

Финансы

Научная статья

УДК 657

doi: 10.17223/19988648/65/6

Инвестиционный налоговый вычет (кредит): бухгалтерский учет и идентификация отложенных налогов

Андрей Андреевич Аксентьев^{1,2}

¹ Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

² ООО «Перспектива», Краснодар, Россия

^{1,2} anacondaz7@rambler.ru

Аннотация. В работе рассматриваются особенности инвестиционного налогового вычета (кредита) с экономической и бухгалтерской точек зрения. В основе исследования лежит анализ практики США от 1962 г. Проанализированы методические подходы к учету инвестиционного налогового кредита, разработанные Советом по принципам бухгалтерского учета (APB) в 1962–1964 гг. Выделены две формы влияния инвестиционного налогового кредита на налоговую базу актива: 1) налоговая льгота является дополнением к механизму амортизационных отчислений; 2) ее применение снижает налоговую базу актива на сумму инвестиционного налогового кредита или до нуля. Определено, что инвестиционный налоговый вычет – особая форма финансовой субсидии, экономические выгоды которой заключены в части налогового потока, поскольку государство отказывается от причитающихся ему налогов ради стимулирования инвестиций. Охарактеризованы три подхода учета инвестиционного налогового кредита: 1) «вклад в капитал»; 2) «снижение затрат»; 3) «снижение налогов». Предложен авторский подход к признанию инвестиционных налоговых льгот для двух ситуаций: 1) применение налоговой льготы не влияет на налоговую базу актива; 2) налоговая база актива снижается до нуля или на размер инвестиционного налогового кредита. Определено, что инвестиционный налоговый кредит не является отложенным налогом, но реализация инвестиционной налоговой льготы может повлиять на налоговую базу актива, что приведет к необходимости межпериодного распределения налоговых эффектов при первоначальном признании актива. Сделан вывод о необходимости использования счета отложенного кредита для регистрации «обязательства» перед государством, пока полная выгода от инвестиционного налогового кредита не будет получена организацией; следовательно, счет отложенного кредита должен амортизироваться по мере закрепления прав на налоговую льготу. Также было акцентировано внимание на том, что специфический характер инвестиционной налоговой льготы не позволяет соотносить счет отложенного кредита со счетом отложенных доходов, поскольку последний позволяет взаимовязать доходы и расходы, а счет отложенного кредита применяется для согласования налогового денежного потока с финансовым; следовательно, отложенный кредит рассматривается в первую очередь как бухгалтерское обязательство, а не как отложенный доход.

Ключевые слова: отложенные налоги, инвестиционный налоговый вычет, налоги на прибыль, присвоенная стоимость

Для цитирования: Аксентьев А.А. Инвестиционный налоговый вычет (кредит): бухгалтерский учет и идентификация отложенных налогов // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2024. № 65. С. 82–113. doi: 10.17223/19988648/65/6

Finance

Original article

Investment tax deduction (credit): Economic substance, accounting and identification of deferred taxes

Andrei A. Aksent'ev^{1,2}

¹ Kuban State University, Krasnodar, Russian Federation

² Perspektiva LLC, Krasnodar, Russian Federation

^{1,2} anacondaz7@rambler.ru

Abstract. The article considers the features of investment tax deduction (credit) from the economic and accounting points of view. The research is based on the analysis of the US practice from 1962. The methodological approaches to accounting of investment tax credit developed by the Accounting Principles Board in 1962–1964 are analysed. Two forms of influence of investment tax credit on the financial position of the organisation are distinguished: (1) the tax credit is a supplement to the mechanism of depreciation deductions; (2) its application reduces the tax base of the asset by the amount of the investment tax credit or to zero. It is determined that investment tax credit is a special form of financial subsidy, the economic benefits of which lie in the part of the tax flow, as the state waives the taxes due to it for the sake of stimulating investments. Three approaches of investment tax credit accounting are characterised: (1) contribution to capital; (2) cost reduction; (3) tax reduction. The author's approach to the recognition of investment tax credits is proposed for two situations: (1) the application of the tax benefit does not affect the tax base of the asset; (2) the tax base of the asset is reduced to zero or by the amount of the investment tax credit. It is determined that the investment tax credit is not a deferred tax; however, the realisation of the investment tax credit may affect the tax base of the asset, resulting in the need for interperiod allocation of tax effects at the initial recognition of the asset. It is concluded that a deferred credit account should be used to record a “liability” to the government until the full benefit of the investment tax credit has been realised by the entity; therefore, the deferred credit account should be amortised as the rights to the tax benefit become fixed. It is also emphasised that the specific nature of the investment tax credit does not allow the deferred credit account to be related to the deferred income account, as the deferred income account follows the principle of matching income and expenses, while the deferred credit account is used to reconcile the tax cash flow with the financial cash flow; therefore, the deferred credit is treated primarily as an accounting liability and not as deferred income.

Keywords: deferred taxes, investment tax credit, income taxes, assigned value

For citation: Aksent'ev, A.A. (2024) Investment tax deduction (credit): Economic substance, accounting and identification of deferred taxes. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 65. pp. 82–113. (In Russian). doi: 10.17223/19988648/65/6

Введение

В 1962 г. в США в Законе о доходах был введен механизм инвестиционного налогового кредита (investment tax credit), особенностью которого было то, что до 1964 г. компании могли снизить текущие обязательства перед государством на 7% от суммы квалифицированных инвестиций. Если компания принимала соответствующее решение, то налоговая база имущества, рассматриваемого в качестве квалифицированной инвестиции, должна была быть уменьшена на 7% (в размере инвестиционного налогового кредита); и далее в целях налогообложения прибыли амортизация исчислялась с разницы между первоначальной стоимостью и суммой инвестиционного налогового кредита.

В России с 1 января 2018 г. был введен механизм инвестиционных налоговых вычетов, который по своему замыслу совпадает с американским инвестиционным налоговым кредитом 1962–1964 гг. Акцент на периоде ставится по той причине, что в 1964 г. в США в Законе о доходах были внесены поправки, в соответствии с которыми изменилась процедура использования инвестиционного налогового кредита, когда последний стал рассматриваться как «дополнение к обычной допустимой амортизации» [1, р. 517].

Однако разработанные в 1962 г. методики бухгалтерского учета инвестиционного налогового кредита, по мнению Совета по принципам бухгалтерского учета (The Accounting Principles Board, APB) Американского института сертифицированных публичных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), могут применяться и в отношении инвестиционного налогового кредита 1964 г., поскольку его суть осталась неизменной (пункт 1 Opinions No. 4 «Accounting for the "Investment credit"»¹ (далее – Opinions No. 4).

Несмотря на это, в бухгалтерском научном сообществе до сих пор не было достигнуто единой позиции в части учета инвестиционного налогового кредита. В американском FASB ASC 740 «Income Taxes» (далее – FASB ASC 740) многие методические вопросы не были существенно пересмотрены за последние 60 лет и продолжают применяться в соответствии с требованиями пп. 740-10-45-26–740-10-45-28 FASB ASC 740². В свою очередь разработчики IAS 12 «Income Taxes»³ в п. 4 вовсе указывают, что инвестиционные налоговые вычеты не рассматриваются стандартом. Более того, если обратиться к такому стандарту, как IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance», то в п. 2 сразу обнаружива-

¹ Accounting for the investment credit, Amending No. 2; Opinions of the Accounting Principles Board 04; APB Opinion 04. URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1022&context=aicpa_comm (дата обращения: 26.12.2022).

² FASB ASC 740 «Income Taxes» // FASB. URL: <https://asc.fasb.org/1943274/2147482525> (дата обращения: 26.12.2022).

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» // Минфин России. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_12.pdf (дата обращения: 26.12.2022).

ется, что инвестиционные налоговые вычеты не попадают под сферу его действия. Исходя из этого, можно сделать вывод: разработчики международных стандартов не понимают, как учитывать инвестиционные налоговые льготы, ввиду чего правила их регистрации отсутствуют. В связи с этим в рамках данного теоретического исследования будет рассмотрен и обобщен опыт США.

Американский инвестиционный налоговый кредит 1962–1964 гг. по своей природе во многом совпадает с российским инвестиционным налоговым вычетом 2018 г. (далее – ИНВ). А инвестиционный налоговый кредит (далее – ИНК¹) начиная с 1964 г. с экономической точки зрения стал представлять собой «форму налоговой субсидии» [2, р. 115].

Особенностью ИНВ является то, что государство разрешает уменьшить текущие налоговые обязательства по налогу на прибыль на сумму расходов, понесенных в целях, установленных налоговым законодательством. При этом налоговая амортизация или не начисляется (абз. 2 п. 7 ст. 286.1 НК РФ²), или начисляется, но в отношении налоговой базы, первоначально уменьшенной на сумму ИНВ (ИНК 1962–1964 гг. в США) [3, р. 184].

В случае с ИНК налоговая амортизация не уменьшается и продолжает учитываться в полном объеме, однако сумма ИНК уменьшает текущие налоговые обязательства по налогу на прибыль в установленном законом размере от стоимости приобретенного имущества, в связи с чем такая налоговая льгота увеличивает экономические выгоды компании в дополнение к механизму амортизационных отчислений.

Вышеизложенное обуславливает актуальность изучения следующих вопросов:

- в чем состоит сущность ИНК и ИНВ как объектов бухгалтерского наблюдения;
- как должны учитываться в бухгалтерской информационной системе инвестиционный налоговый кредит (ИНК) и инвестиционный налоговый вычет (ИНВ);
- являются ли ИНК и ИНВ областью теории отложенного налогообложения;
- являются ли существующие методики учета ИНК равно применимыми в части учета ИНВ.

Итак, целью данного исследования является поиск ответов и рекомендаций для поставленных вопросов.

Научная новизна работы заключается в обобщении практики учета ИНК и ИНВ с помощью анализа зарубежного опыта и использования основ теории отложенного налогообложения, а также в соотношении ИНК с формой «налоговой субсидии» и ее учета с помощью отложенных налоговых счетов.

¹ Здесь и далее инвестиционный налоговый кредит рассматривается как «налоговая субсидия» в ее регламентации в Законе о доходах США начиная с 1964 г.

² НК РФ Статья 286.1. Инвестиционный налоговый вычет // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/7260ba686ad1fa7b436a67a764ee41663d78d2cb/ (дата обращения: 26.12.2022).

Экономическая сущность инвестиционного налогового кредита (вычета)

Прежде чем перейти к анализу научных точек зрения финансового учета ИНК и ИНВ, имеет смысл провести их экономическую сравнительную характеристику, чтобы понять сущность указанных объектов бухгалтерского наблюдения.

