



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№5 | 2017

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Отказ от выполнения аудиторского задания в соответствии с международными стандартами аудита
с. 4
- Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации
с. 17
- Вывод активов компании-должника как инструмент недобросовестных действий ее контролирующих лиц
с. 23

20 лет
ИПБ России



2017 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролик Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск

АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа, аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Россия, Архангельск

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург

ТЕМРИН Сергей Борисович, канд. экон. наук, директор аудиторской компании «Консерт», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolik ALBOROV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

Nurlan ALIMBETOV, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

Vitaly IVASHKEVICH, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

Igor BALAN, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Lilija GRIGOROI, Phd in Economics, president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «АСАР РМ», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

Valery KOVALEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Russia, Saint-Petersburg

Nikolay LABYNTSEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Efim MIZIKOVSKIY, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

Svetlana PANKOVA, Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg

Olga ROZHNOVA, Doctor of Economics, professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Tatyana ROGULENKO, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

Vladimir SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, Professor, Senior Scientific Researcher in the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for Integrated Study of the Arctic Region of the RAS, Russia, Arkhangelsk

Viatcheslav SOKOLOV, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

Sergey TEMRIN, Phd in Economics, director of audit company "Concept", editor-in-chief of journal "Buhgalterskie i nalogovye konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

Alexandr SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

Marina SHELARU, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «АСАР РМ», Republic of Moldova, Chisinau

Accounting, statistics

- 4 Withdrawal from an Audit Engagement in accordance with the International Standards on Auditing
N. Altukhova
- 11 Summary of the Typical Financial Irregularities and their Origin in the Public Sector Entities
**E. Igonina,
O. Solovyev,
A. Sofin**
- 17 Analysis of New Laws on Accounting and Taxation in the Russian Federation
L. Khoruzhiy

Economics and national economy management

- 23 Dissipating of Indebted Company's Assets as a Tool for Fraud of its Controlling Persons
**N. Akulova,
A. Akulov**

Finance, money circulation and credit

- 33 Tax Administration: Areas of Improvement
N. Zotikov
- 42 Comparative Analysis of the Customs Value Adjustment Mechanism in Transactions between Affiliates (in the context of the Russian Federation and Other Countries)
**E. Sidorova,
N. Nazarova**

В ИПБ России

- 2 Новости

Бухгалтерский учет, статистика

- 4 Отказ от выполнения аудиторского задания в соответствии с международными стандартами аудита
Н.В. Алтухова
- 11 Обобщение типичных финансовых нарушений и каналов их возникновения в бюджетных организациях
**Е.С. Игонина,
О.Д. Соловьев,
А.А. Софьин**
- 17 Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации
Л.И. Хоружий

Экономика и управление народным хозяйством

- 23 Вывод активов компании-должника как инструмент недобросовестных действий ее контролирующих лиц
**Н.Г. Акулова,
А.Я. Акулов**

Финансы, денежное обращение и кредит

- 33 Направления совершенствования налогового администрирования
Н.З. Зотиков
- 42 Сравнительный анализ механизма корректировки таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами (на примере РФ и зарубежных стран)
**Е.Ю. Сидорова,
Н.А. Назарова**

Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77-54080
от 8 мая 2013 года
выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт
профессиональных
бухгалтеров и аудиторов
России», тел. (495)
720-54-55

Адрес: 125009, Москва,
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная
подготовка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор
Н.В. Иволгина

Подписано в печать
07.11.2017.

Формат 60 x 90/8.
Тираж 3 500.

Отпечатано в России

Подписной индекс
по каталогу
«Пресса России»:
14257 – на полугодие,
25775 – на год

Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования

Журнал включен
в Перечень рецензируемых
научных изданий,
в которых должны быть
опубликованы основные
научные результаты
диссертаций на соискание
ученой степени кандидата
наук, на соискание
ученой степени доктора
наук, с 1 декабря 2015 года

Новости

Фотоконкурс «ИПБ России – 20 лет!»

В честь своего 20-летия ИПБ России провел фотоконкурс «ИПБ России – 20 лет!» Голосование проходило в личных кабинетах действительных членов.



Победителем конкурса стал Дмитрий Геннадьевич Комаров из Москвы. Е. И. Копосова, директор ИПБ России, вручила ему главный приз – планшет Apple.

Дмитрий работает бухгалтером. Пришел в профессию он не случайно, так как с детства любит точные науки и работу с цифрами. В 2016 году Дмитрий стал членом ИПБ России.

«За повышением уровня своей профессиональной деятельности пришел в ИПБ России и не ошибся. Полученные знания и наличие аттестата ИПБ России являются большим

плюсом в работе и в целом в моей профессиональной карьере».

Остальные призовые места распределились следующим образом:

2-е место – Марина Вячеславовна Ярикова, действительный член Ассоциации содействия профессиональной деятельности бухгалтеров и аудиторов Центрально-Черноземного региона;

3-е место – Елена Александровна Попова, действительный член Волгоградского территориального института профессиональных бухгалтеров и аудиторов;

4-е место – Наталья Сергеевна Трайзе, действительный член Волгоградского территориального института профессиональных бухгалтеров и аудиторов;

5-е место – Елена Владимировна Орлова, действительный член Поволжского территориального института профессиональных бухгалтеров и аудиторов;

6-е место – Анна Юрьевна Филатова, действительный член Иркутского территориального института профессиональных бухгалтеров и аудиторов;

7-е место – Инга Владимировна Бурдина, действительный член Томского территориального института профессиональных бухгалтеров.

Они получили возможность бесплатно принять участие в Конгрессе профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2017.

Поздравляем победителей! Благодарим всех, кто принял участие в конкурсе и активно голосовал за своих коллег!

Новый формат конкурса «Лучший бухгалтер России»

22 октября завершился Всероссийский конкурс на звание «Лучший бухгалтер России – 2017», который традиционно вызвал большой интерес у бухгалтерского сообщества. Этот год особенный для организатора конкурса – ИПБ России, поскольку он празднует свое 20-летие. Эксперты по-своему решили



С днем рождения, ИПБ России!

отметить эту дату: в номинациях «Лучший бухгалтер коммерческой организации» и «Лучший молодой бухгалтер» они предложили участникам конкурса решить комплексную задачу на знание бухгалтерского учета, налогообложения и правового регулирования.

Новые задания оказались достаточно сложными для конкурсантов, что и подтвердили предварительные итоги. Однако, по мнению организаторов конкурса, именно постоянное освоение нового и преодоление трудностей способствуют профессиональному росту. Поэтому эта практика будет продолжена и расширена в будущем.

Президент ИПБ России Л.И. Хоружий приняла участие в международной научно-практической конференции



21–23 сентября 2017 года в Баку (Азербайджанская Республика) состоялась международная научно-практическая конференция «Стратегическая дорожная карта экономики Азербайджана: проблемы отчетности и прозрачности», организованная Союзом экономистов Азербайджана и Палатой аудиторов Азербайджанской Республики. Президент ИПБ России Л.И. Хоружий приняла участие в данном мероприятии.

Повышение прозрачности и построение отчетности на высоком уровне, усиление борьбы с коррупцией, применение новых форм отчетности, использование прогрессивных методов управления и контроля, проведение обсуждений и обмен опытом в сфере применения передовой практики в области финансовой отчетности, образование и сотрудничество – вот далеко не полный перечень целей, которые стояли перед конференцией.



Л.И. Хоружий выступила с докладом «Современные проблемы в профессиональной подготовке бухгалтеров и аудиторов: опыт России». Она отметила, что именно от базовой подготовки специалистов, основной задачей которых является составление и подтверждение достоверности отчетности, зависит ее качество. По ее мнению, тенденции, которые можно наблюдать в Российской Федерации, актуальны и для Азербайджанской Республики.

В Санкт-Петербурге с успехом прошел семинар ИПБ России

5 октября 2017 года в Санкт-Петербурге состоялся бесплатный семинар, организованный ИПБ России при поддержке Санкт-Петербургского государственного экономического университета. Мероприятие посетили около 160 человек. География участников более чем представительна: на семинар приехали профессиональные бухгалтеры не только из Санкт-Петербурга и Ленинградской области, но и из Волгограда, Карелии, Уральского региона.

Впервые предложенная в рамках масштабной программы повышения профессионального уровня бухгалтеров тема «Защита от претензий налоговиков при проведении проверок. Камеральные и выездные проверки с учетом изменений 2017 года» нашла большой отклик у специалистов бухгалтерских служб. ИПБ России получил немало просьб провести аналогичный семинар в других городах России.

Практически все участники очень высоко оценили структуру и содержание семинара, а также мастерство лектора – Константина Викторовича Едина, директора Учебного центра технико-экономических знаний, исполнительного директора Новосибирского ТИПБиА, члена Президентского совета ИПБ России. Отметим, что по его инициативе осуществляется рассылка участникам презентационных материалов семинара.

УДК 657.6
ГРНТИ 06.35
ВАК 08.00.12

Отказ от выполнения аудиторского задания в соответствии с международными стандартами аудита

Withdrawal from an Audit Engagement in accordance with the International Standards on Auditing

Филиал МГУ имени М.В. Ломоносова
в г. Севастополе, Россия, Севастополь

Надежда Викторовна Алтухова

канд. экон. наук, доцент кафедры
экономики, аттестованный аудитор
e-mail: nnaa1606@mail.ru

299001, г. Севастополь, ул. Героев Севастополя, 7
(Филиал МГУ в г. Севастополе, кафедра экономики).
Тел. +7 (978) 749-64-21.

Lomonosov Moscow State University, Sevastopol
MSU campus, Russia, Sevastopol

Nadezhda Altukhova

PhD in Economics, Associate Professor of the
Economics Department, Certified Auditor
e-mail: nnaa1606@mail.ru

7, Geroev Sevastopolya str., Sevastopol, Russia,
299001 (Economics Department, Lomonosov Moscow
State University, Sevastopol MSU campus).
Phone +7 (978) 749-64-21.

Аннотация. В статье рассматриваются правовые основы отказа от выполнения аудиторского задания, а также причины прекращения договорных обязательств по проведению аудита, предусмотренные Международными стандартами аудита. Предложена подробная многоуровневая классификация оснований для отказа от выполнения аудиторского задания.

Ключевые слова: аудит; качество аудиторских услуг; Международные стандарты аудита; аудиторская этика; договор о проведении аудита; отказ от выполнения аудиторского задания.

Abstract. This article examines the legal basis for refusal to perform an audit engagement, as well as the reasons for termination of audit services agreement in accordance with the International Standards on Auditing. A detailed multi-level classification of reasons for refusal to perform an audit engagement is proposed.

Keywords: audit; quality of auditing services; International Standards on Auditing; auditing ethics; audit services agreement; withdrawal from an audit engagement.

Цель статьи и постановка задачи

Принятие Министерством финансов РФ решения о применении на территории России Международных стандартов аудита¹ требует от ученых и практиков серьезного изучения положений данного нормативного документа, в том числе в части договорных отношений между аудиторскими организациями и заказчиками аудиторских услуг.

Основное назначение аудиторской деятельности состоит в удовлетворении потребностей общества в объективной и непредвзятой информации о финансовом положении предприятий и организаций. Аудиторская общественность может выполнить эту задачу только при неукоснительном соблюдении этических требований и высоком качестве выполнения аудита, что подразумевает

тщательный сбор и анализ надлежащих, достаточных и непротиворечивых аудиторских доказательств. Если при выполнении аудиторского задания возникают неустранимые препятствия к соблюдению данных принципов, то, в исключительных случаях, аудитор может принять решение о прекращении выполнения аудиторского задания до его окончания.

Эволюция аудита, в том числе и требований к договорам на оказание аудиторских услуг, рассматривается в работах М. Ажама и Т. Ли [13] и М. Шетфилда [12]. Общие вопросы принятия и выполнения аудиторских заданий в российской практике исследуются С.М. Бычковой [2], Н.А. Лосевой [5], Л.Ю. Малининой [6], О.Е. Черевадской [9], [10]. Тематику прекращения выполнения аудиторского задания исследует С. Виряскин [3]. Однако правовые и содержательные аспекты именно отказа от выполнения аудиторского задания до его окончания рассмотрены в российской научной литературе недостаточно.

¹ Приказ Минфина России от 24.10.2016 № 192н (в ред. от 30.11.2016) «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации».

Этими обстоятельствами обусловлена актуальность данного исследования.

Целью данной статьи является изучение оснований для отказа от выполнения аудиторского задания до его завершения, изложенных в Международных стандартах аудита и других документах Международной федерации бухгалтеров (МФБ, IFAC), а также разработка подробной многоуровневой классификации этих оснований.

Возможность и необходимость отказа от выполнения задания в некоторых обстоятельствах выполнения аудита

Гражданским кодексом РФ предусмотрено, что «одностороннее изменение условий обязательства, связанного с осуществлением всеми его сторонами предпринимательской деятельности, или односторонний отказ от исполнения этого обязательства допускается в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, другими законами, иными правовыми актами или договором» (п. 2 ст. 310 ГК РФ²).

Закон «Об аудиторской деятельности» также не отказывает аудитору в праве разорвать договорные отношения с заказчиком до окончания действия договора: «при оказании аудиторских услуг аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе: ...отказаться от проведения аудита или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в аудиторском заключении в случаях: а) непредоставления аудируемым лицом³ всей необходимой документации; б) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих существенное влияние на мнение аудитора о достоверности финансовой отчетности» (п. 1 ст. 13⁴). Такова правовая сторона исследуемого вопроса.

Что касается содержательного аспекта отказа от выполнения аудита до его завершения, то, как видим, обстоятельства такого отказа изложены в законе «Об аудиторской деятельности» достаточно кратко и требуют подробного раскрытия и систематизации.

Требование к аудитору действовать в интересах общества подразумевает высокое качество аудиторских услуг [8], [11]. Обеспечить такое качество можно только применением высоких требований к этическому поведению аудиторов и тщательности сбора и оценки аудиторских доказательств, которые ложатся в основу заключения, даваемого аудитором по результатам выполнения аудиторского задания. И если какие-то обстоятельства создают неустранимые препятствия для выполнения этих требований, то добросовестный аудитор вправе и обязан либо отказаться от выражения своего мнения, либо вообще прекратить договорные отношения с заказчиком в рамках проведения аудита финансовой отчетности.

Проблема отказа от принятия аудиторского задания на этапе преддоговорных мероприятий

достаточно подробно рассмотрена автором в работе [1]. Предметом же данной статьи является отказ от выполнения задания, которое уже принято к исполнению. Рассмотрим, какое руководство к действию в данной области предлагают Международные стандарты аудита (МСА) и другие документы МФБ.

Международные стандарты аудита (в частности, Стандарт 200) не только позволяют, но и прямо требуют от аудитора отказаться от дальнейшего выполнения аудиторского задания, когда добиться разумной уверенности в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения, невозможно [7, с. 108].

Этические предпосылки отказа от выполнения аудиторского задания

Одним из самых серьезных оснований для разрыва договора о проведении аудита является выявление невозможности выполнения в рамках данного договора фундаментальных принципов этического поведения в области аудита, таких как честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность и профессиональное поведение. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров предполагает, что если аудитор «...может столкнуться с ситуациями, когда угрозы (*фундаментальным принципам этики*. – Примеч. автора) не могут быть устранены или снижены до приемлемого уровня либо потому, что угроза слишком значима, либо потому, что соответствующие меры предосторожности по какой-либо причине не могут быть применены. В таких ситуациях профессиональный бухгалтер должен отклонить или прервать оказание профессиональных услуг, в связи с которыми возникла угроза» [4, с. 20–21].

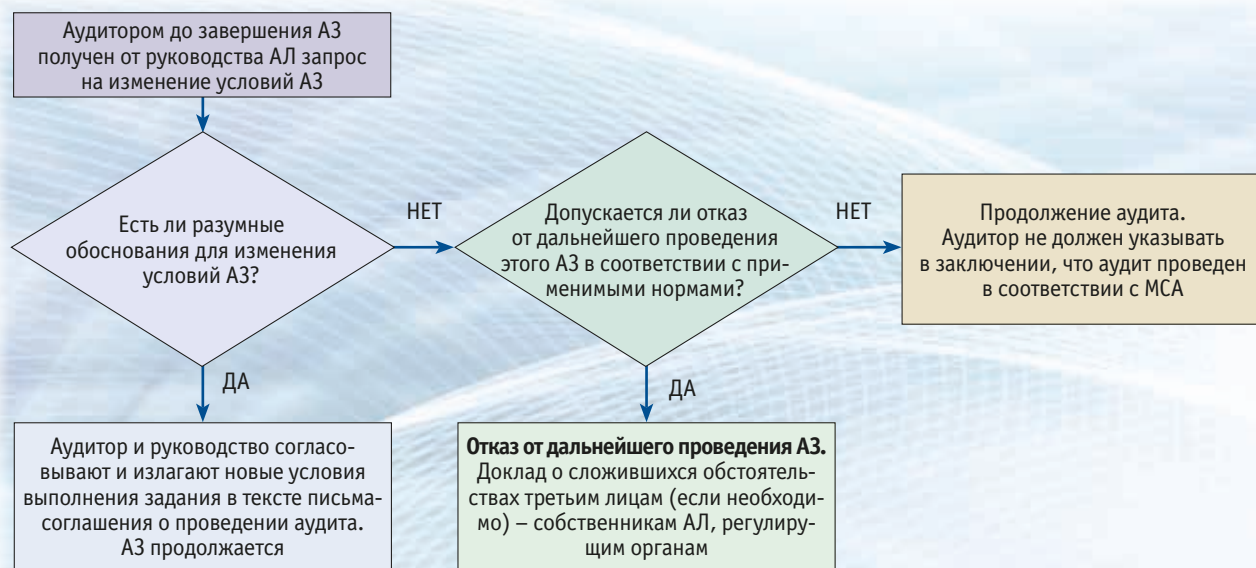
Одним из основополагающих принципов аудита является следующее требование: «Члены аудиторской рабочей группы, фирмы и сетевых фирм должны быть независимы от заказчиков аудиторских услуг» [4, с. 64]. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров требует: «Если профессиональный бухгалтер считает, что соответствующие меры предосторожности не могут быть приняты для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня, то он должен устранить обстоятельства или взаимоотношения, создающие такие угрозы, и сократить или прекратить выполнение аудиторского задания» [4, с. 64]. Аналогичные требования содержатся и в МСКК1 [7, с. 67] и МСА 220 [7, с. 178].

² Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.07.2017).

³ В рисунках для обозначения термина «аудируемое лицо» применяется аббревиатура «АЛ».

⁴ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.05.2017) «Об аудиторской деятельности».

Рис. 1. Алгоритм принятия решения об изменении условий аудиторского задания (АЗ) до его окончания⁵



Изменение условий задания до его выполнения

Невозможным является продолжение аудита, если до его окончания заказчик требует существенно пересмотреть условия аудита (характер, сроки и объем выполненной работы), не имея для этого достаточно серьезных оснований [7, с. 148]. Алгоритм действий аудитора в случае выдвижения заказчиком требований об изменении условий аудита представлен на рис. 1.

Невозможность достижения целей отдельных международных стандартов, которые используются при выполнении задания

МСА 200 (пункты 21 и 24) требует, чтобы при проведении аудита в соответствии с принципами Международных стандартов аудита были достигнуты все цели тех стандартов, которые являются значимыми при выполнении определенного аудиторского задания. В противном случае аудитор имеет право на отказ от продолжения аудиторского задания [7, с. 114–115]. На рис. 2 представлен алгоритм, который позволяет аудитору проанализировать каждый применяемый стандарт на степень достижения заявленных в нем целей.

Рассмотрим подробнее те стандарты, невозможность достижения целей которых может привести к прекращению выполнения аудиторского задания до его окончания.

Достаточные и надлежащие аудиторские доказательства аудитор сможет собрать лишь в том

случае, если он имеет доступ ко всей необходимой ему финансовой и нефинансовой информации. МСА 200 (п. 13j) обязывает руководство аудируемого лица предоставить аудитору доступ «ко всей информации, известной руководству и которая значима для подготовки финансовой отчетности», а также «неограниченную возможность взаимодействия с лицами внутри организации, у которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства» [7, с. 111].

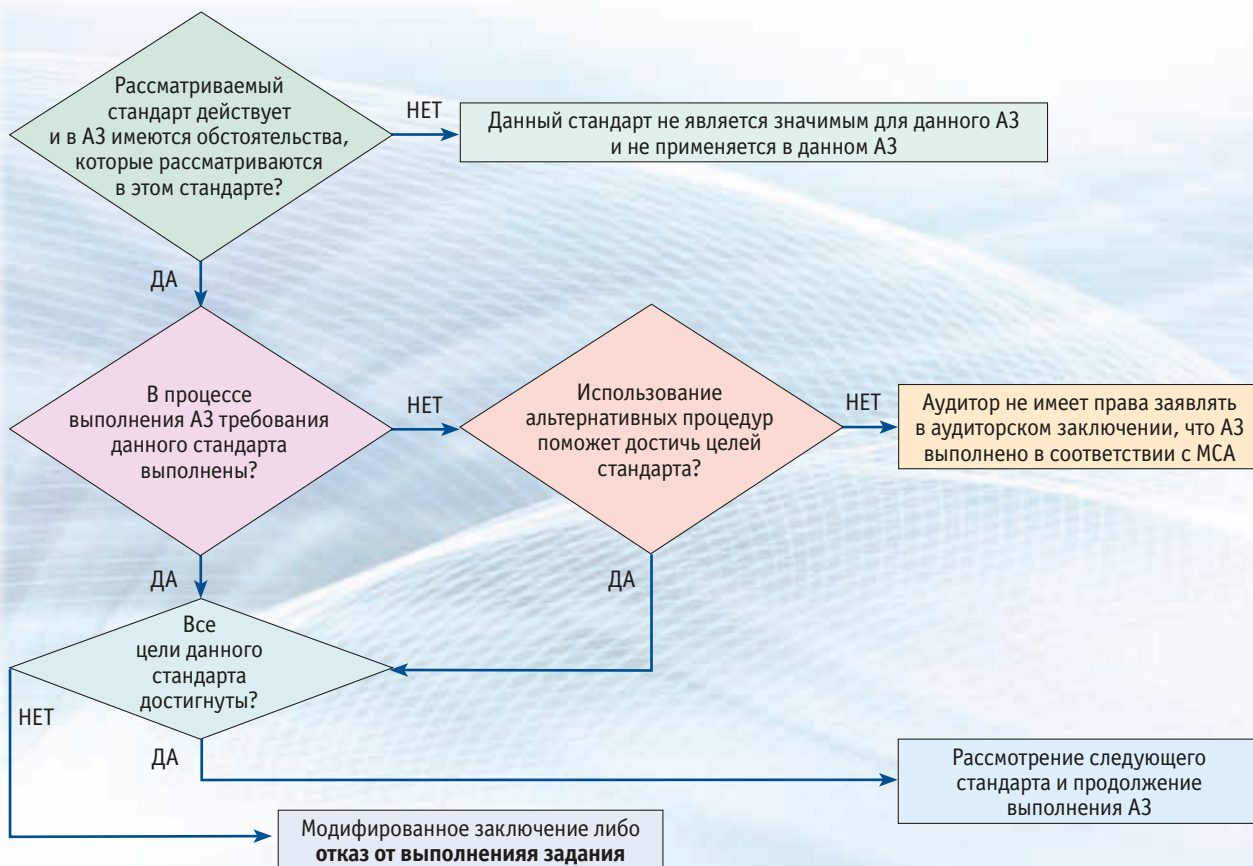
Нарушение руководством аудируемого лица данного требования обязывает аудитора прекратить выполнение задания. Прямое указание на это содержится также в той части закона «Об аудиторской деятельности», которая была процитирована автором выше.

Чтобы оценить риск существенных искажений финансовой отчетности, аудитор должен тщательно изучить систему внутривозвращенного контроля аудируемого лица. Опираясь на эту оценку, аудитор может спланировать аудиторское задание, определить его временные рамки, объем и характер необходимых процедур. Таковы требования МСА 315. Однако в результате анализа внутренней системы контроля организации у аудитора могут возникнуть серьезные сомнения в честности руководства либо выявятся столь значительные недостатки контрольной среды, что высокий риск искажений финансовой отчетности не позволит аудитору получить достаточные надлежащие и непротиворечивые доказательства [7, с. 393].

