

Вестник НГУЭУ. 2023. № 3. С. 105–131  
Vestnik NSUEM. 2023. No. 3. P. 105–131

Научная статья

УДК 657.1

DOI: 10.34020/2073-6495-2023-3-105-131

## НЕПРИЗНАННАЯ НАЛОГОВАЯ ВЫГОДА: МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ СОЗДАНИЯ РЕЗЕРВА И ВЛИЯНИЕ НАЛОГОВЫХ ПОЗИЦИЙ НА ВОЗНИКНОВЕНИЕ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ

Аксентьев Андрей Андреевич

*Кубанский государственный университет*

anacondaz7@rambler.ru

**Аннотация.** В работе характеризуются методические особенности признания и оценки непризнанных налоговых выгод с позиции правил американских стандартов. Устанавливается общий принцип регистрации условных обязательств, возникающих в отношении неопределенности по налогу на прибыль, на бухгалтерских счетах. Уточняются аффирмативный подход и подход, основанный на обесценении, в части их применения в целях учета влияния налоговых позиций на финансовое положение организации. Определено, что ключевым недостатком аффирмативного подхода является отсутствие возможности зарегистрировать налоговый актив в бухгалтерском учете в случае, если порог признания налоговой позиции не был достигнут. Конкретизируются особенности учета отложенных налогов в отношении определенных налоговых позиций. Аргументируется необходимость раскрытия информации о непризнанных налоговых выгодах в примечаниях к финансовой отчетности. В качестве перспективных направлений будущих исследований выделены: сравнительный анализ учета непризнанных налоговых выгод по американским и международным стандартам; обоснование приемлемости подхода, основанного на обесценении; характеристика преимуществ сверки с налоговым органом по непризнанным налоговым позициям.

**Ключевые слова:** непризнанная налоговая выгода, условные обязательства, резервы, отложенные налоги, налоги на прибыль, налоговая позиция

**Для цитирования:** Аксентьев А.А. Непризнанная налоговая выгода: методические особенности создания резерва и влияние налоговых позиций на возникновение отложенных налогов // Вестник НГУЭУ. 2023. № 3. С. 105–131. DOI: 10.34020/2073-6495-2023-3-105-131.

Original article

**UNRECOGNIZED TAX BENEFIT:  
METHODOLOGICAL PECULIARITIES OF CREATION  
OF RESERVE AND INFLUENCE OF TAX POSITIONS  
ON OCCURRENCE OF DEFERRED TAXES****Aksentiev Andrey A.***Kuban State University*

anacondaz7@rambler.ru

**Abstract.** The paper characterizes the methodological features of recognition and assessment of unrecognized tax benefits from the position of the rules of American standards. The general principle of recording contingent liabilities arising from uncertainty in income tax in the accounting accounts is established. The affirmative and impairment approaches are clarified as they apply to accounting for the effect of tax positions on an entity's financial position. It is determined that the key disadvantage of the affirmative approach is the lack of possibility to register the tax asset in the accounting in case the tax position recognition threshold is not reached. The peculiarities of deferred tax accounting for certain tax positions are specified. We argue the necessity of disclosure of information about unrecognized tax benefits in the notes to the financial statements. The following are highlighted as promising areas for future research: a comparative analysis of accounting for unrecognized tax benefits under U.S. and international standards; a rationale for the acceptability of the impairment approach; and characterization of the benefits of reconciliation with the tax authority for unrecognized tax positions.

**Keywords:** unrecognized tax benefit, contingent liabilities, provisions, deferred taxes, income taxes, tax position

**For citation:** Aksentiev A.A. Unrecognized tax benefit: methodological peculiarities of creation of reserve and influence of tax positions on occurrence of deferred taxes. *Vestnik NSUEM*. 2023; (3): 105–131. (In Russ.). DOI: 10.34020/2073-6495-2023-3-105-131.

**Введение.** Непризнанная налоговая выгода (Unrecognized Tax Benefit, далее – УТВ) – это условное обязательство, возникающее в отношении конкретной налоговой позиции, выгоды от которой не ожидаются к получению организацией с точки зрения бухгалтерского учета.

В настоящее время признание УТВ в американской практике регламентируется стандартом FASB ASC 740 «Income Taxes». В международных стандартах правила учета УТВ представлены в разъяснении КРМФО (IFRIC) 23 «Uncertainty over Income Tax Treatments» («Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль») (далее – IFRIC 23).

Важно отметить, что УТВ как условное обязательство идентифицируется исключительно в отношении тех налоговых позиций, которые приводят к уменьшению текущего налога на прибыль, фиксируемого в соответствующей налоговой декларации экономического субъекта.

Исходя из этого прочие условные обязательства (например, неопределенность в отношении НДС, применения налоговых льгот, не связанных с налогом на прибыль, и т.д.) не могут быть квалифицированы как УТВ и

учитываются по общему правилу учета условных обязательств (в международных стандартах учет условных обязательств регламентируется IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets»). Следовательно, такие объекты бухгалтерского наблюдения не рассматриваются в рамках данного исследования.

История развития учета УТВ берет свое начало в американской практике. В 1975 г. был выпущен SFAS No. 5 «Accounting for Contingencies»<sup>1</sup> (Учет непредвиденных убытков) (далее – SFAS No. 5), в соответствии с которым компания должна признавать «непредвиденные убытки» («loss contingency») в системе бухгалтерского учета в установленных стандартом случаях. По общему правилу непредвиденные убытки идентифицировались в отношении «непредвиденных обстоятельств» («contingency»), если последние должны были привести к снижению стоимости активов или возникновению обязательств, в результате наступления в будущем конкретного события. В соответствии с п. 8 SFAS No. 5 бухгалтер должен был, во-первых, проанализировать информацию, доступную на дату составления отчетности, исходя из которой он бы сделал вывод о наличии вероятности наступления в будущем непредвиденного события, которое приведет к непредвиденным убыткам; во-вторых, разумно оценить сумму указанных убытков.

Однако стандартом не предлагались конкретные методические подходы к оценке как непредвиденного события (определение его вероятности), так и непредвиденных убытков (определение их суммы), что привело к существенному расхождению в методиках учета между многими организациями [19, р. 34]. Следовательно, бухгалтеры должны были руководствоваться принципом осмотрительности в оценке непредвиденных убытков, что только усиливало дискреционное пространство для манипулирования бухгалтерскими показателями [9, р. 261].

Указанная проблема стала активно обсуждаться только в начале 2000-х гг., когда американский Совет по стандартам финансовой отчетности (FASB) обратил внимание на то, что «сложилась различная практика бухгалтерского учета (в части учета непредвиденных убытков по налогу на прибыль. – *Примеч. А.А.*), которая привела к несоответствию критериев, используемых для признания, прекращения и оценки выгод, связанных с подоходным налогом»<sup>2</sup>.

В 1992 г. был выпущен SFAS No. 109 «Accounting for Income Taxes», который регламентировал правила учета налогов на прибыль в США. Но стандарт не содержал указаний на то, как признавать непредвиденные убытки по налогам на прибыль, в связи с чем необходимо было применять субъективные нормы и рекомендации SFAS No. 5. Поэтому в целях снижения разнообразия в методах учета непредвиденных убытков по на-

<sup>1</sup> SFAS No. 5 «Accounting for Contingencies» // FASB. [Электронный ресурс]. URL: <https://fasb.org/Page/ShowPdf?path=fas5.pdf&title=FAS+5+%28AS+ISSUED%29&acceptedDisclaimer=true&Submit=> (дата обращения: 11.04.2023).

<sup>2</sup> SUMMARY OF INTERPRETATION NO. 48 // FASB. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/reference-library/superseded-standards/summary-of-interpretation-no-48.html&bcpath=tff> (дата обращения: 11.04.2023).

логу на прибыль и повышения соответствия финансовой отчетности американских организаций<sup>3</sup>, FASB разработал разъяснение (интерпретацию) Interpretation No. 48 «Accounting for Uncertainty in Income Taxes»<sup>4</sup> (далее – FIN 48) к SFAS No. 109, в котором был утвержден двухэтапный процесс оценки налоговых позиций, существенно отличающийся от сложившегося в SFAS No. 5 подхода к оценке налогов на прибыль [15, p. 78].

Интерпретация FIN 48 была утверждена в 2006 г. и в настоящее время кодифицирована в FASB ASC 740 «Income Taxes» (далее – FASB ASC 740) в разделе 740-10<sup>5</sup>. Несмотря на это, многие методические аспекты бухгалтерского учета УТВ продолжают оставаться нераскрытыми. Кроме того, мы солидарны с J.R. Browne в том, что двухэтапный процесс оценки налоговых позиций по FIN 48 соответствует аффирмативному (утвердительному, позитивному, положительному) подходу (affirmative approach), который параллельно применяется с подходом обесценения (impairment approach) [15].

Цель данного исследования состоит в формализации методики учета непризнанных налоговых выгод (УТВ), уточнении процедур их идентификации и признания в системе бухгалтерского учета.

В связи с тем, что в научном сообществе в должной степени теоретические исследования по указанной теме не проводились, предлагаемые в рамках данной работы методические рекомендации представляют собой научную новизну и могут использоваться организациями независимо от применяемого ими бухгалтерского стандарта. Следует отметить, что в России действующий ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» вовсе не рассматривает непризнанные налоговые выгоды (УТВ) в качестве отдельного объекта бухгалтерского наблюдения. Исходя из этого результаты данной работы могут быть использованы в том числе при совершенствовании национального бухгалтерского законодательства.

**Результаты исследования.** Для начала следует сказать, что с теоретической и методической точек зрения наиболее приемлемым является американский подход к оценке УТВ в рамках FASB ASC 740. Это связано с тем, что IFRIC 23 был утвержден в 2017 г., а его требования являются крайне субъективными в части оценки УТВ и раскрытия соответствующей информации. Так, у организации, представляющей отчетность по международным стандартам (МСФО), существует свобода в отношении того, какую информацию раскрывать о неопределенности налоговой позиции (п. А4–А5 IFRIC 23). В свою очередь FASB ASC 740 налагает более жесткие ограничения и обязывает компанию, как минимум, раскрывать в отчетности информацию об увеличении и уменьшении сумм УТВ, в том числе природу неопределенности, характер событий, которые могут повлиять на изменения УТВ в течение 12 месяцев после отчетной даты, и описание

<sup>3</sup> SUMMARY OF INTERPRETATION NO. 48 // FASB. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/reference-library/superseded-standards/summary-of-interpretation-no-48.html&bcpath=tiff> (дата обращения: 11.04.2023).

