

Перенос налоговых убытков на будущее: оценка отложенных налоговых активов

Аксентьев Андрей Андреевич

Магистрант, ORCID: 0000-0002-0838-4729, e-mail: anacondaz7@rambler.ru

Кубанский государственный университет, г. Краснодар, Россия

Аннотация

В статье проведен сравнительный анализ современных подходов к оценке отложенных налоговых активов, признаваемых в отношении налоговых убытков. Обоснована неоднозначность налоговых убытков как объекта бухгалтерского наблюдения. Охарактеризованы положительный и отрицательный эффекты налоговых убытков, не позволяющие объективно квалифицировать налоговые льготы в составе активов в соответствии с концептуальными критериями их признания. Представлены перспективные и ретроспективные факторы оценки будущего возмещения отложенных налоговых активов. Приведен пример бухгалтерских записей, касающихся признания и восстановления налоговых убытков с использованием оценочного счета. Обоснованы сроки проведения перспективного анализа. Выделены консервативный и позитивный подходы к оценке налогового убытка в системе финансового учета. По результатам работы приведено заключение и предложены направления будущих исследований.

Ключевые слова

Отложенные налоги, налоговые убытки, налоговые эффекты, оценочный резерв, отложенные налоговые активы

Для цитирования: Аксентьев А.А. Перенос налоговых убытков на будущее: оценка отложенных налоговых активов // Вестник университета. 2023. № 1. С. 114–122.

Tax loss carryforwards: valuation of deferred tax assets

Andrei A. Aksent'ev

Graduate Student, ORCID: 0000-0002-0838-4729, e-mail: anacondaz7@rambler.ru

Kuban State University, Krasnodar, Russia

Abstract

In the article, a comparative analysis of modern approaches to the assessment of deferred tax assets recognized for tax losses is carried out. The ambiguity of tax losses as an object of accounting observation is substantiated. Positive and negative effects of tax losses that do not allow to objectively qualify tax benefits as assets in accordance with conceptual criteria for their recognition are characterised. Prospective and retrospective factors for assessing the future recovery of deferred tax assets are presented. An example of accounting entries regarding recognition and recovery of tax losses using a valuation account is provided. The timing of prospective analysis is justified. Conservative and affirmative approaches to the assessment of tax losses in the financial accounting system are described. Based on the findings of the study, conclusions are given, and lines of future research are suggested.

Keywords

Deferred taxes, tax losses, tax effects, valuation allowance, deferred tax assets

For citation: Aksent'ev A.A. (2023) Tax loss carryforwards: valuation of deferred tax assets. *Vestnik universiteta*, no. 1, pp. 114–122.



ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время вопросы оценки налоговых убытков в системе финансового учета по-прежнему не раскрыты. Бухгалтерские стандарты требуют регистрации налоговых убытков в качестве актива, поскольку они заключают в себе экономические выгоды, снижающие обязательства организации по налогу на прибыль.

В соответствии с теорией отложенного налогообложения налоговые эффекты в системе бухгалтерского учета признаются в той мере, в какой оказывают идентифицируемое влияние на финансовое положение компании, а именно на ее денежные потоки. При этом налоговый эффект выражен способностью налогового убытка снижать налогооблагаемую прибыль непосредственно в системе налогового учета. Это значит, что в «налоговом» балансе налоговые убытки представлены суммой потенциальных расходов, в то время как в бухгалтерском балансе они являются отложенными налоговыми активами (далее – ОНА), будущее возмещение стоимости которых приведет к притоку экономических выгод.

Проблемным вопросом по-прежнему остается то, в какой степени в бухгалтерском учете налоговые убытки, признанные ОНА, должны квалифицироваться как активы, в концептуальной трактовке указанной категории.

