

УДК 336.228.34

DOI 10.36511/2588-0071-2019-3-32-37

Назарычев Дмитрий Валерьевич

кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансов, налогов и кредита

Нижегородская академия МВД России (603950, Нижний Новгород, Анкудиновское шоссе, 3)

Dmitry V. Nazarychev

candidate of sciences (economy), senior lecturer of the department of finance, taxes and credit

Nizhny Novgorod academy of the Ministry of internal affairs of Russia (3 Ankudinovskoye shosse, Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603950)

E-mail: dnazarychev@mail.ru

Трофимов Олег Владимирович

доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе, заведующий кафедрой «Экономика предприятий и организаций»

Институт экономики и предпринимательства, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н.И. Лобачевского (603140, Нижний Новгород, пр. Ленина, 27)

Oleg V. Trofimov

doctor of sciences (economy), professor, deputy director for science, head of the department «Economics of enterprises and organizations»

Institute of economics and entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University (27 Lenin av., Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603140)

E-mail: iep-doct@yandex.ru

Зеленов Дмитрий Сергеевич

кандидат педагогических наук, главный государственный таможенный инспектор отдела регионального курирования и контроля службы организации таможенного контроля после выпуска товаров

Приволжское таможенное управление (603022, Нижний Новгород, ул. Пушкина, 8)

Dmitry S. Zelenov

candidate of sciences (pedagogy), chief state customs inspector of the regional supervision and control service of the organization of customs control after the release of goods

Volga customs administration (8 Pushkin st., Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603022)

E-mail: education52@yandex.ru

Критерии анализа показателей бухгалтерской отчетности при выявлении налоговых правонарушений (преступлений)

Criteria for the analysis of accounting statements in identifying tax offenses (crimes)

В статье рассматриваются показатели бухгалтерской и налоговой отчетности как критерии, которые необходимо анализировать сотрудникам налоговых органов или подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции Министерства внутренних дел Российской Федерации (ЭБиПК МВД России) при проведении документальных исследований в целях выявления и раскрытия признаков или следов налоговых правонарушений (преступлений).

Ключевые слова: бухгалтерская отчетность, показатели финансово-хозяйственной деятельности, налоги, документальные исследования.

The article discusses the indicators of accounting and tax reporting as criteria that need to be analyzed by employees of tax authorities or units of the Ministry of Internal Affairs of the Ministry of Internal Affairs of Russia when conducting documentary studies to identify and disclose signs or traces of tax offenses (crimes).

Keywords: financial statements, indicators of financial and economic activity, taxes, documentary studies.

Оборот хозяйственных средств обслуживает весь процесс производства, распределения, обмена и потребления. Эти фазы общественного воспроизводства выступают в качестве объектов бухгалтерского учета в виде хозяйственных процессов.

Хозяйственный процесс – это непрерывный кругооборот хозяйственных ресурсов (средств) в процессе экономической деятельности действующего предприятия.

К основным хозяйственным процессам, состоящим из конкретных операций, относятся:

- процесс заготовления средств и предметов труда;
- процесс производства;
- процесс продажи (реализации).

Под хозяйственной операцией в бухгалтерском учете понимается документально зарегистрированный факт хозяйственной деятельности, оказывающий влияние на финансовое состояние хозяйствующего субъекта, то есть на состояние активов (имущества), обязательств, денежные потоки и величину финансовых результатов (бухгалтерской прибыли (убытка)) [1].

Объектом бухгалтерского учета обычно выступает завершенная хозяйственная операция, хотя имеются и исключения, так как в последнее время появились такие объекты – хозяйственные операции, которые еще не совершились, но если они совершатся, то повлияют на финансовое состояние и результаты хозяйственной деятельности предприятия, поэтому они также отражаются в учете.

Объектами бухгалтерского учета являются обязательства, имущество организации, хозяйственные операции, осуществляемые в процессе ее деятельности. К ним также можно отнести конкретные хозяйственные единицы и источники их формирования, отражаемые как в количественном, так и в стоимостном выражении, их динамика и статика на определенную дату [2].

