

Экономическая история

Научная статья

УДК 657

doi: 10.17223/19988648/69/5

Критический анализ порядка распределения налогов на прибыль (часть I)

Андрей Андреевич Аксентьев¹

¹ *Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия,
anacondaz7@rambler.ru*

Аннотация. В данной работе поставлена цель провести критический анализ процедуры распределения налога на прибыль с момента ее возникновения в США в 1930–1940-е гг. Актуальность исследования определена тем, что процедура межпериодного распределения продолжает оставаться теоретически необоснованной более 60 лет. Когда Комитет по процедурам бухгалтерского учета (CAP) в 1944 г. определил налоги на прибыль расходами, соответствующая позиция использовалась во всех последующих стандартах, в том числе современных. Однако нет никаких прочных аргументов в отношении квалификации налогов на прибыль расходами. В первой части настоящей работы характеризуются подходы к распределению налога на прибыль в 1930–1960-е гг. Отдельно акцентируется внимание на пяти концепциях распределения: отсутствие распределения (no allocation); концепция обязательств (liability concept); концепция чистого налогообложения (net-of-tax concept); концепция отсрочки (deferred concept); концепция «вклад в капитал». Показано, что ни одна из них на момент проведения Г. Блэком исследования для AICPA также не имела прочного теоретического фундамента. Ввиду того, что в США до создания FASB главенствовал подход «расходы/доходы», единственной концепцией, которая удобно «подстраивалась» под принцип «соответствия доходов и расходов», была концепция отсрочки (deferred concept). Сделан вывод, что указанные пять концепций впоследствии никем строго не пересматривались, а противоречия, лежащие в них, переносились из стандарта в стандарт. В 1992 г. FASB утвердил SFAS No. 109 «Accounting for Income Taxes», который изменил «базу распределения» налогов на прибыль и стал регламентировать концепцию обязательств. Но и она оказалась удобно «подстраивающейся» под подход «активы/обязательства», что более подробно будет охарактеризовано во второй части исследования.

Ключевые слова: отложенные налоги, межпериодное распределение, налоги на прибыль, налоговые эффекты

Для цитирования: Аксентьев А.А. Критический анализ порядка распределения налогов на прибыль (часть I) // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2025. № 69. С. 80–110. doi: 10.17223/19988648/69/5

Economic history

Original article

A critical analysis of the procedure for the allocation of income taxes. Part I

Andrei A. Aksent'ev¹

¹ *Kuban State University, Krasnodar, Russian Federation,
anacondaz7@rambler.ru*

Abstract. The aim of this article is to critically analyse the procedure of income tax allocation since its inception in the USA in the 1930s–1940s. The relevance of the study is determined by the fact that the procedure of inter-period allocation continues to be theoretically unsound for more than 60 years. When the Committee on Accounting Procedures (CAP) defined income taxes as expenses in 1944, the corresponding position has been used in all subsequent standards, including modern ones. However, there are no solid arguments regarding the qualification of income taxes as expenses. The first part of this article characterises the approaches to income tax allocation in the 1930s–1960s. Five allocation concepts (no allocation, liability concept, net-of-tax concept, deferred concept, capital contribution concept) are highlighted. It is shown that at the time of G. Black's research for the AICPA none of them had a solid theoretical foundation. Since the expense/revenue approach was prevalent in the US prior to the creation of the FASB, the only concept that was conveniently matching revenue and expense was the deferred concept. It is concluded that these five concepts have not been rigorously reviewed by anyone subsequently, and that the contradictions underlying them have been carried over from standard to standard. In 1992, the FASB adopted SFAS No. 109, Accounting for Income Taxes, which changed the "allocation basis" of income taxes and began to regulate the liability concept. But it also proved to be a convenient "tweak" to the asset/liability approach, which will be characterised in more detail in the second part of the study.

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

For citation: Aksent'ev, A.A. (2025) A critical analysis of the procedure for the allocation of income taxes. Part I. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 69. pp. 80–110. (In Russian). doi: 10.17223/19988648/69/5

1930-е – начало 1940-х гг.: проблема распределения налогов на прибыль

С момента принятия в 1913 г. в США Закона о подоходном налоге и до начала 1940-х гг. прибыль компаний, подлежащая налогообложению, рассчитывалась по правилам бухгалтерского учета, в связи с чем расхождение между резервом по налогу на прибыль (income tax provision) и налогом на прибыль к уплате (income taxes payable) было минимальным и «не вызывало существенного искажения отчетной чистой прибыли» [1, p. 89].

Проблема учета налогов на прибыль оказалась значительной во время и после Второй мировой войны в период высоких налоговых ставок [2, р. 1], предельный размер которых за 1939–1945 гг. вырос с 19 до 38% [3, р. 82]. Параллельно с этим в качестве налоговой преференции государство разрешило применять метод ускоренной амортизации для оборонных объектов [2, р. 5–6; 3, р. 84], но только в целях налогообложения прибыли. В бухгалтерском учете амортизация по таким объектам рассчитывалась по обычным нормам, ввиду чего стали возникать значительные различия между отчетом о прибылях и убытках и налоговой декларацией [1, р. 91].

В 1930-е гг. произошло снижение долгосрочных процентных ставок, что стало поводом для многих американских компаний вернуть средства по выпущенным облигациям путем их досрочного погашения или перевыпуска на новых условиях [3, р. 83], что обусловило необходимость:

– списать неамортизированный дисконт (остаток непогашенной разницы между ценой размещения и номинальной стоимостью облигации при ее выпуске);

– уплатить премию держателю облигации за ее досрочное погашение.

Соответствующие суммы единовременно уменьшали налогооблагаемую прибыль организации [3, р. 83]. А для целей бухгалтерского учета они «часть относились непосредственно на нераспределенную прибыль или амортизировались в течение оставшегося срока действия первоначального выпуска» [3, р. 83]. В первом случае (списание дисконта в состав нераспределенной чистой прибыли) компания переступала через отчет о прибылях и убытках, поскольку налоговая выгода не включалась в состав чистой прибыли отчетного периода. Во втором случае по мере списания неамортизированного дисконта в качестве прочих расходов налогооблагаемая прибыль не соответствовала бухгалтерской, так как он уже был принят в полном объеме к вычету в системе налогового учета. Таким образом, в обеих ситуациях происходило «искажение» чистой прибыли.

В ответ на сложившуюся практическую проблему Комитет по процедурам бухгалтерского учета (CAP) в 1939 г. выпустил ARB (Accounting Research Bulletins) No. 2 «Unamortized Discounted and Redemption Premium on Bonds Refunded», дополненный в 1942 г. ARB No. 18, где были рассмотрены следующие методические подходы:

- 1) прямое начисление на нераспределенную прибыль;
- 2) амортизация в течение оставшегося первоначального срока выпуска облигации, которая была погашена;
- 3) амортизация в течение срока действия нового выпуска облигации.

Первый подход был признан консервативным и, по мнению Комитета, приводит к серьезному искажению отчета о прибылях и убытках, когда неамортизированный дисконт и премия за досрочное погашение облигации немедленно учитываются в составе нераспределенной прибыли или включаются в состав прочих расходов по займам. Поэтому в дополненном ARB No. 18 было рекомендовано включать указанные суммы в состав чистой

прибыли отчетного периода. Ф.Р. Рейберн, С.М. Шульц и Р.Т. Джонсон относят такой случай к раннему примеру внутрипериодного распределения налога на прибыль [1, р. 90; 3, р. 83].

Второй подход, по мнению Комитета, является предпочтительным. Здесь компания продолжает списывать неамортизированный дисконт и премию в течение оставшегося первоначального срока выпуска облигации в составе прочих расходов по займам. Однако в соответствии с ARB No. 18 необходимо:

1) или начислить часть неамортизированного дисконта, равную сумме уменьшения налога на прибыль в отчете о прибылях и убытках за период, в котором отражена выгода от снижения налога (проще говоря, по мере распределения стоимости неамортизированного дисконта на прочие расходы бухгалтер параллельно должен признать налоговую экономию; причем в ARB No. 18 подчеркивается, что этот эффект является дополнением к любой сумме обычной амортизации, а остаток по счету неамортизированного дисконта – это затраты, которые переносятся на будущие периоды);

2) или создать резерв для будущих налогов путем начисления в отчете о прибылях и убытках суммы, равной такому снижению налога (и затем погашать этот резерв по мере распределения стоимости неамортизированного дисконта и премии).

Первый случай, по мнению Ф.Р. Рейберна, есть *net-of-tax method* (метод за «вычетом налогов»), а второй случай представляет собой пример *liability method* (метода обязательств)¹ [1, р. 90].

Рассмотрим указанные методы на следующем условном примере. Пусть организация имеет остаток неамортизированного дисконта в размере 1000 тыс. долл. Ставка налога на прибыль 50%. В момент досрочного погашения облигации налогооблагаемая прибыль немедленно уменьшается на соответствующую сумму, что приводит к снижению суммы налога на прибыль к уплате на 500 тыс. долл. Оставшийся срок обращения облигации – пять лет. Бухгалтерские записи можно представить следующим способом:

1) неамортизированный дисконт списан в прочие расходы по займам в системе налогового учета в полном объеме (за первый год):

Дebet «Прочие расходы по займам»

Кредит «Неамортизированный дисконт по облигациям» – 1000 тыс. долл.;

2.1) неамортизированный дисконт списан в прочие расходы по займам в системе финансового учета (за первый год):

Дebet «Прочие расходы по займам» (ОПУ)²

¹ Вероятнее всего, Ф.Р. Рейберн второй случай второго подхода соотносит с методом обязательств, поскольку в ARB No. 18 указано, что «другим методом было бы создание резерва для *будущих налогов* (курсив мой. – А.А.) путем начисления в отчете о прибылях и убытках суммы, равной такому снижению налога». Здесь акцент ставится на «будущие налоги». При отложенном методе (*deferred method*) в основе лежат текущие налоги, определяемые по действующей на момент их признания ставке.

² Отчет о прибылях и убытках.