ОНА, регистрируемые в отношении налоговых убытков, выступают исключением из общего правила. Это связано с тем, что временные налогооблагаемые и вычитаемые разницы признаются по мере возникновения отклонений в балансовых и налоговых оценках активов и обязательств, скорость возмещения которых различается. По своей природе налоговые убытки являются неабсорбированными налоговыми расходами из-за недостаточности налоговых доходов. Отсюда в системе налогового учета налоговые убытки возвращаются обратно в состав налоговых активов до тех пор, пока в будущем не возникнет достаточный налогооблагаемый доход. Кроме того, менеджеры должны самостоятельно принять решение о списании налогового убытка, то есть заявить его в налоговой декларации, в том числе с учетом требований и ограничений национального налогового кодекса.

Достаточность будущей налогооблагаемой прибыли представляет собой главный критерий, соблюдение которого позволит списать стоимость налоговых убытков. Если организация имеет значительные суммы ОНА и не ожидает генерирования налогооблагаемой прибыли в будущем, то в соответствии с бухгалтерскими стандартами необходимо провести оценку балансовых остатков вычитаемых временных разниц (ОНА, умноженные на налоговую ставку).

Следовательно, в налоговом учете в составе налоговых активов убытки регистрируются в полном объеме без оценки будущей налогооблагаемой прибыли и могут быть преждевременно списаны с баланса только тогда, когда законодательством строго регламентирован период использования налоговых льгот. Например, в Российской Федерации убыток может переноситься на неограниченное число последующих налоговых периодов. В Швейцарии, в соответствии с п. 2 ст. 25 Федерального закона о гармонизации прямых налогов кантонов и коммун, или Закона о гармонизации налогообложения, налоговые убытки могут быть компенсированы «в течение 7 финансовых лет, предшествующих рассматриваемому налоговому периоду» [1, с. 546].

В то же время бухгалтерские правила накладывают собственные, отличные от налоговых ограничений, критерии, с помощью которых будет произведена оценка реализации налоговых льгот. По этому вопросу в международной практике нет единой позиции. Например, американские и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) не предусматривают конкретного временного промежутка для перспективного планирования [2, с. 302]. Это значит, что в бухгалтерской учетной политике должна быть утверждена методика, в соответствии с которой специалист будет проводить прогнозную оценку будущей налогооблагаемой прибыли, против которой произойдет зачет ОНА. В п. 18 немецкого стандарта бухгалтерского учета № 18 «Отложенный налог на прибыль» (Deutscher Rechnungslegungs Standard (DRS) 18 “Latente Steuern”) прямо установлено, что «налоговые убытки учитываются при расчете отложенных налоговых активов только в той мере, в какой можно ожидать реализации налоговых льгот из отчета об убытках в течение следующих 5 лет» [3, с. 10]. Поэтому, если организация не ожидает реализовать налоговые убытки в течение 5 лет, то ОНА не признаются. В австралийском стандарте бухгалтерского учета № 1020 «Учет налогов на прибыль» (Accounting Standard AASB 1020 “Accounting for Income Taxes”) регламентировалось учитывать ОНА в той мере, в какой сами бухгалтеры ожидали

реализации налоговых убытков [4]. Последнее правило соответствует процедуре частичного распределения налоговых эффектов, в ходе которой менеджеры используют свое субъективное суждение в отношении будущего периода реализации налоговых льгот. В настоящее время такой подход не применяется.

Таким образом, актуальность данного исследования обусловлена отсутствием в международной практике единой позиции в отношении учета налоговых убытков в системе финансового учета. Научная новизна работы заключается в обобщении зарубежного опыта в указанных вопросах.

ОБЗОР ЛИТЕРАТУРЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Теоретические аспекты соотношения налоговых убытков с понятиями «актив» и «отложенный налоговый актив» в научной литературе рассматриваются крайне редко. Однако есть ряд зарубежных экспертов, чьи работы представляют интерес в рамках данного исследования: Д. Хюрлиманн и Э. Тайтлер-Файнберг [1], Й. Бёссер и Й. Пильхофер [2], К. Хербон, И. Туттиччи, П.С. Кор [4], В. Флагмайер и Й. Мюллер [5] и другие.