В 1962 г. в США был введен инвестиционный налоговый кредит, цель которого состояла в «стимулировании накопления капитала» [4, р. 146]. Указанная цель, по мнению Конгресса США, могла быть достигнута за счет мотивации налогоплательщиков совершать инвестиции, приобретать новое оборудование взамен устаревшему. Чтобы это было выгодно организации, Закон о доходах 1962 г. предусматривал 7%-ный вычет от стоимости квалифицированных инвестиций против текущих налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Под понятием «квалифицированные инвестиции» Закон о доходах 1962 г. определял базовую стоимость нового имущества, в отношении которого разрешено применять механизм инвестиционного налогового кредита и которое введено в эксплуатацию в течение налогооблагаемого года [3, р. 184], как правило, это было производственное оборудование [5, р. 95]. Следовательно, ИНК (1962–1964 гг.) рассчитывается следующим образом:

$$\text{ИНК} = 7\% \times \text{П}\% \times \text{КИ}, \quad (1)$$

где ИНК – инвестиционный налоговый кредит; П% – применимый процент (ограничение в части применимости ИНК); КИ – квалифицированные инвестиции.

Кроме того, накладывалось ограничение в части применимости инвестиционного налогового кредита в рамках эксплуатации амортизируемого актива, являющегося квалифицированной инвестицией, в течение срока его полезного использования:

- 1) до 4 лет – инвестиционный налоговый кредит не применяется;
- 2) от 4 до 6 лет не включительно – $\text{П}\% = 1/3$ от базовой стоимости КИ;
- 3) от 6 до 8 лет не включительно – $\text{П}\% = 2/3$ от базовой стоимости КИ;
- 4) более 8 лет – инвестиционный налоговый кредит применяется в полном объеме.

Другими словами, при вводе амортизируемого объекта в эксплуатацию со сроком полезного использования более 8 лет налогоплательщик имел право в полном объеме использовать ИНК в размере 7% от квалифицированной инвестиции. Если этот же объект был продан, например, на седьмом году, то налогоплательщик должен заявить только $2/3$ от 7% квалифицированных инвестиций, в связи с чем $1/3$ необходимо вернуть бюджету.

Закон о доходах 1962 г. также регламентировал, что налоговая база имущества, в отношении которого был применен ИНК, должна быть снижена на 7%. Это говорит о том, что амортизация начислялась уже с 93% стоимости приобретенного объекта. Однако в последнем случае амортизационные

отчисления отражались в качестве прямых расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу корпоративного налога США.

В 1964 г. были введены поправки, в соответствии с которым ИНК не уменьшал налоговую амортизируемую стоимость объекта инвестиций, а представлял собой постоянное сокращение налоговых обязательств [3, р. 186].

Ключевая особенность состояла в том, что конструкция (истинная природа [3]) ИНК модифицировалась. F.L. Auges определял ИНК «формой налоговой субсидии» [2], однако такое определение не совсем корректно. Более уместен подход J.J.Jr. Cramer и W.J. Schrader, которые считали, что ИНК представляет собой особую форму финансовой субсидии, когда налогоплательщик получает возможность уменьшить свои налоговые обязательства, если взамен приобретает указанное государством имущество и удерживает его в течение установленного законодательством периода [6, р. 87].

T.F. Keller подчеркивал, что ИНК сокращает «одну из издержек (налоговые начисления, расходы. – А.А.) бизнеса» [3, р. 187]. Исходя из этого, можно сделать вывод, что по существу государство финансирует приобретение активов за счет бюджетных средств. В связи с чем появились сторонники позиции, что ИНК – «это скидка от федерального правительства» [3, р. 187], которую использует налогоплательщик в целях приобретения имущества по более дешевой цене.

С экономической точки зрения применение процедуры инвестиционного налогового кредита позволяет удерживать часть налогового денежного потока, предназначенного государству, в собственности налогоплательщика. В ином случае эквивалент инвестиционного налогового кредита подлежал бы уплате в бюджет [7, р. 111].

J.J.Jr. Cramer и W.J. Schrader в качестве существенного характера ИНК выделяли его финансовую природу, подчеркивая, что ИНК «не имеет никакого отношения к операционным результатам или продуктивности (эффективности использования. – А.А.) активов» [6, р. 88]. В конечном итоге авторы предлагают понимать под ИНК «инвестиционную надбавку или субсидию, предоставляемую правительством с целью поощрения или стимулирования отдельных инвестиций для расширения макроэкономической деятельности» [6, р. 89]. J.J.Jr. Cramer и W.J. Schrader также акцентируют, что ИНК является результатом специфического «обмена» между государством и организацией, в связи с чем такую «транзакцию» следует отделять от обычных сделок (например, как между организацией и поставщиками) [6].

Американский ИНК, введенный в 1962 г., просуществовал до Закона о налоговой реформе 1986 г. В период между 1962–1986 гг. механизм ИНК несколько раз приостанавливался (например, в 1966–1967 гг., 1969–1971 гг. из-за проблем с инфляцией и безработицей [4, р. 152–153]), а условия его применения изменялись (в 1975 г. ставка ИНК выросла до 10%, в 1982 г. вернулось требование к уменьшению амортизируемой (базовой) стоимости налогового актива на сумму ИНК и др.) [5].

Несмотря на то, что в 1986 г. механизм ИНК был отменен, впоследствии США вернулись к этому инструменту. В настоящее время он продолжает

применяться, в том числе на уровне штатов. В частности, организации, которые осуществляют приобретение солнечных фотоэлектрических систем, имеют право снизить налоговые обязательства до 30% для квалифицированных инвестиций приобретенных и введенных в эксплуатацию в 2022 г.¹ Причем налоговая база амортизируемого актива также снижается на сумму ИНК с учетом особенностей налогового законодательства². В августе 2022 г. в США вступил в силу закон HR 4346³, который прозвали «Законом о чипах и науке». В соответствии с указанным законом в отношении квалифицированного имущества⁴, введенного в эксплуатацию в период 2023–2027 гг., существует право применить механизм ИНК в размере 25%. Причем закон строго устанавливает, что если американская компания осуществляет инвестиции с целью производства полупроводников в Китае или другой «недружественной для США стране», то такая компания обязана вернуть в полном объеме ИНК в случае его получения.

Научным сообществом не было предоставлено убедительных доказательств положительного влияния инвестиционного налогового кредита на экономику. Так, исследователь Beth B. Kern изучила исторические аспекты ИНК и амортизации в США в рамках XX в. и пришла к выводу, что в 1986 г. ИНК был отменен, поскольку такой механизм не обеспечивал инвестиционного стимула и дискриминировал долгосрочные инвестиции [4, p. 157, 159]. Похожей точки зрения придерживался Andrew B. Lyon, который отмечал, что механизм ИНК приводит к перераспределению богатства за счет государственного бюджета и нарушает соображения справедливости [8, p. 245].

Кроме того, Thomas Karier провел статистический анализ влияния ИНК на экономику и пришел к выводу, что «кредиты (инвестиционные налоговые кредиты. – А.А.) не оказали заметного влияния ни на структуру инвестиций, ни на долю национального производства, направленную на инвестиции в оборудование» [5, p. 113]. Автор также подчеркнул, что с каждого дополнительного доллара после уплаты налогов только 12 центов шли на приобретение основных средств, остальная же часть могла использоваться для выплаты дивидендов, приобретения акций [5, p. 113] и т.д. Такой вывод согласуется с данными Frances L. Ayres, результаты исследования которого

¹ Федеральные налоговые льготы на солнечную энергию для бизнеса // Министерство энергетики США. URL: <https://www.energy.gov/eere/solar/federal-solar-tax-credits-businesses> (дата обращения: 28.12.2022).

² Guide to the Federal Investment Tax Credit for Commercial Solar Photovoltaics // Министерство энергетики США. URL: <https://www.energy.gov/sites/prod/files/2020/01/f70/Guide%20to%20the%20Federal%20Investment%20Tax%20Credit%20for%20Commercial%20Solar%20PV.pdf> (дата обращения: 28.12.2022).

³ An Act making appropriations for Legislative Branch for the fiscal year ending September 30, 2022, and for other purposes // Комитет по науке и технике США. URL: https://science.house.gov/imo/media/doc/the_chips_and_science_act.pdf (дата обращения: 28.12.2022).

⁴ Амортизируемое имущество, применяемое с целью производства полупроводников на территории США.

показали, что механизм ИНК не является нейтральным, поскольку часть экономического эффекта присваивается акционерами [2, р. 134].

Peter Fisher в своей работе [9] также рассуждает об экономической эффективности инвестиционного налогового кредита, подчеркивая, что ключевым его недостатком является отсутствие учета трудоемкости капиталовложений. В качестве примера автор приводит две условные компании: одна получает ИНК и реинвестирует его в старый сталелитейный завод, а другая получает такой же кредит, закрывает старый завод и строит новый [9, р. 770–771]. Отсюда вытекает ряд следующих проблем: во-первых, новые инвестиции могут или сократить занятость за счет автоматизации производства, или сохранить рабочие места на том же уровне (что по существу не соответствует цели введения ИНК с макроэкономической точки зрения); во-вторых, ИНК снижает цену капитала в отношении на одного работника, что на фоне отсутствия стимулов к увеличению занятости приводит к риску стимулирования инвестиций [9, р. 771]. Другими словами, Peter Fisher говорит о том, что механизм ИНК, наоборот, может усугубить ситуацию с безработицей и не привести к росту капитала ввиду отсутствия более побудительных стимулов.

Фактически последние проблемы были эмпирически подтверждены Andrew B. Lyon, который относил влияние эффекта ИНК к эффекту снижения эффективной налоговой ставки: «снижение эффективной налоговой ставки через ИНК увеличивает доход от новых инвестиций после уплаты налогов без изменения прибыльности существующих активов» [8, р. 227]. К аналогичному выводу пришли С.А. Hawkins и D.N. Leggett, которые свели рассматриваемую проблему к минимизации затрат и с помощью экономического моделирования подтвердили, что механизм ИНК фактически замедляет рынок капитальных активов, поскольку «единственным определяющим фактором (замены оборудования. – А.А.) является период восстановления амортизации» [10, р. 186].

Особенностью российского инвестиционного налогового вычета в первую очередь является то, что применение такой процедуры в отношении основных средств освобождает организацию от механизма амортизационных отчислений (абз. 2. п. 7 ст. 286.1 НК РФ).

Кроме того, законодательством не предусмотрено уменьшения налоговой базы на сумму ИНВ, поскольку изначально предполагается, что она будет равна нулю. Сам же экономический эффект определяется п. 2 ст. 286.1 НК РФ, где обозначены ставки ИНВ и объекты, в отношении которых они применимы.