<sup>4</sup> Там же.

<sup>5</sup> FASB ASC 740-10 // FASB. [Электронный ресурс]. URL: <https://asc.fasb.org/740-10/tableOfContent> (дата обращения: 11.04.2023).

налогового периода, который подлежит проверке налоговыми органами (п. 740-10-50-15 FASB ASC 740).

Мы считаем, что правила IFRIC 23 создают дискреционное пространство для вуалирования бухгалтерской информации, ввиду наличия субъективных правил в оценке UTB's и раскрытии информации о них в финансовой отчетности. Поэтому в рамках данного исследования теоретическим фундаментом является американская практика учета UTB. Сравнительная характеристика оценки UTB по американским и международным стандартам подробно не рассматривается, но является предметом будущих исследований.

В целях признания влияния налоговых эффектов на финансовую отчетность в бухгалтерском учете организации FASB ASC 740 устанавливает соответствующие критерии в подразделе 740-10-25. В соответствии с п. 740-10-25-5 FASB ASC 740 действует так называемый «двухэтапный процесс» оценки налоговых позиций. Фактически п. 740-10-25-5 закрепляет аффирмативный подход, налагая критерий «more-likely-than-not» («более вероятно, чем нет»), что налоговая позиция, исходя из ее технических особенностей, будет подтверждена после проверки (п. 740-10-25-6).

Раздел 740-10-20 FASB ASC 740 определяет термин «налоговая позиция» следующим образом: «Позиция в ранее поданной налоговой декларации или позиция, которая, как ожидается, будет принята в будущей налоговой декларации и которая отражается при оценке текущих или отложенных активов и обязательств по налогу на прибыль за промежуточные или годовые периоды».

Данное определение усложнено узкой терминологией и рассматривается исключительно с позиции бухгалтерского учета налогов на прибыль. Поэтому в целях раскрытия сущности термина «налоговая позиция» мы предлагаем иное определение.

Под налоговой позицией организации понимаются ее действия, направленные на использование правил, ограничений, преференций или отдельных процедур налогового кодекса в целях уменьшения (увеличения) обязательств по налогу на прибыль.

Исходя из толкования термина «налоговая позиция» в разделе 740-10-20 FASB ASC 740, можно заметить, что фактически речь идет о тех действиях, которые совершает организация в рамках своей корпоративной налоговой политики. Последнее также включает различные решения менеджеров, направленные на управление налоговым потоком<sup>6</sup> компании. И эти решения фиксируются, как правило, в налоговой декларации экономического субъекта на основе информации налогового учета [1, с. 252].

Следовательно, на первом этапе цель состоит в том, чтобы определить, соответствует ли налоговая позиция порогу признания [20, р. 30]. Или дать ответ на вопрос: будет ли поданная налоговая декларация как результат принятых организацией налоговых решений принята налоговым органом.

---

<sup>6</sup> В рамках данной работы налоговый поток рассматривается исключительно с точки зрения налога на прибыль; в более широком понимании налоговый поток включает в себя и другие налоги.

И здесь FASB ASC 740 в п. 740-10-25-7 предлагает допущения в части применения аффирмативного подхода, а именно:

- предполагается, что налоговый орган проверит налоговую позицию и он располагает всей соответствующей информацией о налоговой позиции;
- организация принимает во внимание технические достоинства налоговой позиции, под которыми понимаются применимость налогового законодательства, инструкций, постановлений и т.д. в отношении каждой налоговой позиции организации;
- налоговые позиции оцениваются без возможности их взаимозачета, в том числе в рамках одной и той же налоговой юрисдикции.

В целях упрощения предлагается назвать указанные допущения следующим образом:

- допущение «обнаружения»;
- допущение «технического достоинства»;
- допущение «дезагрегированности».

Указанные допущения конкретизируют применение аффирмативного подхода. L.E. Robinson et al. называют его «подходом признания выгод» («benefit recognition approach») [13, p. 1196]. Следовательно, бухгалтер использует принцип «более вероятно, чем нет» с учетом указанных допущений. И если вероятность составляет более 50 % (п. 740-10-25-6), то налоговая позиция признается *в целях бухгалтерского учета*. Сумма налоговой позиции, идентифицируемая путем применения аффирмативного подхода, называется «неопределенной налоговой позицией» [20, p. 30]. И лишь на втором этапе – на этапе оценки – неопределенная налоговая позиция раскрывается на:

- налоговые выгоды, признаваемые в целях бухгалтерского учета;
- непризнаваемые налоговые выгоды (UTB's).

Прежде чем перейти ко второму этапу, уточним некоторые особенности признания налоговой позиции.

Смысл допущения обнаружения состоит в том, что бухгалтер оценивает вероятность факта принятия налоговым органом той или иной части льготы (вычета) по налогу на прибыль в налоговой декларации компании [20, p. 30]. Кроме того, предполагается, что налоговый орган 100 % проверит налоговую декларацию и примет решение о правомерности налоговой позиции. И здесь может быть три варианта: налоговая позиция не будет принята, будет принята частично, будет принята в полном объеме. И организация в силу неопределенности не знает, какое окончательное решение примет налоговый орган, в связи с чем бухгалтер рассчитывает вероятность, что налоговая льгота будет принята и в конечном итоге реализована.

Принятие налоговым органом налоговой позиции определяется исходя из ее «технических достоинств». В этом случае предполагается, что бухгалтер имеет возможность проанализировать сложившуюся практику, судебные решения, прецеденты, апелляции и т.д., и основываясь на соответствующей информации (с учетом принципа обнаружения, который также предполагает, что налоговый орган имеет аналогичную информацию), сделать вывод о принятии налоговой позиции налоговым органом.

Допущение дезагрегированности требует от бухгалтера проводить оценку отдельно взятой налоговой позиции без возможности ее включения в состав другой налоговой позиции или проведения взаимозачета.

Следовательно, если порог признания не соблюдается, то в соответствии с аффирмативным подходом еще на первом этапе налоговые выгоды от позиции не признаются.

Рассмотрим следующий пример. Российская организация заявляет в своей налоговой декларации инвестиционный налоговый вычет. Бухгалтер, проанализировав практику получения указанной налоговой льготы, пришел к выводу, что вероятность принятия налоговым органом льготы составляет менее 50 %. Это значит, что в системе бухгалтерского учета выгоды от применения инвестиционного налогового вычета зарегистрированы не будут, даже если они заявлены в налоговой декларации и зафиксированы в системе налогового учета.

Похожий пример представлен в п. 740-10-55-83 FASB ASC 740, где работчики рассматривают налоговый кредит на НИОКР. Так, в указанном примере организация имеет четыре проекта и на каждый проект в своей налоговой декларации организация заявляет налоговый кредит в размере 250 тыс. долл. расходов. В связи с тем, что кредит снижает налогооблагаемую прибыль, предполагается, что для реализации 1 млн долл. расходов (как производство 250 тыс. долл. на четыре проекта) необходимо наличие 1 млн долл. налогооблагаемой прибыли. В рамках примера бухгалтер оценил, что за финансовый год компания заработает всего 650 тыс. долл. Следовательно, организация не сможет получить полную выгоду от налогового кредита, в связи с чем признает только 650 тыс. долл., поскольку больше налоговый орган не разрешит использовать из-за ограничений.

J.R. Wowne критикует такой подход, поскольку он противоречит сложившейся практике учета активов, где применяется подход обесценения [15, p. 81, 86].

В соответствии с подходом обесценения организация в системе бухгалтерского учета признает налоговые выгоды в полном объеме в зависимости от занятой налоговой позиции. В случае, если бухгалтер не ожидает, что налоговая льгота будет реализована, он снизит стоимость актива с помощью оценочного счета; или, если налоговая льгота была заявлена в налоговой декларации, создаст соответствующий резерв при наличии вероятности того, что налоговая выгода будет оспорена или отклонена налоговым органом [15, p. 81].

Таким образом, при аффирмативном подходе в бухгалтерском учете фиксируется информация только о тех налоговых льготах, которые признаются по принципу «более вероятно, чем нет». При подходе обесценения налоговые льготы регистрируются в полном объеме и лишь впоследствии корректируются в зависимости от наличия существенного события (наличия вероятности, что налоговые льготы не будут реализованы; или вероятности, что налоговый орган оспорит налоговую позицию).

Кроме того, J.R. Wowne в качестве недостатка аффирмативного подхода выделяет такой аспект, как «несогласованность доходов и расходов» [15, p. 86]. Ввиду того что налоговая проверка или судебное разбиратель-

ство может затянуться на длительный срок, в конечном итоге организация может получить полную сумму налоговой выгоды. Однако последняя будет зарегистрирована в системе бухгалтерского учета спустя значительный период времени, что только введет внешних пользователей в заблуждение. При подходе обесценения вся сумма налоговой выгоды признается в первом периоде, что обеспечивает соответствие доходов и расходов.

На втором этапе двухэтапного процесса производится оценка неопределенной налоговой позиции. В этом случае действует правило п. 740-10-30-7 FASB ASC 740, которое регламентирует, что налоговая позиция, которая соответствует порогу признания, оценивается «как наибольшая сумма налоговой выгоды, которая с вероятностью более 50 % может быть реализована». При этом также накладываются допущения «обнаружения» и «технического достоинства». Фактически п. 740-10-30-7 обязывает бухгалтера применять кумулятивный подход в расчете вероятности реализации неопределенной налоговой позиции, что подтверждается разработчиками в п. 740-10-55-103 и п. 740-10-55-106. В свою очередь в международных стандартах IFRIC 23 в п. 11 предлагаются отличные методы: метод наиболее вероятной суммы и метод ожидаемой стоимости.

Рассчитав кумулятивным методом вероятности, бухгалтер выбирает тот диапазон, который превышает 50 %; и соответствующее значение выбирается в качестве признаваемой в целях бухгалтерского учета налоговой выгоды.

