

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Сергей Владимирович КОЛЧУГИН

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,
Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Российская Федерация
s.kolchugin@rambler.ru

История статьи:

Принята 23.06.2016
Принята в доработанном
виде 01.07.2016
Одобрена 15.07.2016

УДК 657

JEL: H25, M40, M41

Ключевые слова: налог на
прибыль, убыток,
распределение прибыли
организации, расход,
отложенные налоги

Аннотация

Предмет. В статье рассматривается давняя дискуссия представителей англо-американской школы бухгалтерского учета об экономической сущности налога на прибыль: является ли налог на прибыль расходом, убытком, распределением прибыли или аномальной статьей.

Цели. Выявить экономическую сущность налога на прибыль организации и рассмотреть основные точки зрения, сформировавшиеся в англо-американской школе бухгалтерского учета, на сущность налога на прибыль.

Методология. Методологической основой статьи являются общенаучные методы исследования, такие как анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение и логическое обобщение.

Результаты. Показано, что наиболее обоснованная точка зрения на экономическую сущность налога на прибыль представлена в подходе, согласно которому налог на прибыль является специфической статьей финансовой отчетности. Общераспространенное мнение о том, что налог на прибыль является расходом периода, впервые было закреплено на официальном уровне в США в 1944 году, однако, это не было в должной мере доказано.

Выводы. Существующая позиция, согласно которой налог на прибыль является расходом периода, была принята на законодательном уровне без широкого обсуждения. Таким образом, на сегодняшний день официально признанная точка зрения имеет дискуссионный характер.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В Великобритании налог на прибыль в его общепринятом понимании появился в 1799 г. в связи с необходимостью финансирования войны против наполеоновской Франции [1].

Федеральный налог на прибыль корпораций был введен в Соединенных Штатах Америки в 1862 г. в связи с необходимостью финансирования гражданской войны, однако, в 1872 г. налог на прибыль был признан Верховным судом неконституционным и отменен. В своем решении суд указал: «... налог на доходы является прямым налогом, и, следовательно, должен быть распределен среди штатов в соответствии с народонаселением» [1, с. 29]. Федеральному правительству Соединенных Штатов Америки было запрещено вводить налог на прибыль. В 1909 г. налог на прибыль был введен повторно и узаконен в 1913 г. путем принятия шестнадцатой поправки в конституцию США¹.

¹ Именно этим обстоятельством было обусловлено отсутствие учета расчетов по налогу на прибыль в литературе, изданной в США до 1909 г.

С появлением налога на прибыль у бухгалтеров англо-американской школы возникла проблема его правильной идентификации. В работе «Теория бухгалтерского учета: со специальными рекомендациями для акционерных обществ» («Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise») в разделе «Чистая прибыль, убытки и налоги» В.Э. Патон (W.A. Paton) проводит различия между расходами и убытками организации [2]. Расходами признаются издержки, которые необходимо понести в связи с процессом производства и получением выручки; убытком – издержки, которые понесены организацией, но не связаны с процессом производства и получением выручки. Патон пишет: «Нужно признать, что, хотя различие между убытком и расходом в теории определено, на практике не всегда легко провести грань между этими двумя классами» [2, с. 177].

Анализируя различия между расходами и убытком, В.Э. Патон задается вопросом: «Какова сущность правительственных налогов на частные предприятия и какой, соответственно, характер имеют счета, на которых они отражаются?».

И далее продолжает: «Трудно ответить на эти вопросы удовлетворительно. Налоги представляют собой аномальный элемент в бизнесе и, следовательно, в бухгалтерском учете» [2, с. 179].

В своей работе В.Э. Патон впервые обозначает четыре подхода к определению экономической сущности налога на прибыль организации: «Налоги должны представлять либо расходы (уменьшение активов, используемых для получения выручки), либо убыток, либо распределение прибыли, или быть совершенно самостоятельной статьёй, которая не может быть включена в более общую статью» [2, с. 181].

Таким образом, налог на прибыль организации можно рассматривать с нескольких взаимоисключающих точек зрения:

- налог на прибыль как убыток организации за период;
- налог на прибыль как распределение прибыли организации в пользу государства;
- налог на прибыль как специфическая статья финансовой отчетности;
- налог на прибыль как расход отчетного периода.

Данные подходы к определению сущности налога на прибыль получили распространение в англо-американской школе бухгалтерского учета и широко обсуждались в академической и профессиональной литературе².

Налог на прибыль как убыток организации за период. Признание налога на прибыль убытком организации за период не позволяет выявить экономическую сущность налога на прибыль, так как само понятие «убыток» имеет производный характер.

В бухгалтерском учете понятие «убыток», как и понятие «прибыль», производны от понятий «доходы» и «расходы». Так, под убытком понимается величина превышения расходов над доходами³. Частными случаями возникновения убытка являются: а) списание в расходы актива без получения соответствующего дохода; б) возникновение обязательства без получения равноценного актива. Одной из отличительных черт налога вообще и налога на прибыль в

² См. [3], [4], [5] и др.

³ Согласно Давиду Дринквотеру (David Drinkwater) и Джеймсу Эдвардсу (James Don Edwards) «Убыток – это вычет, который отражает вынужденное расставание с активами» [5, с. 580].

частности является его безвозмездность. Поэтому при признании налога на прибыль убытком периода, налог на прибыль должен быть классифицирован либо в качестве *расхода* периода (как списание в расходы актива без получения соответствующего дохода), либо в качестве *обязательства перед государством* (как признание обязательства без получения равноценного актива).

