

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-49-60
УДК 657(045)
JEL M41, M49, H26, H29

Модифицируемость отложенных налогов и их место в балансовом и капитальном уравнениях

А.А. Аксентьев

ООО «Перспектива», Краснодар, Россия

АННОТАЦИЯ

Во второй половине XX в. бухгалтерским научным сообществом в качестве допущения было принято, что отложенные налоги квалифицируются как активы и обязательства, поскольку от них зависит приток или отток экономических выгод, однако четкая теоретическая аргументация того, как именно налоговые эффекты влияют на финансовое положение организации, отсутствовала. В связи с этим автором настоящего исследования поставлена **цель** теоретически обосновать свойство их модифицируемости с позиции отражения экономических выгод. В работе были использованы стандартные научные методы: анализ, синтез, наблюдение и сравнение, диалектический метод научного познания, сбор теоретической и нормативно-правовой информации, формализации. В ходе исследования доказано, что свойство модифицируемости проявляется в неявности экономических выгод, не имеющих прямой связи с денежным потоком. Поскольку по мере возмещения стоимости отложенных налогов происходит регистрация юридических обязательств по налогу на прибыль, и именно они имеют прямую связь с налоговыми платежами, признано, что объект «отложенные налоги» существует исключительно исходя из границ постулатов (принципов) бухгалтерского учета, а свойство модифицируемости позволяет зафиксировать эффект будущего снижения (увеличения) текущих обязательств по налогу на прибыль относительно оценки по справедливой стоимости. Автором статьи показано, что отложенные налоги не согласуются с понятиями «резерв», «оценочный резерв» и «условное обязательство (условный актив)», поэтому необходим пересмотр существующих подходов к трактовке активов и обязательств с учетом свойства модифицируемости. Результаты работы могут быть полезны исследователям в области межпериодного распределения налога на прибыль, а также всем заинтересованным лицам, изучающим сущность отложенных налогов.

Ключевые слова: отложенные налоги; налоги на прибыль; теория фирмы; теория собственности; гипотеза о стационарном состоянии; свойство модифицируемости

Для цитирования: Аксентьев А.А. Модифицируемость отложенных налогов и их место в балансовом и капитальном уравнениях. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(2):49-60. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-49-60

ORIGINAL PAPER

The Modifiability of Deferred Taxes and their Place in the Balance Sheet and Capital Equations

A.A. Aksent'ev

Perspective LLC, Krasnodar, Russia

ABSTRACT

In the second half of the XX century, the accounting scientific community accepted as an assumption that deferred taxes qualify as assets and liabilities, because the inflow or outflow of economic benefits depends on them, but there was no clear theoretical argumentation of how exactly tax effects affect the financial position of the organization. In this regard, the author of this study aims to theoretically justify the property of their modifiability from the position of reflection of economic benefits. The work is of theoretical nature. Standard scientific methods are used: the dialectical method of scientific cognition, the method of collecting theoretical and regulatory-legal information, the method of formalization, as well as analysis, synthesis, observation, and comparison. In the course of the study, it is proved that this property of modifiability is manifested in the implicit economic benefits that do not have a direct relationship with the cash flow. Since as the value of deferred taxes is recovered, the registration of legal income tax liabilities takes place, and it is they that have a direct connection with tax payments, it is recognized that the object "deferred taxes" exists solely on the basis of the boundaries of accounting postulates (principles), and the property of modifiability allows to fix the effect of future decrease (increase) of current income tax liabilities relative to the assessment

© Аксентьев А.А., 2024

at fair value. The author of the article shows that deferred taxes are not consistent with the concepts of “reserve”, “valuation allowance” and “contingent liability (contingent asset)”, so it is necessary to revise the existing approaches to the interpretation of assets and liabilities taking into account the property of modifiability. The results of the paper are useful for researchers in the field of inter-period income tax allocation, as well as for all interested parties who study the essence of deferred taxes.

Keywords: deferred taxes; income taxes; theory of the firm; property theory; steady-state hypothesis; modifiability property

For citation: Aksent'ev A.A. The modifiability of deferred taxes and their place in the balance sheet and capital equations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(2):49-60. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-2-49-60

ВВЕДЕНИЕ

В ряде научных работ утверждается, что отложенные налоговые обязательства (далее — ОНО) модифицируются¹ в текущие налоговые обязательства [1], однако при этом отсутствует теоретическая интерпретация самого понятия. Восполняя данный пробел, мы в рамках теории отложенного налогообложения выделяем две главные предпосылки, обосновывающие существование отложенных налогов как объектов бухгалтерского учета: гипотезу о стационарном состоянии и свойство модифицируемости.

Истоки гипотезы лежат в исследованиях по поиску связи отложенных налогов с налоговыми начислениями и денежными потоками. Впервые такой случай был рассмотрен S. Davidson в 1958 г., и основным источником возникновения различий между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью была признана амортизация [2]. Суть заключается в том, что организация сохраняет свое положение путем постоянного приобретения объектов основных средств, в связи с чем балансовый остаток ОНО или остается прежним, или непрерывно растет [3]. Поскольку отложенное налоговое положение экономического субъекта в стационарном состоянии не меняется, то отсутствует статистическая связь с другими бухгалтерскими показателями (например, будущими налоговыми платежами и будущими налоговыми обязательствами) [2, 4]. Изучая проблему стационарного состояния, американский исследователь W. Voss сделал вывод, что в случае колебаний уровня инвестиций часть отложенного налога будет подлежать уплате, и выдвинул гипотезу, что «малые фирмы с большей вероятностью погасят отложенные налоги, чем крупные фирмы» [5, с. 266]. Однако фактически речь идет о том, что

малый бизнес не может длительное время поддерживать воспроизводственную структуру инвестиций в основной капитал, поэтому он будет погашать свои ОНО быстрее в сравнении с крупным. Заметим в этой связи, что гипотеза о стационарном состоянии не была эмпирически доказана научным сообществом и не обсуждалась в теоретических исследованиях. Между тем свойство модифицируемости вытекает из основ статической учетной идеологии, принципа непрерывности деятельности, а также из сущностных характеристик активов, обязательств и налогов на прибыль.

