

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-4-6-22

УДК 336.14(045)

JEL E62, H26, M41

Влияние рисков мошенничества и неопределенностей на хозяйственную деятельность в условиях санкционных ограничений

В.В. Земсков

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

В настоящем исследовании рассмотрены важнейшие проблемы, связанные с рисками мошенничества и неопределенностями в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности. Злоумышленники, совершая обманные действия, завышают активы или списывают в расходы похищенные денежные средства, в результате чего потенциальные инвесторы, поставщики, клиенты могут принять неправильные финансовые решения в отношении предполагаемого контрагента. Автором статьи проанализированы существующие в налоговых правоотношениях неопределенности, и то, как они отвлекают ресурсы хозяйствующих субъектов (финансовые, людские, технологические) на урегулирование этих проблем путем судебных разбирательств. **Целью** исследования является анализ и оценка как рисков мошенничества с оценочными обязательствами и справедливой стоимостью в финансовой отчетности, так и неопределенностей, оказывающих влияние на хозяйственную деятельность в условиях ограниченных финансовых ресурсов. Риски мошенничества и неопределенности выступают ключевыми факторами предикативных преступлений. В статье приводится авторская трактовка понятия «неопределенность» как неспособность субъекта управления принимать правильные финансовые решения из-за незнания актуальных нормативно-правовых документов по различным вопросам налоговых правоотношений или неполной информации, необходимой для эффективной деятельности. В исследовании использовались такие общенаучные методы, как сравнительный и логический анализы, статистический анализ, контент-анализ. Автором исследования сделан вывод, что при выявлении существующих неопределенностей в налоговых правоотношениях, когда некоторые из них законодательно не урегулированы, следует применять принцип презумпции невиновности хозяйствующего субъекта, который в условиях действия санкционных ограничений является единственно правильным решением, напрямую влияющим на финансовое благополучие последнего, а следовательно, и на уровень обороноспособности страны. Результаты исследования могут использоваться в практической деятельности работниками финансовых, бухгалтерских служб, а также работниками контрольно-надзорных органов при оценке налоговых рисков.

Ключевые слова: риски мошенничества; оценочные обязательства; справедливая стоимость; неопределенность; предикативные преступления; отмывание доходов; внутренний контроль

Для цитирования: Земсков В.В. Влияние рисков мошенничества и неопределенностей на хозяйственную деятельность в условиях санкционных ограничений. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(4):6-22. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-4-6-22

ORIGINAL PAPER

The Impact of Fraud Risks and Uncertainties on Business Activities under Sanctions Restrictions

V.V. Zemskov

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

This study examines and addresses the most important and critical problems associated with fraud risks and uncertainties in accounting (financial) and tax reporting. Attackers, committing deceptive and fraudulent actions, overestimate assets or write off stolen funds as expenses, as a result of which potential investors, suppliers, and customers may make incorrect

© Земсков В.В., 2024

financial decisions regarding the alleged counterparty. The author of the article analyzes the uncertainties existing in tax legal relations, and how they divert the resources of business entities (financial, human, technological) to resolve these problems through litigation. The **purpose** of the study is to analyze and assess both the risks of fraudulent misstatements with estimated liabilities and fair values in financial statements, as well as uncertainties affecting business activities and operations in the conditions of limited financial resources. The risks of fraud and uncertainty act as the key factors in predictive crimes and offences. The article presents the author's interpretation of the concept of "uncertainty" as the inability of a management entity to make the right financial decisions due to ignorance of relevant regulatory legal documents on various issues of tax relations or incomplete information necessary for effective activity. The study used such general scientific methods as comparative and logical analyses, statistical analysis, and content analysis. The author of the study concluded that when identifying existing uncertainties in tax legal relations, when some of them are not legally regulated, the principle of presumption of innocence of an economic entity should be applied, which, under the conditions of sanctions restrictions, is the only correct decision that directly affects the financial well-being of the latter, and, consequently, the level of the country's defense capability. The results of the study can be used in practice by employees of financial, accounting services, as well as the employees of regulatory and supervisory authorities in assessing tax risks.

Keywords: fraud risks; estimated liabilities; fair value; uncertainty; predictive crimes and offences; money laundering; internal control

For citation: Zemskov V.V. The impact of fraud risks and uncertainties on business activities under sanctions restrictions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(4):6-22. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-4-6-22

ВВЕДЕНИЕ

Злоупотребления, связанные с данными финансовой и налоговой отчетности, как со стороны недобросовестного топ-менеджмента, так и рядового персонала хозяйствующего субъекта ставят перед контрольно-надзорными органами и внутренним контролем и аудитом серьезные задачи по минимизации рисков. Основой такой работы должна стать оценка достоверности определения оценочных резервов и обязательств (базирующаяся на профессиональном суждении сотрудников органов внутреннего контроля и аудита), так как нормативно-правовые документы в области финансового учета предоставляют специалистам в этой области широкое поле деятельности. Как известно, упомянутое выше профессиональное суждение опирается на знания, полученные на практике, а также на уровень профессиональной переподготовки квалифицированного работника с целью приобретения практических навыков оценки достоверности определения оценочных резервов и обязательств.

Результаты мошенничества с данными финансовой и налоговой отчетности имеют признаки хищения, присвоения или растраты и поэтому являются предикативными преступлениями по отношению к отмыванию доходов. В контексте данного исследования под термином «предикативные преступления» понимаются совершение противоправных действий по извлечению незаконной выгоды, впоследствии «отмытой» через различные финансовые инструменты.

С принятием последних федеральных профессиональных стандартов у специалистов по бухгалтерскому учету возникли новые обязанности по определению справедливой стоимости и обязательств хозяйствующего субъекта. В качестве примера можно рассмотреть стандарты ФСБУ «Запасы»¹ и ФСБУ «Капитальные вложения»², которые рекомендуют определять фактическую себестоимость приобретенных запасов при оплате неденежными средствами как справедливую стоимость, но при этом (в целях выяснения справедливой стоимости запасов) содержат отсылку к МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»³. Но в то же время в российские стандарты включены особые условия относительно невозможности определения справедливой стоимости для отдельных фактов хозяйственной жизни, если:

- за справедливую принимается балансовая стоимость передаваемого имущества;

¹ Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»». URL: <https://base.garant.ru/73798403/> (дата обращения: 07.02.2024).

² Приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н (ред. от 30.05.2022) «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/ (дата обращения: 07.02.2024).

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 11.07.2016). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/ (дата обращения 07.02.2024).

• безвозмездно полученные запасы также оцениваются по справедливой стоимости.

Далее в качестве методологической основы при рассмотрении понятия «справедливая стоимость» будем использовать стандарт МСФО (IFRS) 13, трактующий этот термин как «цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки».

Справедливая стоимость может определяться по отдельным объектам учета, активам и обязательствам.

На основе трактовки МСФО (IFRS) 13 сформулируем ее основные характеристики:

- ожидаемая цена от продажи актива;
- ожидаемый расход по уплате при передаче обязательств;
- активы и обязательства являются обычными сделками. Критерии обычных сделок были нами рассмотрены в работе [1].

Кроме того, если из величины ожидаемой продажи актива вычесть ожидаемый расход, то получим чистую цену продажи.

Как видно из основных характеристик справедливой стоимости, понятия «ожидаемая цена» и «ожидаемый расход» предполагают вариативность их определения, а, следовательно, при формировании финансовой и налоговой отчетности возникнуть могут риски мошенничества.

