

УДК 657.6

UDC 657.6

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ КОНТРОЛЯ
ОПЕРАЦИЙ С АФФИЛИРОВАННЫМИ И
ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ**

**METHODOLOGICAL PROBLEMS OF
IDENTIFYING INTERCOMPANY
OPERATIONS AND TRANSACTIONS
BETWEEN AFFILIATED PARTNERS**

Швырёва Ольга Ивановна
к.э.н., доцент кафедры аудита

Shvyreva Olga Ivanovna
Cand.Econ.Sci., associated professor of the sub-faculty
of Audit

Данилова Маргарита Вадимовна
студентка учетно-финансового факультета
Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия

Danilova Margarita Vadimovna
student of the Accounting faculty
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

Статья посвящена проблемам выявления
уклонения от уплаты налогов и сокрытия доходов
посредством сделок с аффилированными и
взаимозависимыми лицами. Предложены меры по
профилактике данных сделок

The article is devoted to the problems of the
underreporting of income and taxes through
identifying inter-company operations and transactions
between affiliated partners. There are developed
measures proposed for the prevention of these deals

Ключевые слова: АФФИЛИРОВАННЫЕ ЛИЦА,
ВЗАИМОЗАВИСИМЫЕ ЛИЦА,
КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ, РАСКРЫТИЕ
ИНФОРМАЦИИ, ПОЛИТИКА
ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

Keywords: INTERCOMPANY OPERATIONS,
AFFILIATED PARTNERS, FINANCIAL
DISCLOSURE, PRICING POLICY

Термины «аффилированные лица», «связанные стороны», «контролируемые сделки», «конечные бенефициары» сегодня проникли практически во все отрасли права. Это, безусловно, связано с тем, что «выведение» из легального оборота доходов компаний обуславливает не только проблемы микроэкономического уровня, но разрушает экономику страны. Личное обогащение криминальных руководителей, акционеров посредством фиктивных транзакций с контролируемыми партнерами приводит к существенным потерям бюджета, снижению темпов инвестирования, социальному кризису. Именно поэтому наиболее серьезным реформам подверглось налоговое законодательство России.

С 01.01.2012 г. вступил в действие Федеральный закон № 227-ФЗ от 18.07.2011 г. «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», в Налоговом кодексе данные изменения привели к новым требованиям в определении соответствия цен, рыночным ценам в контролируемых сделках [5].

Чем обусловлено ужесточение законодательства в этой сфере? Разберем на примере.

Фабрика по пошиву джинсовых изделий, собственник которой добросовестный налогоплательщик Петров П. П., покупает ткань за 1180 руб. на одно изделие (в т. ч. 180 руб. НДС) и продает изделия розничному бутику за 3540 руб. каждое (в т. ч. 540 руб. НДС). Производится и продается 1000 изделий в месяц. Зарплата с отчислениями – 500 000 руб. Организация состоит на общем режиме налогообложения. Для упрощения ситуации иные затраты фабрики не рассматриваются.

При данных условиях прибыль от продаж в месяц составляет 1500 тыс. руб., к уплате в бюджет организация отражает НДС в сумме 360 тыс. руб. и налог на прибыль 300 тыс. руб. В распоряжении организации (в лице собственника Петрова П. П.) ежемесячно остается чистая прибыль 1200 тыс. руб. (табл. 1).

Таблица 1 – Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни фабрики по пошиву джинсовых изделий за месяц (вариант 1)

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Расчет	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
1	Приобретена ткань для пошива	$(1180-180) \times 1000$	1 000 000	10	60
2	Учтен НДС по счету-фактуре поставщика	180×1000	180 000	19	60
3	НДС поставлен к возмещению из бюджета		180 000	68	19
4	Ткань списана в производство		1 000 000	20	10
5	Учтены оплата труда и отчисления на социальные нужды		500 000	20	70, 69
6	Оприходованы готовые изделия по фактической себестоимости	[4] + [5]	1 500 000	43	20
7	Списаны готовые изделия в продажу по себестоимости		1 500 000	90	43
8	Учтена выручка от продажи	3540×1000	3 540 000	62	90
9	Начислен НДС от продажи	$[8] \times 18/118$	540 000	90	68
10	Определена сумма НДС к уплате в бюджет	$[8] - [3]$	360 000	68	51
11	Определена прибыль от продаж	$[8] - [9] - [7]$	1 500 000	90	99
12	Исчислен налог на прибыль	$[12] \times 20/100$	300 000	99	68
13	Определена чистая прибыль	$[11] - [12]$	1 200 000		

Усложним ситуацию. На фабрике директором назначен Сидоров С. С. На его супругу оформлена оптовая фирма, которая состоит на УСНО (режим - 6% от дохода). Сидоров С. С. заключил договор с этой фирмой, в соответствии с которым каждое изделие продается за 1770 руб., в т. ч. НДС 270 руб., а фирма продает розничному бутику ту же продукцию за 3540 руб. за единицу. Оплата труда с отчислениями сотрудника оптовой фирмы 7000 руб. в месяц.