МСА 240 обязывает аудитора выявить и оценить риски существенного искажения финансовой отчетности вследствие недобросовестных действий руководства аудируемого лица и отреагировать на них надлежащим образом [7, с. 214].

⁵ Блок-схема разработана автором на основе пунктов 14–17 МСА 210 [7, с. 148].

Рис. 2. Алгоритм анализа достижимости целей, применяемых в задании Международных стандартов аудита⁶



Предположим, что аудитор уверен в том, что недобросовестные действия руководства имеют место, являются существенными и носят повсеместный характер в результате нечестности или ненадлежащей квалификации руководства (даже если данные недобросовестные действия незначительны для целей подготовки финансовой отчетности). Если данное обстоятельство препятствует аудитору в сборе адекватных и непротиворечивых аудиторских доказательств, то одним из вариантов дальнейших действий аудитора может быть отказ от выполнения задания [7, с. 222].

Аудитор должен убедиться, что аудируемое лицо соблюдает те нормативные акты, которые оказывают непосредственное влияние на показатели отчетности и на раскрытие информации. Таковы требования МСА 250. Если аудитор выявил такие нарушения и они совершены сознательно руководителями или иным персоналом высокого уровня, и к тому же лица, их совершившие, пытаются скрыть эти нарушения, это может привести к существенному и неустраняемому риску необнаружения. И если лица, отвечающие за корпоративное управление (ЛОКУ), не принимают мер, которые аудитор считает необходимыми в сложившихся обстоятельствах, аудитор имеет право отказаться от продолжения аудиторского задания [7, с. 283].

Без активного информационного взаимодействия между аудитором и лицами, отвечающими за корпоративное управление аудируемой организации (МСА 260), невозможно донести до этих лиц информацию об условиях аудита, разграничении обязанностей аудитора и руководства аудируемого лица и другие важнейшие аспекты взаимодействия аудитора и организации. Аудитор в таких обстоятельствах не в состоянии получить необходимую ему информацию и своевременно информировать лиц, отвечающих за корпоративное управление, о важных аспектах проводимого аудита, которые непосредственно связаны с их обязанностями по надзору за процессом подготовки финансовой отчетности. Кроме того, данные обстоятельства указывают на то, что контрольная среда аудируемого лица функционирует неудовлетворительно, увеличивая тем самым риск существенного искажения. Если аудитор не в состоянии изменить данную ситуацию, он вправе отказаться от дальнейшего выполнения аудиторского задания [7, с. 310].

Одним из видов информационного взаимодействия между руководством (лицами, отвечающими за корпоративное управление) и аудитором

⁶ Блок-схема разработана автором на основе пунктов 18–24 МСА 200 [7, с. 114–115].

является получение от указанных лиц письменного подтверждения определенных фактов или обстоятельств (МСА 580). В письменных представлениях должна содержаться информация о том, что в соответствии с условиями аудиторского задания:

- а) руководство осознает и принимает свою ответственность за составление финансовой отчетности;
- б) руководство предоставляет аудитору всю необходимую информацию и доступ ко всем документам и ресурсам;
- в) все хозяйственные операции аудируемого лица отражены в бухгалтерском учете и представлены в финансовой отчетности;
- г) руководство уведомило аудитора об известных ему недостатках в системе внутреннего контроля организации.

Кроме того, аудитор может запросить письменные разъяснения и по другим важным вопросам, значимым для выполнения аудита. Сами по себе такие подтверждения не являются аудиторскими доказательствами, лишь подтверждая или опровергая полученные аудитором доказательства. Однако такие письменные заявления руководства аудитор может положить в основу доказательств только в том случае, когда у него нет сомнений в профессионализме, честности, добросовестности руководства или приверженности его этическим принципам.

Если такие сомнения не позволяют аудитору сформировать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства либо когда заявления руководства существенно противоречат иным аудиторским доказательствам и при этом лица, отвечающие за корпоративное управление, не предпринимают надлежащих корректирующих действий, у аудитора есть право отказаться от дальнейшего выполнения аудиторского задания [7, с. 736].

Если в документы, содержащие проаудированную финансовую отчетность и аудиторское заключение в отношении этой отчетности, в соответствии с законами, нормативными актами или сложившейся практикой включена какая-либо дополнительная (прочая) информация – финансовая либо нефинансовая, – аудитор обязан с ней ознакомиться (МСА 720). В том случае, когда такая информация существенно противоречит данным проаудированной финансовой отчетности, это может вызвать недоверие к аудиторским выводам. Если руководство аудируемого лица отказывается пересмотреть такую информацию, несмотря на требования аудитора, то последний имеет право отказаться от выполнения аудита [7, с. 969].

Наличие иных обстоятельств, препятствующих получению достаточных надлежащих аудиторских доказательств

Если перед аудитором возникает препятствие в получении убедительных доказательств в ситуации, когда требующая подтверждения информация

является важной и значительной, а выдача модифицированного заключения не решает проблемы, адекватным выходом может быть отказ от продолжения задания. Например, на аудируемом предприятии отсутствуют акты сверок с контрагентами по суммам дебиторской задолженности. На письменные запросы аудитора, направленные контрагентам с просьбой подтвердить суммы задолженностей, ответов он не получает. Если дебиторская задолженность составляет значительную долю активов аудируемого лица, у аудитора нет убедительных доказательств, подтверждающих существование таких активов. Если при этом руководство организации еще и активно препятствует контактам аудитора с контрагентами, то прекращение выполнения задания может быть единственным выходом из ситуации.

Еще один пример: в процессе выполнения задания обнаруживается, что технология производства значительно сложнее, чем это представлялось на этапе понимания среды и бизнеса клиента, и определить величину производственных затрат аудитор не может без привлечения квалифицированного эксперта. Однако соответствующие эксперты в период выполнения задания недоступны.

Если при этом руководство организации занимает агрессивную позицию в отношении выполнения необходимых аудиторских процедур на производстве (наблюдение, повторное выполнение), то получение доказательств, что проведенные в учете суммы производственных затрат верны, невозможно. В случае, когда информация о суммах расходов существенна, невозможность получить адекватные аудиторские доказательства об их величине может явиться причиной для прекращения задания.

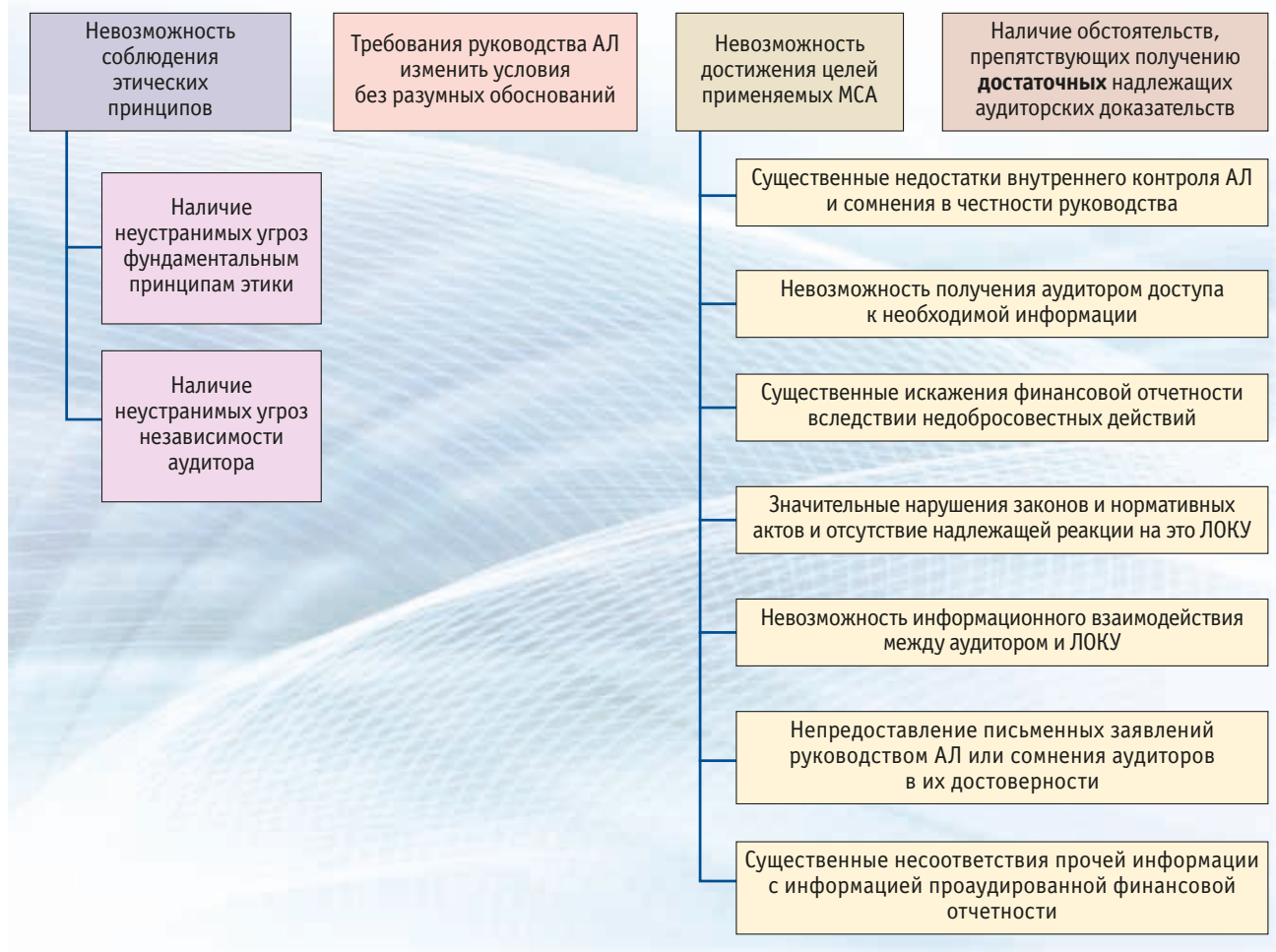
Каждое аудиторское задание – уникально, и приведенные примеры, разумеется, не исчерпывают всех ситуаций, в которых получить качественные аудиторские доказательства невозможно. В таких случаях, применив профессиональное суждение, аудитор сам решает, продолжать ли ему выполнение задания. Факторами, определяющими такое решение, являются существенность информации, по которой невозможно получение доказательств, позиция руководства клиента, этап выполнения аудиторского задания и др.

Классификация причин, позволяющих аудитору отказаться от выполнения аудиторского задания, приведена на рис. 3.

Действия аудитора после принятия решения об отказе от аудиторского задания

Принимая решение об отказе от проведения аудита, аудитор должен оценить степень завершенности задания. Если в основном аудит завершен, целесообразно довести его до конца в той мере, в которой это возможно сделать, и отказаться

Рис. 3. Классификация причин, позволяющих аудитору отказаться от выполнения аудиторского задания⁷



от выражения аудиторского мнения. В этом случае необходимо изложить данные обстоятельства в разделе «Основание для отказа от выражения мнения» [7, с. 1325].

Невозможность отказаться от выполнения аудиторского задания может быть обусловлена также запретом на такие действия применяемыми законами или нормативными актами. В этом случае также необходимо отказаться от выражения аудиторского мнения и изложить причины такого решения в разделе «Основание для отказа от выражения мнения».

Если же аудитор прерывает аудит, отказываясь от завершения задания, он должен предпринять ряд необходимых действий. Прежде всего, аудитор должен предварительно проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление аудируемой организации, об обстоятельствах, приведших к принятию такого решения. Далее подробности выполнения задания и причины отказа от него должны быть подробно задокументированы в аудиторском файле.

Аудитор, отказавшийся от выполнения задания, должен изложить аудитору-преемнику все

обстоятельства, побудившие его к отказу от аудиторского задания. Если причины отказа от задания непосредственно касаются общественных интересов, необходимо уведомить о них соответствующие контрольные или иные заинтересованные органы.

Политику и процедуры отказа от выполнения аудиторского задания до его завершения целесообразно отразить во внутрифирменном стандарте аудиторской организации.

Заключение

Итак, аудитор вправе отказаться от выполнения аудиторского задания до его завершения при следующих обстоятельствах.

1. Невозможность выполнения требований аудиторской этики как в части соблюдения основополагающих принципов этического поведения, так и в части соблюдения требований независимости.
2. Требование руководства аудируемой организации существенно изменить условия аудиторского


⁷ Схема разработана автором по результатам исследования.

задания до его завершения при отсутствии разумных обоснований такого требования.

3. Наличие обстоятельств, препятствующих проведению аудита в соответствии с Международными стандартами аудита, в частности, обстоятельств, которые не позволяют выполнить те требования и достичь тех целей, которые заявлены в конкретных стандартах, применяемых аудитором для сбора и оценки надлежащих и достаточных аудиторских доказательств.

Библиографический список

1. Алтухова Н.В. Отказ от принятия аудиторского задания на этапе преддоговорных мероприятий в соответствии с Международными стандартами аудита // *Аудиторские ведомости*. – 2016. – № 12. – С. 25–33.
2. Бычкова С.М. *Международные стандарты аудита*. – СПб.: Питер, 2009. – 384 с.
3. Виряскин С. Отказ аудитора от выполнения аудиторского задания и дачи аудиторского заключения [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/buh/articles/109097/> (дата обращения 12.08.2017).
4. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – Новосибирск: САФБД, 2011. – 232 с.
5. Лосева Н.А. Внутрифирменный стандарт аудиторской деятельности «Договор на оказание аудиторских услуг» // *Аудитор*. – 2015. – № 3. – С. 9–21.
6. Малинина Л.Ю. Договор оказания аудиторских услуг: гражданско-правовые и экономические аспекты : монография. – М.: Инфра-М, 2017. – 102 с.
7. Сборник Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг, издание 2016-2017 годов (Том 1) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ifac.org/publications-resources?publication-type=&source=&language=88&x=81&y=4> (дата обращения 12.08.2017).
8. Чая В.Т., Носова О.А., Кобозева Н.В. Система показателей качества аудита // *Аудит*. – 2016. – № 2. – С. 12–16.
9. Черевадская О.Е. Заключаем договор на проведение аудиторской проверки // *Налоговая политика и практика*. – 2015. – № 3. – С. 68–75.
10. Черевадская О.Е. Некоторые особенности проведения первой аудиторской проверки // *Налоговая политика и практика*. – 2016. – № 3. – С. 68–72.
11. Шеремет А.Д. Что делать для решения проблем аудиторской деятельности? // *Аудит*. – 2016. – № 9. – С. 2–6.
12. Chatfield M. *History of Accounting*. - New York : Garland Publishing, 1996. – 656 p.
13. Lee T., Azham M. The evolution of auditing: An analysis of the historical development // *Journal of Modern Accounting and Auditing*. – 2008. – Vol. 4, no. 12. – P. 1–8.

Личный вклад автора в теорию вопроса состоит в разработке на основании положений Международных стандартов аудита многоуровневой классификации причин невозможности продолжения аудиторского задания. Результаты исследования имеют прикладную значимость как при использовании их в непосредственной профессиональной деятельности практикующих аудиторов, так и при подготовке внутрифирменных стандартов аудиторской организации. 

References

1. Altukhova N.V. Withdrawal from an Audit Engagement in the Pre-engagement Activities Stage in accordance with the International Standards on Auditing. *Auditorskiye ведомosti*, 2016, no. 12, pp. 25–33 (in Russ.).
2. Bychkova S.M. *Mezhdunarodnyye standarty audita* [International Standards on Auditing]. Saint-Petersburg, Piter Publ., 2009. 384 p.
3. Viryaskin S. Otkaz auditora ot vypolneniya auditorskogo zadaniya i dachi auditorskogo zaklyucheniya [Auditor's Refusal to Perform an Audit Engagement and Give an Audit Report]. Available at: <http://www.klerk.ru/buh/articles/109097/> (accessed 12.08.2017).
4. Kodeks etiki professionalnykh bukhgalterov [Code of Ethics for Professional Accountants]. Novosibirsk, SAFBD Publ., 2011. 232 p.
5. Loseva N.A. Internal Standards of Audit Activity «The Contract for the Provision of Audit Services». *Auditor*, 2015, no. 3, pp. 9–21 (in Russ.).
6. Malinina L.Yu. *Dogovor okazaniya auditorskikh uslug: grazhdansko-pravovyye i ekonomicheskiye aspekty* [Audit Services Agreement: Civil and Economic Aspects]. Moscow, Infra-M Publ., 2017. 102 p.
7. 2016-2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources?publication-type=&source=&language=88&x=81&y=4> (accessed 12.08.2017).
8. Chaya V.T., Nosova O.A., Kobozeva N.V. System Audit Quality Indicators. *Audit*, 2016, no. 2, pp. 12–16 (in Russ.).
9. Cherevadsckaya O.E. Concluding an Audit Services Agreement. *Nalogovaya politika i praktika*, 2015, no. 3, pp. 68–75 (in Russ.).
10. Cherevadsckaya O.E. Certain Features of the First Audit. *Nalogovaya politika i praktika*, 2016, no. 3, pp. 68–72 (in Russ.).
11. Sheremet A.D. What to Do to Resolve Problems of Audit Activities? *Audit*, 2016, no. 9, pp. 2–6 (in Russ.).
12. Chatfield M. *History of Accounting*. New York, Garland Publ., 1996. 656 p.
13. Lee T., Azham M. The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2008, Vol. 4, no. 12. pp. 1–8.

ВАК 08.00.12

Обобщение типичных финансовых нарушений и каналов их возникновения в бюджетных организациях

Summary of the Typical Financial Irregularities and their Origin in the Public Sector Entities

Нижегородская академия МВД России,
Россия, Нижний Новгород

Елена Сергеевна Игонина

преподаватель кафедры судебной
бухгалтерии и бухгалтерского учета
e-mail: eligonina@mail.ru

Олег Демьянович Соловьев

канд. юрид. наук, доцент, доцент кафедры
судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета
e-mail: solod-nn@rambler.ru

Александр Александрович Софьин

канд. экон. наук, преподаватель кафедры
судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета
e-mail: alsofyin@yandex.ru

603950, Россия, Нижний Новгород,
Анкудиновское шоссе, 3, БОКС – 268.
Тел. +7 (831) 421-72-30.

Nizhniy Novgorod Academy of the Ministry of Internal
Affairs of Russia, Russia, Nizhniy Novgorod

Elena Igonina

Lecturer of the Forensic Accounting Department

e-mail: eligonina@mail.ru

Oleg Solovyev

PhD in Law, Associate Professor, Associate Professor
of the Forensic Accounting Department
e-mail: solod-nn@rambler.ru

Alexander Sofin

PhD in Economics, Lecturer of the
Forensic Accounting Department
e-mail: alsofyin@yandex.ru

Box – 268, 3, Ankudinovskoe highway,
Nizhniy Novgorod, Russia, 603950.
Phone +7 (831) 421-72-30.

Аннотация. В статье приводятся авторские рекомендации по выявлению типичных финансовых нарушений бюджетных средств, ориентированных на особенности движения бюджетных средств.

Ключевые слова: группировка финансовых нарушений, приемы выявления финансовых нарушений бюджетных средств, причины выявления финансовых нарушений.

Анализ результатов проверок финансово-хозяйственной деятельности в бюджетных организациях позволяет нам определить наиболее часто встречающиеся финансовые нарушения, которым в определенной степени способствуют недостаток знаний норм типовых и ведомственных учетных стандартов или умышленное их невыполнение сотрудниками соответствующих служб структурных подразделений бюджетных организаций. По нашему мнению, финансовым нарушениям во многом способствует также отсутствие в бюджетных организациях специализированных методических пособий и более конкретизированных рабочих инструкций по всему перечню учетных объектов.

Следовательно, очевидна объективная необходимость в разработке упомянутых внутрисистемных нормативных регуляторов, включения их в состав официальных ведомственных стандартов, а также

Abstract. This article presents the authors' recommendations on revealing typical financial irregularities in the budget funds focused on the features of budget funds flow in Territorial Divisions of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation.

Key words: financial irregularities grouping, detection methods of financial irregularities in the budget funds, reasons for detecting financial irregularities.

организации их изучения (в порядке повышения квалификации) сотрудниками финансовой и ревизионной службы бюджетных организаций. Предлагаемая нами группировка финансовых нарушений по объектам финансово-экономической ревизии приводится на рисунке.

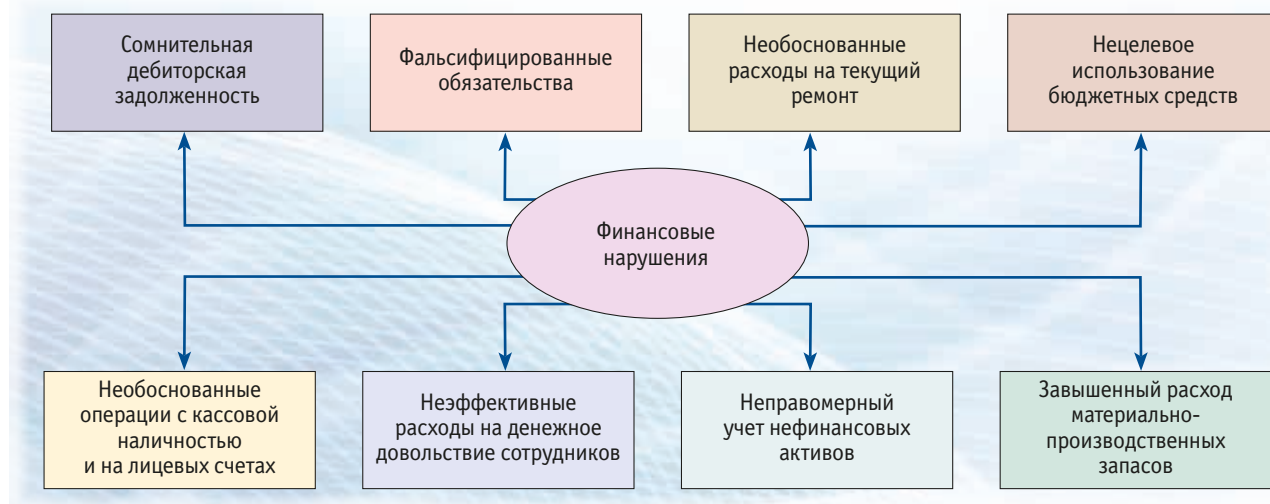
Рассмотрим предлагаемые группы финансовых нарушений по объектам финансово-экономической ревизии.

Операции с кассовой наличностью и на лицевых счетах

По операциям с кассовой наличностью и на лицевых счетах в банках необходимо отметить следующие типичные нарушения:

- отсутствие приказа руководителя учреждения об утверждении лимита рублевого остатка

Объекты финансовых нарушений в подразделениях МВД России



наличных денежных средств в кассе подразделения (является нарушением порядка ведения кассовых операций¹);

- наличие в кассе подразделения денежных сумм, превышающее установленный лимит их дневного остатка, кроме дней массовых выплат денежного довольствия, заработной платы, пособий из средств социального страхования и обеспечения.

Проведенный нами анализ материалов актов финансово-экономических ревизий в ревизионной службе бюджетных организаций за 2012–2016 годы свидетельствует о том, что подведомственные подразделения часто превышают повседневный лимит рублевого остатка в их кассах;

- нарушение правил ведения журнала учета денежных средств применительно к бухгалтерскому счету «Касса». Кассовый учет ведется своевременно, и его дневные обороты должны на дату каждой записи в кассовой книге после их проверки бухгалтерией регистрироваться в указанном выше бухгалтерском журнале². Практика ревизионной работы показывает, что имеется немало примеров, когда журнал учета денежных средств в течение отчетного года не ведется или ведется от случая к случаю (с интервалом в два-три календарных месяца) и заполняется в авральном

порядке перед финансово-экономической ревизией. В результате на несколько внутригодовых отчетных дат имеет место несоответствие данных рассмотренных выше учетных регистров;

- отсутствие служебных рапортов на выдачу под отчет денежных сумм на командировочные и хозяйственные расходы. Такие факты относятся к числу нарушений кассовой дисциплины, однако такие нарушения могут в определенной мере способствовать хищению бюджетных денежных средств;
- в расходных кассовых ордерах допускаются исправления, не оформляемые в установленном порядке [1]. Такой вид нарушений представляет собой грубое нарушение закона «О бухгалтерском учете»³ и порядка ведения кассовых операций¹. Кроме того, подобное нарушение может определенным образом навести на след крупного финансового нарушения или хищения бюджетных денежных средств;
- выдача денежных средств под отчет при наличии за подотчетным лицом задолженности по ранее выданным подотчетным суммам. В качестве оправдания приводится ссылка на то, что подотчетные суммы выдаются на расходы, регулируемые разными статьями КОСГУ. Например, один аванс выдан на приобретение канцелярских товаров и учитывается по статье 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» КОСГУ, а другой выдан на оплату проживания в гостинице во время служебной командировки, сумма которой включается в подстатью 226 КОСГУ. Однако упомянутый выше порядок ведения кассовых операций¹ предусматривает не статьи расходов из подотчетных сумм, а безальтернативное указание на то, что наличные деньги выдаются под отчет при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег⁴.