Кредит «Неамортизированный дисконт по облигациям» (ОФП¹) – 200 тыс. долл.;

2.2) признана налоговая экономия методом net-of-tax (как разница между 1000 тыс. долл. расходов в системе налогового учета и 200 тыс. долл. расходов в бухгалтерском учете, умноженная на 50%):

Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ)

Кредит «Неамортизированный дисконт по облигациям» (ОФП) – 400 тыс. долл.;

2.3) в течение четырех оставшихся лет неамортизированный дисконт будет списываться (в отношении балансового остатка: 1000 тыс. долл. минус 200 тыс. долл. (расходы за первый год) минус 400 тыс. долл. (налоговый эффект), что равно 400 тыс. долл., и если это значение поделить на четыре года, то выходит, что амортизироваться дисконт будет в размере 100 тыс. долл.):

Дебет «Прочие расходы по займам» (ОПУ)

Кредит «Неамортизированный дисконт по облигациям» (ОФП) – 100 тыс. долл.;

3) *ИЛИ* признана налоговая экономия методом liability (на сумму налогового эффекта):

– создан резерв для будущих налогов:

Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ)

Кредит «Отложенные кредиты» (deferred credits) (ОФП) – 400 тыс. долл.;

– часть резерва восстанавливается по мере распределения неамортизированного дисконта (дисконт будет признаваться в качестве расходов в размере 200 тыс. долл., а налоговый эффект амортизироваться в размере 100 тыс. долл.):

Дебет «Отложенные кредиты» (deferred credits) (ОФП)

Кредит «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ) – 100 тыс. долл.

Таким способом налог на прибыль распределяется между отчетными периодами (межпериодное распределение).

При первом подходе, когда неамортизированный дисконт включается в состав нераспределенной прибыли или чистой прибыли текущего периода, записи могут быть представлены следующим способом (внутрипериодное распределение):

Дебет «Нераспределенная прибыль» (ОФП) или «Прочие убытки отчетного периода» (ОПУ)

Кредит «Неамортизированный дисконт по облигациям» (ОФП) – 1000 тыс. долл.

Комитет по процедурам бухгалтерского учета в ARB No. 18 выделил следующие особенности. Если при первом подходе неамортизированный дисконт включается в состав нераспределенной прибыли без учета налоговой

¹ Отчет о финансовом положении, или бухгалтерский баланс.

выгоды в составе чистой прибыли, то при высоких ставках (как в вышепредставленном примере) прибыль организации искажается. Например, если доходы за отчетный период равны 2 000 тыс. долл. (для упрощения неамортизированный дисконт – единственные расходы), то при первом подходе чистая прибыль будет также равна 2 000 тыс. долл. Внешние пользователи ожидают, что с этой суммы компания заплатит 50% налога на прибыль, или 1 000 тыс. долл. Но фактически налог на прибыль составит 500 тыс. долл. (2 000 тыс. долл. доходов минус 1 000 тыс. долл. неамортизированного дисконта, списанного единовременно, умноженные на 50%). Поэтому Комитет подчеркнул важность во всех случаях учитывать хотя бы налоговую выгоду. Поскольку иначе признание убытка сопровождается аномальным приростом чистой прибыли¹.

При втором подходе (когда налоговый эффект учитывается net-of-tax методом путем корректировки балансового неамортизированного дисконта или методом обязательств, когда налоговый эффект признается на отдельном счете без корректировки балансового неамортизированного дисконта) сумма неамортизированного дисконта – это *не реализованные убытки, а затраты, в которых заключена постоянная выгода и которые должны быть перенесены на будущее*.

Третий подход – амортизация в течение срока действия нового выпуска облигации – был отвергнут Комитетом по причине того, что «он (третий подход. – А.А.) не обладает какими-либо заметными практическими преимуществами по сравнению со вторым вариантом амортизации в течение срока службы старого выпуска, который находит гораздо лучшую поддержку в теории бухгалтерского учета» (п. 3 ARB No. 18).

С.М. Шульц и Р.Т. Джонсон отдельно акцентируют внимание на другой проблеме периода 1930-х – начала 1940-х гг.: «Еще одна проблема, волновавшая бухгалтеров, заключалась в характере дебета, который компенсирует кредит по налогам к уплате» [3, р. 83]. Здесь речь идет о том, в корреспонденции с дебетом какого счета учитываются налоги на прибыль к уплате:

- 1) по дебету счета нераспределенной прибыли (характер распределения);
- 2) по дебету счета чистой прибыли отчетного периода (характер расходов).

Хьюго Нюрнберг (Hugo Nurnberg) считает, что концептуальный характер налогов на прибыль определяется конкретной теорией² бухгалтерского

¹ Имеется в виду следующая ситуация: 2 000 тыс. долл. минус. 50% налога, что равно 1 000 тыс. долл. (эту сумму ожидают увидеть инвесторы, поскольку предполагают, что компания исчисляет налог по бухгалтерской прибыли), но фактически (если неамортизированный дисконт списывается в состав нераспределенной прибыли) компания имеет чистую прибыль (в отчете о прибылях и убытках) в размере 1 500 тыс. долл. (поскольку текущий налог на прибыль составит 500 тыс. долл., а не 1000 тыс. долл., как ожидают внешние пользователи).

² theories of the accounting entity, в данном случае речь идет о теориях, в которых определяются «границы» фирмы, ее сущность, природа активов (обязательств), характер объектов бухгалтерского наблюдения.

учета (взглядом на организацию): собственности (proprietary), фирмы (entity) и остаточного капитала (residual equity) [4, p. 32].

Для начала имеет смысл отметить, что в 1944 г. Комитет по процедурам бухгалтерского учета (CAP) выпустил ARB No. 23 «Accounting for Income Taxes», в котором была представлена позиция Комитета по существенным характеристикам налогов на прибыль.

Цель ARB No. 23 состояла в объяснении того, что делать бухгалтеру, когда:

(а) «существенные статьи, учитываемые при расчете налогооблагаемого дохода, не отражаются в отчете о прибылях и убытках» и

(б) «существенные статьи, включающиеся в отчет о прибылях и убытках, не отражаются при расчете налогооблагаемого дохода».

Комитет в п. 1 ARB No. 23 определяет¹, что «налог на прибыль – это расход (expense), который следует распределять (allocated), когда это необходимо и практически осуществимо, на счета прибылей (income) и другие счета по мере распределения других расходов (expense).

Крайне важно обратить внимание на это определение, поскольку спустя восемьдесят лет интерпретация (квалификация) налогов на прибыль – *бухгалтерским расходом*, не изменилась.

Комитет при установлении характера распределения налогов на прибыль опирался на то, что (раздел «Discussion» ARB No. 23):

– «налоги являются важнейшей статьей в отчетах о прибылях и убытках...»;

– «для того, чтобы такой отчет был максимально полезен для читателей, необходимо четко излагать факты, касающиеся налогов».

И далее Комитет в целом подчеркивал, что налоги на прибыль строго не отличаются от других платежей, начислений, поступлений, финансовых событий и т.д. и что «с точки зрения принципов бухгалтерского учета в равной степени требуется аналогичный подход к налогам» (подраздел «Allocation of Income Taxes» раздела «Discussion» ARB No. 23). Их распределение (allocation) «необходимо для того, чтобы отчет о прибылях и убытках соответствовал обычным стандартам значимости» (там же).

Но применение каких принципов подразумевает Комитет? Удивительно, что если обратиться к более поздним работам 1960-х гг., окажется, что этот вопрос остался без надлежащего обсуждения. Гомер Блэк (Homer Black) в исследовании² от 1966 г., в котором была произведена попытка обобщить практику и теорию по вопросам «распределения» налога на прибыль за предыдущие двадцать лет, подчеркивает следующее: «все три концепции в

¹ Income taxes are an expense which should be allocated, when necessary and practicable, to income and other accounts, as other expenses are allocated (п. 1 ARB No. 23).

² Подготовленном отделом по бухгалтерским исследованиям Американского института сертифицированных общественных бухгалтеров (AICPA) под руководством Рида Стори (Reed K. Storey), которое стало руководством при разработке Советом по принципам бухгалтерского учета (APB) Opinion No. 11 «Accounting for Income Taxes» (1967 г.).

значительной степени основаны на понятии соответствия расходов выручке»¹ [2, р. 27]. Ссылаясь на Мориса Муница (Maurice Moonitz), Г. Блэк соглашается с тем, что налог должен следовать за доходом («Пусть налог следует за доходом», «Let the tax follow the income» [2, р. 28; 5, р. 183]).

Но насколько адекватно в данном случае приписывать принцип соответствия («Matching») «распределению» налогов на прибыль? Если вернуться к вышепредставленному определению Комитета в ARB No. 23, можно увидеть, что в «соответствие» ставится расход (expense) с прибылью (income). В свою очередь Г. Блэк акцентирует внимание на «соответствии» расходов (expense) выручке (revenue). Здесь бухгалтерские понятия доходов, выручки, прибыли, расходов, себестоимости, очевидно, перемешались. С аналогичной проблемой столкнулся Совет по принципам бухгалтерского учета (АРВ) в 1962–1964 гг., когда разрабатывал методику учета инвестиционного налогового кредита, где Правление АРВ при обосновании своей позиции оперировало крайне «неадекватными» аргументами [6, р. 55] касательно соответствия расходов по налогу на прибыль выручке (revenue), которая не является «чистым доходом» (net income) компании [6, р. 55].

Из этого следует вывод, что принцип соответствия, который был использован для квалификации налогов на прибыль – расходами, оказался неуместным², поскольку взаимовязке подлежат выручка и себестоимость.

Академическая среда осознавала эту проблему. Так, директор по бухгалтерским исследованиям АICPA Рид Стори в своем заявлении к исследованию Г. Блэка [2] подчеркнул следующее:

«Время и ресурсы Отдела бухгалтерских исследований в настоящее время не могут быть использованы для изучения интересных, но в основном академических вопросов о природе подоходного налога и обоснованности концепции распределения. Я искренне надеюсь, что эти фундаментальные вопросы будут изучены другими» [2, р. vii].

Х. Нюрнберг в своей работе [4] от 2009 г. вовсе не стал «решать» проблему «соответствия». По его мнению, действующий Совет по стандартам бухгалтерского учета (FASB) оперирует тем, что «налог на прибыль является расходом, поскольку он представляет собой затраты на получение операционной или внереализационной выручки»³ [4, р. 63]. Здесь FASB отстаивает позицию, в соответствии с которой начисление налога на прибыль приводит к неизбежному оттоку денежных средств или снижению чистых активов [4, р. 63], что по теории собственности (капитальная модель) согласуется с понятием «расход».

