

Влияние стандартов бухгалтерского учета на налоговые риски

Международный налоговый форум, Москва
Финансовый университет, 11.04.2025



Донская Наталия

Эксперт в области бухгалтерского учета и налогообложения

Руководитель подразделения Федеральной ассоциации бухгалтеров - аутсорсеров ФАБА «ПлатинУМ» в г. Москва

Руководитель образовательных программ в Учебном центре «Форвард» (г. Москва)

Собственник консалтинговой компании

Член палаты налоговых консультантов

Член ТПП

Бухгалтерский и налоговый учет

- Бухгалтерский учет и налоговый учет в России представляют собой две самостоятельные системы. Первая развивается в направлении МСФО, а вторая следует налоговой политике страны. Задача бухгалтера — наладить их оптимальное взаимодействие
- Важно не просто гармонизировать бухгалтерский учет с налоговым с наименьшими издержками, но прежде всего обеспечить достоверность бухгалтерской и налоговой отчетности как итога учетной работы. В любом случае нет идеальной практики сочетания этих двух систем.

Федеральные стандарты бухгалтерского учета

- ФСБУ 05 «Запасы»
- ФСБУ 06 «Основные средства»
- ФСБУ 26 «Капитальные вложения»
- ФСБУ 25 «Аренда»
- ФСБУ 27 «Документооборот»

ФСБУ 05 «Запасы» – влияние на налоговые риски

В фактическую себестоимость не включаются управленческие (общехозяйственные расходы). Необходимо четко разделить состав прямых и косвенных расходов

- Риски: неправильное распределение затрат искажает налоговую базу по налогу на прибыль (производство),

Запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: по себестоимости или чистой стоимости продажи. Требуется обязательный тест на обесценение, налоговый учет руководствуется гл. 25 НК РФ

- Риски: БУ предусматривает списание неликвидных остатков до чистой стоимости продаж, в НУ списание только при реализации или ликвидации

ФСБУ 05 «Запасы» – влияние на налоговые риски

Практический пример:

торговая компания списала испорченный и устаревший товар без надлежащих актов утилизации. В ходе проверки ФНС расценила это как **безвозмездное выбытие и доначислила НДС**, как если бы товар был передан в дар п. 2 ст. 146 НК РФ

Рекомендации:

- своевременно списывать незавершенное производство при выпуске готовой продукции
- не включать «лишние» расходы в себестоимость
- документально подтверждать уценку или ликвидацию

ФСБУ 06 «ОС» – влияние на налоговые риски

Ликвидационная стоимость – сумма доходов за вычетом расходов при выбытии ОС

- Риски: влияние на налог на имущество от остаточной стоимости (ликвидационный остаток должен быть справедливо определен)
Чем выше ликвидационная стоимость, тем меньше сумма амортизации и больше сумма налога на имущество

Обесценение ОС

- Риски: при обесценении балансовая стоимость снижается, как следствие снижается база налога на имущество

ФСБУ 06 «ОС» – влияние на налоговые риски

Практический пример:

крупное металлургическое предприятие решило установить ликвидационную стоимость на производственные станки равной нулю, мотивируя полным износом к концу СПИ. Доводы ФНС: даже списанные станки имеют рыночную цену как металлолом или б/у техника, был доначислен налог на имущество по скорректированной ликвидационной стоимости

Рекомендации:

- обосновывать ликвидационные стоимости экспертными заключениями
- обосновывать обесценение (заключения технических экспертов, оценочные заключения)
- проводить самодиагностику регулярно

ФСБУ 26 «Капитальные вложения» – влияние на налоговые риски

Переквалификация
незавершенного
строительства в ОС

- Риски: влияние на налог на имущество, если объект по факту эксплуатируется, а документально в эксплуатацию не введен и числится как незавершенный

Обесценение
незавершенного
производства

- Риски: потеря экономической выгоды от вложений в «замороженный» проект. В БУ может быть признан убыток от обесценения незавершенного строительства, в НУ преждевременное списание инвестиций не допускается (только при ликвидации или списании актива)

ФСБУ 26 «Капитальные вложения» – влияние на налоговые риски

Практический пример:

строительная компания возводила крупный торгово-развлекательный центр, официально объект не введен в эксплуатацию, так как частично велись отделочные работы. ФНС установила, что имеется арендная выручка, так как на первом этаже работают магазины, то есть часть объекта эксплуатировалась. ФНС исключили часть объекта из состава капитальных вложений и начислили налог на имущество по кадастровой стоимости

Рекомендации:

- оперативно оформлять документы ввода в эксплуатацию по готовым объектам и их частям
- вести отдельный учет затрат по стройке: капитальные вложения и текущие расходы
- обосновывать управленческие решения по приостановке проектов