Как и в американской практике, российские правила также регламентируют возврат (восстановление) налога на прибыль в случае, если объект основных средств, в отношении которого был применен ИНВ, продан (реализован) до истечения срока полезного использования налогового актива или иного срока, установленного субъектами РФ (п. 12 ст. 286.1 НК РФ). В последнем случае речь идет о минимальном сроке фактического использования объектов основных средств (пп. 4.2 п. 6 ст. 286.1 НК РФ).

В целом многие концептуальные экономические особенности, ранее рассмотренные для ИНК, можно отнести и к ИНВ. Но можно выделить ряд отличительных особенностей. Как верно подчеркивает Е.А. Куница, применение ИНВ «выгодно тем налогоплательщикам, которые стабильно работают в «прибыльной зоне» деятельности» [11, с. 42]. В ином случае организация не сможет воспользоваться ИНВ, пока не заработает налогооблагаемую прибыль и у нее не возникнут текущие обязательства перед бюджетом.

Указанный недостаток был нивелирован в «Законе о чипах и науке» в практике США, где в части регламентации механизма ИНК в целях производства полупроводников был утвержден способ «прямого платежа» (Direct Pay), в соответствии с которым превышение зачета ИНК над текущими налоговыми обязательствами рассматривается как переплата корпоративного налога. Это крайне выгодный механизм для финансирования новых предприятий, поскольку государство фактически будет покрывать убытки по налоговым обязательствам. С экономической точки зрения у компании должна возникнуть мотивация к осуществлению целевых инвестиций, поскольку часть стоимости капитальных вложений будет компенсироваться государством независимо от прибыльности хозяйственной деятельности. В определенной степени такой подход соответствует принципу «нейтральности». Очевидно, что российский ИНВ повторяет опыт США 1962–1986 гг. в части несправедливости в распределении капитала, когда более прибыльные организации смогут стать еще богаче за счет государственного бюджета. Несмотря на это, многие отечественные исследователи солидарны в том, что в настоящее время применение механизма ИНВ в России ограничено [12, 13].

Таким образом, обобщая вышеизложенное, можно выделить ключевые экономические характеристики ИНК и ИНВ, которые представлены в табл. 1.

Таблица 1. Экономические характеристики ИНК и ИНВ

Сравнительные показатели	Российский инвестиционный налоговый вычет	Американский инвестиционный налоговый кредит
1. Цель применения	Стимулирование инвестиций в целях, определенных государством	
2. Финансовая составляющая	Налоговая субсидия как особая форма финансовой субсидии	
3. Механизм возмещения инвестиций	Инвестиции возмещаются за счет уменьшения текущих налоговых обязательств по налогу на прибыль перед бюджетом	
4. Условия и ограничения применения альтернативных методов возмещения стоимости активов	Налоговая база актива равна нулю, в связи с чем отсутствует возможность применить механизм амортизационных отчислений и амортизационную премию	а) налоговая база актива уменьшается на сумму инвестиционного налогового вычета; альтернативные методы возмещения стоимости применяются в отношении указанной разницы; б) налоговая база актива не уменьшается; нет запрета на применение альтернативных методов возмещения стоимости актива

Сравнительные показатели	Российский инвестиционный налоговый вычет	Американский инвестиционный налоговый кредит
5. Необходимость восстановления налоговой льготы	Инвестиционный налоговый вычет необходимо уплатить в бюджет, если объект инвестиций реализован до истечения срока полезного или минимального фактического использования	Инвестиционный налоговый вычет необходимо уплатить в бюджет, если нарушены условия его использования, в частности: а) реализован до истечения минимального фактического срока использования; б) использован в целях, противоречащих намерениям правительства
6. Дополнительное условие применения	Необходимо наличие текущих обязательств по налогу на прибыль; превышение инвестиционного налогового вычета над предельной величиной вычета переносится на будущие периоды	В случае превышения инвестиционного налогового кредита над текущими обязательствами по налогу на прибыль указанное превышение рассматривается как переплата налогов
7. Налоговый эффект инвестиционного налогового вычета (кредита) для организации	$НЭ = ЦПА \times МРРВ\% + ЦПА \times МРФВ\%,$ где НЭ – налоговый эффект; ЦПА – цена приобретения актива; МРРВ – максимальный размер регионального вычета, %; МРФВ – максимальный размер федерального вычета, %	$НЭ = (ЦПА - ЦПА \times МРВ\%) \times НС\% + ЦПА \times МРВ\%,$ где МРВ – максимальный размер вычета, %; НС – налоговая ставка по налогу на прибыль, %
8. Экономический эффект инвестиционного налогового вычета (кредита) для организации	$ЭЭ_{инв} = НЭ - ЦПА \times НС\%,$ где $ЭЭ_{инв}$ – экономический эффект от применения инвестиционного налогового вычета	$ЭЭ_{инк} = НЭ - ЦПА \times НС\%,$ где $ЭЭ_{инк}$ – экономический эффект от применения инвестиционного налогового кредита

Источник: составлено автором по материалам исследования.

Отдельного внимания заслуживают налоговый и экономический эффекты, которые формализованы в табл. 1. Акцент на них ставится по той причине, что с позиции бухгалтерского учета важно правильно идентифицировать и зарегистрировать в информационной системе возникающие эффекты относительно их экономического содержания. Без применения налоговых льгот в системе финансового (бухгалтерского) и налогового учета стоимость долгосрочного актива возмещается посредством амортизационных отчислений в течение срока полезного использования. Следовательно, по общему правилу затраты на приобретение актива (ЦПА) капитализируются в составе основных средств и далее возмещаются путем амортизации.

В соответствии с концептуальными основами теории отложенного налогообложения и концепции временных разниц (temporary differences) в финансовом учете влияние налоговых эффектов идентифицируется в отношении отклонений бухгалтерской и налоговой оценок активов и обязательств

[14]. В связи с этим ключевая задача состоит в том, чтобы правильно зарегистрировать возникший налоговый и экономический эффект. В настоящее время в части учета ИНК и ИНВ указанный вопрос до сих пор не был решен, поэтому далее будут рассмотрены основные научные методические подходы и рекомендации.

Методические подходы к бухгалтерскому учету инвестиционного налогового кредита (вычета)

В *Opinions No. 4* Совет по принципам бухгалтерского учета (АРВ) рассмотрел три концепции учета ИНК:

1) ИНК представляет собой субсидию в виде вклада в капитал организации;

2) ИНК представляет собой снижение налогов, которые в противном случае относятся к доходу того года, в котором возникает ИНК;

3) ИНК представляет собой снижение затрат, которые в противном случае относятся в большей сумме на будущие отчетные периоды.

В конечном итоге в качестве основных были приняты последние два метода, которые закрепились и до сих пор используются в американской учетной практике под названиями:

– подход «снижение налогов» (tax reduction).

– подход «снижение затрат» (cost reduction) [6, p. 85; 7, p. 110–111].

Подход «снижение налогов» предполагает, что в бухгалтерской информационной системе инвестиционный налоговый кредит учитывается в составе прибылей и убытков отчетного периода по мере применения налоговой льготы. В 1962–1963 гг. возникли следующие дискуссионные методические особенности:

1) снижение налогов признается в полном объеме как увеличение бухгалтерской прибыли в текущем периоде;

2) 48% инвестиционного налогового кредита признается в составе прибылей и убытков, а 52% (нереализованная часть) признается как отложенный налог;

3) вся сумма инвестиционного налогового кредита откладывается на периоды, в течение которых будет использоваться приобретенное имущество [3, p. 184].

В первом случае сумма инвестиционного налогового кредита регистрируется в полном объеме следующей записью:

Дебет «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Кредит «Прибыли и убытки», субсчет «Расходы (доходы) по подоходному налогу».

Данный подход был критически оценен и отвергнут, поскольку «простая покупка актива не дает никакой выгоды от кредита (инвестиционного налогового кредита. – А.А.)» [15, p. 710]. Другими словами, сам факт приобретения не рассматривается в качестве прибыльной хозяйственной операции,

поскольку последнее зависит от эффективности использования актива в операционной деятельности в будущем.

В связи с этим было предложено еще два методических подхода в части распределения экономических выгод, возникающих от ИНК.

В соответствии с первым подходом экономические выгоды распределяются в течение срока полезного использования актива. В таком случае используется счет отложенного кредита (*deferred credit*) следующим образом [16, р. 714; 17, р. 559]:

Дебет «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Кредит «Отложенный кредит».

И далее счет «Отложенный кредит» ежегодно амортизируется по мере износа оборудования:

Дебет «Отложенный кредит».

Кредит «Прибыли и убытки», субсчет «Расходы (доходы) по подоходному налогу».

Положительной стороной данного подхода является то, что не происходит корректировки первоначальной стоимости в системе бухгалтерского учета на сумму ИНК (последнее актуально для подхода «снижение затрат» и будет рассмотрено позднее). Кроме того, как считал проф. S.M. Woolsey, экономические выгоды от инвестиционного налогового кредита должны быть признаны тогда, когда возникнет прибыль, облагаемая налогом [15, р. 710]. Следовательно, необходимо использовать счет «Отложенный кредит», посредством амортизации которого в системе финансового учета будут отражены выгоды от применения ИНК в течение срока использования актива. При таком подходе «существует соответствие затрат доходу» [17, р. 559].

В соответствии со вторым методическим подходом экономические выгоды от ИНК признавались по правилу «48–52» (сорок восемь – пятьдесят два процента) [3, р. 184; 16, р. 714; 17, р. 560]. В 1962 г. ставка подоходного налога была равна 52% и механизм ИНК 1962–1964 гг. предусматривал снижение базовой стоимости налогового актива на сумму ИНК (7%). Если бы организация не применяла ИНК, а просто амортизировала актив, то это позволило бы снизить налоговые обязательства на 52% от суммы актива. Ввиду применения механизма ИНК базовая стоимость актива уменьшается на 7%, в связи с чем только 93% стоимости актива будет амортизировано, что составляет 48%¹ влияния на налоговые обязательства. Таким образом, в системе налогового учета 93% стоимости актива сгенерирует 48% налоговых выгод в виде уменьшения обязательств по налогу на прибыль, а 52% от 7% снижения базовой стоимости актива «теряется из-за уменьшения амортизации при возврате налогов в течение срока службы актива» [16, р. 714]. Поэтому в системе финансового учета должны быть сделаны следующие записи:

¹ Произведение 93% (налоговой базы актива с учетом ИНК) и ставки подоходного налога (52%).

– признана экономическая выгода в размере 48% от инвестиционного налогового кредита:

Дебет «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Кредит «Прибыли и убытки», субсчет «Расходы (доходы) по подоходному налогу»;

– признан отложенный кредит в размере 52% от инвестиционного налогового кредита:

Дебет «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Кредит «Отложенный кредит».