Целью данного исследования — теоретическое обоснование свойства модифицируемости отложенных налогов, что является первой попыткой связать их неявную (экономическую) сущность с явным (юридическим) характером налогов на прибыль, а также определить их место в капитальном и балансовом уравнениях. В работе затрагиваются вопросы интерпретации отложенных налогов с позиций теорий фирмы и собственности.

МОДИФИЦИРУЕМОСТЬ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Основное тождество отложенного налогообложения в рамках концепции временных разниц подробно рассмотрено в [6] и формально описывается уравнениями (1) и (2):

$$\min\Gamma\text{СФП} = \min\Gamma\text{ФП} \pm \text{ОН}, \quad (1)$$

$$\text{ОН} = (\text{СБА} - \text{СНА}) \times \text{НС}, \quad (2)$$

где $\min\Gamma\text{СФП}$ — минимальный генерируемый свободный финансовый поток; $\min\Gamma\text{ФП}$ — минимальный генерируемый финансовый поток; ОН — отложенные налоги; СБА — стоимость бухгалтерских активов; СНА — стоимость налоговых активов (активов по данным налогового учета); НС — налоговая ставка, в %.

Балансовая стоимость активов (с позиции оценки по справедливой стоимости) представляет собой минимальный (наиболее вероятный) денежный по-

¹ С другой стороны, уместно понятие трансформации (трансформируемость), которое говорит о том, что отложенные налоги из неявных активов, обязательств трансформируются в явные. В рамках данной работы употребляется понятие «модифицируемые», однако мы не исключаем наличия иного, более подходящего термина, приемлемого с точки зрения бухгалтерской теории.

ток, который эти активы должны сгенерировать до налогообложения прибыли. Уравнения (1) и (2) соотносятся со статической учетной идеологией, цель которой — показать «реальную стоимость имущества собственника на день составления баланса» [7, с. 9].

На самом деле оценка по справедливой стоимости из-за отклонения на сумму налога на прибыль не является объективным отражением стоимости имущества организации в связи с тем, что налоговый поток возникает в момент определения налогооблагаемой прибыли и соответствующих обязательств перед бюджетом. Вышеописанное возможно только после генерирования финансового потока от эффективного использования ресурсов. Следовательно, ожидания пользователей финансовой отчетности искажаются, поскольку оценка не показывает ту стоимость экономических выгод, которую экономический субъект в конечном итоге сгенерирует и сможет использовать в различных целях.

Капитальное уравнение в рамках теории собственности имеет следующий вид (3):

$$A - ДО = КС, \quad (3)$$

где А — активы; ДО — долговые обязательства; КС — капитал собственный.

Оно признается сторонниками данной теории, где бухгалтерский учет ориентирован на точку зрения владельцев бизнеса [8, 9], — его целью считается расчет богатства акционеров, складывающегося из стоимости собственного капитала и его приращения, в силу чего налоги на прибыль квалифицируются как расход [8–10], поскольку относятся к долговым обязательствам и уменьшают собственный капитал организации. Однако обязательства по налогу на прибыль возникают в результате прибыльных хозяйственных операций, подпадающих под налогообложение. Когда же собственники бизнеса вносят уставный капитал, то полученные предприятием активы (в том числе возникшее превышение данных активов над их номинальной стоимостью) не включаются в налогооблагаемую базу при расчете налога на прибыль. Другими словами, стоимость активов в момент внесения уставного капитала для налогового учета представляет собой величину, на которую государство не имеет никаких притязаний. Однако по мере того, как организация будет генерировать налогооблагаемый финансовый поток, его размер будет превосходить стоимость активов налогового учета, что вызовет прирост капитала. Соответственно, возникнет налогообла-

гаемая прибыль и определенные обязательства перед бюджетом.

С учетом вышеизложенного встает ключевой вопрос: в какой момент времени возникают налоговые обязательства? Ответ зависит от величины налогового баланса экономического субъекта на дату составления отчетности. Очевидно, что на момент внесения собственниками бизнеса уставного капитала по номинальной стоимости выражение (3) примет следующий вид (4):

$$A_0 = КС_0, \quad (4)$$

где A_0 — активы на момент регистрации уставного капитала; $КС_0$ — капитал собственный на момент регистрации уставного капитала.

Из уравнения (4) следует, что активы организации в момент внесения уставного капитала полностью профинансированы собственниками бизнеса по номинальной величине. Также предполагается, что в целях налогового учета стоимость налоговых активов также равна номинальной стоимости активов бухгалтерского учета, поэтому на данном этапе у государства нет финансовых притязаний.

Рассмотрим свойство модифицируемости на следующем условном примере. Пусть единственный собственник бизнеса зарегистрировал уставный капитал в размере 1000 тыс. руб. и внес его путем передачи организации внеоборотного актива с рыночной стоимостью 1000 тыс. руб. Данный актив подлежит переоценке, и на дату составления отчетности его рыночная стоимость выросла до 1500 тыс. руб. Если опустить вопросы амортизации, генерирования доходов и т.п., то увеличение стоимости актива на 500 тыс. руб. приведет к приросту собственного капитала, который не является налогооблагаемой величиной с точки зрения налогообложения прибыли. Тогда выражение (4) примет следующий вид (5):

$$A_0 + \Delta A = КС_1, \quad (5)$$

где ΔA — изменение (приращение) активов из-за их переоценки; $КС_1$ — капитал собственный после переоценки.

В рамках данного примера увеличение стоимости актива до 1500 тыс. руб. (с приростом в 500 тыс. руб.) приводит к тому, что минимальные выгоды, которые можно получить от его реализации, составляют не 1500 тыс. руб., как может показаться на первый взгляд, а лишь 1400 тыс. руб.

при ставке налога на прибыль в 20%. Последнее объясняется тем, что если организация решит реализовать имущество по рыночной цене, то необходимо будет уплатить данный налог в размере 100 тыс. руб., поскольку налоговая оценка того же актива составляет 1000 тыс. руб.