Всем известно выражение О. Холмса: «Мне нравится платить налоги. Ими я покупаю цивилизацию», — определяющее современную роль налогов в общественной жизни: они являются фундаментом экономики, обеспечивают взаимосвязь между отраслями, финансами, правом, экологией и культурой в целом. Поэтому любое государство всегда контролирует как полноту и своевременное поступление налоговых платежей в бюджет, так и их эффективное перераспределение между отраслями экономики с целью эффективного функционирования последних по получению добавленной стоимости, а также собственной социальной выгоды.

Под добавленной стоимостью в контексте данного исследования понимается получение синергетического эффекта во всех секторах экономики (включая домохозяйства) от эффективной эксплуатации финансовых ресурсов государства (что подразумевает отсутствие таких фактов, как нецелевое использование бюджетных средств, уклонение от уплаты налогов, образование фирм-однодневок в целях отмывания незаконных доходов и т.д.).

Государство, как регулятор налоговых правоотношений, обязано формировать систему налогообложения с учетом прозрачности и объективности взимания налоговых платежей с объекта налогообложения на основе создания одинаковых экономических условий для всех хозяйствующих субъектов.

На отсутствие принципа правовой определенности в налоговых правоотношениях Конституционный Суд РФ (КС РФ) указывал в своих решениях не раз. Так, например, в Постановлении КС РФ от 13.03.2008 говорится: «*Неопределенность, не являющаяся неустранимой, следует преодолевать систематическим толкованием с учетом иерархического построения норм в правовой системе, которое предполагает, что толкование норм более низкого уровня должно осуществляться в соответствии с нормами более высокого уровня и с учетом общих целей принятия соответствующего закона*»⁴, что означает, что нормы налогового законодательства страны не являются правовыми основаниями для прямого действия.

Рассмотрим это на практике.

Пример 1. *Уставный капитал ГУП «Х» сформирован за счет перечисления собственником на праве хозяйственного ведения имущества, приобретенного за счет средств регионального бюджета. Собственником ГУП «Х» является региональная власть.*

ГУП «Х» при заполнении налоговой декларации отразило сумму начисленной амортизации по имуществу, полученному от собственника, в составе налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Теперь оценим эту процедуру с точки зрения применения норм налогового законодательства страны. Так, в п. 1 ст. 256 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) зафиксирован факт, что унитарное предприятие полученное от собственника имущество амортизирует на общих основаниях.

Приведем пример из реального кейса. Надзорный орган, руководствуясь пп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ, привлек к ответственности ГУП «ТЭК СПб» за неправомерное начисление амортизации унитарным

⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 № 5-п «По делу о проверке конституционности отдельных положений пп. 1 и 2 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_75642/

предприятием по имуществу, приобретенному за счет бюджета Санкт-Петербурга⁵.

В толковании КС РФ налицо неопределенность норм налогового законодательства, и в этом случае рекомендуется применять иерархический принцип нормы права, т.е. п. 1 ст. 256 НК РФ, который по иерархии выше, чем приведенный выше пп. 3 п. 2 ст. 256 (если не рассматривать нормы Конституции РФ).

Похожий спор между ГУП и налоговыми органами дошел даже до КС РФ который отметил в своем решении следующее: *«Признать подпункт 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащим Конституции Российской Федерации, поскольку, по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования, он предполагает необходимость исключения налогоплательщиком — государственным (муниципальным) унитарным предприятием из состава амортизируемого имущества — для целей начисления и уплаты налога на прибыль организации — объектов государственной (муниципальной) собственности, приобретенных (созданных) собственником в результате осуществления бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений и переданных ему в хозяйственное ведение (оперативное управление), на основе решений органов публичной власти, только при условии, что из таких решений явным и недвусмысленным образом следует, что бюджетные средства расходовались на конкретные объекты именно для целей пополнения имущества унитарного предприятия и только в той части стоимости имущества, в какой в его создании не были использованы средства самого унитарного предприятия»⁶.*

Таким образом, пп. 3 п. 2 ст. 256 содержит неопределенность. Как же в этом случае специалисту налогового учета ГУП «Х» заполнить налоговую декларацию, не нарушая нормы налогового законодательства?

В конечном итоге неопределенности порождают финансовые и налоговые риски и возможные взыскания со стороны контрольно-надзорных органов. В условиях санкционных ограничений со стороны

западных государств влияние неопределенностей на хозяйственную деятельность должно быть либо минимальным, либо вообще отсутствовать за счет доработки норм действующего налогового законодательства страны касательно поддержки экономических субъектов, поскольку их деятельность направлена прежде всего на решение задач по повышению финансовой устойчивости, социально-экономического развития, а следовательно, и на обороноспособность страны.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Несомненно, при определении как величины оценочных обязательств, так и справедливой стоимости, действия по формированию финансовой отчетности могут носить преступный характер и быть направлены на получение незаконной экономической выгоды в виде избежания уплаты причитающихся налоговых платежей. Эти процессы подразумевают мошенничество в отношении данных доходов и расходов, а именно придание финансовой отчетности ликвидного состояния, что, в конечном счете, является фальсификацией первичной информации и самой отчетности, а также причиной возникновения рисков в ходе оперативного учета и подготовки отчетности [2].

Прежде чем рассматривать проблемы определения величины оценочных обязательств и справедливой стоимости, необходимо сформулировать виды совершаемых мошеннических действий (см. рисунок).

Как видно из рисунка, вариативность определения величины оценочных обязательств создает условия для совершения мошенничества недобросовестными работниками и руководством с целью повышения финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта.

Злоумышленники, помимо искажения финансовой отчетности, также совершают мошеннические действия в отношении нефинансовой отчетности, в которой, согласно документам Банка России, отражаются сведения, напрямую влияющие на достижение целей стратегического развития; расшифровываются мероприятия по устойчивому развитию в области экономики, экологии и социальной ответственности. Недостоверная информация, присутствующая в нефинансовой отчетности, может оказывать влияние на решения контрагентов, инвесторов и других заинтересованных лиц,

⁵ Решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 от 14.12.2018 по результатам проверки ГУП «ТЭК СПб». URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/524712/>

⁶ Постановление КС РФ от 31.03.2022 № 13-П. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_413674/

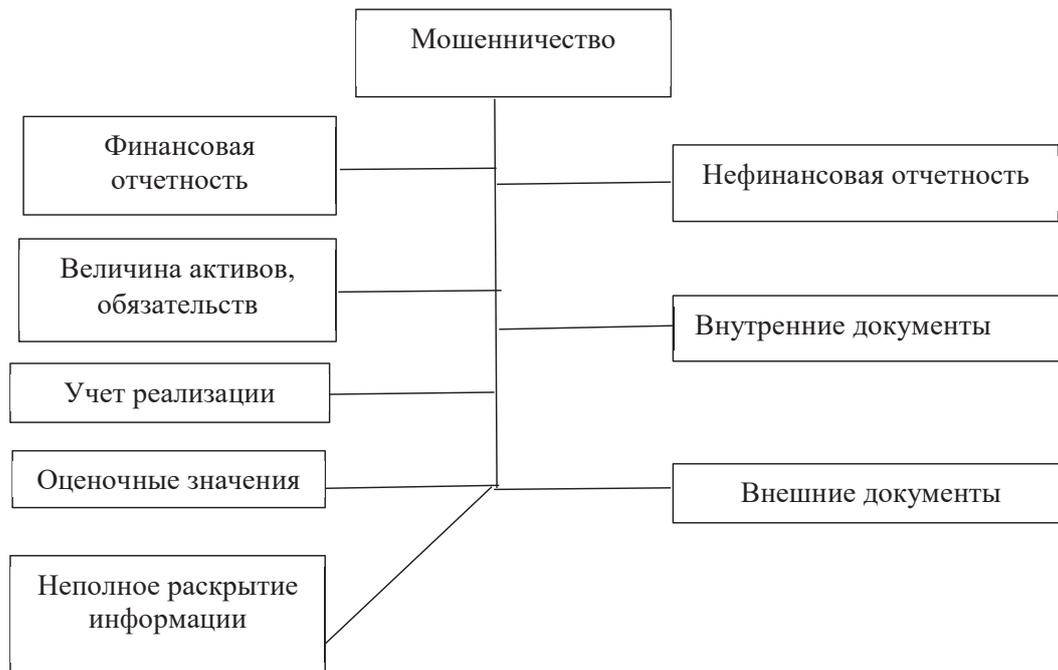


Рис. / Fig. Виды мошенничества / Types of fraud

Источник / Source: разработано автором на основании [3] / developed by the author based on [3].