¹ «All three concepts rely heavily on the notion of matching expenses with revenues» [2, р. 27].

² Поскольку принцип соответствия (увязки, согласования доходов и расходов) лежит в основе «метода начислений»: «соответствие доходов и расходов определяется как отнесение полученных доходов и понесенных расходов к отчетному периоду, в котором произошли эти события» [7, р. 828].

³ «The income tax is an expense because it is a cost of generating operating or non-operating revenue» [4, р. 63]

Но и такая интерпретация не есть адекватная, поскольку любое уменьшение капитала можно квалифицировать «расходом» (исключая распределение капитала по решению собственников бизнеса). Х. Нюрнберг ссылается на то, что «применение межпериодного распределения подоходного налога подкрепляет аргумент о том, что корпоративный подоходный налог является расходом, поскольку его признание примерно пропорционально выгодам, полученным в виде балансовой прибыли до налогообложения» [4, р. 64].

И снова принцип «соответствия» применяется неправильно. Рэймонд Чемберс (Raymond J. Chambers) считает, что налоги на прибыль нельзя квалифицировать расходами, поскольку отсутствует функциональная связь с теми выгодами, которые извлекаются организацией в результате начисления налогов на прибыль [8, р. 104]. Действительно, когда речь идет о «затратах», от них ожидаются будущие экономические выгоды. Если оперировать современными научными представлениями, то по мере возмещения бухгалтерской стоимости «актива» компания будет генерировать выручку (доходы). В случае с налогом на прибыль предполагается иной смысл, объясняемый легализацией права компании вести свою деятельность на территории страны [8, р. 104]. В связи с этим Р. Чемберс придерживается позиции, что налог на прибыль носит характер экспроприации чистой прибыли, когда государство «отчуждает» ее часть в свою пользу. С этим соглашается А.Д. Бартон (A.D. Barton), который опирается на традиционную точку зрения, когда «себестоимость» (расходы) организации возникает в результате использования факторов производства [9, р. 5]. По его мнению, «расходы – это показатель себестоимости ресурсов (measure of the cost. – А.А.), которые были израсходованы на осуществление продаж за отчетный период. Другими словами, они представляют собой себестоимость (cost. – А.А.) факторов производства, использованных в течение периода» [9, р. 5–6]. В данном случае специально подчеркивается специфика слова «cost» – «себестоимость», «затраты». В контексте позиции А. Бартона имеется в виду, что расходы, признанные в отчетном периоде (в отчете о прибылях и убытках), есть себестоимость факторов производства как их эффективное использование в хозяйственной деятельности компании. Налоги на прибыль не обладают соответствующей характеристикой [9, р. 6].

А. Бартон выделяет то обстоятельство, что исследование Г. Блэка «не ставило под сомнение характер начисления подоходного налога – оно последовало за заявлением в ARB No. 23, в котором указано, без каких-либо аргументов, что “подоходный налог является расходом”» [9, р. 6] и что причину такого решения необходимо искать в научной литературе. Соответствующую работу провел Х. Нюрнберг, который проанализировал точки зрения исследователей в зависимости от той теории, которой они придерживались. Оказалось, что «ни одна из этих теорий (теория фирмы, собственности, остаточного капитала. – А.А.) не является полностью удовлетворительной для определения концептуальной природы корпоративного подоходного налога, поскольку ни одна из них не проводит полного различия между субъектом, в отношении которого ведется учет, и стороной, в пользу

которой составляются финансовые отчеты» [4, р. 37]. Х. Нюрнберг показывает, что одна и та же теория в зависимости от авторской точки зрения может квалифицировать налог на прибыль в качестве расхода, убытка, распределения или аномальной статьи [4, р. 42–43]. Но можно выделить преобладающую точку зрения:

- в теории фирмы: налог на прибыль – это распределение чистой прибыли [4, р. 52, 56];
- в теории собственности и остаточного капитала: налог на прибыль – это расход [4, р. 45].

В работе [4] Х. Нюрнберга проведен предельно качественный анализ различных точек зрения касательно квалификации налогов на прибыль. Несмотря на это, заключительный вывод автора состоит в том, что «корпоративный подоходный налог является расходом, но расходом с некоторыми замечательными характеристиками» [4, р. 68]. В действительности *это никак не решает противоречие*, состоящее в попытке обосновать природу «распределения» налогов на прибыль принципами бухгалтерского учета.

В настоящей работе не преследуется цель обобщить все точки зрения касательно сущности «налогов на прибыль». Ключевой посыл состоит в том, что в 1944 г., когда Комитет по процедурам бухгалтерского учета (CAP) квалифицировал налоги на прибыль расходами и заявил, что межпериодное распределение согласуется с принципом «соответствия», такая точка зрения впоследствии перешла в APB No. 11 (от 1967 г.) и далее в другие стандарты по бухгалтерскому учету: SFAS No. 109 (Statement of Financial Accounting Standards No. 109 «Accounting for Income Taxes» от 1992 г.) и нынешний FASB ASC 740 «Income Taxes» (от 2009 г.). Аналогично с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), научный фундамент которых опирается в первую очередь на американскую концепцию бухгалтерского учета и результаты исследований второй половины XX в.

Таким образом, **квалификация налогов на прибыль расходами есть допущение на фоне неразрешенных академических вопросов**. Х. Нюрнберг считает, что соответствующие споры «бесплодны» и не должны беспокоить ни бухгалтеров, ни разработчиков стандартов [4, р. 69]. С этим утверждением нельзя согласиться по ряду причин.

Во-первых, отсутствие четкого понимания, чем являются налоги на прибыль, уже привело к тому, что сегодня нет приемлемой точки зрения в отношении того, как регистрировать выгоды (экономический эффект) от инвестиционных налоговых льгот.

Во-вторых, США не смогли разработать адекватные правила для учета государственной помощи, а в нынешнем FASB ASC 832 «Government Assistance» в п. 832-10-05-1 сразу подчеркивается, что «общепринятые принципы бухгалтерского учета (GAAP) не обеспечивают всеобъемлющего руководства по признанию и оценке многих форм государственной помощи, получаемой хозяйствующими субъектами», и разрешается использовать модели МСФО в рамках IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance». И если обратиться к IAS 20, то можно

увидеть, что его разработчики в качестве обоснования приемлемости «доходного подхода» (см. п. 15 IAS 20) *ссылаются на налоги на прибыль*.

Эту проблему никак нельзя назвать «бесплодной», поскольку к другим объектам бухгалтерского наблюдения (например, государственная помощь) стал применяться аналогичный учету налогов на прибыль подход. Так, в качестве обоснования «доходного подхода» разработчики МСФО ссылаются на «продолжение фискальной политики» (п. 15(с) IAS 20)¹.

Отсюда и вытекают следующие обстоятельства, когда отсутствуют обоснования приемлемости учета:

- налогов на прибыль;
- инвестиционных налоговых льгот;
- государственной помощи.

Это автоматически порождает проблему восприятия организации как субъекта бухгалтерского учета в границах теорий фирмы (theories of the accounting entity). Ввиду того, что последнее в существенной степени было раскрыто Х. Нюрнбергом (в отношении налогов на прибыль), актуальным остается другой вопрос: что представляют собой отложенные налоги (как результат применения процедуры межпериодного распределения налогов на прибыль) через призму концепции оценки по справедливой стоимости, теорий фирмы и собственности? Прежде чем раскрыть этот аспект, крайне важно проследить развитие процедуры распределения налогов на прибыль в 1940–1960-е гг., когда:

- были сформированы различные точки зрения касательно процедуры распределения налогов на прибыль;
- начались дискуссии по поводу приемлемости рыночных оценок²;
- произошло изменение «базы распределения» налогов на прибыль;
- а также к 1970 г. развитие нормативной теории бухгалтерского учета было приостановлено³.

Поэтому далее будет сделана попытка обобщить ключевые моменты указанного периода, согласовать их с процедурой «распределения» налогов на прибыль, а после – соотнести с концепцией оценки по справедливой стоимости.

¹ Здесь логика состоит в следующем: раз налоги на прибыль представляют собой «расходы» и отражаются в составе прибылей и убытков, то и государственная помощь должна учитываться там же (и квалифицироваться «доходами»).

² В 1960-е гг. активно обсуждались такие атрибуты бухгалтерской оценки, как справедливость, объективность и др., а также предпринимались попытки построить нормативный фундамент такой процедуры, как «измерение» (measuring), что в своей совокупности легло в концепцию оценки по справедливой стоимости.

³ С исторической точки зрения это крайне важное обстоятельство. Как отмечено в настоящей работе, научный фундамент нынешних FASB ASC 740 и IAS 12 мало того, что не пересматривался, он опирается на положения 1940–1960-х гг.

1940–1960-е гг. – развитие процедуры распределения налога на прибыль

Концептуально ARB No. 23 стал регламентировать следующие процедуры распределения налога на прибыль:

- внутрипериодное распределение (intraperiod tax allocation);
- межпериодное распределение (interperiod tax allocation).

При внутрипериодном распределении налог на прибыль не переносится на будущее. Задача состоит в том, чтобы правильно учесть расходы, связанные с резервом (или выгодами) по налогу на прибыль, между различными компонентами совокупного дохода и акционерного капитала. В ARB No. 23 рассмотрены следующие ситуации, когда операции, существенно влияющие на текущий налог на прибыль, отражаются на:

- a) счета излишков (surplus accounts);
- b) счета отложенных платежей (deferred-charge accounts) и резервных счетах (reserve accounts).

Фрэнк Рейберн подчеркивает, что в 1930–1940-е гг. «общепринятой практикой бухгалтерского учета было отнесение убытков и прибылей на счет нераспределенной прибыли или в отчет о прибылях и убытках. Еще одной распространенной практикой было создание резерва по налогу на прибыль, равного обязательствам по налогу на прибыль» [1, р. 91]. В соответствии с ARB No. 23, если в бухгалтерском учете были признаны прибыли или убытки на счетах излишков, которые приводят к изменению налога на прибыль, то соответствующий налоговый эффект должен быть раскрыт в отчете о прибылях и убытках. Комитетом рассмотрены следующие две ситуации:

- 1) кредитование счета излишков приводит к увеличению налога на прибыль (Credits to Surplus);
- 2) дебетование счета излишков приводит к уменьшению налога на прибыль (Charges to Surplus).