В свою очередь непризнаваемая налоговая выгода представляет собой разницу между неопределенной налоговой выгодой (она же заявляется в налоговой декларации и фиксируется в системе налогового учета) и определенной (признаваемой) в целях бухгалтерского учета налоговой выгодой.

На рис. 1 концептуально обобщены этапы признания и оценки для аффирмативного подхода и подхода, основанного на обесценении.

Ключевой вопрос состоит в том, необходимо ли регистрировать УТВ в случае, если налоговая позиция не прошла порог признания на первом этапе в рамках аффирмативного подхода (применения теста «более вероятно, чем нет»). Если строго исходить из п. 740-10-25-6, то в случае, если порог признания не был достигнут, неопределенная налоговая выгода равна нулю и, соответственно, резерв по УТВ также равен нулю [5, р. 524]. Но в соответствии с п. 740-10-25-16 резерв создается в отношении непризнанных налоговых выгод (UTB's), которые представляют собой разницу между выгодами, признаваемыми в бухгалтерском учете; и выгодами, заявленными в налоговой декларации. J. Blouin et al. считают, «если неопределенная налоговая позиция не проходит тест «более вероятно, чем нет» на этапе (1) (на первом этапе двухэтапного процесса. – *Примеч. А.А.*), фирма должна создать налоговый резерв в размере 100 процентов от суммы выгоды» [5, р. 524]. Мы согласны с этой точкой зрения, при этом интересной остается методика создания резерва для налоговых выгод в случае, когда порог признания налоговой позиции не был достигнут. Прежде чем перейти к раскрытию указанного аспекта, необходимо рассмотреть бухгалтерские записи по регистрации резерва УТВ в системе финансового учета.

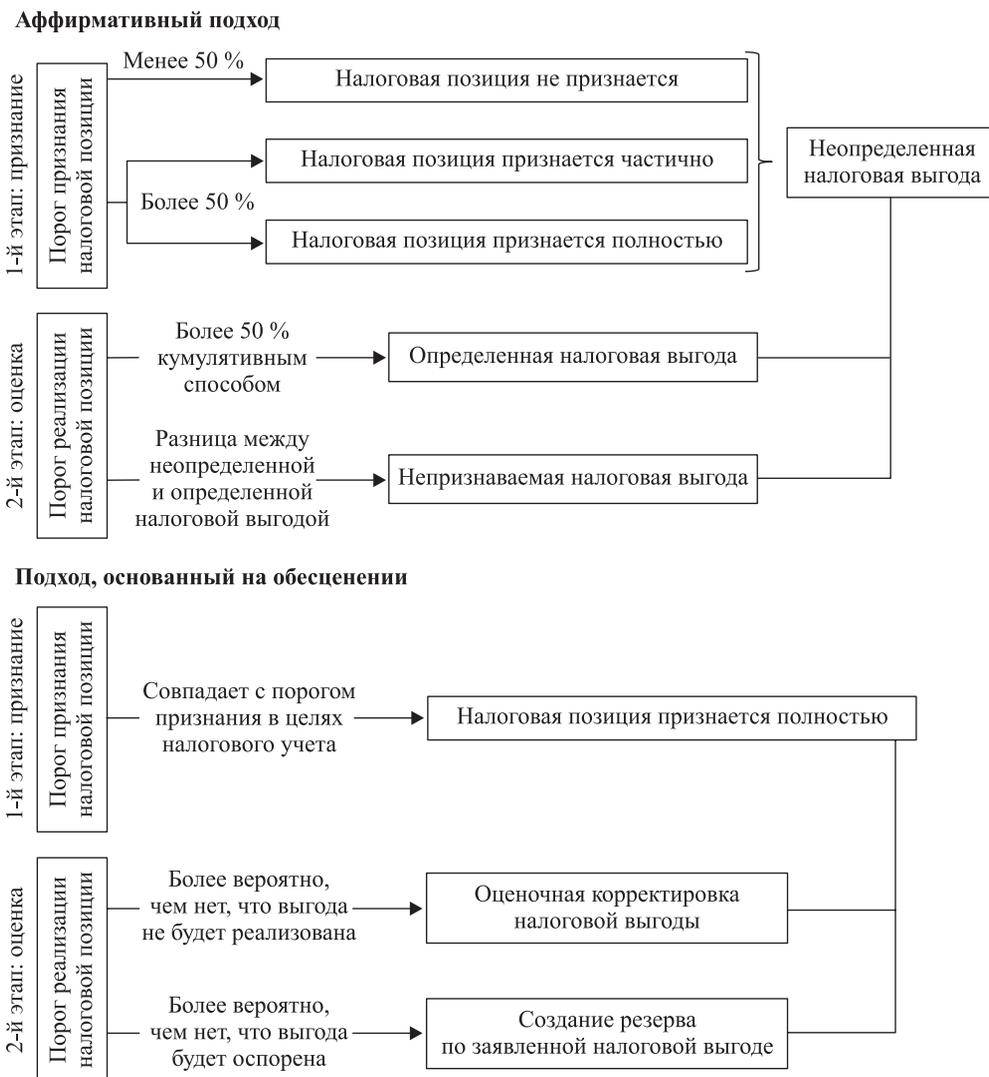


Рис. 1. Аффирмативный подход и подход обесценения в учете налоговых позиций (в рамках двухэтапного процесса)

Affirmative action and impairment approaches to accounting for tax positions (in a two-step process)

На рис. 2 представлена схема бухгалтерских записей по созданию (восстановлению) резерва УТВ, в том числе в зависимости от характера расчетов с бюджетом.

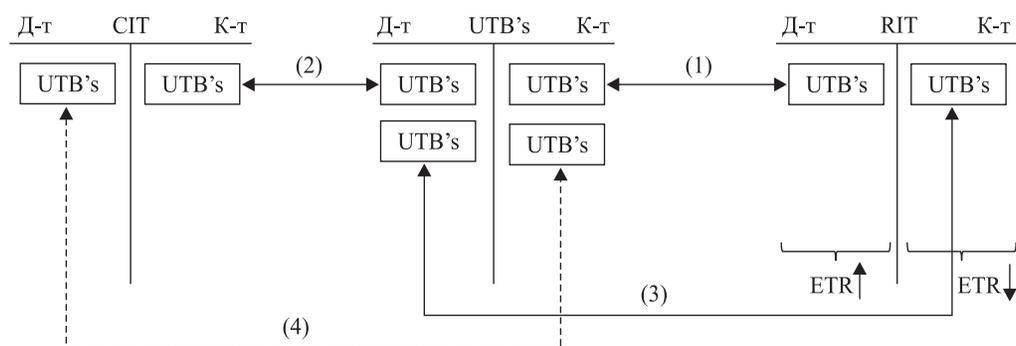
Бухгалтерские записи из рис. 2 представлены следующим образом:

(1) – Зарегистрирован (создан) резерв по непризнанным налоговым выгодам (УТВ's):

Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ),

Кредит «Непризнанные налоговые выгоды» (ОФП).

В данном случае организация увеличивает расходы по налогу на прибыль, фиксируемые в отчете о прибылях и убытках (ОПУ) (отчете о финансовых результатах), что приводит в том числе к увеличению эффектив-



CIT – Current income tax, текущий налог на прибыль (аналог счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»)

UTB's – Unrecognized tax benefits, непризнанные налоговые льготы (аналог счета 96 «Резервы предстоящих расходов»)

RIT – Reserve income tax, резерв по налогу на прибыль (аналог счета 99 «Прибыли и убытки»)

ETR – Effective tax rate, эффективная налоговая ставка

Рис. 2. Схема бухгалтерских записей по созданию (восстановлению) резерва по непризнанным налоговым льготам в соответствии с аффирмативным подходом

Scheme of accounting entries for the creation (restoration) of a reserve for unrecognized tax benefits in accordance with the affirmative approach

ной налоговой ставки. По кредиту счета UTB's будут зарегистрированы «условные обязательства» по налогу на прибыль, которые, как ожидается, в итоге будут заплачены в бюджет. Информация по UTB's отражается в бухгалтерском балансе (отчете о финансовом положении, ОФП) в составе долгосрочных или краткосрочных долговых обязательств.

Следует отметить, что исходя из указанной выше записи может возникнуть вопрос, почему счет прибылей и убытков называется «Резерв по налогу на прибыль». В американской практике долгое время шли теоретические дискуссии по поводу того, являются ли налоги на прибыль расходом. Несмотря на то, что в стандартах и в практической среде был закреплен подход, в соответствии с которым налоги на прибыль квалифицируются «расходами», с точки зрения теории бухгалтерского учета это не совсем корректно [3, 7, 14]. В настоящее время академическое сообщество до сих пор не предоставило приемлемой аргументации, которая бы поставила точку в вопросе квалификации налогов на прибыль. Кроме того, наша позиция солидарна с тем, что на фоне отсутствия понимания природы «налогов на прибыль» (с позиции бухгалтерской теории) применение финансово-результативного счета «Резерв по налогу на прибыль» более оправдано, поскольку на нем учитывается информация о следующих компонентах:

- текущие обязательства по налогу на прибыль;
- отложенные налоги;
- непризнанные налоговые льготы (UTB's);
- процентные расходы и др.

В международных же стандартах применяется более привычное для российской практики понятие «Расход (доход) по налогу на прибыль». Однако в отчете о прибылях и убытках строго фиксируется информация о текущих и отложенных налогах. Отсюда, возвращаясь к тому же IFRIC 23, возникает существенный вопрос, в состав чего относить неопределенность

по налогу на прибыль. В п. A5 IFRIC 23 лишь делается ссылка на п. 88 IAS 12 «Income Taxes», а п. 88 IAS 12 делает ссылку на общее правило учета условных обязательств по IAS 37. Отсюда делаем вывод, что в таком случае условные обязательства по налогу на прибыль по международным стандартам и вовсе могут регистрироваться в составе «прочих расходов» и далее относиться в состав «совокупных» условных обязательств. В этом и заключается неадекватность IFRIC 23 в части отражения неопределенности по налогу на прибыль, информацию о которой компании в итоге не раскрывают. Интересно отметить, что аналогичная проблема существовала в период действия SFAS 5, где отсутствие четкого регламента «часто приводило к их (непризнанных налоговых выгод. – *Примеч. А.А.*) включению в баланс условных обязательств, а не к отдельному раскрытию, и стандарт не давал фирмам никаких указаний относительно того, какие позиции резервировать» [17].

