

Вестник НГУЭУ. 2024. № 3. С. 158–182
Vestnik NSUEM. 2024. No. 3. P. 158–182

Научная статья

УДК 657

DOI: 10.34020/2073-6495-2024-3-158-182

ПОДХОДЫ К УЧЕТУ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ, ПРИЗНАВАЕМЫХ В ОТНОШЕНИИ НАЛОГОВЫХ УБЫТКОВ

Аксентьев Андрей Андреевич

ООО «Перспектива»

anacondaz7@rambler.ru

Аннотация. В данной работе рассматриваются подходы к бухгалтерскому учету налоговых убытков. Определено, что методика учета зависит от способа их использования. Налоговые убытки, заявляемые в качестве возврата (Loss Carry-Back), представляют собой финансовую претензию государству, в связи чем они квалифицируются активом (дебиторской задолженностью) в составе текущего налогового компонента. Убытки, заявляемые в качестве вычета (Loss Carry-Forward), квалифицируются отложенным налоговым активом в составе отложенного компонента. Охарактеризованы три подхода к учету налоговых убытков, относимых в состав отложенных налогов: консервативный, смешанный и позитивный. Установлено, что в концепции временных разниц экономическая выгода от возникшего налогового убытка идентифицируется в отношении ее налоговой базы; в свою очередь, в концепции временных (срочных) разниц налоговый эффект является частью «расхождения» между бухгалтерским и налоговым результатом. Сделан вывод, что в российском ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» присутствуют следующие недостатки: неправильно классифицированы налоговые убытки, а методика их учета не определена из-за искаженной базы распределения налоговых эффектов. Результаты данной работы могут послужить основой для совершенствования национальных стандартов бухгалтерского учета.

Ключевые слова: налоговые убытки, отложенные налоги, отложенные налоговые активы, налоги на прибыль

Для цитирования: Аксентьев А.А. Подходы к учету отложенных налоговых активов, признаваемых в отношении налоговых убытков // Вестник НГУЭУ. 2024. № 3. С. 158–182. DOI: 10.34020/2073-6495-2024-3-158-182.

Original article

APPROACHES TO ACCOUNTING FOR DEFERRED TAX ASSETS RECOGNIZED IN RESPECT OF TAX LOSSES

Aksentyev Andrey A.

Perspektiva LLC

anacondaz7@rambler.ru

Abstract. This paper considers approaches to accounting for tax losses. It is determined that the accounting methodology depends on the way they are utilised. Tax losses claimed as a refund (Loss Carry-Back) represent a financial claim to the state, therefore they are qualified as an asset (receivable) within the current tax component. Losses claimed as a deduction (Loss Carry-Forward) qualify as a deferred tax asset in the deferred component. Three approaches to accounting for tax losses attributable to deferred taxes are characterised: conservative, mixed and positive. It is established that in the concept of temporary differences the economic benefit from the resulting tax loss is identified in relation to its tax base; in turn, in the concept of temporary (term) differences the tax effect is part of the «difference» between the accounting and tax result. It is concluded that the Russian Accounting Standard (PBU) 18/02 «Accounting for corporate income tax calculations» has the following shortcomings: tax losses are incorrectly classified, and the methodology of their accounting is not defined due to the distorted base of tax effects distribution. The results of this work may serve as a basis for improving national accounting standards.

Keywords: tax losses, deferred taxes, deferred tax assets, income taxes

For citation: Aksentyev A.A. Approaches to accounting for deferred tax assets recognized in respect of tax losses. *Vestnik NSUEM*. 2024; (3): 158–182. (In Russ.). DOI: 10.34020/2073-6495-2024-3-158-182.

Введение

В настоящее время в бухгалтерском научном сообществе принято считать, что отложенные налоговые активы, признаваемые в отношении налоговых убытков (далее – ОНА_{ну}), – есть исключение из общего правила¹ учета налоговых эффектов [1, с. 226; 2, р. 91; 3, р. 37; 4, р. 45]. Несмотря на это, причины, почему ОНА_{ну} являются особым видом отложенных налогов, обсуждались крайне узким кругом исследователей; и многие методические подходы продолжают оставаться теоретически нераскрытыми. Правила признания и оценки ОНА_{ну} существенно менялись в американской практике в периоды действия ARB No. 43 (Restatement and revision of Accounting research bulletins; Accounting Research Bulletin, no. 43), APB Opinion No. 11 (APB Opinion No. 11: Accounting for Income Taxes) и SFAS No. 109 (Statement of Financial Accounting Standards No. 109 «Accounting for Income Taxes»). Однако в научной литературе отсутствует обсужде-

¹ В рамках концепции временных разниц (temporary differences), заложенной в IAS 12 и FASB ASC 740, предполагается, что к налоговым убыткам применяется тот же порядок учета, как и к отложенным налоговым активам; несмотря на это отложенные налоговые активы обособляются от налоговых убытков в качестве «исключения».

ние изменений в методических подходах к учету ОНА_{ну}. Так, в указанных стандартах в период действия ARB 43 (1953 г.) налоговые убытки не рассматривались в качестве актива из-за действия принципа консерватизма. Впоследствии Н.А. Black предоставил исследовательскому отделу AICPA свою работу [2], в которой был обоснован «смешанный подход» к учету налоговых убытков, где предлагалась их капитализация в исключительных ситуациях. Предложение Н.А. Black было принято APB и внедрено в APB 11 в 1967 г. В дальнейшем учет налоговых убытков был пересмотрен FASB в стандарте SFAS 109 от 1992 г., при этом в основе его теоретического фундамента остались положения научного сообщества 1960–1970-х гг., которые в том числе легли в основу других зарубежных стандартов (в первую очередь IAS 12 «Income Taxes»).

При этом не объясняется приемлемость действующих правил учета ОНА_{ну} в американском FASB ASC 740 «Income Taxes»² и международном МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»³ стандартах. В свою очередь в российском стандарте ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»⁴ налоговые убытки отнесены в состав или постоянных (п. 4 ПБУ 18/02), или временных (п. 11 ПБУ 18/02) разниц. И далее разработчики никак не регламентируют особенности учета ОНА_{ну}⁵.

В данной работе исследуется и обобщается опыт США, поскольку их научные разработки в конечном итоге легли в основу других зарубежных стандартов. Кроме того, впоследствии никто не стал пересматривать «позитивный» подход, представленный в SFAS 109, который затем перешел в действующий FASB ASC 740, а также применяется в IAS 12 и других стандартах.

В связи с этим представляется актуальным в рамках данного исследования рассмотреть следующие вопросы:

- является ли признание отложенных налоговых активов в отношении налоговых убытков (ОНА_{ну}) исключением из общего правила учета отложенных налогов;
- какие существуют подходы к признанию и оценке ОНА_{ну};
- почему действующий в российском ПБУ 18/02 подход к учету ОНА_{ну} несостоятелен.

Работа носит теоретический характер, используются диалектический метод научного познания, а также иные общенаучные методы. Подходы к учету налоговых убытков в стандартах других стран не анализируются, поскольку, как будет показано в конце исследования, многие зарубежные разработчики заимствовали опыт США в части бухгалтерского учета на-

² FASB ASC 740 «Income Taxes». [Электронный ресурс] // Совет по стандартам финансового учета (FASB). URL: <https://asc.fasb.org/740/tableOfContent> (дата обращения: 08.07.2023).

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль». [Электронный ресурс] // Минфин РФ. URL: <https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2015/02/main/IAS12.pdf> (дата обращения: 08.07.2022).

⁴ ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/ (дата обращения: 08.07.2023).

⁵ Скорее всего разработчики ПБУ 18/02 предполагают, что признание и оценка ОНА_{ну} соответствует общему правилу учета отложенных налогов.

логовых убытков, к которым стали применять аналогичный отложенным налоговым активам порядок признания и оценки.

Научная новизна исследования состоит в обобщении научных представлений, касающихся бухгалтерского учета налоговых убытков во второй половине XX в., а именно:

- определены и охарактеризованы три подхода к бухгалтерскому учету налоговых убытков (консервативный, смешанный и позитивный);
- дано объяснение тому, почему эффект от налоговых убытков обособляется (в виде исключения) из общего состава отложенных налоговых активов;
- устанавливаются методические особенности бухгалтерского учета налоговых убытков по текущему (для налоговых убытков, переносимых назад) и отложенному (для налоговых убытков, переносимых вперед) налоговым компонентам.

Результаты исследования

Для начала следует выделить некоторые особенности и виды налоговых убытков. Так, под налоговыми убытками принято понимать превышение расходов над доходами, признанными в целях налогообложения прибыли; или «отрицательный налоговый результат» [3, р. 37]. Налоговое законодательство многих стран, в том числе и России, «асимметрично» относится к «положительному» и «отрицательному» налоговому результату [5, р. 73]. Это значит, если компания в своей налоговой декларации заявляет налогооблагаемую прибыль, то обязательства перед бюджетом подлежат своевременному погашению в соответствии со сроками, установленными законодательством. В свою очередь наличие налоговых убытков не предполагает немедленного и полного возмещения «отрицательного налога» [4, р. 45].