Обязательство по налогу на прибыль возникнет непосредственно в момент реализации актива (6):

$$\text{ТНП} = (D - P) \times \text{НС} = (\text{СБА} - \text{СНА}) \times \text{НС}, \quad (6)$$

где ТНП — текущий налог на прибыль; D — доходы; P — расходы; НС — налоговая ставка, в %; СБА — стоимость бухгалтерских активов; СНА — стоимость налоговых активов (активов по данным налогового учета).

В результате переоценки балансовая стоимость актива выросла до рыночной цены; она же является «минимальной» стоимостью, показывающей, какое количество денежных средств сгенерирует актив в результате его реализации (в рамках данного примера альтернативное использование актива не рассматривается). Отсюда следует, что балансовая стоимость представляет собой потенциальный финансовый поток до налогообложения, влияние которого уже учтено в собственном капитале организации, а налоговая оценка включает в себе ту стоимость активов и капитала, на которые у государства нет притязаний с точки зрения налогообложения прибыльных хозяйственных операций.

Таким образом, на дату составления отчетности, когда бухгалтерская и налоговая оценки активов отличаются, существует возможность зафиксировать потенциальную задолженность государству по налогу на прибыль. Как отмечалось ранее в одной из наших публикаций, предприятие в ходе регистрации бизнеса берет на себя обязанность уплачивать налоги на прибыль, а документом, подтверждающим эту ответственность, является налоговый кодекс страны [6]. Принцип непрерывности деятельности позволяет дополнить, что данная обязанность будет существовать до тех пор, пока у организации имеются активы [11, 12]. Выражение (5) позволяет сделать вывод, что до реализации актива юридических обязательств по налогу на прибыль не существует, но они присутствуют с экономической точки зрения, как наиболее вероятное финансовое положение экономического субъекта с акцентом на измерении собственного капитала владельцев бизнеса.

Во второй половине XX в. академическое и профессиональное сообщество аргументировало использование счетов отложенного налогообложения целями нормализации показателей прибыли [13, 14] и предотвращения ее искажения [15], однако впоследствии акцент сместился в сторону учета налоговых последствий на текущее и будущее финансовое положение организации, но представления касательно сущности отложенных налогов как активов и обязательств не изменились.

Принято считать, что ОНО являются потенциальной экономической задолженностью по налогу на прибыль [12, 13, 15], но при этом утверждается, что уплате будут подлежать только те налоги, которые возникнут в отношении будущих прибыльных операций в условиях непрерывности деятельности [16]. Если признается наличие экономической задолженности, а также прогнозируется возникновение в будущем юридических обязательств относительно экономической оценки, естественно, возникает вопрос: почему же бухгалтер не производит реклассификацию, зачет и т.п.? Ведь в этом случае было бы достаточно сделать запись:

Дт «Отложенные налоговые обязательства» — Кт «Текущие обязательства по налогу на прибыль» либо оформить погашение части экономической задолженности в момент возникновения юридической деньгами с помощью такой проводки:

Дт «Отложенные налоговые обязательства» — Кт «Деньги».

Между тем указанные записи в настоящее время не применяются, поскольку ОНО являются лишь искусственной конструкцией, корректирующей информацию о реальном собственном капитале организации [1]. Их модифицируемость заключается в том, что юридические обязательства возникнут в соответствующем размере, если актив будет реализован в оценке по справедливой стоимости (бухгалтерской оценке). Тогда в результате возмещения его стоимости (регистрации расходов в системе бухгалтерского учета) ОНО будут реверсированы (Дт «Отложенные налоговые обязательства» — Кт «Резерв по налогу на прибыль»), а юридические обязательства зарегистрированы (Дт «Резерв по налогу на прибыль» — Кт «Текущие обязательства по налогу на прибыль»). Таким образом, произойдет модификация (трансформация) отложенных налоговых обязательств в состав юридических: ОНО → ТНП, где ОНО — отложенные налоговые обязательства; ТНП — текущий налог на прибыль.

На этапе составления финансовой отчетности ОНО отражают *неявный, экономический характер* существования задолженности по налогу на прибыль относительно финансового потока до налогообложения, фиксируемого бухгалтерской оценкой. А так как сейчас главенствует концепция справедливой стоимости, то указанная оценка определяет наиболее вероятный денежный поток, и с точки зрения влияния на собственный капитал налоговые последствия фиксируются следующим образом (7):

$$A_0 + (\Delta A - \text{ОНО}) = \text{КС}_1 - \text{ОНО}. \quad (7)$$

Возвращаясь к прежнему примеру, отметим, что увеличение стоимости актива на 500 тыс. руб. приведет к приращению капитала только на 400 тыс. руб. (500 тыс. руб. прироста — 100 тыс. руб. ОНО). Тогда в соответствии с выражениями (1) и (2) происходит согласование финансовых потоков: сгенерированного активом до налогообложения и свободного, представляющего собой реальный источник погашения обязательств организации перед кредиторами (собственниками бизнеса) после уплаты налога на прибыль.

Другим предметом дискуссии служит вопрос: насколько обосновано регистрировать неявные, модифицируемые обязательства в качестве корректировки финансового потока до налогообложения? Адекватность последней вполне объяснима принудительностью налогов на прибыль, представляющей собой экспроприацию превышения, сгенерированного активами финансового потока над той его частью (налоговая оценка), к которой у государства нет никаких притязаний. Говоря проще, начисление и уплата налога на прибыль является легализацией приращения собственного капитала для получения права на ведение бизнеса на территории страны [8, р. 50].

Свойство экспроприации части прибыли неизменно и представляет собой сложившуюся практику существования предприятия (юридического лица). Несмотря на «экономический» характер, ОНО не следует строго относить к юридическим бухгалтерским обязательствам из-за модифицируемости.