Примечательно, что согласно п. 4.34 Концептуальных основ финансовой отчетности (разработанных Советом по Международным стандартам финансовой отчетности), «Убытки представляют собой прочие статьи, которые удовлетворяют определению расходов и могут возникать как в ходе обычной деятельности организации, так и без отношения к ней. Убытки представляют собой уменьшение экономических выгод и, таким образом, не отличаются от других расходов по своему характеру. Следовательно, они не считаются отдельным элементом настоящих Концептуальных основ» [6, п. 4.34]⁴.

В свою очередь, признание налога на прибыль убытком организации, возникшим вследствие отражения обязательства перед государством, ставит вопрос о природе такого обязательства. Экономическая сущность налога на прибыль будет определяться сущностью возникшего обязательства. Обязательство перед государством по выплате налога на прибыль может трактоваться либо как обязательство по распределению полученной прибыли, либо как специфическое обязательство перед государством, обусловленное существующей системой налогообложения.

Таким образом, по нашему мнению, налог на прибыль не может рассматриваться в качестве убытка, так как понятие «убыток» имеет производный характер. Подход к налогу на прибыль как к убытку за период в конечном счете сводится к одной из трех существующих точек зрения на экономическую сущность налога на прибыль:

1. налог на прибыль является распределением прибыли в пользу государства;
2. налог на прибыль является специфической статьёй финансовой отчетности;
3. налог на прибыль является расходом отчетного периода.

⁴ Русский перевод п. 4.34 «Концептуальные основы финансовой отчетности». URL: <http://minfin.ru>

Отдельно стоит обратить внимание на понятие «расходы», которое также может быть сведено к понятию «обязательства». В общем случае, под расходом понимается уменьшение экономических выгод вследствие уменьшения активов и/или увеличения обязательств.

Согласно п. 80 Концептуального положения № 6 «Элементы финансовой отчетности», подготовленного Советом по стандартам финансового учета (США) (Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 Elements of Financial Statements, FASB) расходы это отток или другое использование активов или *возникновение обязательств (или сочетание обоих) от поставки или производства продукции, оказания услуг или выполнения других видов работ* (выделено автором), которые составляют сущность текущих основных или главных операций [7, п. 80].

В Концептуальных основах финансовой отчетности «Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или истощения (depletion) активов или *увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала* (выделено автором)» [6, п. 4.25(b)]⁵.

При отражении налога на прибыль в бухгалтерском учете и отчетности отражается именно возникновение обязательства перед государством, а не выбытие активов. А в этом случае экономическая сущность налога на прибыль также сводится к определению сущности обязательства перед государством. При этом обязательство может интерпретироваться либо как обязательство по распределению прибыли в пользу государства, либо в качестве специфической статьи финансовой отчетности.

Налог на прибыль как распределение прибыли организации в пользу государства. В 1922 г. В.Э. Патон разделял точку зрения, согласно которой налог на прибыль является распределением прибыли организации в пользу государства, а не расходом текущего периода. Так, В.Э. Патон писал: «Если воспринимать правительство как субъект, обеспечивающий защиту финансово-хозяйственной деятельности организации, гарантирующий выполнение контрактов, регулирующий уровень конкуренции, пред о т в р а щ а ю щ и й н е д о б р о с о в е с т н у ю

деятельность и т.д., то можно было бы утверждать, что налог является, во-первых, стоимостью смешанных полезных услуг, и, наконец, себестоимостью продажи или расходом. Но не нужно быть анархистом, чтобы исключить эту концепцию ...» [2, с. 179]. В защиту своей точки зрения автор приводит следующие аргументы:

1. Сумма налога не пропорциональна полученным выгодам. Так, предприятия, получающие одинаковый набор государственных услуг, перечисляют в бюджет разные суммы налога на прибыль. И более того, предприятия, получающие больший объем услуг от государства, перечисляют в бюджет меньшую сумму налога на прибыль (в том случае, если предприятия получили отсрочку на уплату налога или освобождение от его уплаты).
2. Невозможно определить конкретный вклад правительства в успешную деятельность организации. Правительство создает одинаковые условия для ведения финансово-хозяйственной деятельности всех предприятий, но в этих условиях одни предприятия прибыльны, а другие убыточны.
3. Предприятие не способно контролировать услуги, предоставляемые правительством. Государство принуждает платить налоги, самостоятельно устанавливая сумму налоговых платежей и сроки их уплаты. При этом предприятие не может контролировать номенклатуру и качество оказываемых ему услуг [2].

На основе приведенных аргументов В.Э. Патон делает вывод: «Самая разумная интерпретация ситуации – это то, что налог является принуждением к изъятию чистой прибыли (или капитала, если чистая прибыль отсутствует)» [2, с. 180].

Данную точку зрения на налог с прибыли разделяли и другие авторы.

Томас Хилл (Thomas Hill) в полемике с Морисом Мунитцем (Maurice Moonitz) подчеркивает: «...можно утверждать, что доллар корпоративного налога на прибыль отличается от доллара корпоративной заработной платы в том, что первый выплачивается только в случае, если выручка периода превышает расходы периода. В этом отношении, доллар налога на прибыль подозрительно похож на доллар дивидендов» [8, с. 357].

⁵ Русский перевод п. 4.25 (b) «Концептуальные основы финансовой отчетности». URL: <http://minfin.ru>

Говард Грир (Howard C. Greer) в своей статье «Толкование налогов на прибыль включенных в отчеты о прибылях и убытках» («Treatment of Income Taxes in Corporation Income Statements») ставит вопрос следующим образом: «Стоит ли федеральные налоги на прибыль и налоги на прибыль штатов, а также налог на сверхприбыль рассматривать в качестве (а) стоимости за ведения финансово-хозяйственной деятельности, или (б) распределения прибыли?» [9, с. 96].