R. Altshuler et al. (2009) обосновывают наличие асимметрии в налоговом кодексе следующими причинами. Во-первых, она позволяет предотвратить мошенничество компаний, которые могут специально заявлять налоговые убытки, чтобы получать возврат денежных средств из бюджета; во-вторых, асимметрия ограничивает налогоплательщика в части чрезмерного или необоснованного использования правил и норм налогового кодекса для уменьшения налоговых обязательств [5, р. 74].

В различных налоговых системах, например, России также накладывается ограничение на объем зачитываемых против налогооблагаемой прибыли сумм налоговых убытков⁶. Н.Д. Meyer обосновывает это тем, что

⁶ Так, российское законодательство разрешает уменьшать налогооблагаемую прибыль налоговыми убытками не более чем на 50 % (п. 2.1 ст. 283 НК РФ); в США после вступления в силу закона «The Tax Cuts and Jobs Act» («ТCJA») начиная с 1 января 2018 г. вычет налоговых убытков разрешен в размере до 80 % налогооблагаемой прибыли (Tax Cuts and Jobs Act: A comparison for businesses. [Электронный ресурс] // IRS. URL: <https://www.irs.gov/newsroom/tax-cuts-and-jobs-act-a-comparison-for-businesses> (дата обращения: 10.07.2023)); в Германии зачет налоговых убытков ограничен 60 % от налогооблагаемой прибыли (Tax Deductions. [Электронный ресурс] // Germany Trade & Invest (GTAI). URL: <https://www.gtai.de/en/invest/investment-guide/tax-deductions-561544> (дата обращения: 10.07.2023)).

налоговые органы не заинтересованы в полном возмещении налоговых убытков из-за эффекта ликвидности⁷ [4, р. 45].

Использование налоговых убытков может быть ограничено по времени. Это означает, что если срок, установленный законодательством на заявление вычета, истек, то налогоплательщик теряет право снизить налогооблагаемую прибыль (или получить денежный возврат в случае переноса налоговых убытков на предыдущие налоговые периоды).

Исходя из этого можно выделить два ключевых свойства налоговых убытков, влияющих на их оценку в системе бухгалтерского учета:

- ограничение по объему использования налоговых убытков;
- ограничение по сроку использования налоговых убытков.

Как подчеркивает Н.Д. Мейер, важно различать следующие два способа использования налоговых убытков:

- возврат налоговых убытков («Loss Carry-Back»);
- вычет налоговых убытков («Loss Carry-Forward») [4, р. 45].

Как правило, под возвратом налоговых убытков понимается их возмещение в денежной форме непосредственно из бюджета. Последнее допускается в случае, когда налоговые убытки переносятся назад (так называемые «кэррибэки», от англ. «Loss Carry-Back» (убытки, переносимые назад)). В России в настоящее время такая налоговая преференция отсутствует. Налоговое законодательство в том числе может ограничивать срок и объем переноса убытков. Например, в Германии разрешено переносить налоговые убытки назад только на один год и в размере, не превышающем 10 млн евро⁸. В Швейцарии в соответствии с Федеральным законом о прямом федеральном налоге (DBG) убытки разрешено переносить на семь финансовых лет, предшествующих налоговому периоду⁹. В США после 2020 г. большинство налогоплательщиков не могут переносить налоговые убытки на предыдущие налоговые периоды (за исключением сельскохозяйственных и страховых организаций)¹⁰. При возврате убытков происходит «немедленное возмещение налогов, уплаченных “слишком много” в прошлом» [4, р. 45].

В свою очередь вычет налоговых убытков предполагает уменьшение налогооблагаемой прибыли [2, р. 91]. Такой случай принято относить к налоговым убыткам, переносимым на будущее (от англ. «Loss Carry-Forward» (убытки, переносимые вперед)). Ключевая особенность рассматриваемой преференции состоит в том, что «отрицательный налоговый результат может быть вычтен из полученных положительных (налоговых. – Прим. А.А.) результатов в последующие годы, тем самым уменьшая расчетную основу

⁷ Снижение налоговых поступлений в бюджет и его «истощение» из-за возврата денежных средств налогоплательщикам.

⁸ Tax Deductions. [Электронный ресурс] // Germany Trade & Invest (GTAI). URL: <https://www.gtai.de/en/invest/investment-guide/tax-deductions-561544> (дата обращения: 10.07.2023).

⁹ Ст. 67 Федеральный закон о прямом федеральном налоге (DBG). [Электронный ресурс] // Fedlex. URL: https://fedlex.data.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/cc/1991/1184_1184_1184/20230101/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-cc-1991-1184_1184_1184-20230101-de-pdf-a-4.pdf (дата обращения: 11.07.2023).

¹⁰ Net operating losses. [Электронный ресурс] // IRS. URL: <https://www.irs.gov/newsroom/net-operating-losses> (дата обращения: 11.07.2023).

для налогов на прибыль» [3, р. 37]. Следовательно, денежные средства налогоплательщику не возвращаются; вместо этого снижаются его текущие обязательства.

Таким образом, рассмотренные виды налоговых убытков предопределяют следующие особенности их оценки:

- налоговые убытки, переносимые назад (Loss Carry-Back), не зависят от будущей налогооблагаемой прибыли, при этом необходимо наличие «положительного» налогового результата в прошлых налоговых периодах;
- налоговые убытки, переносимые вперед (Loss Carry-Forward), зависят от наличия в будущем налогооблагаемой прибыли.

Причем дополнительно бухгалтер должен контролировать два ранее указанных свойства: ограничение по объему и сроку использования налоговых убытков независимо от их вида:

- для налоговых убытков, переносимых назад: оценка возмещения стоимости проводится с учетом сроков и объема использования льготы (очевидно, что если организация не может перенести налоговый убыток на прошлую налогооблагаемую прибыль, тогда эффект от налогового убытка учитывается в составе отложенного налогового компонента);
- для налоговых убытков, переносимых вперед: при оценке будущей налогооблагаемой прибыли принимаются во внимание ограничения по сроку и объему использования налоговых убытков.

Исходя из этого в первом случае ограничения по сроку и объему выступают самостоятельными «факторами», влияющими на оценку вероятности возмещения актива от налогового убытка. А во втором случае указанные ограничения рассматриваются в совокупности с фактором «будущая налогооблагаемая прибыль», причем не исключается их влияние друг на друга (например, от прогнозирования будущей налогооблагаемой прибыли зависит возможность реализовать выгоду от налоговых убытков с учетом срока их заявления налогоплательщиком) [6, с. 110–112].

Далее необходимо рассмотреть вопрос, являются ли ОНА_н отложенным налогом. По общему правилу отложенные налоги признаются в качестве актива или обязательства в отношении временных разниц (temporary differences), которые возникают из-за отклонений в оценках объектов бухгалтерского и налогового учета [1, с. 227; 7, с. 159]. Другими словами, отложенный налог идентифицируется тогда, когда существует расхождение между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его оценкой в целях налогообложения прибыли. В связи с этим R. Breitkreuz делает вывод, что «по определению, временные разницы в балансовой стоимости по перенесенным на будущее налоговым убыткам отсутствуют» [3, р. 37]. При этом для организации экономическая выгода заключена в праве снизить будущие налоговые обязательства [3, р. 37]; и именно этот налоговый эффект, по мнению R. Breitkreuz, должен быть отражен в бухгалтерском учете.

H.D. Meyer солидарен с тем, что налоговые убытки трудно отнести к концепции как временных (temporary differences concept), так и срочных, временных (timing differences concept) разниц [4, р. 46–47].

Действительно, налоговые убытки не согласуются с концепцией временных разниц (timing differences concept), где отложенные налоги призна-

ются в отношении расхождений между доходами и расходами бухгалтерского и налогового учета. В последнем случае возникают вычитаемые и налогооблагаемые временные (срочные) разницы. В рамках данной концепции их регистрация в одном периоде должна со временем привести к тому, что в будущем временные (срочные) разницы будут взаимозачитаны (реверсированы). Налоговые убытки не представляют собой «зачет расходов и доходов в разные моменты времени в годовой финансовой отчетности и налоговом балансе» [4, р. 46], следовательно, они не являются временными разницами. Н.Д. Мейер в качестве аргумента приводит пример, что даже если доходы и расходы бухгалтерского и налогового учета равны, то наличие налоговых убытков не объясняется концепцией временных (срочных) разниц [4, р. 47].

