

УДК 336.2

*У. С. Паши́нская*

Российский государственный университет нефти и газа имени И. Губкина, Москва,  
e-mail: Ulyanapashinskaya1703@mail.ru

*Л. Н. Сорокина*

Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы, Москва,  
e-mail: lukshalar@mail.ru

## **ФАЛЬСИФИКАЦИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ С ЦЕЛЬЮ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НДС**

**Ключевые слова:** финансовая отчетность, фальсификация отчетности, бухгалтерский учет, уклонение от уплаты НДС, бонусы покупателю.

Борьба с уклонением от уплаты налогов в течении тысячелетий является актуальным темой во взаимоотношениях между государством и бизнесом. Скрытие налогов отражается на финансовых показателях и фальсифицирует финансовую отчетность. Данные действия могут привести к значительным негативным последствиям для руководства, инвесторов, государственного бюджета. В работе выделены основные виды и цели фальсификации отчетности. Проанализирована неоднозначность в понимании причин нарушений законов. На практическом примере раскрыта методология бухгалтерского учета бонусов за достижение объема покупок как у продавца, так и у покупателя. Рассмотрена возможность двойственного понимания одних и тех же законов с точки зрения выгоды для налогоплательщика и недофинансирования государственного бюджета на примере судебного дела о признании частично недействительным решения налогового органа. Также выявлены эффективные меры предупреждения уклонения от уплаты НДС.

*U. S. Pashinskaya*

Gubkin University, Moscow, e-mail: Ulyanapashinskaya1703@mail.ru

*L. N. Sorokina*

Peoples' Friendship University of Russia, Moscow, e-mail: lukshalar@mail.ru

## **FALSIFICATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN ORDER TO EVADE VAT**

**Keywords:** financial statements, falsification of financial statements, accounting, VAT evasion, bonuses to the buyer.

The fight against tax evasion has been an urgent topic in the relationship between the state and business for thousands of years. Tax concealment affects financial performance and falsifies financial statements. These actions can lead to significant negative consequences for management, investors, and the state budget. The paper highlights the main types and purposes of falsification of financial statements. The ambiguity in understanding the causes of violations of laws is analyzed. Using a practical example, the methodology of accounting for bonuses for achieving the volume of purchases from both the seller and the buyer is revealed. The possibility of a dual understanding of the same laws from the point of view of benefits for the taxpayer and underfunding of the state budget is considered on the example of a court case on partially invalidating a decision of a tax authority. Effective measures to prevent VAT evasion have also been identified.

### **Введение**

Экономическая безопасность государства складывается из финансовой успешности отечественного бизнеса. Оценка результатов финансовой деятельности организаций проводится по открытым источникам, которые отражают ключевые показатели деловой активности субъекта рыночной экономики. В Российской Федерации Приказом Минфина определен состав отчетности организаций, в которой отражена финансовая информация о результатах хозяйствования.

В условиях свободной международной торговли отчетность должна быть понятна и потенциальным иностранным инвесторам. В этом случае финансовая информация для внешних пользователей аккумулируется и обобщается по международным правилам. Детальный анализ представленных отчетов является основным инструментом оценки и отслеживания финансовой устойчивости и вероятности банкротства участника рыночных отношений. Искажение показателей в финансовых отчетах может привести к не-

верной оценки позиции компании на рынке и, соответственно, к рискам инвестора.

**Целью исследования** является выявление актуальных способов фальсификации финансовой отчетности с целью уклонения от уплаты НДС.

#### **Материалы и методы исследования**

Бухгалтерская финансовая отчетность в современных условиях хозяйствования на условиях рыночной экономики является важным документом, который отражает не только возможности и риски фактических инвесторов, но и потенциальных.

В соответствии с ФЗ №402 «О бухгалтерском учете» определена концепция регулирования учетных операций, в соответствии с которой определены два субъекта регулирования: органы государственного регулирования и субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета. Таким образом, Закон определяет направления развития бухгалтерского учета по принципам международных стандартов финансовой отчетности. Международный стандарт определен как обычай в международном деловом обороте. Данное определение отражает основного потребителя финансовой отчетности – участники делового оборота. Состав отчетности финансовых показателей в российской практике и международной практически не отличается. Основными отчетами являются: бухгалтерский баланс (в соответствии с МСФО отчет о финансовом положении); отчет о финансовых результатах (в соответствии с МСФО отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период). Остальные формы являются приложением, которое раскрывают показатели основных отчетов: отчет об изменениях капитала (в соответствии с МСФО отчет об изменениях в собственном капитале за период), отчет о движении денежных средств (в соответствии с МСФО отчет о движении денежных средств за период), иные приложения

Принципы составления финансовой отчетности определены в Приказе Минфина, которые уже не первое десятилетие совершенствуются и приближаются к международным правилам. В соответствии с общепризнанными правилами бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее фи-

нансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету [2].