В связи с этим придерживаемся позиции, согласно которой более уместно финансово-результативный счет называть «резервом». Таким образом, по дебету счета «Резерв по налогу на прибыль» признаются расходы, а сам счет «Непризнанные налоговые льготы» является счетом для учета условных обязательств, по кредиту которого отражается информация о UTB's обособленно от других резервов.

(2) – Неопределенная налоговая позиция урегулирована в пользу бюджета:

*Дебет «Непризнанные налоговые льготы» (ОФП),*

*Кредит «Текущий налог на прибыль» (ОФП).*

В ситуации, когда в ходе проверки налоговый или судебный орган определил, что принятая компанией налоговая позиция неправомерна, необходимо прекратить признание UTB's и отразить в системе учета увеличение налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет [20, р. 28].

В соответствии с п. 740-10-25-10 FASB ASC 740 признание условного обязательства по UTB прекращается тогда, когда:

- налоговый орган завершил процедуру проверки налоговой позиции;
- компания не планирует обжаловать решение налогового органа через суд;
- существует низкая вероятность, что налоговый орган пересмотрит и перепроверит какой-либо аспект налоговой позиции.

На основе указанных критериев бухгалтер организации определяет, устранена ли неопределенность, связанная с условным обязательством (UTB), и далее делает окончательные бухгалтерские записи. В рамках ситуации (2) предполагается, что налоговая позиция урегулирована в пользу бюджета. На практике возможна ситуация, при которой неопределенная налоговая выгода может быть урегулирована частично, что потребует распределения UTB в состав текущих налоговых обязательств (в кредит счета, как это представлено в ситуации (2)); или в состав прибылей и убытков на счет резерва по налогу на прибыль (как это представлено для ситуации (3)). Кроме того, может сложиться ситуация, когда в результате налоговой проверки задолженность государству будет превышать сумму резерва. В этом

случае разница регистрируется в качестве расхода отчетного периода стандартной записью:

*Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ),*

*Кредит «Текущий налог на прибыль» (ОФП).*

(3) – Неопределенная налоговая позиция урегулирована в пользу организации:

*Дебет «Непризнанные налоговые выгоды» (ОФП),*

*Кредит «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ).*

В случае, когда в результате налоговой проверки контролирующий орган устанавливает правомерность налоговой позиции, в связи с чем устраняется неопределенность, необходимо уменьшить условное обязательство по УТВ и расходы по налогу на прибыль. Урегулирование налоговой позиции в пользу организации приводит к снижению эффективной налоговой ставки в связи со снижением расходов по налогу на прибыль.

(4) – Зарегистрирована неопределенная налоговая выгода в ситуации, когда порог признания налоговой позиции не был достигнут:

*Дебет «Текущий налог на прибыль» (ОФП),*

*Кредит «Непризнанные налоговые выгоды» (ОФП).*

Данная ситуация рассматривается для случая, когда порог признания налоговой позиции не был достигнут, однако в соответствии с п. 740-10-25-16 FASB ASC 740 резерв по УТВ необходимо создать.

Для ситуации (4) предполагается, что организация заявила налоговую льготу в налоговой декларации (например, инвестиционный налоговый кредит (далее – ИНК), однако в целях бухгалтерского учета порог признания налоговой позиции не был достигнут. Однако текущие обязательства в соответствии с налоговой декларацией и информацией системы налогового учета снижены.

Фактически ситуация (4) ясно иллюстрирует недостаток аффирмативного подхода в части учета налоговых льгот и их реализации в системе бухгалтерского учета. В подходе, основанном на обесценении, например, инвестиционный налоговый кредит на НИОКР был бы признан записью:

*Дебет «Текущий налог на прибыль» (ОФП),*

*Кредит «Отложенный кредит» (ОФП) или «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ).*

В настоящее время академическим сообществом не был решен методический вопрос в части учета инвестиционного налогового кредита. В рамках данной работы указанная проблема не рассматривается, но выступает отдельным научным направлением. FASB ASC 740 регламентирует два способа учета инвестиционного налогового кредита: метод отсрочки и сквозной метод (п. 740-10-25-45–740-10-25-46). В рамках метода отсрочки ИНК учитывается на счете «Отложенный кредит»; в рамках сквозного метода – в составе прибылей отчетного периода.

Во втором случае ИНК увеличивает доходы отчетного периода. Следовательно, если исходить из п. 740-10-25-16 FASB ASC 740, то в случае, когда порог признания налоговой позиции не достигается, признавать доходы от реализации ИНК нельзя и он не будет фигурировать в составе кредита финансово-результативного счета резерва по налогу на прибыль.

FASB ASC 740 не дает прямого ответа, как регистрировать резерв по УТВ в рассматриваемом случае. Поэтому мы предлагаем бухгалтерскую запись, представленную на рис. 2 для ситуации (4), где происходит уменьшение текущих обязательств по налогу на прибыль и увеличение резерва по УТВ.

Кроме того, если бы организация применяла отложенный метод учета инвестиционных налоговых льгот, то информация об «источнике» ИНК была зафиксирована по кредиту счета «Отложенный кредит» как задолженность государству. FASB ASC 740 не указывает, необходимо ли переклассифицировать суммы, зарегистрированные на счете «Отложенный кредит», в состав резерва по непризнанным налоговым льготам. Применение подхода, основанного на обесценении, избавило бы бухгалтера от многих методических противоречий. В будущих исследованиях планируется обосновать, почему подход обесценения более приемлем в сравнении с аффирмативным.

Также следует отметить, что ситуация (4) рассматривается для случая, когда налоговая льгота заявляется в отчетном периоде. В соответствии с п. 740-10-25-16, если организация имеет накопившиеся налоговые убытки, учитываемые на отдельном субсчете к счету «Отложенные налоговые активы», то в результате непризнания налоговой позиции балансовый остаток налоговой льготы уменьшается за счет снижения чистой прибыли организации:

*Дебет «Резерв по налогу на прибыль»,*

*Кредит «Отложенные налоговые активы», субсчет «Налоговые убытки».*

В этом и заключается суть и ключевой недостаток аффирмативного подхода, когда происходит корректировка балансового остатка напрямую, без использования счетов обесценения.

**Переоценка.** После регистрации УТВ на дату составления отчетности необходимо контролировать балансовые остатки условных обязательств и в случае, когда изменяется неопределенность или суждение бухгалтера, провести переоценку.

Особенности переоценки УТВ регламентированы в п. 740-10-25-12, пп. 740-10-25-14–740-10-25-15. Коротко их можно изложить следующим образом. Появление новой информации изменяет «технические достоинства» налоговой позиции, что влияет на суждение бухгалтера в части балансовой оценки УТВ. Бухгалтер признает налоговую позицию и/или прекращает признание налоговой позиции предыдущих периодов *только* на основе новой имеющейся информации. Другими словами, п. 740-10-25-14 не разрешает бухгалтеру изменять свое суждение и интерпретировать прошлую информацию отличным от первоначального признания способом. Это связано с тем, что первоначальное признание налоговой позиции в соответствии с п. 740-10-25-6 основано на «наилучшем суждении руководства» (п. 740-10-35-2).

Таким образом, стандарт обязывает проводить переоценку только тогда, когда новая информация приводит к изменению балансовой оценки УТВ. В свою очередь любые изменения в оценке регистрируются в том отчетном периоде, в котором они произошли.

**Штрафы, проценты и пени.** В соответствии с п. 740-10-45-25 организация должна признавать процентные расходы, которые могут быть понесены в результате урегулирования неопределенной налоговой позиции в пользу государства. Процентные расходы рассчитываются в отношении неопределенных налоговых выгод, но не включаются в сам резерв по УТВ [20, р. 33]. Кроме того, у организации есть выбор, как квалифицировать процентные расходы:

- в составе резерва по налогу на прибыль;
- в составе прочих расходов.

Следовательно, процентные расходы могут быть начислены, например, следующим образом:

*Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ),  
Кредит «Процентные резервы (ОФП)».*

Организация также обязана отразить в своей учетной политике выбор, в состав чего включаются процентные расходы (п. 740-10-50-19).

В соответствии с п. 740-10-50-15-с в финансовой отчетности должна быть раскрыта информация о признанных процентах и штрафах в составе прибылей и убытков и балансовый остаток по соответствующим процентным резервам, признанным в отчете о финансовом положении.

**Отложенные налоги.** С методической точки зрения отложенные налоги признаются в отношении вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц (temporary differences), которые представляют собой отклонения между бухгалтерской и налоговой оценкой активов (обязательств) [2, с. 425]. В соответствии с п. 5 IAS 12 «Income Taxes» речь идет о балансовой и налоговой стоимости, в связи с чем в российской практике закрепился так называемый «балансовый метод» учета отложенных налогов. В данном случае ключевой вопрос состоит в том, что собой представляет «налоговая стоимость» (налоговая оценка) актива (обязательства). Принято считать, что бухгалтер информацию о налоговой оценке берет из системы налогового учета, и, основываясь на ней, совершает необходимые расчеты в целях признания в системе бухгалтерского учета налоговых эффектов. Однако с позиции FASB ASC 740 не все так однозначно.

Как подчеркивает п. 740-10-25-17 FASB ASC 740, признанная в целях бухгалтерского учета налоговая позиция может повлиять на налоговую базу активов (обязательств), что тем самым изменит или создаст временные разницы. Если строго исходить из п. 740-10-30-7, то отложенные налоги признаются в отношении таких временных разниц, по которым признана налоговая позиция как результат наилучшего суждения руководства на дату составления отчетности.

В международных же стандартах отмеченная проблема косвенно регламентирована в п. 12 IFRIC 23, где разработчики обязывают организацию «применять непротиворечивые суждения и расчетные оценки для текущего и отложенного налогов»<sup>7</sup>, если налоговая позиция влияет на налоговую

---

<sup>7</sup> IFRIC 23 «Uncertainty over Income Tax Treatments» // IFRS. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifric-23-uncertainty-over-income-tax-treatments.pdf> (дата обращения: 13.04.2023).