Это свойство (в противовес высказанному утверждению) всегда предполагает статичность относительно оценки по справедливой стоимости, которая защищает собственников бизнеса и его кредиторов, предоставляя им информацию о текущем финансовом положении. С позиции теории собственности выражение (7) отражает «богатство»

владельцев бизнеса при условии извлечения ими полной выгоды, т.е. продажи всех активов и распределения их в свою пользу. Аналогично свойство модифицируемости рассматривается в рамках теории фирмы, где основным считается балансовое уравнение (8):

$$A = \text{КС} + \text{ДО}. \quad (8)$$

Согласно данной теории все активы — это собственность компании, а финансовая отчетность формируется в интересах тех лиц, которые имеют претензии, право требования по обязательствам юридического лица [9]. В то же время собственный капитал и долговые обязательства с функциональной точки зрения имеют единый характер задолженности организации перед лицами, ее профинансировавшими. Преобладающей позицией среди представителей теории фирмы является определение налогов на прибыль в качестве «распределения прибыли» (от англ. distribution of income) [8–10], хотя единой точки зрения по этому вопросу в рамках данной теории пока нет. Ученый из США W. Paton, рассматривая сущность налогов на прибыль, отмечал, что они могут быть как расходом, так и убытком, распределением или аномальной статьей [17].

Теория фирмы отделяет юридическое лицо от любой из заинтересованных сторон, в связи с чем процесс оценки активов вращается вокруг корпорации, а не акционеров или кредиторов [18]; при этом сущность учета отложенных налогов не меняется. Как и в теории собственности, зарегистрированные налоговые эффекты относятся к тому финансовому потоку, который сможет использовать организация для осуществления своей деятельности или погашения существующих обязательств. Как подчеркивал W. Paton, «государство фактически обладает скрытым преимущественным правом собственности на имущество каждого коммерческого предприятия; частная собственность не является абсолютной» [17, с. 180].

С учетом вышесказанного наша позиция состоит в том, что начисление ОНО служит ответом на вопрос: сколько нужно заплатить государству, чтобы узаконить право собственности на сгенерированный активами финансовый поток, если они будут оценены в ходе бухгалтерского учета? Следовательно, балансовое уравнение будет иметь вид (9):

$$A = (\text{КС} - \text{ОНО}) + (\text{ДО} + \text{ОНО}). \quad (9)$$

Согласно данному равенству ОНО резервируются за счет собственного капитала и учитываются в составе долговых обязательств экономического субъекта. Однако отложенные налоговые обязательства продолжают сохранять свойство модифицируемости и не должны рассматриваться в качестве резерва. Исходя из формулы (9) можно ошибочно прийти к выводу, что если ОНО выделяются из собственного капитала в качестве отдельной статьи баланса, то следует ожидать оттока денежных средств в будущем ввиду наличия обязательства. В действительности же **отложенные налоги в случае реверсирования не становятся денежным потоком и не объясняют его напрямую.**

В соответствии с гипотезой о стационарном состоянии, когда организация находится в пассивном отложенном налоговом положении, потенциал абсорбции доходов налогового учета соответствующими расходами ниже по сравнению с системой бухгалтерского учета. Как правило, такая ситуация возникает в случае агрессивного распределения менеджерами стоимости налоговых активов против сгенерированных доходов за счет ускоренной амортизации, применения различных вычетов и т.п. По утверждению W. Voss, фирма, способная поддерживать свою инвестиционную стратегию и применяющая инструменты налоговой оптимизации, будет сохранять ОНО в балансе и откладывать уплату налогов на прибыль [5].

Модифицируемый характер ОНО также проявляется в том, что они не выступают источником погашения самих себя (юридических обязательств по налогу на прибыль). В ином случае верной была бы реклассификация отложенных налогов в состав текущих обязательств; однако в теории учета это не рассматривается. Хотя ОНО не квалифицируются как конкретный резерв, за счет их регистрации путем корректировки капитала и чистой прибыли происходит сглаживание, нормализация финансового потока во времени, т.е. учет влияния налогообложения на текущее и будущее финансовое положение начинает срабатывать еще *до момента возникновения юридических обязательств.*

Исходя из признанных научным сообществом свойств налога на прибыль мы утверждаем, что удержание актива (независимо от целей его использования) всегда сопровождается наличием условной, модифицируемой ответственности перед государством по уплате данного налога. Однако и здесь понятие «условное обязательство» не является применимым.

Американский экономист J. Waugh подчеркивал, что существенная разница между кредиторской задолженностью и ОНО заключается в том, что в основе первой лежит серия отдельных, детерминированных операций (т.е. кредиторская задолженность имеет ограниченный срок существования и в конечном итоге должна быть погашена), а ОНО могут и не обладать указанными свойствами [19].

Авторы работы [11] J. G. Kreuze и D. Main считают, что вероятность квалификации отложенных налоговых обязательств в качестве обязательств существует только тогда, когда ОНО приводят к будущим налоговым платежам; иначе отложенные налоги являются условными. В силу этого организация самостоятельно должна принимать решение касательно необходимости регистрации ОНО по каждому непредвиденному случаю.

Экономист R. Chambers пишет, что если ОНО представляются в качестве обязательств, то капитал предприятия искажается во времени; но при этом автор придерживается позиции, согласно которой отложенные налоги не должны отражаться в отчетности, поскольку на момент ее составления никаких обязательств не существует [20]. Однако в целом ученый оперирует тем, что налоги на прибыль есть экспроприация государством чистой прибыли по установленной законом ставке, в связи с чем не могут квалифицироваться ни как расход, ни как распределение.

В опубликованной в 1959 г. статье W. Graham сравнивал признание отложенного налогового обязательства с «начислением расходов на ремонт и техническое обслуживание», где резерв «представляет собой ожидаемые будущие выплаты» [21, с. 19]. В противовес этому утверждению G. R. Corey прямо соотносит отложенные налоги с оценочным резервом, уменьшающим балансовую стоимость имущества организации из-за «преждевременного использования налогового вычета» [22, с. 122].