В ситуации «Credits to Surplus», когда счет излишков кредитруется (например, прибыль признана через счет излишков, а в системе налогового учета – через увеличение налогооблагаемой прибыли), «резерв по налогу на прибыль отражается в отчете о прибылях и убытках в полном объеме, а его часть, отнесенная на излишки, либо вычитается из суммы налога, либо показывается как отдельная кредитовая статья» (подраздел «Credits to Surplus» ARB No. 23).

Исходя из этой формулировки трудно понять, какой методической подход Комитет регламентирует применять для «распределения» налога. В примере, представленном в ARB No. 23, для первого случая просто указано, что сумма резерва, равная 1,000,000 долл., снижается на налоговый эффект, признанный в составе излишков на сумму 200,000 долл., в связи с чем разница между ними составила 800,000 долл. Скорее всего подразумеваются следующие бухгалтерские записи:

- 1) сумма резерва по налогу на прибыль регистрируется в полном объеме (сумма налога на прибыль к уплате):

Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ)

Кредит «Обязательство по налогу на прибыль» (ОФП) – 1,000,000 долл.;

2) и далее резерв по налогу на прибыль уменьшается на сумму эффекта от налога на прибыль к уплате:

Дебет «Нераспределенная чистая прибыль» (surplus) (ОФП)

Кредит «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ) – 200,000 долл.

Такой подход соответствует позиции Комитета: «Если статья, приводящая к существенному увеличению налога на прибыль, относится на счет излишков, то часть текущего резерва по налогу на прибыль, приходящаяся на такую статью, должна быть соответственно отнесена на счет излишков в соответствии с принципом распределения» (ARB No. 23). Как видно, акцент ставится на «части текущего резерва по налогу на прибыль», в связи с чем Ф. Рейберн называет эту ситуацию примером «внутрипериодного распределения» (intraperiod tax allocation) [1, p. 91], поскольку фактически переноса налога на будущее не происходит.

В ситуации «Charges to Surplus» дебетование счета излишков приводит к уменьшению налога на прибыль к уплате. В качестве примера Комитет рассматривает ситуацию с конфискацией недвижимости, где в бухгалтерском учете убытки списываются на счет излишков, а в налоговом – в качестве компенсации на снижение налогов. В связи с этим предлагаются два способа раскрыть соответствующий налоговый эффект (ARB No. 23):

(а) текущий резерв по налогу на прибыль может быть показан так, как если бы данная статья не подлежала вычету (указывается общая сумма налога, предполагаемая к уплате за год), или

(б) может быть включен расход по части такой статьи, равный сумме снижения налога в результате этого.

В случае (а) Комитет предлагает регистрировать резерв по налогу на прибыль следующим образом:

Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ)

Кредит «Обязательство по налогу на прибыль» (ОФП) – 1,000,000 долл.

И далее скорректировать его на эффект снижения текущего налога на прибыль:

Дебет «Обязательство по налогу на прибыль» (ОФП)

Кредит «Нераспределенная чистая прибыль» (surplus) (ОФП) – 200,000 долл.

В случае (б) резерв по налогу на прибыль регистрируется на сумму текущих налоговых обязательств:

Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ)

Кредит «Обязательство по налогу на прибыль» (ОФП) – 800,000 долл.

И далее уже сам «резерв по налогу на прибыль» корректируется на налоговый эффект:

Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ)

Кредит «Нераспределенная чистая прибыль» (surplus) (ОФП) – 200,000 долл.

Ф. Рейберн, Г. Блэк, С.М. Шульц и Р.Т. Джонсон, к сожалению, не рассматривают бухгалтерские записи в отношении распределения налога на прибыль, когда эффект возникает из-за статей, включаемых на счет излишков.

Наиболее значимым с концептуальной точки зрения оказался учет налогового эффекта, возникающего в результате амортизации оборонных объектов. Комитет по процедурам бухгалтерского учета, во-первых, квалифицировал их «отложенными разницами» (deferred charges, или отсроченные налоговые платежи), а во-вторых, разрешил использовать «частичное распределение» (partial allocation): «...ни распределение, ни раскрытие информации не требуется в случае расхождений между налоговой декларацией и отчетом о прибылях и убытках, если существует предположение, что они будут регулярно повторяться в течение сравнительно длительного периода времени» (последний абзац подраздела «Deferred-Charge and Reserve Accounts» ARB No. 23). При этом *отсутствовала* теоретическая аргументация, почему «отложенная разница» не должна регистрироваться при «частичном распределении».

Комитет в подразделе «Deferred-Charge and Reserve Accounts» ARB No. 23 придерживается идеи, что если принцип «распределения» не будет использоваться, то чистая прибыль компании будет «искусственно завышена в первый год и искусственно уменьшена в последующие годы».

Ранее, когда рассматривались отдельные особенности процедуры «внутрипериодного распределения», речь шла об учете налогов на прибыль в рамках одного отчетного периода. При межпериодном распределении цель состоит в «перенесении» налога на прибыль на будущие периоды, чтобы «нормализовать» чистую прибыль организации во времени [2, p. 115].

Для достижения этой цели Комитет предложил три способа учета отложенного налога:

- 1) отложенный метод (deferred method);
- 2) метод обязательств (liability method).
- 3) метод чистого налогообложения (net-of-tax method).

При отложенном методе расхождение между отчетом о прибылях и убытках и налоговой декларацией учитывается с помощью счета «Deferred Charged» (на практике часто использовался счет «Deferred Credits»). Так, в случае, когда амортизация в целях налогообложения превышает суммы, признанные в бухгалтерском учете, то отложенный налог учитывается следующим образом:

Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ)

Кредит «Отложенные кредиты» (Deferred Credits или Deferred Charged) (ОФП).

Здесь за счет увеличения расходов по налогу на прибыль признается налоговый эффект из-за различий в амортизации, поскольку предполагается, что в будущих периодах соответствующий эффект будет восстановлен (реверсирован). Данная ситуация четко описана во многих бухгалтерских

учебниках и статьях. Однако необходимо выделить некоторые существенные моменты.

В действительности Комитет по процедурам бухгалтерского учета предложил всего два методических подхода для учета отложенных налогов:

1) метод за вычетом налогов, *net-of-tax method* (когда налоговый эффект включается в состав амортизируемой стоимости актива);

2) включение налогового эффекта на специальный «резервный» счет.

Второй методический подход представлен выше, где налоговый эффект учитывается в составе специального «резервного» счета, суммы на котором впоследствии реверсируются по мере восстановления налогового эффекта, когда бухгалтерская амортизация превысит соответствующие суммы в целях налогообложения. В связи с чем будет сделана обратная запись.

Для *net-of-tax* метода предлагается совсем иной методический подход. Сумма налогового эффекта учитывается в качестве дополнительной амортизации:

Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ)

Кредит «Амортизация объектов основных средств» (ОФП).

Здесь налоговый эффект влияет непосредственно на балансовую стоимость амортизируемого актива. Г. Блэк подчеркнул, что при таком способе [2, р. 53]:

1) искажается оценка актива, поскольку налоговый эффект рассеивается по всему отчету о прибылях и убытках и бухгалтерскому балансу (в случае с основными средствами налоговый эффект фиксируется в амортизируемой стоимости основных средств; в ранее рассмотренном примере с неамортизированным дисконтом по облигациям налоговый эффект при *net-of-tax* методе также уменьшает балансовую стоимость неамортизированного дисконта);

2) отложенный налог не раскрывается в балансе, в связи с чем трудно оценить налоговый статус компании;

3) затрагивается процедура амортизации.

Причем метод чистого налогообложения в целом не оказался популярным среди американских компаний, в связи с чем Г. Блэк указал на его теоретическую, а не практическую направленность [2, р. 113].

Важно понимать, что отложенный метод (*deferred method*) и метод обязательств (*liability method*) отражают в том числе особенности измерения налогового эффекта с точки зрения его оценки по действующей на момент признания ставке или ставке, по которой налоговый эффект будет восстановлен в будущем [3, р. 84]. Иначе говоря, ARB No. 23 предложил два методических подхода к учету отложенных налогов и два способа их измерения¹.

При этом с теоретической точки зрения верно говорить о «концепциях» учета отложенных налогов, как это делает Г. Блэк. В течение 1940–1960-х гг. в

¹ Акцент на этом ставится потому, что многие исследователи, а также бухгалтеры и аудиторы крайне часто путают методику учета на бухгалтерских счетах и метод оценки.

научных журналах обсуждалась «природа» отложенных налогов и чем они являются с бухгалтерской точки зрения. Очевидно, что на момент разработки ARB No. 23 в 1944 г. многие положения оставались нераскрытыми и противоречивыми. Причем если посмотреть на обзор С.М. Шульца и Р.Т. Джонсона, то научные предложения стали появляться в статьях в 1950-е гг.

Поэтому далее важно проанализировать теоретические положения следующих концепций учета отложенных налогов, а именно¹:

- 1) отложенная концепция (deferred concept);
- 2) концепция чистого налогообложения (net-of-tax concept);
- 3) концепция обязательств, ответственности (liability concept), нередко ее называют концепцией «активов-обязательств» (assets-liability concept);
- 4) отдельно можно выделить «сквозной метод» (flow-throw method) или «no allocation» (если опираться на С.М. Шульца и Р.Т. Джонсона [3]), когда налог на прибыль признается только в текущем отчетном периоде и не распределяется на будущее.

Прежде чем раскрыть идею указанных концепций, крайне важно увидеть, как ученые 1950-х гг. воспринимали отложенные налоги².

Так, ключевой вопрос состоит не только в том, являются ли налоги на прибыль расходом, но и в том, что собой представляет остаток по кредиту (дебиту) счета отложенных налогов.

В рамках концепции обязательств, очевидно, отложенные налоги квалифицируются строго бухгалтерскими обязательствами (или активами, в зависимости от вида разницы, возникающей между бухгалтерским и налоговым учетом).

Дж.Э. Сэндс приходит к этому выводу следующим путем: «Если отложенные налоги не представляют собой выручку или уменьшение расходов, ни часть собственного капитала, ни резерв на оценку активов, то в процессе исключения следует сделать вывод, что они представляют собой обязательство» [10, р. 588]. При этом Дж.Э. Сэндс согласен с тем, что отложенные налоги не обладают строго юридической характеристикой, поскольку у организации не возникает никакой ответственности перед государством [10, р. 588]. В свою очередь отложенные налоги способны охарактеризовать экономическое положение компании, поскольку соответствующие суммы придется уплатить в будущем. В отношении «дебетового сальдо» по отложенным налогам Дж.Э. Сэндс указывает, что если строго опираться на принцип консерватизма, то признавать актив нельзя [10, р. 590], но «существует не меньше причин, по которым предоплата налогов должна учитываться в качестве актива иначе, чем, например, предоплата расходов на исследования и разработки» [10, р. 590].