При этом ни Н.Д. Мейер, ни R. Breitkreuz не делают строгой привязки к концепции временных разниц (temporary differences concept). В соответствии с ней отложенные налоги признаются в отношении расхождений между бухгалтерской и налоговой оценкой актива (обязательства) и далее реверсируются (списываются) по мере возмещения активом (обязательством) его балансовой стоимости [7]. В случае наличия налоговых убытков их стоимость в системе налогового учета реклассифицируется в состав налоговых активов в полном размере [1, с. 225]. В бухгалтерском учете убыток признается в качестве уменьшения собственного капитала компании. Следовательно, балансовая стоимость «налогового актива» (налоговых убытков) равна нулю. При такой интерпретации концепция временных разниц позволяет идентифицировать расхождение между «нулевой» бухгалтерской базой и стоимостью «налогового актива» в системе налогового учета. Указанное отклонение, умноженное на ставку налога, представляет собой отложенный налоговый актив, признаваемый для налогового убытка ($ОНА_{ну}$). Таким образом, если строго исходить из рассматриваемой концепции, $ОНА_{ну}$ будет реверсирован тогда, когда бухгалтер распределит стоимость убытков в системе налогового учета против налогооблагаемой прибыли.

Н.Д. Мейер приходит к выводу, что налоговые убытки могут рассматриваться в качестве как временных, так и временных (срочных) разниц, но в рамках более «комплексной» концепции [8, р. 47]. Аргумент автора состоит в том, что в убыточном году налогооблагаемая прибыль равняется нулю, а не сумме налоговых убытков, в связи с чем и возникает «разница»¹¹ между бухгалтерским и налоговым учетом, которая в будущем будет восстановлена за счет того, что «положительный» налоговый результат снизится на сумму налоговых убытков, в результате чего расхождения нивелируются [4, р. 47]. При этом Н.Д. Мейер подчеркивает, что в данном случае «существуют различия в результатах, ограниченные по времени, которые меняются со временем вспять...» [4, р. 47].

Н.А. Власк налоговые убытки определил «особым видом срочных разниц» [2, р. 91]. Несмотря на это он не дает четкой аргументации своей позиции, но акцентирует внимание на том, когда (в каком периоде) должен быть

¹¹ Между бухгалтерским убытком и «нулевой» налогооблагаемой прибылью.

признан эффект от налогового убытка в финансовой отчетности. Здесь, как правило, рассматривается два момента времени [2, р. 93; 3, р. 37]:

- налоговый эффект признается в том периоде, когда возник убыток;
- налоговый эффект признается в периоде, в котором был заявлен убыток против «положительного» налогового результата.

В отношении налоговых убытков, переносимых назад, как в стандартах, так и исследователями было принято, что налоговый эффект признается в составе чистой прибыли того периода, в котором произошел убыток (п. 16 ARB No. 43; п. 44 APB 11; п. 240 SFAS No. 109; п. 740-10-55-34 FASB ASC 740; п. 13 IAS 12 и др.). В этой ситуации в системе бухгалтерского учета признается «требование о возмещении» [4, р. 111] налогов на прибыль:

Дебет «Налоги на прибыль, подлежащие возмещению» (ОФП¹²);

Кредит «Резерв (выгоды) по налогу на прибыль» (ОПУ¹³).

В частности, п. 13 IAS 12 регламентирует капитализировать налоговые убытки в качестве «актива». В свою очередь п. 740-10-55-34 FASB ASC 740 подчеркивает, что указанное возмещение признается в качестве дебиторской задолженности (receivables). При этом ни FASB ASC 740, ни IAS 12 прямо не оговаривают, являются ли налоговые убытки, переносимые назад, отложенным налогом. Следует сделать вывод, что нет. Во-первых, разработчики международного стандарта рассматривают пп. 12–14 IAS 12 в привязке к текущему налогу, в связи с чем «кэррибэки» квалифицируются активом. Аналогичным образом поступают составители FASB ASC 740 в п. 740-10-30-1, устанавливая отдельные требования к оценке текущих налогов, подлежащих возмещению. Во-вторых, как подчеркивает Н.Д. Мейер, «поскольку перенос убытка (на предыдущие налоговые периоды. – Прим. А.А.) ведет непосредственно к предъявлению претензий налоговым органам и, следовательно, может считаться реализованным в период убытка, отложенные налоги при переносе убытка не должны признаваться» [4, р. 111]. Мы частично согласны с этой точкой зрения, однако она не лишена недостатков в части квалификации компонентов налогового эффекта. Так, бухгалтер на момент возникновения налогового убытка должен зафиксировать его влияние на финансовое положение организации. Если строго исходить из требований стандартов, то необходимо признать следующие компоненты:

- отложенный налоговый актив в отношении налогового убытка, который переносится на будущее (отложенный налоговый компонент);
- актив (дебиторскую задолженность) в отношении налогового убытка, который переносится назад (текущий налоговый компонент).

Квалификация налогового эффекта в составе того или иного компонента зависит от того, какие намерения преследуют менеджеры, руководство организации в части получения выгод от переноса или возврата убытков. На практике может сложиться неочевидная ситуация в части квалификации эффекта и его отражении в отчетности. Считаем, что сначала следует

¹² Отчет о финансовом положении (влияние на бухгалтерский баланс) (ОФП).

¹³ Отчет о прибылях и убытках (влияние на Отчет о финансовых результатах) (ОПУ).

зарегистрировать отложенный налоговый актив в отношении налогового убытка в полном объеме. А далее провести оценку того, в какой мере и каким образом стоимость актива подлежит возмещению. Если часть налоговой выгоды должна реализоваться за счет возврата налога на прибыль (перенос налоговых убытков назад), то достаточно провести реклассификацию следующим образом:

Дебет «Налоги на прибыль, подлежащие возмещению» (ОФП);

Кредит «Отложенные налоговые активы», субсчет «Налоговые убытки» (ОФП).

При таком подходе бухгалтер покажет, что организация намеревается заявить возмещение налоговых убытков и получить «денежный» возврат от государства в течение года, следовательно, в бухгалтерском балансе они будут отражены в разделе оборотных (текущих) активов.

В ином случае, если организацией изначально установлена позиция в отношении «возврата» налоговых убытков, то налоговый эффект может быть сразу распределен по компонентам.

С точки зрения регистрации возмещения налоговых убытков дискуссионным является вопрос их распределения по компонентам. В ARB 43 и APB 11 составители стандартов не давали однозначные рекомендации, к текущему или отложенному налоговому компоненту относить «кэррибэки» (поэтому возмещение по налогу на прибыль и перенос налоговых убытков учитывались на счете отложенного кредита [8, р. 5], аналог счета отложенных налоговых обязательств). В настоящее время МСФО (IAS) 12 (пп. 12–14) и FASB ASC 740 (п. 740-10-55-34 и п. 740-10-55-35) однозначно регламентируют учитывать налоговые убытки следующим образом:

– текущий налоговый компонент по убыткам, переносимым назад:

Дебет «Налоги на прибыль, подлежащие возмещению» (ОФП);

Кредит «Резерв (выгоды) по налогу на прибыль», субсчет «Текущий налоговый доход» (ОПУ);

– отложенный налоговый компонент по убыткам, переносимым вперед:

Дебет «Отложенные налоговые активы», субсчет «Налоговые убытки» (ОФП);

Кредит «Резерв (выгоды) по налогу на прибыль», субсчет «Отложенный налоговый доход» (ОПУ).

Поэтому ранее предлагаемый подход в части регистрации налоговых убытков в составе отложенных налоговых активов с последующей реклассификацией может привести к дополнительным корректировкам. При этом факт того, что экономические выгоды по налоговым убыткам распределяются на два «класса» активов, подтверждает теоретическую неразрешенность их квалификации. Эту точку зрения в том числе подкрепляют следующие два обстоятельства:

1) государство может разрешить в конкретный период времени сделать «возврат» налоговых убытков¹⁴, в отношении которых были зарегистриро-

¹⁴ Как это было в США в 2020 г. на фоне пандемии коронавируса, когда Правительство в качестве налоговой преференции разрешило перенести налоговые убытки за 2018–2020 гг. на предыдущие пять лет для компенсации налогооблагаемого дохода.

ваны отложенные налоговые активы (в связи с чем отложенный налоговый актив может быть переклассифицирован в текущий налоговый компонент);

2) в американском SFAS 109 (1992 г.) разработчики «кэррибэки» соотносили с вычитаемыми временными разницами¹⁵ (напр. п. 81, п. 235).

Более дискуссионным оказался вопрос, в каком периоде должны быть признаны налоговые убытки, переносимые на будущее.

В п. 17 ARB 43 было установлено, что «на практике при подготовке годовых отчетов о прибылях и убытках последующее снижение налога должно отражаться в том году, на который переносятся такие убытки или неиспользованные зачеты». Н.А. Black выделил следующие аргументы в пользу такого подхода [2, р. 93]:

– любая стоимость перенесенного налога создается за счет доходов, которые он компенсирует;

– эффект от налогового убытка будет отсутствовать в случае, если организация не заработает налогооблагаемую прибыль.