базу актива. Проблема состоит в том, что IFRIC 23, во-первых, четко не оговаривает методический инструментарий оценки временных разниц, во-вторых, указания в п. 12 IFRIC 23 крайне субъективны и расплывчаты. Мы считаем, что они должны регламентироваться в стандарте IAS 12 «Income Taxes» напрямую, поскольку затрагивают процедуру бухгалтерской оценки отложенных налогов. Следовательно, разъяснения IFRIC 23 в части п. 12 скорее всего будут игнорироваться практикующими специалистами.

Возвращаясь к FASB ASC 740, отметим центральный посыл п. 740-10-25-17 и п. 740-10-30-7. В соответствии с аффирмативным подходом бухгалтер на этапе оценки (второй этап из рис. 2) рассчитывает определенную и неопределенную налоговую выгоду. И только определенная налоговая выгода позволяет достоверно определить налоговую базу актива (обязательства) в целях бухгалтерского учета. Здесь удобно рассмотреть следующий пример.

Организация «А» на отчетную дату имеет балансовую и налоговую стоимость запасов в размере 1 млн руб. Бухгалтерские и налогооблагаемые доходы составили 1 млн руб. В качестве бухгалтерских расходов организация признала 500 тыс. руб. стоимости списанных запасов. В целях налогового учета были зафиксированы аналогичные расходы в размере 500 тыс. руб. Для упрощения предполагается, что бухгалтер на этапе оценки налоговой позиции пришел к выводу, что из 500 тыс. руб. расходов только 400 тыс. руб. примет налоговый орган. Кроме того, бухгалтер ожидает, что в результате налоговой проверки налоговый орган потребует доплатить в бюджет налог на прибыль из-за занижения налоговой базы. Проценты и штрафы в рамках данного примера не рассматриваются. Ставка налога на прибыль 20 %. Решение указанного примера представлено на рис. 3.

По условию данного примера (рис. 3) определенная налоговая выгода равна 400 000 тыс. руб. Это значит, что в целях бухгалтерского учета налоговая позиция приведет к возникновению налога на прибыль в размере 120 000 тыс. руб., в то время как в налоговой декларации и по данным налогового учета был заявлен налог в размере 100 000 тыс. руб. (как произведение 20 % на 500 тыс. руб. налогооблагаемой прибыли). Следовательно, организация должна признать влияние только 400 000 тыс. руб. материальных расходов как наиболее вероятное событие, влияющее на финансовую отчетность в условиях неопределенности. Исходя из того, что в рамках данного примера предполагается неопределенность в отношении принятия налоговым органом всей суммы расходов (500 тыс. руб.), непризнанная налоговая выгода представляет собой разницу между неопределенной налоговой выгодой (500 тыс. руб., заявленные в налоговой декларации) и определенной налоговой выгодой, признаваемой в целях бухгалтерского учета (400 тыс. руб.), что составляет 100 тыс. руб.

Именно в отношении этого значения создается резерв в размере 20 тыс. руб. (произведение 20 % на расходы, которые, как ожидается, не будут приняты налоговым органом). На данном этапе бухгалтер сделает следующие записи:

– зарегистрированы текущие обязательства по налогу на прибыль:

*Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ),*

*Кредит «Текущий налог на прибыль» (ОФП) – 100 000 тыс. руб.*

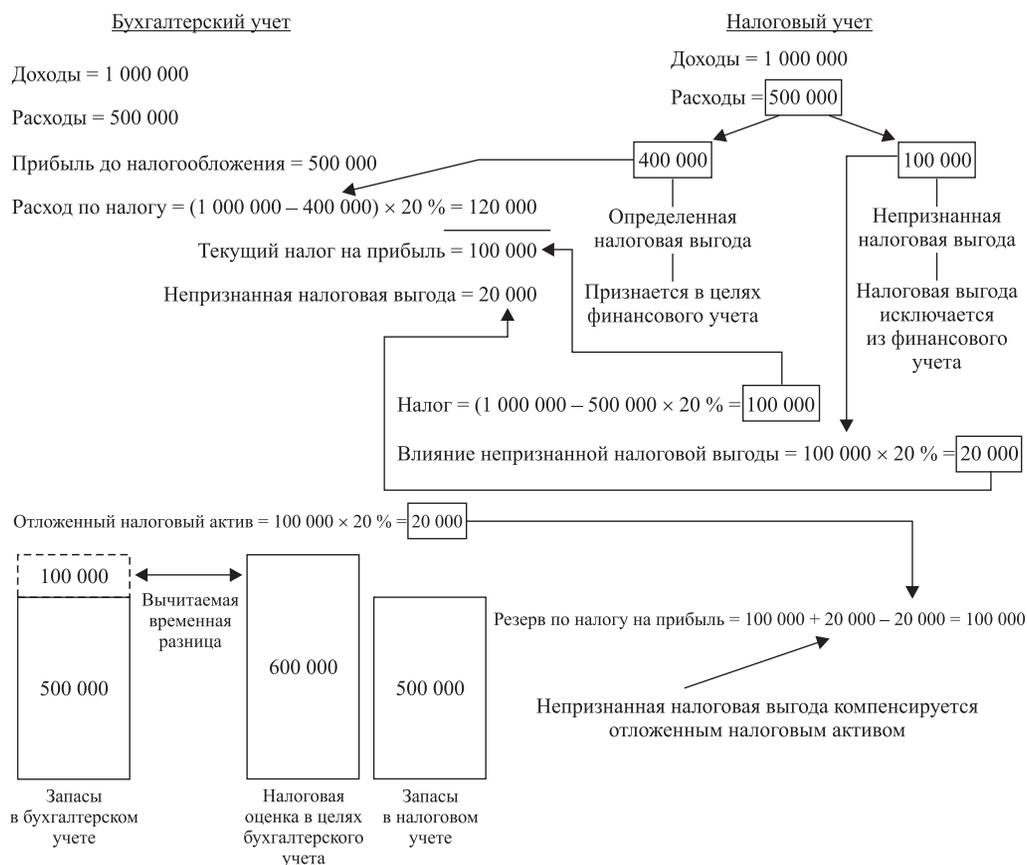


Рис. 3. Влияние определенной налоговой позиции на возникновение отложенных налогов в соответствии с FASB ASC 740

The impact of a particular tax position on the creation of deferred taxes in accordance with FASB ASC 740

– зарегистрирована непризнанная налоговая выгода:

Дебет «Резерв по налогу на прибыль» (ОПУ),

Кредит «Непризнанные налоговые выгоды» (ОФП) – 20 000 тыс. руб.

На данном этапе расход по налогу на прибыль в целях бухгалтерского учета составляет 120 тыс. руб. (как произведение 20 % на 600 тыс. руб. (определенная налоговая позиция (1000 тыс. руб. – 400 тыс. руб.)). Следовательно, на счете «Непризнанные налоговые выгоды» будет зафиксирована потенциальная, наиболее вероятная, задолженность государству в условиях неопределенности. Однако на этом расчеты не заканчиваются. Далее бухгалтер должен зафиксировать влияние налоговых эффектов в части отклонений между балансовой и налоговой оценкой запасов на отчетную дату. Из рис. 3 видно, что если строго исходить из информации бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерская и налоговая оценка запасов равна 500 тыс. руб. Однако отложенный налог рассчитывается в отношении бухгалтерской (балансовой) базы и налоговой оценки исходя из признанной определенной налоговой выгоды. В рамках данного примера определенная налоговая позиция составила 400 тыс. руб. материальных расходов, кото-

рые уменьшили налоговую базу запасов до 600 тыс. руб. В связи с чем необходимо идентифицировать вычитаемую временную разницу в размере 100 тыс. руб. (600 тыс. руб. – 500 тыс. руб.) и признать отложенный налоговый актив на сумму 20 тыс. руб. (20 % умноженные на 100 тыс. руб.).

На этапе регистрации отложенного налогового актива бухгалтер сделает запись:

*Дебет «Отложенные налоговые активы» (ОФП),*

*Кредит «Резерв по налогу на прибыль» (ОПН) – 20 тыс. руб.*

Следовательно, на финансово-результативном счете будут зафиксированы расходы в размере 100 тыс. руб. И здесь важно отметить, что сумма ранее зарегистрированного резерва по УТВ была компенсирована отложенным налоговым активом. Следовательно, эффект влияния налоговой позиции полностью нивелируется, в связи с чем в отчете о прибылях и убытках его не увидят. Поэтому необходимо детализировать информацию о непризнанных налоговых выгодах в примечаниях к финансовой отчетности, поскольку «требуемое раскрытие информации обеспечивает такое понимание (понимание влияния налоговой позиции на возникновение непризнанных налоговых выгод и отложенных налогов. – *Примеч. А.А.*)» [20, р. 31].

Как указывалось ранее, в международных стандартах IFRIC 23 не регламентирует строгую обязанность организации раскрывать информацию о влиянии налоговой позиции на возникновение УТВ и отложенных налогов. Последнее приводит к тому, что соответствующий эффект «размывается» по разным статьям отчета о прибылях и убытках и отчета о финансовом положении, усиливая пространство для дискреционных начислений.

**Раскрытие информации.** На практике американские организации раскрывают информацию о непризнанных налоговых выгодах в соответствии с п. 740-10-50-15 FASB ASC 740 следующим образом. Так, представляется сверка в табличном виде с отражением, как правило, пяти компонентов [6, р. 2]:

(1) увеличение резерва, связанное с новыми налоговыми позициями, принятыми в текущем периоде;

(2) увеличение резерва, связанное с налоговыми позициями, установленными в предыдущие периоды;

(3) уменьшение резерва, связанного с налоговыми позициями, принятыми в предыдущие периоды;

(4) уменьшение резерва, связанного с расчетами с налоговыми органами;

(5) уменьшение резерва, связанное с истечением срока исковой давности по конкретной налоговой позиции.

Компонент (5) может раскрываться обособленно в примечаниях текстовым способом. В более формализованном виде табличная сверка УТВ представлена в таблице.