а также наносить ущерб самому хозяйствующему субъекту в виде утраты деловой репутации, снижения стоимости акционерного капитала, потери клиентов и др.

Следует отметить, что существующая налоговая система России содержит пробелы, не отвечающие процессам противодействия минимизации современных вызовов и угроз. Это выражается в увеличении рисков отмыывания незаконных доходов за счет применения различных мошеннических схем при налогообложении.

В работе [4] названы основные причины, побуждающие заинтересованные стороны применять мошеннические схемы — среди них, в том числе, во-первых, наличие непрозрачной инфраструктуры системы налогообложения, которая не обеспечивает правовую определенность между хозяйствующими субъектами, (например, один из них не соблюдает требования налогового законодательства и применяет различные «серые» схемы для оптимизации налогообложения); во-вторых, проблемы формирования одинаковых экономических условий как для независимых, так и взаимосвязанных участников рынка; в третьих, организация государственного финансового и корпоративного контроля не отвечает современным вызовам и угрозам в части осуществления хозяй-

ственной деятельности в условиях мобилизационной экономики.

Поэтому перед государством, обществом и бизнесом остро стоит задача совершенствования налоговых правоотношений с целью минимизации неправомерного использования норм налогового законодательства для получения незаконных экономических выгод вопреки общественным интересам.

Анализ налоговых правоотношений показал наличие неурегулированных системных рисков в налогообложении, негативно влияющих на результаты деятельности хозяйствующих субъектов вследствие применения различных подходов к оценке одних и тех же спорных ситуаций. На решение проблем с неопределенностями в налоговых правоотношениях тратятся время и денежные ресурсы, которые могли бы быть направлены на успешное развитие законодательства.

Далее рассмотрим вариативность определения величины оценочных значений.

Оценочные обязательства

Используя данные, содержащиеся в финансовой и нефинансовой отчетности, потенциальные пользователи (инвесторы, контрагенты, стейкхолдеры) всегда могут принять решения, отвечающие их интересам, особенно по вопросам отражения оценочных значений.

Опираясь на нормы ПБУ 8/2010⁷, автор приводит трактовку понятия «оценочные обязательства», под которыми понимаются существующие обязательства хозяйствующего субъекта, вытекающие из условий хозяйственных договоров или внутренних локальных документов, по которым не определены конкретные даты сумм погашения. В приложении к ПБУ 8/2010 приводятся примеры оценочных обязательств, вытекающих из фактов хозяйственной жизни.

Но на практике часто возникают такие обстоятельства, которые предполагают вероятность появления оценочных обязательств, например:

- выдача хозяйствующим субъектом гарантийных обязательств на свою продукцию на основании ее жизненного цикла;
- заключение хозяйственных договоров, содержащих условия привлечения к ответственности за односторонний отказ от их исполнения;
- невыполнение условий планово-предупредительных ремонтов объектов основных средств, если эти работы предусмотрены нормативно-правовыми документами, и за их невыполнение предусмотрены штрафные санкции;
- невыплата причитающихся сумм ежегодных и дополнительных отпусков работникам хозяйствующего субъекта;
- невыплата вознаграждения за выслугу лет, предусмотренных внутренними локальными документами;
- незавершенные судебные споры с контрагентами, когда их результат не неизвестен;
- осуществление организацией демонтажа основных средств и последующего восстановления земельного участка по окончании срока полезного использования объекта;
- предусмотренные условиями хозяйственных договоров возмещения стоимости брака и уплаты штрафных санкций;
- реорганизация деятельности хозяйствующего субъекта, если за два месяца он письменно объявил о сокращении штатной численности сотрудников и др.

В прикладных научных исследованиях предлагается разделять понятия «оценочные обязательства» и «резервы» по направленности их использования [5].

⁷ Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)» (зарегистрировано в Минюсте России 03.02.2011 № 19691). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/

Рассмотрим методический инструментарий оценки рисков оценочных обязательств при формировании финансовой отчетности, который состоит из нескольких этапов:

- *первый этап* — сбор информации и анализ внутренних локальных документов (хозяйственные договора, трудовые договора, бюджет доходов и расходов, утвержденные планы развития и т.д.);
- *второй этап* — выявление и составление перечня оценочных обязательств, вытекающих из фактов хозяйственной жизни (табл. 1);
- *третий этап* — оценка влияния оценочных обязательств на финансовую отчетность (табл. 2, 3).

На *первом этапе* анализируются условия хозяйственных и трудовых договоров, положения учетной политики, планы развития с целью выявления оценочных обязательств.

На *втором* — выявляется и составляется перечень оценочных обязательств, вытекающих из фактов хозяйственной жизни. На этом этапе самым важным является выявление отклонений в определении оценочных обязательств и документальное подтверждение сумм [6].

На *третьем этапе* дается оценка влияния оценочных обязательств на финансовую отчетность с учетом утвержденного уровня существенности.

Пример 2. АО «Х» занимается производством мебели. На конец года (по сравнению с его началом) финансовое состояние стало ухудшаться. По поручению совета директоров начата проверка соблюдения требований нормативно-правовых актов относительно формирования величин оценочных резервов (резерв по сомнительным долгам) и оценочных обязательств (неиспользованные отпуска) на сумму 886 564 тыс. руб. и направленности их использования. На конец года дебиторская задолженность составила 23 450 тыс. руб.

Для начала выявляем виды оценочных обязательств и оценочных резервов, вытекающих из фактов хозяйственной жизни АО «Х» (табл. 1).

Важным элементом при анализе оценочных обязательств является документальное подтверждение следующего:

- в прошедшие отчетные периоды произошли факты хозяйственной жизни, исполнения которых не избежать;
- появление расходов означает уменьшение экономической выгоды.

Приведем пример возникновения фактов хозяйственной жизни. Допустим, в результате нарушения положений законодательства (бухгалтерского и на-

Таблица 1 / Table 1

**Виды оценочных обязательств, вытекающих из фактов хозяйственной жизни /
Types of valuation obligations arising from the facts of economic life**

Наименование счетов бухгалтерского учета / Name of the accounting accounts	Виды оценочных обязательств / Types of estimated liabilities	Документальное подтверждение / Documentary evidence
10 «Материалы» 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	Смета расчета резерва
41 «Товары»	Резервы по сомнительным долгам	Смета расчета резерва
43 «Готовая продукция»	Оценочное обязательство по гарантийному ремонту	Акт оценки
58 «Финансовые вложения»	Резервы под обесценение финансовых вложений»	Смета расчета резерва
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Оценочное обязательство по заведомо убыточным контрактам	Акт оценки
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Резервы по сомнительным долгам	Смета расчета резерва
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	Резерв на выплату годовой премии. Резерв на выплату отпусков	Смета расчета резерва
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Резерв на выплату годовой премии. Резерв на выплату отпусков	Смета расчета резерва
73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»	Резерв на выплату годовой премии. Резерв на выплату отпусков	Смета расчета резерва
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Оценочное обязательство по судебным делам	Акт оценки

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

логового) появились требования введения финансовых санкций со стороны контрольно-надзорных органов, что привело к возникновению оценочного обязательства [7].