Противоположная позиция заключается в том, что [2, р. 93–94]:

– налоговый эффект возникает в момент возникновения налогового убытка;

– увеличение чистой прибыли текущего периода, за счет учета налогового эффекта от убытков предыдущих периодов, приведет к искажению финансовых результатов организации.

Н.А. Black отдавал предпочтение двум подходам, поскольку [2, р. 94]:

1) экономические выгоды в виде будущего снижения налога возникают из-за факта появления убытка;

2) только будущие доходы придают ценность налоговым убыткам, поэтому признание экономических выгод в равной степени уместно в будущих периодах.

С теоретической точки зрения Н.А. Black и R. Breitkreuz согласны с тем, что выгоды от налогового убытка должны быть зарегистрированы в периоде, в котором они имеют свое экономическое происхождение [2, р. 94; 3, р. 38].

Следовательно, в случае, если налоговый убыток учитывается не в году его возникновения, чистая прибыль занижается, а финансовый результат периода, на который переносится положительный эффект налоговых убытков, завышается.

В США после ARB 43 (1953 г.) вступил в действие APB 11 (1967 г.), который стал рассматривать обе точки зрения в отношении признания эффектов от налоговых убытков:

– выгода от налогового эффекта не должна признаваться до тех пор, пока не будет реализован налоговый убыток (п. 43, п. 45 APB 11);

– выгода от налоговых убытков может быть признана (в виде исключения), когда реализация гарантирована без каких-либо сомнений на момент возникновения переноса убытков (п. 43, п. 45 APB 11).

¹⁵ Следовательно, причина возникновения налогового эффекта – временная разница, в отношении которой по общему правилу признается отложенный налог, но с точки зрения действующих стандартов бухгалтер должен идентифицировать текущий налоговый компонент и признать соответствующий актив.

При этом п. 47 АРВ 11 выдвигает следующие два условия, которые должен проверить бухгалтер, чтобы признать всю выгоду от налоговых убытков в момент их возникновения:

а) убыток является результатом идентифицируемой, изолированной и неповторяющейся причины, и компания либо постоянно получала прибыль в течение длительного периода, либо нерегулярно терпела убытки, которые были более чем компенсированы налогооблагаемым доходом в последующие годы;

б) будущий налогооблагаемый доход практически наверняка будет достаточно большим, чтобы компенсировать перенесенный убыток, и произойдет достаточно скоро, чтобы обеспечить реализацию в течение периода переноса.

Следовательно, если указанные условия одновременно соблюдены, то налоговая выгода от убытков признается в период их возникновения в полном объеме. В ином случае действует общее правило из п. 43 АРВ 11.

Ключевая причина, почему существует ограничение в признании экономических выгод от налоговых убытков, состоит в действии принципа бухгалтерского консерватизма [9, р. 292]. Например, J.E. Sands подчеркивал, что если строго исходить из консерватизма, то никакие активы в отношении налоговых эффектов признаваться не должны [10, р. 590], поскольку факт получения выгод зависит от наступления в будущем конкретного события: получение достаточной налогооблагаемой прибыли. В ситуации, когда необходимо зарегистрировать налоговую выгоду от убытка, в противоречие вступают принцип бухгалтерского консерватизма (осмотрительности) и информационная функция финансовой отчетности [4, р. 50].

В целом первые бухгалтерские правила в США (п. 17 АРВ 43) делали запрет на признание выгод от налогового убытка в момент его возникновения. Такой подход имеет смысл назвать «консервативным».

В своем исследовании для Совета по принципам бухгалтерского учета Американского института сертифицированных бухгалтеров Н.А. Black видел решение в том, что выгоды должны признаваться с учетом оценки неопределенности их получения [2, р. 95]. Так, если на момент возникновения налогового эффекта организация испытывает финансовые трудности, получает убытки в течение нескольких лет, то необходимо использовать принцип бухгалтерского консерватизма и не признавать экономические выгоды от налогового убытка [2, р. 95]. И далее Н.А. Black выделяет следующие характеристики, наличие которых у организации позволит бухгалтеру признать налоговую выгоду в полном объеме [2, р. 96]:

1) налоговый убыток является результатом идентифицируемой, изолированной и неповторяющейся причины;

2) компания постоянно получала прибыль в течение длительного периода, или, если имели место случайные убытки, они были легко и полностью компенсированы за счет налогооблагаемого дохода с сохранением маржи;

3) высока вероятность того, что будущие доходы будут достаточно большими, чтобы покрыть переносимую выгоду, которая будет признана, и достаточно скоро будут признаны.

Таким образом, разработчики АРВ 11 прислушались к рекомендации Н.А. Black и в п. 47 АРВ 11 выделили указанные условия в качестве критериев гарантированной реализации налоговой выгоды от переноса убытка на будущие периоды. Фактически такой подход находится между консервативным и современной практикой учета налоговых убытков (его имеет смысл назвать «смешанным подходом»).

Н.И. Wolk и М.Г. Tearney считают, что «поэтапное применение консерватизма совершенно неоправданно» [9, р. 299], придерживаясь позиции о необходимости учета налоговой выгоды от убытков в год их возникновения.

Научное сообщество согласилось с проблемой, выдвинутой R.R. Sterling, о том, действительно ли консерватизм должен иметь исключительный приоритет в случае, когда принципы бухгалтерского учета вступают в противоречие друг с другом [11, р. 114, 131; 4, р. 49]. Н.А. Black критиковал подход, заложенный в АРВ 43, за его излишнюю консервативность [2, р. 98]. D. Hürlimann, E. Teitler-Feinberg подчеркивают, что исходя из принципа существенности необходимо капитализировать налоговые убытки в качестве актива, несмотря на действие принципа консерватизма [12, р. 550].

Небезынтересной является методика учета налоговых убытков, переносимых на будущее, в соответствии с АРВ 11. При консервативном подходе налоговая выгода не признается в целях бухгалтерского учета в момент возникновения убытков. В будущем, когда налоговые убытки будут заявлены против налогооблагаемой прибыли, п. 45 АРВ 11 требовал отражать соответствующие льготы «в результатах деятельности за эти периоды как чрезвычайные статьи». По общему правилу регистрация обязательств будет отражена записью:

Дебет «Резерв (выгоды) по налогу на прибыль», субсчет «Текущий налоговых расход» (ОПУ);

Кредит «Текущие обязательства по налогу на прибыль» (ОФП).

Предполагается, что текущие налоговые обязательства регистрируются уже с учетом заявленных налоговых убытков, т.е. это налог на прибыль, подлежащий уплате. В примечаниях к финансовой отчетности отдельно раскрывается налогооблагаемая прибыль до того, как из нее будут вычтены налоговые убытки, и налогооблагаемая прибыль с учетом указанной корректировки. Это покажет внешним пользователям влияние реализации эффекта от убытков на эффективную налоговую ставку (ее снижение в периоде, когда выгода от переноса убытков непосредственно получена организацией).

Наиболее сложной оказалась интерпретация правил п. 48 АРВ 11, регламентирующих методику учета налоговых убытков на бухгалтерских счетах. В соответствии с указанным пунктом налоговые убытки учитываются двумя методами:

- 1) корректировкой чистых отложенных налоговых кредитов (net deferred tax credits);
- 2) резервированием (капитализацией) актива.

В первом случае, когда эффект налогового убытка не признается в качестве актива, необходимо снизить (сторнировать, сделать обратную запись)

чистую стоимость отложенных налоговых кредитов на дату возникновения убытков следующим образом:

Дебет «Отложенные налоговые кредиты» (Income tax credit) (ОФП);
Кредит «Выгоды по подходному налогу» (ОПУ).

Следовательно, чистая прибыль периода, в котором возник налоговый убыток, будет увеличена за счет снижения балансового остатка отложенных кредитов (аналог счета отложенных налоговых обязательств).

В будущем, когда убытки будут заявлены организацией, в соответствии с п. 48 АРВ 11 необходимо восстановить чистую стоимость отложенных налогов кредитов:

Дебет «Расходы по подходному налогу» (Income tax expense) (ОПУ);
Кредит «Отложенные налоговые кредиты» (ОФП).

Кроме того, АРВ 11 накладывал ограничение в части реверсирования отложенных налоговых кредитов, а именно, что «чистые отложенные налоговые кредиты должны быть исключены в размере наименьшей из двух величин»:

(а) налогового эффекта, перенесенного на будущие периоды убытка или
(б) амортизации чистых отложенных налоговых кредитов, которая в противном случае имела бы место в течение периода переноса.

Упрощенно говоря, снизить стоимость отложенных налоговых кредитов можно на сумму, не превышающую их балансовый остаток. Следовательно, если на отчетную дату налоговый убыток превышает отложенные налоговые кредиты, то последние будут снижены до нуля; а оставшаяся часть – не признана в целях бухгалтерского учета ввиду действия принципа консерватизма.