Анализ зарубежных источников ясно показал (с чем мы полностью согласны), что отложенные налоги не согласуются с терминами «условное обязательство», «резерв»² и «оценочный резерв»³.

Во-первых, отток экономических выгод, устанавливаемый резервом и условными обязательствами, обусловлен наступлением в будущем конкретного события. Как обосновано в работах [1, 6], отложенные налоги отражают потенциал активов

² Оценочное обязательство.

³ Регулирующие (контрактные, контрпассивные) счета.

(обязательств) в части генерирования финансового потока по мере его возникновения. Другими словами, как таковой неопределенности не существует — предполагается 100%-ная вероятность существования финансового потока, поскольку привязка делается непосредственно к бухгалтерской оценке по справедливой стоимости. Если от актива не ожидается генерирования экономических выгод, то его стоимость будет или снижена с помощью оценочного резерва, или он будет списан, а вслед за этими процедурами изменится и отложенный налог. Следовательно, *отложенный налог зависит от бухгалтерской оценки*.

Во-вторых, использование оценочного резерва позволяет скорректировать минимальный потенциал активов в части генерирования денежного потока до налогообложения. В свою очередь, учет отложенных налогов, как видно из формул (1) и (2), освобождает финансовый поток от налогообложения. Кроме того, суммы оценочного резерва не отражаются в бухгалтерском балансе, а напрямую снижают балансовую стоимость отдельных его статей, и ОНО раскрываются в качестве долгосрочных пассивов; по мере реализации активов сумма оценочного резерва восстанавливается в составе доходов организации. В случае же с ОНО их реверсирование, как минимум, приводит к регистрации части текущих налоговых обязательств, которые будут заключать в себе налоговый денежный отток. Таким образом, оценочный резерв корректирует балансовую оценку, а отложенные налоги косвенно ее уточняют, т.е. модифицируют. Последнее проявляется в том, что только после реверсирования ОНО возникнет текущее налоговое обязательство, которое в конечном итоге станет частью денежного потока.

Несмотря на это, факт наличия в балансе ОНО не является достаточным основанием для объяснения текущих налоговых обязательств. Эта проблема поднималась в работе J. Sands: «Единственная реальная сложность, связанная с рассмотрением отложенных налогов в качестве обязательств, заключается в том, что налоги, подлежащие уплате, в конечном итоге будут отличаться от налогов, рассчитанных на момент признания прибыли, если за это время изменится уровень прибыли или налоговые ставки» [12, с. 590]. Смысл заключается в том, что кроме отсутствия как таковых юридических обязательств по налогу на прибыль на дату составления отчетности, экономические обязательства могут не соответствовать реальным

налоговым начислениям и соответствующему денежному оттоку в будущих периодах.

Указанная проблема лишь подтверждает свойство модифицируемости. Отклонение текущих обязательств от экономической оценки возникает по причине того, что величина сгенерированного финансового потока больше или, наоборот, меньше бухгалтерской оценки по справедливой стоимости. Если организация в будущих периодах заработает бухгалтерскую прибыль, то это означает, что ресурсы (имущество) были использованы эффективнее, производительнее рынка. Последнее объясняется идеей применения оценки по справедливой стоимости, показывающей усредненный потенциал компании в отношении генерирования денежного потока с учетом рыночных условий на дату составления отчетности. Очевидно, что коммерческая компания преследует цель извлечения бухгалтерской прибыли от наиболее эффективного использования имеющихся у нее ресурсов. А оценка отложенных налогов привязана не к будущей бухгалтерской прибыли, а к балансовой оценке [23]. Ключевой вывод состоит в том, что если организация реализует все имущество дороже балансовой стоимости, размер текущего налога на прибыль будет исчисляться по формуле (10) [23]:

$$\text{ТНП} = \text{ОНО} + (\text{ГФП} - \min \text{ГФП}) \times \text{НС}, \quad (10)$$

где ТНП — текущий налог на прибыль; ОНО — отложенный налог на прибыль; ГФП — фактический финансовый поток, сгенерированный активами, до налогообложения; $\min \text{ГФП}$ — балансовая стоимость имущества в оценке по справедливой стоимости; НС — налоговая ставка, в %.

Вернемся к примеру с внеоборотным активом с рыночной стоимостью в 1500 тыс. руб. В данном случае ОНО в размере 100 тыс. руб. свидетельствует, что если актив будет реализован за 1500 тыс. руб., то организация заплатит 100 тыс. руб. налога на прибыль, а если за 1700 тыс. руб. (учитывая, что налоговая база актива составляет 1000 тыс. руб.), то текущий налог на прибыль будет равен 140 тыс. руб. Сгенерированные доходы в размере 1700 тыс. руб. превышают балансовую оценку актива, а потому всегда будет существовать разница между отложенными и текущими налоговыми обязательствами. В рамках данного примера при реализации актива отложенные налоги будут списаны на увеличение чистой прибыли в размере 100 тыс. руб., а текущие налоговые обязательства снизят чистую прибыль

на 140 тыс. руб. С бухгалтерской же точки зрения чистая прибыль уменьшится только на 40 тыс. руб., поскольку 100 тыс. руб. уже были учтены в составе капитала на момент возникновения расхождений между бухгалтерской и налоговой оценками.

Вывод состоит в том, что учет отложенных налогов еще до появления юридических обязательств позволяет получить информацию о потенциале их возникновения в будущем, исходя из свойств налогов на прибыль; а реверсирование отложенного налога сглаживает, нормализует чистую прибыль. Следовательно, с позиции теории собственности владельцы бизнеса должны понимать, что в случае продажи всего имущества (прекращения его использования в предпринимательской деятельности и ликвидации организации) ОНО покажут, сколько текущих налоговых обязательств может возникнуть в результате принятия такого решения. Отсюда следует, что проблема, которую описал J. Sands в [12], лишь подтверждает необходимость учета отложенных налогов и не является аргументом против межпериодного распределения.