К. Хербон с соавторами в своей работе [4] провели эмпирический анализ австралийских организаций, которые представляли финансовую отчетность по правилам стандарта AASB 1020. Цель исследования заключалась в том, чтобы определить, используют ли менеджеры бухгалтерскую методологию признания налоговых убытков для манипулирования прибылью. Результаты показали, что правила стандарта, регулирующие процедуру частичного распределения налоговых эффектов, дают пространство для искажения финансового результата [4]. Субъективные оценки, подкрепленные неадекватными экономическими расчетами, позволяют признавать или не признавать ОНА в отношении налоговых убытков в зависимости от конкретной стратегии. Например, руководство может придерживаться тактики «сглаживание доходов», которая предполагает, что специально незарегистрированные суммы налоговых убытков могут быть использованы в будущем для достижения целевых показателей чистой прибыли. Ключевой вывод авторов заключается в том, что путем признания или непризнания налоговых убытков менеджеры сигнализируют о своих ожиданиях относительно улучшения или ухудшения будущих результатов деятельности фирмы [4].

Й. Бёссер и Й. Пильхофер в своей работе [2] провели сравнительный анализ правил Международного стандарта финансовой отчетности 12 «Налоги на прибыль» (International Accounting Standard (IAS) 12 “Income Taxes”) и Положения стандартов бухгалтерского учета 109 «Учет налогов на прибыль» (англ. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) 109 “Accounting for Income Taxes”), входящего в Общепринятые принципы бухгалтерского учета США (United States Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP). В IAS 12 налоговые убытки рассматриваются как отдельный компонент вычитаемых временных разниц, поэтому для них в стандарте выделен соответствующий подраздел (п. 34–36). Однако к ним применяются аналогичные критерии оценки, то есть используется общее правило регистрации ОНА. В стандарте 740 «Налоги на прибыль» Кодекса стандартов бухгалтерского учета американского Совета по стандартам финансовой отчетности (Topic 470 “Income Taxes” of the Financial Accounting Standards Board (FASB) Accounting Standards Codification) строгого разграничения налоговых убытков от временных разниц, признаваемых по общему правилу, нет. Акцент на этом ставится по той причине, что, например, немецкий стандарт DRS 18 также рассматривает налоговые убытки в качестве отдельного компонента. В связи с этим встает вопрос о том, необходимо ли применять процедуру оценки балансовых остатков ОНА отдельно по отношению к компоненту «налоговые убытки» или стоит рассматривать данный компонент в совокупности с вычитаемыми временными разницами. Как верно подчеркивают Й. Бёссер и Й. Пильхофер, американский стандарт требует учитывать как положительные, так и отрицательные факторы, на основе которых бухгалтер примет взвешенное решение в части оценки вероятности реверсирования ОНА [2]. Это значит, что налоговые убытки в первую очередь представляют собой ОНА, «возмещаемость которого должна оцениваться в контексте общей оценки всех прошлых и настоящих фактов с учетом всех положительных и отрицательных показателей» [2, с. 288]. При этом ключевым отличием американского подхода остается то, что разработчики ставят в центр внимания сам факт «возмещаемости» стоимости ОНА, в то время как IAS 12 требует учитывать «суммы» будущей налогооблагаемой прибыли. Таким образом, с концептуальной точки зрения Й. Бёссер и Й. Пильхофер делают важный вывод: американский стандарт учитывает то, почему ОНА, в том числе налоговые убытки, не могут быть возмещены; международный стандарт делает основой прогнозирование налогооблагаемых «сумм» [2].