В такой ситуации конечная цена готовых изделий не меняется, незначительно увеличивается полная себестоимость, но распределение финансовых результатов значительно преобразуется.

Так, фабрика уплачивает НДС 90 тыс. руб. в месяц вместо 360 тыс. руб., но перестает получать какую-либо прибыль (табл. 2).

Таблица 2 – Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни фабрики по пошиву джинсовых изделий за месяц (вариант 2)

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Расчет	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
1	Приобретена ткань для пошива	$(1180-180) \times 1000$	1 000 000	10	60
2	Учтен НДС по счету-фактуре поставщика	180×1000	180 000	19	60
3	НДС поставлен к возмещению из бюджета		180 000	68	19
4	Ткань списана в производство		1 000 000	20	10
5	Учтены оплата труда и отчисления на социальные нужды		500 000	20	70, 69
6	Оприходованы готовые изделия по фактической себестоимости	$[4] + [5]$	1 500 000	43	20
7	Списаны готовые изделия в продажу по себестоимости		1 500 000	90	43
8	Учтена выручка от продажи	1770×1000	1 770 000	62	90
9	Начислен НДС от продажи	$[8] \times 18/118$	270 000	90	68
10	Определена сумма НДС к уплате в бюджет	$[8] - [3]$	90 000	68	51
11	Определена прибыль от продаж	$[8] - [9] - [7]$	0	90	99
12	Исчислен налог на прибыль	$[12] \times 20/100$	0	99	68
13	Определена чистая прибыль	$[11] - [12]$	0		

Оптовая фирма Сидоровых фактически может даже не иметь реального офиса, оприходование и отгрузку товаров не осуществлять, а учет этих сделок учет вести лишь «на бумаге», при этом придется уплачивать налог по УСНО 212,4 тыс. руб. (табл. 3).

Таблица 3 – Журнал регистрации фактов хозяйственной жизни оптовой фирмы – посредника за месяц (вариант 2)

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Расчет	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
1	Приобретены товары у фабрики по пошиву джинсовых изделий	1770×1000	1 770 000	41	60
2	Учтены оплата труда и отчисления на социальные нужды		7 000	44	70, 69
3	Списаны товары в продажу		1 770 000	90	41
4	Учтена выручка, полученная от розничного бутика	3540×1000	3 540 000	62	90
5	Списаны коммерческие расходы		7 000	90	44
6	Определена прибыль от продаж	$[4] - [3] - [5]$	1 763 000	90	99
7	Исчислен налог по УСНО	$[4] \times 6/100$	212 400	99	68
8	Определена чистая прибыль	$[6] - [7]$	1 550 600		

В итоге, данная схема приводит к «экономии» более половины суммы налогов к уплате в бюджеты различных уровней, но вместо реального собственника фабрики Петрова П. П. ежемесячно обогащается семья Сидоровых на 1550,6 тыс. руб. (табл. 4).

Таблица 4 – Перераспределение доходов в результате включения в схему продаж аффилированного посредника, тыс. руб.

Итоговые данные	Доход бюджета	Доход собственника	Доход семьи директора
Вариант 1 (без договора с аффилированным лицом)	660,0	1200,0	0
Вариант 2 (с включением в схему аффилированного лица)	302,4	0	1550,6
Финансовые потери	357,6	1200,0	x

Директору Сидорову остается лишь убедить собственника Петрова, что фабрика никак не могла продать изделия напрямую розничному магазину за 3540 руб., при этом акцентируя внимание на экономию на налогах.

Итогом данной весьма популярной «схемы» неизбежно являются финансовые потери для собственников, бюджета и личное обогащение инициаторов создания аффилированной организации. Следует уточнить, что собственники далеко не всегда являются потерпевшими, получая от непосредственных исполнителей вознаграждение («откат»). Но другие категории пользователей бухгалтерской отчетности, сами того не желая, могут понести существенные финансовые потери от вовлечения в хозяйственный механизм производителя, изменившего схему продаж: банки – от непогашения процентов и основной суммы кредита, поставщики и подрядчики – от просрочки оплаты неплатежеспособным контрагентом.

Если бы пользователи знали о конечном бенефициаре (скрытом получателе доходов), то последствий недобросовестных действий можно было бы избежать.

