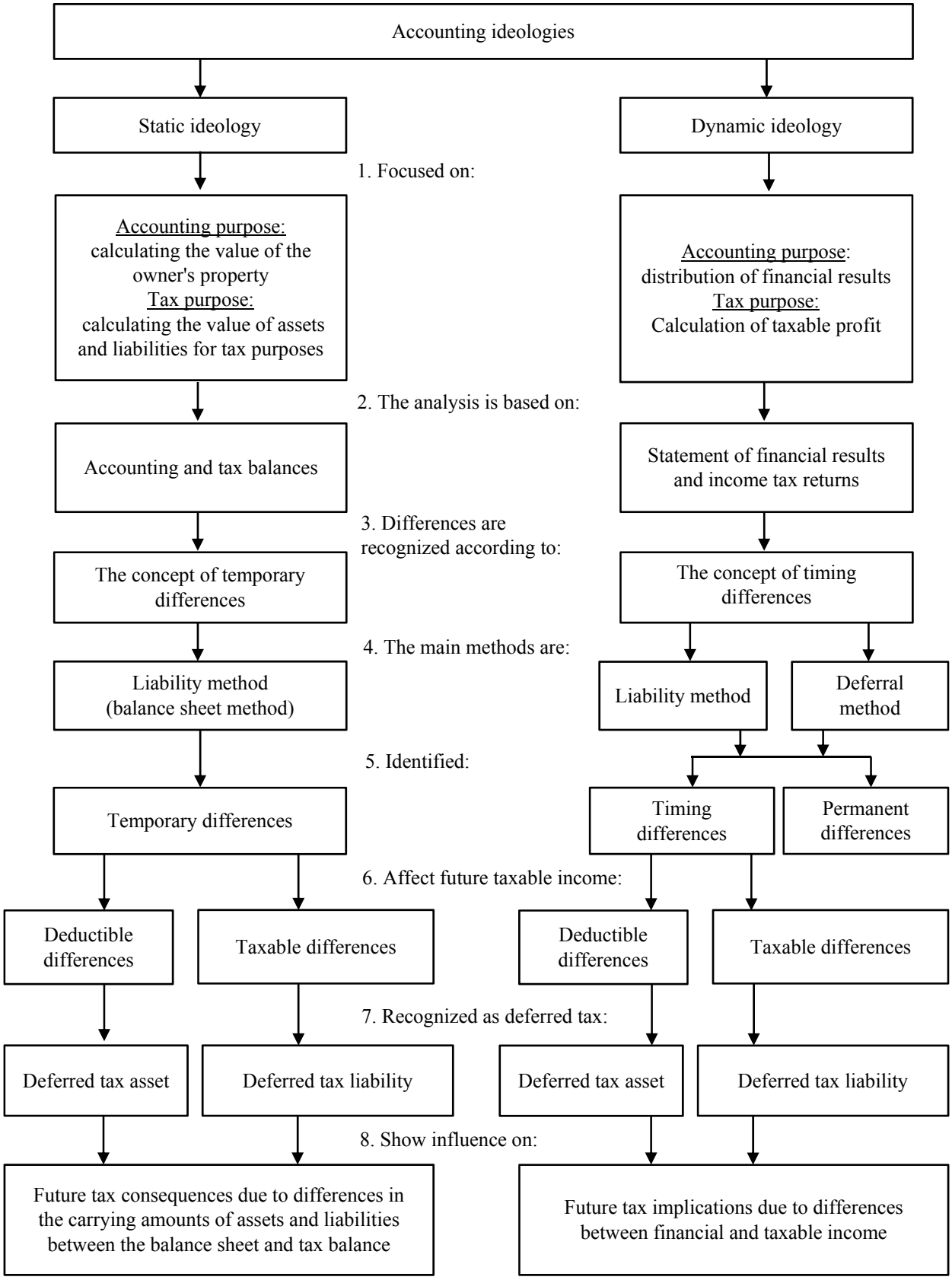


*Fig. 4a.* **The relationship of the concepts of temporary and timing differences with accounting ideologies**

*Source:* developed by the author.

отложенные налоги могут ее маскировать с целью достижения необходимых управленческих задач, например снижение или увеличение выплат дивидендов [19], однако, являясь следствием достижения целей корпоративного налогового менеджмента, отложенные налоги позволяют компаниям отслеживать такие эффекты и принимать целесообразные инвестиционные и финансовые решения.

## ВЫВОДЫ

Особенности концепций вре́менных и временны́х разниц учета отложенных налогов с их связью с бухгалтерскими идеологиями обобщены в виде *рис. 4*.