H.I. Wolk и M.G. Tearney критиковали такой подход, отдавая предпочтение капитализации всей суммы налоговых убытков в качестве актива [9, p. 296, 298].

Соответственно, при втором подходе, когда налоговый эффект регистрируется в период возникновения убытков, бухгалтер сделает запись:

Дебет «Налоговые убытки, переносимые на будущее» (ОФП);
Кредит «Чрезвычайные доходы» (Extraordinary credit) (ОПУ).

В последующие периоды по мере заявления налоговых убытков будет сделана обратная запись:

Дебет «Чрезвычайные расходы» (Extraordinary charge) (ОПУ);
Кредит «Налоговые убытки, переносимые на будущее» (ОФП).

В целом нормы АРВ 11 в части учета налоговых убытков, переносимых на будущее, оказались чрезмерно сложными [9], что привело к различиям в методике их учета (более подробно этот вопрос рассмотрен в работах [8, 9]). В первую очередь это связано с тем, что помимо эффекта от налогового убытка было необходимо признать отложенный налог, возникающий в отношении разницы расходов бухгалтерского и налогового учета [9, p. 293]. Последнее и привело к «беспорядку» на бухгалтерских счетах ввиду неясности, с чем именно связан налоговый эффект: он экономически обособлен или является частью «разницы» между бухгалтерским и налоговым результатом. Фактически данная проблема на теоретическом уровне осталась неразрешенной.

Вместо этого впоследствии приоритет был отдан концепции временных разниц (temporary differences concept) учета налоговых эффектов, где «нет существенной разницы между капитализацией отложенных налогов на временные разницы, с одной стороны, и переносом убытков – с другой» [4, р. 50]. Фактически такой подход решает проблему согласования налоговых убытков с их экономическим происхождением, поскольку нет нужды объяснять отклонение между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью. А как указывалось ранее, достаточно того факта, что бухгалтерская база по налоговым убыткам равна нулю, а их налоговая оценка – отрицательному налоговому результату. Таким образом, отложенный налог признается в отношении временной разницы, которая будет реверсирована тогда, когда организация заявит налоговую льготу в своей декларации.

Ключевой момент состоит в том, что налоговый убыток равен временной разнице. Интересно то, что разработчики бухгалтерских стандартов прямо не дают указанное определение. Например, в МСФО (IAS) 12 нет четкой квалификации налоговых убытков в составе временных разниц. В п. 35 IAS 12 сказано, что «критерии признания отложенных налоговых активов, возникающих вследствие переноса на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и налоговых льгот, аналогичны критериям признания отложенных налоговых активов, возникающих вследствие вычитаемых временных разниц».

В американском FASB ASC 740 в п. 740-10-55-37 подчеркивается, что «требования к признанию налоговой выгоды для вычитаемых временных разниц и перенесенных операционных убытков одинаковы». В связи с этим можно сделать вывод, что, с одной стороны, разработчики так или иначе разграничивают вычитаемые временные разницы от налоговых убытков. С другой стороны, к ним применимо общее правило признания и оценки отложенных налоговых активов.

После вступления в силу SFAS No. 109 (1992 г.) и по настоящее время налоговые эффекты для всех временных разниц признаются в полном объеме (метод комплексного распределения, full provision method). Например, в п. 16 SFAS No. 109 указывалось, что «предприятие должно признавать отложенное налоговое обязательство или актив для всех временных разниц, а также операционных убытков и налогового кредита, переносимых на будущие периоды». Это значит, что независимо от будущей прибыльности организации и действия принципа консерватизма необходимо на этапе первичного распределения налоговых эффектов признать их полную стоимость в целях бухгалтерского учета. И лишь впоследствии, на этапе вторичного распределения налоговых эффектов, провести оценку будущего возмещения стоимости отложенных налоговых активов, в том числе налоговых убытков (п. 21 SFAS No. 109). Если бухгалтер не ожидает, что в будущем организация сгенерирует достаточный объем налогооблагаемой прибыли, против которой возможен зачет $ОНА_{\text{нр}}$, то стоимость последних необходимо снизить оценочным резервом (valuation allowance, контрактивный счет) (пп. 21–25 SFAS No. 109).

Указанный подход не претерпел существенных изменений и до сих пор применяется в действующем американском FASB ASC 740. Его имеет

смысл назвать «позитивным подходом». Следовательно, ОНА_{ну} признаются следующим образом:

Дебет «Отложенные налоговые активы», субсчет «Налоговые убытки» (ОФП);

Кредит «Резерв (выгоды) по налогу на прибыль», субсчет «Отложенный налоговый доход» (ОПУ).

При таком способе налоговые убытки, переносимые на будущее, капитализируются в целях бухгалтерского учета в составе долгосрочных (не текущих) активов. Если от них не ожидается возмещения стоимости из-за недостаточности налогооблагаемой прибыли, то бухгалтер скорректирует балансовый остаток ОНА_{ну} оценочным резервом (регулирующим, контрактивным счетом):

Дебет «Резерв (выгоды) по налогу на прибыль», субсчет «Отложенный налоговый расход» (ОПУ);

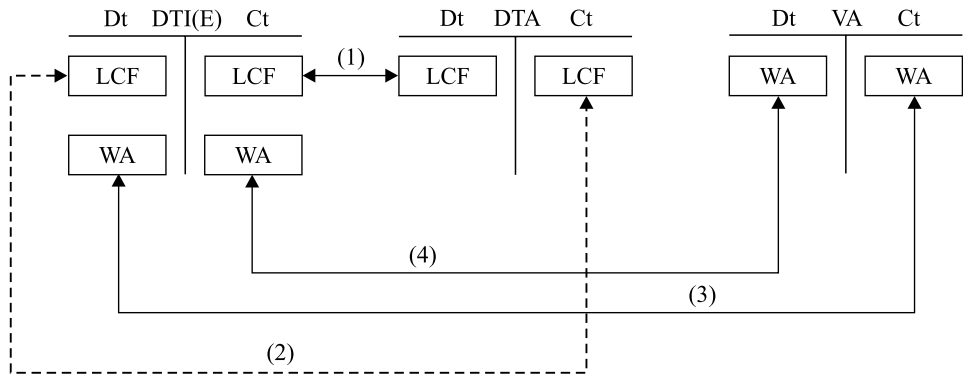
Кредит «Оценочный резерв по отложенным налоговым активам» (ОФП).

В случае реализации налоговых выгод от убытков в системе учета будет сделана запись:

Дебет «Резерв (выгоды) по налогу на прибыль», субсчет «Расходы по подоходному налогу» (ОПУ);

Кредит «Отложенные налоговые активы», субсчет «Налоговые убытки» (ОФП).

На рисунке обобщена процедура регистрации отложенных налоговых активов, признанных в отношении налоговых убытков, в соответствии с позитивным подходом.



DTI(E) (differed tax income (expense)) – отложенный налоговый доход (расход); влияние на отчет о прибылях и убытках
DTA (deferred tax assets) – отложенные налоговые активы; влияние на бухгалтерский баланс
LCF (losses carry forward) – налоговые убытки, переносимые на будущее; влияние на бухгалтерский баланс
VA (valuation allowance) – оценочный резерв по отложенным налоговым активам; влияние на бухгалтерский баланс

Бухгалтерские записи по учету отложенных налоговых активов, признанных в отношении налоговых убытков (позитивный подход)

Accounting entries for deferred tax assets recognized in respect of tax losses (positive approach)

Применение концепции временных разниц существенно упростило регистрацию налоговых убытков на бухгалтерских счетах (рисунок). Однако имеет смысл выделить некоторые особенности влияния ОНА_{ну} на эффективную налоговую ставку:

(1) – регистрация налогового убытка в составе отложенного налогового актива (снижает эффективную налоговую ставку);

(2) – возмещение стоимости налогового убытка, его заявление в налоговой декларации (увеличивает эффективную налоговую ставку)¹⁶;

(3) – снижение балансовой стоимости отложенного налогового актива, признанного в отношении налогового убытка, с помощью создания оценочного резерва (увеличивает эффективную налоговую ставку);

(4) – восстановление оценочного резерва, ранее признанного в отношении отложенного налогового актива (снижает эффективную налоговую ставку).

В данном случае следует акцентировать внимание на том, что явные экономические выгоды от наличия налоговых убытков существуют не в форме отложенного налогового актива, а в стоимости текущих налоговых обязательств, которые регистрируются уже с учетом заявленных организацией налоговых льгот. Другими словами, в отличие от «кэррибэков», рассматриваемых как финансовая претензия государству и реализуемые возвратом денежных средств, налоговые убытки, переносимые вперед, напрямую не «заявляются» в системе бухгалтерского учета. Последнее аргументируется тем, что в налоговом учете бухгалтер после формирования налогооблагаемой прибыли дополнительно скорректирует ее на сумму налоговых убытков, что приведет в том числе к снижению текущих налоговых обязательств (налог на прибыль к уплате). Следовательно, ОНА_н будет списан (ситуация (2) из рисунка) тогда, когда бухгалтер сделает указанную корректировку.