Вместе с тем, раскрытие информации о подобных сделках затруднено вследствие ряда причин:

- подмены сходных категорий «аффилированные лица», «связанные стороны», «взаимозависимые лица» в нормативных правовых актах РФ;
- различающихся требований к отчетности об операциях со связанными сторонами и контролируемых сделках для разных категорий пользователей;
- отсутствия ответственности либо сложности сбора доказательственной базы для привлечения к ответственности за недобросовестные действия посредством вовлечения в схемы хозяйственного оборота контролируемых лиц.

Часто происходит путаница понятий аффилированных и взаимозависимых лиц, так как они схожи. По сути, это физические лица и

организации, оказывающие влияние на деятельность друг друга. Но все-таки не всегда аффилированные лица – это одновременно взаимозависимые лица.

Например, взаимозависимыми являются организации, когда доля участия одной организации в другой более 25 %, в то время как для аффилированности соблюдается условие владения доли в уставном капитале другой организации более 20 % [1].

Рассмотрим примеры связанных сторон, аффилированных лиц, контролируемых сделок.

Рассматривая аффилированных лиц, можно представить ситуацию, когда между организацией «Серебряное копытце» и «Заря» происходит купля-продажа помещений. Директором данных организаций является одно лицо. Цены объектов были занижены, таким образом, налицо взаимозависимость сторон.

Рассмотрим особенности контролируемых сделок.

Организации «Серебряное копытце» и «Заря» – взаимозависимые. При этом организация «Серебряное копытце» продает товары организации «Заря» через подставную организацию «Пегас».

Сделки с организацией «Пегас» вуалируют сделки между организациями «Серебряное копытце» и «Заря». Поэтому суд признал сделки между данными организациями контролируемыми.

Рассмотрим понятие «связанные стороны». Завгородний Г.А. и Завгородняя Е.Н. являются супругами. Завгородний Г.А. владеет 100 % доли организации «Серебряное копытце». Завгородней Е.Н. принадлежит 100 % акций организации «Заря».

Так как Завгородний Г.А. и Завгородняя Е.Н. являются супругами, они признаны связанными сторонами. Завгородняя Е. Н. и «Серебряное

копытце» - связанные стороны, аналогичным образом, Завгородний Г.А. и «Заря» являются связанными сторонами.

Необходимо также отметить, что взаимозависимость учитывает влияние одного лица на решения, которые принимают другие лица. Лица признаются взаимозависимыми только по решению суда.

Одним из условий, по которым сделку можно признать контролируемой, является лимит, который определяется на каждый год отдельно. В 2014 г. лимит, в результате которого сделка может быть признана контролируемой является 1 млрд. руб. Также сделка может быть признана контролируемой, если одна из сторон резидент специальной экономической зоны, или является налогоплательщиком налога на добычу полезных ископаемых, или находится на специальном налоговом режиме – 60 млн. руб.

Также под контроль попадают сделки внешней торговли, или если одна из сторон зарегистрирована в оффшорной зоне [1].

Таким образом, в учете выше указанных объектов разница заключается лишь в пользователях информацией, но конечная цель сводится либо к информированию о бенефициаре (выгодоприобретателе) либо к обоснованности ценообразования. Суть – выявить занижение налогооблагаемой базы или несанкционированный отток капитала.

Единственной формой внешнего контроля, способной удовлетворить информационные потребности разных пользователей в достоверной информации о связанных сторонах и контролируемых сделках, является независимый аудит.

Согласно Правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 9 «Связанные стороны» при наличии признака, указывающего на существование операций с такими контрагентами, аудитор должен

выполнить такие аудиторские процедуры, которые будут необходимы в данных условиях [4].

В ходе проверки аудитору нужно обратить внимание на бухгалтерские операции, которые являются нетипичными для проверяемой организации. Также необходимо проверить содержание высоких или, наоборот, слишком низких цен. Могут встречаться операции, противоречащие логике, например, приобретение товара, который никак не может быть использован организацией в ее деятельности.

Аудитор может получить необходимые ему доказательства, путем выполнения следующих процедур:

- подтверждение информации у контрагентов, которые имеют непосредственное отношение к данной операции;
- изучить документацию аффилированного лица;
- подтвердить суммы средств, потраченных на совершение сделки с аффилированным лицом.

Руководство организации представляет аудитору сведения об аффилированных лицах организации, то есть оформляется заявление руководства организации аудитору в письменном виде. Также руководству аудируемого лица необходимо выявить связанные стороны и раскрыть такую информацию в финансовой отчетности.