Выделив три типа бухгалтерии: статическую, динамическую и актуарную, автор утверждает, что в основе статического учета лежит ориентация на исчисление стоимости имущества в интересах кредиторов путем оценки образующих капитал организации активов и обязательств. Сопоставление их балансовой и налоговой стоимостей базируется на концепции вре́менных разниц, позволяющей рассчитывать отложенные налоги в совокупном виде как эффект от влияния особенностей налогообложения. При этом ставка, действующая на момент погашения разниц, позволит в балансе отразить фактическую величину будущих налоговых последствий без учета дисконтирования.

Кредом динамической идеологии является выявление финансового результата, показ собственникам бизнеса — за счет каких постоянных и временны́х отклонений отличаются текущий корпоративный налог и расход по налогу на прибыль.

Основа актуарной идеологии вытекает из идеи, что целью бухгалтерского учета является предоставление инвесторам объективной информация о реальной стоимости имущества предприятия для принятия решений, т.е. необходима оценка активов и обязательств, в том числе отложенных налогов, по приведенной стоимости.

Хотя концепции вре́менных и временны́х разниц отличаются как методологически, так и с позиции классификации и идентификации отложенных налогов, у них одна общая задача: нивелирование расхождений между финансовым и налоговым учетом посредством раскрытия информации о «разрывах» в отчетности, обеспечивая в учете предоставление пользователям качественной экономической информации.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ


1. Colley R., Rue J., Volkan A. Deferred taxes revisited. *Journal of Business & Economics Research*. 2004;8(2):13–24.
2. Панков В.В., Лаврушина В.Б. Методы учета отложенных налогов. *Международный бухгалтерский учет*. 2008;119(11):42–46.
3. Кутер М.И., Гурская М.М. Анализ моделей статического и динамического учета. *Экономический анализ: теория и практика*. 2010;174(9):8–16.
4. Ahmeti S., Aliu M., Elshani A., Ahmeti Y. Financial accounting versus tax accounting — tax rules' impact on investment decisions. *ILIRIA International Review*. 2014;1(1):9–24. DOI: 10.21113/iir.v4i1.50
5. Граница Ю.В. Отложенные налоги и их роль в прогнозировании показателей результатов деятельности предприятий на основе индивидуальной финансовой отчетности. *Экономика, предпринимательство и право*. 2018;(4):189–201. DOI: 10.18334/epp.8.4.39516
6. Покровская Н.В., Антонец Е.А. Оценка отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;353(11):43–54.
7. Шигаев А.И. Истоки методологии и современное понятие актуарного учета за рубежом и в России. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;155(5):20–30.
8. Kim J.B., Zhang L., Li Y. Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*. 2011;(100):639–662. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1649679 (дата обращения: 12.03.2021).
9. Оломская Е.В., Аксентьев А.А. Устранение «пробелов» в бухгалтерском и налоговом учете: компаративный анализ зарубежного опыта и российской практики. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;447(3):338–368. DOI: 10.24891/ia.24.3.338
10. Оломская Е.В., Аксентьев А.А. ПБУ 18/02: Основы применения балансового метода. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;474(12):1356–1382. DOI: 10.24891/ia.23.12.1356

11. Whitaker C. Bridging the book-tax accounting gap. *The Yale Law Journal*. 2005;(115):680–726. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/157778844.pdf (дата обращения: 12.03.2021).
12. Kirsch H., Olsson S. Financial accounting and tax accounting: Germany and Sweden as examples. *Skattenytt*. 2008:746–757. URL: https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2014/05/SN-12–2008-Kirsch-och-Olsson.pdf (дата обращения: 12.03.2021).
13. Chytis E. The informative value of taxes: The case of temporal differences in tax accounting. *Journal of Accounting and Taxation*. 2019;8(11):130–138. DOI: 10.5897/JAT2019.0350
14. Rathke A.A.T., Rezende A.J., Antônio R.M., Moraes M.B.C. Last chance for a big bath: Managing deferred taxes under IAS 12 in Brazilian listed firms. *Revista Contabilidade & Finanças*. 2019;80(30):268–281. DOI: 10.1590/1808–057x201806340
15. Poterba J., Rao N., Seidman J.K. Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal*. 2011;1(64):27–57. DOI: 10.17310/ntj.2011.1.02
16. Brouwer A., Naarding E. Making deferred taxes relevant. *Accounting in Europe*. 2018;2(15):200–230. DOI: 10.1080/17449480.2018.1451903
17. Silva J.M., Souto N., Pereira J.A., McMillan D. Valuation of compounded deferred tax assets for the banking sector, using the binomial CRR algorithm. *Cogent Business & Management*. 2019;1(6). DOI: 10.1080/23311975.2019.1653543
18. Mudjiyanti R. The effect of tax planning, ownership structure, and deferred tax expense on earning management. In: Proc. of the 5th Intern. Conf. on Community Development (AMCA 2018). 2018;(231):379–381. DOI: 10.2991/amca-18.2018.104
19. Karjalainen J., Kasanen E., Kinnunen J., Niskanen J. Dividends and tax avoidance as drivers of earnings management: Evidence from dividend-paying private SMEs in Finland. *Journal of Small Business Management*. 2020. DOI: 10.1080/00472778.2020.1824526