Научную значимость также представляют выводы В. Флагмайер и Й. Мюллера [5], поднявших вопрос о том, что налоговые убытки, зарегистрированные в системе бухгалтерского учета, концептуально неоднозначны. Это связано с «эффектами», которые заключены в налоговых убытках. Так, с одной стороны, когда компания регистрирует ОНА в отношении налогового убытка, предполагается, что в будущем это принесет ей экономические выгоды, то есть снизит налоговый денежный поток, что в бухгалтерской литературе называется «будущая налоговая экономия». Такой эффект рассматривается как положительный, поскольку концептуально заключает в себе экономические выгоды. С другой стороны, есть и отрицательный аспект, который В. Флагмайер и Й. Мюллер трактуют как «сигнал к дальнейшим убыткам» [5, с. 7]. Иными словами, если организация стабильно показывает прирост налоговых убытков, это свидетельствует о проблемах в генерировании налогооблагаемой прибыли, что диалектически может быть связано со всей операционной деятельностью фирмы. В этом и заключается противоречие, которое бухгалтерские стандарты закрепляют в качестве отдельного критерия оценки балансовых остатков ОНА. Так, британский стандарт финансовой отчетности 102 (Financial Reporting Standard (FRS) 102) в п. 29.7 устанавливает, что «само существование непогашенных налоговых убытков является убедительным доказательством того, что может не быть другой будущей налогооблагаемой прибыли» [6, с. 246]. Аналогичные требования предъявляют американские и международные стандарты. Следовательно, изначально налоговые убытки «разрываются между положительным эффектом, обусловленным потенциальной будущей налоговой экономией, и возможным негативным воздействием убытков» [5, с. 8]. Таким образом, налоговые убытки одновременно и соответствуют критериям признания активов, и являются причиной, по которой стоимость ОНА может быть не возмещена.

Д. Хюрлиманн и Э. Тайтлер-Файнберг в своей работе [1, с. 547–548] рассматривают процедуру оценки налоговых убытков с точки зрения критериев признания активов, поскольку того требует швейцарское бухгалтерское законодательство, в том числе принцип осмотрительности. Так, п. 2 ст. 959 ч. 5 «Обязательно-правовой кодекс» Гражданского кодекса Швейцарии устанавливает четыре критерия, которые позволяют квалифицировать объект бухгалтерского наблюдения в составе актива:

- 1) событие должно произойти в прошлом;
- 2) должно существовать право распоряжения активом (контроль);
- 3) будущие денежные потоки должны быть вероятными;
- 4) балансовую стоимость актива можно надежно оценить.

При этом, как верно подчеркивают исследователи, п. 2 ст. 960 Гражданского кодекса Швейцарии закладывает в качестве основы принцип осмотрительности в оценке, которая не должна «препятствовать достоверной оценке экономического положения компании» [1, с. 547]. Таким образом, если исходить из логики швейцарского бухгалтерского законодательства, нет необходимости капитализировать неиспользованные налоговые убытки в составе активов по соображениям бухгалтерской осмотрительности в оценке [1]. К такому подходу наиболее близок немецкий стандарт DRS 18 “Latente Steuern”, однако он лишь накладывает пятилетний временной критерий, переходя за который налоговые убытки не признаются в качестве компонента вычитаемых временных разниц.

Р. Брайткройц в своем диссертационном исследовании [7] также разграничивает налоговые убытки и другие компоненты отложенных налогов. Так, автор указывает, что начисление отложенных налогов на налоговые убытки представляет собой «особый случай» в рамках дисконтирования налогов [7, с. 37]. Это значит, что временной эффект снижения ценности налоговых убытков стоит рассчитывать отдельно от других компонентов отложенных налогов. Р. Брайткройц связывает это с тем, что «перенесенный налоговый убыток не создает прямого требования о возмещении налога, а лишь дает право на зачет против положительного дохода будущих отчетных периодов» [7, с. 37]. Именно это «право» и рассматривается в качестве экономической выгоды, которую организация квалифицирует бухгалтерским активом, признавая его в системе финансового учета.

При этом исследователь задается вопросом, касающимся неоднозначности возникновения самого «налогового эффекта» от налоговых убытков: «...либо налоговый эффект относится к убытку, либо он относится к прибыли, на которую переносится убыток» [7, с. 38]. В первом случае бухгалтер идентифицирует ОНА, признавая налоговый эффект в полном объеме, причем право будущего взаимозачета заключает в себе потенциал генерирования экономических выгод. Во втором случае налоговый эффект существует только тогда, когда по крайней мере присутствует разумная уверенность в получении достаточной налогооблагаемой прибыли, против которой налоговый убыток будет погашен.