Для ответа на поставленный вопрос Г. Грир делит все отчисления из прибыли на две группы: первая – расходы, которые несет организация для получения прибыли; вторая – отчисления собственникам капитала. Говард Грир пишет: «Отчисления, уменьшающие доход, должны быть разделены между (а) затратами, расходами и убытками, понесенными при получении дохода, включая оплату всех услуг, оказываемых персоналом и (б) платежами и распределениями в пользу различных групп держателей капитала (equity holders) за использование капитала, инвестированного ими. Оклады служащих и заработная плата рабочих, налоги на имущество и лицензии, а также другие затраты на производство и распределение функций относятся к первой группе. Проценты, дивиденды, и остаточная прибыль относятся ко второй группе» [9, с. 97].

После данной классификации отчислений, остается определить сущность налога на прибыль. В том случае, если уплата налога на прибыль является необходимым условием для получения дохода, то налог должен быть классифицирован в качестве расхода текущего периода. Если же воспринимать государство, как субъект, создающий условия для ведения организацией успешной финансово-хозяйственной деятельности, то налог необходимо классифицировать как распределение чистой прибыли организации в пользу государства.

Говард Грир приходит к выводу, что экономическая сущность налога на прибыль организации зависит от точки зрения на государство. Если государство рассматривать в качестве поставщика услуг, то налог на прибыль следует признать расходом. Если рассматривать государство как совладельца, то налог на прибыль является распределением прибыли.

Признание налога на прибыль распределением в пользу государства предполагает, что государство наравне с собственниками создает благоприятные

условия для деятельности организации. Собственники формируют капитал, необходимый для осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации, а государство обеспечивает благоприятные внешние условия для такой деятельности. И как собственники организации имеют право на получение части прибыли – дивидендов, так и государство имеет право на получение части прибыли – налога на прибыль. При этом и дивиденды, и налог на прибыль, как правило, прямо пропорциональны сумме полученной прибыли.

Более того, подход к налогу на прибыль как к распределению прибыли организации в пользу государства, позволяет избежать значительных проблем и, в частности, проблему распределения налога на прибыль по периодам путем признания отложенных налогов. По данному поводу Морис Мунитц замечает: «Если бы налоги на прибыль трактовались как распределение прибыли, по примеру распределения дивидендов, исчезло бы большинство проблем, связанных с отчетностью по налогам на прибыль; в этом случае выставленная сумма налога, отраженная в налоговой декларации, начисляется непосредственно на счет нераспределенной прибыли» [10, с. 175]. Другими словами, признание налога на прибыль распределением прибыли в пользу государства исключает появление механизма отложенных налогов в бухгалтерском учете.

Данная точка зрения на экономическую сущность налога на прибыль встречала как приверженцев, так и противников. Так, в сороковых годах тот же Вильям Э. Патон, высказывал противоположное мнение по данному вопросу: «Я признаю убедительность идеи о том, что правительство – это партнер вместе с акционерами и участвует с акционерами в совместном общем фонде чистой прибыли. Однако, учитывая тот факт, что государство не делает никаких инвестиций, и что у нас еще есть частные предприятия по форме собственности, а также учитывая тот факт, что налоги оплачиваются принудительно, что предусмотрено законом, мне кажется скорее нереальным и неразумным стратегически для коммерческих организаций принять эту позицию» [11, с. 86].

Давид Дринкватер (David Drinkwater) и Джеймс Эдвардс (James Don Edwards) утверждают: «... с юридической зрения налог на прибыль является вычетом из выручки при определении чистой прибыли. Налоги не являются распределением

чистой прибыли. Скорее, налоги должны быть классифицированы как расходы, убытки и модификаторы выручки⁶ при определении чистой прибыли» [5, с. 580].

Налог на прибыль как специфическая статья финансовой отчетности. Несмотря на имеющееся сходство сумм налога на прибыль, перечисляемых государству, с суммами дивидендов, выплачиваемых собственникам, имеет место существенное отличие. Прибыль, подлежащая распределению между собственниками, определяется по данным бухгалтерского учета, а для расчета налога на прибыль, финансовый результат выявляется по данным налогового учета. Таким образом, финансовый результат, определяемый в интересах собственников организации, отличается от финансового результата, выявляемого в интересах государства. Другими словами, прибыль, которая может быть распределена между собственниками, как правило, не тождественна прибыли, с которой взимается налог на прибыль.

В качестве примера рассмотрим динамику финансового результата до налогообложения по данным консолидированной финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО, и суммы налога на прибыль компании ПАО «Газпром» (табл. 1). Для наглядности данные представлены графически на рис. 1.

По представленному графику можно проследить основную тенденцию – с ростом суммы прибыли компании до налогообложения (рассчитывается по данным бухгалтерского учета) растет сумма налога на прибыль (рассчитывается по данным налогового учета). И, наоборот, при снижении суммы прибыли до налогообложения снижается сумма налога на прибыль. Но в отдельные периоды наблюдаются исключения из общей тенденции, так в 1997 г. сумма прибыли до налогообложения составила 19 385 млн руб., а налог на прибыль за этот период не взимался. Более того в консолидированном отчете о прибылях и убытках за 1997 г. компания отражает налог на прибыль к получению на общую сумму 1 474 млн руб. Аналогичная ситуация возникает в 2000 г. В 1998 г. отражен убыток до налогообложения на сумму 156 531 млн руб. при этом сумма налога на прибыль за этот период составила 49 425 млн руб.