Далее сумма отложенного кредита аналогичным образом будет амортизироваться в течение срока полезного использования актива (Д-т «Отложенный кредит К-т «Прибыли и убытки»).

В целом американские исследователи были солидарны в том, что организация «не получает полную выгоду в размере 7%» [15, р. 710], поскольку в ней уже заложена «48%-ная часть инвестиционного кредита» [17, р. 560], поэтому «эта часть... должна амортизироваться в течение периода времени, в пределах которого она зарабатывается» [17, р. 560].

Другими словами, 52% от инвестиционного налогового кредита в размере 7% компенсирует уменьшение налогового эффекта, обусловленного снижением базовой стоимости налогового актива, а 48% от инвестиционного налогового кредита являются непосредственными налоговыми выгодами, которые приведут к сокращению налоговых обязательств.

Положительной стороной такого подхода является то обстоятельство, что инвестиционный налоговый кредит разделяется на два компонента по экономическому содержанию:

– часть ИНК покрывает «альтернативные» выгоды, обусловленные полной стоимостью налогового актива (когда амортизация начисляется в полном объеме);

– часть ИНК представляет собой превышение экономических выгод над механизмом амортизационных начислений (табли. 1).

Кроме того, такой методический подход согласовывался с учетом отложенных налогов методом отсрочки концепции временных разниц (timing differences concept). В рамках рассмотренной методики 48% ИНК признается в качестве «абсолютной» экономической выгоды; а 52% – как «отложенное налоговое обязательство» [17, р. 560], которое говорит о наличии отсрочки платежей по налогу на прибыль.

Недостаток такого подхода в общей сложности связан с амортизацией счета отложенного кредита в течение срока полезного использования актива. Последнее было обосновано J.J.Jr. Cramer и W.J. Schrader, позиция которых состояла в том, что счет отложенного кредита необходимо амортизировать «в течение периода действия субсидии» [6, р. 89]. Наша позиция солидарна с этой точкой зрения по следующим причинам. Налоговое законодательство накладывает ряд ограничений в части признания конечных экономических выгод от ИНК в «собственности» организации. Как было отмечено в начале работы, Закон о доходах 1962 г. разрешал делать 100%-ный

«вычет» только в отношении активов, срок полезного использования которых составлял более восьми лет. Если организация будет амортизировать счет отложенного кредита ежегодно и продаст (реализует) актив, например, на седьмом году, то одну треть от ИНК необходимо вернуть государству. Но по существу часть от 1/3 уже будет списана за счет амортизационных отчислений, в связи с чем балансовый остаток отложенного налогового кредита будет не информативен и исказит сложившиеся экономические реалии. Когда у организации возникнет необходимость «восстановить» инвестиционный налоговый кредит в случае, если условия его получения были нарушены, то в системе учета имеет смысл сделать следующую запись:

Дебет «Отложенный кредит».

Кредит «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Следовательно, необходимо применить принцип бухгалтерской осмотрительности, поскольку с позиции экономического содержания, пока не будут соблюдены условия получения «налоговой субсидии», признавать конечные экономические выгоды нельзя.

Подход «снижение затрат» предполагает корректировку бухгалтерской оценки актива на сумму инвестиционного налогового кредита, который рассматриваемого «как уменьшение или компенсация затрат, которые в противном случае могут быть отнесены в большем размере на будущие отчетные периоды» (п. 9 Opinions No. 4).

В целом такой подход соответствует пониманию, что государство финансирует часть расходов организации, поэтому последняя приобретает имущество по более дешевой цене (со «скидкой») [3, p. 187; 7, p. 112].

Сторонники данного подхода считают, что ИНК – это скидка со стоимости приобретения оборудования, которую представляет федеральное правительство [3, p. 187].

С методической точки зрения существует вариация в учете ИНК при подходе «снижение затрат» [16, p. 714; 17, p. 557]:

– бухгалтерская стоимость актива уменьшается на сумму ИНК;

– ИНК рассматривается как регулирующий, взаимозачетный счет (offsetting accounting).

В первом случае бухгалтерские записи выглядят следующим образом:

– приобретен объект квалифицированных инвестиций:

Дебет «Основные средства».

Кредит «Деньги»;

– начислен текущий налог на прибыль:

Дебет «Прибыли и убытки», субсчет «Расходы (доходы) по подоходному налогу».

Кредит «Налоговые обязательства по подоходному налогу»;

– снижена стоимость основных средств на сумму ИНК:

Дебет «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Кредит «Основные средства».

При втором подходе вместо снижения стоимости непосредственно актива используется контрактивный счет:

Дебет «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Кредит «Контрактивный счет к соответствующему активу».

В последнем случае на контрактивном счете указывается полная единовременная сумма ИНК, которая позволяет определить первоначальную эффективную стоимость актива [17, р. 559]. В конце срока полезного использования при выбытии основного средства бухгалтер закрывает контрактивный счет аналогично счету амортизации.

R.M. Horwitz считал, что «единственный приемлемый подход заключается в том, чтобы показать реальную стоимость инвестиционного кредита в противовес активу, к которому он привязан (что приводит к снижению амортизационной базы), и балансовую стоимость кредита как долгосрочного обязательства» [18, р. 618]. Ronald M. Horwitz обосновывал это тем, что ИНК в версии Закона о доходах 1964 г. мог быть отражен в полном объеме на счете отложенного кредита и без «экономических корректировок», рассмотренных, например, для метода «48-52», поскольку новые правила оставляли налоговую базу актива без изменений. Следовательно, в системе налогового учета амортизационные отчисления будут произведены в полном объеме, а в бухгалтерском учете необходимо ИНК поставить «против» объекта основных средств, т.е. рассматривать «как зачет актива» [18, р. 621]. В последнем случае ИНК снижает амортизированную стоимость актива, следовательно, экономический эффект будет учтен в составе прибылей и убытков в течение срока полезного использования.

Таким образом, подход «снижение затрат» позволяет определить экономические выгоды, которые будут заложены или непосредственно в амортизируемой величине бухгалтерского актива, или в его балансовой оценке.

Подход «снижение затрат» не нашел поддержку среди многих американских исследователей.

T.F. Keller пришел к выводу, что ИНК представляет собой уменьшение налоговых расходов за счет осуществления квалифицированных инвестиций, поэтому некорректно сравнивать ИНК с денежной скидкой [3].

Профессор S.M. Woolsey подчеркивает, что ИНК – «это не снижение стоимости актива» [15, р. 709], поскольку получение ИНК никак не отражается на сумме, которую получит поставщик оборудования.

Аналогичной точки зрения придерживались K.B. Berg и F.J. Mueller, которые считали, что действия государства, побуждающие организацию осуществлять инвестиции, не изменяют стоимость приобретаемых активов, поскольку ИНК непосредственно связан с налоговыми расходами (обязательствами) [17, р. 561].

R.J. Chambers делал акцент на том, что ИНК предоставляется для поощрения инвестиций и не имеет прямого отношения к использованию объекта капиталовложений [7, р. 112]. В данном случае речь идет о том, что «инвестиционные налоговые льготы предоставляются коммерческим предприятиям на основе ex-post, т.е. после того, как инвестиции были сделаны» [19, р. 174]. J.J.Jr. Cramer и W.J. Schrader в целом отделяют «транзакцию» государства в виде ИНК от других прочих коммерческих сделок и делают вывод,

что ИНК нельзя рассматривать как «снижение затрат», отдавая предпочтение подходу «снижение налогов» [6, р. 89].

Таким образом, указанные точки зрения фактически подтверждают ранее изложенную позицию, что ИНК – это особая форма финансовой субсидии, экономические выгоды которой заключены в части налогового потока, а не в эффективности использования активов, поскольку только последние генерируют финансовый поток.

Как было отмечено ранее, Совет по принципам бухгалтерского учета рассматривал и другой подход, когда ИНК представляет собой вклад в капитал организации. Методика учета ИНК в данном случае базируется на ранее рассмотренной идее, что только 48% от стоимости ИНК представляют собой экономические выгоды, а 52% компенсируют снижение эффекта амортизационных отчислений. Следовательно, при таком подходе бухгалтерские записи выглядят следующим образом:

– приобретен объект квалифицированных инвестиций:

Дебет «Основные средства».

Кредит «Деньги»;

– начислен текущий налог на прибыль:

Дебет «Прибыли и убытки», субсчет «Расходы (доходы) по подоходному налогу».

Кредит «Налоговые обязательства по подоходному налогу»;

– признан отложенный налоговый кредит в размере 52% от стоимости ИНК:

Дебет «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Кредит «Отложенный кредит»;

– признано увеличение добавочного капитала в размере 48% от стоимости ИНК:

Дебет «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Кредит «Добавочный капитал».

Концептуальная особенность состоит в том, что часть ИНК в размере 48% рассматривается в качестве «пожертвования» государства в капитал организации [17]. Указанный подход не нашел теоретической поддержки и был отклонен научными исследователями и Советом по принципам бухгалтерского учета

Рассмотренные методические подходы применялись для бухгалтерского учета ИНК 1962–1964 гг. В 1964 г. Совет по принципам бухгалтерского учета пришел к заключению, что сущность ИНК после его модификации не изменилась, а предпочтительным методом является отражение ИНК в прибыли отчетного периода в течение срока полезного использования приобретенного имущества (фактически речь идет о подходе «снижение затрат» [7, р. 112]; альтернативный подход «снижение налогов» также считается приемлемым).

Спустя почти 60 лет Совет по стандартам финансового учета (FASB) существенно не изменил своей позиции. В соответствии с п. 740-10-25-46

FASB ASC 740 «считается предпочтительным, чтобы разрешенный инвестиционный кредит отражался в чистом доходе в течение срока службы приобретенной собственности (метод отсрочки)», что соответствует подходу «снижение затрат». Последнее подтверждается в п. 740-10-45-27, где указано, что организация может отражать кредит «как уменьшение чистой суммы, по которой заявлено приобретенное имущество (либо непосредственно, либо путем включения в взаимозачетный счет)». С концептуальной точки зрения важно добавить, что FASB ASC 740 отложенный кредит (deferred credit) не относит в состав отложенных налогов и в равной степени соотносит с отложенным доходом. Метод «снижение налогов» рассматривается в качестве альтернативного приема под названием «flow-through method» (сквозной метод учета), где кредит рассматривается как уменьшение федерального налога.

Методика учета инвестиционного налогового кредита (вычета) в теории отложенного налогообложения

С концептуальной точки зрения теория отложенного налогообложения применяется для корректировки справедливой стоимости активов и обязательств в целях формирования информации о свободном финансовом потоке [14].