Анализ современной практики не дает убедительных аргументов в пользу применения одного из указанных подходов. Американские, международные, британские, индийские (Accounting Standard (AS) 22 “Accounting for Taxes on Income” – стандарт бухгалтерского учета 22 «Учет налогов на прибыль») стандарты склоняются ко второму подходу, обязывая бухгалтера по меньшей мере учитывать причины или суммы будущей налогооблагаемой прибыли. Немецкий стандарт DRS 18 и швейцарское бухгалтерское законодательство, напротив, изначально определяют актив в отношении самого эффекта от налогового убытка, что соответствует первому подходу. Поэтому, если налоговый эффект не оказывает влияния на финансовое положение организации в момент возникновения «права» перенести стоимость налогового убытка, то стоимость ОНА необходимо снизить, поскольку от него не ожидается возмещения стоимости (принцип бухгалтерской осмотрительности).

В данном случае уместно провести параллель с учетом обесценения дебиторской задолженности. Если дебитор просрочил выплату долга, то есть нарушил условие договора, такой фактор рассматривается как объективный признак обесценения дебиторской задолженности. В связи с этим бухгалтер, в соответствии с утвержденным в учетной политике методом формирования резерва по сомнительным долгам, снизит балансовую оценку актива до той стоимости, которую организация реально ожидает возместить. Следовательно, если отталкиваться от подхода, при котором налоговый эффект идентифицируется в отношении убытка непосредственно, то предполагается, что срок реализации права начинается с момента его возникновения. Поэтому в случае отказа компании заявить в налоговой декларации налоговые льготы, согласно принципу бухгалтерской осмотрительности, необходимо снизить балансовый остаток ОНА в отношении налогового убытка. Для нивелирования рисков дискреционных начислений и манипуляций с прибылью важно, чтобы решение не использовать налоговые убытки было на локальном уровне одобрено корпоративным налоговым менеджментом. При этом в периоды, когда бухгалтеру станет известно, что руководство действительно планирует заявить в налоговой декларации налоговые убытки, стоимость ОНА разумнее восстановить [2].

При втором подходе в соответствии с процедурой комплексного распределения налоговых эффектов бухгалтер в полном объеме регистрирует суммы ОНА в отношении налогового убытка. Далее специалист будет проводить «двухэтапную схему тестирования» [7, с. 78], которая заключается в соблюдении 2 пунктов IAS 12 – п. 28 об оценке реверсирования налогооблагаемых временных разниц и п. 29 об оценке будущей налогооблагаемой прибыли и прочих факторов, например налогового планирования. Как указывалось ранее, IAS 12 закладывает в качестве основы оценку «сумм», а не причин возмещения балансовой стоимости ОНА. В п. 740-10-30-18 американского стандарта FASB ASC 740 [8] предлагается проводить оценку факторов в их совокупности, учитывая следующие источники:

- 1) будущее восстановление существующих налогооблагаемых временных разниц;
- 2) будущую налогооблагаемую прибыль без учета восстановления временных разниц и переноса на будущие периоды;
- 3) налогооблагаемый доход в предыдущем году (годах) переноса, если перенос разрешен в соответствии с налоговым законодательством;
- 4) стратегии налогового планирования.

Под положительными факторами понимается та информация, на основе которой бухгалтер объективно сделает вывод, что балансовая оценка отложенных налогов окажется возмещенной в текущем или большем размере в будущих периодах. Обратная логика действует в случае с отрицательными факторами. В соответствии с п. 740-10-30-17 FASB ASC 740, бухгалтер «должен проанализировать и взвесить все имеющиеся положительные и отрицательные доказательства» [8]. Следовательно, если положительные факторы преобладают над отрицательными, то процедура снижения стоимости ОНА не применяется. Иными словами, балансовая оценка ОНА в отношении налоговых убытков остается без изменений. Однако в случае, если отрицательные доказательства имеют больший вес относительно положительных, бухгалтер произведет экономические расчеты и снизит балансовую стоимость ОНА. Методически последняя процедура может осуществляться двумя способами:

- 1) с использованием подхода, основанного на обесценении (англ. impairment approach);
- 2) с использованием аффирмативного подхода (англ. affirmative judgment approach) [8].