ФСБУ 25 «Аренда» – влияние на налоговые риски

Внедрение актива в виде права пользования (ППА)

- Риски: несвоевременное или неправильное отражение разниц между бухгалтерским и налоговым учетом, корректность признания расходов для налога на прибыль

Переквалификация договоров аренды в купли-продажи с рассрочкой

- Риски: вместо равномерных расходов по аренде начисляется амортизация в НУ, сразу появляется НДС с полной стоимости, то есть актив на балансе сразу привлекает внимание

ФСБУ 25 «Аренда» – влияние на налоговые риски

Практический пример:

крупная розничная сеть магазинов в бухгалтерском балансе отразила прирост на миллиарды рублей, при этом в налоговом учете явное увеличение расходных показателей. При налоговом контроле некоторые долгосрочные объекты ошибочно отражены в налоговом учете по аналогии с бухучетом (проценты по дисконтированию попали в расходную часть в налоговом учете), что привело к доначислению налога на прибыль

Рекомендации:

- малым предприятиям воспользоваться упрощенным соблюдением ФСБУ 25
- учитывать разницы между БУ и НУ по каждому объекту отдельно
- контроль показателей декларации по налогу на прибыль в части арендных платежей

Арбитражная практика (ФСБУ 27)

- **Ситуация** Компания не включила в доходы просроченную кредиторскую задолженность по займу перед инофирмой. Срок давности по договору устанавливался швейцарским законодательством. Срок давности по нему — 10 лет, и они истекли. Компания пыталась доказать, что срок давности не истек, так как от кредитора было письмо с напоминанием о долге
- **Что решил суд** Суд сослался на пункт 5 ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете». Первичные документы на иностранном языке должны иметь построчный перевод на русский язык. Верность перевода могут подтвердить нотариус или консул (ст. 81 Основ законодательства о нотариате, утв. Верховным Советом 11.02.1993 № 4462-1; подп. 4 п. 1 ст. 26 Федерального закона от 05.07.2010 № 154-ФЗ)
- **Перевод не подтвержден (постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.07.2024 № А63-13933/2023)**
- **Рекомендация** Законами не установлен порядок перевода первичных документов на русский. Такой перевод может быть сделан как переводчиком, так и специалистами самой организации (письмо Минфина от 03.11.2009 № 03-03-06/1/725). Однако в спорных ситуациях арбитры требуют заверенного перевода

Арбитражная практика (ФСБУ 26)

- **Ситуация** Строительную компанию обвинили в том, что в ее документах на расходы и вычеты по НДС фигурируют фиктивные организации. Компания предсказуемо не согласилась и обратилась в суд. Якобы все контрагенты реально выполняли свою работу и налоговики выдвигают напрасные обвинения
- **Что решил суд** Суд поддержал налоговиков. В частности, действия заказчика противоречили пунктам 5 и 10 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Все затраты на строительство объекта должны были относиться на счет 08.3. Однако компания сделала нетипичные проводки: затраты одного типа по одному и тому же договору она относила и на счет 08.3, и на счет 26, а дальше списывала со счета 26 в дебет счета 90.08.1, но так отражаются суммы расходов для общехозяйственных целей (**постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.08.2024 № А72-10278/2023**)
- **Рекомендация** Если в одном договоре с партнером предусмотрены разные виды затрат, то отделяйте их, в том числе и проводками. Затраты на строительство не должны попадать на иные счета, кроме счета 08

Арбитражная практика (ФСБУ 05)

- **Ситуация** Компания «покупала» у «сомнительных» компаний грунт, щебень и фундамент. ФНС собрала доказательства, что фирмы — «технические» и что спорные стройматериалы вообще не приобретались компанией, поэтому из расходов всю стоимость закупки убрали. Однако компания считала, что выкинуть из расходов должны были не стоимость приобретения активов, а их среднюю себестоимость
- **Что решил суд** Суд согласился, что ФСБУ 5/2019 дает право выбрать один из трех вариантов: по себестоимости единицы запасов, по методу ФИФО и по средней себестоимости. Учетной политикой компании предусмотрено списание материалов по средней себестоимости. Однако суд указал, что по бухгалтерскому учету компании видно, что спорные виды активов списаны в расходы полностью по цене приобретения. Остатков на счете 20 нет. **Значит, и удалены из расходов эти неподтвержденные затраты по цене приобретения верно (постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.06.2024 № А53-6741/2022)**
- **Рекомендация** В спорных ситуациях суд может проверить не только налоговый учет, но и бухгалтерский учет, а потом сопоставить с фактами. Поэтому от выбранного способа списания ТМЦ отклоняться нельзя

Арбитражная практика (ПБУ 02)