При этом, если сравнить учет эффекта от налоговых убытков с признанием инвестиционных налоговых льгот, методика не будет согласовываться. Так, в соответствии с пп. 740-10-25-45–740-10-25-46 FASB ASC 740 инвестиционная налоговая льгота признается как зачет по налогу на прибыль (например, сквозным методом):

Дебет «Текущие налоговые обязательства» (ОФП);

Кредит «Резерв (выгоды) по налогу на прибыль», субсчет «Текущий налоговый доход» (ОПУ).

В свою очередь разработчики IAS 12 не рассматривают эту проблему (п. 4 IAS 12) при том, что в стандарте такой аспект *должен быть регламентирован* напрямую.

В связи с этим проблема состоит в том, что фактически текущий налог на прибыль, подлежащий уплате, может дальше корректироваться непосредственно в системе бухгалтерского учета. Несогласованность проявляется в том, что инвестиционные налоговые льготы и налоговые убытки

¹⁶ Здесь возмещение стоимости актива от налогового убытка учитывается в корреспонденции со счетом прибылей и убытков (или Дебет 99 Кредит 09, если на примере российского Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций); во многих отечественных исследованиях и профессиональной литературе можно встретить запись (Дебет 68 Кредит 09). На рисунке представлена методика учета в рамках «параллельной» системы (бухгалтерский учет обособлен от налогового). В свою очередь запись Дебет 68 Кредит 09 относится к случаю, когда текущий налог на прибыль к уплате рассчитывается в единой системе бухгалтерского учета как корректировка условного расхода (дохода) по налогу на прибыль на эффект от налогового убытка.

квалифицируются «налоговым активом», однако порядок их учета разный. Кажется более логичным зарегистрировать налог на прибыль, исчисленный без учета корректировок:

Дебет «Расходы по подоходному налогу»;

Кредит «Текущие налоговые обязательства».

И далее обязательства могут быть снижены следующим образом:

1) на сумму налоговых убытков:

Дебет «Текущие налоговые обязательства»;

Кредит «Отложенные налоговые активы», субсчет «Налоговые убытки»;

2) на сумму инвестиционных налоговых льгот (сквозным методом):

Дебет «Текущие налоговые обязательства»;

Кредит «Выгоды по подоходному налогу».

Поэтому ранее подчеркивалось, что «явные» выгоды от налоговых убытков зафиксированы не в отложенном налоговом активе, а в уже сниженных текущих налоговых обязательствах. Реверсирование отложенного налога лишь *скорректирует эффективную налоговую ставку* в части расходов по налогу на прибыль (рисунок), что *покажет внешним пользователям факт реализации налоговой выгоды*. Несмотря на это инвестиционные налоговые льготы регистрируются отличным способом. В будущих исследованиях планируется рассмотреть указанную проблему подробнее¹⁷.

В связи с тем, что разработчики FASB ASC 740 и IAS 12 регламентируют признавать экономические выгоды от налоговых убытков аналогичным отложенным налоговым активам образом, то такие особенности в данной работе подробно не рассматриваются¹⁸, поскольку являются предметом других исследований.

В таблице представлена хронология развития подходов к учету налоговых убытков.

Таким образом, анализ научной литературы и бухгалтерских стандартов позволяет выделить три подхода к учету налоговых убытков: консервативный, смешанный и позитивный.

В настоящее время позитивный подход напрямую регламентирован американским FASB, европейским IASB (международные стандарты).

В Великобритании FRS 102 «The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland» в разделе 29 «Income Taxes» напрямую не прописывает особенности оценки налоговых убытков. Однако в соответствии со словарем терминов (Приложение 1 к FRS 102) отложенный налоговый актив признается для налоговых убытков, перенесенных на будущие периоды. В свою очередь п. 29.6 FRS 102 регламентирует признавать отложенный налоговый актив для всех срочных (timing) разниц; следовательно, применяется позитивный подход.

¹⁷ При этом факт того, что разработчики IAS 12 вовсе опускают учет инвестиционных налоговых льгот, говорит о теоретической и методической неразрешенности рассматриваемой проблемы.

¹⁸ В частности, вопросы оценки отложенных налоговых активов были рассмотрены в работах [6, 13, 14], а также зарубежными исследователями в [4–8, 11].

**Хронология развития подходов к учету налоговых убытков
(на примере американской практики)**
**Chronology of development of approaches to accounting of tax losses
(using American practice as an example)**

Стандарт	Подходы к учету налоговых убытков	Текущий налоговый компонент	Отложенный налоговый компонент
ARB 43 (1953 г.)	Консервативный	Учитывается в качестве актива в корреспонденции с отложенным кредитом	Не учитывается
APB 11 (1967 г.)	Смешанный		Учитывается как снижение чистых отложенных налоговых кредитов; в качестве актива – в виде исключения
SFAS 109 (1992 г.)	Позитивный	Учитывается в качестве актива (дебиторская задолженность) в корреспонденции с текущим налоговым доходом	Учитывается в качестве отложенного налогового актива в корреспонденции с отложенным налоговым доходом
FASB ASC 740 (2009 г.)			

Разработчики индийского стандарта AS 22 «Accounting for Taxes on Income» в п. 8 определяют налоговые убытки временными (срочными) разницами. А в п. 13 AS 22 подчеркивается, что отложенный налоговый актив признается для всех срочных разниц, что также свидетельствует о наличии позитивного подхода.

В российском ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» нет четкого регламента в отношении признания и оценки налоговых убытков. Разработчики соотносят налоговые убытки как с постоянными (п. 4), так и временными (п. 11) разницами. Неадекватность стандарта состоит в следующих моментах.

Во-первых, разработчики в п. 8 ПБУ 18/02 переплетают одновременно две концепции (временных и срочных разниц), искажая базу распределения налоговых эффектов. А как было рассмотрено в данной работе, это существенно влияет на понимание того, к чему «привязаны» налоговые убытки с точки зрения бухгалтерского учета:

- в концепции временных разниц: к оценке убытков в системе налогового учета;

- в концепции срочных (временных) разниц: к убытку бухгалтерского учета и его расхождению с отрицательным налоговым результатом.

Во-вторых, в п. 4 прописано, что «постоянные разницы возникают в результате: образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени... уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах». В этом определении, как минимум, заложены логическая и теоретическая ошибки:

- 1) если налоговые убытки были признаны в качестве актива, то их списание не может классифицироваться постоянными разницами. Во-первых, потому, что налоговые убытки в системе налогового учета не будут списа-

ны против налогооблагаемой прибыли, следовательно, влияние на налогообложение отсутствует; во-вторых, учет отложенных налогов не влияет на налогообложение в системе бухгалтерского учета, поскольку налоговые эффекты определяются после регистрации как бухгалтерской, так и налогооблагаемой прибыли, т.е. постоянные и временные разницы следуют после них.

2) если убытки не могут быть использованы в системе налогового учета, то они автоматически не реализуются и в бухгалтерском учете. Тот же п. 4 ПБУ 18/02 указывает, что под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, которые влияют или на бухгалтерскую, или налогооблагаемую прибыль в одном периоде, но не учитываются в последующих периодах. Следовательно, налоговые убытки не могут квалифицироваться постоянными разницами (в случае их списания по истечении установленных законом сроков), поскольку они в целом не влияют ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль. В налоговом учете они будут списаны через капитал (счет 84 «Нераспределенная чистая прибыль (непокрытый убыток)»), а в бухгалтерском – через счет 99 «Прибыли и убытки»¹⁹, однако *после* формирования бухгалтерской прибыли до налогообложения; т.е. списание $ОНА_{\text{н}} \text{ влияет исключительно на чистую прибыль}$. Или, другими словами, если учет налоговых эффектов ведется в единой бухгалтерской информационной системе, то корректировать условный расход на эффект от постоянных разниц (как это указано в п. 4 ПБУ 18/02) бессмысленно, поскольку формирование текущего налога на прибыль в целом не зависит от налоговых убытков. Как уже отмечалось, налоговые убытки носят заявительный характер и позволяют снизить налогооблагаемую прибыль после ее формирования (и в единой системе учета, и непосредственно в налоговом учете).