Признание резерва опирается на факт наличия обязательства, урегулирование которого в будущем приведет к оттоку денежных ресурсов — оно само по себе обособлено, отвлечено от актива и лишь в некоторых случаях может включаться в его стоимость (например, оценочное обязательство по демонтажу основных средств). Отложенные налоги, напротив, всегда привязаны к имуществу или обязательствам организации и неотделимы от них. Так, если по мере амортизации балансовая стоимость объекта основных средств снижается, то резерв (оценочное обязательство) остается неизменным, пока в будущем не наступит событие, которое подтвердит необходимость оттока денежных средств. В свою очередь, отложенные налоги по мере возмещения стоимости активов будут реверсироваться, т.е. списываться, распределяться на чистую прибыль (или капитал). Следовательно, возмещение стоимости актива приводит к списанию обязательства (актива). Данная интерпретация, по-нашему мнению, является аргументом в пользу того, что ОНО, строго говоря, не являются обязательствами, но могут быть отнесены к ним с точки зрения *модифицируемости*.

Изучение зарубежных публикаций подтвердило вывод А. Johnson, сделанный почти полвека назад — если бухгалтерское сообщество не признает отложенные налоги обязательствами, то необходимо пересмотреть капитальное уравнение следующим образом (11):

$$A - \text{ДО} - \text{ОНО} = \text{КС}. \quad (11)$$

Ученый подчеркивал: «...если отложенный подоходный налог к уплате является счетом обязательств, то наши проверенные временем бухгалтерские определения обязательств должны быть изменены» [24, с. 76]. Другой зарубежный специалист, E. Hendriksen, анализируя проблемы с отложенными налогами, также отмечал: «Нет ничего плохого в расширении определения активов, если включить в него авансовые платежи по будущим обязательствам, и в расширении определения обязательств, если включить в него предполагаемые обязательства по будущим налогам, когда вероятность получения налоговых льгот или осуществления налоговых платежей достаточно высока» [25, с. 221]. К сожалению, за последние 80 лет природа бухгалтерских обязательств так и не была пересмотрена, а проблема квалификации отложенных налогов остается нерешенной.

Результаты нашего исследования доказывают, что именно модифицируемый характер отложенных налогов позволяет относить их к категории бухгалтерских активов и обязательств, а потому более корректно использовать понятие «модифицируемое обязательство» или «модифицируемый актив». Первое выражает потенциал активов в отношении генерирования неявного оттока денежных ресурсов. По мере реверсирования модифицируемых будут возникать явные обязательства, имеющие прямую связь с денежным потоком. Цель учета модифицируемых обязательств заключается в том, чтобы уточнить бухгалтерскую оценку активов и дать внешним пользователям более полную информацию о текущем и будущем финансовом положении предприятия. При этом существование модифицируемых обязательств обосновывается в первую очередь принципами бухгалтерского учета, исходя из которых происходит идентификация экономических обязательств по налогам на прибыль.

Несколько выше в нашей статье было показано, что пока организация удерживает актив, балансовая оценка которого отличается от его налоговой базы, модифицируемое обязательство будет существовать, исходя из принципа непрерывности деятельности и сущностных характеристик актива как объекта бухгалтерского учета. Если объект квалифицируется как актив, то от него ожидается генерирование экономических выгод в размере, равном или превышающем его балансовую оценку. Принцип непрерывности лишь подтверждает, что

компания будет существовать дольше, чем любой из ее активов [12], а значит, ответственность по уплате налога на прибыль с учетом данного допущения также будет присутствовать до тех пор, пока этот актив не будет реализован.

МОДИФИЦИРУЕМОСТЬ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ

Модифицируемость отложенных налоговых активов (далее — ОНА) раскрывается аналогичным образом. Правда, имеются некоторые отличия, поэтому сначала укажем на неопределенность в трактовке понятия «отложенный налоговый актив».

Если М. Moonitz определял ОНА в качестве предоплаты по части налоговых платежей [14], то Th. Hill критиковал такую интерпретацию, подчеркивая, что ОНА «отличается от любого традиционно регистрируемого платежа в том смысле, что он явно не признается получателем как таковой»; другими словами, ОНА не считается авансовым платежом государству и не может рассматриваться в качестве переплаты по налогу на прибыль [26, с. 359].

То, что ОНА следует называть «налогами, уплаченными с незаработанной прибыли», считают Р. Graul и К. Lemke [27], которые связывают это с тем, что «налоги, уплачиваемые с незаработанных доходов, являются активами, поскольку выплата в настоящее время дает право признавать эти доходы в будущем, не подвергая их налогообложению» [26, с. 28]. Таким образом, в соответствии с позицией этих авторов, ОНА выступает в качестве «бухгалтерских активов», поскольку в них заключена будущая налоговая экономия.

По убеждению W. Graham, «отложенные расходы по налогу на прибыль» необходимо именовать активами, поскольку «...с точки зрения бухгалтерского учета это определено авансовый платеж, оплата расходов, связанных с чистым доходом, который будет отражен в отчетах о прибылях и убытках будущих периодов. Как таковой, он, по-видимому, может квалифицироваться как законный актив» [21, с. 19]. Будучи противником этой точки зрения, А. Johnson подчеркивал, что «“предоплаченные доходные налоги” (возникающие в результате процедур учета распределения подоходного налога) не являются расходами, которые будут израсходованы при получении будущих доходов; и они не представляют собой расходы с предоплаты, поскольку не существует бухгалтерских запасов, ни товара, ни услуг, которые еще предстоит получить» [24, с. 77].

Американский исследователь Н. Black указывал на целесообразность признания актива в отношении предоплаченных налогов, аргументируя это тем, что в ином случае прибыль организации будет искажаться: «Если игнорировать «предоплаченные» налоги, то периодическая сумма прибыли будет сначала занижена, а затем, соответственно, завышена» [15, с. 73]. В целом, Н. Black придерживается той же позиции, что и с ОНО, делая акцент на экономическом характере ОНА, которые могут быть использованы для уменьшения налога на прибыль в будущих периодах. Несмотря на это, выгода от реализации ОНА возникает только в случае получения достаточной налогооблагаемой прибыли. По мнению ученого, если на отчетную дату организация не может подтвердить такую возможность, то «актива не существует» [15, с. 74].