Бухгалтерская отчетность призвана аккумулировать данные и отражать итоговые показатели. В соответствии с частью 1 статьи 14 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [3] в состав отчетности входят: баланс, отчет о финансовых результатах и приложения. Формы бухгалтерской отчетности утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации:

- бухгалтерский баланс (ОКУД 0710001) – предусматривает отражение показателей минимум за 2 предыдущих года;
- отчет о финансовых результатах (ОКУД 0710002), включающий минимальный состав статей;
- отчет об изменениях капитала (ОКУД 0710003) – раскрывает изменения, выражающиеся в увеличении или уменьшении собственного капитала организации и чистых активов;
- отчет о движении денежных средств (ОКУД 0710004) – предусматривает формирование отчета о движении денежных средств и денежных эквивалентов;
- отчет о целевом использовании средств (ОКУД 0710006);
- упрощенная бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Бухгалтерский баланс представляет собой агрегированный документ и является способом экономической группировки и обобщения информации об имуществе предприятия по составу и размещению и источникам его образования в денежной оценке на отчетную дату. Другая бухгалтерская отчетность – это система показателей производственно-хозяйственной и финансовой деятельности за отчетный период.

Анализ деятельности организации осуществляется по ограниченному количеству показателей бухгалтерской отчетности путем сопоставления отдельных показателей этой отчетности с показателями предыдущего периода, проверки и установления связей между отчетными и расчетными показателями, на основании которых рассчитывается налоговая база. Проводимый анализ позволяет установить не только отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды, но и помогает выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, или несоответствие информации, которая в действительности есть у контролирующих (проверяющих) органов, таких как налоговая служба или подразделения ЭБиПК МВД России, относительно фактической деятельности компании и ее действительных результатах.

Критический взгляд на судебную-следственную практику и инструктивные материалы налоговых органов позволяет установить критерии, которые следует анализировать при проведении исследований бухгалтерской отчетности в целях выявления и раскрытия признаков или следов налоговых правонарушений (преступлений):

1) удельный вычет по НДС – рассчитывается как соотношение доли вычетов к сумме НДС, начисленной к уплате. Если соотношение крайне низко, то это может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды организацией;

2) убыточность компании, то есть отражение в отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов. Контролирующие органы придерживаются мнения, что убыточные компании искусственно создают занижение налоговой базы или вообще не ведут хозяйственную деятельность;

3) рентабельность компании;

4) проверка уровня выплаты зарплаты, что позволяет уточнить численность работающего персонала, уровень его квалификации, размер заработка и соотношение его с показателями, установленными для конкретного вида деятельности, факты уклонения от уплаты так называемых «зарплатных» налогов;

5) анализ удельного веса прямых и косвенных расходов на основе стоимостной величины таких расходов. Здесь важно учитывать распределение расходов в зависимости от специфики деятельности компании;

6) ведение деятельности на соответствующем специальном режиме в пограничных границах, то есть когда показатель приближается к предельному нормативу менее чем на 5% дважды по итогам года. Многие компании используют применение таких режимов с целью оптимизации налогообложения, что достигается дроблением бизнеса в целях налоговой экономии. Установление фактов дробления бизнеса с помощью применения специальных налоговых режимов влечет привлечение к налоговой и уголовной ответственности;

7) установление разности выручки по бухгалтерскому и налоговому учету за аналогичные периоды. Если выручка больше, то это может свидетельствовать о занижении налоговой базы;

8) излишний рост расходов по отношению к росту доходов, что может свидетельствовать о намеренном завышении расходов и снижении выручки;

9) минимизация налоговой нагрузки;

10) недостаточность основных средств для осуществления деятельности компании может свидетельствовать о невозможности осуществления налогоплательщиком реальных хозяйственных операций (например, строительная фирма в штате имеет только 1 сотрудника, он же учредитель и директор, проводит работы без соответствующего оборудования, техники на балансе). Здесь необходимо принимать во внимание уже не только постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», но и уже в большей степени исходить из положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации;

11) анализ динамики движения денежных средств на основе данных отчета о движении денежных средств, что позволяет получить информацию, например, об исчислении НДС;

12) разница по сумме доходов и расходов в налоговом и бухгалтерском учете, которая позволяет установить причины расхождений (например, использование амортизационной премии или переоценка основных средств и др.).