Как видно из таблицы, организация детализирует, была ли налоговая позиция урегулирована в течение отчетного периода и в пользу кого. Компонент (а) отражает информацию о переоценке УТВ, на основе новой полученной информации, что приводит к увеличению эффективной налоговой ставки (признается увеличение расходов по резерву по налогу на прибыль). Компонент (б) показывает урегулирование налоговых позиций предыду-

**Пример табличной сверки балансовых остатков  
по непризнанным налоговым выгодам**  
**Example of a tabular reconciliation of balance sheets  
for unrecognized tax benefits**

	XX20	XX21	XX22
Сальдо непризнанных налоговых выгод на начало периода			
(а) Увеличение, связанное с налоговыми позициями предыдущего года			
(б) Уменьшение, связанное с налоговыми позициями предыдущего года			
(в) Уменьшение, связанное с расчетами с налоговыми органами			
(г) Увеличение, связанное с налоговыми позициями текущего года			
Сальдо непризнанных налоговых выгод на конец периода			

щего периода или их переоценку в пользу организации, что приводит к снижению эффективной налоговой ставки (признается уменьшение расходов по резерву по налогу на прибыль). Компонент (в) показывает урегулирование налоговых позиций предыдущих периодов в пользу государства, что не приводит к изменению эффективной налоговой ставки, но влияет на налоговые денежные потоки (увеличиваются обязательства перед бюджетом за счет снижения резерва). Компонент (г) показывает текущие начисления резерва по УТВ в отчетном периоде, что приводит к увеличению эффективной налоговой ставки (признается увеличение расходов по резерву по налогу на прибыль).

Помимо указанной информации, в примечаниях раскрываются данные о:

- начисленных процентах, штрафах по непризнанным налоговым выгодам;
- периоде налоговой проверки, в случае ее осуществления налоговым органом;
- суждении организации о природе непризнанных налоговых выгодах и их влиянии на финансовое положение организации в течение 12 месяцев после отчетной даты.

В последнем случае подразумевается, что в примечаниях будет раскрыта информация в том числе об отложенных налогах и потенциальном восстановлении резерва.

В рамках ранее рассмотренного примера из рис. 3 признание непризнанных налоговых выгод не изменило бы эффективную налоговую ставку организации, поскольку увеличение чистой прибыли на 20 тыс. руб. было бы нивелировано уменьшением чистой прибыли за счет реализации отложенных налоговых активов на 20 тыс. руб. На практике возможны различные ситуации, которые более подробно имеет смысл рассмотреть в будущих исследованиях.

**Обсуждение. Влияние резерва УТВ на финансовое положение.** Информационная ценность непризнанных налоговых выгод (УТВ's) заключается в том, что они показывают потенциальную задолженность государству

в случае оспаривания налоговым органом неопределенной налоговой позиции. Следовательно, UTB's и начисленные процентные резервы должны стать в будущем налоговым денежным оттоком в пользу бюджета [18]. Из этого следует, что внешние пользователи на основе информации о UTB's могут делать вывод об уровне агрессивности налогового планирования.

Кроме того, вставая на неопределенную налоговую позицию, организация фактически заявляет, что налоговых выгод больше относительно наиболее вероятного исхода, в связи с чем налоговый денежный поток занижается. Грубо говоря, компания «берет в долг» у государства в условиях неопределенности и ожидает, что или налоговый орган полностью оспорит налоговую позицию (и тогда придется вернуть сумму налогов, заранее зарезервированную на счете UTB's), или подтвердит ее правомерность, в том числе с учетом истечения срока исковой давности.

Исходя из этого, как подчеркивал D.L. Roger, учет непризнанных налоговых выгод ставит «красный флаг» [22] на организацию, который сигнализирует о том, что она уклоняется от уплаты налогов. В силу подробного раскрытия информации усиливается государственный контроль со стороны налоговых органов [4]. Отсюда некоторые исследователи прямо говорят, что инвесторы могут «наказывать фирмы, которые в среднем раскрывают высококачественную информацию UTB», поскольку тем самым ставят на себя «стрелку, указывающую IRS на спорные налоговые льготы, которые она может проверить» [12].

L.A. Robinson и A.P. Schmidt с помощью эконометрических тестов обнаружили отрицательную связь между стоимостью капитала и полным раскрытием информации о UTB's. С экономической точки зрения это значит, что поставщики капитала «наказывают фирмы» за полное раскрытие информации о спорных налоговых ситуациях, которые скорее всего могут быть связаны с уклонением от уплаты налогов. В связи с чем инвесторы готовы снизить ставку по капиталу при условии меньшего раскрытия информации [12].

К противоположным результатам пришел A. Koester, эмпирические свидетельства которого, напротив, показывают положительную взаимосвязь между стоимостью фирмы и налоговыми резервами. Последнее говорит о том, что инвесторы одобряют менеджеров организации в уклонении от уплаты налогов по ряду положительных факторов [18]:

- налоговый орган не имеет ресурсов для проверки каждой налоговой позиции;
- менеджеры могут иметь значительную репутацию и опыт в сфере налогообложения, в связи с чем неопределенная налоговая позиция будет истолкована в пользу организации.

Среди отрицательных факторов, влияющих на оценку инвесторами неопределенных налоговых позиций, A. Koester выделяет следующие:

- раскрытая налоговым органом неопределенная налоговая позиция увеличивает ее долларовую стоимость, поскольку отнимает у руководства время и силы, которые могли быть направлены на реализацию других проектов;

– если менеджеры продолжают занимать налоговые позиции, связанные с уклонением от уплаты налогов, на том же уровне неопределенности, то в будущем дополнительные налоговые проверки сделают сокрытие информации более трудным и дорогостоящим;

– в случае активного уклонения от уплаты налогов и отражения соответствующей информации в отчетности (в части непризнанных налоговых выгод) за организацией может закрепиться негативный репутационный эффект, сигнализирующий о том, что она не желает платить налоги [18].

L.F. Mills et al. соглашаются с тем, что у налоговых органов нет ресурсов для проверки всех налоговых позиций [11]. Однако исследователи смогли обнаружить следующую интересную зависимость: организации, которые сильно придерживаются своих неопределенных налоговых позиций, меньше сталкиваются с налоговой проверкой, чем фирмы с более слабыми налоговыми позициями. Выводы L.F. Mills et al. ясно показывают, что необязательно информация о UTB's наносит вред организации. Кроме того, если независимый аудитор подтвердит, что налоговая позиция достаточно сильна, чтобы признать определенную налоговую выгоду в полном размере, то налоговый орган скорее всего откажется от ее проверки.

L.F. Mills et al. также считают, что резерв по непризнанным налоговым выгодам может быть или завышен, или занижен в сравнении с ожидаемым денежным платежом [11]. В этой связи интересно исследование L.A. Robinson et al., которые определили, что «только 24 цента с каждого доллара резервов FIN 48 будут израсходованы в результате расчетов (с налоговым органом в пользу бюджета. – *Примеч. А.А.*) в течение следующих трех лет» [13]. W.A. Ciconte et al. провели похожее исследование, где рассчитали, что увеличение непризнанных налоговых выгод почти на 9,6 % увеличивает налоговый денежный поток в будущем [8]. Выводы W.A. Ciconte et al. и L.F. Mills et al. позволяют констатировать, что, с одной стороны, резерв по UTB's действительно связан с будущими налоговыми платежами, но с другой стороны, только малая часть резерва становится денежным потоком.

Противоположный вывод сделал N. Goldman, который не нашел связи между изменением резерва по непризнанным налоговым выгодам (UTB's) и движением денежных средств. Кроме того, N. Goldman рассматривал, как внедрение FIN 48 (нового подхода к оценке UTB's и раскрытие информации о них) влияет на поведение организаций в части инвестиций в фирму. Автор обнаружил, что компании, которые раскрывают информацию о UTB's, снижают свои инвестиции на 8,46–9,44 %, в отличие от организаций, не представляющих соответствующую информацию [17].

S.A. Gleason et al. также считают, что резервы по UTB's неточные (могут содержать ошибки), несмотря на это инвесторам важна соответствующая информация для оценки будущих денежных потоков и их рискованности [16].

В настоящее время среди исследователей сложилась общая точка зрения по поводу использования резервов UTB's в целях манипулирования чистой прибылью. Так, S. Gupta et al. эмпирически подтвердили, что фирмы активно вносили изменения в резерв UTB's, восстанавливая его, с целью достичь требуемых финансовыми аналитиками прогнозов до вве-

дения FIN 48, когда действовали общие нормы SFAS 5. После утверждения нового подхода (двухэтапного процесса оценки налоговых позиций) статистические тесты S. Gupta et al. не дают свидетельств наличия манипуляций с начислениями, что говорит об увеличении прозрачности в части оценки резерва и раскрытии информации о нем [10]. Последнее напрямую связано с тем, что независимые аудиторы проверяют соблюдение организацией правил оценки налоговых позиций.

C.A. Gleason et al. видят следующие направления дискреционного использования резерва [16]:

– признание определенной налоговой позиции без учета резерва по непризнанным налоговым выгодам;

– чрезмерное накопление резерва по непризнанным налоговым выгодам.

В первом случае предполагается, что организация признает налоговые выгоды, чтобы зафиксировать прирост прибыли или чистых активов, даже если налоговая позиция является строго неопределенной.

Во втором случае менеджеры специально завышают сумму резерва, чтобы в будущих периодах «высвободить» (восстановить) его и зафиксировать существенный прирост чистой прибыли.

К аналогичным выводам пришли J. Blouin et al., подчеркивая, что «фирмы со стимулами для достижения целевых показателей, как правило, с большей вероятностью высвободят резервы (по непризнанным налоговым выгодам (UTB's). – *Примеч. А.А.*)» [4]. Кроме целевых показателей, J. Blouin et al. выделяют увеличение прибыли акционеров как причину внесения оппортунистических корректировок.

**Связь резерва с налоговым аудитом.** В 2010 г. Служба внутренних доходов (IRS) США разработала специальную форму (график) «Отчет о неопределенной налоговой позиции»<sup>8</sup> (Uncertain Tax Position Statement), который должны представлять корпоративные налогоплательщики, имеющие активы на сумму более 100 млн долл. На практике указанный отчет называется «график УТР». В нем налогоплательщик раскрывает информацию о своих неопределенных налоговых позициях. Отчет прикладывается к налоговой декларации (к форме 1120). Таким образом регулирующий орган получает дополнительный поток данных, который может быть использован в том числе при принятии решений о проведении налоговых проверок.

В настоящее время использование «графика УТР» является неоднозначной процедурой, которая нашла критику со стороны практикующих и научных специалистов.