¹ Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У (ред. от 19.06.2017) «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

² Приказ Минфина России от 29.12.2014 № 173н (ред. от 31.12.2015) «О порядке формирования информации и документов, а также обмена информацией и документами между заказчиком и Федеральным казначейством в целях ведения реестра договоров, заключенных заказчиками по результатам закупок».

³ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017) «О бухгалтерском учете».

⁴ Приказ Минфина России от 01.07.2013 № 65н (ред. от 16.06.2017) «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации».

Сомнительная дебиторская задолженность

На практике встречаются и другие, правда, менее существенные нарушения в оформлении кассовых документов и ведении учетных регистров [2]. К наиболее распространенным и существенным нарушениям порядка расчетов с подотчетными лицами в бюджетных организациях будет справедливо отнести следующие нарушения:

- списание подотчетных сумм при отсутствии оправдательных документов в нарушение порядка ведения кассовых операций¹. Наши исследования показали, что указанные суммы на деле представляют собой длительную дебиторскую задолженность подотчетного лица, не погашенную даже при его увольнении из штата организации по разным причинам; меры по взысканию ущерба не принимаются по халатности должностных лиц или по иным причинам, а задолженность относится на текущие расходы из бюджетных средств. По существу, указанные подотчетные суммы по халатности (не исключено, что и по умыслу) должностных лиц присвоены подотчетным лицом, подразделению бюджетной организации нанесен материальный ущерб. Ничем не обоснованное списание долга является, таким образом, незаконным и подлежит взысканию с инициаторов списания;
- завышение установленных норм командировочных расходов без соответствующего разрешения руководителя бюджетной организации;
- оплата командировочных расходов при командировке, из которой имеется возможность ежедневного возвращения к месту жительства или работы⁵;

Неэффективные расходы на денежное довольствие сотрудников

Обобщение материалов актов финансово-экономических ревизий по вопросам законности выплат денежного довольствия сотрудникам подразделений Управления на транспорте МВД России по Поволжскому федеральному округу за 2012–2016 годы дает основание сделать вывод о том, что выявляемые факты неправомерного расходования бюджетных средств на денежное довольствие, как правило, являются следствием нарушений разной степени тяжести тех или иных норм Порядка обеспечения денежным довольствием сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации⁶, а также других нормативных документов, регулирующих порядок начисления и выдачи денежного довольствия сотрудникам МВД России⁷. Опыт показывает, что нередко причиной таких нарушений является недостаточная профессиональная подготовка сотрудников учетно-экономических и ревизионных служб подразделений МВД России в области трудового законодательства.

В качестве типичного примера можно привести нарушения при выплатах надбавок к должностному окладу сотрудникам МВД России, проходящим службу в должности кинологов, за выполнение обязанностей по поиску, обнаружению, идентификации взрывных устройств и взрывоопасных объектов (предметов) в размере 40% от месячного должностного оклада. В МВД России такие специалисты допускаются к работе только при наличии удостоверения о прохождении профессионального обучения по направлению «Поиск и обнаружение взрывчатых веществ, взрывных устройств, оружия и боеприпасов», тогда как имеются многочисленные факты указанных доплат к денежному довольствию без прохождения обязательного обучения. Это означает, что кинолог с прикрепленной к нему служебной собакой не выполнял соответствующую работу, однако денежное довольствие ему начислялось вместе с 40-процентной надбавкой.

Другим примером неоднократных нарушений по выплатам денежного довольствия является выплата руководителям отделов региональных управлений внутренних дел и управлений на транспорте МВД России, на которых в ревизуемом периоде накладывались дисциплинарные взыскания, ежемесячных премий, регламентированных Порядком обеспечения денежным довольствием сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации⁶. Согласно этому порядку, такие премии выплачиваются лишь за добросовестное выполнение служебных обязанностей.

Неправомерный учет нефинансовых активов

По результатам наших исследований к нарушениям в сфере учета основных средств можно отнести неправильное видение аналитического бухгалтерского учета указанных активов. Такие нарушения можно отнести к наиболее распространенным.

Между тем ревизионная практика свидетельствует, что нарушения объектного (в натуральных измерителях) аналитического учета основных средств в той или иной мере способствуют нецелевому использованию и хищениям указанных активов. Отметим лишь типичные, по нашему мнению, нарушения:

⁵ Приказ МВД РФ от 15.11.2011 № 1150 «Об организации служебных командировок сотрудников органов внутренних дел и военнослужащих внутренних войск Министерства внутренних дел Российской Федерации на территории Российской Федерации».

⁶ Приказ МВД России от 31.01.2013 № 65 (ред. от 25.07.2017) «Об утверждении Порядка обеспечения денежным довольствием сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации».

⁷ Постановление Правительства РФ от 08.12.2011 № 1021 (ред. от 31.01.2017) «О ежемесячной надбавке к должностному окладу за особые условия службы сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации».

- отсутствие аналитического учета объектов основных средств стоимостью до 3000 руб. за единицу на забалансовом счете 21 «Основные средства стоимостью до 3000 рублей, включенные в эксплуатацию»⁸;
- значительно и не обоснованно удлиняются сроки инвентаризации объектов нефинансовых активов против сроков, установленных действующим российским учетным стандартом, не применяются внезапные выборочные инвентаризации значимых нефинансовых активов⁹, инвентаризация имущества и обязательств во многом носит формальный характер, недопустимо затягиваются управленческие решения по результатам инвентаризаций;

• нарушение порядка оформления и ведения инвентарных карточек учета основных средств. Выборочные ревизионные проверки в структурных подразделениях бюджетных организаций зачастую указывают на то, что в инвентарных карточках учета основных средств отсутствуют данные о модели, типе, марке, заводском (или ином) номере, датах выпуска (изготовления) и ввода в эксплуатацию, дате и номере акта ввода основных средств в эксплуатацию. На оборотной стороне типовой инвентарной карточки не приводится краткая индивидуальная характеристика инвентарного объекта, отсутствует перечень составляющих его предметов, а также основные качественные и количественные показатели.

Одним из последствий нарушения аналитического учета объектов основных средств является ослабление контроля над сохранностью данных активов, а также существенное искажение сумм начисленных амортизационных отчислений. Например, начисляются амортизационные отчисления в течение всего отчетного года по всем видам водных судов, снегоходов, хотя они ежегодно выводятся на обязательную сезонную консервацию на срок от 4 до 6 месяцев³. Кроме того, нарушение порядка аналитического учета объектов основных средств зачастую обуславливает бесконтрольное списание запасных частей, смазочных и ремонтных материалов на техническое обслуживание и текущий ремонт подвижного состава, выполняемого собственными ремонтно-механическими службами структурных подразделений бюджетных организаций;

- необоснованное отнесение имущества к объектам основных средств.

⁸ Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 16.11.2016) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению».

⁹ Приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

При ревизионной проверке оборотных ведомостей аналитического учета основных средств во многих структурных подразделениях зачастую выявляется, что в состав объектов основных средств неправомерно включаются единицы имущества, которые относятся к материальным запасам. Например, тамбурные и складские двери, оконные решетки, системные блоки, мониторы, клавиатура ПЭВМ и др. – согласно Указаниям о порядке применения бюджетной классификации⁴, такое имущество учитывается по статье 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» КОСГУ.

Завышенный расход материально-производственных запасов

Обобщение результатов финансово-экономических ревизий в бюджетных организациях, выполненное авторами за последние 3 года, свидетельствует о нарушениях оперативного и бухгалтерского учета расходования ГСМ, принявших затяжной характер и в значительной степени способствующих хищениям ГСМ. На практике такие хищения камуфлируются (в утвержденных расходных первичных документах) под обычные перерасходы указанных запасов, объясняемые, например, природными колебаниями температуры воздуха, плохими дорогами, физической изношенностью транспортных средств и т.п.

Наиболее часто устанавливаются следующие нарушения норм учетных стандартов, явно способствующие различным злоупотреблениям с ГСМ:

- существенное превышение пробега автомобиля за рабочий день согласно показаниям спидометра над километражем, указанным в путевых листах;
- несовпадение количества ГСМ, выданного водителю по заправочному листу, с количеством ГСМ, которое принималось к учету по чекам, приложенным к авансовому отчету водителя;
- списание бензина не по путевым листам, а по актам, в которых, как правило, указывается только количество израсходованного в целом за истекший месяц (без учета расхода топлива по техническому паспорту автомобиля и показаний спидометра о километраже пробега).

Мы считаем необходимым, по опыту некоторых автотранспортных предприятий Нижнего Новгорода, списывать автобензин и дизельное топливо всех марок на основании нормативных расстояний (в километрах) от гаража того или иного подразделения бюджетной организации до обычных пунктов назначения, рассчитанных по рабочим географическим картам. Показатели нормативных расстояний необходимо системно использовать для оперативного контроля показателей километража пробега автомобиля по спидометру, что позволит исключить его преднамеренное завышение и обеспечит достоверное списание автомобильного топлива в соответствии с паспортными

нормами расхода автобензина или дизельного топлива на 100 км пробега;

- списание смазочных материалов (масел, тосола) по фактическому количеству без учета норм их расхода, установленных для автомобильного транспорта и закрепленных приказами руководителей бюджетной организации.

Фальсифицированные обязательства

Как показывают результаты ревизий, в бюджетных организациях материальные ценности систематически принимаются материальноответственными лицами (попутно отметим, что со многими из них не заключены в установленном порядке договоры о материальной ответственности) с нарушением соответствующих технических стандартов приемки грузов. Типичный тому пример: судя по товарным накладным поставщиков, материальные ценности поступили в самом начале определенного месяца, а приемка грузов материальноответственными лицами и принятие их к бухгалтерскому учету структурным подразделением бюджетной организации датирована третьей декадой следующего месяца. Такое положение создает явный канал хищения бюджетного имущества в силу его безучетного использования и наряду с этим – нереальную дебиторскую задолженность.

Необоснованные расходы на текущий ремонт

Среди нарушений в использовании средств на выполнение ремонтно-строительных работ по объектам основных средств в практике ревизионной деятельности зачастую встречаются:

- отсутствие либо должным образом не оформленная проектно-сметная документация;
- оплата расчетных документов, предъявленных подрядчиком на основании типового акта о принятии физических объемов выполненных ремонтных работ, подписанного обеими сторонами фактически, тогда как они либо не выполнялись, либо выполнены частично (по сути, оплата фальсифицированных расчетных документов, как правило, по слову обеих сторон сделки);
- завышение в подписанных обеими сторонами (без необходимой проверки заказчиком – структурным подразделением) актах о выполненных работах норм накладных расходов, сметной прибыли, расходов на непредвиденные работы и др.;
- умышленное завышение (приписки) физических объемов работ, выражающееся включением в акты формы КС-2 дополнительных, чаще всего якобы скрытых, и предъявляемых к оплате фактически не выполненных физических объемов работ;
- необоснованное и не согласованное с заказчиком повышение сметных норм накладных расходов и прибыли, индексов пересчета цен от базисного

в текущий уровень, завышение лимитированных и прочих сметных затрат против ранее согласованных сторонами сделки объектных смет по видам ремонтных работ;

- включение в акты отдельных расходов, учтенных в сметных нормах накладных расходов и сметной прибыли;
- сокрытие фактически выполненных физических объемов ремонтных работ с оформлением и предъявлением их к оплате в тот календарный период, когда появляется возможность применить более высокие индексы пересчета цен на ремонтные и другие материалы и, следовательно, скорректировать стоимость ремонтных работ в целом;
- предъявление подрядчиком сумм НДС, учтенного повторно в стоимости строительных материалов и строительных конструкций (включение в состав расходов на производство для зачета органу налогового администрирования «входной» суммы НДС и дублирование этой же суммы налога в сметной стоимости материальных затрат на сданные заказчику ремонтно-строительные работы для искусственного увеличения их стоимости);
- предъявление заказчику к оплате ремонтных и строительных материалов и конструкций, поставленных (приобретенных) и оплаченных заказчиком, что предусмотрено в госконтракте;
- двойная оплата заказчиком вспомогательных работ и расходных материалов, стоимость которых включена в комплексные расценки.

По нашим подсчетам, перечисленные выше финансовые нарушения в расчетах с подрядчиками за выполненные по госконтракту ремонтно-строительные работы, допускаемые подразделениями бюджетной организации, предположительно (без учета хищений в крупных и особо крупных размерах) в 2015 году можно оценить не менее чем в 25 млн рублей.

8. В числе нарушений Закона о контрактной системе¹⁰ мы считаем необходимым отметить следующие наиболее типичные финансовые нарушения, допускаемые должностными лицами:

- заключение и оплата выполненных госконтрактов при отсутствии либо сверх лимитов бюджетных обязательств;
- допущенные по вине должностных лиц структурного подразделения бюджетной организации при заключении и исполнении госконтрактов;
- имеющие место при выборе способа и составлении документации о размещении заказов, а также непосредственно процедуры их размещения;
- связанные с направлением сведений в уполномоченный орган;
- заключение госконтракта на условиях, отличающихся от условий, предусмотренных

¹⁰ Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ (ред. от 29.07.2017) «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

в документации о торгах и извещениях о проведении запроса котировок;

- изменение условий госконтракта в ходе его исполнения при отсутствии на то правовых оснований;
- заключение контракта без предоставления поставщиком, исполнителем, подрядчиком обеспечения исполнения контракта;
- подписание контрактов, заключенных по итогам проведения открытых аукционов в электронной форме лицами, не наделенными полномочиями действовать от имени заказчика.

Отметим, что к финансовым последствиям рассмотренной группы нарушений Закона о контрактной системе относится оплата штрафных санкций, которые, как известно, являются непроизводительными расходами, что представляет материальный ущерб, нанесенный вследствие ненадлежащего исполнения или неисполнения служебных обязанностей должностными лицами. Законодательством Российской Федерации предусматривается возмещение таких убытков виновными лицами, тогда как на практике они, как правило, относятся на статьи бюджетных расходов.

Нецелевое использование бюджетных средств

Определение нецелевого использования бюджетных средств приведено в статье 306.4 БК РФ¹¹: использование бюджетных средств на цели, не соответствующие условиям их получения, предусмотренным утвержденным бюджетом, бюджетной росписью, уведомлением о бюджетных ассигнованиях, сметой доходов и расходов либо иным правовым основанием их получения.

Согласно Бюджетному кодексу РФ, целевой характер бюджетных средств означает, что бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся конкретным получателям по строго принятым Правительством РФ направлениям их использования. Бюджетным кодексом РФ установлен также порядок распределения бюджетных ассигнований по каждому их главному распорядителю с указанием кодов разделов, подразделов, целевых статей и видов расходов бюджетной классификации в пределах целевого финансирования бюджетных расходов.

По нашим исследованиям, основным финансовым нарушением в области целевого использования бюджетных средств является невыполнение норм Бюджетного кодекса РФ и указаний Минфина России относительно порядка применения бюджетной классификации Российской Федерации, включая умышленное, способствующее хищению бюджетных средств. Обычно подобные нарушения выражаются в разномасштабном нецелевом использовании бюджетных средств, когда денежные суммы расходуются

на приобретение имущественных объектов и иные нужды при отсутствии соответствующего финансирования, но относятся на статьи расходов, обеспеченных средствами бюджетного финансирования.

Так, финансово-экономической ревизией за 2014–2015 годы в одной из бюджетных организаций установлено, что этим структурным подразделением приобретена по госконтракту система видеонаблюдения «Сплит-системы Les-sar LSL4 – H07KFA2», покупная стоимость (без НДС) которой составила 238766 руб. (относится к объектам основных средств) и стоимость (без НДС) электромонтажных работ по вводу в эксплуатацию указанной видеосистемы на сумму 66200 руб. На указанные расходы средства бюджетного финансирования отсутствовали, и они были оплачены по профинансированной статье 225 «Работы, услуги по содержанию имущества», тогда как расходы на приобретение видеосистемы должны были быть оплачены по статье 310 «Увеличение стоимости основных средств», а расходы по электромонтажу – по статье 226 «Прочие работы, услуги». Общая сумма нецелевого расходования бюджетных средств (без НДС) в данном случае составила 304966 тыс. руб.

Практика показывает, что нецелевое расходование средств влечет за собой умышленное непринятие к бухгалтерскому учету введенных в эксплуатацию объектов основных средств и приобретенных за плату материальных запасов до фактического получения бюджетных средств по статьям соответствующих расходов, тем самым создается канал хищения бюджетного имущества. Как нам представляется, финансовые нарушения в форме нецелевого использования бюджетных денежных средств и имущества в форме их нецелевого использования представляют серьезную угрозу экономике государственных органов, в частности, МВД России. Так, по полученным нами в Контрольно-ревизионном управлении МВД России данным, около 29% от общей суммы материального ущерба, выявленного и доказанного финансово-экономическими ревизиями в бюджетных организациях за 2014–2015 и первую половину 2016 года, приходится на нецелевое использование бюджетных средств. По сравнению с кризисным 2008 годом сумма материального ущерба по указанной причине увеличилась в 2,2 раза.

Предложенная группировка и методика выявления финансовых нарушений по основным объектам ревизионных процедур необходима для обеспечения реальных результатов и оценки ревизионной деятельности.

¹¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 30.09.2017).

Библиографический список

1. Маслова Т.С., Игонина Е.С. Проведение ревизии кассы и кассовых операций в подразделениях системы МВД России // Научный вестник Волгоградского филиала РАНХиГС. Серия: Экономика. – 2015. – № 3. – С. 107–113.
2. Методические рекомендации по проведению ревизии кассовых операций в подразделениях системы МВД России. - М.: КРУ МВД России, 2010, – С. 7–9.
3. Мизиковский Е.А., Игонина Е.С. Совершенствование финансово-экономической ревизии в МВД России // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 18–22.
4. Мизиковский Е.А., Игонина Е.С. Способы и приемы финансово-экономической ревизии при выявлении хищений бюджетных средств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 3. – С. 18–23.

УДК 631.162:6
57:336.221:346.
6(470–571)
ВАК 08.00.12

Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации*

Analysis of New Laws on Accounting and Taxation in the Russian Federation

РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

Людмила Ивановна Хоружий

докт. экон. наук, профессор кафедры
бухгалтерского учета
e-mail: horuzhiy@list.ru
127550, г. Москва, ул. Тимирязевская, д. 49.
Тел. +7 (499) 976–46–97.

Аннотация. В статье проанализированы текущие изменения бухгалтерского законодательства федерального уровня, изменения налогового законодательства, изменения бухгалтерского законодательства отраслевого уровня, изменение ответственности за нарушение требований к ведению бухгалтерского учета, рассмотрены конкретные примеры и даны рекомендации по применению новелл законодательства.

Ключевые слова: положения бухгалтерского учета; федеральные стандарты бухгалтерского учета; отраслевые стандарты бухгалтерского учета; международные стандарты финансовой отчетности; учетная политика; классификация основных средств; налоговый контроль; административная ответственность.

References

1. Maslova T.S., Igonina E.S. Cash Transactions Audit in the Territorial Divisions of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation. *Nauchnyy vestnik Volgogradskogo filiala RANHiGS. Seriya: Ekonomika*, 2015, no. 3, pp. 107–113 (in Russ.).
2. Metodicheskie rekomendatsii po provedeniyu revizii kassovykh operatsiy v podrazdeleniyakh sistemy MVD Rossii [Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation Cash Transactions Audit Manual]. Moscow, KRU MVD Rossii Publ., 2010, pp. 7–9 (in Russ.).
3. Mizikovskiy E.A., Igonina E.S. Improving Financial and Economic Audit of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2017, no. 2, pp. 18–22 (in Russ.).
4. Mizikovskiy E.A., Igonina E.S. Techniques of Financial and Economic Audit for Detecting the Embezzlement of Budget Funds. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2017, no. 3, pp. 18–23 (in Russ.).

Russian State Agrarian University – Moscow
Timiryazev Agricultural Academy, Russia, Moscow

Liudmila Khoruzhiy

Doctor of Economics, Professor of the
Accounting Department
e-mail: horuzhiy@list.ru
49, Timiryazevskaya st., Moscow, 127550.
Phone +7 (499) 976–46–97.

Abstract. The current changes in the accounting legislation of federal importance, changes in the tax legislation, changes in the industry-specific accounting standards and liability changes for violation of accounting procedures requirements are analyzed in this article. The author reviews case studies and provides recommendations on the application of new laws.

Keywords: Generally Accepted Accounting Principles; Russian Accounting Standards; Industry-Specific Accounting Standards; International Financial Reporting Standards; accounting policy; fixed assets classification; tax control; administrative liability.

* Работа выполнена в рамках Тематического плана-задания на выполнение научно-исследовательских работ ФГБОУ ВО РГАУ–МСХА имени К.А. Тимирязева по заказу Минсельхоза России за счет средств федерального бюджета в 2017 году «Актуализация методических рекомендаций по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях» (приказ № 436 от 28.08.2017).

За последнее время в сфере регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации произошли многочисленные изменения, существенно влияющие на порядок формирования учетной политики организации, на правила налогообложения организаций, на усиление налогового контроля экономических субъектов, на состав и формирование показателей отраслевой финансовой отчетности организаций и др. В статье проанализированы основные изменения федерального и отраслевого бухгалтерского и налогового законодательства, вступившие в силу в 2017 году.

Изменения в бухгалтерском законодательстве федерального уровня

Закон о бухгалтерском учете

В Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹ изменения внесены Федеральным законом от 18.07.2017 № 160-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 160-ФЗ). Данные изменения вступили в силу 19 июля 2017 года (ст. 2 Закона № 160-ФЗ).

1. Уточнен статус положений по бухгалтерскому учету. В соответствии с новой редакцией статьи 30 Закона о бухгалтерском учете¹, положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Минфином России в период с 1 октября 1998 года до 1 января 2013 года, признаны федеральными стандартами бухгалтерского учета.

Таким образом, с 19 июля 2017 года все положения по бухгалтерскому учету считаются федеральными стандартами бухгалтерского учета и обязательны к исполнению.

2. Акты Банка России по бухгалтерскому учету для кредитных и некредитных финансовых организаций официально признаны законодательством о бухгалтерском учете. Согласно статье 21 Закона о бухгалтерском учете¹, Банк России издает акты, которые устанавливаются для кредитных и некредитных финансовых организаций:

- планы счетов бухгалтерского учета и порядок их применения;
- порядок отражения на счетах бухгалтерского учета отдельных объектов бухгалтерского учета и группировки счетов бухгалтерского учета в соответствии с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- формы раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»

6 августа 2017 года вступили в действие изменения, внесенные в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»² приказом Минфина России от 28.04.2017 № 69н. Основной целью изменений в ПБУ 1/2008 является расширение сферы

применения Международных стандартов финансовой отчетности при формировании учетной политики организации и приведение норм ПБУ 1/2008 в соответствие с Законом о бухгалтерском учете.

Основные изменения в ПБУ 1/2008 сводятся к следующему.

1. Организация, которая составляет отчетность по МСФО, вправе руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом МСФО. Если в федеральных стандартах бухгалтерского учета установлен способ, который не соответствует МСФО, организация вправе его не применять.

2. Если в российских стандартах бухгалтерского учета не раскрыт порядок бухгалтерского учета, необходимо применять МСФО. В случае если по конкретному вопросу в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения учета, организация может самостоятельно разработать способ учета, руководствуясь последовательно:

- МСФО;
- федеральными или отраслевыми стандартами бухгалтерского учета по аналогичным вопросам;
- рекомендациями по бухгалтерскому учету.