После составления перечня оценочных обязательств необходимо провести аналитическую работу по измерению степени их влияния на финансовую отчетность (табл. 2).

Как следует из данных табл. 2, по итогам года: доля влияния оценочного резерва в валюте баланса составила 9,8%, в дебиторской задолженности — 33,2%, в нераспределенной прибыли — 21,8%. Таким образом, наиболее существенную роль играют две последние величины. Каждый хозяйствующий субъект в своей учетной политике определяет уровень существенности, который будет применяться для оценки влияния оценочного резерва на формирование финансовых результатов [8].

Проанализируем возникновение оценочного обязательства по затратам «неиспользованные отпуска».

Механизм измерения величины оценочного обязательства по оплате ежегодных отпусков работников представлен в табл. 3.

Поэтому правильность отражения в учете суммы оценочного обязательства по оплате отпусков работников подлежит тестированию на конец года при наступлении новых фактов хозяйственной жизни (связанных с этим обязательством), которыми являются увеличение количества неиспользованных дней отпуска; увольнение работника; предоставление ему отпуска.

Какими рисками чреваты недостоверность оценочных обязательств и мошеннические действия в отношении нефинансовой отчетности? Во-первых, операционными, влияющими на достоверность формирования стоимости активов

Таблица 2 / Table 2

**Измерение степени влияния оценочных обязательств на финансовую отчетность /
Measuring the impact of estimated liabilities on financial statements**

Наименование статей/ The name of the articles	Код строки / Line code	На конец года, тыс. руб. / At the end of the year, thousand roubles	На конец года с учетом регулирующих величин, тыс. руб. / At the end of the year, taking into account the regulatory values, thousand roubles	Отклонение, тыс. руб. / Deviation, thousand roubles	Доля регулирующих величин в валюте баланса, % / The share of regulatory values in the balance sheet currency, %	Доля регулирующих величин в дебиторской задолженности % / The share of regulatory values in accounts receivable, %	Доля регулирующих величин в нераспределенной прибыли баланса, % / The share of regulatory values in the retained earnings of the balance sheet, %
Баланс	1600	79 502	71 722	7 780	9,8	33,2	21,8
Основные средства	1150	30 131	30 131	–	–	–	–
Запасы	1210	18 997	18 997	–	–	–	–
Дебиторская задолженность	1230	23 450	15 670	7 780	9,8	33,2	21,8
Финансовые вложения	1240	5 579	5 579	–	–	–	–
Прочие оборотные активы	1260	1 345	1 345	–	–	–	–
Баланс	1700	79 502	71 722	7 780	9,8	33,2	21,8
Уставный капитал	1310	10 000	10 000	–	–	–	–
Нераспределенная прибыль	1370	35 670	27 890	7 780	9,8	33,2	21,8
Заемные средства	1510	15 460	15 460	–	–	–	–
Кредиторская задолженность	1520	18 372	18 372	–	–	–	–
Уровень существенности					от 1 до 10%	от 25 до 35%	от 10 до 25%

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

и обязательства, занижение объемов затрат, напрямую воздействующих на финансовые результаты (табл. 3). Во-вторых, репутационными рисками, отражающимися на стоимости капитала и потере клиентов. В-третьих, инвестиционными, от которых зависит устойчивое развитие хозяйствующего субъекта [9].

Оценка справедливой стоимости

С внедрением в практическую деятельность федеральных стандартов по бухгалтерскому учету и утверждением в финансовом учете нового понятия «справедливая стоимость», возникла объ-

ективная необходимость оценки активов и обязательств организации по этой стоимости.

Стандарт МСФО (IFRS) 13 при определении активов рекомендует использовать такие подходы, как рыночный, затратный и доходный.

Для понимания сущности первого следует обратиться к требованиям Федерального закона «Об оценочной деятельности в Российской Федерации», где приводится трактовка рыночной стоимости объекта, которая устанавливается в условиях открытого рынка; конкуренции; наличия полной информации об объекте; отсутствия негативного

Таблица 3 / Table 3

**Механизм измерения величины оценочного обязательства по оплате ежегодных отпусков работников/
The mechanism for measuring the value of the estimated obligation to pay for annual leave of employees**

Наименование показателей / Name of indicators	На конец года, тыс. руб. / At the end of the year, thousand roubles	По данным проверки, тыс. руб. / According to the verification data, thousand roubles	Отклонение, тыс. руб. / Deviation, thousand roubles
Оценочные обязательства	–	6540	+ 6540
Себестоимость продаж. Управленческие расходы. Коммерческие расходы	(886 564)	(893 104)	+ 6540
Прибыль (убыток) от продаж	23 450	22 800	– 6540

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

влияния внутренних и внешних факторов на формирование стоимости объекта.

Для измерения рыночной стоимости актива привлекаются эксперты-оценщики. В ходе работы они могут применять три метода: метод сравнительных продаж; метод затрат; доходный метод.

Опираясь на методологические основы, описанные выше, приведем сравнительную характеристику рыночной и справедливой стоимостей для хозяйствующих субъектов, не относящихся к государственному сектору (табл. 4), поскольку для него установлены особенности измерения справедливой стоимости активов.

На условном примере рассмотрим алгоритм проведения тестовых процедур на предмет пересмотра ранее определенной справедливой стоимости активов.

Пример 3. АО «Х» занимается производством нестандартного оборудования. На 01.03.2023 материально-ответственное лицо написало заявление на увольнение по собственному желанию. Приказом АО «Х» назначена инвентаризация материальных ценностей, находящихся в подотчете у данного лица, в результате чего обнаружены излишки в количестве 2-х контейнеров для накопления твердых коммунальных отходов из черных металлов (код 330.25.29.11.911). Итоги инвентаризации отражены в учете 10.03.2023 по справедливой стоимости в сумме 230 тыс. руб. (2 контейнера). Документальное подтверждение справедливой стоимости 2-х контейнеров осуществлено на основании акта комиссии по приемке и выбытию активов.

30.06.2023 при проведении контрольных процедур специалисты внутреннего контроля направили запрос в органы государственной статистики о предоставлении информации о ценах на такие

контейнеры, и подтвержденная цена каждого составила 200 тыс. руб.

Таким образом, возникло новое обстоятельство, поясняющее определение первоначальной справедливой стоимости выявленных излишков основных средств.

Что необходимо предпринять в данном случае?

Ответ содержится в нормативных документах по бухгалтерскому учету. Так, согласно ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», «ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка»⁸.