- **Ситуация** Организация взялась за реконструкцию аэродрома, работы долгосрочные. Налоговики посчитали, что, так как договором не предусмотрена поэтапная сдача работ, компания обязана была учесть доходы по договору с учетом принципа равномерности признания дохода. Нужно было использовать пункт 23 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»: выручка признается в величине, равной сумме понесенных расходов, на этом основании инспекция увеличила сумму дохода компании.
- **Что решил суд** По производствам с длительным циклом, если в договоре не предусмотрена поэтапная сдача работ, доход распределяется согласно расходам (п. 2 ст. 271 НК). Если предусмотрена — в общем порядке (п. 3 ст. 271 НК). В договоре не было условия об этапах, но суд проанализировал строительную документацию и решил, что фактически работы сдавали по этапам, поэтому пункт 23 ПБУ 2/2008 неприменим. В учетной политике компании был выбран вариант «по доле выполненного на отчетную дату объема работ» (п. 20 ПБУ 2/2008). ФНС же навязывала компании иной вариант из того же пункта — «по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов», но у организации есть право выбора варианта
- **Довод инспекции, что тот вариант, который выбрала организация, применяется только в бухучете, суд отклонил (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.08.2024 № Ф04-2684/2024)**
- **Рекомендация** В договорах с длительным сроком выполнения выберите для себя вариант учета доходов и закрепите в учетной политике, но если фактически договор будет выполняться в ином порядке, судьи будут принимать решение исходя из фактического порядка

Рекомендации для снижения налоговых рисков

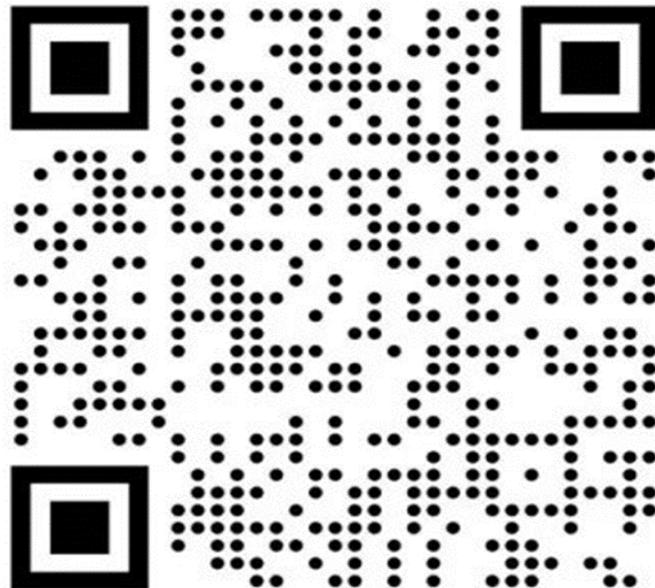
Анализировать учетную политику: Пересмотрите свою учетную политику в свете новых ФСБУ, убедитесь, что там четко описаны подходы к оценке ликвидационной стоимости, порядок учета НЗП, критерии отнесения затрат к капвложениям, методы учета аренды и т.п.

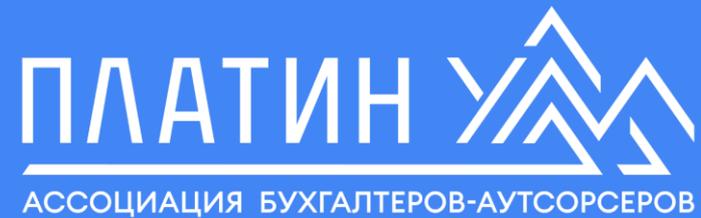
Вести параллельный налоговый учет: По таким участкам, как аренда, капитальные вложения, амортизация основных средств, крайне важно наладить отдельный учет для целей налога на прибыль. Это могут быть дополнительные регистры или настройки в программе 1С. Все временные разницы фиксируйте и раскройте при необходимости в пояснениях к бухгалтерской отчетности

Документировать профессиональные суждения: Если устанавливаете ликвидационную стоимость ОС, собирайте подтверждающую информацию – расчеты, письма от оценщиков, сведения о ценах на вторичном рынке. Аналогично, обесценение активов (запасов или вложений) подтверждайте актами, заключениями экспертов.

Контролировать показатели отчетности: Помните, что налоговые инспекторы используют аналитические инструменты и сверяют данные бухгалтерской отчетности с декларациями. Если баланс вырос за год из-за ФСБУ 25, а налог на имущество не изменился – это сигнал для проверки аренды. Или если по бухучету прибыль упала (из-за обесценения запасов или ОС), а по декларации на прибыль такого падения нет – тоже возможен запрос пояснений. Поэтому готовьте *пояснительные записки* к отчетности, раскрывайте влияние новых стандартов на финансовый результат и налоги.

Спасибо за внимание!





ПЛАТИН



АССОЦИАЦИЯ БУХГАЛТЕРОВ-АУТСОРСЕРОВ