## REFERENCES

1. Colley R., Rue J., Volkan A. Deferred taxes revisited. *Journal of Business & Economics Research*. 2004;8(2):13–24.
2. Pankov V.V., Lavrushina V.B. Deferred tax accounting methods. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International accounting*. 2008;119(11):42–46. (In Russ.).
3. Kuter M.I., Gurskaja M.M. Analysis of static and dynamic accounting models. *Ekonomicheskii analiz: teorija i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2010;174(9):8–16. (In Russ.).
4. Ahmeti S., Aliu M., Elshani A., Ahmeti Y. Financial accounting versus tax accounting — tax rules' impact on investment decisions. *ILIRIA International Review*. 2014;1(1):9–24. DOI: 10.21113/iir.v4i1.50
5. Granica Yu.V. Deferred taxes and their role in predicting business performance indicators based on individual financial statements. *Ekonomika, predprinimatel'stvo i pravo = Economics, Entrepreneurship and Law*. 2018;(4):189–201. (In Russ.). DOI: 10.18334/epp.8.4.39516
6. Pokrovskaya N.V., Antonec E.A. Measurement of deferred tax assets and deferred tax liabilities. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;353(11):43–54. (In Russ.).
7. Shigaev A.I. The origins of the methodology and the modern concept of actuarial accounting abroad and in Russia. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2011;155(5):20–30. (In Russ.).
8. Kim J.B., Zhang L., Li Y. Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*. 2011;(100):639–662. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1649679 (accessed on 12.03.2021).
9. Olomskaya E.V., Aksent'ev A.A. Eliminating "gaps" in accounting and tax accounting: A comparative analysis of foreign experience and Russian practice. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2021;447(3):338–368. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.24.3.338
10. Olomskaya E.V., Aksent'ev A.A. Russian Accounting Standard (PBU) 18/02: the basics of applying the balance sheet method. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2020;474(12):1356–1382. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.12.1356
11. Whitaker C. Bridging the book-tax accounting gap. *The Yale Law Journal*. 2005;(115):680–726. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/157778844.pdf (accessed on 12.03.2021).

12. Kirsch H., Olsson S. Financial accounting and tax accounting: Germany and Sweden as examples. *Skattenytt*. 2008:746–757. URL: https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2014/05/SN-12–2008-Kirsch-och-Olsson.pdf (accessed on 12.03.2021).
13. Chytis E. The informative value of taxes: The case of temporal differences in tax accounting. *Journal of Accounting and Taxation*. 2019;8(11):130–138. DOI: 10.5897/JAT2019.0350
14. Rathke A.A.T., Rezende A.J., Antônio R.M., Moraes M.B.C. Last chance for a big bath: Managing deferred taxes under IAS 12 in Brazilian listed firms. *Revista Contabilidade & Finanças*. 2019;80(30):268–281. DOI: 10.1590/1808–057x201806340
15. Poterba J., Rao N., Seidman J.K. Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes. *National Tax Journal*. 2011;1(64):27–57. DOI: 10.17310/ntj.2011.1.02
16. Brouwer A., Naarding E. Making deferred taxes relevant. *Accounting in Europe*. 2018;2(15):200–230. DOI: 10.1080/17449480.2018.1451903
17. Silva J.M., Souto N., Pereira J.A., McMillan D. Valuation of compounded deferred tax assets for the banking sector, using the binomial CRR algorithm. *Cogent Business & Management*. 2019;1(6). DOI: 10.1080/23311975.2019.1653543
18. Mudjiyanti R. The effect of tax planning, ownership structure, and deferred tax expense on earning management. In: Proc. of the 5th Intern. Conf. on Community Development (AMCA 2018). 2018;(231):379–381. DOI: 10.2991/amca-18.2018.104
19. Karjalainen J., Kasanen E., Kinnunen J., Niskanen J. Dividends and tax avoidance as drivers of earnings management: Evidence from dividend-paying private SMEs in Finland. *Journal of Small Business Management*. 2020. DOI: 10.1080/00472778.2020.1824526

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

***Андрей Андреевич Аксентьев*** — студент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия
anacondaz7@rambler.ru

## ABOUT THE AUTHOR

***Andrei A. Aksent'ev*** — student of the Accounting Department, Audit and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia
anacondaz7@rambler.ru

*Статья поступила в редакцию 01.04.2021; после рецензирования 17.05.2021; принята к публикации 29.06.2021.*
*Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.*
*The article was submitted on 01.04.2021; revised on 17.05.2021; and accepted for publication on 29.06.2021.*
*The author read and approved the final version of the manuscript.*