Пример. Российские федеральные стандарты бухгалтерского учета не регулируют учет лизинга или аренды, однако в Российской Федерации действует международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 16 «Аренда». Организация должна указать в учетной политике, что будет применять МСФО (IAS) 16 «Аренда». Пример формулировки записи в учетной политике организации может выглядеть так:

«Операции по аренде и лизингу организация отражает в бухгалтерском учете по правилам, установленным международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (приложение 1 к приказу Минфина России от 11.07.2016 № 111н, вступает в силу 01.01.2019 года). Основание – пункт 7.1 ПБУ 1/2008».

3. Порядок учета можно разработать самостоятельно, если это решение будет обосновано. В исключительных случаях организация может вести бухгалтерский учет способами, разработанными самостоятельно, то есть не применять правила бухгалтерского учета из федеральных или отраслевых стандартов бухгалтерского учета, МСФО или рекомендаций по бухгалтерскому учету. Это возможно, если организация считает, что осуществляющимся в процессе ее хозяйственной деятельности фактам хозяйственной жизни стандартные правила не подходят. И если вести учет по действующим правилам, то в отчетности

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017) «О бухгалтерском учете».

² Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017).

формируются недостоверные сведения о финансовом положении организации и результатах ее деятельности.

Условия, при которых можно применять новый подход, перечислены в пункте 7.3 ПБУ 1/2008². Организация вправе отступить от правил, если:

- определены обстоятельства, которые препятствуют формированию достоверного представления о финансовом положении, результатах деятельности и движении денежных средств;
- есть альтернативный способ ведения бухгалтерского учета, который позволит устранить недостоверное представление информации в финансовой отчетности;
- альтернативный способ не повлечет за собой другие обстоятельства, при которых бухгалтерская отчетность будет недостоверной;
- информация об отступлении от правил пунктов 7 и 7.1 ПБУ 1/2008² и применение альтернативного способа учета раскрыты в учетной политике.

При отступлении от общепринятых правил учета это решение необходимо обосновать, а по итогам года информацию об отступлении от общепринятых правил учета необходимо раскрыть в бухгалтерской отчетности (п. 20.2 ПБУ 1/2008²).

4. Малые предприятия вправе разрабатывать способы учета самостоятельно.

Малые предприятия, которые вправе применять упрощенные способы учета в ситуации, когда в федеральном стандарте не отражен порядок учета, могут, ссылаясь на требование рациональности, разработать и применять собственный способ бухгалтерского учета. При этом применять правила МСФО не обязательно, даже если для этой ситуации они предусмотрены. Обосновывать свое решение и подробно раскрывать его в учетной политике тоже не требуется (п. 7.2 ПБУ 1/2008²).

Например, малому предприятию не обязательно применять международный стандарт по аренде. Организации на упрощенной системе, которые не имеют права на вычет НДС, вправе не отражать суммы входного налога на счете 19. Такое правило можно закрепить в учетной политике:

«Малое предприятие не использует в бухгалтерском учете счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Основание – требование к рациональности бухгалтерского учета (абз. 7 п. 6 и п. 7.2 ПБУ 1/2008). Входной НДС к вычету не принимается, так как организация применяет упрощенную систему налогообложения».

5. Если затраты на учет нерациональны, их можно сократить.

Одно из требований к учетной политике – рациональность учета. Правила бухгалтерского учета, которые применяет организация, должны соответствовать масштабам ее деятельности и условиям хозяйствования.

Пример. Некоммерческая организация, применяющая упрощенные способы ведения учета, вправе

вести учет без применения двойной записи (информация Минфина России от 24 декабря 2015 № ПЗ-1/2015 «Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций»). Запись в учетной политике может быть сформулирована в следующем виде:

«Некоммерческая организация ведет бухгалтерский учет по простой системе, без применения двойной записи. Основание – требование к рациональности бухгалтерского учета (абз. 7 п. 6 ПБУ 1/2008)».

6. При изменении учетной политики необходимо пересчитать все статьи баланса.

Пункты 14–15 ПБУ 1/2008² предусматривают, что изменение учетной политики возможно в связи с изменением законодательства, с появлением новых условий хозяйствования либо с разработкой организацией мероприятий и процедур, способствующих повышению качества бухгалтерского учета и финансовой отчетности. При этом если новые способы учета окажут существенное влияние на результаты деятельности организации, ей необходимо применять ретроспективный пересчет. Однако новая редакция пункта 15 ПБУ 1/2008² изменяет правила ретроспективного пересчета бухгалтерской отчетности, которые предусматривают пересчет задним числом всех статей бухгалтерского баланса организации, на которые повлияло изменение учетной политики, а также пересчет смежных (сопряженных) статей.

7. Материнская компания вправе утвердить стандарты бухгалтерского учета, обязательные для дочерних предприятий.

Действующими нормами Закона о бухгалтерском учете¹ это правило было предусмотрено (ч. 14 ст. 21), однако оно не было отражено в ПБУ 1/2008. Изменения в пункте 5.1 ПБУ 1/2008² закрепили в этом федеральном стандарте бухгалтерского учета такую возможность для материнской компании.

8. Если организация начала применять новые стандарты раньше, чем это стало обязательным для всех, необходимо раскрыть информацию об этом в отчетности.

Раскрытие в финансовой отчетности факта досрочного применения стандартов стало обязательным в связи с изложением пункта 23 ПБУ 1/2008² в новой редакции. В то же время новая редакция пункта 23 ПБУ 1/2008 не требует раскрытия в финансовой отчетности (то есть оценки влияния нормативного акта на отчетность) информации о том, что организация не применяет утвержденный и опубликованный нормативный акт, который еще не вступил в силу.

9. Отменено требование о составлении пояснительной записки с изменениями учетной политики на следующий год.

Приказом Минфина России от 28.04.2017 № 69н отменен пункт 25 ПБУ 1/2008, в соответствии с которым сведения об изменениях учетной политики организации на год, следующий за отчетным,

нужно было объявлять в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Классификация основных средств

С 1 января 2017 года вступила в силу новая редакция постановления Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (далее – Постановление № 1). Изменения внесены постановлением Правительства РФ от 07.07.2016 № 640.

В частности, признан утратившим силу абзац 2 пункта 1 Постановления № 1, согласно которому Классификация основных средств могла использоваться для целей бухгалтерского учета. Это означает, что с 1 января 2017 года срок полезного использования основных средств определяется по правилам пункта 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»³. При этом срок для целей бухгалтерского учета может совпасть с налоговым.

Регулирование консолидированной отчетности

19 июля 2017 года вступил в силу Федеральный закон от 18.07.2017 № 164-ФЗ «О внесении изменений в статью 30 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и статьи 3 и 4 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности». Среди изменений отметим следующие.

- Установлены даты отчетных периодов для годовой и промежуточной консолидированной финансовой отчетности – годовая отчетность составляется за период с 1 января по 31 декабря, а промежуточная – с 1 января и по дату окончания промежуточного периода.
- Отдельным категориям организаций разрешено переносить эти даты при условии, что такое решение будет зафиксировано в учредительных документах.

Изменения в законодательстве для агропромышленного комплекса

Отраслевые формы отчетности о финансово-экономическом состоянии товаропроизводителей АПК

Приказом Минсельхоза России от 18.09.2017 № 470 «Об утверждении форм отчетности за 9 месяцев 2017 года» определен состав форм отчетности товаропроизводителей агропромышленного комплекса за 9 месяцев 2017 года (приказ вступает в силу 27 октября 2017 года):

- Бухгалтерский баланс на 1 октября 2017 года (форма № 1);
- Отчет о финансовых результатах за 9 месяцев 2017 года (форма № 2);

- Отчет об отраслевых показателях деятельности организаций агропромышленного комплекса за 9 месяцев 2017 года (форма № 6-АПК);
- Отчет об ожидаемых результатах финансово-хозяйственной деятельности товаропроизводителей агропромышленного комплекса за 2017 год (форма № 7-АПК);
- Отчет о средствах целевого финансирования за 9 месяцев 2017 года (форма № 10-АПК);
- Информация об оказании услуг сельскохозяйственными потребительскими кооперативами (без кредитных) за 9 месяцев 2017 года (форма № 1-спр);
- Информация о результатах деятельности сельскохозяйственных потребительских кредитных кооперативов за 9 месяцев 2017 года (форма № 1-спрК).

Форма 6-АПК не претерпела существенных изменений. Форма 7-АПК заменила собой формы 8-сх и 8-пр. Форма 10-АПК содержит информацию о государственной поддержке товаропроизводителей агропромышленного комплекса, единой субсидии в рамках традиционных подотраслей в растениеводстве и животноводстве отдельно:

- по традиционным подотраслям (в растениеводстве это выращивание зерновых и зернобобовых культур (включая рис), сои, картофеля, сахарной свеклы, производство льноволокна и пеньковолокна, многолетние насаждения, виноградники, кормопроизводство в районах Крайнего Севера, производство на низкопродуктивных пашнях; в животноводстве – молочное и мясное скотоводство (КРС), овцеводство и козоводство, мясное табунное коневодство, северное оленеводство и мараловодство);
- по культурам и видам животных, не отнесенных к традиционным подотраслям (в растениеводстве – выращивание масличных культур (кроме сои), овощей открытого грунта, овощей защищенного грунта; в животноводстве – свиноводство, птицеводство, разведение рыбы, пчеловодство, пушное звероводство).

Изменения внесены с целью формирования единой структуры форм для исключения дублирования кодов показателей и их значений и получения возможности определения объемов и направлений государственной поддержки товаропроизводителей АПК с учетом новых подходов к финансированию субсидирования с 2017 года.

Основные изменения связаны с разделением отчетных форм на разделы, исходя из направлений или базовых параметров субсидирования и с приведением наименований показателей (культур, животных, видов продукции) в соответствие с общероссийским классификатором.

Полный комплект отчетности должны составлять сельскохозяйственные товаропроизводители, организации, осуществляющие первичную

³ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016).

и промышленную переработку, оказывающие услуги в области сельского хозяйства:

- хозяйственные товарищества, партнерства;
- общества с ограниченной ответственностью;
- акционерные общества (публичные и непубличные);
- сельскохозяйственные производственные кооперативы;
- крестьянские (фермерские) хозяйства с образованием юридического лица.

Специализированный комплект отчетности составляют крестьянские (фермерские) хозяйства без образования юридического лица, индивидуальные предприниматели без образования юридического лица.

Упрощенный комплект отчетности составляют сельскохозяйственные потребительские кооперативы (кроме кредитных), сельскохозяйственные потребительские кредитные кооперативы.

Статус сельхозтоваропроизводителя

С 1 января 2017 года статусом сельскохозяйственных товаропроизводителей, являющихся плательщиками единого сельскохозяйственного налога, наделены организации, оказывающие услуги в сфере сельского хозяйства. Такие изменения в статью 346.2 НК РФ⁴ внесены Федеральным законом от 23.06.2016 № 216-ФЗ «О внесении изменений в статьи 346.2 и 346.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

Приказом Минсельхоза России от 16.08.2017 № 410 утвержден Порядок включения сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих производство, первичную или последующую (промышленную) переработку сельскохозяйственной продукции и ее реализацию, содержащихся в реестре потенциальных заемщиков, в реестр заемщиков, и исключения сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих производство, первичную и (или) последующую (промышленную) переработку сельскохозяйственной продукции и ее реализацию, из реестра заемщиков.

Льготное кредитование

С 1 января 2017 года вступило в силу постановление Правительства РФ от 29.12.2016 № 1528, которым утверждены Правила предоставления из федерального бюджета субсидий российским кредитным организациям на возмещение недополученных ими доходов по кредитам, выданным сельскохозяйственным товаропроизводителям, организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим производство, первичную и (или) последующую (промышленную) переработку сельскохозяйственной продукции и ее реализацию, по льготной ставке.

Отметим, что в течение 2017 года в указанное постановление дважды вносились изменения: постановлением Правительства РФ от 31.03.2017 № 396 (вступили в силу с 14 апреля 2017 года) и постановлением Правительства РФ от 24.07.2017 № 875 (вступили в силу с 31 июля 2017 года).

Казначейское сопровождение субсидий

Приказом Минфина России от 30.06.2017 № 500 определены подходы Минфина России к казначейскому сопровождению субсидий. Приказом введен отдельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности в рамках договоров (соглашений) о предоставлении обособленно в регистрах бухгалтерского учета с указанием в первичных документах дополнительных реквизитов, позволяющих идентифицировать принадлежность к соответствующему договору (соглашению). Финансовый результат определяется как разница между суммой субсидии по соглашению и общей суммой учтенных фактических затрат получателя субсидии.

Предусмотрено проведение Федеральным казначейством проверки документов на соответствие фактически поставленным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) данным отдельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности и информации о структуре суммы субсидии.

При проведении платежей с лицевого счета получателя субсидии осуществляется проверка документов, представленных получателем субсидии на соответствие информации, указанной в документах, показателям, содержащимся в расходной декларации, на непревышение общей суммы расходов по соответствующим статьям затрат, указанных в расходной декларации нарастающим итогом над суммой субсидии по соглашению.

Коды продовольственных товаров

На правоотношения, возникшие с 1 января 2017 года, распространяются изменения, внесенные постановлением Правительства РФ от 28.03.2017 № 341 в перечень кодов видов продовольственных товаров, облагаемых НДС при реализации по ставке 10%.

Продукция первичной переработки

Постановлением Правительства РФ от 31.03.2017 № 404 внесены изменения в перечень продукции, относимой к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства. Данные изменения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2017 года.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2017).

Изменения в законодательстве об ответственности, учете и контроле

С 1 января 2017 года начала действовать новая статья 15.33.2 КоАП РФ⁵. Она ввела штраф в случае, если не представлены в срок или представлены не в полном объеме в органы Пенсионного фонда Российской Федерации сведения персонализированного учета для системы обязательного пенсионного страхования. Для должностных лиц организации размер штрафа составляет от 300 до 500 руб. за каждый случай нарушения.

Кроме того, с 1 января 2017 года уточнена ответственность по пункту 4 статьи 15.33 КоАП РФ⁵. Теперь она наступает за непредставление либо отказ от представления в территориальные органы ФСС России оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления контроля за правильностью назначения, исчисления и выплаты страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, за правомочностью осуществления и правильностью определения размера расходов на оплату четырех дополнительных выходных дней одному из родителей (опекуну, попечителю) для ухода за детьми-инвалидами, а также необходимых для назначения территориальным органом ФСС России застрахованному лицу соответствующего вида пособия или исчисления его размера, возмещения расходов на оплату четырех дополнительных выходных дней одному из родителей (опекуну, попечителю) для ухода за детьми-инвалидами, социального пособия на погребение, стоимости услуг, предоставленных согласно гарантированному перечню услуг по погребению, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде. Размер штрафа для должностных лиц – от 300 до 500 руб. за каждый случай нарушения.


Постановлением Правительства РФ от 19.08.2017 № 981 «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации» введен целый ряд поправок в правила учета налога на добавленную стоимость. Изменился порядок заполнения счетов-фактур, книг покупок и продаж, правила хранения документов по НДС.

Федеральным законом от 03.07.2016 № 290-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон

«О применении контрольно-кассовой техники»⁶ отменены все положения старого порядка и установлен с 1 июля 2018 года переход на новый порядок регулирования функционирования контрольно-кассовой техники. Основные положения закона:

- передача фискальных данных через оператора фискальных данных в ФНС России в режиме онлайн;
- электронная регистрация ККТ;
- замена блока ЭКЛЗ на фискальный накопитель;
- введение понятия электронный чек;
- новая техника должна учитывать обособленно приход и расход;
- при оплате платежной картой через интернет чек должен направляться покупателю в электронном виде;
- возможность применять ККТ в автономном режиме (без передачи данных). Особенности этого режима приведены в приказе Минкомсвязи России от 05.12.2016 № 616 «Об утверждении критерия определения отделенных от сетей связи местностей»;
- изменение системы штрафов (ст. 14.5 КоАП РФ⁵);
- расширен перечень информации, которая должна быть указана на чеке.

Налоговыми органами внедрен программный комплекс «АСК НДС-2», позволяющий применить риск-ориентированный подход при проведении камеральных налоговых проверок. Новый автоматизированный контроль операций налогоплательщика и его контрагентов применяется с проведения камеральной налоговой проверки декларации по НДС за второй квартал 2017 года. Автоматизированная система контроля НДС-2 позволяет выявлять все разрывы в уплате НДС и выявлять заказчиков услуг по обналичиванию денежных средств.

С 30 июля 2017 года в Законе о банкротстве⁶ появилась новая глава – III.2 «Ответственность руководителя должника и иных лиц в деле о банкротстве». Она, в частности, устанавливает субсидиарную ответственность по долгам организации-банкрота для лиц, контролирующих ее деятельность. К таким лицам отнесены учредители и должностные лица, а также главные бухгалтеры, финансовые директора и др. 

⁵ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 10.08.2017).

⁶ Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (в ред. от 29.07.2017).

Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2017).
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 10.08.2017).

References

1. Russian Accounting Principle *The Accounting Policies of an Organization* (PBU 1/2008) approved by the order № 106n of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.10.2008 (ed. of 28.04.2017). (in Russ.).
2. Tax Code of the Russian Federation (Part Two) № 117-FZ of 05.08.2000 (ed. of 29.07.2017) (came into effect with amendments from 01.10.2017). (in Russ.).
3. Administrative Offences Code of the Russian Federation № 195-FZ of 30.12.2001 (ed. of 29.07.2017) (came into effect with amendments from 10.08.2017). (in Russ.).

УДК 657.2:657.432
ВАК 08.00.05

Вывод активов компании-должника как инструмент недобросовестных действий ее контролирующих лиц

Dissipating of Indebted Company's Assets as a Tool for Fraud of its Controlling Persons

Институт экономики и антикризисного управления, Россия, Москва

Наталья Георгиевна Акулова

*канд. экон. наук, профессор Департамента «Антикризисное управление и финансы»
e-mail: akulovang@mail.ru*

Андрей Яковлевич Акулов

*канд. экон. наук, доцент Департамента «Антикризисное управление и финансы»
e-mail: andrewakulov@yandex.ru
117312, Россия, г. Москва, ул. Вавилова, д. 53, корп. 3.
Тел. +7 (495) 988-64-64.*

Institute of Economics and crisis management, Russia, Moscow

Natalya Akulova

*PhD in Economics, Professor of the Crisis Management and Finance Department
e-mail: akulovang@mail.ru*

Andrew Akulov

*PhD in Economics, Associate Professor of the Crisis Management and Finance Department
e-mail: andrewakulov@yandex.ru
53/3, Vavilova str, Moscow, Russia, 117312.
Phone +7 (495) 988-64-64.*

Аннотация. В статье раскрываются экономическая сущность вывода активов компании-должника и механизм управления этими действиями; исследуются факторы, создающие условия для вывода активов; анализируются современные типичные схемы вывода активов из компаний-должников на конкретных примерах из экспертной и аналитической деятельности авторов статьи; рассматриваются ключевые проблемы по предотвращению отчуждения имущества должника и роль арбитражных управляющих в этом процессе.

Ключевые слова: активы; обязательства; банкротство; кредиторы.

Abstract. This article reveals the economic essence and controlling mechanism of the dissipating of indebted company's assets. The authors investigate factors that create conditions for dissipating of assets; analyze the modern typical schemes for dissipating of indebted companies' assets based on the case studies; review key problems of the debtor's property alienation prevention and the role of liquidators in this process.

Keywords: assets; liabilities; bankruptcy; creditors.

Введение

Каждая организация для осуществления своей экономической деятельности должна располагать определенным имуществом, принадлежащим ей на правах собственности или владения, то есть различными активами, без которых функционирование организации будет невозможным.

При этом, несмотря на наличие в учебной и научной литературе различных определений понятия «активы», в настоящем исследовании предлагается использовать трактовку, данную в терминологическом словаре, в котором активы экономического субъекта рассматриваются «как собственность экономического субъекта, имеющая денежную стоимость и отражаемая в активе баланса» [1]. Экономическая сущность активов компании проявляется в том, что их объем, состав и возможность эффективного использования составляют основное содержание имущественного потенциала компании,

обеспечивающего планомерное поступательное ее развитие по достижению стратегических целей.

Вместе с тем практика арбитражного управления показывает, что часто недобросовестные должники умышленно совершают действия (бездействия) в целях уклонения от погашения задолженности перед кредиторами либо в иных корыстных целях, что становится основной причиной банкротства компании-должника. Согласно положениям статьи 14.12 Кодекса об административных правонарушениях РФ¹ и статьи 196 Уголовного кодекса РФ², данные действия квалифицируются как преднамеренное банкротство.

Актуальность проблем преднамеренного банкротства и вывода активов должника связана

¹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 10.08.2017).

² Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 26.08.2017).



Основные показатели результативности института банкротства России в 2015–2016 гг. по материалам ЕФРСБ³

Показатель	Год		Темп прироста, %
	2015	2016	
Сумма требований кредиторов по завершённым делам, млн руб.	472515,5	610040,1	+29,1
Сумма удовлетворенных требований, млн руб.	23510,5	19540,6	-16,9
Степень удовлетворения требований кредиторов, %	5,0	3,2	-36,0
Доля заключений с выводом «о наличии признаков преднамеренного банкротства» в общей численности отчетов арбитражных управляющих, %	8,1	8,2	+1,2
Доля заключений с выводом «о наличии признаков преднамеренного банкротства» и «невозможности сделать вывод» в общей численности отчетов арбитражных управляющих, %	30,7	29,7	-3,3
Количество принятых заявлений о признании сделок должника недействительными, поданных в суд в соответствии с главой III.1 Закона о банкротстве ⁴	3416	5589	+63,6
Количество рассмотренных заявлений о признании сделок должника недействительными, поданных в суд в соответствии с главой III.1 Закона о банкротстве ⁴	3049	4957	+62,6
Количество удовлетворенных заявлений о признании сделок должника недействительными, поданных в суд в соответствии с главой III.1 Закона о банкротстве ⁴	1399	2279	+62,9
Степень удовлетворения принятых заявлений о признании сделок должника недействительными, поданных в суд в соответствии с главой III.1 Закона о банкротстве ⁴ , %	41,0	40,8	-0,5

с необходимостью совершенствования системы экономико-правового обеспечения средств защиты участников дела о банкротстве от недобросовестных субъектов предпринимательского сообщества и недобросовестных, неосмотрительных, часто некомпетентных действий арбитражных управляющих. Право как регулятор общественных отношений в делах о банкротстве, которое не сопровождается доступным, обоснованным, грамотным, общественно полезным (рабочие места), апологично хозяйственным и протекционистски ориентированным экономическим содержанием (будучи базисом экономической жизни), утрачивает свою регулятивную ценность, что в свою очередь порождает дефекты в отправлении правосудия, необоснованное редуцирование реабилитационной практики банкротств вопреки духу банкротного законодательства [4], криминализацию, офшоризацию хозяйственных отношений и предпринимательской деятельности, и в конечном итоге трофеизацию и теневизацию экономики государства.

Предпосылки для вывода активов компании-должника

Результаты экспертной деятельности Института экономики и антикризисного управления в делах о банкротстве и анализ судебной практики показывают, что в современных условиях вывод активов является одним из наиболее часто встречающихся нарушений в сфере осуществления банкротства юридических и физических лиц, приобретающих глобальный характер, что становится одной

из угроз экономической безопасности компаний и государства.

Глобальный характер проблемы вывода активов компаний в преддверии и (или) непосредственно в процедуре их банкротства обусловлен тем, что схема по выводу и изъятию активов чаще всего включает множество посредников, в том числе из различных стран мира, что способствует развитию коррупции, приводит к деформации процесса принятия решений в системе арбитражного управления, обостряет социальные проблемы и снижает эффективность института банкротства (таблица).

Из таблицы видно, что эффективность института банкротства, которая является одним из показателей, учитываемых в рейтинге Всемирного банка Doing Business, с точки зрения кредиторов снижается – возрастает сумма требований по завершённым делам при одновременном снижении суммы удовлетворенных требований. Степень удовлетворения требований кредиторов сократилась с 5 коп. на 1 руб. требований в 2015 году, до 3 коп. в 2016 году, то есть в 1,6 раз.

Одной из причин столь низкой отдачи от реализации процедур, применяемых в делах о банкротстве стала успешная деятельность инсайдеров должника по выводу его активов в предбанкротном периоде и в процессе арбитражного управления, что подтверждается и утверждением главы комитета Госдумы по финансовому рынку А. Аксаковым, который

³ Рассчитано авторами по материалам, размещенным на официальном сайте Единого федерального реестра сведений о банкротстве – <http://bankrot.fedresurs.ru/NewsCard.aspx?ID=832>.