Подход, основанный на обесценении, применяется в американском стандарте FASB ASC 740, п. 740-10-30-2(b) и п. 740-10-30-16 которого прямо обязывают бухгалтера использовать оценочный контрактивный

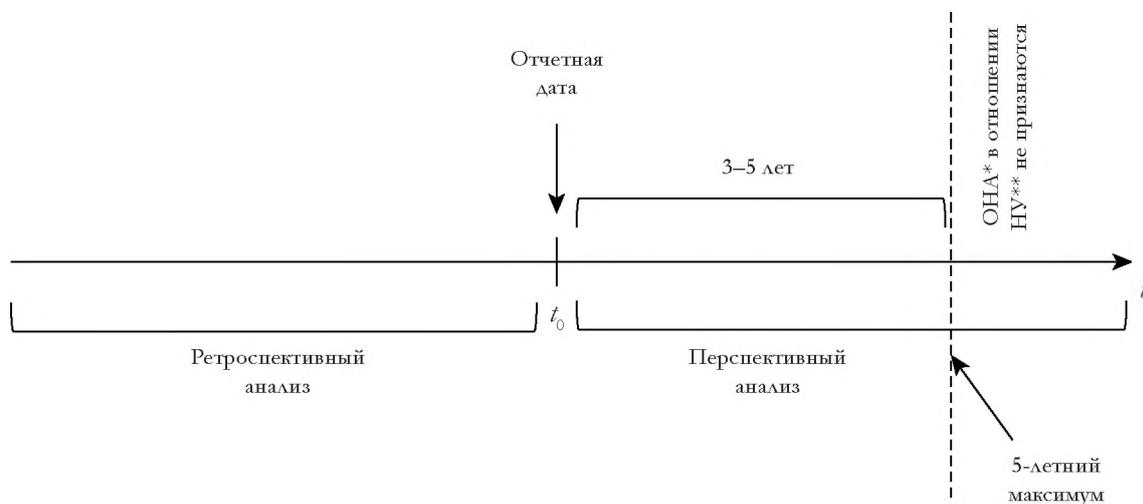
счет (англ. valuation allowance) к счету ОНА [8]. В IAS 12 подобного требования нет, в связи с чем А. Гёрлиц и М. Доблер делают вывод, что в международном стандарте используется аффирмативный подход [9], предполагающий, что специалист напрямую корректирует saldo отложенных налогов. Недостатки и положительные стороны указанных процедур подробно не рассматриваются в данной работе.

В пп. 15–18 индийского стандарта AS 22 речь идет о концепции «виртуальной, фактической уверенности» (англ. virtual certainty) [10, с. 352–353], в соответствии с которой бухгалтер должен предоставить убедительные экономические доказательства того, что балансовые остатки ОНА сгенерируют финансовые выгоды. Данная концепция балансирует принцип бухгалтерской осмотрительности и положительные, отрицательные факторы оценки будущего «возмещения» ОНА.

Авторская позиция заключается в том, что, по существу, каждый из рассмотренных выше стандартов регламентирует проводить ретроспективный и перспективный анализ. Концептуально логика оценки налоговых убытков в финансовом учете в части временного планирования проиллюстрирована на рисунке 1.

Перспективный анализ представлен изучением следующих факторов:

- будущего реверсирования налогооблагаемых временных разниц;
- достаточности будущей налогооблагаемой прибыли;
- будущего применения инструментов налогового планирования, влияющих на определение налогооблагаемой прибыли;
- будущих ожидаемых убытков;
- условных активов (обязательств), которые в случае благоприятного (неблагоприятного) исхода в будущем могут повлиять на операции и уровни налогооблагаемой прибыли;
- будущих контрактов;
- прогноза развития отрасли;
- отказа от убыточных областей;
- успешного завершения этапа реструктуризации;
- положительных эффектов в результате слияния компании и т. д.