Мошеннические действия сопровождают человеческое общество в течении всей истории его развития. Современное общество не является исключением. Мошеннические действия, как правило, связаны с финансовыми операциями. В этом случае, финансовая отчетность может служить определенной возможностью для незаконных действий. Финансовая отчетность тесно связана с налоговой отчетностью. Поэтому намерения по уклонению от налогов напрямую фальсифицирует финансовые отчеты.

В результате мошеннических действий, финансовая отчетность организации может быть значительно искажена. Такое искажение финансовой отчетности, то есть неправильное отображение и представление данных бухгалтерского учета из-за нарушения установленных правил его ведения, может быть классифицировано как преднамеренное или непреднамеренное. Уровень достоверности финансовой отчетности определяет независимые эксперты – аудиторы. Аудиторская деятельность в России осуществляется по международным стандартам аудита (МСА). Проверая финансовую отчетность, аудиторы находятся в определенном риске недостоверного выражения мнения. Поэтому дополнительно к общепринятым стандартам разрабатываются внутренние правила аудиторской компании, в которых должны быть предусмотрены все инструменты и методы определения фальсификации финансовой отчетности, вне зависимости от того какое было искажение: преднамеренным или непреднамеренным. Вид искажения зависит исключительно от воли бизнеса: быть преступником или нет. А вот результат искажения будет одинаков: введение в заблуждения потребителя финансовых отчетов.

Непреднамеренное искажение может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом преднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического

субъекта. Они совершаются в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности [9].

Если анализировать причины преднамеренного искажения отчетности можно выделить основные: уклонение от налогов и завышение финансовых показателей с целью привлечения инвестиций. Результаты фальсификации по указанным намерениями, как правило, между собой находят в обратной зависимости. Если уменьшаем налог на прибыль, уменьшается налоговая база по налоговому учету, а по финансовому учету снижается финансовый результат. Хотя эта связь может быть не пропорциональна. При формировании отчетности для учредителей об эффективном использовании активов, одна из популярных целей фальсификации, это скрытие хищения имущества и соответствие аналитическим прогнозам. Последнюю цель можно рассматривать как инструмент сокрытия неквалифицированно-го менеджмента организации.

По результатам 2022 года в России имеют право на осуществление аудиторской деятельности 2,7 тысяч аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Из них 2,4 тысяч аудиторские организации. Количество клиентов, бухгалтерская отчетность которых проаудирована в 2022 году составляет 68 811.

Уклонение от уплаты налогов следует оценивать, как общественно-опасное деяние, так как возникает материальный ущерб бюджету и экономической безопасности РФ. В контексте России акцент в налоговой политике сделан на налогообложение ресурсодобычи, а также на налоги на потребление.

Удельный вес платежей за пользование недрами и природными ресурсами в общем объеме поступлений консолидированного бюджета РФ – 11% или 6,8 млрд рублей.

Наибольшая доля в структуре поступлений в консолидированный бюджет РФ – 31% обеспечена налогом на добавленную стоимость, сумма которого составила 19,3 млрд рублей за 2022 год. Структура налоговых сборов в 2023 г. в консолидированный бюджет РФ: НДС 27,3%, налог на прибыль 21,9%, внутренний НДС 19,9%, НДФЛ 18,1%, налоги на имущество 4,7%, НДС 3,6%. Существенные поступления в бюджет по НДС объясняются широким кругом плательщиков, высоким уровнем этого налога (20%) и его низкой чувствительностью к изменениям экономической конъюнктуры

[8]. Несмотря на высокую ставку (20%) есть значительные льготы. Например, освобождаются от налога, если небольшая выручка от реализации неподакцизных товаров, работ и услуг (не более 2 млн рублей за три месяца), услуги общественного питания с годовым доходом не больше 2 млрд. рублей и с выплатами работникам не меньше региональной среднемесячной зарплаты по отрасли. Так же освобождаются от уплаты НДС организации и ИП на специальных налоговых режимах. Поэтому средняя налоговая нагрузка по НДС существенно ниже. Средняя налоговая нагрузка по всем отраслям в 2023 году составила 10,7%. Для упрощенной системы налогообложения с 2025 года льготы по НДС сокращаются: лимит выручки снизился до 60 млн рублей с 265,8 млн рублей в 2024 году.