⁴ Федеральный закон от 26.10.2002 № 127-ФЗ (ред. от 29.07.2017) «О несостоятельности (банкротстве)».

отметил, что снижение эффективности банкротств связано с ситуацией, когда из-за продолжавшихся в 2016 году кризисных явлений в экономике упало качество активов, которые есть у банкротов, а реализация этих активов также не очень эффективна и по срокам реализации, и по стоимости⁵. При анализе статистики банкротств обращает на себя внимание рост в 1,6 раза числа принятых, рассмотренных и удовлетворенных судами заявлений о признании сделок должника недействительными, которые, как правило, связаны с выводом активов должника.

Под выводом активов компании-должника следует понимать многоэтапное преднамеренное деяние, направленное на отчуждение части имущества компании третьим лицам посредством использования экономических механизмов, финансовых, банковских, корпоративных и информационно-технических инструментов в целях уклонения от выполнения обязательств перед кредиторами и государством или в иных корыстных целях, что приводит к потере платежеспособности компании-должника и в конечном итоге к ее банкротству. В результате неправомерного вывода активов наносится ущерб кредиторам, обществу, государству, а в случае несвоевременного выявления и предотвращения дискредитируется институт банкротства России.

Наиболее острыми проблемами в становлении современной системы противодействия выводу активов компании являются проблемы, связанные с организацией сбора, обработки, анализа информации об операциях (сделках) с денежными средствами или иным имуществом компании-должника, а также с интерпретацией его результатов и подготовки аргументированных заключений. Данные проблемы усугубляются значительным количеством недостоверной информации, нехваткой необходимого числа квалифицированных специалистов, а также неразвитостью введения в анализ научно обоснованной системы показателей, способной отразить процессы, связанные с выводом активов должника и позволяющие формировать доказательную базу для оспаривания сделок должника.

В этой связи в целях решения задачи поиска негативных причин, провоцирующих к выводу активов компаний, а также для выработки мер по последующей эффективной их нейтрализации представляется важным выделить те основные факторы, проявление которых создает благоприятные условия для отчуждения и имущества:

- качество нормативной правовой базы: пробелы в законодательстве, отсутствие современного методического обеспечения по данной проблеме не способствуют раннему обнаружению и предотвращению изъятия активов;
- высокая степень латентности сделок по выводу активов;
- недостаточный в ряде случаев уровень профессиональных компетенций арбитражных управляющих,

судей, работников правоохранительных, контрольных и надзорных органов в области предупреждения, выявления и предотвращения вывода активов компании;

- как правило, низкое качество, недостаточная полнота и достоверность информационной базы в ситуациях, связанных с выводом активов компании, вуалирование таких сделок и их правовое прикрытие;
- развитость международных экономических институтов, что создает потенциальную возможность их использования в целях вывода и изъятия активов, в том числе в офшорные юрисдикции;
- соответствующий финансовый менталитет собственников компании и их низкая социальная ответственность;
- устоявшиеся негативные факты криминальной активности: вовлечение предпринимательских структур в теневые процессы, коррупционные проявления, бюрократический рэкет, наличие большого количества фирм-однодневок в различных схемах, в том числе и противоправных, по выводу денежных средств и другого имущества;
- несовершенство механизмов выявления и пресечения правонарушений, связанных с выводом активов и легализацией доходов;
- неэффективный контроль за руководством компании-должника со стороны ее собственников, в том числе государственных органов власти, когда руководителям компании-должника удается через механизм банкротства приватизировать государственное имущество по неадекватно заниженным ценам;
- полная свобода действий должника до возбуждения дела о банкротстве: право инициировать банкротство, право предлагать кандидатуру лояльного арбитражного управляющего, возможность формировать пул из «дружественных» кредиторов, в то время как реальные конкурсные кредиторы, получив такой статус, спустя длительное время (с учетом срока рассмотрения дела) часто обнаруживают, что компания-должник превращена в пустую или полупустую «оболочку» и шансы на возвращение хотя бы части задолженности минимальны;
- наличие проблем в осуществлении полноценной деятельности арбитражных управляющих: с одной стороны, отсутствие защиты арбитражных управляющих от фактов профессионального шантажа со стороны других участников в целях принуждения к совершению действий в интересах отдельных лиц, с другой стороны, встречаются случаи, когда сами арбитражные управляющие пренебрегают законом, совершая противоправные действия, способствуя выводу активов из компании-должника, или не принимают мер по защите имущества должника и его сохранности.

⁵ Источник: сайт Единого федерального реестра сведений о банкротстве – <http://bankrot.fedresurs.ru/NewsCard.aspx?ID=833>.



Современные способы вывода активов должника и основные этапы механизма управления отчуждением имущества

Изучение публикаций по теме настоящей статьи [2, 3], практики арбитражных судов в делах о банкротстве и результатов экспертной деятельности Института экономики и антикризисного управления позволяют сделать вывод, что в современных условиях развития рынка и института несостоятельности в России применяется широкий спектр типичных схем вывода активов в целях уклонения от погашения задолженности перед кредиторами либо в иных корыстных целях. При этом способы вывода активов компании в отдельных случаях могут носить противозаконный характер, но в большинстве своем уже на стадии подготовки осуществляется юридическое прикрытие таких сделок и действий и формально создается видимость законности хозяйственной операции. В настоящем исследовании рассмотрены наиболее часто встречающиеся за последние годы экспертной деятельности Института экономики и антикризисного управления схемы вывода активов.

Использование внешнеэкономических операций для вывода активов компании-должника из РФ

В этом случае наиболее часто встречаются следующие способы вывода активов:

- использование фиктивных импортных контрактов («псевдоимпорт», «нетипичный» экспорт);
- приобретение товаров, подлежащих экспорту, по завышенным ценам с использованием фиктивных предприятий – импорт по заниженным ценам;
- авансовые платежи по крупным сделкам зарубежным компаниям, смысл которых заключается в оплате аванса за товар (услугу) российской компанией иностранному контрагенту, но сам товар (услуга) не импортируется или срок исполнения контракта длительный – несколько лет.

Пример из практики экспертной деятельности

При экспертном исследовании материалов дела о банкротстве ООО «Русланд» были выявлены и проанализированы некоторые сделки.

Сделка № 1, которая представляет собой договор оказания услуг между заказчиком ООО «Русланд» и исполнителем ТМ Technologies LLP (Великобритания). Предметом договора является разработка установочного чертежа для трехсторонней резальной машины Merit-S, модель 3671 для производственного помещения ООО «Издательско-полиграфический комплекс Парето-Принт» с целью оптимизации производственного процесса внутренней логистики компании. Покупателем трехсторонней резальной машины Merit-S является ООО «Издательско-полиграфический комплекс Парето-Принт». Стоимость работ по договору составляет 51600 евро. Оплата

производится заказчиком в евро на счет исполнителя в Valartis Bank (Лихтенштейн).

Сделка № 2, которая представляет собой договор между заказчиком ООО «Русланд» и исполнителем ТМ Technologies LLP об оказании услуг по разработке установочного чертежа для транспортной системы с накопителем для загрузки машины VENTURA (система Connect 3241.8030) для производственного помещения ООО «Издательско-полиграфический комплекс Парето-Принт» с целью оптимизации производственного процесса внутренней логистики компании. Покупателем является ООО «Издательско-полиграфический комплекс Парето-Принт». Стоимость работ по договору составляет 20000 евро. Оплата производится заказчиком в евро на счет исполнителя в Valartis Bank (Лихтенштейн).

По результатам анализа эксперты оценили сделки № 1 и № 2 как:

- 1) подозрительные по контрагенту, предмету, содержанию, отсутствию осязаемого результата (замена ликвидного имущества на неликвидное), трудности в оценке реально оказанных услуг, поскольку они не были включены в стоимость договора с ООО «Издательско-полиграфический комплекс Парето-Принт», так как услуги оказывались для этой организации. Вместо этого они отнесены к коммерческим расходам должника (ООО «Русланд»). Экономический смысл является сомнительным (с чем связано такое управленческое решение – заказывать чертеж в компании, находящейся в г. Рэдинге, Великобритания?) В договоре с ООО «Парето-Принт», который анализировался выше, отсутствуют условия, по которым ООО «Русланд» обязуется оказать ему такие услуги;
- 2) взаимосвязанные – заключенные с одним и тем же контрагентом (ТМ Technologies LLP) с единой целью – вывод активов (денежных средств) под видом разработки чертежа;
- 3) необоснованные и неоправданные: экономический смысл данных сделок сомнителен, поскольку данные виды работ предусмотрены основным контрактом, результат оказанных услуг (сами чертежи) отсутствует;
- 4) направленные на уменьшение имущества (денежных средств) должника, то есть причиняющие ущерб должнику;
- 5) предусматривающие неравноценное встречное исполнение – нет подтверждения того факта, что разработка двух чертежей (то есть двух листов бумаги) для третьего лица должна стоить 71600 евро. Это 20% от суммы самого договора с ООО «Издательско-полиграфический комплекс Парето-Принт». Возникает вопрос: если дополнительные расходы по договору составляют 20%, то какова прибыль по самому договору? Отсутствует коммерческое предложение от компании ТМ Technologies LLP. Отсутствуют сведения о данной компании с данным адресом местонахождения и видом деятельности в поисковых системах;

б) необоснованно увеличившие коммерческие расходы должника и, как следствие, увеличившие его неплатежеспособность.

Сделка № 3 (банковская операция в виде валютного перевода). В качестве взаимосвязанных со сделками № 1 и № 2 экспертами также рассмотрен и банковский перевод, сделанный должником в адрес этой же компании ТМ Technologies LLP в АКБ «Банк Москвы» на сумму 56000 евро на счет в Valartis Bank (Лихтенштейн). Этот перевод подтвержден выпиской с валютного счета должника. Договор в обоснование этого перевода отсутствует.

Эти взаимосвязанные сделки (№ 1, № 2 и № 3) в терминах Временных правил проверки арбитражным управляющим наличия признаков фиктивного и преднамеренного банкротства⁶ можно определить как направленные на замещение имущества должника на менее ликвидное, в терминах гражданского законодательства – как сделки с неравноценным или отсутствующим встречным исполнением, в терминах законодательства о банкротстве – как направленные на вывод активов должника в иностранные юрисдикции (при том, что сам бывший генеральный директор должника является иностранным резидентом), уменьшение его наличного имущества, наносящие ущерб должнику.

Таким образом, сделки № 1, № 2 и № 3 подлежат оспариванию по основаниям, указанным в пункте 2 статьи 61.2 Закона о банкротстве⁴, как совершенные должником в целях причинения вреда имущественным правам кредиторов, а также по основаниям, указанным в пункте 2 статьи 61.2 Закона о банкротстве⁴, как совершенные при неравноценном (или отсутствующем) встречном исполнении обязательств другой стороной сделки. Во втором случае эксперты полагают, что поскольку сделки являются взаимосвязанными, платеж по сделке № 3 совершен авансом, то встречное исполнение по ней произошло позднее, условие о годичном сроке пункта 1 статьи 61.2 Закона о банкротстве⁴ для оспаривания сделки по этому основанию может быть соблюдено.

Пример из судебной практики (по материалам дела № А82–13348/2013)

По иску миноритарных акционеров ОАО «Территориальная генерирующая компания № 2» (ОАО «ТГК-2») арбитражный суд Ярославской области взыскал солидарно с членов совета директоров ОАО «ТГК-2» в пользу ОАО «ТГК-2» 12 837 551,29 долларов США в возмещение убытков, вызванных последствиями совершения ряда взаимосвязанных сделок с иностранными офшорными компаниями Akolyn Investments Holdings Limited (далее – Аколинь), Kardicor Investments Limited (далее – Кардикор) и македонской компанией ТЕ-ТО АД Скопье (далее – ТЕ-ТО). Обстоятельства совершения данных взаимосвязанных сделок расценены судом как безвозвратный вывод денежных средств из общества, поскольку в рамках судебного разбирательства

было установлено, что стороны сделок изначально не планировали исполнять их надлежащим образом.

В этой связи, исходя из практики экспертной деятельности авторов статьи, следует отметить определенную закономерность формирования отчета о финансовых результатах в компаниях, имеющих офшорную составляющую: при наличии прибыли от продаж необоснованно возрастают прочие расходы, преобразуя полученную от основной деятельности прибыль в конечный финансовый результат в виде убытков. Поэтому при проведении анализа финансового состояния компании-должника целесообразно произвести сравнение показателей рентабельности продаж, исчисленных в двух вариантах: по прибыли от продаж и по прибыли до налогообложения. Значительная разница в показателях рентабельности является сигналом для более детального изучения причин такого расхождения, поскольку такая ситуация может быть связана с выводом активов компании.

Вывод активов на основе прямых договоров купли-продажи

Вывод активов по прямым сделкам на основании договоров купли-продажи имущества является самой ранней схемой вывода активов в истории рыночной экономики России, наиболее простой и результативной, но, с другой стороны, относительно легкой для выявления в процессе производства дела о банкротстве. Как правило, в этом случае отчуждается наиболее привлекательное имущество по наиболее непривлекательным условиям оплаты: рассрочкой платежа, вексельные расчеты и др.

Распространены случаи, когда плата за активы вообще не поступает на расчетный счет должника, а компания-покупатель через короткое время после наступления срока оплаты вступает в процесс «теневой» реорганизации (альтернативная ликвидация) в форме присоединения к обществу с ограниченной ответственностью, находящемуся в отдаленном регионе, одновременно с еще десятком или более таких же компаний, уклоняющихся от выполнения обязательств перед кредиторами.

Пример из практики экспертной деятельности

При проведении финансово-экономической экспертизы компании-должника в форме ООО, основным видом деятельности которой являлась оптовая торговля твердым, жидким и газообразным топливом и подобными продуктами, была исследована сделка поставки нефтепродуктов должником в адрес ООО «Трейд». Сделка была совершена на основании заключения стандартного договора, согласно которому на нефтебазу

⁶ Постановление Правительства РФ от 27.12.2004 № 855 «Об утверждении Временных правил проверки арбитражным управляющим наличия признаков фиктивного и преднамеренного банкротства».



Омской области должником в августе 2015 года было поставлено 2250 тонн дизельного топлива на сумму 79 581 901 руб.

Поставленный товар покупателем оплачен не был, а через полгода после наступления срока оплаты покупатель – ООО «Трейд» – прекратил свою деятельность юридического лица путем реорганизации в форме присоединения к ООО «Метакса» с уставным капиталом 20 тыс. руб., зарегистрированному в Вологодской области и присоединившему к себе одновременно еще 20 фирм. В результате таких действий у компании-продавца существенно ухудшилось финансовое состояние, в результате чего она не смогла выполнить свои обязательства перед кредиторами и была судом объявлена банкротом.

При изучении вышеописанной сделки у экспертов обоснованно возникли подозрения на умышленные действия контролирующих должника лиц по выводу активов по следующим основаниям:

- сделка на крупную сумму была совершена с компанией, которая зарегистрирована за несколько месяцев до заключения договора и имела признаки компании – «однодневки», без какого-либо обеспечения;
- у компании-должника изменился состав учредителей, одним из которых стала фирма офшорной юрисдикции – Белиз;
- договорная цена на дизельное топливо превышала на 10–15% сложившиеся среднерыночные цены;
- оперативный подготовленный уход компании-покупателя от выполнения обязательств перед должником путем сомнительной реорганизации.

Пример из практики экспертной деятельности

При изучении материалов дела о банкротстве ООО «ТЭК» была проанализирована сделка, которая представляет собой договор купли-продажи между ООО «ТЭК» (продавец) и ООО «Гиперон» (покупатель), по которому продавец продает покупателю принадлежащую ему долю 75% в уставном капитале ООО «ГОЭЛРО». Согласно договору, продавец – ООО «ТЭК» – является участником ООО «ГОЭЛРО», отчуждаемая им доля оплачена полностью, следовательно, принадлежит продавцу, то есть отчуждаемая доля в соответствии с пунктом 1 статьи 460 ГК РФ⁷ свободна от прав третьих лиц.

Цена продаваемой доли, согласно договору, составляет 105 000 000 руб. Стороны установили порядок расчетов, по которому 100 000 руб. покупатель уплачивает продавцу в течение пяти рабочих дней после заключения договора. Остальная сумма

⁷ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 28.03.2017).

⁸ Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 29.07.2017) «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2017).

⁹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 06.08.2017).

уплачивается до 1 января 2025 года. Денежные обязательства покупателя по договору считаются исполненными с момента получения денежных средств продавцом. Договор оформлен в письменном виде и нотариально удостоверен в соответствии с нормой пункта 11 статьи 21 Закона об обществах с ограниченной ответственностью⁸. Договор заключен и удостоверен 12 декабря 2011 года.

Пункт 2.5 договора, устанавливающий момент перехода покупаемой доли как момент нотариального удостоверения договора, противоречит положениям Гражданского кодекса РФ и Закону об обществах с ограниченной ответственностью, согласно которым доля участника общества с ограниченной ответственностью может быть отчуждена до полной ее оплаты только в части, в которой она уже оплачена (п. 4 ст. 93 ГК РФ⁹ и п. 3 ст. 21 Закона об обществах с ограниченной ответственностью⁸). Исходя из этих законоположений, при отсутствии приложения к договору в виде передаточного акта и подтверждения (доказательства) уплаты покупателем указанной в договоре суммы за приобретаемую долю, данный договор следует признать действительным, а указанную долю в указанном размере неотчужденной и не перешедшей покупателю.

Вывод активов путем приобретения (купля-продажа или мена) бездоходных акций

В случае покупки должником бездоходных малоликвидных акций искусственно создается ситуация потери платежеспособности, когда наиболее ликвидные активы (денежные средства) замещаются сомнительного качества долгосрочными финансовыми вложениями. В ряде случаев высоколиквидные акции обмениваются на акции или доли участия других компаний с высоким риском реализации. В результате воплощения в жизнь такой внешне законной схемы надежды кредиторов на возврат своих денежных средств от компании-должника за счет реализации финансовых вложений будут обмануты.

Пример из практики экспертной деятельности

При изучении материалов дела о банкротстве ОАО «Внешнеэкономическое объединение «Технопромэкспорт»» (ОАО «ВО «Технопромэкспорт»») была выявлена и проанализирована сделка, которая заключена за полгода до подачи заявления о его банкротстве и представляет собой договор купли-продажи между ОАО «Транспортно-выставочный комплекс «Россия»» (продавец) и ОАО «ВО «Технопромэкспорт»» (покупатель). По договору продавец продает покупателю принадлежащие ему акции в количестве 597 штук номинальной стоимостью 1000 руб. каждая. Основные характеристики акций:

- именные обыкновенные;
- форма выпуска – бездокументарные;
- способ размещения – закрытая подписка.

Договорная стоимость одной акции – 243,6 тыс. руб., общая стоимость акций по договору – 145429 тыс. руб.

Оплата акций в полном объеме произведена денежными средствами 30 июня 2015 года, полученными в тот же день от предъявления к уплате простого беспроцентного векселя ОАО «Транспортно-выставочный комплекс «Россия»» (АО «ТВК «Россия») серии В0901 № 000003 номинальной стоимостью 145429 тыс. руб.

Изучение результатов деятельности АО «ТВК «Россия»» показало, что на протяжении нескольких лет компания демонстрировала убытки, а убыточность продаж колебалась в пределах 50–100%. В этой связи вызывает сомнение экономическая целесообразность приобретения накануне своего банкротства ОАО «ВО «Технопромэкспорт»» акций убыточного предприятия, в результате чего за оплату акций денежными средствами (высоколиквидный актив) ОАО «ВО «Технопромэкспорт»» получил на баланс долгосрочные финансовые вложения, не приносящие экономических выгод.

Таким образом, за полгода до подачи в суд заявления о банкротстве и девять месяцев до введения процедуры наблюдения должник – ОАО «ВО «Технопромэкспорт»» – произвел замещение высоколиквидного актива на малоликвидное имущество, что привело к росту его неплатежеспособности и снизило вероятность возмещения обязательств перед кредиторами.

Вывод активов путем создания сети компаний посредников

Схема вывода денежных средств компании-должника присутствует практически в большинстве случаев дел о банкротстве крупных компаний, когда вокруг них образуется сеть «дружественных» компаний-посредников, которая при внешне легальном, но экономически нецелесообразном заключении сделок без особых усилий наживается на расходах компании-должника, превращая ее деятельность в убыточную. Чаще всего это операции по закупке сырья, оборудования, технологий и услуг, в том числе по аренде и аутсорсингу.

Тем самым посреднические компании обременяют финансово-хозяйственную деятельность компании дополнительными затратами путем заключения ряда договоров по «цепочке контрагентов» без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели), в результате чего прибыль перераспределяется на несколько компаний (связанных между собой), а затем деньги уходят в разные направления.

Пример из практики экспертной деятельности

При проведении финансово-экономической экспертизы теплоснабжающей организации были выявлены нескольких «дружественных» посреднических фирм из аффилированных лиц, что позволяло выводить денежные средства из теплоснабжающей

организации путем использования различных механизмов, среди которых можно выделить типовые.

1. Аренда основных средств, когда за счет денежных средств теплоснабжающей организации через завышенную арендную плату формируется современный парк транспортных средств и спецтехники, представляющих собой основные средства, без которых невозможна деятельность единой теплоснабжающей организации, размещенных на ее производственных площадях, но, тем не менее, являющихся собственностью других коммерческих структур. В результате сложилась цепочка посредников, которую замыкала непосредственно теплоснабжающая организация: разные лизинговые компании (арендодатель № 1) → посредническая организация № 1 (арендатор № 1, одновременно субарендодатель) → посредническая организация № 2 (субарендатор, одновременно субарендодатель № 2) → теплоснабжающая организация (конечный субарендатор).

Механизм аренды основных средств позволил развить дружественно-паразитические компании путем их прямого финансирования, исключить вероятность включения современных транспортных средств и спецтехники в состав конкурсной массы при введении процедуры банкротства в отношении теплоснабжающей организации, тем самым лишив ее кредиторов возможности на возврат задолженности. С другой стороны, были созданы благоприятные перспективы использовать те же основные фонды в деятельности «чистой» компании.

2. Открытые закупки, когда победителями торгов по «удачному» стечению обстоятельств становились дружественные теплоснабжающей организации компании, в результате чего им переданы функции по закупке топлива и других видов сырья, оказанию услуг и выполнению работ. При этом, вопреки требованиям законодательства и условиям закупок, к участию в них допускались коммерческие организации-посредники, которые не являлись угле-, нефте-, торфодобывающими или угле-, нефте-, торфоперерабатывающими предприятиями и не обладали ресурсами, необходимыми для поставок топлива. Тем не менее именно аффилированные к теплоснабжающей организации признавались победителями закупок.

3. Направление денежных средств на погашение задолженности в форме авансовых платежей перед наиболее важными с точки зрения руководства теплоснабжающей организацией контрагентами, что снижало платежные возможности компании перед другими кредиторами, в том числе по погашению накопившейся миллиардной просроченной кредиторской задолженности перед ресурсоснабжающей организацией.

Таким образом, фокусирование договорных отношений на покупке сырья, материалов, оказании услуг и выполнении ремонтных работ для теплоснабжающей организации под конкретные взаимосвязанные с ней посреднические компании



позволило сформировать классическую, много раз описанную в учебной и научной литературе по антикризисному управлению схему, в которой к предприятию-донору – социально значимой организации, получающей «живые» деньги от потребителей всегда востребованных услуг, допускаются дружественные компании, являющиеся посредниками, не создающими добавленной стоимости, по сути, генерирующими свою прибыль за счет жизнеобеспечивающей организации путем перепродажи товаров и услуг с высокой посреднической наценкой. В результате таких действий повысились затраты на производство и передачу тепло- и электроэнергии в регионе, цены на которые являются объектами тарифного регулирования, а такие организации не имеют права перекладывать необоснованно растущие издержки на конечных покупателей.

Вывод активов путем создания компании-двойника

В настоящее время продолжает развиваться практика, при которой в преддверии банкротства компании-должника вместо нее создается новое юридическое лицо с аналогичным или очень похожим названием (компания-двойник) или с другим названием, но с тем же видом деятельности и теми же руководителями (компания-субститут), на которое впоследствии постепенно переводится вся хозяйственно-финансовая деятельность должника. В ряде случаев для функционирования новой структуры используется сайт компании-должника, тот же адрес и контактные данные. В результате наблюдается разнонаправленная тенденция: показатели платежеспособности и финансовой устойчивости компании-должника уверенно ухудшаются, а у новой компании улучшаются или держатся в пределах рекомендуемых значений.