Справедливая стоимость активов представляет собой минимальные экономические выгоды, которые актив или обязательство должны сгенерировать. Однако в последнем случае речь идет о «совокупном» финансовом потоке без учета экспроприации части прибыли государством. Другими словами, конечные экономические выгоды, которые может получить организация в ходе хозяйственной деятельности, будут меньше (или больше) на сумму налога на прибыль, поскольку на текущее и будущее финансовое положение влияют особенности налогообложения [14]. В этой связи развитие теории учета отложенных налогов частично привело к решению проблемы, когда в бухгалтерской оценке стали учитывать налоговые эффекты.

Под налоговыми эффектами понимается отклонение между бухгалтерской и налоговой оценками, идентификация которого позволяет скорректировать первую в сторону отражения более объективной экономической информации [14]. Отсюда следует вывод, что если бухгалтерская стоимость актива не отличается от налоговой, то налоговые эффекты не возникают, т.е. отложенный налог не регистрируется.

Таким образом, теория отложенного налогообложения в части учета инвестиционного налогового кредита (вычета) применима тогда, когда такой механизм приводит к отклонениям между оценками двух информационных систем.

Как было установлено в ходе исследования, в практике учета США был период, когда механизм ИНК или изменял налоговую базу актива, или рас-

сма­три­вал­ся как до­пол­не­ние к амор­ти­за­ци­он­ным от­чис­ле­ни­ям без ее кор­рек­ти­ров­ки. По­это­му ме­то­ди­че­ские осо­бен­но­сти ИНК (ИНВ) за­ви­сят от то­го:

- яв­ля­ет­ся ли ИНК (ИНВ) до­пол­не­ни­ем к ме­ха­низ­му амор­ти­за­ци­он­ных от­чис­ле­ний без из­ме­не­ния на­ло­го­вой ба­зы ак­ти­ва;
- или ИНК (ИНВ) из­ме­ня­ет на­ло­го­вую ба­зу ак­ти­ва, в свя­зи с чем не­об­хо­ди­мо при­ме­нять те­о­рию от­ло­жен­но­го на­ло­го­об­ло­же­ния.

В пер­вом слу­чае пред­по­ла­га­ет­ся, что эф­фект от на­ло­го­вой амор­ти­за­ции ра­вен ну­лю (бух­гал­тер­ская и на­ло­го­вая ба­за оди­на­ко­вы на от­чет­ную да­ту), сле­до­ва­тель­но, э­ко­но­ми­че­ский эф­фект от при­ме­не­ния ИНК (ИНВ) ра­вен:

$$\text{ЭЭ} = \text{ЦПА} + \text{ИНК}, \quad (2)$$

где ЭЭ – э­ко­но­ми­че­ский эф­фект от при­ме­не­ния ИНК или ИНВ; ЦПА – це­на при­об­ре­те­ния ак­ти­ва (справедливая стоимость, минимальные экономические выгоды, которые актив должен сгенерировать).

Как ви­дно из фор­му­лы (2), ИНК уве­ли­чи­ва­ет ко­неч­ные э­ко­но­ми­че­ские вы­го­ды ор­га­ни­за­ции сверх це­ны при­об­ре­те­ния ак­ти­ва за счет то­го, что го­су­дар­ство от­ка­зы­ва­ет­ся от ча­сти на­ло­го­во­го по­то­ка, ко­то­рый ка­пи­та­ли­зи­ру­ет­ся на счете от­ло­жен­но­го кре­ди­та и да­лее по ме­ре амор­ти­за­ции вклю­ча­ет­ся в со­став при­бы­лей и у­быт­ков.

Аме­ри­кан­ские стан­дар­ты ре­гла­мен­ти­ру­ют ра­вно при­ме­нять от­ло­жен­ный кре­ди­т и от­ло­жен­ный до­ход, что не ли­ше­но не­до­стат­ков.

В хо­де ис­сле­до­ва­ния был сде­лан вы­вод, что ИНК (ИНВ) пред­став­ля­ет со­бой осо­бую фор­му фи­нан­со­вой суб­сидии, ко­гда го­су­дар­ство раз­ре­ша­ет ча­сть на­ло­го­во­го по­то­ка оста­вить в соб­ствен­но­сти ор­га­ни­за­ции. Сле­до­ва­тель­но, это фи­нан­со­вые от­но­ше­ния, не свя­зан­ные с про­це­ду­рой пер­во­на­чаль­но­го при­зна­ния ак­ти­вов. Ав­тор­ская по­зи­ция за­клю­ча­ет­ся в том, что ИНК из фор­му­лы (2) сле­ду­ет ре­гис­три­ро­вать с по­мо­щью спе­ци­аль­но­го счета от­ло­жен­но­го кре­ди­та, кро­ме то­го, по­след­ний не­льзя от­но­сить к от­ло­жен­но­му до­хо­ду, по­сколь­ку толь­ко по­след­ний со­от­но­сит­ся с за­тра­та­ми¹.

Та­ким об­раз­ом, при пер­вом под­хо­де сум­ма ИНК в пол­ном об­ъе­ме бу­дет за­ре­гис­три­ро­ва­на в ка­че­стве ак­ти­ва за­пи­сью:

Дебет «Инвестиционный налоговый кредит».

Кредит «Отложенный кредит».

¹ Здесь удобно привести пример с субсидией на приобретение оборудования. Государство перечисляет денежные средства (Д-т «Деньги» К-т «Субсидии»), за которые организация приобретает основные средства (Д-т «Основные средства» К-т «Деньги»); после того как целевой характер покупки будет достигнут, субсидия переквалифицируется в состав отложенных доходов (Д-т «Субсидии» К-т «Отложенные доходы») и далее по мере амортизации основных средств (Д-т «Расходы отчетного периода» К-т «Амортизация») отложенные доходы будут включаться в состав прочих доходов (Д-т «Отложенные доходы» К-т «Прочие доходы»). Таким образом, происходит соотношение понесенных затрат с доходами; в случае с «налоговой» субсидией (ИНК) аналогичный принцип не применим, поскольку это «особый» вид финансовых отношений.

Применение ИНК против текущих налоговых обязательств можно отразить следующим образом:

Дебет «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Кредит «Инвестиционный налоговый кредит».

Счет «Отложенный кредит» будет амортизироваться по мере закрепления прав на часть налогового потока, причитающегося государству, в составе прибылей и убытков. Последнее возможно только тогда, когда выполняются условия, установленные законодательством. Например, в России в соответствии с пп. 4.2 п. 6 ст. 286.1 НК РФ субъект РФ может установить минимальный срок фактического использования объектов основных средств в рамках признания прав организации на ИНВ. Следовательно, если срок полезного использования налогового актива составляет, например, 10 лет, а субъектом РФ установлен минимальный срок 5 лет, то по истечении последнего (с учетом прочих требований) в системе учета отложенный кредит будет списан записью:

Дебет «Отложенный кредит».

Кредит «Прибыли и убытки».

Таким образом, никаких отложенных налогов не возникает, а инвестиционный налоговый кредит представляет собой финансовую операцию, которая приводит к увеличению чистых экономических выгод организации только тогда, когда счет «Отложенный кредит» будет полностью амортизирован. Отсюда кредитовый остаток на счете «Отложенный кредит» говорит о наличии задолженности организации перед государством на сумму удержанного налогового потока за счет применения инвестиционного налогового кредита (вычета). Дебетовый остаток на счете «Инвестиционный налоговый кредит» показывает возможность (право, потенциал) организации в будущем снизить налоговый денежный поток за счет ИНК (ИНВ).

При втором подходе ИНК в том числе изменяет налоговую базу актива, в связи с чем необходимо применить теорию отложенного налогообложения. Ввиду того, что выбор применения ИНК (ИНВ) указывается организацией в учетной политике (например, п. 8 ст. 286.1 НК РФ), то идентификация и признание налоговых эффектов осуществляются при первоначальном признании актива, т.е. тогда, когда объект основных средств вводится в эксплуатацию.

Следовательно, на этапе первоначального признания актива его бухгалтерская стоимость отличается от налоговой базы. Международный стандарт IAS 12 «Income Taxes» в таком случае запрещает регистрировать отложенные налоги (п. 15, п. 24 IAS 12), что не дает возможности адекватно отразить ИНК (ИНВ) в бухгалтерской информационной системе, поскольку в IAS 12 отсутствует прочная теоретическая основа [20, p. 202].

В американской учетной практике справедливая стоимость амортизируемого актива в том числе включает налоговые последствия [20]. Последнее было, в частности, рассмотрено на примере подхода «снижение затрат», когда Совет по принципам бухгалтерского учета в Opinions No. 4 в качестве

основного метода учета ИНК рассматривал корректировку бухгалтерской стоимости актива на сумму налоговых выгод.

В настоящее время FASB ASC 740 в случае приобретения активов, которые не являются объединением бизнеса и цена приобретения которых отличается от налоговой базы при их первоначальном признании, регламентирует применять метод одновременных уравниваний в целях расчета присвоенной стоимости актива и соответствующего отложенного налога (п. 740-10-25-51 FASB ASC 740). Этот же пункт делает запрет на немедленное признание отложенных налогов в составе прибылей и убытков отчетного периода.

В этой связи было бы логично применить ранее рассмотренный подход «48-52», когда часть инвестиционного налогового кредита (вычета) учитывается в составе прибылей и убытков, а оставшаяся часть – на счете отложенного кредита. Несмотря на то, что такой подход был поддержан американскими исследователями и Комиссией по ценным бумагам (SEC)¹, по существу он является несостоятельным по ряду причин.

Во-первых, подход «48-52» базируется на экономической теории, а не на концепции справедливой стоимости.

Так, предполагается, что налоговая база актива уменьшается на сумму ИНК (например, 7%), в связи с чем экономический субъект теряет возможность перенести 7% стоимости налогового актива против налогооблагаемой прибыли. Поэтому при ставке налога (например, 52%) налоговые обязательства не могут быть уменьшены на следующую величину: 3,64% как произведение 7% и 52%. При этом амортизационные отчисления снижают налоговые обязательства всего на 48,36% (произведение 93 и 52%). В свою очередь ИНК увеличивает текущие экономические выгоды на 7% от налоговой базы. Отсюда нетрудно посчитать экономический эффект, равный сумме влияния амортизационных отчислений и ИНК: $48,6\% + 7\% = 55,36\%$.

Если механизм ИНК не применяется, то организация смогла бы снизить обязательства лишь на 52% от 100% налоговой базы. Следовательно, «экономический» эффект, о котором говорили T.F. Keller [3], S.M. Woolsey [15], H.N. Wade [16], K.B. Berg, F.J. Mueller [17] и др., измеряется как разница между 55,36 и 52%, что равно 3,36%.