К аналогичному выводу пришел J. Kissinger, утверждавший, что ОНО могут существовать сами по себе, а ОНА — «...только в качестве компенсации эффектов налога на прибыль, если существует доход, против которого они могут быть зачтены» [28, с. 93]. При изучении данной проблемы мы также соглашаемся, что реализация ОНА возможна, только если организация сгенерирует доходы «с рентабельностью, покрывающей вычитаемые временные разницы сверх балансовой оценки активов» [23, с. 1253]. В завершение дискуссии по этому вопросу приведем высказывание J. Sands: «С точки зрения консерватизма... дебетовое сальдо (отложенные налоговые активы — прим. автора) должно быть списано немедленно, а не создано как актив» [12, с. 590].

В балансовом уравнении отложенные налоговые активы занимают следующее место (12):

$$(A + \text{ОНА}) = (\text{КС} + \text{ОНА}) + \text{ДО} . \quad (12)$$

ОНА также обладают свойством модифицируемости ввиду наличия связи между бухгалтерской и налоговой оценками [6], отражающей потенциал активов по части опосредованного, неявного уменьшения обязательства по налогу на прибыль в будущих периодах. Более подробно отдельные свойства ОНА были рассмотрены нами в работах [6, 23]. В случае прибыльной реализации имущества или генерирования доходов, превышающих бухгалтерскую балансовую оценку, текущий налог на прибыль будет равен (13) [23]:

$$\text{ТНП} = (\text{ГФП} - \min \text{ГФП}) \times \text{НС} - \text{ОНА} . \quad (13)$$

Исходя из результатов исследований мы пришли к выводу, что модифицируемый характер ОНА проявляется в возможности зафиксировать эффект будущего снижения текущих обязательств по налогу на прибыль за счет распределения стоимости налоговых активов, превышающих стоимость бухгалтерского учета, против налогооблагаемых доходов. При этом ОНА также не выступает частью будущего налогового денежного потока, а лишь неявно показывают, что последний может быть снижен относительно оценки по справедливой стоимости.

Вернемся к примеру с внеоборотным активом и изменим условие. Пусть налоговая база актива составляет 2000 тыс. руб., а бухгалтерская стоимость — 1500 тыс. руб. Тогда ОНА при ставке налога 20% будет равен 100 тыс. руб. Чтобы реализовать эти выгоды, компании необходимо сгенерировать 2000 тыс. руб. налогооблагаемых доходов, против которых будет полностью распределена стоимость налогового актива. Несмотря на это, налоговая база актива является неотъемлемой частью бухгалтерского актива по праву собственности организации [6]. Фирма, даже в случае реализации имущества по стоимости ниже налоговой базы, сможет зафиксировать налоговый убыток и перенести его на будущие периоды, поскольку свойство модифицируемости позволяет учесть наличие такой возможности; в будущих периодах *при определении текущих налоговых обязательств в расчетах участвуют не отложенные налоги, а расходы налогового учета, представляющие собой распределение стоимости налоговых активов*. В этом и заключается опосредованная, неявная связь бухгалтерской оценки с налоговыми показателями [6].

Таким образом, модифицируемый ОНА уточняет оценку бухгалтерского актива, в котором, в том числе, заключен его экономический (налоговый) потенциал, состоящий в участии в налогообложении и *распределении в качестве расходов в системе налогового учета*. Если в системе бухгалтерского учета оценка выявляет его минимальный потенциал в отношении генерирования финансового потока до налогообложения; то ОНА дополняет эту оценку, показывая выгоды или потери от данного актива (но уже в рамках системы налогового учета в части определения текущих налоговых обязательств). Модифицируемый актив «высвечивает» неявные выгоды, которые получит организация по мере его реверсирования, а отличительной особенностью учета ОНА является то, что его квалификация в ка-

честве бухгалтерского актива зависит от наличия в будущем достаточной налогооблагаемой прибыли. В свою очередь, явные выгоды заключены в налоговой оценке активов, где распределение последних и будет приводить к снижению налогооблагаемой прибыли и, соответственно, текущих налоговых обязательств.

ВЫВОДЫ

В рамках данного исследования выделено свойство модифицируемости отложенных налогов, подтверждающее, что они заключают в себе неявные выгоды (потери), возникающие у организации относительно бухгалтерской оценки по справедливой стоимости. Указанная особенность никогда не отрицалась академическим сообществом, но ключевая дилемма состояла в получении ответа, насколько экономический (неявный) характер отложенного налогового актива (обязательства) согласуется с юридическим (явным) характером бухгалтерских активов (обязательств). Результаты нашей работы теоретически подтверждают модифицируемость неявных активов (обязательств) в явные, что выступает одной из фундаментальных причин, обосновывающих необходимость учета отложенных налогов.

Анализируя гипотезу о стационарном состоянии, мы убедились, что ОНО имеют связь с будущими налоговыми начислениями и денежными потоками. Твердое подтверждение указанной гипотезы навсегда поставило бы точку в вопросе о необходимости межпериодного распределения налогов на прибыль, но пока она продолжает оставаться недоказанной и является отдельным направлением авторских исследований. Результаты настоящей работы выступают аргументом в пользу пересмотра имеющихся подходов к определению активов и обязательств с позиции теории бухгалтерского учета. Ввиду того, что объект «отложенные налоги» существует исключительно в границах бухгалтерского учета, в теоретическом плане напрашивается рассмотрение вопроса о применении аналогичного подхода к учету других неявных экономических выгод или потерь (к их числу можно отнести, например, человеческий капитал, ущерб, нанесенный окружающей среде и т.д.).