Так как все хозяйственные операции должны находить свое отражение в конкретных бухгалтерских документах с последующей группировкой по объектам учета, то все сведения о них записываются в соответствующих регистрах. Следовательно, если следы налоговых правонарушений (преступлений) отражены в соответствующих записях, то они закономерно перейдут в бухгалтерскую и финансовую отчетность проверяемого налогоплательщика. Проявлением этих следов могут стать, например, логические несоответствия показателей финансовой отчетности и налоговой декларации по налогу на прибыль.

При совершении правонарушения (преступления) виновные лица умышленно могут вносить искажения только в отчетность, не касаясь изменений непосредственно на счетах бухгалтерского учета и в подтверждающих первичных документах. В этом случае такая отчетность будет отражать сведения о содеянном правонарушении, способе его совершения, сумме ущерба, причастности лица к искажению документов.

Так, в целях сокрытия действительной информации в отчетности может быть приукрашено финансовое состояние организации (например, когда организация берет кредитные и заемные средства на развитие и для будущих инвесторов корректирует свои показатели, при заключении лизинговых сделок и пр.). Подчеркнем, что доказывание умышленного искажения бухгалтерской отчетности довольно затруднительно в силу субъективности оценок наступления результатов искажения. А потому затруднительно получить информацию об установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию в рамках конкретного материала.

По итогам проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности составляется аналитическая записка, содержащая полученные данные в результате анализа, на основании чего делается вывод о целесообразности проведения тех или иных проверочных и розыскных мероприятий для формирования доказательственной базы по налоговым правонарушениям (преступлениям) [4].

В настоящее время от совместной деятельности сотрудников налоговых органов и подразделений ЭБиПК МВД России, их квалификации и взаимодействия зависит эффективность работы по обеспечению экономической безопасности, обеспечивается доступность правосудия для субъектов экономической и предпринимательской деятельности.

Примечания

1. Агеева О.А., Шахматова Л.С. Бухгалтерский учет и анализ: в 2 ч. Часть 1. Бухгалтерский учет: учебник для академического бакалавриата. М.: Юрайт, 2019. 273 с.
2. Воронов С.С. Учетная информация как объект налоговых (финансовых) исследований // На страже экономики. 2018. № 2 (5). С. 12–16.
3. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 28.11.2018). Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 30.06.2019).
4. Софьин А.А. Особенности применения риск-ориентированного подхода в налоговом контроле // Актуальные проблемы финансового контроля: сборник научных трудов по материалам межвузовской научно-практической конференции. Н. Новгород: «Стимул-СТ», 2018. С. 61–64.

References

1. Ageeva O.A., Shakhmatova L.S. Accounting and analysis: in 2 p. Part 1. Accounting: a textbook for academic undergraduate. Moscow: Yurayt Publ., 2019. 273 p. (In Russ.)
2. Voronov S.S. Accounting information as an object of tax (financial) investigations. *The Economy under Guard*, 2018, no. 2 (5), pp. 12–16. (In Russ.)
3. On accounting: federal law no. 402-FZ of 6 December 2011 (as amended on 28.11.2018). Access from the reference legal system «ConsultantPlus» (accessed 30.06.2019). (In Russ.)
4. Sofin A.A. Features of the use of risk-based approach in tax control. *Actual problems of financial control: a collection of scientific papers on the materials of the interuniversity scientific-practical conference*. Nizhny Novgorod: Stimul-ST Publ., 2018. Pp. 61–64. (In Russ.)