Таким образом, относительно альтернативы² 3,36% – это те выгоды, которые в конечном итоге получает организация ввиду применения ИНК и именно их необходимо признать в качестве текущих выгод, т.е. прибыли. Если разделить 3,36 на 7% (стоимость ИНК), то выходит, что при ставке налога в 52% только 48% от 7% ИНК являются выгодами для организации, а оставшаяся часть в размере 52% от 7% – это альтернативные издержки.

В настоящее время в бухгалтерском учете альтернативные экономические издержки не признаются.

¹ Accounting treatment of investment tax credit on corporate financial statements // SEC. URL: <https://www.sec.gov/news/speech/1963/061863barr.pdf> (дата обращения: 31.12.2022).

² Имеется в виду относительно амортизационных отчислений без применения инвестиционного налогового кредита (вычета).

Во-вторых, оценка актива по справедливой стоимости, как правило, привязана к минимальному денежному потоку, который этот актив должен сгенерировать – финансовый поток до налогообложения. Теория отложенного налогообложения позволяет учесть влияние налоговых эффектов в бухгалтерской оценке, в связи с чем минимальные (в соответствии с принципом бухгалтерской осмотрительности) представления об экономических выгодах – финансовом потоке в том числе после налогообложения – не искажаются. Несмотря на то, что в рамках подхода «48-52» 52% от ИНК «капитализируется» в составе отложенного кредита, происходит «рассогласование» с минимальным ожидаемым денежным потоком.

Решить указанные проблемы можно с помощью применения метода одновременных уравнений в части налоговых эффектов, возникающих из-за различий в бухгалтерской и налоговой оценках и использования счета «Отложенный кредит» для регистрации увеличения экономических выгод от использования ИНК.

Метод одновременных уравнений с методической точки зрения раскрыт в пп. 740-10-25-49–740-10-25-52 и пп. 740-10-55-170–740-10-55-201 FASB ASC 740 и состоит в применении следующей системы линейных уравнений:

$$\text{РББ} - \text{НС}\% \times (\text{РББ} - \text{НБ}) = \text{ЦПА} , \quad (3)$$

$$\text{НС}\% \times (\text{РББ} - \text{НБ}) = \text{ОН} , \quad (4)$$

где РББ – расчетная бухгалтерская база актива; НС – налоговая ставка, %; НБ – налоговая база актива; ЦПА – цена приобретения актива; ОН – отложенный налог (с «+» отложенное налоговое обязательства; с «–» отложенный налоговый актив).

Вернемся к примеру, когда ставка налога на прибыль равна 52% и налоговая база актива уменьшается на сумму ИНК в размере 7% от цены приобретения, которая составляет 100 тыс. долл. Применим уравнения (3) и получим, что расчетная бухгалтерская база равна:

$$\text{РББ} - 52\% \times (\text{РББ} - (100 - 7)) = 100 , \quad (5)$$

$$48\% \times \text{РББ} + 48,36 = 100 , \quad (6)$$

$$\text{РББ} = \frac{100 - 48,36}{0,48} = 107,58 . \quad (7)$$

В свою очередь присвоенная стоимость отложенного налогового обязательства будет равна:

$$52\% \times (107,58 - 93) = 7,58 . \quad (8)$$

Полученные значения используются при первоначальном признании объекта основных средств следующим образом:

– зарегистрирована стоимость основного средства на сумму цены его приобретения:

Дебет «Основные средства».

Кредит «Деньги» – 100 тыс. долл.;

– присвоен налоговый эффект в первоначальной стоимости актива:

Дебет «Основные средства».

Кредит «Отложенные налоговые обязательства» – 7,58 тыс. долл.

Таким образом, на первом этапе происходит идентификация налоговых эффектов и их дальнейшее присвоение в справедливой стоимости амортизируемого актива, которая составит 107,58 тыс. долл.

И далее на втором этапе уже регистрируется стоимость инвестиционного налогового кредита (вычета) на сумму 7 тыс. долл.:

Дебет «Инвестиционный налоговый кредит».

Кредит «Отложенный кредит» – 7 тыс. долл.

При таком подходе происходит согласование минимальных экономических выгод с денежным потоком после уплаты налогов. Другими словами, соблюдается основное тождество отложенного налогообложения (для концепции временных разниц) [14, с. 159]:

$$\min \Gamma \text{СФП} = \min \Gamma \text{ФП} \pm \text{ОН} , \quad (9)$$

$$\text{ОН} = (\text{СФА} - \text{СНА}) \times \text{НС} , \quad (10)$$

где $\min \Gamma \text{СФП}$ – минимальный генерируемый свободный финансовый поток; $\min \Gamma \text{ФП}$ – минимальный генерируемый финансовый поток; ОН – отложенный налог; СФА – совокупная стоимость финансовых (бухгалтерских) активов; СНА – совокупная налоговая база актива; НС – ставка налога на прибыль, %.

Применительно к рассмотренному примеру $\min \Gamma \text{ФП}$ равен справедливой стоимости актива, а именно 107,58 тыс. долл., отложенный налог был посчитан по формуле (4) и формально соответствует выражению (10) и составил 7,58 тыс. долл. Если подставить указанные значения в (9), то получим, что $\min \Gamma \text{СФП}$ равен 100 тыс. долл. С позиции теории отложенного налогообложения это значит, что если организация сгенерирует финансовый поток в размере 107,58 тыс. долл., то свободный финансовый поток будет равен 100 тыс. долл., поскольку 7,58 тыс. долл. будут уплачены государству.

Таким образом, в бухгалтерской оценке учитывается влияние налоговых эффектов, что позволяет согласовать минимальные экономические выгоды, которые будет генерировать актив, с более вероятным относительно бухгалтерской оценки денежным потоком после налогообложения. В ином случае, как было обосновано в работе [14], если отказаться от применения выражений (9)–(10) будет потеряна связь со свободным финансовым потоком, следовательно, бухгалтерская оценка не будет объективной.

В части инвестиционного налогового кредита ситуация аналогична ранее рассмотренным процедурам. Наша позиция состоит в том, что счет отложенного кредита должен амортизироваться по мере получения прав на налоговый поток, освобожденный от его передачи государству. Если отложенный кредит будет признаваться в прибылях и убытках в течение срока полезного использования соответствующего актива, то в таком случае произойдет искажение «обязательств», которые существуют исходя из позитив-

ного толкования нормативно-правовой конструкции. В этом случае необходимо руководствоваться принципом бухгалтерской осмотрительности и признавать экономические выгоды только тогда, когда организация будет иметь право на них исходя из условий и ограничений в части получения ИНК (ИНВ).

Таким образом, пока эти условия и ограничения не соблюдены, организация лишь распоряжается и пользуется частью налогового потока, но не владеет им. И пока собственником продолжает оставаться государство, этот факт должен быть зарегистрирован на счете отложенного кредита.

Обсуждение

В работе [21] автором был предложен подход, соответствующий «снижению затрат», когда вся стоимость амортизируемого актива корректируется на инвестиционный налоговый вычет и учитывается в составе отложенного налогового актива. Такой способ, с одной стороны, удовлетворяет американским требованиям (п. 740-10-45-27 FASB ASC 740), с другой – вновь происходит «рассогласование» бухгалтерской оценки с денежным потоком. Кроме того, теоретически некорректно квалифицировать инвестиционный налоговый кредит как отложенный налоговый актив, а источник его возникновения – в состав отложенного налогового обязательства [21].

По общему правилу налоговые эффекты идентифицируются и далее признаются в отношении отклонений между бухгалтерской и налоговой оценками [14]. Инвестиционный налоговый кредит, как было рассмотрено в ходе исследования, – это часть налогового потока, который с помощью бухгалтерской методологии «переквалифицируется» в состав активов. Последнее удобно рассмотреть на примере:

– признаны текущие налоговые обязательства:

Дебет «Расходы по подоходному налогу».

Кредит «Налоговые обязательства по подоходному налогу»;

– часть налогового потока признается в составе активов организации ввиду применения инвестиционного налогового вычета:

Дебет «Инвестиционный налоговый кредит».

Кредит «Отложенный кредит»;

– налоговый поток снижен за счет инвестиционного налогового кредита:

Дебет «Налоговые обязательства по подоходному налогу».

Кредит «Инвестиционный налоговый кредит».

В конечном итоге указанная процедура сводится к учету финансовых взаимоотношений между организацией и государством в части распоряжения налоговым потоком.

Отложенное налоговое обязательство относится непосредственно к способности актива генерировать налогооблагаемую выручку, против которой будет списана его налоговая стоимость, что и приведет к возникновению налоговых обязательств. В связи с этим отложенные налоги корректируют

справедливую стоимость активов в части формирования информации о свободном финансовом потоке. Инвестиционный налоговый кредит и отложенный кредит не преследуют такой цели.

Таким образом, некорректно квалифицировать ИНК и ИНВ в составе отложенного налогового актива, как это обсуждалось в работе [21]. Исключения составляют налоговые убытки, которые не попадают под действие «общего правила», но квалифицируются в составе отложенных налоговых активов [22, с. 226]. Последнее связано с тем, что Налоговый кодекс налагает запрет на «проедание» «налогового капитала», другими словами, убыток в налоговом учете возвращается обратно в состав налоговых активов, в то время как в системе финансового учета убыток снижает бухгалтерский капитал, в связи с чем возникают отклонения в оценке совокупных активов баланса, в отношении чего и применяется механизм учета отложенного налогообложения [22].

Вышеизложенное позволяет сделать вывод, что инвестиционный налоговый кредит (вычет) есть особая форма финансовой субсидии, бухгалтерский учет которой не является предметом теории отложенного налогообложения. Под действие механизма отложенного налогообложения попадает само влияние ИНК или ИНВ на бухгалтерскую и налоговую оценку и если законодательство регламентирует снижение базовой стоимости налогового актива на соответствующую величину налоговой льготы.

В заключение в табл. 2 обобщены рассмотренные в ходе исследования методические подходы финансового учета инвестиционного налогового кредита (вычета).