¹ Здесь не выделяются сквозное, частичное и комплексное распределение, поскольку данная процедура направлена на учет налоговых эффектов в конкретном объеме и не объясняет природу отложенных налогов.

² Это важно в связи с тем, что в 1966 г. Гомер Блэк закончит свою работу [2], которая станет фундаментом для ARB 11 «Accounting for income taxes» от 1967 г.

Морис Муниц считает, что даже если долги предприятия никогда не будут погашены, это не является аргументом в пользу их исключения из финансовой отчетности [5, р. 181]. Здесь М. Муниц ссылается на позицию Комитета по процедурам бухгалтерского учета в отношении частичного распределения налогов на прибыль, где ARB No. 23 разрешает не признавать отложенных налогов, если расхождения между налоговой декларацией и отчетом о прибылях и убытках повторяются значительный период времени. Несмотря на это, М. Муниц придерживается следующей точки зрения [5, р. 183]:

1) кредитовый остаток представляет собой отсрочку по налогу на прибыль, которая квалифицируется обязательством;

2) дебетовый остаток представляет собой предоплату по налогу на прибыль, которая квалифицируется активом.

Уиллард Дж. Грэм (Willard J. Graham) считает, что «кредитовое сальдо» по отложенным налогам – это те обязательства, которые организация ожидает выплатить в будущем [11, р. 15]. При этом они квалифицируются не как отсрочка уплаты налогового обязательства, а как «перенос на будущие периоды зачета расходов по налогу на прибыль» [11, р. 23]. Позиция У.Дж. Грэма состоит в том, что с помощью «отсрочки» (deferment) организация согласует бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль с целью «надлежащего сопоставления расходов и доходов» [11, р. 23], чтобы внешние пользователи могли адекватно прогнозировать будущую доходность [11, р. 23]. Следовательно, с точки зрения отложенной концепции (deferred concept) отложенный налог – это не обязательство или актив, а инструмент, с помощью которого согласуется бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль. В связи с этим необходимо применять ту налоговую ставку, которая действовала на момент возникновения расхождений.

Томас М. Хилл (Thomas M. Hill) отвергает концепцию «распределения» налогов в целом, оперируя тем, что у организации нет никакой юридической ответственности перед государством [12, р. 359], а соответствующую информацию можно всегда показать в приложениях к отчетности «на отдельном вспомогательном графике» [12, р. 361].

Сидни Дэвидсон поступает иначе, в работе [13] он моделирует ситуацию, в соответствии с которой организация, которая сохраняет свою инвестиционную налоговую политику, бесконечно долго «откладывает» уплату отложенного налога. Это позволило автору прийти к выводу, что только «умирающая фирма со снижающимися инвестициями в основные средства, вероятно, столкнется с существенным отложенным налоговым обязательством и только в том случае, если ее последние годы являются прибыльными» [13, р. 175]. Здесь С. Дэвидсон также выступает против процедуры «распределения». В качестве аргумента он критикует М. Муница следующим образом: «Если бы было возможно выпускать облигации на бессрочной основе по нулевой процентной ставке, существовало бы обязательство?» [13, р. 177]. С. Дэвидсон рассматривает подходящий налог в качестве распределения чистой прибыли, выступая против того, чтобы квалифицировать налоги расходами [13, р. 177].

Существует и пятая точка зрения (концепция), которая рассматривалась в том числе Советом по принципам бухгалтерского учета (АРВ) при разработке методических подходов к учету инвестиционного налогового кредита, но в целом была отвергнута – это восприятие отложенных налогов подарком от государства, в связи с чем они квалифицировались в качестве «вклада в капитал».

Сторонниками этой позиции были, в частности, Роберт К. Джедике и Карл Л. Нельсон. Они выступили в защиту межпериодного распределения налога на прибыль, возразив аргументу С. Дэвидсона (касательно того, что статичная и быстрорастущая фирма бесконечно долго будет откладывать уплату налога на прибыль, в связи с чем обязательства отсутствуют) [14]. Р.К. Джедике и К.Л. Нельсон считают, что пример, описанный С. Дэвидсоном, позволяет квалифицировать постоянное снижение платежей по налогу на прибыль в качестве «подарка» [14, р. 278], который обеспечивает поступление денежных средств в организацию. Их аргумент состоит в том, что бесконечная отсрочка налогов имеет беспроцентный характер, в связи с чем государству ничего не нужно возвращать и выплачивать [14, р. 279]. Р.К. Джедике и К.Л. Нельсон рассматривают два подхода к решению сложившихся противоречий в квалификации «кредитового» остатка [14, р. 279–281]:

1) расширить концепцию обязательств, включив в нее отложенные налоги;

2) включить отложенные налоги в состав капитала.

В первом случае Р.К. Джедике и К.Л. Нельсон предлагают включать отложенные налоги в раздел «обязательств», но в качестве таких статей, как «бессрочные обязательства» или «займы с неопределенным или бесконечным сроком действия» [14, р. 281], а во втором случае – в раздел «капитал» как «заем от правительства» или «субсидии от правительства» [14, р. 281]. Такая процедура, по их мнению, позволит надлежаще различить «капитал» и «прибыль» (income).

Пол Р. Граул и Кеннет В. Лемке в своей работе [15] согласились с тем, что налоговый эффект, возникающий из-за ускоренной амортизации в целях налогообложения прибыли, представляет собой «инвестицию правительства в акционерный капитал корпорации», которая соответствующим образом должна оцениваться в ее балансе [15, р. 15]. Однако они выступили против того, что такая «помощь» является «подарком» и имеет «беспроцентный» характер [15, р. 23–24], раскритиковав Р.К. Джедике и К.Л. Нельсона за отсутствие каких-либо аргументов в пользу таких предложений. При этом П.Р. Граул и К.В. Лемке разделяют налоговые эффекты на [15, р. 31]:

1) обусловленные программой стимулирования;

2) обусловленные налогово-административной политикой.

В первом случае отложенный налог отражается в качестве «государственных инвестиций в акционерный капитал», а во втором в соответствии с концепцией ответственности (liability concept) – в качестве «активов» или «обязательств» [15, р. 31].

В более обобщенном виде приверженность авторов различным методам «распределения» представлена в обзоре С.М. Шульца и Р.Т. Джонсона [3]. Однако недостаток отмеченной работы в том, что авторы чересчур коротко описывают «сущность» концепций¹ и не дают критической оценки.

Далее следует обобщить ключевые положения концепций распределения.

1. Flow-throw method, или no allocation. «Отсутствие распределения», при котором налог на прибыль учитывается только в рамках одного периода (внутрипериодное распределение), в настоящее время называется «сквозным методом» (flow-throw method). Сторонники данного метода (или концепции) опираются на следующие теоретические² аргументы:

- отложенный налог не может быть квалифицирован ни активом, ни обязательством, поскольку не обладает юридическими характеристиками;

- налоги на прибыль не квалифицируются расходом, в связи с чем чистая прибыль компании не искажается, а значит, процедуру распределения применять не нужно;

- и напротив, применение процедуры распределения может исказить чистую прибыль и капитал компании;

- из-за повторяющихся инвестиций в фирму отложенный налог может бесконечно долго откладываться, в связи с чем никогда не будет погашен, поэтому обязательства не должны признаваться вовсе.

Важно подчеркнуть, что аргумент, касающийся «повторяющихся инвестиций» в фирму, в том числе используется для поддержки метода «частичного распределения» (partial allocation). Данную процедуру имеет смысл рассмотреть в отдельной работе. Но, как видно из исследований С. Дэвидсона [13], У. Дж. Грэма [11], а также исходя из позиции Комитета по процедурам бухгалтерского учета в части ARB No. 23 (1944 г.), ARB No. 43 «Restatement and revision of Accounting research bulletins» (Глава 10 «Taxes») (1953 г.), ARB No. 44 «Declining-balance Depreciation» (1954 г.), отмеченный аргумент оказался крайне спорным по ряду причин:

1) Р.К. Джек и К.Л. Нельсон в работе [14] использовали пример С. Дэвидсона в пользу своей позиции, когда за счет «повторяющихся инвестиций» отложенный налог квалифицируется «подарком» (субсидией от государства);

2) как подчеркивает У.Дж. Грэм, а за ним эту же точку зрения повторяет Г. Блэк, в ситуации с «повторяющимися инвестициями» можно в том числе воспользоваться методом net-of-tax (чистого налогообложения) и включить сумму налогового эффекта в амортизируемую стоимость актива «в знак признания потери права на вычет будущих доходов...» [11, p. 22];

¹ Прямо не выделяя их, только Г. Блэк в работе [2] строго определил концепции распределения.

² Иногда в качестве аргумента в пользу применения сквозного (flow-throw) метода указывается дороговизна реализации процедуры учета отложенных налогов на практике [16, p. 21].

3) в ARB No. 23 в разделе «Deferred-Charge and Reserve Accounts» и в п. 1 главы 10 «Taxes» Секции «В» ARB No. 43 просто указывается, что требования положений могут не применяться в случае «повторяющихся инвестиций» без какой-либо теоретической аргументации;

4) ARB No. 44 дополнил, что в случае «повторяющихся инвестиций» «вместо зачисления на счет отложенного налога целесообразно признать соответствующий налоговый эффект в виде дополнительной амортизации или износа, применяемых к таким активам, в знак признания потери возможности вычета в будущем для целей налогообложения прибыли» (п. 5 ARB No. 44), с чем потом и согласились многие исследователи, в том числе У.Дж. Грэм [11, р. 22], Г. Блэк [2, р. 33], У. Пауэлл (Weldon Powell) [3, р. 90] (со ссылкой на [17, р. 27]) и др., – позиция состояла в следующем: «справедливая стоимость актива, стоимость которого не облагается налогом, меньше справедливой стоимости аналогичного актива, стоимость которого облагается налогом» [2, р. 33], но здесь в целом идет речь о методе net-of-tax (чистого налогообложения), в связи с чем получается, что аргумент «повторяющихся инвестиций» применяется и в поддержку net-of-tax метода, и против распределения налогов на прибыль вовсе, а также в пользу «частичного распределения»;

5) А.В. Бейлис в своей работе [18] утверждает, что «вывод о том, что будущие налоговые обязательства, возникающие в результате применения амортизационных отчислений до их признания в финансовой отчетности, никогда не должны быть погашены, является как ошибочным, так и опасным» [18, р. 168–169], поскольку в целом приводит к искажению чистой прибыли и не позволяет учесть «отложенные налоговые обязательства» [18].