Смысл «графика УТР» заключается в том, что организация через отчет напрямую докладывает регулирующему органу (IRS) о наличии заявленных льгот, которые могут быть неправомерными. Как подчеркивает D.P. Robert, налогоплательщики указывают на свои «слабые места... в декларациях..., которые наиболее подвержены оспариванию» [21]. Именно поэтому, как указывалось ранее, в научном сообществе резерв по UTB's называют «красным флагом» для налоговых органов.

<sup>8</sup> Uncertain Tax Position Statement // IRS. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1120utp.pdf> (дата обращения: 15.04.2023).

В «графике UTP» компания не указывает конкретные спорные налоговые ситуации, вместо этого она выделяет разделы налогового кодекса, которые относятся к неопределенной налоговой позиции. Отчет предусматривает указание максимум трех разделов<sup>9</sup>. Также организация выделяет, является ли неопределенная налоговая позиция временной (temporary) или постоянной (permanent).

Налоговая позиция относится к временным (temporary) статьям, если используется при расчете отложенных налогов; к постоянным (permanent), если влияет на эффективную налоговую ставку единовременно (например, инвестиционный налоговый кредит). Также в отчете указывается, является ли налоговая позиция «главной» (Major Tax Position). Налоговая позиция является главной, если ее размер равен или превышает 10 % относительно всех позиций<sup>10</sup>. Также организация ранжирует свои позиции, указывая, относится ли она к трансфертному ценообразованию (буква «Т») или к прочим ситуациям (буква «G»). В последней колонке налогоплательщик указывает сумму (размер) каждой налоговой позиции, исходя из данных бухгалтерского учета.

На последнем листе «графика UTP» налогоплательщик проводит краткое описание неопределенных налоговых позиций, подчеркивая [21]:

- с какой статьей соотносится налоговая позиция: доход, прибыль, убыток, вычет или зачет в счет уплаты налогов;
- связана ли налоговая позиция с определением стоимости имущества, права или вычислением налоговой базы;
- обоснование позиции налогоплательщика;
- причины, почему позиция является неопределенной.

Американский «график UTP» определенно имеет смысл рассмотреть в рамках отдельного исследования, поскольку применение аналогичного отчета в российской практике могло бы существенно упростить взаимодействие налоговых органов с организациями.

В настоящее время в научном сообществе отсутствуют работы, которые бы подтвердили эффективность «графика UTP» в качестве инструмента налогового аудита. R. Lee и A.P. Curatola подчеркивают, что указанный отчет скорее всего создаст напряженность между государством и компаниями [19].

N. Goldman выделяет следующие основные «категории», в отношении которых существуют неопределенные налоговые позиции [17]:

- вычеты и кредиты на НИОКР;
- слияния и поглощения;
- амортизация.

Указанный список дополняется спорными ситуациями в трансфертном ценообразовании [21].

<sup>9</sup> Uncertain Tax Position Statement // IRS. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1120utp.pdf> (дата обращения: 15.04.2023).

<sup>10</sup> Инструкция по заполнению формы UTP // IRS. [Электронный ресурс]. URL: [https://www.irs.gov/instructions/i1120utp#en\\_US\\_202212\\_publink1000277929](https://www.irs.gov/instructions/i1120utp#en_US_202212_publink1000277929) (дата обращения: 16.04.2023).

Таким образом, налоговый орган с помощью «графика УТР» имеет возможность проводить внутренний анализ наиболее спорных неопределенных налоговых позиций и фокусироваться на конкретной «тематике» при осуществлении надзорных процедур. Например, если компания в отчете заявляет о наличии спорных ситуаций с трансфертным ценообразованием, то существует вероятность, что налоговый орган запросит подтверждающие документы в этой области. Несмотря на это, в настоящее время область использования «графика УТР» и его эффективность продолжает оставаться неисследованной. В будущих работах планируется более подробно рассмотреть преимущества и недостатки отчета о непризнанных налоговых позициях и перспективы его внедрения в России.

**Заключение.** Цель данного исследования заключалась в том, чтобы охарактеризовать методические особенности признания и оценки непризнанных налоговых выгод.

Непризнанные налоговые выгоды (УТВ) по существу являются условными обязательствами и показывают потенциальную задолженность организации по налогу на прибыль и соответствующий денежный отток, если налоговый орган оспорит налоговую позицию в условиях неопределенности. Несмотря на то, что УТВ являются условными обязательствами, они учитываются не по общему правилу, а в соответствии со стандартом, регламентирующим учет налогов на прибыль. Последнее объясняется тем, что бухгалтер должен правильно квалифицировать влияние налоговой позиции на финансовое положение организации. В ситуации с неопределенной налоговой позицией в целях бухгалтерского учета необходимо выделить определенную налоговую выгоду и непризнанные налоговые выгоды.

Определенная налоговая выгода показывает ту часть налоговой позиции, которая рассматривается организацией в качестве увеличения экономических выгод.

Непризнанные налоговые выгоды также представляют часть налоговой позиции, которая не рассматривается в качестве увеличения экономических выгод.

Под налоговой позицией (авторское упрощенное определение) понимают те решения и действия организации, которые приводят к уменьшению налога на прибыль. Несмотря на то, что в системе налогового учета они будут отражаться в полном объеме и в конечном итоге заявлены в налоговой декларации; в целях бухгалтерского учета необходимо каждую налоговую позицию оценивать с позиции генерирования экономических выгод.

В настоящее время существует два таких подхода: аффирмативный подход и подход, основанный на обесценении.

Американский FASB ASC 740 основан на аффирмативном подходе. В ходе исследования на примере учета неопределенных налоговых выгод были установлены его ключевые недостатки. Так, при аффирмативном подходе экономические выгоды от налоговых позиций регистрируются только тогда, когда преодолевается порог признания и позиция в полном объеме считается определенной. В ином случае «налоговые» активы или корректируются прямыми бухгалтерскими записями, или же создается резерв по

непризнанным налоговым выгодам; в результате чего может нарушиться принцип соответствия доходов и расходов во времени. Кроме того, в случае, когда порог признания налоговой позиции не достигается, налоговый актив в системе бухгалтерского учета не регистрируется вовсе. При подходе, основанном на обесценении, налоговый актив сначала регистрируется, а далее его стоимость снижается с помощью оценочного резерва, что позволяет отразить информацию о налоговой позиции в полном объеме. В будущих работах планируется продолжить теоретические и методические исследования в целях обоснования приемлемости подхода, основанного на обесценении.

В ходе исследования также было установлено, что информацию о непризнанных налоговых выгодах необходимо детализировать в примечаниях к финансовой отчетности. Это связано с тем, что влияние налоговой позиции на финансовое положение с точки зрения признания экономических выгод может «размываться» из-за признания отложенных налогов и резерва по условным обязательствам. Здесь существует множество вариаций, когда определенная налоговая позиция приводит к колебанию эффективной налоговой ставки и которые более подробно планируется рассмотреть в будущих исследованиях. В частности, в данной работе на примере признания расходов по запасам замечено, что регистрация «убытков» от резерва по условным обязательствам компенсируется «прибылью» от отложенных налоговых активов, в силу чего эффективная налоговая ставка не изменяется.

В российской практике ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» не выделяет непризнанные налоговые выгоды в качестве отдельного объекта бухгалтерского наблюдения, в связи с чем действует общее правило учета условных обязательств в соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Результаты данной работы и современные эмпирические исследования ясно показывают, что непризнанные налоговые выгоды заключают в себе существенную информационную ценность, в связи с чем их необходимо выделять из общего состава условных обязательств. Следовательно, результаты данной работы могут быть использованы в том числе для совершенствования отечественной практики бухгалтерского учета.

### Список источников

1. Аксентьев А.А. Научный и прикладной подход к определению налогового менеджмента // Вестник НГУЭУ. 2021. № 2. С. 242–259. DOI: 10.34020/2073-6495-2021-2-242-259
2. Аксентьев А.А. Сущность и классификация отложенных налогов // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. 2021. Т. 16, № 4. С. 421–448. DOI: 10.17072/1994-9960-2021-4-421-448
3. Barton A.D. Company Income Tax and Interperiod Allocation // ABACUS. 1970. Vol. 6, no. 1. P. 3–24. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1970.tb00432.x
4. Blouin J., Gleason C., Mills L., Sikes S. Pre-Empting Disclosure? Firms' Decisions Prior to FIN No. 48 // The Accounting Review. 2010. Vol. 85, no. 3. P. 791–815. DOI: 10.2308/accr.2010.85.3.791