Таблица 2. Методические подходы бухгалтерского учета инвестиционного налогового кредита (вычета)

Содержание операции	Бухгалтерские записи	
	Дебет	Кредит
1. Подход «снижение налогов» (tax reduction), или метод сквозного учета (flow-throw method)		
1.1. Снижение налогов признается в полном объеме как увеличение бухгалтерской прибыли в текущем периоде		
Приобретен объект квалифицированных инвестиций	Основные средства	Деньги
Начислен налог на прибыль	Прибыли и убытки	Налоговые обязательства
Признан инвестиционный налоговый кредит	Налоговые обязательства	Прибыли и убытки
1.2. Инвестиционный налоговый кредит признается методом «48–52» (метод альтернативных издержек)		
Приобретен объект квалифицированных инвестиций	Основные средства	Деньги
Начислен налог на прибыль	Прибыли и убытки	Налоговые обязательства
Признано 48% инвестиционного налогового кредита в качестве экономических выгод	Налоговые обязательства	Прибыли и убытки

Содержание операции	Бухгалтерские записи	
	Дебет	Кредит
Признано 52% инвестиционного налогового кредита в качестве альтернативных издержек	Налоговые обязательства	Отложенный кредит
Амортизация отложенного кредита в течение срока полезного использования квалифицированного имущества	Отложенный кредит	Прибыли и убытки

1.3. Инвестиционный налоговый кредит откладывается в течение срока полезного использования актива в полном объеме

Приобретен объект квалифицированных инвестиций	Основные средства	Деньги
Начислен налог на прибыль	Прибыли и убытки	Налоговые обязательства
Признан инвестиционный налоговый кредит	Налоговые обязательства	Отложенный кредит
Амортизация отложенного кредита	Отложенный кредит	Прибыли и убытки

2. Подход «снижение затрат» (cost reduction), или метод отсрочки (deferred method)

2.1. Бухгалтерская стоимость актива уменьшается на сумму инвестиционного налогового кредита

Приобретен объект квалифицированных инвестиций	Основные средства	Деньги
Начислен налог на прибыль	Прибыли и убытки	Налоговые обязательства
Стоимость основных средств снижена на сумму инвестиционного налогового кредита (вычета)	Налоговые обязательства	Основные средства

2.2. Инвестиционный налоговый вычет рассматривается как регулирующий счет

Приобретен объект квалифицированных инвестиций	Основные средства	Деньги
Начислен налог на прибыль	Прибыли и убытки	Налоговые обязательства
Признан инвестиционный налоговый кредит	Налоговые обязательства	Отложенный кредит (контрактивный, регулирует счет «Основные средства»)

3. Инвестиционный налоговый кредит – вклад в капитал организации

Приобретен объект квалифицированных инвестиций	Основные средства	Деньги
Начислен налог на прибыль	Прибыли и убытки	Налоговые обязательства
Признано увеличение добавочного капитала на сумму инвестиционного налогового кредита	Налоговые обязательства	Добавочный капитал

4. Авторский методический подход в соответствии с теорией отложенного налогообложения

4.1. Инвестиционный налоговый кредит является дополнением к механизму амортизационных отчислений без изменения налоговой базы актива

Приобретен объект квалифицированных инвестиций	Основные средства	Деньги
Начислен налог на прибыль	Прибыли и убытки	Налоговые обязательства
Признан инвестиционный налоговый кредит	Инвестиционный налоговый кредит	Отложенный кредит

Содержание операции	Бухгалтерские записи	
	Дебет	Кредит
Использован инвестиционный налоговый кредит	Налоговые обязательства	Инвестиционный налоговый кредит
Амортизация отложенного кредита по мере получения, закрепления прав на налоговый поток	Отложенный кредит	Прибыли и убытки
4.2. Инвестиционный налоговый кредит изменяет налоговую базу актива, в связи с чем необходимо применять теорию отложенного налогообложения		
Приобретен объект квалифицированных инвестиций	Основные средства	Деньги
Признано (присвоено в стоимости основных средств) отложенное налоговое обязательство методом одновременных уравнений	Основные средства	Отложенные налоговые обязательства
Начислен налог на прибыль	Прибыли и убытки	Налоговые обязательства
Признан инвестиционный налоговый кредит	Инвестиционный налоговый кредит	Отложенный кредит
Использован инвестиционный налоговый кредит	Налоговые обязательства	Инвестиционный налоговый кредит
Амортизация отложенного кредита по мере получения, закрепления прав на налоговый поток	Отложенный кредит	Прибыли и убытки

Источник: составлено автором по материалам исследования.

Также в работе [21] подчеркивается, что некорректно применять счет оценочного резерва (valuation allowance) к ИНК, который относится к отложенным налоговым активам. В соответствии с требованиями как американских, так и международных стандартов на отчетную дату необходимо провести оценку возмещения стоимости отложенных налоговых активов. Если не ожидается, что в будущем будет недостаточно налогооблагаемой прибыли, против которой можно сделать зачет отложенных налоговых активов, то стоимость последних снижается с помощью оценочного резерва.

В случае с ИНК (ИНВ) можно говорить о том, что процедура оценки балансовых остатков налоговых льгот идентична, поскольку для реализации ИНК необходимо наличие обязательств по налогу на прибыль, против которых ИНК будет зачтен. Однако концептуальная разница состоит в другом. Во-первых, возмещение стоимости отложенных налоговых активов привязано непосредственно к способности активов генерировать налогооблагаемую выручку. Во-вторых, относительно оценки по справедливой стоимости налоговые эффекты возникают в результате отклонений бухгалтерской оценки от налоговой. Стоимость же ИНК остается неизменной независимо от того, в каком отложенном налоговом положении находится компания. В-третьих, ИНК может быть зачтен только тогда, когда сформируются текущие обязательства по налогу на прибыль; отложенные налоговые активы или обязательства квалифицируются раньше ввиду того, что стоимость бухгалтерских и налоговых активов непосредственно переносится на финансовый и налоговый результаты отчетного периода.

Таким образом, авторская позиция состоит в том, что применять процедуру снижения стоимости ИНК идентичным отложенным налоговыми активам способом нельзя. Следует использовать отдельный контрактивный счет, регулирующий счет инвестиционного налогового кредита, для учета обесценения финансового актива. Так, можно предложить следующий методический подход:

– признана стоимость ИНК:

Дебет «Инвестиционный налоговый кредит».

Кредит «Отложенный кредит»;

– снижение стоимость ИНК из-за недостаточности налогооблагаемой прибыли:

Дебет «Прибыли и убытки».

Кредит «Снижение стоимости инвестиционного налогового кредита»;

– восстановлена стоимость оценочного резерва по ИНК по мере возникновения обстоятельств, свидетельствующих о достаточности налогооблагаемой прибыли:

Дебет «Снижение стоимости инвестиционного налогового кредита».

Кредит «Прибыли и убытки».

Однако процедуру снижения стоимости инвестиционного налогового кредита имеет смысл рассмотреть в рамках отдельного исследования. Кроме того, в изложенном подходе предполагается, что ИНК учитывается только против текущих налоговых обязательств; т.е. в случае налогового убытка ИНК не возмещается из бюджета, как при способе «прямого платежа»¹ (Direct Pay). Очевидно, что если Налоговый кодекс разрешает «прямой платеж» ИНК, то отсутствует необходимость оценки будущей налогооблагаемой прибыли.

Рассмотренные в табл. 2 подходы с методической точки зрения не регламентируются международными или российскими стандартами, оставаясь в области бухгалтерского профессионального суждения. Если в американской практике проводились исследования и далее утверждались конкретные рекомендации и правила в учете ИНК, которые были в итоге перенесены в стандарты FASB, то в международных и российских стандартах многие вопросы даже не рассматриваются. Как было отмечено ранее, если исходить из правила «IRE» (initial recognition exemption, освобождение от первоначального признания), то отложенные налоги на этапе первоначальной оценки актива, налоговая стоимость которого снижена на сумму ИНК, не признаются (п. 15, п. 24 IAS 12). Также неясным остается учет самого ИНК: в составе каких статей финансовой отчетности он должен отражаться и раскрываться. Аналогично в российском ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», где в целом положение не регламентирует учет

¹ Метод прямого платежа означает, что государство перечислит денежные средства в размере ИНК. По общему правилу экономические выгоды, связанные с использованием ИНК, образуются в результате уменьшения текущих обязательств по налогу на прибыль (сохранение денег на расчетном счете).

ИНВ и отложенных налогов при первоначальном признании актива. Национальный план счетов в том числе нельзя адекватно использовать для учета ИНВ, поскольку, как минимум, отсутствует счет отложенного кредита, а счет отложенных налоговых обязательств концептуально не подходит для такой цели¹.

Предложенный в данной работе подход к учету ИНК (ИНВ) соответствует современным научным представлениям в рамках теории отложенного налогообложения и может быть применим в первую очередь в американской практике. Международные (IAS 12) и российские (ПБУ 18/02) стандарты нуждаются в совершенствовании в части учета отложенных налогов и налоговых льгот, в связи с чем основные выводы исследования могут послужить базовой для решений указанной проблемы.

Заключение

Инвестиционный налоговый кредит (вычет) представляет собой особую форму финансовой субсидии. Специфический характер указанной налоговой льготы обусловлен тем, что государство в случае соблюдения установленных законом требований передает организации право на часть налогового потока, первоначально причитающегося бюджету. Следовательно, экономические выгоды от применения механизма инвестиционного налогового кредита (вычета) заключены в части налогового потока без привязки к конкретным активам, в отношении которых налоговая льгота была применена.

Существуют три основных концептуальных подхода в учете инвестиционного налогового кредита:

- 1) «вклад в капитал»;
- 2) «снижение затрат»;
- 3) «снижение налогов».

При подходе «вклад в капитал» инвестиционный налоговый кредит признается непосредственно в составе капитала (добавочного) организации. В настоящее время такой подход не применяется.

Подход «снижение затрат» предполагает, что балансовая стоимость актива корректируется (снижается) на сумму инвестиционного налогового кредита или напрямую (путем дебетования счета налоговых обязательств и кредитования счета соответствующего актива), или с помощью применения контрактивного регулирующего счета. Указанный способ в действующем американском FASB ASC 740 «Income Taxes» называют методом отсрочки

¹ С другой стороны, вместо счета «Отложенный кредит» можно использовать отдельные субсчета к счету 98 «Доходы будущих периодов». Однако наша позиция состоит в том, что отложенные кредиты не являются «доходами» в прямом их определении и не согласуются с затратами, которые несет организация в результате амортизации актива. Для учета инвестиционного налогового актива в российском плане счетов специальный счет для учета налоговых льгот отсутствует вовсе (можно использовать отдельный субсчет к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» [21], однако более уместно наличие счета для учета налоговых льгот).

«deferred method», который является предпочтительным для учета инвестиционного налогового кредита.

Подход «снижение налогов», или сквозной метод учета (flow-throw method), используется в целях прямой корректировки текущих налоговых обязательств в корреспонденции со счетом прибылей и убытков по мере использования инвестиционного налогового кредита (вычета). Такой подход является альтернативным и приемлемым в рамках FASB ASC 740 «Income Taxes».