Если, по мнению аудитора, доказательства, полученные им относительно аффилированных лиц и операций с ними недостаточны или информация, раскрываемая в отчетности, не является полной, то в таком случае аудитор не имеет права выдать заключение с выражением безоговорочно положительного мнения.

Рассматривая сделки с заинтересованными лицами, необходимо отметить, что общее собрание акционеров вправе одобрить сделку между

заинтересованным лицом и организацией. Также немаловажно указать предельную сумму сделки. Данное решение принимается на год, и действительно до следующего общего собрания акционеров.

Сделки, по которым имеется заинтересованность, могут не рассматриваться на общем собрании акционеров, если на момент совершения данной сделки лица таковыми не являлись.

В ходе проверки одной из сельскохозяйственных организаций мы рассмотрели форматы документов, с помощью которых происходит информирование акционеров о связанных сторонах и сделок с ними. Из первой формы – регистра заинтересованных лиц (табл. 5) – не ясно основание, в силу которого лицо признано заинтересованным, а также не отражены финансовые риски организации при совершении сделки по кредиту.

Таблица 5 – Регистр заинтересованных лиц
ОАО СХП «Новопластуновское» Павловского района, 2013 г.

Дата совершения сделки	Дата одобрения сделки	Орган общества, принявший решение об одобрении сделки	Сведения о лице (лицах), заинтересованных в совершении сделки, предмет сделки	Условия и содержание сделки
30.01.13	27.01.13	Совет директоров	Заранкин Борис Геннадьевич; Вид и предмет сделки: договор поручительства	Заключение договора поручительства с ОАО «Сбербанк России» в лице Каневского отделения № 1865 в обеспечение исполнения обязательств по кредитному договору ОАО «Белое» - размер сделки в денежном выражении: сумма кредита 5800000 руб.;; - размер сделки в процентах от стоимости активов эмитента: 0,77 %.

Ежегодно в составе пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности организация публикует информацию об аффилированных и взаимозависимых лицах (табл. 6).

Таблица 6 – Реестр аффилированных и взаимозависимых лиц
ОАО СХП «Новопластуновское» за 2013 г.

№ п/п	Полное фирменное наименование или фамилия, имя, отчество аффилированного лица	Основание (основания), в силу которого лицо признается аффилированным	Дата наступления основания (оснований)
1.	Заранкин Борис Геннадьевич	Лицо является членом Совета директоров акционерного общества	29.05.2013г
2.	Кузнецов Михаил Николаевич	Лицо осуществляет полномочия единоличного исполнительного органа акционерного общества Лицо является членом Совета директоров акционерного общества	16.03.2013г 29.05.2013г

Данный реестр также не вполне информативен для пользователей, поскольку в списке аффилированных лиц не указано место жительства физических лиц или место нахождения юридических лиц, также отсутствуют данные о доле участия в уставном капитале акционерного общества аффилированных лиц. Нет данных о доле обыкновенных акций акционерного общества, принадлежащих аффилированному лицу.

С учетом выделенных недостатков применяемых форм, нами разработан формат раскрытия информации об аффилированных и взаимозависимых лицах (табл. 7).

Таблица 7 - Аффилированные и взаимозависимые лица открытого акционерного общества «...» на «...» _____

№ п/п	Наименование организации или ФИО физического лица	Местонахождение или место жительства лица	Дата основания	Основание, в силу которого лицо признается аффилированным / взаимозависимым	Сведения об аффилированном лице		Условия и содержание сделки	Сумма полученного дохода, тыс. руб. (млн. руб.)	Доля дохода, приходящаяся физическому (юридическому) лицу, %
					Доля участия лица в уставном капитале, %	Доля принадлежащих аффилированному лицу акций, %			

В столбце с указанием основания признания аффилированных лиц взаимозависимыми может быть указана следующая информация: состав лица в совете директоров; участие в финансово-промышленной группе; право распоряжаться более чем 20 % голосов.

Графа основание для признания лиц взаимозависимыми должна заполняться, если соблюдается одно из условий: доля такого участия одной организации в другой составляет более 25 %; если физическое лицо участвует в такой организации; если лицо или организация в праве назначить (избрать) не менее 50 % коллегиального исполнительного органа или совета; также если одни и те же физические лица (вместе с взаимозависимыми) составляют более 50 % коллегиального исполнительного органа или если сделки между физическим лицом, его супругом (супругой), родителем (в том числе усыновителем), ребенком (в том числе усыновленным), полнородными и неполнородными братьями и сестрами, опекунами (попечителями) и подопечными.

Две последние графы несут наиболее важную информационную нагрузку. Доходом для целей заполнения формы может служить как выручка, так и финансовый результат от сделки (прибыль или убыток). Этот аспект должен быть определен Советом директоров и отражен в учетной политике организации.