Следовательно, на 30.06.2023 необходимо провести дополнительную проводку на сумму 170 000 руб. (400 000 – 230 000):

- Д 08 «Вложения во внеоборотные активы», К 91 «Прочие доходы и расходы»;
- Д 01 «Основные средства», К 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Основным инструментом препятствования мошенническим действиям в финансовой отчетности является документальное подтверждение рыночной и справедливой стоимостей активов хозяйствующего субъекта [10]. Его сущность заключается в изучении цен, находящихся в открытом доступе и полученных следующими основными способами:

- в письменном виде от производителей. Но при этом необходимо помнить про основные признаки аналогичных товаров, каковыми являются

⁸ Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010). URL: <https://base.garant.ru/12177751/>

Таблица 4 / Table 4

Сравнительная характеристика рыночной стоимости и справедливой стоимости / Comparative characteristics of market value and fair value

Характеристика рыночной стоимости / Characteristics of the market value	Характеристика справедливой стоимости/ Characteristics of fair value
1. Рыночная стоимость объекта определяется для открытого рынка (если нет открытого рынка – возникают трудности в определении рыночной стоимости)	1. Справедливая стоимость определяется для конкретного хозяйствующего субъекта исходя из ожидаемых доходов
2. Рыночная стоимость определяется профессиональным оценщиком	2. Справедливая стоимость определяется комиссией по приемке и выбытию активов, членами которой могут быть финансовые специалисты хозяйствующего субъекта
3. Профессиональный оценщик должен состоять членом саморегулируемой организации (СРО)	3. Члены комиссии по приемке и выбытию активов хозяйствующего субъекта не обязаны иметь членство СРО
4. Рыночная цена, определенная оценщиком, не подлежит изменению в учете	4. При выявлении новых обстоятельств, ранее повлиявших на определение справедливой стоимости, последняя может быть пересмотрена на основании требований ПБУ 22/2010а
5. Цена, содержащая различные льготы и скидки, не является рыночной	5. Справедливая стоимость актива или обязательства может быть больше или меньше рыночной вследствие субъективизма со стороны бухгалтера или комиссии по приемке и выбытию активов, что влечет за собой риски как завышения, так и занижения справедливой стоимости
6. Рыночная стоимость подтверждается документально	6. Справедливая стоимость подтверждается документально

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Примечание / Note: а – Приказ Минфина РФ от 28.06.2010 № 63н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)». URL: <https://base.garant.ru/12177751/> Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 28.06.2010 No. 63n "On approval of the Regulation on accounting "Correction of errors in accounting and reporting" (PBU 22/2010)". URL: <https://base.garant.ru/12177751/>

одинаковые физические характеристики (качество, функциональное назначение; страна происхождения и производитель; используемый товарный знак);

- от органов государственной статистики;
- из средств массовой информации;
- из информационно-ценовых агентств.

Кроме того, по результатам своей работы эксперт-оценщик оформляет акт оценки имущества, а комиссия по приемке и выбытию активов – акт приема-передачи (каждый хозяйствующий субъект в качестве приложения к учетной политике разрабатывает и утверждает форму этого акта).

Как видно из табл. 4, в определении справедливой стоимости актива и обязательств большое значение имеет документальное подтверждение процессов оценки в целях минимизации субъективизма со стороны членов комиссии по приемке и выбытию активов, которые обязаны учитывать принцип осмотрительности, предусматривающий

приоритетное признание в бухгалтерском учете расходов и обязательств над признанием возможных доходов и активов.

Как итог, руководство хозяйствующего субъекта обязано разрабатывать локальные нормативно-правовые документы, регулирующие порядок назначения и освобождения членов комиссии по приемке и выбытию активов; при этом за основу должны быть положены такие их качества, как профессионализм, уровень квалификации, стаж работы по профессии и др.

Применение затратного подхода в определении справедливой стоимости. Стандарт МСФО (IFRS) 13 рекомендует определять справедливую стоимость актива как текущую стоимость замещения оцениваемого актива. Сущность данного подхода заключается в том, что каждая организация самостоятельно определяет сумму затрат, необходимых на приобретение замещаемого актива с учетом износа и функциональных характеристик.

Пример 4. ООО «А» на отчетную дату определяет справедливую стоимость ткацкого станка MST-910 («Высокоскоростной пневматический ткацкий станок»). Его балансовая стоимость составляет 17 млн руб., остаточная — 5 млн руб.

Стоимость аналогичного замещающего отечественного станка на рынке равна 15 млн руб. При этом физический, функциональный и экономический износ оцениваемого станка составил 4 млн руб.

Справедливая стоимость ткацкого станка составит

$$15 \text{ млн руб.} - 4 \text{ млн руб.} = 11 \text{ млн руб.} \quad (1)$$

Как следует из условного примера 3, при затратном методе определения справедливой стоимости актива сфера мошеннических действий минимальна, поскольку основой расчета являются учетные данные, отраженные в регистрах бухгалтерского учета [11].

Налоговый учет оценочных обязательств и справедливой стоимости

Анализируя статью 54.1 НК РФ, можно сформулировать вывод о том, что под предикативные преступления подпадают случаи искажения налогооблагаемой базы путем совершения мошеннических действий с целью избежания или минимизации налоговых платежей по совершаемым сделкам. Поэтому очень важно анализировать достоверность процессов определения оценочных обязательств и справедливой стоимости.

Как известно, налоговый кодекс не содержит требования отражения оценочных обязательств в налоговом учете за исключением формирования резерва по оплате ежегодных отпусков и выплаты вознаграждений за выслугу лет. При этом на основании п. 3 ст. 324.1 НК РФ по состоянию на конец года хозяйствующий субъект обязан провести инвентаризацию данных резервов.

Если окажется, что сумма сформированного резерва больше, чем израсходованного, его неиспользованный остаток может быть отражен в составе налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в отчетном периоде или перенесен на следующий год.

Если сумма сформированного резерва меньше фактических расходов на оплату труда, то разница отражается в составе расходов на оплату труда.

Какие здесь могут быть мошеннические действия?

Руководство хозяйствующего субъекта фиктивно трудоустраивает аффилированных лиц с целью получения личной незаконной выгоды (особенно часто такие мошеннические действия совершают

компании с государственным участием). Расходы на содержание этих лиц (на оплату труда и ежегодных отпусков, страховые взносы) ежегодно отражаются в бухгалтерском и налоговом учете. Таким образом, происходит уменьшение величины налога на прибыль, т.е. совершается налоговое мошенничество. Судебная практика последних лет однозначно подтверждает данные выводы автора.

Теперь рассмотрим влияние справедливой стоимости актива на причитающиеся налоговые платежи. Ее правильная оценка очень важна для хозяйствующего субъекта, поскольку ошибка может привести к завышению или занижению стоимости актива, а также к финансовым санкциям со стороны надзорного органа и, соответственно, возникновению оценочного обязательства.

Процесс завышения или занижения стоимости актива рассмотрен на условном примере 3 (произошло изменение справедливой стоимости контейнеров для накопления твердых коммунальных отходов из черных металлов [код 330.25.29.11.911]).

Как поступить в этом случае в налоговом учете?

Согласно п. 2 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость амортизируемого имущества изменяется лишь при осуществлении достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации. Значит, изменение справедливой стоимости вышеописанных контейнеров не повлияет на налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Однако возникнет разница между данными бухгалтерского и налогового учетов, которая регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02⁹.

Теперь рассмотрим изменение налогооблагаемой базы по налогу на имущество, который (в соответствии со статьей 375 НК РФ) определяется на основе кадастровой и среднегодовой стоимостей объекта.

Налоговое законодательство страны содержит ограниченный перечень объектов основных средств, подлежащих оценке по среднегодовой стоимости, в который входят:

⁹ Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02» (с изменениями и дополнениями). URL: <https://base.garant.ru/12129425/>

- здания основного и вспомогательного производства (производственные цеха, склады, мастерские и т.д.);

- сооружения;
- оборудование, являющееся неотъемлемой частью зданий.