Существенность НДС для бюджета требует постоянного мониторинга правильности исчисления налоговых обязательств. На сегодняшний день, Федеральная налоговая служба с применением цифровых технологий отслеживает всех участников по возникающим объектам налогообложения на добавленную стоимость. Вопросы по контролю за уплатой налогов не являются вопросами исключительно современной экономики. Налогообложение затрагивает доходы бизнеса, который может быть неустойчив перед соблазном увеличения своего благополучия через мошеннические действия. Поэтому проанализируем актуальные инструменты фальсификации финансовых отчетов с целью незаконного снижения налогов.

Одним из наиболее известных и действенных способов повышения объема продаж является вознаграждение продавцом своих покупателей через мотивационные бонусы. По достижении заранее оговоренных условий контракта или по другим основаниям продавец может поощрить покупателя, предлагая ему скидки, бонусы, призы или подарки. Важно отметить, что условия предоставления поощрения должны быть указаны непосредственно в контракте или в отдельном соглашении, входящем в его состав (в соответствии с п. 2 ст. 424 ГК РФ). Вид и размер вознаграждения определяются поставщиком и согласовываются с покупателем (согласно п. 2 ст. 1 и п. 4 ст. 421 ГК РФ).

Отношения между поставщиком и покупателем, включающие выплаты поощрительного характера, представляют собой распространенное явление. Особенно это касается

бонусов, которые продавец выплачивает покупателю за выполнение условий договора, включая достижение определенного объема закупок и последующих продаж товаров. Стоит заметить, что в соответствии с налоговыми правилами НДС не включается в базу для расчета налога у покупателя в случае выплаты бонусов. Однако, если премии или бонусы выплачиваются покупателю за предоставляемые им услуги в рамках договора поставки или связанного с ним соглашения, то такие выплаты облагаются НДС у покупателя в соответствии с общими правилами.

Важно рассмотреть методологию учета себестоимости переданных товаров/выплаченных денежных средств в качестве бонуса у покупателя и у поставщика. В первую очередь отметим, что операция признается в том отчетном периоде, в котором произошла фактическая передача товаров. В соответствии с 18 ПБУ 10/99 организации, предоставляющие бонусы, имеют право отражать данную операцию в качестве:

- расходов по обычным видам деятельности – «Расходы на продажу»;
- прочих расходов – «Прочие расходы» [3].

Вариант учета расходов на бонусы для покупателей следует закрепить в учетной политике организации.

Организации, получающие безвозмездно товары/денежные средства на основании извещения, акта, соглашения с поставщиком, отражают премии в составе прочих доходов.

Рассмотрим определение ВС РФ по делу N А29-14874/2019 о пересмотре в кассационном порядке судебных актов по делу о признании частично недействительным решения налогового органа. В данном документе наиболее ярко отражена возможность двойственного понимания одних и тех же законов с точки зрения выгоды для налогоплательщика и недофинансирования государственного бюджета.

В рамках дилерских соглашений между ООО «Ниссан Мэнюфэчуринг» (продавец) и ООО «Динамика Сыктывкар» (покупатель) заключены договор поставки автомобилей «Nissan», а также договор поставки автомобилей «Datsun».

В силу условий договора, в рамках выполнения дилером обязательств по договору ООО «Ниссан Мэнюфэчуринг» имеет право выплачивать дилеру премии за выполнение определенных условий.

Размер вознаграждения, выплачиваемого дилеру за соблюдение условий договора

поставки, непосредственно зависел от объема скидок, предоставленных конечному покупателю при покупке новых транспортных средств за отчетный период, и рассчитывался на основе конкретной единицы товара. Таким образом, премия прямо связана со скидкой, предоставленной конечному покупателю при покупке нового автомобиля. Указанные вознаграждения начислялись компании за продажу конечному покупателю автомобилей по сниженным ценам с привязкой к конкретному автомобилю, указанному в приложении к акту начисления премий через идентификационный номер автомобиля (VIN), и представляют собой частичную компенсацию убытков (потерянного дохода) дилера.

Суммы полученных премий Общество учитывало в составе прочих доходов. В налоговом учете суммы полученных вознаграждений Общество относило к внереализационным доходам, налог на добавленную стоимость с них не исчислялся.

При покупке автомобилей у ООО «Ниссан Мэнюфэчуринг» ООО «Динамика Сыктывкар» осуществляло оплату и включало указанные суммы НДС в составе вычетов, предъявленных поставщиком на основании выписанных счетов-фактур и товарных накладных в соответствии с установленной практикой.