Аналогичная ситуация складывается с другими «аргументами» против «распределения». Так, Г. Блэк согласился с тем, что отложенные налоги не обладают «юридическими» характеристиками [2, р. 45–46], но он подчеркнул следующее: «... столь же очевидно, что бухгалтерский учет не привязан к узкой правовой концепции требования кредитора. Соблюдение строгого юридического подхода к обязательствам серьезно затруднило бы справедливое представление результатов деятельности и финансового положения» [2, р. 45–46]. Иначе говоря, позиция Г. Блэка опирается на то, что если с точки зрения теории бухгалтерского учета можно выделить нематериальные активы, резервы, обязательства по арендованному имуществу и т.д., то и для учета отложенных налогов не составит проблем «выйти за рамки юридических требований» [2, р. 46] и при учете отложенных налогов. Следовательно, аргумент, опирающийся на «исключительность» юридического характера отложенных налогов, автоматически рушится, ведь в ином случае бухгалтеры должны аналогичным образом отказаться от учета ранее перечисленных объектов бухгалтерского наблюдения.

Аргумент, который опирается на квалификацию налогов на прибыль «расходами» или «распределением», также противоречит самому себе. Это прекрасно видно в работах Р. Чемберса [8], А.Д. Бартона [9], которые,

напротив, считают, что межпериодное распределение налога на прибыль искажает собственный капитал организации во времени и ущемляет интересы акционеров [8, p. 122]. А как уже подчеркивалось ранее, поскольку нет теоретического обоснования, почему налоги на прибыль должны квалифицироваться расходами, то действительно может возникнуть и другой вопрос: а не искажают ли отложенные налоги чистую прибыль?, – чем и оперируют Р. Чемберс и А.Д. Бартон для обоснования своих позиций.

Таким образом, с теоретической точки зрения нет никаких прочных аргументов в пользу того, чтобы как минимум отказаться от межпериодного распределения.

2. *Концепция обязательств, или ответственности (liability concept, или asset-liability concept)*. Сторонники данной концепции считают, что отложенные налоги могут быть квалифицированы в качестве актива или обязательства (в зависимости от кредитового или дебетового остатка по счету «deferred credits»). Для оценки (измерения налогового эффекта) применяется ставка, которая будет действовать на момент погашения отложенного налога. Это значит, если налоговая ставка в будущих периодах изменится, то балансовый остаток отложенных налогов необходимо скорректировать. В качестве аргументов в пользу данной концепции выступают следующие:

- отложенные налоги обладают «экономическим» характером, что позволяет справедливо (достоверно; от англ. fair) раскрыть финансовое положение компании, в связи с чем следует их квалифицировать обязательствами или активами [2, p. 45];

- отложенные налоги являются обязательствами в виде исключения, поскольку «не представляют собой выручку или уменьшение расходов, ни часть собственного капитала, ни резерв на оценку активов...» [10, p. 588];

- отложенное налоговое обязательство «представляет собой не то, за что фирма несет ответственность, а то, за что фирма ожидает нести ответственность в будущем» [12, p. 358], и в данном случае не имеет значения, что юридически закрепленных между фирмой и государством отношений нет, здесь имеет значение то, что «отложенный налог соответствует критерию *предполагаемого* (курсив мой. – А.А.) обязательства, поскольку ожидается, что будущие платежи будут возникать в результате текущих и прошлых сделок» [2, p. 45–46].

Указанные аргументы также имеют крайне слабую теоретическую основу и в целом опираются на то, что если отложенный налог – не обязательство, то бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках недостоверно раскрывают финансовое положение организации.

Г. Блэк подчеркивает простоту использования метода обязательств и их восприятия (в рамках соответствующей концепции), однако «самое большое препятствие перед методом ответственности заключается в том, что он непопулярен. Бизнесмены и бухгалтеры, похоже, испытывают врожденную неприязнь к оценочным обязательствам, особенно если они определены как “будущие налоги”» [2, p. 47].

Важно остановиться на последнем утверждении по нескольким причинам.

Во-первых, бухгалтеры на практике¹ воспринимали отложенные налоги «предполагаемым обязательством» (estimated liabilities, или, грубо говоря, условным), которые в соответствии с концепцией обязательств необходимо также «оценить»: определить, какая ставка по налогу на прибыль будет применяться в будущих периодах². В США в период 1930–1960-е гг. ставка по налогу на прибыль существенно менялась. Если в 1939–1945 гг. ставка выросла с 19 до 38%, то в 1962 г. она уже была 52% и далее снижалась³. Следовательно, бухгалтер должен был «прогнозировать» эти ставки и проводить переоценку балансового остатка в случае применения метода обязательств.

Во-вторых, как считает Г. Блэк, у бухгалтеров метод ответственности вызывал беспокойство, поскольку он приводил к более внушительным суммам по «предполагаемым» налогам [2, р. 47]. В связи с чем последнее объясняет, почему критики концепции ответственности (liability concept) «искали другие интерпретации налоговых последствий разницы во времени» [2, р. 47].

Таким образом, в рамках данной концепции складывается аналогичная ситуация, когда отсутствуют прочные теоретические аргументы в пользу того, почему отложенные налоги должны квалифицироваться обязательствами.

3. Концепция за вычетом налогов (*net-of-tax concept*). С методической точки зрения метод за вычетом налогов позволяет зафиксировать (включить) налоговый эффект в состав амортизируемой стоимости актива. Как отмечалось ранее, аналогичный подход использовался для учета эффекта, возникающего в результате списания неамортизируемого дисконта по досрочно погашенным облигациям (в рамках ARB No. 2). Здесь происходит корректировка балансового остатка счета, с которым связан налоговый эффект. Ведущая точка зрения заключается в том, что «списание актива для целей налогообложения изменяет его стоимость» [19, р. 63]. Как указывает Дэвид Дрейк (David F. Drake), налоги на прибыль обладают свойством, «определяющим характер амортизации» [20, р. 684], и что «проблема распределения налогов на прибыль между периодами возникает из-за фундаментального непонимания амортизации» [20, р. 684]. Если вернуться к словам Г. Блэка (цитировавшего У. Пауэлла) [2, р. 33], то представители концепции за вычетом налогов опираются на следующий аргумент: рынок

¹ Как это указывает Гомер Блэк, поскольку его работа [2] была направлена на обобщение в том числе практики бухгалтерского учета в части межпериодного распределения налогов на прибыль.

² Причем в американской практике акцент ставится на «ожидаемой» ставке (напр., п. 740-10-10-3 FASB ASC 740 «Income Taxes»), в других современных стандартах (п. 47 IAS 12 «Income Taxes», п. 29.5 «The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland») подход более строгий: необходимо применять официально объявленную налоговую ставку.

³ Historical U.S. Federal Corporate Income Tax Rates & Brackets, 1909-2020 // Tax Foundation. URL: <https://taxfoundation.org/data/all/federal/historical-corporate-tax-rates-brackets/> (дата обращения: 05.06.2024).

меньше оценивает те активы, стоимость которых не облагается налогом, и наоборот. Следовательно, актив должен оцениваться по «экономической»¹ оценке с точки зрения концепции сервисного потенциала (Service Potential Concept) [20]. Если говорить проще, когда налоговая база актива уменьшается (например, в результате ускоренной амортизации, применения различных вычетов и т.д.), то организация теряет возможность снизить налог на прибыль в будущем (поскольку уже это сделала в системе налогового учета). И именно эта информация должна быть зафиксирована в бухгалтерской оценке, которая показывает совокупный потенциал активов генерировать денежный поток с учетом всех вероятностных факторов [20, р. 678]; иначе «налоговые характеристики [активов и обязательств] ...являются факторами в процессе оценки» [22, р. 2].

Выделим аргументы, которые говорят в пользу применения концепции net-of-tax:

1) если не учитывать налоговые эффекты как фактор оценки актива, то его балансовая стоимость будет недостоверно отражать финансовое положение компании;

2) справедливая стоимость актива, не облагаемого налогом, ценится меньше, чем справедливая стоимость того же актива, которая облагается налогом, поскольку экономические субъекты при заключении сделок учитывают эту особенность;

3) включение налогового эффекта в состав амортизируемой стоимости актива позволяет правильно измерить ценность его использования [19, р. 62], поскольку организация, когда приобретает актив, «покупает будущие денежные потоки (возможность снизить налоги на прибыль – это положительный денежный поток) ...» [19, р. 62].

Таким образом, исходя из вышепредставленных аргументов, следует сделать вывод: метод за вычетом налогов на самом деле опирается на концепцию «сервисного потенциала»². По нашему мнению, из всех других концепций, в том числе отложенной (deferred concept, которая будет рассмотрена далее) net-of-tax имеет самую прочную теоретическую основу. Более того, отдельные положения net-of-tax концепции до сих пор применяются в современном FASB ASC 740 «Income Taxes»³. Несмотря на это, концепция не нашла существенной поддержки среди бухгалтерских регуляторов по следующим причинам:

¹ Первоначальная стоимость представляет собой сумму «дисконтированного денежного потока после налогообложения, которую, как ожидается, актив будет генерировать в течение оставшегося срока его полезного использования» [21] и налоговых эффектов.

² Которая найдет свое дальнейшее развитие в 1990-е и начале 2000-х гг. (в рамках теории учета налогов на прибыль), что более подробно имеет смысл рассмотреть в отдельном исследовании.

³ В части корректировки стоимости актива (обязательства) при их первоначальном признании, когда налоговая база отличается от бухгалтерской (см. п. 740-10-25-51 FASB ASC 740 и примеры в п. 740-10-55-170 FASB ASC 740).