С учетом вышесказанного, изменение справедливой стоимости контейнеров для накопления твердых коммунальных отходов из черных металлов (код 330.25.29.11.911) не повлияет на налогооблагаемую базу по налогу на имущество.

Далее рассмотрим условный пример формирования оценочного обязательства по налоговым спорам.

Пример 5. В налоговом периоде в отношении АО «Б» была проведена выездная налоговая проверка, по результатам которой на АО «Б» были наложены следующие штрафные санкции: по налогу на прибыль в сумме — 6000 тыс. руб.; по НДС — 12000 тыс. руб.; по налогу на имущество — 4000 тыс. руб.; транспортный налог — 1200 тыс. руб.

Также были начислены пени: по налогу на прибыль — в сумме 500 тыс. руб.; по НДС — 800 тыс. руб.; по налогу на имущество — 100 тыс. руб.; по транспортному налогу — 80 тыс. руб.

В учете необходимо отразить начисление оценочного обязательства по налоговым спорам:

Начисленные резервы на сумму штрафа и пеней составят:

1) по налогу на прибыль — Д 99 «Прибыли и убытки», К 96 «Резервы предстоящих резервов»: 506 000 тыс. руб. (6 000 тыс. руб. + 500 тыс. руб.); (2)

2) по налогу на добавленную стоимость — Д 99 «Прибыли и убытки», К 96 «Резервы предстоящих резервов»: 812 000 тыс. руб. (12 000 тыс. руб. + 800 тыс. руб.); (3)

3) по налогу на имущество — Д 26 «Общехозяйственные расходы», К 96 «Резервы предстоящих резервов»:

4 100 тыс. руб. (4 000 тыс. руб. + 100 тыс. руб.); (4)

4) по транспортному налогу — Д 26 «Общехозяйственные расходы», К 96 «Резервы предстоящих резервов»:

1 280 тыс. руб. (1 200 тыс. руб. + 80 тыс. руб.). (5)

Неопределенность п. 7 ст. 3 НК РФ

Согласно п. 7 ст. 3 НК РФ «все неустрашимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)».

Для начала надо ответить на вопрос, что понимается под терминами «сомнения», «противоречия» и «неясность» в рамках действующего налогового законодательства Российской Федерации. Ответ не содержится в налоговом законодательстве страны, поэтому можем обратиться к трактовкам норм отраслевого права и правоприменительной практике.

По мнению Н.М. Якубовой, в процессе сомнения любой человек старается познать истину, которая подтверждает или отвергает озвученные вопросы. При этом рекомендуется подвергать сомнению не только общеизвестные научные выводы, но и любые высказывания по тем или иным проблемам исследования [12].

Т.А. Рибо определяет сомнение как «состояние неустойчивого равновесия, в котором противоречивые представления сменяют друг друга, не приобретая господства в уме и не приходя к соглашению» [13].

В результате специалист налогового учета, заполняя налоговую декларацию, при наличии сомнения не в состоянии правильно оценить объект налогообложения, определить налогооблагаемую базу, подталкивая тем самым хозяйствующего субъекта на совершение ошибочных действий.

Т.А. Ашомко, рассматривая противоречия в нормативных правовых актах, отмечает «наличие двух и более правовых норм либо нормативно-правовых актов, которые по-разному регулируют одни и те же общественные отношения, в результате чего у их субъектов возникает неопределенность относительно понимания своих прав и обязанностей» [14]. Л.С. Раткин в своей работе выделяет «внутреннее и внешнее противоречия, влияющие на разработку нормативно-правовых документов» [15].

По утверждению А.В. Демина, «расхождение между смысловой и текстуальной составляющей какой-либо нормы налогового законодательства объективно затрудняет точную интерпретацию действительной воли законодателя, выраженной в данной норме» [5].

Опираясь на трактовку понятий «сомнения», «противоречия» и «неясность», можем установить общие признаки, характеризующие их целостность и в то же время делимость на составные части:

- отсутствие точной интерпретации действительной воли законодателя;
- неустойчивое состояние субъекта из-за нехватки полной информации;
- обуславливание принятия ошибочных решений;

- действие внутренних и внешних противоречий.

Какой вывод можно сделать, исходя из этих выявленных признаков? Во-первых, на практике следует применять принцип презумпции невиновности, если на законодательном уровне эти неопределенности не решены. Во-вторых, где гарантии, что судебные органы путем интерпретации неопределенностей в налоговых правоотношениях сами не нарушают действительную волю законодателя? В-третьих, нормы налогового законодательства отвечают принципам прямого действия, что исключает субъективизм как контрольно-надзорных органов, так и правоприменительной практики. В-четвертых, будет обеспечиваться соблюдение принципа правовой определенности налогообложения, что в условиях объявленной западными странами санкционной войны способствует повышению уровня консолидации государства, общества и бизнеса для достижения национальных целей развития.

Неопределенность п. 1 ст. 34.2 НК РФ

На основании п. 1 ст. 34.2 НК РФ Минфин России дает налоговым органам, налогоплательщикам письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Он же выступает официальным органом, дающим письменные разъяснения налоговым органам по проблемам налогообложения.

Однако согласно совместному письму ФНС России и Минфина России¹⁰ информационные письма Минфина России не являются нормативными правовыми актами, и рекомендуется со дня выхода новых постановлений, решений судебных органов по тем или иным вопросам налогообложения руководствоваться ими.

Как быть бедному хозяйствующему субъекту?

Ответ очевиден. Нормы налогового законодательства не доработаны до конца по широкому ряду причин — от незнания процессуальных норм до нехватки компетенций в реализации основных положений налогового законодательства Российской Федерации, т.е. его толкование в части налогов и сборов делегировано исполнительному органу власти. А последний, как известно, всегда на про-

тивоположной стороне баррикад при взаимодействии с организациями, и его основной задачей является принуждение к пополнению бюджетов разных уровней налоговыми платежами и санкционными отчислениями, используя механизм судебных решений [16].

Рассмотрим такую ситуацию. Хозяйствующий субъект в течение нескольких налоговых периодов определял объект налогообложения и начислял причитающиеся налоговые платежи согласно разъяснениям Минфина России. Потом вышло новое решение судебных органов, устанавливающее иной порядок реализации данной процедуры. Как должен поступить в этом случае налогоплательщик? Разумеется, возникает сумма недоимки по налоговым платежам, а также начисление штрафных санкций в размере 20% от нее и, конечно, пени величиной 1/300 от действующей ключевой ставки ЦБ РФ.

Куда прикажете отнести полученные от выполнения разъяснений Минфина России убытки — на само министерство или на судебные органы? Очевидно одно: существующие неопределенности в налоговых правоотношениях являются прямыми угрозами финансовому благополучию хозяйствующих субъектов.

Из вышесказанного вытекают следующие выводы:

1. Налицо неопределенность данной нормы налогового законодательства.

2. Организации, одна из которых соблюдает разъяснения Минфина России, а другая — игнорирует, оказываются в разных экономических условиях, что подрывает основной принцип конкуренции, утверждающий необходимость равенства условий хозяйствования, а также противоречит справедливой модели ведения бизнеса.

3. Снижается уровень консолидации государства, общества и бизнеса, что негативно влияет на эффективность государственной политики в области налогообложения.

Неопределенность пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ

На страницах научных журналов не раз поднималась проблема наличия неопределенности в формулировке данного пункта, в котором говорится, в частности, о том, что основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога, т.е. неопределенность касается фразы «основная цель совершения сделки».