⁶ Словосочетание «модификатор выручки», с нашей точки зрения является синонимом понятия «специфическая статья».

Кроме того, обращает на себя внимание процент налога на прибыль в общей сумме прибыли до налогообложения. В 1999 г. из полученной прибыли в сумме 23 151 млн руб. отражена задолженность перед государством по налогу на прибыль в сумме 118 170 млн руб., что составляет 510% полученной прибыли. После отражения налога на прибыль в консолидированном отчете о прибылях и убытках был отражен убыток после налогообложения в сумме 95 019 млн руб. Базовый убыток в расчете на одну акцию составил 4,51 руб. Аналогичная ситуация возникла в 2001, 2002 и 2004 гг. В 2001 г. задолженность организации по налогу на прибыль составила 92% полученной прибыли, в 2002 г. – 82%, а в 2014 г. – 49 %.

В данном контексте наиболее интересны следующие два «предельных» варианта соотношения финансового результата для целей бухгалтерского учета и налоговой базы для целей налогообложения прибыли.

Первый вариант. По правилам бухгалтерского учета организацией сформирован убыток, а для целей налогообложения отражена прибыль. В данном случае, с суммы, полученной для целей налогообложения прибыли, организация обязана перечислить государству налог на прибыль. При этом выплата дивидендов собственникам за этот же период не осуществляется, так как по данным бухгалтерского учета организация получила убыток.

Второй вариант. Обратная ситуация. Для целей налогообложения организация сформировала убыток (налоговая база по налогу на прибыль отсутствует), а для целей бухгалтерского учета отражена прибыль. В этом случае налог на прибыль в пользу государства не платится, но могут быть выплачены дивиденды собственникам организации.

На некорректность трактовки налога на прибыль в качестве распределения прибыли организации в пользу государства одним из первых обратил внимание Раймонд Джон Чамберс (Raymond John Chambers), профессор бухгалтерского учета в университете Сиднея.

В частности, Р. Дж. Чамберс подчеркивал отличие правил расчета налоговой базы для целей налогообложения от правил расчета финансового результата для целей выплаты дивидендов собственникам: «Законодательство по налогу на прибыль, в первую очередь является средством повышения государственных доходов путем взимания налогов с налогоплательщиков,

имеющих доходы, подлежащие налогообложению. Но оно также является и **средством продвижения политических мер, которые правительства принимают время от времени** (*выделено автором*) и используется для стимулирования основного производства (через специальные льготы, или правила амортизации или правила оценки запасов), в целях поощрения всеобщего индустриального восстановления или развития, для поддержания экспорта и поощрения разведки и разработки минеральных ресурсов, помимо всего прочего» [12, с. 101].

И далее: «Одним из следствий смещения фискальных функций и функции политики в законодательстве по налогу на прибыль является то, что сумма налогооблагаемой прибыли налогоплательщика не должна быть такой же, как сумма прибыли до налогообложения, исчисленная путем применения существующих правил бухгалтерского учета. Таким образом, если существуют дискриминационные правила (*discriminatory rules*) исчисления амортизации или оценки запасов между различными классами налогоплательщика, и если существующие правила бухгалтерского учета в целом соблюдаются всеми налогоплательщиками, то возникают различия в налоговых обязательствах налогоплательщиков, имеющих одинаковую налогооблагаемую прибыль в конце каждого года. Если сумму этих обязательств удержать из прибыли до вычета налогов любого года, чистые доходы будут разными для налогоплательщиков, имеющих одинаковую прибыль до налогообложения» [12, с. 101–102].

На общеэкономическую регулятивную функцию законодательства по налогу на прибыль обращал внимание Комитет Американской Ассоциации Бухгалтеров по понятиям и стандартам, лежащим в основе корпоративной финансовой отчетности (*Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements*) в 1952 г. В своей статье «Принципы бухгалтерского учета и налогооблагаемая прибыль. Дополнительное заявление № 4» Комитет подчеркивает: «Право Конгресса предоставлять налоговые льготы как предмет законодательной политики, или делать изъятия из экономики, или социальные изъятия, или отказывать в вычетах из налогооблагаемой базы с целью получения доходов государством, является непререкаемым» [13, с. 428].

Признавая за законодательством по налогу на прибыль общеэкономическую регулятивную функцию (дискриминационный характер – по

терминологии Р. Дж. Чамберса), необходимо признать специфический характер и самой статьи «Налог на прибыль» в финансовой отчетности. Р. Дж. Чамберс отмечает: «... по причине смещения фискальной и политической функций налогов на прибыль, налогообложение прибыли может рассматриваться только как форма дискриминационной экспроприации (слова используются описательно, не уничижительно)» [12, с. 104]. И в заключении к статье: «Налог на прибыль имеет дискриминационный характер, является комбинированным воздействием государственных фискальных и политических целей, и функционально не связан с выручкой или прибылью до налогообложения компаний» [12, с. 122–123].