1) как указывал Г. Блэк в [2, р. 113], метод net-of-tax не был популярным среди компаний и больше носил теоретический характер;

2) аргументы против net-of-tax метода (в части искажения оценки актива, затрагивания процедуры амортизации и рассеивания налогового эффекта по статьям бухгалтерского баланса [2, р. 53]) на самом деле никак не объясняют, почему метод нельзя применять.

Еще раз подчеркнем, концепция «сервисного потенциала» сталкивается с другой концепцией – оценкой по справедливой стоимости. Эта абсолютно два разных научных фундамента:

1) в концепции оценки по справедливой стоимости, упрощенно говоря, речь идет о рыночных оценках и себестоимости;

2) в концепции сервисного потенциала – о «ценности использования» (value in use) актива.

При этом если обратиться к работам Г. Блэка [2], Г. Бирмана [19], В. Рэби [22] и Д. Дрейка [20], то можно увидеть, что:

1) Д. Дрейк опирается на «экономическую» оценку в рамках концепции сервисного потенциала;

2) Г. Блэк, Г. Бирман и В. Рэби, напротив, говорят о корректировке «амортизируемой» стоимости актива, но в рамках оценки по себестоимости (и справедливой стоимости).

Поэтому когда Г. Блэк обобщает аргументы «против» концепции net-of-tax, фактически посыл состоит в том, что *инструментарий «сервисного потенциала» искажает оценку по себестоимости* (или рыночной стоимости, в зависимости от того, что меньше). В настоящее время в современных бухгалтерских стандартах «ценность использования» (или сервисный потенциал) актива выступает специфичной для организации оценкой (п. 53А МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»). Несмотря на это, последняя используется для расчета возмещаемой стоимости, которая является базой для учета убытков от обесценения активов. При этом академический вопрос в отношении выбора наиболее приемлемой оценки остается открытым и нерешенным.

4. *Отложенная концепция (deferred concept)*. Данная концепция специально поставлена в конец списка по следующим причинам. Во-первых, именно ее в конечном итоге выбрал Совет по принципам бухгалтерского учета (АРВ) в качестве приемлемой при разработке АРВ 11 «Accounting for Income Taxes» (п. 12(b), п. 19 АРВ 11). Во-вторых, если обратиться к разделам «Discussion» АРВ 11 в зависимости от конкретной главы стандарта, то можно увидеть, что фактически *аргументы разработчиков крайне расплывчатые и никак не поясняют адекватность выбора отложенной концепции*. Другими словами, идет постулирование того, как применять метод отсрочки (deferred method), а почему другие концепции неприемлемы – ответ отсутствует. И самое интересное, в п. 18 АРВ 11 идет отсылка на исследование Г. Блэка, в котором раскрывается «природа временных различий (timing differences. – А.А.)...», и что «ниже приводится краткое описание каждого ме-

тогда». Есть все основания полагать, что разработчики APB 11 прекрасно понимали, что в середине 1960-х гг. отсутствовал крепкий теоретический фундамент для учета налоговых эффектов. Последнее в том числе подтверждается словами директора по бухгалтерским исследованиям AICPA Рита Стори, который сразу выразил надежду на то, что «фундаментальные вопросы будут изучены другими» [2, р. vii]. Но если обратиться к исследованию Г. Блэка, то остальные три концепции («no allocation», «net-of-tax», «liability») или не применялись на практике, или навлекали критику из-за отсутствия сильного теоретического фундамента. Отсюда следует, что в руках APB оставалась только одна концепция, которая с *«политической» точки зрения является самой приемлемой для практики – отложенная концепция*. Более того, Элдон Хэндриксен (Eldon S. Hendriksen) и Майкл ван Бреда (Michael F. van Breda) подчеркивают, что если исходить из определений активов (обязательств) и доходов (расходов), данных в Заявлении (Statement) APB No. 4 «Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises» от 1970 г., то можно увидеть приверженность подходу «расходы/доходы»¹ (динамическая бухгалтерская идеология с акцентом на отчет о прибылях и убытках, т.е. на периодическом измерении бухгалтерской прибыли для ее последующего извлечения).

При этом если вернуться к более раннему изложению бухгалтерских терминов, раскрытых в 1953 г. в Бюллетене учетной терминологии (Accounting Terminology Bulletins, ATB) No. 1 «Review and Résumé», то и в нем в определенной степени делается акцент на подходе «расходы/доходы»:

«Важно, чтобы бухгалтеры при любом обсуждении доходов уделяли особое внимание их составному характеру как результату положительных (кредитных) и отрицательных (дебетовых) элементов. Отчет о прибылях и убытках может быть информативным только в том случае, если он раскрывает те из этих положительных и отрицательных элементов, которые являются существенными» (п. 31 ATB No. 1).

Несмотря на то, что ATB No. 1, как это в том числе подчеркивают Э. Хэндриксен и М. ван Бреда², определяет активы в качестве дебетового остатка по бухгалтерским счетам, а пассивы (кредиторскую задолженность) – кредитовым остатком, п. 31 ATB No. 1 указывает, что доходы (income) есть взаимодействие «кредитовых» и «дебетовых» элементов.

В настоящей работе не преследуется цель объяснить сущность доходов (расходов) и особенности динамической бухгалтерской идеологии. Ключевой посыл состоит в том, что в период 1950–1960-х гг. в США главенствовал подход «расходы/доходы». *А так как в основе отложенной концепции (deferred concept) лежит ориентация на измерение бухгалтерской прибыли (согласование расходов и доходов), то также неудивительно, почему APB выбрал учитывать налоговые эффекты методом отсрочки.*

¹ Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 2000. С. 285–286.

² Там же. С. 287.

В 1973 г. будет создан FASB (Совет по стандартам финансовой отчетности), который в декабре 1985 г. выпустит SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts) No. 6 «Elements of Financial Statements», где учетная идеология изменится с подхода «расходы/доходы» (динамическая идеология) в пользу подхода «активы/обязательства» (статическая идеология с ориентацией на бухгалтерский баланс). Более подробно восприятие отложенных налогов в рамках нового подхода будет рассмотрено во второй части настоящего исследования. Но самое важное состоит в следующем: когда FASB в 1992 г. выпустит новый стандарт SFAS No. 109 «Accounting for Income Taxes»¹ для учета налогов на прибыль, в основе которого лежит концепция обязательств (liability concept), фактически *никаких революционных изменений не произойдет*. Это связано с тем, что теоретический фундамент концепции обязательств не изменится: то, что уже было разработано в 1950–1960-е гг., перейдет сначала в SFAS No. 109, а затем в FASB ASC 740.

Далее выделим аргументы, которые выдвигаются в пользу отложенной концепции:

1) метод отсрочки позволяет надлежащим образом сопоставить расходы с доходами, а также распределить расходы по налогу на прибыль между периодами в соответствии с отчетной чистой прибылью, а не налогооблагаемым доходом; в ином случае будущая доходность искажается [11, р. 15–16];

2) отложенный налог не является ни обязательством, ни частью собственного капитала [2, р. 30], это инструмент, с помощью которого можно добиться «соответствия расходов по налогу на прибыль с элементами текущего дохода, вызывающими налогообложение и снижающими налоги, за счет ряда отсрочек и амортизации предыдущих налоговых добавлений и сокращений» [2, р. 29].

Ключевой аргумент в пользу концепции отсрочки состоит в том, что за счет механизма межпериодного распределения бухгалтер сначала признает эффект снижения (увеличения) налоговых платежей и далее переносит его на будущий период, в котором этот эффект будет восстановлен [2, р. 110–111]. Ввиду того, что налоговый эффект привязан ко «времени», различия между оценками показателей бухгалтерского и налогового учета были именованы «временными» (или срочными, от англ. timing differences; временные, срочные различия). Здесь отложенные налоги воспринимаются иначе, нежели в концепциях обязательств (liability concept) или чистого налогообложения (net-of-tax concept). Как подчеркивает Г. Блэк, в отложенной концепции «налоговые платежи просто откладываются; экономии нет, и любое сокращение является временным (temporary. – *Прим. перев.*)» [2, р. 52]. Здесь Г. Блэк употребляет слово «temporary» в том смысле, что временные

¹ В данном случае SFAS No. 96 (от 1987 г.) во внимание не принимается, поскольку он не был официально выпущен, а в конечном итоге для учета налогов на прибыль был утвержден SFAS No. 109. Частично особенности учета налогов на прибыль в соответствии с SFAS No. 96 раскрыты Э.С. Хендриксоном и М.Ф. ван Бреда, а также в работе С.М. Шульца и Р.Т. Джонсона [3, р. 99–103].

различия (timing differences) будут сведены к нулю. Другими словами, учет отложенных налогов в одном периоде неизбежно приведет к тому, что соответствующий эффект будет восстановлен в будущем.

Интересно отметить, что Г. Блэк критично высказывался в отношении отложенной концепции, указав на то, что у нее:

- 1) слабый терминологический аппарат [2, p. 47];
- 2) метод учета налоговых эффектов работает тогда, когда налоговые ставки не изменяются (поскольку будущие налоговые ставки не учитываются в рамках отложенной концепции) [2, p. 54];
- 3) фактическая уплата налога не имеет значения, поскольку предполагается, что «период временной разницы и период ее аннулирования по существу не связаны» [2, p. 50];
- 4) если принять за данность тот факт, что отложенные налоги не являются обязательствами, не имеют связи с будущим (этот аспект игнорируется, как отмечалось ранее, будущие ставки во внимание не принимаются), то открытым остается вопрос, «зачем вообще откладывать» [2, p. 50].

Отложенная концепция рушится по следующим причинам [2, p. 50]:

- 1) если отложенные налоги – это не обязательства, то следует вывод, что они «аномалия в балансе» [2, p. 50];
- 2) изменение налоговых ставок приводит к тому, что балансового остатка на счете «deferred credits» может не хватить¹, чтобы восстановить налоговый эффект в будущем периоде, а значит, необходимо или переоценить (скорректировать) отложенный налог, что автоматически означает переход к концепции обязательств; или списать остаток по счету в том раз-
мере, каким он был, что исказит чистую прибыль.

В связи с чем Г. Блэк приходит к следующим выводам [2, p. 52–53]:

- 1) результаты сопоставления в годы, последовавшие за изменениями налоговых ставок, сомнительны;
- 2) концепция отсрочки – это рационализация, которая удовлетворяет требованиям бухгалтерского учета;
- 3) применение метода отсрочка – это попытка добиться желаемого соответствия в отчете о прибылях и убытках без учета обязательств в балансе.