В работе был предложен подход, соответствующий теории отложенного налогообложения, когда в случае снижения базовой стоимости налогового актива на сумму инвестиционного налогового кредита отложенные налоги присваиваются в стоимости бухгалтерского актива методом одновременных уравнений. Сам же инвестиционный налоговый кредит признается на счете отложенного кредита, который амортизируется по мере закрепления у организации прав на часть налогового потока. Такой подход позволяет «согласовать» бухгалтерскую оценку с ожидаемым (минимальным) свободным финансовым потоком. Мы считаем такой подход наиболее приемлемым в сравнении с существующими методическими альтернативами.

Следовательно, под действие теории отложенного налогообложения попадают непосредственно налоговые эффекты, возникающие из-за снижения базовой стоимости налогового актива на сумму инвестиционного налогового кредита (вычета). Последний учитывается самостоятельно и не является отложенным налогом.

Специфический характер инвестиционного налогового кредита не позволяет соотносить счет отложенного кредита со счетом отложенных доходов. Счет отложенных доходов соответствует принципу взаимоувязки доходов и расходов. Счет отложенного кредита применяется для согласования налогового денежного потока с финансовым.

Ввиду того, что разработчики международных стандартов не регламентируют особенности инвестиционного налогового вычета (кредита), а в американском FASB ASC 740 применяется устаревший и противоречивый подход, результаты данного исследования могут послужить базой для совершенствования национальных стандартов бухгалтерского учета в России и других научных исследований в этой области.

Список источников

1. Morrison T.A., Buzby S.L. Effect of the Investment Tax Credit on the Capitalize-Expense Decision // The Accounting Review. 1968. Vol. 43, № 3. P. 517–521.
2. Ayres F.L. An Empirical Assessment of the Effects of the Investment Tax Credit Legislation on Returns to Equity Securities // Journal of Accounting and Public Policy. 1987. Vol. 6. P. 115–137.
3. Keller T.F. The Investment Tax Credit and the Annual Tax Charge // The Accounting Review. 1965. Vol. 40, № 1. P. 184–189.
4. Kern B.B. The role of depreciation and the investment tax credit in tax policy and their influence on financial reporting during the 20th century // The Accounting Historians Journal. 2000. Vol. 27, № 2. P. 145–164. URL: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol27/iss2/7/ (дата обращения: 29.12.2022).

5. Karier T. The Investment Tax Credit // New directions for evaluation. 1998. № 79. P. 95–115. doi: 10.1002/ev.1110
6. Cramer Jr. J.J., Schrader W.J. The investment tax credit: Conflict and accounting error // Business Horizons. 1970. Vol. 13, № 1. P. 85–89.
7. Chambers R.J. Tax Allocation and Financial Reporting // ABACUS. 1968. Vol. 4, № 2. P. 99–123. doi: 10.1111/j.1467-6281.1968.tb00412.x
8. Lyon A.B. The effect of the investment tax credit on the value of the firm // Journal of Public Economics. 1989. Vol. 38. P. 227–247.
9. Fisher P. Investment Tax Credits, Capital Gains Taxation, and Reindustrialization of the U.S. Economy // Journal of Economic Issues. 1981. Vol. 15, № 3. P. 769–773. doi: 10.1080/00213624.1981.11503888
10. Hawkins C.A., Leggett D.N. The Investment Tax Credit in Capital Replacement: A Simulation // Journal of Accounting and Public Policy. 1983. Vol. 2, № 3. P. 167–187. doi: 10.1016/0278-4254(83)90023-6
11. Куница Е.А. Инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль: опыт практического применения // Научный альманах ассоциации France-Kazakhstan. 2019. № 4. С. 34–44. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41725976> (дата обращения: 29.12.2022).
12. Покровская Н.В., Разуваева А.А. Востребованность налоговых инструментов стимулирования капитальных вложений у российских организаций // Финансы и кредит. 2020. Т. 26, № 8. С. 1846–1869. doi: 10.24891/fc.26.8.1846
13. Бондарева Н. А. Особенности применения инвестиционных налоговых вычетов // Учет. Анализ. Аудит. 2020. Т. 7, № 2. С. 48–55. doi: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-48-55
14. 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
15. Woolsey S.M. Accounting for «Investment Credit» // The Accounting Review. 1963. Vol. 38, № 4. P. 709–713.
16. Wade H.H. Accounting for the Investment Credit // The Accounting Review. 1963. Vol. 38, № 4. P. 714–718.
17. Berg K.B., Mueller F.J. Accounting for Investment Credits // The Accounting Review. 1963. Vol. 38, № 3. P. 554–561.
18. Horwitz R.M. The Investment Credit, «Deferred Income Taxes» and Accounting Measurement // The Accounting Review. 1964. Vol. 39, № 3. P. 618–621.
19. Hevas D.L., Papadaki A.J. The information content of investment tax credits // European Accounting Review. 2001. Vol. 10, № 1. P. 173–186. doi: 10.1080/09638180122598
20. Brouwer A., Naarding E. Making Deferred Taxes Relevant // Accounting in Europe. 2018. Vol. 15, № 2. P. 200–230. doi: 10.1080/17449480.2018.1451903
21. Аксентьев А.А. Присвоенная стоимость актива и инвестиционный налоговый вычет: проблемы учета отложенных налогов // Проблемы экономики и юридической практики. 2023. Т. 19, № 5. С. 270–282. doi: 10.33693/2541-8025-2023-19-5-270-282
22. 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

References

1. Morrison, T.A. & Buzby, S.L. (1968) Effect of the Investment Tax Credit on the Capitalize-Expense Decision. *The Accounting Review*. 43 (3). pp. 517–521.
2. Ayres, F.L. (1987) An Empirical Assessment of the Effects of the Investment Tax Credit Legislation on Returns to Equity Securities. *Journal of Accounting and Public Policy*. 6. pp. 115–137.
3. Keller, T.F. (1965) The Investment Tax Credit and the Annual Tax Charge. *The Accounting Review*. 40(1). pp. 184–189.

4. Kern, B.B. (2000) The role of depreciation and the investment tax credit in tax policy and their influence on financial reporting during the 20th century. *The Accounting Historians Journal*. 27 (2). pp. 145–164. [Online] Available from: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol27/iss2/7/ (Accessed: 29.12.2022).
5. Karier, T. (1998) The Investment Tax Credit. *New directions for evaluation*. 79. pp. 95–115. doi: 10.1002/ev.1110
6. Cramer, Jr. J.J. & Schrader, W.J. (1970) The investment tax credit: Conflict and accounting error. *Business Horizons*. 13 (1). pp. 85–89.
7. Chambers, R.J. (1968) Tax Allocation and Financial Reporting. *ABACUS*. 4 (2). pp. 99–123. doi: 10.1111/j.1467-6281.1968.tb00412.x
8. Lyon, A.B. (1989) The effect of the investment tax credit on the value of the firm. *Journal of Public Economics*. 38. pp. 227–247.
9. Fisher, P. (1981) Investment Tax Credits, Capital Gains Taxation, and Reindustrialization of the U.S. Economy. *Journal of Economic Issues*. 15 (3). pp. 769–773. doi: 10.1080/00213624.1981.11503888
10. Hawkins, C.A. & Leggett, D.N. (1983) The Investment Tax Credit in Capital Replacement: A Simulation. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2(3). pp. 167–187. doi: 10.1016/0278-4254(83)90023-6
11. Kunica, E.A. (2019) Investment tax deduction for profits tax: experience of practical application. *Nauchnyy al'manakh assotsiatsii France-Kazakhstan – Scientific Almanac of the France-Kazakhstan Association*. (4). pp. 34–44. (In Russian). [Online] Available from: <https://elibrary.ru/item.asp?id=41725976> (Accessed: 29.12.2022).
12. Pokrovskaya, N.V. & Razuvaeva, A.A. (2020) Demand for tax instruments to stimulate capital investments in Russian organisations. *Finansy i kredit – Finance and credit*. 26 (8). pp. 1846–1869. (In Russian). doi: 10.24891/fc.26.8.1846
13. Bondareva, N.A. (2020) Peculiarities of application of investment tax deductions. *Uchet. Analiz. Audit. – Accounting. Analysis. Audit*. 7(2). pp. 48–55. (In Russian). doi: 10.26794/2408-9303-2020-7-2-48-55
14. Aksent'ev, A.A. (2022) Deferred taxation theory: conceptual framework and evidence of applicability. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 60. pp. 141–169. (In Russian). doi: 10.17223/19988648/60/9
15. Woolsey, S.M. (1963) Accounting for “Investment Credit”. *The Accounting Review*. 38 (4). pp. 709–713.
16. Wade, H.H. (1963) Accounting for the Investment Credit. *The Accounting Review*. 38 (4). pp. 714–718.
17. Berg, K.B. & Mueller, F.J. (1963) Accounting for Investment Credits. *The Accounting Review*. 38 (3). pp. 554–561.
18. Horwitz, R.M. (1964) The Investment Credit, “Deferred Income Taxes” and Accounting Measurement. *The Accounting Review*. 39 (3). pp. 618–621.
19. Hevas, D.L. & Papadaki, A.J. (2001) The information content of investment tax credits. *European Accounting Review*. 10 (1). pp. 173–186. doi: 10.1080/09638180122598
20. Brouwer, A. & Naarding, E. (2018) Making Deferred Taxes Relevant. *Accounting in Europe*. 15 (2). pp. 200–230. doi: 10.1080/17449480.2018.1451903
21. Aksent'ev, A.A. (2023) Assigned value of an asset and investment tax credit: deferred tax accounting issues. *Problemy ekonomiki i yuridicheskoy praktiki – Problems of economics and legal practice*. 19 (5). pp. 270–282. (In Russian). doi: 10.33693/2541-8025-2023-19-5-270-282
22. Aksent'ev, A.A. (2022) Deferred taxes in Russian and foreign practice: problems and proposals for their solution. *Vestnik Permskogo universiteta. Seriya: Ekonomika – Vestnik of Perm University. Series: Economics*. 17 (2). pp. 221–244. (In Russian). doi: 10.17072/1994-9960-2022-2-221-244

Информация об авторе:

Аксентьев А.А. – магистрант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных экономического факультета, Кубанский государственный университет (Краснодар, Россия); бухгалтер, ООО «Перспектива» (Краснодар, Россия). E-mail: anacondaz7@rambler.ru

Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Information about the author:

A.A. Aksent'ev, master's student, Faculty of Economics, Department of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University (Krasnodar, Russian Federation); accountant, Perspektiva LLC (Krasnodar, Russian Federation). E-mail: anacondaz7@rambler.ru

The author declares no conflicts of interests.

*Статья поступила в редакцию 22.11.2023;
одобрена после рецензирования 19.01.2024; принята к публикации 29.02.2024.*

*The article was submitted 22.11.2023;
approved after reviewing 19.01.2024; accepted for publication 29.02.2024.*