5. *Blouin J., Gleason C., Mills L., Sikes S.* What Can We Learn about Uncertain Tax Benefits from FIN 48? // *National Tax Journal*. 2007. Vol. 60, no. 3. P. 521–535. DOI: 10.17310/ntj.2007.3.11
6. *Brushwood J.D., Johnston D.M., Lusch S.J.* The effect of tax audit outcomes on the reporting and valuation of unrecognized tax benefits // *Advances in Accounting*. 2018. Vol. 42. P. 1–11. DOI: 10.1016/j.adiac.2018.06.001
7. *Chambers R.J.* Tax Allocation and Financial Reporting // *ABACUS*. 1968. Vol. 4, no. 2. P. 99–123. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1968.tb00412.x
8. *Ciconte W.A., Lisowsky P., Donohoe M.P., Mayberry M.A.* Predictable Uncertainty: The Relation Between Unrecognized Tax Benefits and Future Income Tax Cash Outflows. 2016. DOI: 10.2139/ssrn.2390150
9. *Frischmann P.J., Shevlin T., Wilson R.* Economic consequences of increasing the conformity in accounting for uncertain tax benefits // *Journal of Accounting and Economics*. 2008. Vol. 46, no. 2–3. P. 261–278. DOI: 10.1016/j.jacceco.2008.08.002
10. *Gupta S., Laux R.C., Lynch D.P.* Do Firms Use Tax Reserves to Meet Analysts' Forecasts? Evidence from the Pre- and Post-FIN 48 Periods // *Contemporary Accounting Research*. 2016. Vol. 33, no. 3. P. 1044–1074. DOI: 10.1111/1911-3846.12180
11. *Mills L.F., Robinson L.A., Sansing R.C.* FIN 48 and Tax Compliance // *The Accounting Review*. 2010. Vol. 85, no. 5. P. 1721–1742. DOI: 10.2308/accr.2010.85.5.1721
12. *Robinson L.A., Schmidt A.P.* Firm and Investor Responses to Uncertain Tax Benefit Disclosure Requirements // *Journal of the American Taxation Association*. 2013. Vol. 35, no. 2. P. 85–120. DOI: 10.2308/atax-50458
13. *Robinson L.A., Stomberg B., Towery E.M.* One Size Does Not Fit All: How the Uniform Rules of FIN 48 Affect the Relevance of Income Tax Accounting // *The Accounting Review*. 2016. Vol. 91, no. 4. P. 1195–1217. DOI: 10.2308/accr-51263
14. *Sands J.E.* Deferred Tax Credits are Liabilities // *The Accounting Review*. 1959. Vol. 34, no. 4. P. 584–590.
15. *Browne J.R.* Financial reporting for uncertain tax Positions // *Tax Notes*. 2005. Vol. 109, no. 1. P. 77–92. URL: [https://taxprof.typepad.com/taxprof\\_blog/files/2005-19219-1.pdf](https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/2005-19219-1.pdf) (дата обращения: 20.04.2023).
16. *Gleason C.A., Mills L.F., Nessa M.L.* Does FIN 48 improve firms' estimates of tax reserves? // *Contemporary Accounting Research*. 2018. Vol. 35, no. 3. P. 1395–1429. URL: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12320> (дата обращения: 20.04.2023).
17. *Goldman N.* Do Unrecognized Tax Benefit Reserve Disclosures affect Corporate Investment? // *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*. 2019. Vol. 112. P. 1–49. URL: [https://ntanet.org/wp-content/uploads/2020/02/Nathan-Chad-Goldman-Session1515\\_Paper2533\\_FullPaper\\_1.pdf](https://ntanet.org/wp-content/uploads/2020/02/Nathan-Chad-Goldman-Session1515_Paper2533_FullPaper_1.pdf) (дата обращения: 20.04.2023).
18. *Koester A.* Investor Valuation of Tax Avoidance Through Uncertain Tax Positions // *American Accounting Association Annual Meeting – Tax Concurrent Sessions*. 2011. URL: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1905210> (дата обращения: 20.04.2023).
19. *Lee R., Curatola A.P.* Tax Aggressiveness and the Effects of Potential Detection for Uncertain Tax Position Reporting // *Journal of Forensic & Investigative Accounting*. 2015. Vol. 7, no. 2. P. 31–45. URL: [http://web.nacva.com/JFIA/JFIA-2015-2\\_2.pdf](http://web.nacva.com/JFIA/JFIA-2015-2_2.pdf) (дата обращения: 20.04.2023).
20. *Mulford C.W., Pfeffer A.* Understanding unrecognized tax benefits // *Journal of Applied Research in Accounting and Finance (JARAF)*. 2014. Vol. 9, no. 1. P. 27–47. URL: <https://ssrn.com/abstract=2470932> (дата обращения: 20.04.2023).
21. *Robert D.P.* Much Uncertainty About Uncertain Tax Positions // *The Texas Tax Lawyer*. 2010. Vol. 37, no. 3. URL: <https://scholarship.law.tamu.edu/facscholar/1229> (дата обращения: 20.04.2023).
22. *Roger D.L.* FIN 48: headaches for hedge fund tax compliance function // *Journal of Investment Compliance*. 2008. Vol. 9, no. 3. P. 15–18. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/15285810810908680> (дата обращения: 20.04.2023).

## References

1. Aksent'ev A.A. Nauchnyj i prikladnoj podhod k opredeleniju nalogovogo menedzhmenta [Scientific and applied approach to the definition of tax management], *Vestnik NGUJeU [Vestnik NSUEM]*, 2021, no. 2, pp. 242–259. DOI: 10.34020/2073-6495-2021-2-242-259
2. Aksent'ev A.A. Sushhnost' i klassifikacija otlozhennyh nalogov [Essence and classification of deferred taxes], *Vestnik Permskogo universiteta. Serija: Jekonomika [Vestnik of Perm University. Series: Economics]*, 2021, vol. 16, no. 4, pp. 421–448. DOI: 10.17072/1994-9960-2021-4-421-448
3. Barton A.D. Company Income Tax and Interperiod Allocation, *ABACUS*, 1970, vol. 6, no. 1, pp. 3–24. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1970.tb00432.x
4. Blouin J., Gleason C., Mills L., Sikes S. Pre-Emptying Disclosure? Firms' Decisions Prior to FIN No. 48, *The Accounting Review*, 2010, vol. 85, no. 3, pp. 791–815. DOI: 10.2308/accr.2010.85.3.791
5. Blouin J., Gleason C., Mills L., Sikes S. What Can We Learn about Uncertain Tax Benefits from FIN 48?, *National Tax Journal*, 2007, vol. 60, no. 3, pp. 521–535. DOI: 10.17310/ntj.2007.3.11
6. Brushwood J.D., Johnston D.M., Lusch S.J. The effect of tax audit outcomes on the reporting and valuation of unrecognized tax benefits, *Advances in Accounting*, 2018, vol. 42, pp. 1–11. DOI: 10.1016/j.adiac.2018.06.001
7. Chambers R.J. Tax Allocation and Financial Reporting, *ABACUS*, 1968, vol. 4, no. 2, pp. 99–123. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1968.tb00412.x
8. Ciconte W.A., Lisowsky P., Donohoe M.P., Mayberry M.A. Predictable Uncertainty: The Relation Between Unrecognized Tax Benefits and Future Income Tax Cash Outflows. 2016. DOI: 10.2139/ssrn.2390150
9. Frischmann P.J., Shevlin T., Wilson R. Economic consequences of increasing the conformity in accounting for uncertain tax benefits, *Journal of Accounting and Economics*, 2008, vol. 46, no. 2–3, pp. 261–278. DOI: 10.1016/j.jacceco.2008.08.002
10. Gupta S., Laux R.C., Lynch D.P. Do Firms Use Tax Reserves to Meet Analysts' Forecasts? Evidence from the Pre- and Post-FIN 48 Periods, *Contemporary Accounting Research*, 2016, vol. 33, no. 3, pp. 1044–1074. DOI: 10.1111/1911-3846.12180
11. Mills L.F., Robinson L.A., Sansing R.C. FIN 48 and Tax Compliance, *The Accounting Review*, 2010, vol. 85, no. 5, pp. 1721–1742. DOI: 10.2308/accr.2010.85.5.1721
12. Robinson L.A., Schmidt A.P. Firm and Investor Responses to Uncertain Tax Benefit Disclosure Requirements, *Journal of the American Taxation Association*, 2013, vol. 35, no. 2, pp. 85–120. DOI: 10.2308/atax-50458
13. Robinson L.A., Stomberg B., Towery E.M. One Size Does Not Fit All: How the Uniform Rules of FIN 48 Affect the Relevance of Income Tax Accounting, *The Accounting Review*, 2016, vol. 91, no. 4, pp. 1195–1217. DOI: 10.2308/accr-51263
14. Sands J.E. Deferred Tax Credits are Liabilities, *The Accounting Review*, 1959, vol. 34, no. 4, pp. 584–590.
15. Browne J.R. Financial reporting for uncertain tax Positions, *Tax Notes*, 2005, vol. 109, no. 1, pp. 77–92. Available at: [https://taxprof.typepad.com/taxprof\\_blog/files/2005-19219-1.pdf](https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/2005-19219-1.pdf) (accessed: 20.04.2023).
16. Gleason C.A., Mills L.F., Nessa M.L. Does FIN 48 improve firms' estimates of tax reserves?, *Contemporary Accounting Research*, 2018, vol. 35, no. 3, pp. 1395–1429. Available at: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12320> (accessed: 20.04.2023).
17. Goldman N. Do Unrecognized Tax Benefit Reserve Disclosures affect Corporate Investment? Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association. 2019. Vol. 112. P. 1–49. Available at: [https://ntanet.org/wp-content/uploads/2020/02/Nathan-Chad-Goldman-Session1515\\_Paper2533\\_FullPaper\\_1.pdf](https://ntanet.org/wp-content/uploads/2020/02/Nathan-Chad-Goldman-Session1515_Paper2533_FullPaper_1.pdf) (accessed: 20.04.2023).

18. Koester A. Investor Valuation of Tax Avoidance Through Uncertain Tax Positions. American Accounting Association Annual Meeting – Tax Concurrent Sessions. 2011. Available at: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1905210> (accessed: 20.04.2023).
19. Lee R., Curatola A.P. Tax Aggressiveness and the Effects of Potential Detection for Uncertain Tax Position Reporting, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 2015, vol. 7, no. 2, pp. 31–45. Available at: [http://web.nacva.com/JFIA/JFIA-2015-2\\_2.pdf](http://web.nacva.com/JFIA/JFIA-2015-2_2.pdf) (accessed: 20.04.2023).
20. Mulford C.W., Pfeffer A. Understanding unrecognised tax benefits, *Journal of Applied Research in Accounting and Finance (JARAF)*, 2014, vol. 9, no. 1, pp. 27–47. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2470932> (accessed: 20.04.2023).
21. Robert D.P. Much Uncertainty About Uncertain Tax Positions, *The Texas Tax Lawyer*, 2010, vol. 37, no. 3. Available at: <https://scholarship.law.tamu.edu/facscholar/1229> (accessed: 20.04.2023).
22. Roger D.L. FIN 48: headaches for hedge fund tax compliance function, *Journal of Investment Compliance*, 2008, vol. 9, no. 3, pp. 15–18. Available at: <http://dx.doi.org/10.1108/15285810810908680> (accessed: 20.04.2023).

**Информация об авторе:**

**А.А. Аксентьев** – магистрант, Кубанский государственный университет, Краснодар, Российская Федерация.

**Information about the author:**

**A.A. Aksentiev** – master student, Kuban State University, Krasnodar, Russian Federation.

<i>Статья поступила в редакцию</i>	20.04.2023	<i>The article was submitted</i>	20.04.2023
<i>Одобрена после рецензирования</i>	21.06.2023	<i>Approved after reviewing</i>	21.06.2023
<i>Принята к публикации</i>	22.06.2023	<i>Accepted for publication</i>	22.06.2023