*ОНА – отложенные налоговые активы

**НУ – налоговые убытки

Составлено автором по материалам исследования

Рис. 1. Оценка возмещения стоимости отложенных налоговых активов во времени

Ретроспективный анализ представлен следующими источниками:

- историей операционных убытков;
- историей налогооблагаемых доходов, за исключением убытков;
- существующими контрактами или твердым портфелем продаж, которые принесут достаточную налогооблагаемую прибыль в будущем;
- экстраполяцией исторических показателей и т.д.

Большинство авторов научных работ солидарны в том, что перспективный анализ, связанный с оценкой будущего возмещения отложенных налогов, стоит проводить на период от 3 до 5 лет, в течение которого экономические оценки будут иметь статистическую значимость [2; 4; 7; 11–13]. П. 18 немецкого стандарта DRS 18 накладывает 5-летний максимум в оценке реализации налоговых льгот в отношении убытков. Американский стандарт FASB ASC 740 и международный стандарт IAS 12 не стандартизируют период перспективного планирования, но накладывают принцип «достаточной уверенности» (более 50 %), что отложенная налоговая позиция будет реализована. Однако американская практика предполагает использование короткого периода времени (2–3 года), в то время как международный стандарт – использование 5-летнего периода [2]. Это аргументируется тем, что в пп. 33(b), 35 и 134(iii) стандарта 36 «Обесценение активов» (IAS 36 “Impairment of Assets”) в рамках оценки будущих денежных потоков используются прогнозы, охватывающие не более 5 лет [14]. Но, как подчеркивают Й. Бёссер и Й. Пильхофер, де-факто организации используют принцип «достаточной уверенности», то есть жестких временных рамок как в американской, так и международной практике может и не быть [2].

Авторская позиция заключается в том, что, как отмечают В. Флагмайер и Й. Мюллер, необходимо оценить, какой эффект, положительный или отрицательный, оказывает существенное влияние на финансовое положение организации. Если превалирует положительный эффект, когда от ОНА ожидается генерирование экономических выгод, то в системе учета следует зарегистрировать суммы налоговых убытков в полном объеме и затем провести оценку того, в какой степени ожидается реализация налоговых льгот в течение 5-летнего максимума. Если в течение 5 лет менеджеры как минимум не планируют заявить в налоговой декларации суммы налоговых убытков, то их необходимо снизить в системе финансового учета с помощью оценочного резерва. Методически такая процедура будет выглядеть следующим образом:

- признаны налоговые убытки в системе финансового учета:

Дебет «Отложенные налоговые активы», субсчет «Налоговые убытки»

Кредит «Прибыли и убытки», субсчет «Расход (доход) по налогу на прибыль»;

- снижена балансовая стоимость отложенных налоговых активов в пределах ожидаемого возмещения:

Дебет «Прибыли и убытки», субсчет «Расход (доход) по налогу на прибыль»

Кредит «Оценочный резерв по отложенным налоговым активам», субсчет «Некомпенсированные налоговые убытки».

Такой подход в большей степени соответствует принципу бухгалтерской осмотрительности, в соответствии с которым оценка не станет искажать текущее и будущее экономическое положение. В ином случае велика вероятность того, что менеджеры используют субъективные критерии перспективного анализа в целях завышения финансового результата. В ситуации, когда хозяйственные условия изменятся (например, менеджеры примут решение в ближайшем будущем заявить налоговые убытки, что должно быть подтверждено локальными документами), суммы ОНА можно восстановить обратной записью:

Дебет «Оценочный резерв по отложенным налоговым активам», субсчет «Некомпенсированные налоговые убытки»

Кредит «Прибыли и убытки», субсчет «Расход (доход) по налогу на прибыль».

Если превалирует отрицательный эффект, бухгалтеру также необходимо провести оценку того, в какой степени существующие налоговые льготы могут быть реализованы в течение 3–5 лет. При этом специалист должен принимать во внимание все факторы перспективного и ретроспективного анализа, указанные ранее.