В 1943 г. Вильям Патон склонялся к точке зрения, согласно которой налог на прибыль является специфической статьей финансовой отчетности, а не распределением прибыли: «Термины «чистый доход» и «чистая прибыль», в результате длительного употребления, подразумевают сумму прибыли (*earnings*), имеющейся в распоряжении для собственников или инвесторов, и не совсем правильно описывают суммы, которые могут в восемь или десять раз превышать существующий чистый корпоративный доход или прибыли. Пока налоги на доход и прибыли были сравнительно небольшими суммами налогов, которые отражались в отчетности до распределения чистой прибыли, произведенной фирмой, они были не очень спорными; в современных условиях такая отчетность может явно вводить в заблуждение. В отчете чистая прибыль до уплаты налогов на доход и прибыли равна \$50 000 000 и если, например, сумма таких налогов составляет, скажем, \$40 000 000, то фактическая чистая прибыль фирмы составляет всего \$10 000 000, это граничит с фантастикой. ...» [14, с. 13]. Смена позиции автора была обусловлена значительным повышением ставок налога на прибыль в 1940 г. в США.

Итак, налог на прибыль рассчитывается исходя из налоговой базы периода, определяемой по данным налогового учета. Возможные выплаты в пользу собственников рассчитываются исходя из прибыли периода, исчисленной за финансовый год по данным бухгалтерского учета. Различия в правилах определения налоговой базы и финансовой прибыли периода не позволяют отождествить налог на прибыль с распределениями чистой прибыли в пользу собственников и, соответственно,

классифицировать налог на прибыль как распределение прибыли в пользу государства. Наличие специфических правил расчета налоговой базы дает основания признавать налог на прибыль в качестве специфической статьи финансовой отчетности.

Точка зрения, согласно которой налог на прибыль является специфической статьей финансовой отчетности, так же как и предыдущая точка зрения, согласно которой налог на прибыль является распределением прибыли в пользу государства, исключает появление механизма отложенных налогов в бухгалтерском учете.

Налог на прибыль как расход отчетного периода. В декабре 1944 г. Комитет по процедурам бухгалтерского учета (Committee on Accounting Procedure) выпустил Бюллетень бухгалтерских исследований (Accounting Research Bulletin) № 23 «Учет налогов на прибыль», в резюме которого налоги на прибыль признавались расходами: «Налоги на прибыль являются расходами, которые должны быть выделены, когда это необходимо и практически осуществимо, до дохода (income) и других расчетов в составе прочих расходов». И далее: «Комитет также признает, что налоги на прибыль могут быть должным образом классифицированы как операционные расходы» [15]. Свое мнение Комитет по процедурам бухгалтерского учета подтвердил в 1953 г., выпустив Бюллетень бухгалтерских исследований № 43 «Пересмотр и переработка бюллетеней бухгалтерских исследований» [16]. Совет по принципам бухгалтерского учета, преемник Комитета по процедурам бухгалтерского учета, в кратких выводах к Мнению № 11 «Учет налогов на прибыль» (Accounting Principles Board, Opinion No. 11 Accounting for Income Taxes) утверждал: «Распределение налога между несколькими периодами является неотъемлемой частью определения расходов по налогу на прибыль, и расходы по налогу на прибыль должны включать налоговые эффекты по операциям выявления выручки и расходов, учитываемые при определении прибыли до налогообложения» [17, п. 12а].

Таким образом, с декабря 1944 г. налог на прибыль на официальном уровне признали расходом периода, при этом никаких доказательств в обоснование выбранной позиции не приводилось. Существовавшая практика отражения налога на прибыль также признавала данный налог расходом периода: «Нет никаких сомнений в том, что

существующая практика определяет налог на прибыль в качестве расхода» [8, с. 357].

Ряд авторов также разделяли данную точку зрения. Морис Мунитц отмечал: «Настоящая дискуссия предполагает, следовательно, что налог на прибыль является расходом, так как по факту это так с точки зрения акционера, для которого, в основном, готовится публикуемая отчетность» [10, с. 176].

Раймонд Дж. Чамберс, критикуя подход к налогу на прибыль как к расходу отчетного периода, тем не менее, признает: «Налоги имеют некоторые признаки расходов. Они влекут за собой обязательства и в дальнейшем – выплату денежных средств, которые, следовательно, не направляются на выплату дивидендов или иные цели; и они влекут за собой издержки, которые сокращают суммы имеющихся остатков капитала на счетах» [12, с. 104].

Вильям Матир (William Mateer) предпринял попытку показать, что при совершенной экономической системе, которой управляет правительство, налоги должны быть классифицированы как расходы: «... налоги на прибыль правильно классифицированы в качестве расходов. Теоретически при нормальных экономических условиях, налоговые выплаты правительству будут нормальными расходами» [18, с. 586].

Виллард Дж. Грэм (Willard J. Graham) приходит к выводу, что «налоги на прибыль являются расходами, которые должны быть распределены по доходам и другим основаниям как прочие расходы компании» [19, с. 23].

Тем не менее, существующая практика признания налога на прибыль в качестве текущего расхода, встречала неприятие со стороны академических кругов и подвергалась критике.

Давид Дринквотер (David Drinkwater) и Джеймс Эдвардс (James Don Edwards) отмечали неотъемлемую связь понесенных расходов с получаемыми доходами⁷: «Расход является генератором доходов» [5, с. 580]. И далее: «Налог на прибыль – это вычет из выручки, который

⁷ Существующие нормативные документы по бухгалтерскому учету также подчеркивает данную связь. См., например, п. 19 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Приказ Минфина России от 06.05.1999 №33н): «Расходы признаются в отчете о финансовых результатах: с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов)...».

невероятно отличается от расходов. Как правило, увеличение расходов приводит к увеличению выручки. Без расходов выручки вообще не существует. ...».