Это также дополнительно возвращает к проблеме, которую не смогли решить США, – как ПБУ 18/02 предлагает «выделять» отложенный налоговый эффект и эффект от налоговых убытков? В российской профессиональной литературе крайне часто предлагается следующая запись:

Дебет 09 «Отложенные налоговые активы» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Такой записью условный расход (доход) корректируется до нуля, показывая, что из-за налоговых убытков текущие обязательства по налогу на прибыль отсутствуют. Но с точки зрения концепции временных разниц такой подход не верен, поскольку убыток может быть результатом не только разницы между доходами и расходами, но и возникнуть, даже если последние равны в обеих системах учета [4, р. 47]. В последнем случае у организации возникнет дебиторская задолженность (Дебет 68 Кредит 99 – на сумму условного дохода по налогу на прибыль, если учет организован в единой бухгалтерской информационной системе), которая затем выше-

¹⁹ И здесь также возникает академическая проблема, когда списание налоговых убытков из-за невозможности их использования признается на том же счете, как если бы они были заявлены против налогооблагаемой прибыли и реализованы. Указанный вопрос вынесем на обсуждение в отдельном исследовании.

указанной записью (Дебет 09 Кредит 68) также «скорректируется» до нуля. Что и возвращает к проблеме того, что сама концепция «временных разниц» (timing differences) в полном объеме не объясняет отклонение между прибылью (убытком) двух систем учета. В «неявном» виде эффект от налоговых убытков возникает именно в системе налогового учета:

1) налоговый убыток *переносится обратно в состав налоговых активов* (в связи с чем, как это подчеркивают R. Breitkreuz и H.D. Meyer, налогооблагаемая прибыль равна нулю);

2) и далее в зависимости от концепции учета отложенных налогов определяется источник эффекта:

– разница между бухгалтерской и нулевой налогооблагаемой прибылью (концепция временных разниц);

– разница между нулевой бухгалтерской базой по налоговым убыткам и стоимостью налоговых активов по убыткам в системе налогового учета (концепция временных разниц).

Считаем, что остановиться нужно на концепции временных разниц, поскольку она ясно показывает источник возникновения налогового эффекта, возникающего из-за убытка. Отдельно подчеркнем, что проблема лежит не в методике учета, а в фундаментальном понимании того, из-за чего возникает налоговый эффект и как он влияет на финансовое положение организации²⁰. Не случайно Н. Black употребляет такие понятия, как «концепция отсрочки» (deferred concept) и «концепция обязательств» (liability concept) [2]. В первом случае «отклонение» рассматривается не как актив или обязательство, а как инструмент для сопоставления прибыли (убытка) двух систем учета [2, р. 13]; а во втором случае, напротив, – отложенные налоги квалифицируются активами (обязательствами), и к ним применяются соответствующие критерии признания и оценки. В России же все «перемешалось», и «отложенная концепция» стала «методом отсрочки» (концепция временных разниц), а впоследствии концепция временных разниц, изменившая базу распределения налоговых эффектов, стала «балансовым методом». В данной работе эти моменты строго не обсуждаются. Но, очевидно, что такая «путаница»²¹ привела к противоречивым правилам и формулировкам в ПБУ 18/02.

Российским же разработчикам необходимо внести исправления в ПБУ 18/02 с учетом указанных замечаний, а именно:

- 1) сделать акцент на конкретной концепции учета налоговых эффектов;
- 2) определить порядок учета налоговых убытков, переносимых на будущее;

²⁰ В исследованиях американских ученых, например Н.И. Wolk и М.Г. Tearney [9], можно увидеть различия и в методике учета, однако последнее – есть результат признания / непризнания эффекта или в составе активов, или как уменьшение отложенных налоговых обязательств.

²¹ И она еще сильнее усиливается, поскольку российская практика предлагает два способа организации учета налогов на прибыль: в единой бухгалтерской информационной системе или «параллельный» способ, когда бухгалтерский и налоговый учет обособлены. Причем «метод отсрочки» в России привязан к первому способу; а балансовый метод – ко второму. Это абсолютно неверно, поскольку «концепция» (отложенная или обязательств) объясняет сущность налоговых эффектов и их оценку.

3) убрать из состава постоянных разниц убытки, перенесенные на будущее, которые не могут быть приняты в целях налогообложения, поскольку такие убытки не признаются в составе доходов (расходов) как бухгалтерского, так и налогового учета.

Заключение

В данной работе были определены концептуальные подходы к учету налоговых убытков. Анализ научной литературы и практики составления бухгалтерских стандартов позволяет выделить следующие подходы: консервативный, смешанный, позитивный.

При консервативном подходе выгоды от «переноса налоговых убытков вперед» (loss carry forward) не регистрируются, поскольку их реализация зависит от наступления в будущем конкретного события: получение достаточной налогооблагаемой прибыли. Принцип бухгалтерского консерватизма (осмотрительности) при строгом его соблюдении запрещает регистрировать актив в отношении налоговых убытков. Данный подход применялся в американской практике в стандарте ARB 43 от 1953 г.

Смешанный подход разрешает признавать «актив» для налоговых убытков только в рамках «исключения» с учетом дополнительных ограничений (например, убыток не является регулярным; вероятность получения в будущем достаточной налогооблагаемой прибыли, против которой будет списан убыток, является высокой). По общему правилу, выгоды от налоговых убытков или строго не квалифицируются активом, или могут быть учтены в периоде возникновения убытков как уменьшение чистых отложенных налоговых кредитов (обязательств) в пределах их балансового остатка. Такой подход применялся в американском APB 11 от 1967 г.

При позитивном подходе выгоды от налоговых убытков признаются в качестве отложенного налогового актива в полном объеме. Предполагается, что в рамках концепции временных разниц, сумма налоговых убытков соответствует их оценке в системе налогового учета, в связи с чем возникает временная разница, в отношении которой признается отложенный налоговый актив. Однако в настоящее время разработчики бухгалтерских стандартов, в том числе FASB и IASB, разграничивают налоговые эффекты для временных разниц и налоговых убытков несмотря на то, что последние имеют одну и ту же «базу распределения». При этом предполагается, что в системе бухгалтерского учета признается не сам «налоговый убыток», а налоговый эффект от налогового убытка, зарегистрированного в системе налогового учета. Ввиду того, что фактически в бухгалтерском учете «налоговый убыток» равен нулю, а в системе налогового учета – сумме убытка, то возникает «отклонение» в оценках, в отношении которого идентифицируется вычитаемая временная разница, и далее признается отложенный налоговый актив.

Смешанный подход к учету налоговых убытков, переносимых на будущее, не смог ответить на вопрос, к чему привязаны экономические выгоды: к убытку в момент его возникновения; или к будущей прибыли, против которой убыток может быть реализован. В научном сообществе указанные

связи хоть и обсуждались, но так и не были обоснованы. Позитивный подход удобен тем, что в целом рассматривает налоговые убытки в качестве «актива» бухгалтерского учета в момент их возникновения в системе налогового учета. Но природа «налогового актива» продолжает оставаться нераскрытой. Такой вывод следует в том числе из сложившейся неопределенности среди разработчиков бухгалтерских стандартов.

Так, FASB ASC 740 и IAS 12 предлагают аналогичные отложенным налоговым активам критерии признания и правила оценки. Ввиду того, что составители указанных стандартов разграничивают (обособляют) эффекты, идентифицируемые в отношении временных разниц (*temporary differences*) и налоговых убытков, следует вывод, что учет последних представляет собой исключение из общего правила регистрации отложенных налогов. Также в качестве причины, почему признаваемый эффект от налоговых убытков «исключается» из состава отложенных налоговых активов, выделяется следующая: эффект от налогового убытка в системе бухгалтерского учета будет возмещен тогда, когда бухгалтер заявит налоговые убытки в декларации по налогу на прибыль (т.е. когда налоговый убыток уменьшит налогооблагаемую прибыль в системе налогового учета), в свою очередь отложенные налоги признаются по мере возникновения «отклонений» между оценками двух систем. Таким образом, по общему правилу стоимость отложенных налогов возмещается по мере генерирования активами экономических выгод (что предполагает распределение стоимости активов в качестве расходов), а налоговых убытков – по мере их заявления в декларации.

Нераскрытым остается экономическое содержание налоговых убытков с точки зрения бухгалтерской теории. В частности, в данной работе установлено, что в концепции временных разниц (*timing differences*) налоговый эффект представляет собой часть отклонения между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью. При этом исследователи не смогли доказать, как именно отложенный налоговый эффект и эффект от возникшего налогового убытка должны быть «выделены» из состава указанного «отклонения». В связи с тем, что APB не смог решить эту задачу, FASB пошел по крайне простому пути: изменили базу распределения налоговых эффектов путем перехода на концепцию временных разниц (*temporary differences*), где эффект от убытка «обособлен» от чистой прибыли и идентифицируется уже в отношении «налоговой» базы актива системы налогового учета. Несмотря на это, в рамках новой концепции сущность налоговых убытков никем не была уточнена, что и подтверждается представленным в данной работе противоречием, когда разработчики разграничивают отложенные налоги от налоговых убытков при одной и той же «базе распределения». Решение этой проблемы, с одной стороны, лежит в уточнении правил признания и оценки эффекта от налоговых убытков, с другой стороны, чтобы добиться последнего необходимо научное понимание того, какое место отложенные налоги занимают в границах концепции оценки по справедливой стоимости. В будущих исследованиях планируется продолжить изучение указанных аспектов.