Таким образом, в рамках данной схемы происходит подготовка к процедуре банкротства путем перегруппировки активов незадолго до возбуждения дела о банкротстве, что обрекает кредиторов (кроме дружественных) иметь дело с компанией-должником, обремененным малоликвидными непривлекательными «токсичными» активами и значительными обязательствами и тем самым лишает каких-либо шансов на взыскание кредиторской задолженности в процедуре конкурсного производства.

Пример из практики экспертной деятельности

При исследовании материалов дела банкротстве ОАО «Внешнеэкономическое объединение «Технопромэкспорт»» установлено, что примерно за год до подачи заявления о банкротстве данной компании было зарегистрировано новое юридическое лицо – ООО «Внешнеэкономическое объединение «Технопромэкспорт»», которое обладает всеми признаками компании-двойника:

- регистрация новой компании произошла незадолго до подачи заявления о возбуждении дела о банкротстве старой компании;
- в обеих компаниях один и тот же генеральный директор;
- в старой компании непосредственным учредителем является Государственная корпорация по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростехнологии», а в новой компании данная госкорпорация стоит в качестве учредителя в конце цепочки учредителей;
- в старой и новой компании совпадают основные виды деятельности, адреса и сайты;
- перед банкротством старой компании в новую компанию переведена часть сотрудников;
- после введения наблюдения постепенно контракты и соответственно отражение выручки перешло в ООО «Внешнеэкономическое объединение «Технопромэкспорт»».

Одну из сделок по переводу активов на новую компанию арбитражный управляющий пытался оспорить, но арбитражный суд не удовлетворил заявление о признании данной сделки недействительной. Конкурсное производство еще не завершено, учитывая, что баланс должника наполнен труднореализуемыми активами, вряд ли оптимистично настроены порядка 80 кредиторов, перед которыми у старой компании – ОАО «Внешнеэкономическое объединение «Технопромэкспорт»» – сумма задолженности превышает 23 млрд руб.

Вывод денежных средств посредством предоставления займов подконтрольным компаниям

При выводе денежных активов в виде займов аффилированным компаниям имеются широкие возможности для изъятия и обращения имущества в пользу заинтересованных лиц. Практика экспертной деятельности показывает, что, как правило, займы выдаются дружественным компаниям на долгосрочный период, что приводит к деформации структуры активов компании-должника (заимодавца) в сторону роста удельного веса ее низколиквидных активов, снижая тем самым платежные возможности должника.

Кроме этого, несмотря на то что займы выдаются под благовидным предлогом, они используются не по назначению, а переводятся небольшими частями другим компаниям в виде займов и (или) в виде оплаты за услуги сомнительного характера. При этом арбитражный управляющий не имеет возможности проследить многоходовый вывод денежных средств из-за отсутствия информации по операциям компаний-заемщиков. Арбитражные суды отказывают в ходатайстве арбитражных управляющих в предоставлении выписок из банков по движению денежных средств этих организаций.

Пример из практики экспертной деятельности

При проведении финансово-экономической экспертизы теплоснабжающей организации по решению органов предварительного следствия выявлено предоставление займов взаимозависимым компаниям, что привело к изъятию из оборота единой теплоснабжающей организации более 600 млн руб. на длительный срок за счет привлеченных денежных средств кредиторов в связи с отсутствием у нее каких-либо собственных источников финансирования. Это значительно снизило платежные возможности перед кредиторами.

Пройдя по цепочке перечислений от заимодавца (теплоснабжающая организация) к заемщикам, одна часть заемных денежных средств дробилась и перечислялась в виде займов другим компаниям, вторая часть выводилась путем оплаты фиктивных договоров за различные виды услуг на счета других юридических лиц, теряя финансовый след, а третья часть переводилась на счета физических лиц.

Кроме этого установлено, что одна из аффилированных компаний за счет займа, полученного от теплоснабжающей организации-должника, выкупила дебиторскую задолженность (требования к этой организации у кредитора) и сама стала кредитором теплоснабжающей организации исключительно за счет использования ее же денежных средств, и не только не затратила для этого ни копейки собственных денежных средств, но даже извлекла некоторую прибыль. Тем самым была искусственно создана крупная задолженность перед дружественной компанией, что позволило подготовиться к процедуре банкротства с целью проведения ее под контролем и оптимально распределить оставшееся имущество.

В настоящей статье представлен не полный перечень схем вывода активов из компаний-должников. В экспертных заключениях, подготовленных Институтом экономики и антикризисного управления, выявлены и проанализированы также и многие другие схемы, такие как:

- взнос в уставной капитал;
- перепродажа долга по оценочной стоимости;
- передача активов по тройственному (и более) договору цессии;
- вывод активов через исполнительное производство;
- вексельные схемы;
- вывод активов при осуществлении крупных сделок и сделок, в совершении которых имеется заинтересованность, без одобрения соответствующих органов организации (общего собрания участников, совета директоров, наблюдательного совета, общего собрания акционеров и т.д.), для чего в целях придания законности такой сделке стоимость отчуждаемого имущества умышленно недооценивается или производится манипуляция с финансовой отчетностью должника в форме ПАО или ООО, и др.

Следует отметить, что способы вывода активов из компаний постоянно совершенствуются, а его технологии гибко реагируют на любые меры государственного регулирования данной проблемы. Поэтому с высокой долей вероятности можно ожидать, что схемы вывода активов будут видоизменяться с проведением соответствующей правовой «зачистки», а проблема противодействия отчуждению имущества должника еще долгое время будет оставаться актуальной и значимой для теории и практики антикризисного управления. Вместе с тем к настоящему времени уже сложился определенный механизм управления отчуждением имущества должника, который включает в себя следующие основные этапы:

- планирование видов активов для отчуждения, времени, места, схемы с аргументированным обоснованием и участников вывода активов;
- создание мотивационных механизмов для участников схем вывода активов;
- обеспечение квалифицированного юридического сопровождения вывода активов;
- непосредственная реализация схемы отчуждения имущества, которое в свою очередь может осуществляться в один или несколько этапов (например, на первом этапе происходит обособление имущества; на втором – его изъятие и на третьем – обращение активов в пользу заинтересованных лиц);
- прогнозирование и принятие мер по противодействию выводу активов со стороны оппонентов;
- оценка результатов вывода активов.

Основные инструменты возврата активов должника и проблемы их реализации

В настоящее время в целях привлечения к ответственности организаторов вывода активов применяются различные инструменты по возврату активов должника:

- оспаривание сделок, которое, в частности, предусматривает, что цепочка сделок по отчуждению активов должника может быть оспорена как единая сделка, совершенная в ущерб кредиторам (искковая давность в таком случае должна течь с момента, когда арбитражный управляющий узнал о вредоносном характере сделок);
- привлечение контролирующих лиц к субсидиарной ответственности, возбуждение уголовных дел;
- предъявление заинтересованным лицам исков о возмещении убытков, в том числе и арбитражным управляющим и др.

Авторы настоящей статьи выступают за увеличение «периода подозрительности» сделок, которые могут быть оспорены при банкротстве должника, во избежание наличия самостоятельного «давностного» основания для отказа в признании сделки недействительной при наличии объективных экономико-правовых оснований.



Следует отметить, что главная проблема при оспаривании сделок должника заключается в доказывании осведомленности другой стороны контракта о неплатежеспособности и (или) недостаточности имущества должника на момент совершения сделки, что крайне трудно доказать, а бремя доказывания такой осведомленности возлагается на арбитражного управляющего. Этим обстоятельством частично объясняется низкая степень удовлетворения арбитражными судами принятых заявлений о признании сделок должника недействительными, которая, по данным таблицы, колеблется по годам в пределах 40%.

Кроме этого оспорить в рамках дела о банкротстве возможно исключительно сделки, совершенные самим должником, но не последующими приобретателями, а вернуть имущество должника, проданное через 2–3 компании за рубеж либо в пользу ликвидированного впоследствии приобретателя, не представляется возможным. Однако законодатель ввел ряд презумпций относительно осведомленности второй стороны по сделке:

«Сделка, совершенная должником в целях причинения вреда имущественным правам кредиторов, может быть признана арбитражным судом недействительной, если такая сделка была совершена в течение трех лет до принятия заявления о признании должника банкротом или после принятия указанного заявления и в результате ее совершения был причинен вред имущественным правам кредиторов и если другая сторона сделки знала об указанной цели должника к моменту совершения сделки (подозрительная сделка). Предполагается, что другая сторона знала об этом, если она признана заинтересованным лицом либо если она знала или должна была знать об ущемлении интересов кредиторов должника либо о признаках неплатежеспособности или недостаточности имущества должника» (п. 2 ст. 61.2 Закона о банкротстве⁴).

Однако представляется, что данные паллиативы в виде сформулированной презумпции осведомленности кардинально проблемы оспаривания сделок в банкротстве не решают. Это также видно и из приведенной выше статистики.

Авторы полагают, что аналогично тому, как Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ (ред. от 29.07.2017) «О внесении изменений в отдельные

законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» в статье 10 Закона о банкротстве⁴ была установлена презумпция виновности контролирующих должника лиц в наступлении несостоятельности (банкротства) организации вследствие их действий или бездействия¹⁰, было бы полезным ввести презумпцию осведомленности второй стороны по сделке с перенесением на нее бремени доказывания своей неосведомленности.

Выводы

Таким образом, одним из наиболее опасных умышленных действий лиц, контролирующих должника, является вывод его активов. Данные действия отличаются высоким уровнем латентности, повышенной сложностью в изобличении виновных лиц и доказывании их недобросовестных действий, поскольку отчуждение имущества происходит в ущерб интересам кредиторов (а это могут быть и вкладчики банков, и дольщики, и градообразующие предприятия, и успешные производственные комплексы, создающие рабочие места, инфраструктуру и деловую среду, и другие социально значимые группы, инвесторы и просто экономические факторы), но скрывается за фасадом формальной легитимности. «свободы договора» с использованием юридических норм, институтов и формализованных процедур, не позволяющих защитить интересы пострадавшей стороны, восстановить свои имущественные права.

Неоправданно мягкое законодательное регулирование данного вопроса и противоречивая правоприменительная практика создают благоприятную почву для рейдерства, хищничества, трофейного стиля хозяйствования, экономики «быстрых ног» и «беглых капиталов», что в конечном счете порождает «кредитный и денежный голод» в целых отраслях экономики, дальнейший отток капитала из страны и отсутствие улучшения инвестиционного климата, подрывает экономическую безопасность страны. ☹

¹⁰ В настоящее время статья 10 Закона о банкротстве утратила силу в соответствии с Федеральным законом от 29.07.2017 № 266-ФЗ. Ответственность руководителя должника и иных лиц в деле о банкротстве регулируется главой III.2 (статьи 61.10–61.22) Закона о банкротстве.

Библиографический список

1. Шевчук Д. А., Шевчук В. А. Деньги. Кредит. Банки. Курс лекций в конспективном изложении. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 160 с.
2. Ряховская А. Н. Преднамеренное и фиктивное банкротство: некоторые алгоритмы решения проблемы // ЭТАП: Экономическая теория, анализ, практика. – 2017. – № 3. – С. 131–138
3. Торбин Ю. Г., Янчуркин О. В., Маматов В. Г. Противодействие легализации и незаконному выводу за рубеж банковских активов // Журнал российского права. – 2016. – № 12. – С. 91–98.

References

1. Shevchuk D. A., Shevchuk V. A. *Den'gi. Kredit. Banki. Kurs lektsiy v konspektivnom izlozhenii* [Money. Credit. Banks. A course of lectures]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2006. 160 p.
2. Ryakhovskaya A. N. Deliberate and Fictitious Bankruptcy: Some Algorithms for Solving the Problem. *ETAP: Ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika*, 2017, no. 3, pp. 131–138 (in Russ.).
3. Torbin Yu. G., Yanchukin O. V., Mamatov V. G. Combating Legalization and Transferring of Bank Assets Abroad. *Zhurnal rossiyskogo prava*, 2016, no. 12, pp. 91–98 (in Russ.).

УДК 336.225.2
ББК У261.41-212

Направления совершенствования налогового администрирования

Tax Administration: Areas of Improvement

Чувашский государственный университет
им. И.Н. Ульянова, Россия, Чебоксары

Николай Зотикович Зотиков

канд. экон. наук, доцент кафедры финансов,
кредита и экономической безопасности

e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru

428015, Чувашская Республика, г. Чебоксары,
Московский проспект, д. 29.

Тел. +7 (835) 245-84-51.

*I.N. Ulianov Chuvash State University,
Russia, Cheboksary*

Nikolay Zotikov

*PhD in Economics, Associate Professor of the Finance,
Credit and Economic Security Department*

e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru

*29, Moskovskiy av., Cheboksary,
Chuvash Republic, 428015.*

Phone +7 (835) 245-84-51.

Аннотация. Деятельность налоговых органов в сфере налогового администрирования нацелена на обеспечение полного и своевременного сбора налогов и сборов в соответствии с действующим налоговым законодательством и при условии соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками и налоговыми органами, правильного применения правовых положений, определяющих применяемый налогоплательщиком режим налогообложения и поощрения законопослушных налогоплательщиков и привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Деятельность государства по управлению налоговой системой определяется характером и задачами налоговой политики на данном этапе развития. Налоговое администрирование как управленческая деятельность государственных органов направлено на реализацию законодательных мер. В статье рассмотрены состояние налогового администрирования в России, его развитие, направления дальнейшего совершенствования.

Ключевые слова: налоговое администрирование; налоговые проверки; налоговая тайна; налоговый мониторинг; досудебное урегулирование налоговых споров; дополнительные мероприятия налогового контроля; рейтинг налоговых систем; налоговая нагрузка.

Abstract. The activities of tax authorities in the field of tax administration are aimed at ensuring full and timely collection of taxes in accordance with the effective tax legislation, the correct application of legal provisions determining the taxpayer's taxation environment and then encouraging law-abiding taxpayers and bringing to responsibility for violation of the tax legislation.

The government activity in the tax system management is determined by the nature and objectives of the tax policy at this stage of development.

Tax administration in terms of the state bodies' management activity is aimed at the implementation of legislative measures.

This article considers the state of tax administration in Russia, its development and directions for further improvement.

Keywords: tax administration; tax inspections; tax secret; tax monitoring, tax disputes settlement agreement; additional tax control actions; tax systems rating; tax burden.

Эффективность функционирования налоговой системы зависит от качества управления ею. Управление налоговой системой можно рассматривать как деятельность государства по управлению каждым элементом, входящим в понятие налоговой системы (совокупность налогов, компетенции органов власти и управления в налоговой сфере, совокупность налоговых органов). Под администрацией понимают совокупность государственных органов, осуществляющих функции управления, но не законодательных органов власти в налоговой сфере. Законодательными органами устанавливаются основные принципы,

формы и методы организации налоговых отношений, что составляет содержание законодательства о налогах и сборах.

Налоговое администрирование следует рассматривать как органическую часть управления налоговой системой. Основной целью налогового администрирования является пополнение бюджета за счет поступления налоговых платежей.

Как следует из данных, приведенных в табл. 1, темп роста ВВП в 2015–2016 годы снижается. Причем темпы роста доходов падают значительно, что обусловило снижение полной налоговой ставки с 18,3% в 2013 году до 15,6% в 2016 г.

Таблица 1. Доходы федерального бюджета¹

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
ВВП, млрд руб.	71016,7	79199,7	83232,6	86043,6
Доходы бюджета, млрд руб.	13019,9	14496,9	13659,2	13460,0
Полная ставка, % от ВВП	18,3	18,3	16,4	15,6

Таблица 2. Камеральные налоговые проверки²

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2016 г. к 2013 г., %
Всего проверок, ед.	34190 517	32869 798	31932 317	39977 958	116,9
Из них выявили нарушения	1763 905	1963 474	1948 816	2254 513	127,8
Дополнительно начислено (включая штраф, пени), тыс. руб.	50564 515	48850 662	75462 885	100147 785	198,0
То же на одну проверку, руб.	28666	24880	38722	44421	155,0
Начислено налогов (без НДС), тыс. руб.	42585 312	39121 571	61216 602	74619 906	175,2
То же на одну проверку, руб.	24142	19924	31412	33098	137,1

Контроль за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками выступает центральным звеном в налоговом администрировании. Важнейшими формами контроля являются налоговые проверки: камеральная и выездная.

Как следует из данных табл. 2, в 2016 году по сравнению с 2013 годом количество камеральных налоговых проверок увеличилось на 16,9%, в том числе выявивших нарушения – на 27,8%, сумма дополнительно начисленных платежей – на 98%, в том числе налогов – на 75,2%, сумма дополнительно начисленных налогов на одну проверку – на 37,1%.

Как свидетельствуют данные табл. 3, количество проведенных выездных налоговых проверок из года в год уменьшается, при этом доля выявленных нарушений остается на уровне 98–99%. Сумма доначисленных налогов на одну проверку увеличилась с 5176 196 руб. в 2013 году до 9874 498 руб. в 2016 году. Преобладает доля доначислений по итогам проверки организаций.

Из сравнения данных, представленных в табл. 2 и 3, видно, что более эффективными в части доначисляемых сумм являются выездные налоговые

проверки (ВНП). Это обусловлено тем, что выездные налоговые проверки в отличие от камеральных проверок представляют собой более углубленную форму налогового контроля.

В соответствии с утвержденными ФНС России рекомендациями⁴ перед проведением выездных налоговых проверок проводится предпроверочный анализ. Для подтверждения предполагаемых правонарушений и сбора доказательственной базы на основе заключения, составленного по результатам предпроверочного анализа, составляется программа проведения ВНП в разрезе налогов и вопросов, подлежащих проверке, с указанием конкретных исполнителей.

Для повышения роли камеральных налоговых проверок с 2017 года в практику вводится риск-ориентированный подход при проведении таких проверок деклараций по НДС, в которых отражены операции, не подлежащие налогообложению (пункты 2 и 3 статьи 149 НК РФ⁵), и в которых заявлены льготы по налогу, определяемые с учетом положений пункта 1 статьи 56 НК РФ⁶ и пункта 14 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость». Внедрение данного подхода связано с тем, что применение освобождения от НДС сопряжено с высокой степенью риска недоплаты налога в бюджет.

Следует иметь в виду, что налоговое законодательство не запрещает проводить выездную проверку после проведенной камеральной проверки по одним и тем же налогам в силу разных форм налогового контроля, осуществляемых в рамках самостоятельных задач и налоговых процедур. В законодательстве о налогах и сборах нет запрета на одновременное проведение выездной и камеральной проверок по одному налогу и за один период.

¹ Составлено автором. Источник: Федеральная служба государственной статистики [http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts/#] и Федеральное казначейство [http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetov/federalnyj-byudzhet/] (дата обращения: 08.07.2017).

² Составлено автором. Источник: Федеральная налоговая служба [https://www.nalog.ru/rn62/related_activities/statistics_and_analytics/forms/] (дата обращения: 08.07.2017).

⁴ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2017).

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 18.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2017).

Таблица 3. Выездные налоговые проверки³

	Всего	организаций и ИП	в т.ч. организаций	в т.ч. ИП	физических лиц
2013 год					
Проверки	41329	39769	33203	6566	1560
Из них выявили нарушения	40831	39314	32806	6508	1517
Доначислено (включая штраф и пени), тыс. руб.	280704 253	278446 986	269180 280	9266 706	2257 267
То же на одну проверку, руб.	6874 783	7082 642	8205 215	1423 894	1487 981
Доначислено налогов (без НДС), тыс. руб.	211349 265	209768 580	202963 640	6804 940	1580 685
То же на одну проверку, руб.	5176 196	5335 722	6186 784	1045 627	1041 981
2016 год					
Проверки	26043	24879	22594	2285	1164
Из них выявили нарушения	25796	24670	22402	2268	1126
Доначислено (включая штраф и пени), тыс. руб.	352338 902	349010 334	341163 077	7847 257	3328 568
То же на одну проверку, руб.	13658 664	14147 156	15229 135	3459 990	2956 099
Доначислено налогов (без НДС), тыс. руб.	254722 541	252311 909	246643 675	5668 234	2410 632
То же на одну проверку, руб.	9874 498	10227 479	11009 895	2499 221	2140 881

Статья 89 НК РФ⁶ ограничивает налоговые органы лишь в проведении двух и более выездных проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Таким образом, камеральные и выездные проверки являются самостоятельными и независимыми формами налогового контроля. Как указал Конституционный суд РФ⁷, положения Налогового кодекса РФ не предполагают дублирования контрольных мероприятий, осуществляемых в рамках выездных и камеральных налоговых проверок. В связи с этим они не исключают выявления при проведении выездной налоговой проверки (как более углубленной формы налогового контроля) таких нарушений, которые не были обнаружены при проведении камеральной налоговой проверки. Предметом камеральной и последующей выездной налоговой проверки может стать полнота и своевременность уплаты одного и того же налога за один и тот же налоговый период.

Как показывают приведенные выше данные, налоги составляют значительную долю в доходной части бюджетов различных уровней. Управление налоговой системой представляет собой часть общей системы управления финансами страны.

Для формирования эффективных норм законодательства о налогах и сборах необходимо установление надлежащего правового регулирования налоговых отношений, оказывающих определенное влияние на экономику страны в целом. Потребность в этом напрямую связана с необходимостью обеспечения интересов граждан и юридических лиц в процессе налогообложения. Нужно учесть не только защиту бюджетных интересов, но и обеспечение конституционных прав и законных интересов каждого налогоплательщика.

В системе налогового администрирования большая роль отводится налоговым органам. Являясь

основными участниками налоговых отношений, налоговые органы и налогоплательщики имеют явно противоположные интересы. Задачей налогового администрирования в этих условиях является создание таких условий, которые бы способствовали добровольному исполнению налогоплательщиками своих конституционных обязанностей по уплате налогов.

Необходимость системного взаимодействия всех функций управления и повышение на этой основе эффективности налогового контроля как основной части налогового администрирования предъявляют высокие требования к организации деятельности органов управления, осуществляющих налоговый контроль, к регламентации их прав и обязанностей.

Налоговое администрирование включает:

- деятельность по контролю за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками;
- разработку предложений по совершенствованию механизма исчисления налогов и налогового контроля;
- деятельность по обеспечению контрольной функции налоговых органов.

В современных условиях в налоговом администрировании значительное место занимают методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, их постоянное совершенствование. Эти методы взаимодействия должны обеспечивать максимальное поступление налогов и сборов

³ Составлено автором. Источник: Федеральная налоговая служба [https://www.nalog.ru/rn62/related_activities/statistics_and_analytics/forms/] (дата обращения: 08.07.2017).

⁷ Определение Конституционного суда РФ от 10.03.2016 № 571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации».

в бюджет при минимальных издержках взимания и налогового контроля.

Методы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков

Рыночная экономика успешно развивается при условии параллельного процесса укрепления гражданского общества на основе первенства норм права. Налоговое администрирование должно быть направлено на соблюдение баланса интересов государства и налогоплательщиков. В целях создания соответствующего делового климата, улучшения взаимопонимания между налоговыми органами и налогоплательщиками ФНС России повышает качество налогового администрирования путем использования новых технологий контрольной работы, повышения уровня информационно-технологического обеспечения аналитической работы. Назовем некоторые из них.

1. Создан личный кабинет налогоплательщика (ст. 11.2 НК РФ⁶).
2. Принят Кодекс этики и служебного поведения государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы (утвержден приказом ФНС России от 11.04.2011 № ММВ-7-4/260@).
3. Создан Реестр дисквалифицированных лиц⁸.
4. В целях обеспечения единообразия процедур проведения проверок приняты Рекомендации по проведению:
 - камеральных налоговых проверок (письмо ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (ред. от 04.07.2017) «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок»);
 - выездных налоговых проверок (письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок»).
5. Снят режим налоговой тайны с части сведений о налогоплательщике. Теперь не относятся к налоговой тайне сведения:
 - о суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам;
 - о среднесписочной численности работников за предшествующий год;
 - об уплаченных в прошедшем году налогах и сборах (кроме уплаченных в связи с ввозом на территорию ЕАЭС и налоговым агентом);
 - о доходах и расходах по данным прошлогодней бухгалтерской (финансовой) отчетности.
 Эту информацию ФНС России размещает на своем официальном сайте.