Увеличение налогов не приводит к увеличению выручки. Нет четкой взаимосвязи между суммой и/или временем взимания налога и получаемыми выгодами. Взимаемые налоги являются функцией от полученной прибыли до налогообложения и не связаны с полученными выгодами. Часто предприятия, зарабатывающие минимальную прибыль, получают большие выгоды. Именно малый бизнес или микроорганизации получают государственную поддержку. По крупным фирмам, которые платят миллиарды долларов в виде налогов, нельзя сказать, чтобы они получали соразмерные выгоды. Кроме того, уплаченные налоги могут быть возвращены предприятию, когда операции становятся убыточными. Это неверно относительно расходов» [5, с. 580–581].

Так, Р.Дж. Чамберс в заключении к своей статье подчеркивал: «... налог на прибыль не является видом расходов, для которого термин «распределение» или процесс распределения по периодам является подходящим» [12, с. 122].

Важным следствием признания налога на прибыль расходом текущего периода стало появление в бухгалтерском учете механизма отложенных налогов. Так, принимая подход, согласно которому налог на прибыль является расходом текущего периода, возникла необходимость распределения налога на прибыль между несколькими периодами и признания новых объектов бухгалтерского учета, а именно «Отложенных налоговых активов» и «Отложенных налоговых обязательств».

Таким образом, появление в бухгалтерском учете механизма отложенных налогов связано с признанием бухгалтерами англо-американской школы налога на прибыль расходом текущего периода. При этом до сегодняшнего дня экономическая сущность налога на прибыль до конца не определена.

Подводя итоги проведенного исследования, стоит остановиться на ключевых положениях:

1. Англо-американская школа бухгалтерского учета выработала четыре точки зрения на экономическую сущность налога на прибыль организации:

– налог на прибыль является убытком организации;

– налог на прибыль является распределением прибыли организации в пользу государства;

– налог на прибыль является специфической статьей финансовой отчетности;

– налог на прибыль является расходом отчетного периода.

2. По нашему мнению, налог на прибыль не может рассматриваться в качестве убытка за период, так как понятие «убыток» имеет производный характер и сводится к понятиям «расхода» или «обязательства перед государством».

3. Подход к налогу на прибыль как к распределению прибыли организации в пользу государства имеет существенные недостатки. Так, налог на прибыль рассчитывается исходя из налоговой базы периода, определяемой по данным налогового учета, а выплаты в пользу собственников рассчитываются, исходя из прибыли периода, исчисленной за финансовый год по данным бухгалтерского учета. Различие в правилах определения налоговой базы и финансовой прибыли периода не позволяют отождествить налог на прибыль с распределениями чистой прибыли в пользу собственников и, соответственно, классифицировать налог на прибыль как распределение прибыли в пользу государства.

4. Наиболее доказательной и эмпирически подтвержденной, по нашему мнению, является точка зрения, согласно которой налог на прибыль является специфической статьей финансовой отчетности. Налог на прибыль должен рассматриваться не только как исключительно «экономический механизм пополнения бюджета», но и как «политический механизм регулирования экономики». А в этом случае налог на прибыль следует признать специфической статьей финансовой отчетности.

5. Признание налога на прибыль расходом периода в англо-американской школе бухгалтерского учета произошло на официальном уровне в «явочном порядке». Данная точка зрения на налог получила практическое распространение, но официальная позиция в силу отсутствия широкого обсуждения, встретила неприятие со стороны академических кругов и подверглась критике.

6. После официального признания налога на прибыль расходом периода возникла необходимость в отражении распределения

сумм налога на прибыль по отчетным периодам. В бухгалтерском учете появился механизм отложенных налогов и новые объекты учета – «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства». Отдельно стоит подчеркнуть, что любая иная точка зрения на экономическую сущность налога на прибыль не приводит к

необходимости использования механизма отложенных налогов.

Особого внимания заслуживает то обстоятельство, что точка зрения, согласно которой налог на прибыль является расходом периода, не получила широкого обсуждения. Таким образом, на сегодняшний день официально признанная точка зрения имеет дискуссионный характер.

Таблица 1

Динамика суммы прибыли (убытка) до налогообложения по данным консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО и суммы налога на прибыль компании ПАО Газпром за период с 1997 по 2015 г.⁸

Table 1

Changes in the amount of profit (loss) before taxation according to IFRS-based consolidated financial statements and the corporate income tax of PAO Gazprom from 1997 to 2015

Год	Сумма прибыли до налогообложения (в млн руб.)	Сумма налога на прибыль (в млн руб.)
1997	19 385	1 474
1998	-156 531*	-49 425*
1999	23 151*	-118 170*
2000	183 195*	158 605*
2001	231 729*	-213 191*
2002	165 754	-136 132
2003	236 974	-74 817
2004	291 630*	-79 888
2005	450 115	-134 184
2006	856 065	-219 604
2007	924 204	-229 219
2008	1 031 632	-260 252
2009	979 435	-185 642
2010	1 273 703	-275 710
2011	1 679 936	-337 494
2012	1 557 736*	-305 321*
2013	1 486 083	-320 378
2014	306 823	-149 631
2015	925 241	-120 042

*Данные, уточненные (скорректированные) следующим годом.