Список источников

1. Аксентьев А.А. Отложенные налоги в российской и зарубежной практике: проблемы и предложения по их решению // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. 2022. Т. 17, № 2. С. 221–244. DOI: 10.17072/1994-9960-2022-2-221-244.
2. Black H.A. Interperiod allocation of corporate income taxes; Accounting research study no. 09. New York, AICPA, 1966. 123 p. URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=aicpa_guides (дата обращения: 08.07.2023).
3. Breitkreuz R. Grundfragen zur Steuerabgrenzung in der internationalen Rechnungslegung – Eine konzeptionelle und bilanztheoretische Analyse auch vor dem Hintergrund empirischer Befunde (Basic questions on tax deferral in international accounting: A conceptual and accounting-theoretical analysis also against the background of empirical findings): Diss. ... Dr. Sci.: 4001. University of St. Gallen; 2012. (In German). URL: <https://www.e-helvetica.nb.admin.ch/api/download/urn%3Anbn%3Ach%3AAbel-262734%3AAdis4001.pdf/dis4001.pdf> (дата обращения: 08.07.2023).
4. Meyer H.D. Die Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 (Accounting for deferred taxes in accordance with IAS 12): Diss. ... Dr. Sci. Justus Liebig University; 2013. (In German). URL: http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2014/10781/pdf/MeyerHenning_2013_20_12.pdf (дата обращения: 08.07.2023).
5. Altshuler R., Auerbach A.J., Cooper M., Knittel M. Understanding U.S. Corporate Tax Losses // Tax Policy and the Economy. 2009. Vol. 23, no. 1. P. 73–122. DOI: <https://doi.org/10.1086/597055>.
6. Аксентьев А.А. Оценочный резерв по отложенным налоговым активам: практика создания и использования // Вестник НГУЭУ. 2022. № 3. С. 102–127. DOI: 10.34020/2073-6495-2022-3-102-127.
7. Аксентьев А.А. Теория отложенного налогообложения: концептуальные основы и доказательства применимости // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2022. № 60. С. 141–169. DOI: 10.17223/19988648/60/9.
8. Bevis D.J., Perry R.E. Accounting for income taxes, an interpretation of APB opinion no. 11. New York, AICPA, 1969. 70 p. URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1003&context=aicpa_guides (дата обращения: 08.07.2023).
9. Wolk H.I., Tearney M.G. Income Tax Allocation and Loss Carry-Forwards: Exploring Uncharted Ground // The Accounting Review. 1973. Vol. 48, no. 2. P. 292–299.
10. Sands J.E. Deferred Tax Credits are Liabilities // The Accounting Review. 1959. Vol. 34, no. 4. P. 584–590.
11. Sterling R.R. Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting // ABACUS. 1967. Vol. 3, no. 2. P. 109–132. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1967.tb00375.x>.
12. Hürlimann D., Teitler-Feinberg E. Aktivierung von verlustvorträgen unter or aktivierungspflicht oder aktivierungsverbot? // EXPERT FOCUS. 2019. Vol. 9. P. 546–550. URL: https://unternehmerforum.ch/wp-content/uploads/2019/08/Aktivierung_von_Verlustvortraegen_unter_OR_Huerlimann_Teitler.pdf (дата обращения: 11.07.2023).
13. Аксентьев А.А. Методические особенности регистрации отложенных налогов и проблемы представления соответствующей информации в финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2022. Т. 25, № 11 (497). С. 1225–1260.
14. Аксентьев А.А. Перенос налоговых убытков на будущее: оценка отложенных налоговых активов // Вестник университета. 2023. № 1. С. 114–122.

References

1. Aksent'ev A.A. Otlozhennye nalogi v rossijskoj i zarubezhnoj praktike: problemy i predlozhenija po ih resheniju [Deferred Taxes in Russian and Foreign Practice: Problems and Proposals for Their Solution], *Vestnik Permskogo universiteta. Serija: Jekono-*

- mika* [Bulletin of Perm University. Series: Economics], 2022, vol. 17, no. 2, pp. 221–244. DOI: 10.17072/1994-9960-2022-2-221-244.
2. Black H.A. Interperiod allocation of corporate income taxes; Accounting research study no. 09. New York, AICPA, 1966. 123 p. Available at: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=aicpa_guides (accessed on 08.07.2023).
3. Breitkreuz R. Grundfragen zur Steuerabgrenzung in der internationalen Rechnungslegung – Eine konzeptionelle und bilanztheoretische Analyse auch vor dem Hintergrund empirischer Befunde (Basic questions on tax deferral in international accounting: A conceptual and accounting-theoretical analysis also against the background of empirical findings): Diss. ... Dr. Sci.: 4001. University of St.Gallen; 2012. (In German). Available at: <https://www.e-helvetica.nb.admin.ch/api/download/urn%3Anbn%3Ach%3Aabel-262734%3Adis4001.pdf/dis4001.pdf> (accessed on 08.07.2023).
4. Meyer H.D. Die Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 (Accounting for deferred taxes in accordance with IAS 12): Diss. ... Dr. Sci. Justus Liebig University; 2013. (In German). Available at: http://geb.uni-giessen.de/geb/volltexte/2014/10781/pdf/MeyerHenning_2013_20_12.pdf (accessed: 08.07.2023).
5. Altshuler R., Auerbach A.J., Cooper M., Knittel M. Understanding U.S. Corporate Tax Losses. *Tax Policy and the Economy*, 2009, vol. 23, no. 1, pp. 73–122. DOI: <https://doi.org/10.1086/597055>.
6. Aksent'ev A.A. Ochenochnyj rezerv po otlozhennym nalogovym aktivam: praktika sozdaniya i ispol'zovaniya [Estimated Reserve for Deferred Tax Assets: Practice of Creation and Use], *Vestnik NGUJeU [Vestnik NSUEM]*, 2022, no. 3, pp. 102–127. DOI: 10.34020/2073-6495-2022-3-102-127.
7. Aksent'ev A.A. Teoriya otlozhennogo nalogooblozheniya: konceptual'nye osnovy i dokazatel'stva primenimosti [Deferred taxation theory: conceptual foundations and evidence of applicability], *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika* [Bulletin of Tomsk State University. Economics], 2022, no. 60, pp. 141–169. DOI: 10.17223/19988648/60/9.
8. Bevis D.J., Perry R.E. Accounting for income taxes, an interpretation of APB opinion no. 11. New York, AICPA, 1969. 70 p. Available at: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1003&context=aicpa_guides (accessed on 08.07.2023).
9. Wolk H.I., Tearney M.G. Income Tax Allocation and Loss Carry-Forwards: Exploring Uncharted Ground. *The Accounting Review*, 1973, vol. 48, no. 2, pp. 292–299.
10. Sands J.E. Deferred Tax Credits are Liabilities. *The Accounting Review*, 1959, vol. 34, no. 4, pp. 584–590.
11. Sterling R.R. Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting. *ABACUS*, 1967, vol. 3, no. 2, pp. 109–132. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1967.tb00375.x>.
12. Hürlimann D., Teitler-Feinberg E. Aktivierung von verlustvorträgen unter or aktivierungspflicht oder aktivierungsverbot? EXPERT FOCUS, 2019. Vol. 9. Pp. 546–550. Available at: https://unternehmerforum.ch/wp-content/uploads/2019/08/Aktivierung_von_Verlustvortraegen_unter_OR_Huerlimann_Teitler.pdf (accessed: 11.07.2023).
13. Aksent'ev A.A. Metodicheskie osobennosti registracii otlozhennyh nalogov i problemy predstavleniya sootvetstvujushhej informacii v finansovoj otchetnosti [Methodological Features of Registration of Deferred Taxes and Problems of Presenting Relevant Information in Financial Statements], *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet [International Accounting]*, 2022, vol. 25, no. 11 (497), pp. 1225–1260.
14. Aksent'ev A.A. Perenos nalogovyh ubytkov na budushhee: ocenka otlozhennyh nalogovyh aktivov [Carrying forward tax losses: assessment of deferred tax assets], *Vestnik universiteta* [Bulletin of the University], 2023, no. 1, pp. 114–122.

Сведения об авторе:

А.А. Аксентьев – бухгалтер, ООО «Перспектива», Краснодар, Российская Федерация.

Information about the author:

A.A. Aksentyev – accountant, Perspektiva LLC, Krasnodar, Russian Federation.

<i>Статья поступила в редакцию</i>	<i>23.12.2023</i>	<i>The article was submitted</i>	<i>23.12.2023</i>
<i>Одобрена после рецензирования</i>	<i>24.02.2024</i>	<i>Approved after reviewing</i>	<i>24.02.2024</i>
<i>Принята к публикации</i>	<i>01.07.2024</i>	<i>Accepted for publication</i>	<i>01.07.2024</i>