⁸ Приказ ФНС России от 31.12.2014 № НД-7-14/700@ «Об утверждении порядка предоставления сведений, содержащихся в реестре дисквалифицированных лиц, форм выписки из реестра дисквалифицированных лиц и справки об отсутствии запрашиваемой информации».

⁹ Федеральный закон от 07.02.2011 № 3-ФЗ (ред. от 29.07.2017) «О полиции».

¹⁰ Федеральный закон от 12.08.1995 № 144-ФЗ (ред. от 06.07.2016) «Об оперативно-розыскной деятельности».

7. Налоговый контроль в форме налогового мониторинга. Организация при соблюдении условий, предусмотренных пунктом 3 статьи 105.26 НК РФ⁶, вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга.

8. Утвержден порядок взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений (приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 (ред. от 12.11.2013)). Сотрудники отделов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа об их участии в проверках путем осуществления полномочий, предоставленных им Федеральным законом «О полиции»⁹, Федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности»¹⁰ и иными нормативными правовыми актами РФ.

9. ФНС России разработаны контрольные соотношения показателей налоговых деклараций по налогам.

10. Досудебное урегулирование налоговых споров.

С 1 января 2009 года в Налоговый кодекс РФ (статья 138 НК РФ⁶) введены правила об обязательном досудебном обжаловании решений о привлечении к налоговой ответственности. Впоследствии утверждена Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы (утверждена приказом ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@). «Решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть оспорены в суде только в той части, в которой они были обжалованы в вышестоящий налоговый орган». «При рассмотрении жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом не может быть принято решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, пеней, штрафов, не взысканных оспариваемым решением, поскольку иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения» (пункты 67 и 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

11. Утвержден план мероприятий («дорожная карта») по совершенствованию контрольно-надзорной деятельности в РФ на 2016–2017 годы (утвержден распоряжением Правительства РФ от 01.04.2016 № 559-р). Одним из направлений работы является повышение эффективности государственных проверок путем внедрения риск-ориентированного подхода.

«Плательщикам НДС налоговики теперь смогут возместить налог, не дожидаясь окончания камеральной проверки декларации. Оценивать возможность ускоренного возмещения НДС будет специальный программный комплекс «АСК НДС-2» (СУР), который позволит применять риск-ориентированный подход при проведении камеральных проверок деклараций по НДС с суммой налога, заявленной к возмещению». После того как компания сдаст декларацию по НДС, СУР присваивает уровень налогового риска. Если он низкий или средний, то компания может рассчитывать на завершение камеральной проверки до истечения трехмесячного срока» (2).

12. С целью повышения эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения разработаны методические рекомендации, направленные налоговым и следственным органам письмом ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650(а) «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)». К этому письму прилагались Методические рекомендации «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утвержденные Следственным комитетом РФ и ФНС России.

13. Почти все нормативные правовые акты можно оспорить в суде наравне с нормативными актами¹¹. Закон устанавливает процедуру оспаривания правовых актов государственных и муниципальных органов в случаях, когда такие акты формально не являются нормативными, однако обладают признаками нормативных и содержат разъяснения действующего законодательства (письма ФНС России, Минфина России).

14. В связи с возникающими в судебной практике вопросами и в целях обеспечения единообразных подходов к разрешению споров, связанных с применением отдельных положений Налогового кодекса РФ, Пленумы ВАС РФ и ВС РФ дают арбитражным судам разъяснения, которыми суды должны руководствоваться. Согласно разъяснениям Минфина России, доведенным до налогоплательщиков и налоговых органов ФНС России (письмо от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097), в случае, когда письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ и ВС РФ, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети Интернет либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий должны

руководствоваться указанными актами и письмами судов. Все это в конечном итоге должно уменьшить количество налоговых споров.

Приведем наиболее значимые разъяснения, данные Пленумом ВАС РФ по применению положений части первой Налогового кодекса РФ, касающихся вопросов налогового администрирования (постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57):

- при определении налоговым органом в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ⁶ сумм налогов расчетным путем должны быть определены не только доходы, но и расходы (п. 8). В расчет принимаются сведения о налогоплательщиках, обладающих аналогичными экономическими характеристиками¹²;
- при наличии хотя бы одного из смягчающих ответственность обстоятельств суд вправе уменьшить размер взыскания по статье 122 НК РФ⁶ более чем в 2 раза (п. 16);
- установленная статьей 119 НК РФ⁶, ответственность за несвоевременное представление налоговой декларации применяется только по декларациям, представляемым по итогам налогового периода (п. 17);
- в случае неуплаты налога по причине отсутствия средств по представленной налоговой декларации, штраф за неуплату по статье 122 НК РФ⁶ не взыскивается, а начисляются пени (п. 19);
- не допускается использование доказательств, полученных с нарушением Налогового кодекса РФ. Доказательства, истребованные налоговым органом после истечения сроков, указанных в статьях 88, 89, 93, 93.1 НК РФ⁶, не могут быть учтены налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки (п. 27);
- согласно пункту 4 статьи 78 НК РФ⁶ определенные данной статьей правила зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога, сбора, пеней распространяются на налоговых агентов (п. 34). Так, сумма излишне уплаченного налога на прибыль может быть зачтена в счет погашения недоимки по НДФЛ (письмо Минфина России от 25.03.2016 № 03-02-07/1/19163);
- ознакомление налогоплательщика с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля до вынесения решения по материалам проверки (п. 38);
- принимаемые налоговым органом дополнительные мероприятия налогового контроля могут быть направлены только на сбор дополнительных

¹¹ Федеральный закон от 15.02.2016 № 18-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации и Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации в части установления порядка судебного рассмотрения дел об оспаривании отдельных актов».

¹² Определение Конституционного суда РФ от 29.09.2015 № 1844-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Продовольственная база № 4» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации».

доказательств, касающихся выявленных в ходе проверки правонарушений, но не на выявление новых правонарушений (п. 39);

- неизвещение лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения соответствующих материалов является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения и, следовательно, основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения, вынесенного в отсутствие этого лица (п. 40);
 - вынесение решения не тем руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, который рассматривал материалы налоговой проверки, в том числе возражения, является нарушением существенных условий процедуры рассмотрения (п. 42);
 - после вынесения решения о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения налоговый орган не вправе вносить в это решение изменения, ухудшающие положение налогоплательщика (п. 44).
- Мероприятия, проводимые в области налогового администрирования, улучшили мировой рейтинг российской налоговой системы. По данным рейтинга налоговой нагрузки на бизнес – 2017 (total tax rate) консалтинговой компании PWC¹³, из 190 мировых экономик в рейтинге стран с наиболее щадящей налоговой системой на 1-м месте оказались ОАЭ (налоговая нагрузка – 15,9%, время на уплату налогов – 12 часов, количество платежей – 4), на 2-м и 3-м местах – Катар и Гонконг, Россия – на 45-м месте (общая налоговая ставка – 47,4%, время на уплату налогов – 168 часов). Отметим, что в рейтинге налоговых систем в 2011 году Россия занимала 143-е место, а в 2012 году – 102-е место.

Направления совершенствования налогового администрирования

По нашему мнению, в целях дальнейшего улучшения налогового администрирования необходимо устранить следующие проблемы.

1. Решение о принятии обеспечительных мер вступает в силу раньше вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу по истечении одного месяца со дня вручения проверяемому лицу, а в случае подачи апелляционной жалобы – со дня принятия решения по апелляционной жалобе (п. 9 ст. 101.2 НК РФ⁶). Налоговый орган в день принятия решения о привлечении налогоплательщика к ответственности вправе принять обеспечительные меры при наличии достаточных оснований полагать, что непринятие этих

мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения (п. 10 ст. 101 НК РФ⁶).

Создается ситуация: решение о привлечении налогоплательщика к ответственности не вступило в силу, а расходные операции по счету в банке на определенную сумму уже приостановлены. И как установить, что непринятие обеспечительных мер затруднит или сделает невозможным взыскание недоимки, когда решение вступит в силу (а оно может вообще не вступить в силу, если налогоплательщик выиграет спор, тогда и взыскать будет нечего)?

Такая неопределенность, заложенная в законе, вызывает налоговые споры. В качестве примера можно привести постановление АС Западно-Сибирского округа от 13.05.2016 № Ф04–1710/2016 по делу № А03–15935/2015. В приведенном деле основанием для принятия обеспечительных мер послужил вывод инспекции о том, что их непринятие может затруднить или сделать невозможным исполнение решения о привлечении компании к ответственности.

Суд, поддержав налогоплательщика, пришел к выводу о недоказанности наличия оснований для вынесения решения о принятии обеспечительных мер. При этом суд исходил из следующего:

- из текста решения инспекции не следует, в чем именно выразилась угроза неисполнения ее решения;
- снижение активов баланса, основных средств, запасов, дебиторской задолженности, денежных средств, выручки и затрат на производство само по себе не является достаточным основанием для принятия обеспечительных мер;
- сопоставление бухгалтерских балансов за два года не подтверждает затруднительность или невозможность в дальнейшем исполнения решения инспекции или взыскания недоимки, пеней, штрафов;
- не установлено совершение компанией действий, направленных на отчуждение имущества и выведение активов с целью сделать невозможным погашение доначисленных сумм;
- использование компанией законодательно установленного права на оспаривание решения инспекции о привлечении к ответственности не может быть квалифицировано как необоснованное уклонение от исполнения этого решения.

Как правило, в условиях российской действительности судебное разбирательство может тянуться не один год, и на все это время до принятия судебного акта судом последней инстанции налогоплательщик не может распоряжаться определенной денежной суммой, находящейся на его расчетном счете.

В таком случае приостановление операций по счетам означает пользование чужими средствами, а упущенную выгоду организации никто не возместит. По нашему мнению, решение о принятии обеспечительных мер по взысканию недоимки,

¹³ <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2017/overall-ranking-and-data-tables.html> (дата обращения: 15.10.2017).

возникшей по итогам проверки, не может быть принято ранее даты вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение нарушений законодательства о налогах и сборах.

2. Основания для продления выездной налоговой проверки на законодательном уровне не установлены. ФНС России предусмотрела шесть оснований для продления срока проведения проверки¹⁴, в том числе иные обстоятельства, под которые можно что угодно придумать. Такая неопределенность порождает произвол со стороны налоговых органов.

3. Затребование при проведении ВНП копий документов. Истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лично, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме. Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемых лицом копий. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов (п. 2 ст. 93 НК РФ⁶). На основании этой нормы на практике для проведения ВНП налоговые органы запрашивают у налогоплательщика все документы в копиях, независимо от того, что проверяющим предоставляются все документы в оригинале.

По мнению судов, копии счетов-фактур в отсутствие подлинников документов не могут быть приняты во внимание в качестве документов, подтверждающих право на налоговый вычет (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.05.2017 № Ф06-20782/2017 по делу № А57-157/2016).

Суд не может считать доказанным факт, подтверждаемый только копией документа (п. 6 ст. 71 АПК РФ¹⁵).

Применение мер ответственности за непредставление документов в соответствии со статьей 126 НК РФ⁶ также вызывает споры:

- налогоплательщик не может быть оштрафован, если число не представленных им документов с достоверностью инспекцией не определено. Назначать штраф исходя из предположительного наличия у фирмы хотя бы одного из числа запрошенных документов недопустимо (Определение Верховного суда РФ от 04.02.2016 № 302-КГ15-19180 по делу № А33-2660/2015);
- по смыслу статей 88 и 93 НК РФ⁶ требование должно содержать достаточно определенные данные о документах, а они сами – иметь отношение к предмету проверки (постановление Президиума ВАС РФ от 08.04.2008 № 15333/07 по делу № А65-1455/2007-СА2-34);
- налоговый орган должен доказать наличие у плательщика истребуемых документов (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 18.02.2015 № Ф06-20077/2013 по делу № А65-10883/2014).

Определенный интерес вызывает постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.04.2012 № 09АП-6761/2012-АК по делу № А40-133957/11-116-358. Суд указал, что истребование

документов в порядке статьи 93 НК РФ⁶ в рамках выездной налоговой проверки не означает их выбытия с территории проверяемого налогоплательщика. При этом в установленный десятидневный срок документы должны быть извлечены из архивов или иных мест хранения и представлены проверяющим. Суд решил, что при представлении налогоплательщиком подлинников истребуемых документов состав правонарушения, предусмотренный пунктом 1 статьи 126 НК РФ⁶, в действиях налогоплательщика отсутствует.

Истребование копий документов в целях проведения ВНП является большой проблемой для налогоплательщика, связано с необходимостью копировать практически все первичные документы, что требует больших финансовых затрат.

Таким образом, правомерность истребования документов в копиях во время ВНП и привлечения к ответственности за их непредставление при условии их представления в оригинале требует разрешения.

С учетом изложенного, по нашему мнению, возможно рассмотрение вопроса о внесении изменений в пункт 2 статьи 93 НК РФ, изложив его в следующей редакции:

«Представление документов во время проведения выездной налоговой проверки производится в подлинниках. В случае необходимости налоговый орган вправе затребовать документы на бумажном носителе в виде заверенных проверяемым лицом копий, если эти документы налогоплательщиком не представлены в электронном виде или не произведена выемка документов в соответствии со статьей 94 НК РФ».

4. Сроки проведения выездной налоговой проверки (два месяца) и для составления акта проверки (два месяца) не обоснованы.

В настоящее время в соответствии с уточненными критериями¹⁶ к субъектам малого предпринимательства отнесены предприятия с численностью работающих до 100 человек, доходами не более 800 млн. руб. в год. Из них упрощенную систему

¹⁴ Приказ ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации)».

¹⁵ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 29.07.2017).

¹⁶ Постановление Правительства РФ от 04.04.2016 № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства».

налогообложения могут применять налогоплательщики с доходами не более 150 млн руб. в год.

С учетом того, что большинство предприятий относятся к малым, применяющим специальные налоговые режимы, установленные сроки для проведения ВВП малого бизнеса и для составления акта выездной налоговой проверки следует сократить. На практике эти сроки не соблюдаются.

В целях повышения эффективности налогового администрирования считаем целесообразным изменить сроки проведения ВВП и составления акта проверки с учетом дифференциации налогоплательщиков в зависимости от их статуса (организация, индивидуальный предприниматель, физическое лицо), применяемой системы налогообложения, вида деятельности и т.п.

На наш взгляд, установление реальных сроков проведения ВВП имеет большое значение при составлении на очередной год плана-графика проведения ВВП, определения нагрузки на каждого инспектора, что в конечном итоге повысит эффективность их работы.

5. Комиссии по легализации налоговой базы. Письмом ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12722 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» создавались комиссии по вопросам правильности формирования налоговой базы и полноты уплаты налогоплательщиками НДС, налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц, земельного налога, транспортного налога, единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, ЕНВД и ЕСХН.

Однако, по сути дела, деятельность созданных при налоговых органах комиссий по легализации налоговой базы – это вмешательство налоговых органов в деятельность организаций. За результаты своей деятельности отвечает только сама организация, и она самостоятельно выбирает способы ведения деятельности (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.01.2017 № Ф06-16587/2016 по делу № А12-11656/2016). Указанное письмо в части всех названных налогов ФНС России отменила письмом от 21.03.2017 № ЕД-4-15/5183(а). Тем самым деятельность комиссий в части приведенных налогов поставлена под вопрос.

С передачей функций по администрированию страховых взносов с 2017 года налоговым органам ФНС России письмом от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490(а) создала комиссии по легализации налоговой базы по НДФЛ и базы по страховым взносам.

Как указал Президиум ВАС РФ в постановлении от 18.03.2008 № 14616/07 по делу № А50-20721/2006-А14, Налоговый кодекс РФ не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиком расходы с позиции их экономической целесообразности, рациональности и эффективности. По смыслу правовой позиции Конституционного суда РФ, выраженной в постановлении от 24.02.2004 № 3-П, судебный контроль также не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией.

Создание при налоговых органах комиссий по легализации налоговой базы действующим законодательством не предусмотрено. Следовательно, результаты деятельности комиссии в налоговом администрировании не должны использоваться.

6. На налоговые проверки не распространяются положения Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»¹⁷.

7. Финансовое положение бизнеса ухудшается, что вызвано следующим:

- применение кассовой техники, передающей в режиме онлайн налоговым органам данные о наличных денежных расчетах, распространение их и на малый бизнес, применяющий специальные налоговые режимы;
- зачистка банковского сектора.

Количество банков по состоянию на 1 января 2017 года составило 623, то есть за прошедший 2016 год сократилось еще на 110 банков (733–623). Количество банков, начиная с 2008 года, сократилось уже на 513 банков (1136–623), что составляет 45,2%. Количество банков на 1 февраля 2017 года составило 619, то есть только за январь 2017 года количество сократилось еще на 4 банка (623–619)¹⁸. После отзыва лицензии банк не имеет права проводить платежи по поручениям своих клиентов, в том числе и налоговые.

За каждым таким фактом стоят компании, потерявшие деньги на зарплату своим работникам, перечисление налогов и платежи партнерам. Компенсировать хотя бы основные потери предприятий при банкротстве банков может включение юридических лиц в систему страхования вкладов, как это установлено в отношении физических лиц;

- с 1 января 2017 года введена норма, согласно которой в случае непредставления в налоговый орган пояснений, когда уточненная налоговая декларация не сдана в срок, взыскивается штраф в размере 5000 руб. (п. 1 ст. 129.1 НК⁶);
- для расчета пеней процент от неуплаченной суммы налога за каждый календарный день просрочки составляет 1/150 ставки рефинансирования Банка России, действующей в период, начиная

¹⁷ Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ (ред. от 01.05.2017) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2017).

¹⁸ <https://bankirsha.com/kolichestvo-bankov-v-rossii-na-konec-goda-finansovyi-krizis-ustavnoi-kapital-i-chislennost-bankov.html> (дата обращения: 08.07.2015).

с 31-го календарного дня такой просрочки (п. 4 ст. 75 НК⁶).

8. Налоговым кодексом РФ не установлен срок для предъявления налогоплательщику решения о назначении ВМП.

Решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения вступает в силу по истечении одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (п. 9 ст. 101 НК⁶).

Срок проведения ВМП исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке (п. 8 ст. 89 НК⁶).

Как разъясняет Минфин России (письмо от 17.02.2016 № 03–02–07/1/8635), срок предъявления налогоплательщику решения о проведении ВМП (повторной ВМП) Налоговым кодексом РФ не установлен, дата получения налогоплательщиком решения о проведении ВМП указывается в этом решении.

Получается, решение о назначении проверки принято, а налогоплательщик вообще не ознакомлен с этим решением и не знает, что в отношении него принято решение о проведении ВМП. При этом для всех других процедур, проводимых налоговым органом в отношении налогоплательщика в вопросах проведения контрольной работы, сроки установлены.

9. Одним из принципов налогообложения является принцип стабильности, что предполагает постоянство налоговой системы. «Нестабильность налогов, постоянный пересмотр «правил игры», несомненно, играют отрицательную роль, усложняют ведение предпринимательской деятельности. В период с 1999 года по настоящее время ежегодно в среднем вносились изменения около 30 раз» [4].

10. Действующая налоговая система налогообложения не стимулирует развитие малого и среднего предпринимательства. В структуре консолидированного бюджета РФ (с учетом государственных внебюджетных фондов) в 2016 году налог на совокупный доход составил 388, 5 млрд руб., что составляет 0,5% к ВВП и 1,4% общей суммы налоговых доходов [4].


11. В российском национальном налоговом законодательстве имеет место множество случаев двойного налогообложения [3]. Так, все прямые налоги, включая налог на прибыль, НДС, страховые взносы облагаются НДС. Кроме того, НДС облагается страховыми взносами, а последние – еще раз НДС.

12. Налогоплательщики получили право получать достоверную информацию о деятельности ФНС России и ее территориальных органов (приказ ФНС России от 22.08.2017 № ММВ-7–17/618@ «Об утверждении Порядка организации работы по обеспечению доступа к информации о деятельности Федеральной налоговой службы и ее территориальных органов»).

В заключение отметим следующее.

Задача налогового администрирования в условиях развития рыночных отношений состоит в оперативном реагировании на различные изменения в экономических и налоговых отношениях, то есть налоговая нагрузка может быть оперативной изменена в соответствии с объективными потребностями государства и общества (принцип подвижности (эластичности)). Однако при этом налоговое законодательство в своей основе должно оставаться стабильным, что предполагает постоянство налоговых отношений. Нестабильность налогов, постоянный пересмотр «правил игры», несомненно, играет отрицательную роль, усложняет ведение бизнеса.

Состояние налогового администрирования непосредственно влияет на рейтинг налоговой системы страны. Так, в 2016 году Россия заняла 40-е место по показателю «Налогообложение» в рейтинге Всемирного банка. Всемирный банк оценивает уровень налоговой нагрузки в России как достаточно высокий: в 2016 году он составлял 474%. Например, в Казахстане или Армении налоговая нагрузка значительно ниже. В России по-прежнему отчетность по налогам велика. К примеру, в Швеции декларация по НДС занимает один лист формата А4.

Состояние налогового администрирования как качество деятельности налоговых органов по налоговому контролю, наряду с характеристикой налогового законодательства и уровнем налоговой нагрузки на налогоплательщиков, является важнейшим критерием оценки конкурентоспособности национальной налоговой системы. 

Библиографический список

1. Дорофеева Н.А., Брилон А.В., Брилон Н.В. Налоговое администрирование: учебник. – М.: Дашков и К, 2011. – 296 с.
2. Зотиков Н.З. Налоговое администрирование НДС // *Oeconomia et Jus*. – 2017. – № 3. – С. 1–15.
3. Зотиков Н.З. Сомнения, неясности, двойственность в налогообложении, методы их устранения // Интернет- журнал «Наукovedenie». – 2017. – Том 9. – № 4. 28.09.17 URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/87EVN417.pdf> (дата обращения: 08.07.2017).

References

1. Dorofeeva N.A., Brilon A.V., Brilon N.V. *Nalogovoe administrirovanie* [Tax Administration]. Moscow, Dashkov i K Publ., 2011. 296 p.
2. Zotikov N.Z. VAT Tax Management. *Oeconomia et Jus*, 2017, no. 3, pp. 1–15 (in Russ.)
3. Zotikov N.Z. [Doubts, Ambiguities, Duality in Taxation, Methods for Eliminating Them]. *Naukovedenie*, 2017, Vol. 9, no. 4 (in Russ.) Available at: <http://naukovedenie.ru/PDF/87EVN417.pdf> (accessed 08.07.2017).

4. Зотиков Н.З., Савдерова А.Ф. Налоговая система России: проблемы и перспективы реформирования // Интернет-журнал «Наукоедение». – 2017. – Том 9. – № 3. 20/07/2017. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/84EVN317.pdf> (дата обращения: 10.07.2017).
5. Самсонова И.А., Кузьмичева И.А. Налоговое администрирование: учебное пособие. – Владивосток: Изд-во ВГУ-ЭС, 2006. – 108 с.
6. Что включает в себя налоговое администрирование? [Электронный ресурс] // Налог-налог.ру: сайт. – URL: http://nalog-nalog.ru/nalogovaya_sistema_rf/chto_vklyuchaet_v_sebya_nalogovoe_administrirovanie (дата обращения: 15.09.2017).
4. Zotikov N.Z. [Tax System of Russia: Problems and prospects of Reforming]. *Naukovedenie*, 2017, Vol. 9, no. 3 (in Russ.) Available at: <http://naukovedenie.ru/PDF/84EVN317.pdf> (accessed 10.07.2017)
5. Samsonova I. A., Kuz'micheva I. A. *Nalogovoe administrirovanie* [Tax Administration]. Vladivostok: VGUES Publ., 2006. 108 p.
6. Chto vklyuchaet v sebya nalogovoe administrirovanie? [What Does Tax Administration Consist Of?]. Available at: http://nalog-nalog.ru/nalogovaya_sistema_rf/chto_vklyuchaet_v_sebya_nalogovoe_administrirovanie (accessed: 15.09.2017).