Налоговое законодательство страны не содержит трактовки этого понятия. Но если руководствоваться требованиями налогового законодательства, то под

¹⁰ Письмо ФНС России от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097 «О направлении письма Минфина России» (вместе с Письмом Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 «О формировании единой правоприменительной практики». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_155600/

целью можно понимать достижение результата конкретной хозяйственной операции. Однако бизнес-процессам хозяйствующих субъектов присущи разнообразные цели, которые напрямую не приносят экономическую выгоду. К ним можно, например, отнести заключение сделок с крупными сетями по уплате вознаграждений за вхождение в них или с рекламными компаниями с целью продвижения новых видов продукции и др.

Таким образом, по мнению автора, при рассмотрении основной цели сделки необходимо учитывать целый комплекс таковых, направленных на получение экономического результата. Поэтому для того, чтобы исключить неопределенности по данной норме, целесообразно отразить необходимые критерии оценки сделок.

Неопределенность п. 49 ст. 270 НК РФ

Как известно, структуру налогового законодательства страны обобщенно можно представить в виде расширения доходов, расходов и расходов, не учитываемых при налогообложении прибыли.

Следует отметить, что неопределенность возникает, когда сравниваются между собой ст. 252 и 270 НК РФ. Первая раскрывает перечень расходов, отражаемых в составе налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, а вторая — расходы, не отражаемые при исчислении налога на прибыль (в частности, п. 49, где говорится об иных расходах, не принимаемых в налогообложении).

Для методологического пояснения данной неопределенности рассмотрим условный пример.

Пример 6. *Специалист налогового учета хозяйствующего субъекта при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль за отчетный период обнаружил суммы штрафных санкций, налагаемых государственными организациями и судебными органами за нарушение условий хозяйствования, и включил их во внереализационные расходы на основании пп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ.*

Но налоговые органы нашли основания не отражать признанные должником штрафы и пени в состав налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организации, используя п. 49 ст. 270 НК РФ¹¹.

Вследствие открытого характера перечня расходов, не принимаемых при исчислении налога на прибыль по ст. 270 НК РФ, у налоговых органов

появился судебный аргумент увеличения суммы обязательных платежей в бюджет.

Как итог, вся эта неопределенность негативно сказывается на экономике хозяйствующего субъекта.

Неопределенность п. 1 ст. 340 НК РФ

Здесь речь идет о наличии неопределенности при оценке стоимости добытых полезных ископаемых. Так, согласно данной статье, оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется хозяйствующим субъектом самостоятельно одним из следующих способов:

- 1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий;
- 2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых, которая уточняется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета.

Неопределенность данной нормы не будет рассмотрена в контексте данного исследования, поскольку она была проанализирована ранее [17]. Что касается неопределенности п. 1 ст. 340 НК РФ, то было выявлено, что налог на добычу полезных ископаемых является одним из бюджетобразующих, так как от его величины во многом зависит доходная часть федерального бюджета РФ [18].

Внутренний контроль

Большое значение в вопросах противодействия мошенничеству в финансовой и налоговой отчетности играет организация системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта, методологической основой которой служат следующие нормативно-правовые акты:

- ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»;
- Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»;
- Информация Минфина РФ № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- Налоговый кодекс РФ.

Знание требований ПБУ 22/2010 позволяет специалистам внутреннего контроля сформулировать свое профессиональное суждение в отношении ошибок и искажений данных в финансовой и нало-

¹¹ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.05.2016 № 07–2114/2016. URL: <https://www.v2b.ru/documents/postanovlenie-arbitrazhnogo-suda-severo-zapadnogo-okruga-ot-18-05-4/>

говой отчетности, а также мошеннических действий, совершаемых с целью извлечения незаконной выгоды за счет предикативных преступлений.

В этом документе содержится полный перечень классификационных признаков ошибок в финансовой отчетности, которые, в свою очередь, делятся на несущественные и существенные.

Современные нормативно-правовые документы в области бухгалтерского учета не дают трактовку понятия «искажение». Поэтому обратимся к Толковому словарю Ушакова, где под ним понимается изменение, искажающее что-либо, изменение, погрешность, вульгаризация, деформация¹².

Ст. 54.1 НК РФ содержит признаки искажений фактов хозяйственной жизни, которые ведут к неуплате налога.

Слово «мошенничество» происходит от старославянского «мошна», обозначающего кошелек, и, как следствие, мошенниками называли карманных воров. Российское законодательство мошенничество трактует, прежде всего, как хищение. Поэтому, когда злоумышленники совершают мошеннические действия в финансовой и налоговой отчетности, их поступки направлены на извлечение незаконной выгоды путем хищения денежных средств и налоговых преступлений.

Внутреннему контролю необходимо разработать и утвердить признаки обычных и необычных операций, а также поведенческого контроля за поступками персонала хозяйствующего субъекта, контрагентов, поставщиков и клиентов, которые будут являться инструментами противодействия мошенничеству в финансовой и налоговой отчетности для сотрудников подразделения внутреннего контроля, операционных работников и специалистов по финансовому мониторингу отмывания преступных доходов.

ВЫВОДЫ

Результаты исследования показали, что риски мошенничества с оценочными обязательствами и справедливой стоимостью в финансовой и налоговой отчетности оказывают негативное влияние на всю хозяйственную деятельность, включая репутационные риски, а также экономический ущерб как от их реализации, так и от потери клиентов из-за непрозрачности бизнеса. Это необходимо учитывать при принятии финансовых

решений в условиях существующих санкционных ограничений со стороны западных стран.

Поэтому перед руководством хозяйствующего субъекта всегда стоит задача минимизации рисков путем проверки правильности формирования оценочных резервов и обязательств. В противном случае может произойти искажение финансовой информации и налоговой отчетности за счет учета мнимых объектов, которые служат инструментом хищения денежных средств и активов посредством завышения по ним расходов или списывания их в расходы в виде порчи и недостачи, что в конечном счете рассматривается как предикативное преступление.

Не надо забывать и про признаки обычных и необычных операций, поведенческого контроля, способствующие своевременному выявлению незаконных финансовых действий, а также блокировке и замораживанию финансовых средств в кредитных организациях.

Основными инструментами противодействия мошенничеству с оценочными обязательствами и справедливой стоимостью в финансовой и налоговой отчетности являются повышение квалификации специалистов финансового и налогового учета и членов комиссии по приему-передаче активов, а также организация внутреннего контроля и документальное подтверждение величины этих обязательств ценами на аналогичные запасы (полученными в письменном виде от производителей и информационно-ценовых агентств).

Наличие неопределенностей в налоговых правоотношениях оказывает негативное влияние на финансовое благополучие хозяйствующих субъектов. Это необходимо учитывать при принятии финансовых решений в условиях действия санкционных ограничений со стороны западных стран. Кроме того, как было отмечено выше, финансовые ресурсы можно было бы использовать эффективно, а не тратить на решение проблем с неопределенностями через механизм привлечения профессиональных юристов, адвокатов и аудиторов. В обстановке современной консолидации государства, общества и бизнеса неопределенности в налоговых правоотношениях играют негативную роль, поскольку не стимулируют хозяйствующие субъекты на инновационное развитие экономики, основанное на знаниях и предполагающее, что инфраструктура налоговых правоотношений свободна от противоречий и неясностей между контрольно-надзорными органами и организациями.

¹² Ушаков Д.Н., ред. Толковый словарь русского языка. М.: Советская энциклопедия; ОГИЗ; 1935–1940.