Принимая во внимание ограниченность объема статьи, мы не рассматриваем сущность налога на прибыль. В настоящее время принято допущение, что он является расходом, однако не все академическое сообщество с этим согласно. Более того, в финансовой отчетности американских компаний налоги на прибыль квалифицируются как «резерв

по налогу на прибыль» или «выгода от налога на прибыль»; другие разработчики употребляют понятие «расходы». Поскольку отложенные налоги — это модификация налогов на прибыль, особенности

последних определяют и сущность налоговых эффектов в отчете о прибылях и убытках, поэтому данная проблема должна стать объектом отдельного исследования.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Аксентьев А.А. Дисконтирование отложенных налогов: теоретические аспекты. *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;10(3):21–32. DOI: 10.26794/2408–9303–2023–10–3–21–32
Aksent'ev A. A. Discounting deferred taxes: theoretical aspects. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(3):21–32. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2023–10–3–21–32
2. Davidson S. Accelerated Depreciation and the Allocation of Income Taxes. *The Accounting Review*. 1958;33(2):173–180.
3. Kvaal E. Discussion of 'Making Deferred Taxes Relevant'. *Accounting in Europe*. 2018;15(2):231–241. DOI: 10.1080/17449480.2018.1473618
4. Laux R. The Association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments. *The Accounting Review*. 2013;88(4):1357–1383. DOI: 10.2308/accr-50417
5. Voss W. Accelerated Depreciation and Deferred Tax Allocation. *Journal of Accounting Research*. 1968;6(2):262–269. DOI: 10.2307/2490240
6. Аксентьев А.А. Теория отложенного налогообложения: концептуальные основы и доказательства применимости. Вестник Томского государственного университета. *Экономика*. 2022;(60):141–169. DOI: 10.17223/19988648/60/9
Aksent'ev A. A. Deferred taxation theory: conceptual framework and evidence of applicability. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Jekonomika = Bulletin of Tomsk State University. Economics*. 2022;(60):141–169. (In Russ.). DOI: 10.17223/19988648/60/9
7. Кутер М.И., Гурская М.М. Анализ моделей статического и динамического учета. *Экономический анализ: теория и практика*. 2010;9(174):8–16.
Kuter M. I., Gurskaja M. M. Analysis of static and dynamic accounting models. *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika = Economic analysis: theory and practice*. 2010;9(174):8–16. (In Russ.).
8. Nurnberg H. Conceptual nature of the corporate income tax. *The Accounting Historians Journal*. 2009;36(2):31–74. DOI: 10.2308/0148–4184.36.2.31
9. Sprouse R. The Significance of the Concept of the Corporation in Accounting Analyses. *The Accounting Review*. 1957;32(3):369–378.
10. Schultz S., Johnson R. Income tax allocation: The continuing controversy in historical perspective. *Accounting Historians Journal*. 1998;25(2):81–111.
11. Kreuze J., Main D. Case for Partial Tax Allocation: Will Enhance Comparability and Add Relevance. *Woman C.P.A.* 1986;48(1):14–19.
12. Sands J. Deferred Tax Credits are Liabilities. *The Accounting Review*. 1959;34(4):584–590.
13. Baylis A. Income Tax Allocation — A Defence. *ABACUS*. 1971;7(2):161–172. DOI: 10.1111/j.1467–6281.1971.tb00403.x
14. Moonitz M. Income Taxes in Financial Statements. *The Accounting Review*. 1957;32(2):175–183.
15. Black H. Interperiod allocation of corporate income taxes. Accounting research study No. 09. New York, AICPA; 1966. 123 p.
16. Drinkwater D., Edwards J. The Nature of Taxes and the Matching Principle. *The Accounting Review*. 1965;40(3):579–582.
17. Paton W.A. Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise. 1922. (New York: The Ronald Press Company), 1962 reprint.
18. Horngren C. Stock Dividends and the Entity Theory. *The Accounting Review*. 1957;32(3):379–385.
19. Waugh J. The Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes: A Proposal. *The Accounting Review*. 1968;43(3):535–539.
20. Chambers R. Tax Allocation and Financial Reporting. *ABACUS*. 1968;4(2):99–123. DOI: 10.1111/j.1467–6281.1968.tb00412.x

21. Graham W. Income Tax Allocation. *The Accounting Review*. 1959;34(1):14–27.
22. Corey G. Discussion of Accelerated Depreciation and Deferred Taxes: An Empirical Study of Fluctuating Asset Expenditures. *Journal of Accounting Research*. 1967;(5):118–123.
23. Аксентьев А.А. Отложенные налоги в финансовых учреждениях: обзор эмпирических исследований и роль налоговых эффектов в регулятивном капитале. Часть II. *Международный бухгалтерский учет*. 2023; 26(11):1248–1266. DOI: 10.24891/ia.26.11.1248
Aksent'ev A.A. Deferred taxes in financial institutions: a review of empirical studies and the role of tax effects in regulatory capital. Part 2. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2023;26(11):1248–1266. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.26.11.1248
24. Johnson A. “More” on “Income-Tax-Allocation” Accounting. *The Accounting Review*. 1961;36(1):75–83.
25. Hendriksen E. The Treatment of Income Taxes by the 1957 AAA Statement. *The Accounting Review*. 1958;33(2):216–221.
26. Hill T. Some Arguments against the Inter-Period Allocation of Income Taxes. *The Accounting Review*. 1957;32(3):357–361.
27. Graul P. Lemke K. On the Economic Substance of Deferred Taxes. *ABACUS*. 1976;12(1):14–31. DOI: 10.1111/j.1467–6281.1976.tb00284.x
28. Kissinger J. In Defense of Interperiod Income Tax Allocation. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 1986;1(2):90–101. DOI: 10.1177/0148558X8600100202

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Андрей Андреевич Аксентьев — бухгалтер ООО «Перспектива», Краснодар, Россия
Andrei A. Aksent'ev — an accountant at LLC “Perspektiva”, Krasnodar, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-0838-4729>
anacondaz7@rambler.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакции 23.12.2023; после рецензирования 09.02.2024; принята к публикации 13.05.2024.

The article was submitted on 23.12.2023; revised on 09.02.2024 and accepted for publication on 13.05.2024.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The author read and approved the final version of the manuscript.