Важно заметить, что стоимость, по которой Общество приобретало автомобили, как правило, превышала их цену продажи конечному покупателю. Следовательно, источником возмещения НДС из бюджета являлась оплата налога в бюджете со стороны поставщика автомобилей, ООО «Ниссан Мэнюфэчуринг», за счет сумм, уплаченных ООО «Динамика Сыктывкар» продавцу на основании предъявленных счетов-фактур при продаже автомобилей Обществу.

#### **Результаты исследования и их обсуждение**

С учетом изложенного, налоговая пришла к обоснованному выводу, что указанные премии по своей правовой природе являются суммами, полученными за реализованные товары, представляют собой компенсацию неполученной Обществом выручки, и связаны с оплатой реализованных конечным покупателям транспортных средств по заниженной цене, в связи с чем признала неправомерным отнесение налогоплательщиком премий в состав внереализационных доходов.

Фактически, указанные выплаты произведены в счет покрытия убытков дилера от реализации по сниженным ценам (с учетом скидок) новых автомобилей, поставленных ООО «Ниссан Мэнзүфэхчуринг».

Исходя из вышеизложенного, выводы инспекции являются обоснованными. То есть выплаченные Обществу премии действительно связаны с оплатой реализованных товаров и являются по своей сути доходами от реализации, которые должны быть включены в налоговую базу по НДС при их фактическом получении.

Для того, чтобы выявить уклонение от уплаты НДС в такой ситуации необходимо:

- 1) Проанализировать договор между покупателем и продавцом (должен быть пункт или дополнительное соглашение, в котором отражено, при выполнении каких условий поставщик выплачивает покупателю премии);
- 2) В регистрах бухучета выплата бонусов не должна быть отражена как услуга;
- 3) Стоимость реализации должна быть не ниже себестоимости.

### Заключение

Показатели финансовой отчетности являются ориентиром для привлечения инвестиций. В рыночной экономике свободные денежные средства перетекают из низкорентабельной сферы в отрасли с более успешными показателями. И наоборот, если в отчетности занижены показатели, характеризующие финансовую надежность, ком-

пания может быть лишена необходимого финансирования.

Уплата налогов является обязательным условием деятельности бизнеса. И только в этом случае, бизнес участвует в создании безрисковой и надежной экономической системы страны. НДС является одним из основных налогов, отвечающим за экономическую безопасность нашего государства.

Практика премий и бонусов в современной коммерции очень популярна. Проведенный анализ по уклонению доходов от продаж (доходов от реализации) через применение этого популярного инструмента показал, что в результате искажается финансовая отчетность, в рамках показателя валовой прибыли и прибыли от продаж) и налогооблагаемая база по НДС и, соответственно, суммы НДС в бюджет уменьшаются. В отчете о финансовых результатах премии и бонусы отражаются как прочие доходы, и искажается выручка. На сегодняшний день, правовая основа составления бухгалтерской отчетности достаточно отрегулирована и все более стремится к международным стандартам. Методы и инструменты по снижению налоговой нагрузки неизбежно отражаются на финансовой отчетности организации. Актуальные проблемы по уклонению от НДС требуют уточнений в Налоговом кодексе, либо наработка опыта судебных разбирательств ФНС с налогоплательщиками. А вот результат искажения финансовой отчетности должен отражаться в аудиторском заключении.

### Библиографический список

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 24.07.2023) / Собрание законодательства РФ. 05.12.1994.
2. Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99» (с изменениями и дополнениями).
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790).
4. Письмо Минфина России от 22.01.2020 № 03-07-11/3355.
5. Постановление Арбитражного суда апелляционной инстанции г. Киров по делу № А29-14874/2019 от 17 июля 2020 года.
6. Мусаева Х.М. Финансовая отчетность как основной источник информации о деятельности компании // Деловой вестник предпринимателя. 2022. № 1 (7). С. 175-178.
7. Маничкина М.В., Хорольская Т.Е., Саратова Ю.К. Назначение и функции финансовой отчетности экономического субъекта // Естественно-гуманитарные исследования. 2020. № 3 (29). С. 456-460.
8. Официальный сайт ФНС России. Налоговая аналитика. [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения: 15.05.2024).
9. Действия аудитора при выявлении ошибок и недобросовестности. [Электронный ресурс]. URL: [infopedia.su](http://infopedia.su) (дата обращения: 15.05.2024).