Источник: составлено автором

Source: Authoring

⁸ Информация, размещенная на официальном сайте ПАО «Газпром». URL: <http://www.gazprom.ru/>

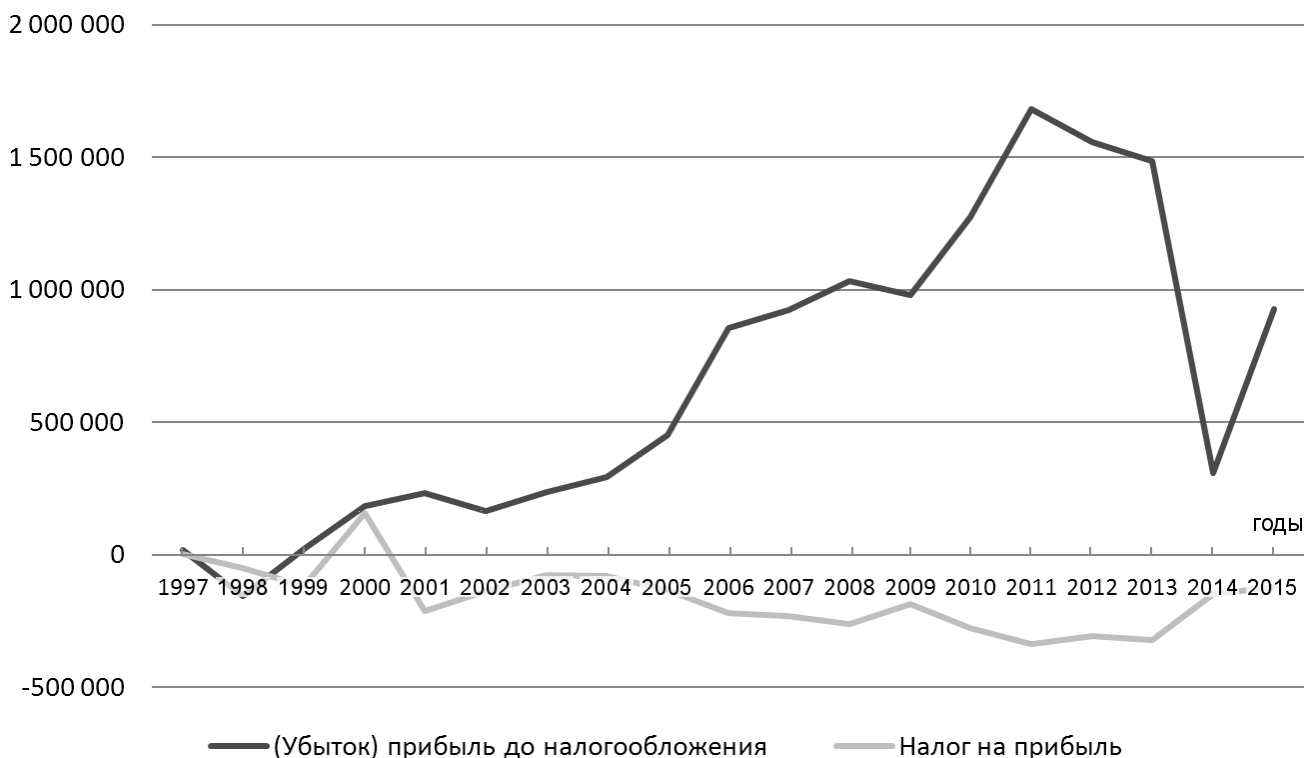
Рисунок 1

Соотношение финансового результата до налогообложения (по МСФО) и суммы налога на прибыль по данным консолидированной финансовой отчетности ПАО Газпром

Figure 1

Correlation of profit (loss) before tax (under IFRS) and the corporate income tax based on consolidated financial statements of PAO Gazprom

млн. руб.



Источник: составлено автором

Source: Authoring

Список литературы

1. *Frederic K.A.* Taxes and Tax Trends. Washington D.C., The National League of Women Voters, Inc., 1934, 131 p.
2. *Paton W.A.* Accounting Theory, With Special Reference to the Corporate Enterprise. New York, The Ronald Press Company, 1962 (reprint), 516 p.
3. *Walgenbach P.H.* Legal Views of the Corporate Income Tax Provision. *The Accounting Review*, 1959, vol. 34, no. 4, pp. 579–583.
4. *Nurnberg Hugo.* Conceptual Nature of the Corporate Income Tax. *The Accounting Historians Journal*, 2009, vol. 36, no. 2, pp. 31–74.
5. *Drinkwater D., James Don E.* The Nature of Taxes and the Matching Principle. *The Accounting Review*, 1965, vol. 40, no. 3, pp. 579–582.
6. The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. UK, London, IASB, 2010. Available at: <http://urlid.ru/aun6>.
7. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. Elements of Financial Statements. Financial Accounting Standards Board, 1985. Available at: <http://www.fasb.org/resources/ccurl/792/293/CON6.pdf>.