JEL Classification:
E 62, H 20, H 21.
УДК 336.0/.5

Сравнительный анализ механизма корректировки таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами (на примере РФ и зарубежных стран)*

Comparative Analysis of the Customs Value Adjustment Mechanism in Transactions between Affiliates (in the context of the Russian Federation and Other Countries)

Финансовый университет при
Правительстве РФ, Россия, Москва
Елена Юрьевна Сидорова

докт. экон. наук, доцент, профессор Департамента
налоговой политики и таможенно-тарифного регулиро-
вания
e-mail: eyusidorova@fa.ru

Наталья Александровна Назарова

канд. экон. наук, доцент, доцент Департамента нало-
говой политики и таможенно-тарифного регулирования
e-mail: natali328@yandex.ru
109456, Россия, Москва, 4-й Вешняковский
проезд, д. 4, ауд. 313. Тел. +7 (499) 277-39-51.

Аннотация. В статье исследуются вопросы, касающиеся механизма корректировки таможенной стоимости товаров, налоговых последствий такой корректировки в части таможенных платежей, штрафных санкций, применяемых в отдельных странах при корректировке таможенной стоимости товаров в связи с исчислением НДС, а также вопросы контроля таможенной стоимости товаров при проведении корректировки. Исследование проводится на примере 53 стран, которые сгруппированы следующим образом: страны – члены ОЭСР, Центральная, Южная Америка, Восточная Европа, Юго-Восточная, Восточная, Южная Азия, Африка, Россия, страны – члены ОПЕК.

Financial University under the Government
of the Russian Federation, Russia, Moscow
Elena Sidorova

Doctor of Economics, Associate Professor,
Professor of the Tax Policy and Customs
Tariff Regulation Department
e-mail: eyusidorova@fa.ru

Natalya Nazarova

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor
of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department
e-mail: natali328@yandex.ru
Of. 313, 4, 4-th Veshnyakovskiy proezd
str., Moscow, Russia, 109456.
Phone +7 (499) 277-39 51.

Abstract. The authors examine the mechanism of customs value adjustment, the tax consequences of such an adjustment in terms of customs payments, penalties applied during the adjustment of customs value of goods in connection with the calculation of VAT in particular countries, and also control issues of adjustment of the customs value in this article. The study covers 53 countries, grouped in the following way: OECD Member Countries, Central America, South America, Eastern Europe, South-East Asia, East Asia, South Asia, Africa, Russia, OPEC Member Countries.

* Исследование проведено в рамках научно-исследовательской работы Финансового университета при Правительстве РФ по теме «Совершенствование национальных правил за трансфертным ценообразованием».

Ключевые слова: таможенная стоимость товара; трансфертное ценообразование; корректировка таможенной стоимости товара; взаимосвязанные лица; штрафные санкции; таможенные платежи; налог на добавленную стоимость.

При решении современных проблем определения, корректировки и контроля таможенной стоимости товаров определение и контроль таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами занимает особое место. Важно понимание возможности и обоснованности применения в Российской Федерации зарубежного опыта по данной тематике. Поэтому в статье будет исследовано решение отдельных вопросов определения таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами. Исследование проводится на примере 53 стран, которые сгруппированы следующим образом.

1. Страны – члены ОЭСР (Организация экономического сотрудничества и развития, Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD): Австралия, Австрия, Бельгия, Великобритания, Канада, Чехия, Дания, Франция, Германия, Венгрия, Ирландия, Италия, Япония, Люксембург, Мексика, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Южная Корея, США, Испания, Швеция, Швейцария, Словакия, Турция, Израиль.
2. Центральная Америка: Коста-Рика, Гватемала.
3. Южная Америка: Аргентина, Бразилия, Чили, Колумбия, Перу, Эквадор.
4. Восточная Европа: Хорватия, Румыния.
5. Юго-Восточная Азия: Индонезия, Малайзия, Филиппины, Сингапур, Таиланд, Вьетнам.
6. Восточная Азия: Китай, Тайвань.
7. Южная Азия: Индия.
8. Африка: Египет, Южная Африка, Кения.
9. Россия.
10. Страны – члены ОПЕК (Организация стран – экспортеров нефти, The Organization of the Petroleum Exporting Countries, OPEC): Саудовская Аравия, ОАЭ.

В качестве направлений исследования выделены следующие: механизм корректировки таможенной стоимости товаров, налоговые последствия такой корректировки в части таможенных платежей, штрафные санкции, применяемые в отдельных странах при корректировке таможенной стоимости товаров в связи с исчислением НДС, какие случаи при проведении корректировки приводят к детальному контролю таможенной стоимости товаров.

Исследование вопроса о механизме корректировки таможенной стоимости товаров позволило выделить три метода: агрегированный, по каждой сделке отдельно, смешанный метод (когда в зависимости от условий сделки и ее объема разрешено применять либо агрегированный метод, либо метод по каждой сделке отдельно). Процесс раскрытия

Keyword: customs value of goods; transfer pricing; adjustment of customs value of goods; affiliates; penalties; customs payments; value added tax.

информации в исследуемых странах является универсальным, то есть не отличается от обычной практики. Данные сведены в табл. 1.

Таким образом, метод по каждой сделке отдельно применяется в 65% случаев, смешанный метод – в 23%, агрегированный метод – в 11%. Данная траектория оптимальна, так как не всегда один метод позволяет в полном объеме учесть специфику внешнеторговой сделки.

Важной составляющей исследования корректировки таможенной стоимости товаров является анализ наличия таможенных программ, направленных на упрощение процедуры раскрытия данных о последующих корректировках таможенной стоимости товаров. Подобная программа применяется в Бельгии, Австралии, Италии, Японии, Нидерландах, США, Испании.

Так, в Италии соглашение о предварительном таможенном декларировании товара способствует процедуре последующих корректировок таможенной стоимости товара. В Японии программа «Расширенная декларация таможенной стоимости товаров» позволяет импортеру получить разрешение на расчет ожидаемой таможенной стоимости товаров на основе корректировок трансфертного ценообразования. В Нидерландах постановление о проведении таможенной оценки и соглашение о процедуре рекомендуются для осуществления последующих корректировок.

В США программа сверки отчетности позволяет импортеру пометать записи о стоимости во время импорта и затем согласовывать первоначально объявленную стоимость с окончательным значением в течение 21 месяца после момента, когда была сделана запись. Для Испании характерна такая программа только для импортеров, сертифицированных в качестве уполномоченных экономических операторов, которые также подают заявку и получают разрешение от таможенных органов, которое определяет условия корректировки таможенной стоимости (сроки, сумма, метод и т.д.).

Подобные программы отсутствуют в Словакии, Турции, Израиле, Швеции, Новой Зеландии, Норвегии, Польше, Португалии, Южной Кореи, Люксембурге, Мексике, Ирландии, Венгрии, Германии, Чехии, Великобритании, Канаде, Австрии, исследуемых странах Центральной и Южной Америки, Восточной Европы, Юго-Восточной (за исключением Сингапура, где данная программа применяется на добровольной основе), Восточной, Южной Азии, Африке, России.

Частично применяются подобные программы в Швейцарии, Дании и Франции. Например,

Таблица 1. Методы корректировки таможенной стоимости товара

Группы стран/ страны	Метод корректировки таможенной стоимости товара
Страны – члены ОЭСР	
Австралия, Люксембург, Канада, Нидерланды,	Агрегированный
Япония	Смешанный метод (агрегированный, если таможенная стоимость товаров увеличена, и по каждой сделке отдельно, если таможенная стоимость снижается)
Ирландия	Смешанный метод в зависимости от объема сделки
США, Турция, Швеция, Словакия, Польша, Израиль, Германия, Дания, Чехия, Бельгия, Австрия, Венгрия, Италия, Мексика, Норвегия, Южная Корея, Швейцария	По каждой сделке отдельно
Великобритания, Франция	По каждой сделке отдельно, однако корректировки в агрегированной форме могут быть разрешены, если был реализован предварительный таможенный контроль
Португалия, Новая Зеландия, Испания	Смешанный метод
Южная Америка	
Аргентина	Смешанный метод
Колумбия, Чили	По каждой сделке отдельно
Восточная Европа	
Хорватия	По каждой сделке отдельно
Румыния	Агрегированный метод
Юго-Восточная Азия	
Индонезия	Смешанный метод
Малайзия	Смешанный метод (в основном агрегированный метод, но по согласованию с таможенными органами возможно применение метода по каждой сделке отдельно)
Сингапур	Смешанный метод (в основном по каждой сделке отдельно, но по согласованию с таможенными органами возможно применение агрегированного метода)
Таиланд, Филиппины	По каждой сделке отдельно
Восточная Азия	
Китай	Смешанный метод
Тайвань	По каждой сделке отдельно
Южная Азия	
Индия	По каждой сделке отдельно
Африка	
Южная Африка, Кения	По каждой сделке отдельно
Россия	По каждой сделке отдельно

в Швейцарии есть возможность подать запрос на получение информации по повторным поправкам стоимости НДС.

Таким образом, из 53 исследованных стран только 8 имеют таможенную программу, направленную на упрощение процедуры раскрытия данных о последующих корректировках таможенной стоимости товаров. Поэтому данная проблема находится в стадии разработки.

Корректировка таможенной стоимости товаров в сторону увеличения или уменьшения приводит к необходимости корректировки величины таможенных платежей, и здесь важное значение имеет

корректировка НДС в сторону увеличения или уменьшения. В рассматриваемых странах этот вопрос решается двумя способами.

1. Дополнительных деклараций по НДС не требуется, корректировка стоимости импорта автоматически приведет к оценке дополнительного НДС (Китай, Перу, Хорватия, Румыния, Индонезия, Италия, Южная Африка, Кения, Турция, Португалия, Новая Зеландия, Япония, Германия, Израиль, Турция, Австралия, Австрия, Испания, Южная Корея, Польша, Франция, Ирландия, Дания, Словакия, Мексика, Нидерланды, Норвегия, Швейцария, Чили, Колумбия, Перу,

Таблица 2. Необходимость или отсутствие необходимости подачи декларации в случаях корректировки таможенной стоимости товаров в сторону ее увеличения или уменьшения

Страна	Увеличение таможенной стоимости товаров	Уменьшение таможенной стоимости товаров	Выводы
Аргентина, Эквадор	+	-	Особое внимание к возмещению НДС
Бельгия	+/-	+/-	Подход единообразный, критерий – наличие лицензии ЕТ 14000
Чили, Мексика, Филиппины, Словакия,	Ежемесячная декларация		Единообразный подход
Ирландия, Израиль, Венгрия, Германия, Франция, Хорватия, Китай, Австралия, Австрия, Италия, Кения, Новая Зеландия, Перу, Португалия, Румыния, Южная Африка, Южная Корея, Турция	-	-	Единообразный подход. Процедура упрощенная

Малайзия, Сингапур, Таиланд, Вьетнам, Тайвань, Индия).

2. Подаются дополнительные налоговые декларации по НДС и делаются соответствующие корректировки налога и таможенной стоимости товаров (Чили, Колумбия, Эквадор, Венгрия, Люксембург, Швеция, Коста-Рика, Аргентина, Филиппины, Россия).

Смешанный метод применяется в Бельгии, если у импортера нет лицензии ЕТ 14000, которая позволяет отсрочить выплату НДС на импорт, дополнительные налоговые декларации не требуются, и любой дополнительный НДС будет автоматически уплачен таможенным органам. Если у импортера имеется лицензия ЕТ 14000, исправление должно быть сделано в периодической декларации по НДС, относящейся к месяцу, в котором были произведены корректировки.

Необходимость или отсутствие необходимости подачи декларации в случаях корректировки таможенной стоимости товаров в сторону ее увеличения или уменьшения представлено в табл. 2.

В случае корректировки таможенной стоимости товаров возникают налоговые последствия такой корректировки в части таможенных платежей, а также штрафные санкции (данные представлены в табл. 3).

В отдельных странах, если импортер добровольно корректирует таможенную стоимость товаров в сторону увеличения, штрафные санкции не начисляются – Германия, Италия, Япония, Мексика, Перу, Южная Африка, Южная Корея (если добровольная декларация сдана в течение 6 месяцев с даты первоначальной декларации, штрафная пошлина может быть отменена, хотя проценты все равно будут применяться), Таиланд.

Таким образом, логично преобладает система применения штрафных санкций при корректировке таможенной стоимости товаров в сторону

увеличения и не применения штрафных санкций в обратной ситуации. 20 стран используют эту систему.

В заключение рассмотрим, в каких случаях при проведении корректировки возможны дополнительные проверки таможенной стоимости товаров таможенными органами. В качестве общих рекомендаций в законодательстве исследуемых стран отмечается следующее..

1. Информация о внесении предполагаемых корректировок была надлежащим образом документирована, а импортер был готов ответить на любые вопросы относительно предполагаемых корректировок трансфертного ценообразования.
2. Импортер получил предварительное решение в таможенных органах (например, соглашение об оценке, которое является обязательным соглашением между импортером и таможенными органами).

Практика дополнительного контроля в исследуемой ситуации существует, но при этом отсутствуют критерии, которые являются реперными точками для ее начала: Великобритания, США, Швеция, Португалия, Норвегия, Нидерланды, Италия, Израиль, Германия, Коста-Рика, Испания, Польша, Франция, Австрия, Румыния и Хорватия, Малайзия, Вьетнам, Индия, Египет, Кения, Россия.

Так, в Индии, если сотрудник таможенного органа считает, что такие корректировки являются результатом изменения условий продажи или каких-либо других платежей (роялти, лицензионные сборы, доходы от последующей продажи, которые подлежат выплате соответствующему поставщику), импортер обязан декларировать то же самое во время импорта. Во всех таких случаях сотрудник таможенного органа будет изучать транзакции, и при необходимости уполномоченный таможенной службы может передать этот вопрос для проведения проверки.

Таблица 3. Штрафные санкции и (или) проценты, которые применяются при связанной с НДС корректировке в связи с увеличением или уменьшением таможенной стоимости товаров

Страна	Увеличение таможенной стоимости товаров	Уменьшение таможенной стоимости товаров
Аргентина, Чили, Колумбия, Германия, Кения, Люксембург, Нидерланды, Филиппины (8 стран – 18,18%)	Да	Да
Австралия, Канада, Дания, Эквадор, Франция, Венгрия, Индия, Израиль, Малайзия, Новая Зеландия, Норвегия, Сингапур, Швеция, ОЭС, Великобритания (15 стран – 34,09%)	Нет	Нет
Бельгия, Китай, Коста-Рика, Хорватия, Чехия, Италия, Япония, Индонезия, Ирландия, Мексика, Перу, Португалия, Румыния, Словакия, Южная Корея, Испания, Швейцария, Таиланд, Турция, Вьетнам (20 стран – 45,45%)	Да	Нет
Россия (1 страна – 2,27%)	Нет	Да
Размеры конкретных штрафных санкций		
Бельгия	В размере до 20% от суммы НДС плюс проценты в размере 0,8% в месяц, если корректировка выявляется во время аудита. В случае добровольного раскрытия информации может применяться только просроченный процентный платеж	Нет
Бразилия	Штраф в размере 75% от суммы доначисленного НДС в связи с его корректировкой таможенной стоимости товаров	Нет
Чили	60% от суммы НДС	Административные штрафы
Китай	Штраф в размере от 30 до 200% от НДС, причитающегося к импорту, плюс пени за несвоевременную оплату	Нет
Колумбия	Штраф в размере 10% от суммы дополнительного НДС плюс пени	Штрафы в размере 160% от суммы доначисленного НДС в связи с его корректировкой таможенной стоимости товаров
Чехия	Если корректировка выявляется после налоговой проверки, штраф в размере 20% от суммы задолженности плюс пени и штраф в размере до 50000 чешских крон. Если скорректированная декларация по НДС была подана, то штрафные санкции или проценты не применяются	Нет
Индонезия	Если корректировка обнаруживается после налоговой проверки, может взиматься процентная выплата в размере 2% от суммы НДС, причитающегося в месяц, в течение максимум 24 месяцев. Проценты начисляются с даты платежа, который составляет 60 дней с момента оплаты	Нет
Япония	Штраф в размере от 10 до 15% от НДС, а также годовая процентная ставка (в настоящее время – 2,8%)	Нет

Продолжение табл. 3.

Страна	Увеличение таможенной стоимости товаров	Уменьшение таможенной стоимости товаров
Кения	Штраф в размере 1% от НДС, подлежащего уплате в месяц, который начисляется со дня, к которому должна была быть произведена выплата НДС	Штраф в размере 1% от НДС, подлежащего уплате в месяц, который начисляется со дня, к которому должна была быть произведена выплата НДС
Мексика	Штраф в размере 55% от суммы дополнительного НДС, подлежащего уплате. Кроме того, дополнительный НДС, подлежащий уплате, должен быть уплачен с учетом корректировки применимых надбавок и инфляции	Нет
Перу	Штраф в размере удвоенного дополнительного НДС. В случае добровольного раскрытия информации штрафы могут быть уменьшены до 10% от первоначальной оценки штрафа	Нет
Филиппины	Если корректировка выявляется при налоговой проверке, могут применяться штрафные санкции в размере от 1000 до 50000 филиппинских песо плюс проценты в размере 20% от суммы причитающегося НДС в год. 50-процентная надбавка может также применяться, если корректировка, связанная с НДС, составляет более 30% первоначальной ставки НДС	Нет
Португалия	Штрафы в размере от 30 до 100% от НДС (максимальный размер – 45000 евро за один штраф) плюс проценты в размере 4% годовых	Нет
Румыния	Штрафы в размере 0,02% плюс пени в размере 0,04% в день (то есть 0,06% в день)	Нет
Россия	Нет	Если переплаченный НДС был возвращен (компенсирован), но не был подтвержден документами, применяется штраф в размере 20% и пени
Вьетнам	Дополнительный НДС, штрафные санкции и проценты могут применяться в совокупности следующим образом: 0,03% в день от дополнительного НДС, 20% от суммы причитающегося НДС или максимальный штраф, в 3 раза превышающий НДС	Нет
Словакия	Если корректировка выявляется при налоговой проверке, могут применяться штрафные санкции в размере 10% годовых от суммы дополнительного НДС, подлежащего уплате	Нет
Южная Африка	Штрафы в размере до 10% от НДС, причитающегося с импорта, плюс проценты	Нет
Испания	Штрафы в размере 10% от суммы причитающегося НДС	Нет
Швейцария	Если корректировка выявляется при налоговой проверке, могут применяться штрафные санкции в размере 100% от суммы причитающегося НДС. Если корректировка сообщается в течение 30 дней после ее проведения, штрафные санкции или проценты не применяются	Нет
Таиланд	Штрафы в однократном размере по отношению к разнице между НДС и 1,5-процентной ежемесячной надбавкой (ограниченной суммой разницы НДС). Штрафы могут быть уменьшены, если импортер сделает добровольное раскрытие	Нет
Турция	Штрафы в размере до трехкратного НДС к уплате плюс проценты по неоплаченному НДС	Нет

Таблица 4. Сводные данные по проведению контрольных мероприятий таможенными органами в случае корректировки в соответствии с трансфертным ценообразованием (ТЦО)

Контроль проводится в случае корректировки в соответствии с ТЦО	Контроль не проводится в случае корректировки в соответствии с ТЦО	Возможно проведение контроля в случае корректировки в соответствии с ТЦО
Аргентина, Австрия, Китай, Эквадор, Египет, Гватемала, Индонезия, Кения, Малайзия, Перу, Южная Корея, Испания, Вьетнам, Турция	Австралия, Бельгия, Колумбия, Чехия, Дания, Венгрия, Ирландия, Япония, Люксембург, Мексика, Новая Зеландия, Филиппины, Саудовская Аравия, Сингапур, Словакия, Южная Африка, Швейцария, Тайвань, Таиланд, ОАЭ	Бразилия, Канада, Чили, Коста-Рика, Хорватия, Германия, Индия, Израиль, Италия, Нидерланды, Норвегия, Польша, Румыния, Россия, Швеция, Великобритания, США

В Южной Корее предусмотрены проверки, если корректировка превышает 10% таможенной стоимости товаров. В Турции, Бразилии, Китае, Тайване и Аргентине в аналогичной ситуации установленного порога не существует, практика сложилась на уровне отклонения более чем на 5–10% в зависимости от продукта. Рекомендуется управлять данными корректировками, чтобы избежать значительного отклонения.

Нет подобной практики в следующих странах: Австралия, Бельгия, Швейцария, Новая Зеландия, Люксембург, Мексика, Япония, Ирландия, Венгрия, Чехия, Словакия, Дания, Колумбия, Филиппины, Южная Африка.

Для Японии характерно, если корректировка значительна. Рекомендуется, чтобы импортер представлял данные о конкретных расходах, составляющих себестоимость продукта, для подтверждения цены в сделке со связанной стороной до импорта по новым ценам. В Новой Зеландии импортеры могут заключать предварительное соглашение с таможенными органами.

В ряде стран существует консультационная практика налогоплательщика с таможенными органами до проведения корректировок в случае, когда речь идет о трансфертных ценах: Бельгия, Чили, Сингапур, Таиланд. Для Канады такая практика возможна, если значение показателя существенно отличается от предыдущего отчетного периода, но установленного порога не существует.

Библиографический список

1. Артемьев А.А., Барановский А.М., Сулейманов М.Д. Условия включения роялти в таможенную стоимость товаров: теоретические и методологические аспекты // Налоговая политика и практика. – 2016. – № 5. – С. 72–77.
2. Сидорова Е.Ю. Совершенствование методов оценки эффективности механизма налогового регулирования Российской Федерации // ЭКОНОМИЧНИЙ ЧАСОПИС–XXI. – 2015. – Том 155. – № 11–12. – С. 47–50.
3. Sidorova E., Tikhonova A. Assessment of the fiscal effect of the tax reform options until 2019: the case of Russia // ЭКОНОМИЧНИЙ ЧАСОПИС–XXI. – 2017. – Том 164. – № 3–4. – С. 45–48. doi: 10.21003/ea.V164–10.

Практика дополнительных проверок таможенной стоимости товаров в Гватемале и Индонезии предусмотрена, если значение стоимости уменьшено, но установленного порога не существует. В странах – членах ОПЕК (Саудовская Аравия, ОАЭ) проверка не предусмотрена.

Сводные данные по странам по проведению контрольных мероприятий таможенными органами в случае корректировки в соответствии с трансфертным ценообразованием представлены в табл. 4.

Таким образом, можно сделать вывод, что вопросы реализации механизма корректировки таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами в исследуемых странах не унифицированы, многие страны имеют фрагментарные элементы этого механизма и не применяют системный подход к решению данной проблемы. При этом наименее проработанным вопросом является использование программы, направленной на упрощение процедуры раскрытия данных о последующих корректировках таможенной стоимости товаров, в 45 исследуемых странах она отсутствует.

Методологически не решен вопрос о методе корректировки таможенной стоимости товаров. На наш взгляд, наиболее эффективным является смешанный метод, однако при этом необходимо четко установить критерии по сделке, когда в его рамках применяется или агрегированный метод, или метод по каждой сделке отдельно.

References

1. Artem'ev A.A., Baranovsky A.M., Suleymanov M.D. Terms of Royalties Inclusion in the Customs Value of Goods: Theoretical and Methodological Aspects. *Nalogovaya politika i praktika*, 2016, no. 5, pp. 72–77 (in Russ.).
2. Sidorova E. Ju. Improvement the Methods of Tax Regulation Mechanism Effectiveness Assessment in the Russian Federation. *EKONOMICHNIJ ChASOPIS-XXI (Economic Annals-XXI)*, 2015, Vol. 155, no. 11–12, pp. 47–50 (in Russ.).
3. Sidorova E., Tihonova A. Assessment of the Fiscal Effect of the Tax Reform Options until 2019: the Case of Russia. *EKONOMICHNIJ ChASOPIS-XXI (Economic Annals-XXI)*, 2017, Vol. 164, no. 3–4, pp. 45–48. doi: 10.21003/ea.V164–10.

20 лет

ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- 💡 быть уверенным в завтрашнем дне
- 💡 иметь интересную и перспективную работу
- 💡 получать достойную зарплату
- 💡 полностью реализовать себя в профессии



СПЕЦИАЛИСТ, У КОТОРОГО ЕСТЬ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ

- 👉 самореализован
- 👉 востребован
- 👉 успешен

РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ

Аттестат профессионального бухгалтера для многих сотрудников финансовых служб является преимуществом при трудоустройстве, а в некоторых случаях обязателен

Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
+ 7(495) 720 54 55

info@ipbr.org

www.ipbr.org

vk.com/ipb_russia

facebook.com/ipbrussia