Таким образом, исследование Г. Блэка доказывает, что и отложенная концепция (*deferred concept*) не имеет прочных теоретических аргументов в пользу ее применения. Как видно из его выводов, преимущество метода отсрочки состоит в том, что он, прямо говоря, «подгоняется» к проблеме «сопоставления». А как было подчеркнуто ранее, в соответствии с динамической учетной идеологией (подход «расходы/доходы») оценка направляется в сторону измерения бухгалтерской прибыли.

¹ И наоборот, снижение налоговых ставок может привести к тому, что остаток на счете будет больше, чем изначально планировалось восстановить в будущем; его списание в составе прибыли также приводит к проблеме, что возникший налоговый эффект из-за изменения ставки не связан ни с временной разницей, ни с ее восстановлением [2, p. 50].

Вышеприведенные точки зрения, во-первых, стали научным «фундаментом» для определения сущности распределения налога на прибыль во времени (межпериодное распределение). Впоследствии, и как это прекрасно видно из работы С.М. Шульца и Р.Т. Джонсона [3], после 1960-х гг. исследователи или повторяли, или уточняли точки зрения авторов 1950-х гг. Например, Пол Р. Граул и Кеннет В. Лемке в работе [15] от 1976 г. опираются на позицию Роберта К. Джедике и Карла Л. Нельсона от 1960 г. [14]; а последние – на работу С. Дэвидсона от 1958 г. [13]. Во-вторых, Г. Блэк в своем исследовании [2] от 1966 г. для APB обобщает результаты дискуссий 1950–1960-х гг. Очевидно, что когда был утвержден APB 11 «Accounting for income taxes» от 1967 г., все теоретические противоречия и нестыковки перешли в последний стандарт. И далее они же перешли в SFAS No. 109 от 1992 г., который изменил базу распределения налогов на прибыль (с отклонений между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылями на бухгалтерскую (балансовую) и налоговую оценку активов (обязательств)); и концепцию «восприятия» отложенных налогов (с концепции «расходы/доходы») на «активов/обязательств»).

Заключение

Первая часть настоящего исследования дополняет научную литературу, посвященную природе межпериодного распределения, следующим образом. Чтобы не повторять Ф.Р. Рейберна, С.М. Шульца, Р.Т. Джонсона, Х. Нюрнберга и Г. Блэка, была поставлена цель провести критический анализ концепций учета отложенных налогов. Были сделаны следующие выводы.

Во-первых, научный фундамент межпериодного распределения был построен в 1940–1960-х гг., когда возникли четыре основные концепции (и пятая, которая была отвергнута) для учета налогов на прибыль:

1) отсутствие распределения (no allocation): отложенный налоговый компонент не учитывается;

2) концепция обязательств (liability concept): отложенный налог – это обязательства (актив), которые имеют экономические, а не юридические характеристики;

3) концепция чистого налогообложения (net-of-tax concept): отложенный налог воспринимается с точки зрения концепции сервисного потенциала, где налоговый эффект влияет на «экономическую» оценку актива (обязательства), т.е. корректирует его первоначальную стоимость, в связи с чем отложенные налоги не выделяются в качестве отдельных статей отчетности;

4) концепция отсрочки (deferred concept): отложенный налог – это инструмент, позволяющий согласовать доходы и расходы бухгалтерского учета во времени;

5) концепция «вклад в капитал»: отложенные налоги – это «подарок», субсидия, помощь от государства, которые отражаются или в составе капитала, или обязательств.

Во-вторых, анализ теоретических положений показал, что ни одна концепция не имела прочного научного фундамента с точки зрения применимости межпериодного распределения. Концепция отсрочки (*deferred concert*) была утверждена в АРВ 11 в 1967 г., поскольку другие подходы к учету налоговых эффектов:

- не принялись на практике (были не популярны среди бухгалтеров);
- имели крайне слабую теоретическую основу;
- не соответствовали подходу «расходы/доходы» (динамическая бухгалтерская идеология).

Следовательно, есть все основания полагать, что Совет по принципам бухгалтерского учета (АРВ) был вынужден выбрать отложенную концепцию. При этом даже сам Г. Блэк, исследование которого стало научным фундаментом для Правления АРВ, показал, что отложенная концепция имеет проблемы как с терминологическим аппаратом, так и с методикой учета налоговых эффектов.

В-третьих, в 1944 г., когда Комитет по процедурам бухгалтерского учета в АРВ No. 23 квалифицировал налоги на прибыль расходами, эта позиция затем легла в основу всех последующих бухгалтерских заявлений и стандартов, в том числе современных. При этом в бухгалтерском научном сообществе, с одной стороны, не было признано, что налоги на прибыль распределяются по принципу соответствия (взаимоувязки доходов и расходов), поскольку в последнем случае речь идет о «себестоимости» и «выручке», а не «налогов как расходов» и «чистой прибыли»; с другой стороны, как это прекрасно видно из позиции Рида Стори, бухгалтерские регуляторы решили переложить обозначенную проблему на академическое сообщество с ожиданием того, что оно решит ее в будущем. Но эту проблему так никто и не решил спустя почти 60 лет (если вести отчет от 1966 г., когда было опубликовано исследование Г. Блэка). В связи с этим позицию Хьюга Нюрнберга в части «бесплодности» проблемы квалификации налогов на прибыль нельзя назвать приемлемой по ряду причин:

- стандарты оперируют концепциями и методами, которые вовсе не были в достаточной степени обоснованы научным сообществом;
- необоснованные концепции и методы стали выступать аргументами для учета иных объектов бухгалтерского наблюдения (например, инвестиционный налоговый кредит и государственная помощь).

Во второй части настоящего исследования будет показано, что:

- концепция обязательств, утвержденная в SFAS No. 109, которая сегодня применяется в FASB ASC 740 и IAS 12, также оказалась теоретически необоснованной;
- отложенные налоги представляют особую группу активов (обязательств), которые действительно могут существовать в границах бухгалтерских принципов и не противоречить им при условии, если сами принципы будут расширены и теоретически (нормативно) настроены;
- отложенные налоги корректируют информацию о свободном финансовом потоке (с точки зрения статической учетной идеологии), показывая

внешним пользователям потенциал компании генерировать экономические выгоды с учетом фактора налогообложения, причем последнее наиболее объективно только тогда, когда активы (обязательства) учитываются в оценке по справедливой стоимости.

References

1. Rayburn, F.R. (1986) Chronological review of the authoritative literature on interperiod tax allocation: 1940-1985. *Accounting Historians Journal*. 13 (2). pp. 89–108.
2. Black, H. (1966) *Interperiod allocation of corporate income taxes*. Accounting research study № 09. New York, AICPA.
3. Schultz, S.M. & Johnson, R.T. (1998) Income tax allocation: The continuing controversy in historical perspective. *Accounting Historians Journal*. 25 (2). pp. 81–111.
4. Nurnberg, H. (2009) Conceptual nature of the corporate income tax. *The Accounting Historians Journal*. 36 (2). pp. 31–74.
5. Moonitz, M. (1957) Income Taxes in Financial Statements. *The Accounting Review*. 32 (2). pp. 175–183.
6. Moonitz, M. (1966) Some Reflections on the Investment Credit Experience. *Journal of Accounting Research*. 4 (1). pp. 47–61.
7. Hylton, D.P. (1965) On Matching Revenue with Expense. *The Accounting Review*. 40 (4). pp. 824–828.
8. Chambers, R.J. (1968) Tax Allocation and Financial Reporting. *ABACUS*. 4 (2). pp. 99–123. doi: 10.1111/j.1467-6281.1968.tb00412.x
9. Barton, A.D. (1970) Company Income Tax and Interperiod Allocation. *ABACUS*. 6 (1). pp. 3–24.
10. Sands, J.E. (1959) Deferred Tax Credits are Liabilities. *The Accounting Review*. 34 (4). pp. 584–590.
11. Graham, W.J. (1959) Income Tax Allocation. *The Accounting Review*. 34 (1). pp. 14–27.
12. Hill, T.M. (1957) Some Arguments against the Inter-Period Allocation of Income Taxes. *The Accounting Review*. 32 (3). pp. 357–361.
13. Davidson, S. (1958) Accelerated depreciation and the allocation of income taxes. *The Accounting Review*. 33 (2). pp. 173–180.
14. Jaedicke, R.K. & Nelson, C.L. (1960) The Allocation of Income Taxes -- A Defense. *The Accounting Review*. 35 (2). pp. 278–281.
15. Graul, P.R. & Lemke, K.W. (1976) On the Economic Substance of Deferred Taxes. *ABACUS*. 12 (1). pp. 14–31.
16. Colley, R., Rue, J. & Volkan, A. (2004) Deferred taxes revisited. *Journal of Business and Economics Research*. 2 (8). pp. 13–24. doi: 10.19030/jber.v2i8.2907.
17. Powell, W. (1959) Accounting Principles and Income-Tax Allocation. *New York Certified Public Accountant*. 29 (1). pp. 21–31.
18. Baylis, A.W. (1971) Income Tax Allocation – A Defence. *ABACUS*. 7 (2). pp. 161–172.
19. Bierman, H. Jr. (1963) A Problem in Expense Recognition. *The Accounting Review*. 38 (1). pp. 61–63.
20. Drake, D.F. (1962) The Service Potential Concept and Inter-Period Tax Allocation. *The Accounting Review*. 37 (4). pp. 677–684.
21. Dotan, A. (2003) On the Value of Deferred Taxes. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*. 10 (2). pp. 173–186.
22. Raby, W.L. (1969) Tax Allocation and Non-Historical Financial Statements. *The Accounting Review*. 44 (1). pp. 1–11.

Информация об авторе:

Аксентьев А.А. – аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет (Краснодар, Россия). E-mail: anacondaz7@rambler.ru

Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Information about the author:

A.A. Aksent'ev, postgraduate student of the Department of Accounting, Audit and Automated Data Processing, Kuban State University (Krasnodar, Russian Federation). E-mail: anacondaz7@rambler.ru

The author declares no conflicts of interests.

*Статья поступила в редакцию 05.01.2025;
одобрена после рецензирования 12.02.2025; принята к публикации 12.02.2025.*

*The article was submitted 05.01.2025;
approved after reviewing 12.02.2025; accepted for publication 12.02.2025.*