8. Hill T.M. Some Arguments against the Inter-Period Allocation of Income Taxes. *The Accounting Review*, 1957, vol. 32, no. 3, pp. 357–361.
9. Greer H.C. Treatment of Income Taxes in Corporation Income Statements. *The Accounting Review*, 1945, vol. 20, no. 1, pp. 96–101.
10. Moonitz M. Income Taxes in Financial Statements. *The Accounting Review*, 1957, vol. 32, no. 2, pp. 175–183.
11. Vatter W.J., Bornemann A., Zimering M., Moonitz M., De Roover R. The Accounting Exchange. *The Accounting Review*, 1946, vol. 21, no. 1, pp. 85–99.
12. Chambers R.J. Tax Allocation and Financial Reporting. *Abacus*, 1968, vol. 4, iss. 2, pp. 99–123. doi: 10.1111/j.1467-6281.1968.tb00412.x
13. Accounting Principles and Taxable Income: Supplementary Statement No. 4. Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements. *The Accounting Review*, 1952, vol. 27, no. 4, pp. 427–430.
14. Paton W.A. Adaptation of the Income Statement to Present Conditions. *Journal of Accountancy*, 1943, vol. 75, no. 1, pp. 8–15.
15. Accounting Research Bulletin No. 23: Accounting for Income Taxes – Special Areas. Issued by the Committee on Accounting Procedure, American Institute of Accountants. Available at: <http://urlid.ru/aund>.
16. Accounting Research Bulletin No. 43: Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins. Issued by the Committee on Accounting Procedure, American Institute of Accountants, 1953. Available at: <http://urlid.ru/aunc>.
17. Accounting Principles Board, Opinion No. 11: Accounting for Income Taxes. Issued by the Accounting Principles Board of the American Institute of Certified Public Accountants, December, 1967.
18. Mateer W.H. Tax Allocation: A Macro Approach. *The Accounting Review*, 1965, vol. 40, no. 3, pp. 583–586.
19. Graham W.J. Income Tax Allocation. *The Accounting Review*, 1959, vol. 34, no. 1, pp. 14–27.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

International Standards of Accounting and Reporting

ECONOMIC SUBSTANCE OF INCOME TAX

Sergei V. KOLCHUGIN

Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russian Federation

s.kolchugin@rambler.ru

Article history:

Received 23 June 2016
Received in revised form
1 July 2016
Accepted 15 July 2016

JEL classification: H25, M40,
M41

Keywords: corporate income
tax, loss, profit distribution,
expense, deferred taxes

Abstract

Importance The article addresses the long-standing debate of the Anglo-American accounting school representatives about the economic substance of income tax: whether it is an expense, a loss, a profit distribution, or an unusual item.

Objectives The purpose of the study is to find out the nature of corporate income tax and consider the main viewpoints of the Anglo-American accounting school on the substance of income tax.

Methods The study employs general scientific methods of examination, like analysis and synthesis, induction and deduction, comparison and logical generalization.

Results The findings show that the best viewpoint on the economic substance of income tax is presented in the approach, under which the income tax is a specific item of financial statements. The common assumption about the income tax being the expense for the period was officially formalized in the U.S. in 1944; however, it was not properly proved.

Conclusions and Relevance The existing point of view, according to which the income tax is treated as an expense for the period, was adopted at the legislative level, though without extensive discussion. Thus, today the officially recognized point of view is debatable.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Frederic K.A. Taxes and Tax Trends. Washington D.C., The National League of Women Voters, Inc., 1934, 131 p.
2. Paton W.A. Accounting Theory, With Special Reference to the Corporate Enterprise. New York, The Ronald Press Company, 1962 (reprint), 516 p.
3. Walgenbach P.H. Legal Views of the Corporate Income Tax Provision. *The Accounting Review*, 1959, vol. 34, no. 4, pp. 579–583.
4. Nurnberg Hugo. Conceptual Nature of the Corporate Income Tax. *The Accounting Historians Journal*, 2009, vol. 36, no. 2, pp. 31–74.
5. Drinkwater D., James Don E. The Nature of Taxes and the Matching Principle. *The Accounting Review*, 1965, vol. 40, no. 3, pp. 579–582.
6. The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. UK, London, IASB, 2010. Available at: <http://urlid.ru/aun6>.
7. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. Elements of Financial Statements. Financial Accounting Standards Board, 1985. Available at: <http://www.fasb.org/resources/ccurl/792/293/CON6.pdf>.
8. Hill T.M. Some Arguments against the Inter-Period Allocation of Income Taxes. *The Accounting Review*, 1957, vol. 32, no. 3, pp. 357–361.
9. Greer H.C. Treatment of Income Taxes in Corporation Income Statements. *The Accounting Review*, 1945, vol. 20, no. 1, pp. 96–101.
10. Moonitz M. Income Taxes in Financial Statements. *The Accounting Review*, 1957, vol. 32, no. 2, pp. 175–183.

11. Vatter W.J., Bornemann A., Zimering M., Moonitz M., De Roover R. The Accounting Exchange. *The Accounting Review*, 1946, vol. 21, no. 1, pp. 85–99.
12. Chambers R.J. Tax Allocation and Financial Reporting. *Abacus*, 1968, vol. 4, iss. 2, pp. 99–123. doi: 10.1111/j.1467-6281.1968.tb00412.x
13. Accounting Principles and Taxable Income: Supplementary Statement No. 4. Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements. *The Accounting Review*, 1952, vol. 27, no. 4, pp. 427–430.
14. Paton W.A. Adaptation of the Income Statement to Present Conditions. *Journal of Accountancy*, 1943, vol. 75, no. 1, pp. 8–15.
15. Accounting Research Bulletin No. 23: Accounting for Income Taxes – Special Areas. Issued by the Committee on Accounting Procedure, American Institute of Accountants. Available at: <http://urlid.ru/aund>.
16. Accounting Research Bulletin No. 43: Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins. Issued by the Committee on Accounting Procedure, American Institute of Accountants, 1953. Available at: <http://urlid.ru/aunc>.
17. Accounting Principles Board, Opinion No. 11: Accounting for Income Taxes. Issued by the Accounting Principles Board of the American Institute of Certified Public Accountants, December, 1967.
18. Mateer W.H. Tax Allocation: A Macro Approach. *The Accounting Review*, 1965, vol. 40, no. 3, pp. 583–586.
19. Graham W.J. Income Tax Allocation. *The Accounting Review*, 1959, vol. 34, no. 1, pp. 14–27.