За несоблюдение законодательства РФ в сфере аффилированности и взаимозависимости предусмотрена ответственность, содержащаяся в НК РФ и КоАП РФ.

В ст. 93 Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 08-ФЗ, указано, что акционерное общество обязано вести учет аффилированных лиц и представлять отчетность о них в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

Согласно п. 3 ст. 15.19 КоАП от 30.12.2001 № 195-ФЗ, нарушение аффилированными лицами акционерных обществ порядка и сроков

представления информации или ее нераскрытие, влечет наложение административного штрафа:

- на граждан (1000 – 2000 руб.);
- на должностных лиц (10000 – 20000 руб.);
- на юридических лиц (300000 – 500000 руб.) [2].

Также акционерное общество обязано опубликовать в сети Интернет текст списка аффилированных лиц. Данная информация должна быть составлена на дату окончания отчетного квартала. Не позднее двух рабочих дней должны публиковаться изменения в списках аффилированных лиц.

В соответствии со ст. 129.4 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный срок уведомления в налоговые органы о контролируемых сделках, а также представление недостоверных сведений в налоговый орган, влечет взыскание штрафа - 5 000 рублей [1].

Статья 15.6 КоАП за непредставление в установленный законодательством срок, либо отказ от представления в налоговые органы сведений влечет наложение административного штрафа:

- на граждан (100 – 300 руб.);
- на должностных лиц (300 – 500 руб.).

Что же касается УК РФ, то до 2010 г. существовала ст. 173 УК РФ, содержащая ответственность за лжепредпринимательство, в которой содержалась ответственность за освобождение от налогов. После того как данная статья утратила силу, были введены две новые статьи. Статья 173.1 предусматривает ответственность за образование юридических лиц через подставных. Что же касается статьи 173.2 УК РФ, то она предусматривает ответственность за незаконное использование документов в результате создания юридического лица [3].

В силу несомненной важности раскрытия информации о связанных сторонах и контролируемых сделках для собственников организации, для

избежания потерь, связанных со злоупотреблениями руководством своими полномочиями путем вовлечения в хозяйственный оборот аффилированных и взаимозависимых лиц, рекомендуется:

1) разработать, согласовать с собственниками и утвердить приказом политику ценообразования, в основу которой могут входить:

- порядок определения взаимозависимых лиц, идентификация контролируемых сделок, мониторинг цен в контролируемых сделках;

- сделки, требующие независимой оценки, например: купля-продажа недвижимого имущества; поставка (реализация) объектов, цена за единицу которых превышает установленную величину; условия крупных договоров (контрактов), доля поступлений (платежей) по которым составляет существенную величину (уровень существенности необходимо конкретизировать);

2) внести изменения в учетную политику, предусмотрев в ней разработанную нами форму раскрытия информации о связанных сторонах и контролируемых сделках, полезную и информативную для всех пользователей отчетности.

Что касается повышения эффективности государственного контроля в данной сфере, необходимо обеспечить неотвратимость ответственности за нераскрытие информации путем формирования на основе отчетов о контролируемых сделках и результатов налогового контроля единой базы данных юридических и физических лиц с возможностью классификации данных субъектов по степени риска злоупотреблений посредством сделок с аффилированными и взаимозависимыми лицами.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 25.12.2012 № 271-ФЗ).

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 05.05.2014).

3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 05.05.2014).

4. Правило (стандарт) № 9 «Связанные стороны» (утв. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696, с изм. и доп. от 19 ноября 2008 г. № 863).

5. Печерская, Л. Налоговые проверки контролируемых сделок / Л. Печерская // Финансовая газета. – 2012. – № 15 (1059).

References

1. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii. Chast' vtoraja: Federal'nyj zakon ot 05.08.2000 № 117-FZ (v red. ot 25.12.2012 № 271-FZ).

2. Kodeks Rossijskoj Federacii ob administrativnyh pravonarushenijah ot 30.12.2001 № 195-FZ (red. ot 05.05.2014).

3. Ugolovnyj kodeks Rossijskoj Federacii ot 13.06.1996 № 63-FZ (red. ot 05.05.2014).

4. Pravilo (standart) № 9 «Svjazannye storony» (utv. Postanovleniem Pravitel'stva RF ot 23 sentjabrja 2002 g. № 696, s izm. i dop. ot 19 nojabrja 2008 g. № 863).

5. Pecherskaja, L. Nalogovyje proverki kontroliruemyh sdelok / L. Pecherskaja // Finansovaja gazeta. – 2012. – № 15 (1059).