Описанная авторская позиция в большей степени удовлетворяет критерии оценки активов с учетом применения принципа бухгалтерской осмотрительности. Однако необходимо отметить, что в настоящее время дискуссионные вопросы, представленные в работе, еще не решены окончательно и требуют дальнейшего, более углубленного анализа в рамках будущих исследований.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Цель данной работы заключалась в том, чтобы раскрыть неоднозначность налоговых убытков как объекта бухгалтерского наблюдения. Сравнительный анализ бухгалтерских стандартов показал, что в настоящее время не существует единой позиции относительно квалификации налоговых убытков в составе отложенных налоговых активов. При этом ясно выделяются два подхода. В соответствии с первым подходом налоговый эффект идентифицируется непосредственно в отношении налогового убытка, от которого ожидается приток экономических выгод. Второй подход дает возможность признать налоговый эффект в части налогового убытка только при условии существования в будущем достаточной

налогооблагаемой прибыли. Следовательно, при первом подходе главенствует принцип бухгалтерской осмотрительности, то есть консервативный подход, а при втором – принцип достаточной уверенности, то есть аффирмативный, или позитивный, подход.

Несмотря на выводы, приведенные в данном исследовании, многие теоретические вопросы по-прежнему не решены. В связи с этим в последующих работах планируется разработать методику оценки будущего возмещения отложенных налоговых активов, а также определить, стоит ли рассматривать налоговые убытки как отдельный компонент вычитаемых временных разниц при проведении процедуры снижения их стоимости из-за недостаточности налогооблагаемой прибыли.

Библиографический список / References

1. Hürlimann D., Teitler-Feinberg E. Aktivierung von Verlustvorträgen unter or: Aktivierungspflicht oder Aktivierungsverbot? (Capitalization of loss carryforwards under or: Capitalization requirement or capitalization prohibition?) *Expert focus*. 2019;9:546–550.
2. Bösser J., Pilhofer J. Aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge. (Deferred tax assets on tax loss carryforwards). *KOR*. 2008;8:296–303.
3. Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. *Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 18. Latente Steuern. (German Accounting Standard 18. Deferred tax)*. https://www.drsc.de/app/uploads/2017/02/100609_DRS_18_near-final.pdf (accessed 13.11.2022).
4. Herbohn K., Tutticci I., Khor P.S. Changes in unrecognised deferred tax accruals from carry-forward losses: Earnings management or signalling? *Journal of business finance & accounting*. 2010;37(7–8):763–791. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2010.02207.x>
5. Flagmeier V., Müller J. Tax loss carryforward disclosure. *arqus Discussion Paper*. 2016;208.
6. Financial Reporting Council. *FRS 102 The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland (January 2022)*. [https://www.frc.org.uk/getattachment/c66c1d97-5943-413c-b354-f122e07f144d/Redacted-FRS-102-\(January-2022\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/c66c1d97-5943-413c-b354-f122e07f144d/Redacted-FRS-102-(January-2022).pdf) (accessed 13.11.2022).
7. Breitzkreuz 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).
8. Financial Accounting Standards Board. *Accounting Standards Codification. 740 Income Taxes. 10 Overall. 30 Initial Measurement*. <https://asc.fasb.org/1943274/2147482599/740-10-30> (accessed 13.11.2022).
9. Görlitz A., Dobler M. Financial accounting for deferred taxes: A systematic review of empirical evidence. *Management review quarterly*. 2021. <https://doi.org/10.1007/s11301-021-00233-w>
10. Indian Accounting Standards. *Accounting Standard (AS) 22. Accounting for Taxes on Income*. https://www.mca.gov.in/Ministry/notification/pdf/AS_22.pdf (accessed 13.11.2022).
11. Axelton Z., Gramlich J., Harris M. How do auditors learn to forecast? Evidence from the predictive power of the deferred tax asset valuation allowance. *SSRN*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3322983>
12. Allen E.J. The information content of the deferred tax valuation allowance: Evidence from venture capital backed IPO firms. *SSRN*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2161340>
13. Jung D.J., Pulliam D. Predictive ability of the valuation allowance for deferred tax assets. *Academy of accounting and financial studies journal*. 2006;10(2):49–70.
14. International Financial Reporting Standards. *IAS 36 – Impairment of Assets*. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-36-impairment-of-assets.pdf> (accessed 13.11.2022).