Основным способом решения неопределенностей в налоговых правоотношениях является внесение изменений в действующее налоговое законодательство страны посредством использования накопленного современного опыта взаимодействия судебных

и контрольно-надзорных органов, саморегулируемых организаций и самих хозяйствующих субъектов. Таким образом, по мнению автора, можно обеспечить правовую определенность, направленную на защиту интересов государства, общества и бизнеса.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Земсков В.В. Оценка рисков необычных операций в процедурах внутреннего контроля. *Аудитор*. 2020;3:19–25. DOI: 10.12737/1998–0701–2020–19–25
2. Швырева О.И., Сиденко Н.М. Классификация искажений финансовой информации в бухгалтерской и налоговой отчетности и их предпосылки. *Естественно-гуманитарные исследования*. 2019;26(4):341–349.
3. Земсков В.В. Внутренний контроль и аудит в системе экономической безопасности хозяйствующего субъекта. М.: Прометей; 2019. 158 с.
4. Капитанов К.И. Правовая неопределенность некоторых норм налогового законодательства как одна из причин сложности их единообразного толкования и применения. *Вопросы студенческой науки*. 2019;4(32):237–240.
5. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения. Монография. М.: Статут; 2015. 368 с.
6. Воротников А.М., Максимова Д.Д., Тарасов Б.А. Неопределенность налогового законодательства как фактор возникновения налоговых споров. *Вестник Российского университета кооперации*. 2018;4(34):13–16.
7. Адвокатова А.С. Взаимосвязь моделей поведения налогоплательщиков и налогового контроля. *Экономика. Налоги. Право*. 2017;(5):148–157.
8. Шмелев Ю.Д. О критериях оценки эффективности и справедливости налоговой политики государства. *Экономика. Налоги. Право*. 2017;(2):113–120.
9. Сидорова Е.Б. Налоговое регулирование стран в рамках экологизации бизнеса (на примере РФ и ЕС). *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;10(6):51–62. DOI: 10.26794/2408–9303–2023–10–6–51–62
10. Борлакова Т.М., Семенов Д.Ш. Роль налога на добычу полезных ископаемых в бюджетной системе России. *Вектор экономики*. 2020;9(51):11–17.
11. Каримова С.М., Магомедова М.М. Механизм исчисления и уплаты НДС в России. *Научные стремления*. 2019;26:34–39. DOI: 10.31882/2311–4711.2019.26.7
12. Якубова Н.М. Изучение сомнения в современной науке. *Вестник Амурского государственного университета. Серия: гуманитарные науки*. 2015;68:159–162.
13. Рибо Т.А. Эволюция общих идей. Пер. с фр. М.: Флинта; 2007. 224 с.
14. Ашомко Т.А. Когда налогоплательщик «всегда прав». *Главная книга*. 2009;23:38–44.
15. Раткин Л.С. Разработка методологии выявления противоречий в нормативно-правовых документах. Мат. XIX нац. науч. конф. с междунар. участ. М.: ИНИОН РАН; 2020. 958:93–95.
16. Варнавский А.В. Налоговое администрирование — конфронтация или взаимодействие? *Экономика. Налоги. Право*. 2017;(1):144–150.
17. Земсков В.В. Горно-подготовительные и вскрышные работы. *Финансовые и бухгалтерские консультации*. 2016. URL: <https://rucont.ru/efd/347048>
18. Измайлова М.О. Налог на добычу полезных ископаемых: место и роль в налоговой системе Российской Федерации. *Налоги и налогообложение*. 2022;3:53–68. DOI: 10.7256/2454–065X.2022.3.33881

REFERENCES

1. Zemskov V.V. Assessment of the risks of unusual transactions in internal control procedures. *Auditor*. 2020;3:19–25. (In Russ.). DOI: 10.12737/1998–0701–2020–19–25
2. Shvyreva O.I., Sidenko N.M. Classification of distortions of financial information in accounting and tax reporting and their prerequisites. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya = Natural Sciences and Humanities*. 2019;26(4):341–349. (In Russ.).
3. Zemskov V.V. Internal control and audit in the economic security system of an economic entity. Moscow: *Prometey*; 2019. 158 p. (In Russ.).

4. Kapitanov K. I. Legal uncertainty of some norms of tax legislation as one of the reasons for the complexity of their uniform interpretation and application. *Voprosy studencheskoi nauki = Issues of student science*. 2019;4(32):237–240. (In Russ.).
5. Demin A. V. The principle of certainty of taxation. A Monograph. Moscow: *Statut*; 2015. 368 p. (In Russ.).
6. Vorotnikov A. M., Maksimova D. D., Tarasov B. A. Uncertainty of tax legislation as a factor in the emergence of tax disputes. *Vestnik Rossiiskogo universiteta kooperatsii = Bulletin of the Russian University of Cooperation*. 2018;4(34):13–16. (In Russ.).
7. Advokatova A. S. The relationship between taxpayer behavior models and tax control. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*. 2017;(5):148–157. (In Russ.).
8. Shmelev Yu. D. On the criteria for assessing the effectiveness and fairness of the state tax policy. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*. 2017;(2):113–120. (In Russ.).
9. Sidorova E. B. Tax regulation of countries in the framework of business greening (on the example of the Russian Federation and the EU). *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(6):51–62. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2023–10–6–51–62
10. Borlakova T. M., Semenov D. Sh. The role of mineral extraction tax in the budget system of Russia. *Vektor ekonomiki = Vector of Economy*. 2020;9(51):11–17. (In Russ.).
11. Karimova S. M., Magomedova M. M. The mechanism for calculating and paying mineral extraction tax in Russia. *Nauchnye stremleniya = Scientific aspirations*. 2019;26:34–39. (In Russ.). DOI: 10.31882/2311–4711.2019.26.7
12. Yakubova N. M. The study of doubt in modern science. *Vestnik Amurskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: gumanitarnye nauki = Bulletin of Amur State University. Series: Humanities*. 2015;68:159–162. (In Russ.).
13. Ribot T. A. Evolution of General Ideas. Transl. from French. Moscow: Flinta, 2007. 224 p. (In Russ.).
14. Ashomko T. A. When the Taxpayer is “Always Right”. *Glavnaya kniga = Main Book*. 2009;23:38–44. (In Russ.).
15. Ratkin L. S. Development of a Methodology for Identifying Contradictions in Regulatory Documents. Proceedings of the XIX national scientific conference with international participation. Moscow: INION RAS; 2020. 958:93–95. (In Russ.).
16. Varnavsky A. V. Tax Administration — Confrontation or Interaction? *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*. 2017;(1):144–150. (In Russ.).
17. Zemskov V. V. Mining preparatory and stripping works. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii = Financial and accounting consultations*. 2016. URL: <https://rucont.ru/efd/347048>
18. Izmailova M. O. Mineral Extraction Tax: Place and role in the tax system of the Russian Federation. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*. 2022; 3: 53–68. (In Russ.). DOI: 10.7256/2454–065X.2022.3.33881

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Владимир Васильевич Земсков — доктор экономических наук, профессор кафедры экономической безопасности и управления рисками, Финансовый университет, Москва, Россия

Vladimir V. Zemskov — Dr. Sci. (Econ.), Prof. of the Department of Economic Security and Risk Management, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-7402-5524>

VVZemskov@fa.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 27.02.2024; после рецензирования 26.04.2024; принята к публикации 14.10.2024.

The article was submitted on 27.02.2024; revised on 26.04.2024 and accepted for publication on 14.10.2024.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript