

ВЫЯВЛЕНИЕ ПРИЗНАКОВ АФФИЛИРОВАННОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ КОНТРОЛЬНЫХ ФУНКЦИЙ

Александр Викторович ЩЕПОТЬЕВ

кандидат экономических наук, доцент, генеральный директор ООО «Консалтинговая группа «Новая Парадигма», Тула, Российская Федерация
shepotevsv@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0003-3451-2947>
SPIN-код: 8456-6638

История статьи:

Получена 15.08.2019
Получена в доработанном виде 05.09.2019
Одобрена 12.09.2019
Доступна онлайн 30.09.2019

УДК 334.78

JEL: F38, G12, H26, M41, M42

Аннотация

Предмет. В статье анализируются и рассматриваются признаки аффилированности хозяйствующих субъектов с экономической и правовой точек зрения. Рассматриваются отдельные элементы учетных процедур, которые целесообразно использовать при учете сделок между аффилированными лицами для более четкого контроля и более эффективного принятия управленческих решений.

Цели. Укрепление инструментария проведения контрольных функций фискальных органов в отношении групп взаимосвязанных компаний, совершенствование учетных процедур в отношении хозяйственных операций между взаимозависимыми лицами, обоснование необходимости обособленного отражения активов, обязательств, доходов и расходов, возникших от операций с взаимозависимыми лицами.

Методология. Использовались методы нормативного регулирования, анализа, обобщения, синтеза и сравнения. Проведен более углубленный анализ сделок в рамках группы аффилированных лиц, уделено особое внимание анализу и сравнению финансовых показателей субъектов, входящих в группу взаимозависимых лиц.

Результаты. Проанализированы экономические и правовые признаки аффилированности (взаимозависимости) хозяйствующих субъектов. В статье представлен аргументированный вывод о целесообразности организации мероприятий по контролю за группами аффилированных лиц не только на основании правовых норм, но и с учетом анализа финансовых показателей. Предлагается усовершенствовать учетные процедуры в отношении сделок с аффилированными лицами посредством обособленного учета и отражения в бухгалтерской отчетности активов, обязательств, доходов и расходов от сделок с аффилированными лицами.

Область применения. Полученные результаты исследований могут использоваться руководителями, арбитражными управляющими, судьями при проведении аналитических процедур финансового состояния хозяйствующих субъектов в ходе судебных разбирательств, в том числе по делам о банкротстве, при аудите или ревизиях хозяйствующих субъектов, при оценке действующего бизнеса (групп компаний).

Выводы. В ходе исследования более детально и подробно отражены экономические и правовые признаки аффилированности хозяйствующих субъектов, показана целесообразность обособленного отражения в бухгалтерском учете и раскрытия информации в финансовой отчетности активов, обязательств, доходов и расходов, возникших от операций с взаимозависимыми лицами.

Ключевые слова:

достоверность бухгалтерской отчетности, финансовый анализ, налогообложение, аффилированные лица, холдинг

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Щепотьев А.В. Выявление признаков аффилированности хозяйствующих субъектов при осуществлении контрольных функций // Дайджест-Финансы. – 2019. – Т. 24, № 3. – С. 305 – 319.
<https://doi.org/10.24891/df.24.3.305>

В мировой практике при организации создается группа взаимосвязанных компаний, коммерческой деятельности зачастую которые специализируются на отдельных

функциях: непосредственно производство, сбыт, управление, логистика и т.д. Причем сообщество компаний может существовать в рамках группы в одной стране (и российская практика не исключение), так и в рамках нескольких государств.

Причины создания нескольких хозяйствующих субъектов в рамках одной группы могут быть различные. Например, разделение функций, упрощение управления могут быть вполне правомочными, в то время как цели, направленные на уклонение от налогов, не во всех странах признаются законными. В подобных случаях отдельные хозяйствующие субъекты могут становиться «центрами расходов», а остальные субъекты, в том числе в других странах, имеющие более низкую налоговую нагрузку, могут становиться «центрами доходов». Перераспределение доходов, преследующее сокращение налогового бремени, может происходить и в рамках хозяйствующих субъектов одного государства, когда отдельные организации обладают налоговыми льготами, находятся на специальных налоговых режимах и т.д.

Соответственно, в своей деятельности фискальные органы стремятся предотвратить незаконные схемы уклонения от налогов. Поэтому действующим законодательством многих стран (в том числе и в Российской Федерации) предусмотрена обязанность налогоплательщиков по раскрытию информации о сделках с аффилированными лицами. Настоящее исследование направлено на анализ и обобщение имеющихся экономических и правовых критериев определения признаков аффилированности.

По существующим российским нормам организация обязана раскрывать информацию об аффилированных лицах и сделках с ними. Такая норма предусмотрена для налогового контроля и необходима для определения достоверности финансовых показателей и т.д.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность хозяйствующего субъекта должна полно, достоверно и адекватно раскрывать информацию о финансовом положении

общества, формируя отчетность в соответствии с законодательно установленными правилами¹.

Хозяйствующий субъект имеет возможность раскрыть соответствующую информацию по существующим правилам в составе бухгалтерской отчетности, а именно пояснений к бухгалтерской отчетности (в текстовом виде), или пояснительной записке². Четко установленной и нормативно утвержденной формы пояснений к бухгалтерской отчетности в текстовом виде в настоящее время не существует. Организация самостоятельно описывает и раскрывает информацию о своей деятельности, опираясь на нормы законодательства о порядке представления информации в отчетности.

Аналогичная норма о раскрытии информации (при определенных условиях) предусмотрена и в налоговом законодательстве Российской Федерации. В НК РФ имеется отдельная глава, регламентирующая раскрытие информации с взаимозависимыми лицами.

Отметим, что в нормативно-правовых документах, научной литературе об аффилированных лицах используются термины-синонимы. Например, «связанные стороны», «зависимые лица», «взаимозависимые лица», «группа компаний» и т.д. В статье также будут упоминаться эти синонимы. В рамках настоящего исследования автор не делает принципиального различия между приведенными терминами-синонимами. К вопросу использования терминологии о группе лиц вернемся несколько позже.

Обязанность хозяйствующих субъектов раскрывать информацию о сделках с аффилированными лицами предусмотрена действующим законодательством в сфере бухгалтерского учета. В соответствии с законодательством хозяйствующие субъекты должны предоставлять информацию

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями).

² Приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)» (Зарегистрировано в Минюсте России 26.05.2008 № 11749).

контролирующим органам и третьим лицам о сделках между аффилированными лицами³. Отметим, что установленный порядок не является обязательным для управленческой отчетности, для предоставляемых сведений государственного статистического наблюдения или для иных целей, прямо не указанных в действующем законодательстве.

Предметом сделки или хозяйственных операций между аффилированными лицами, информацию о которых необходимо раскрывать в финансовой отчетности, может быть:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- финансовые операции, включая предоставление займов;
- передача в виде вклада в уставные (складочные) капиталы;
- предоставление и получение обеспечений исполнения обязательств;
- другие операции⁴.

Рассмотрим основные аспекты возникновения аффилированных лиц. В современных условиях уже достаточно давно сформировалась практика создания групп компаний, холдингов, финансово-промышленных групп, транснациональных корпораций и т.д. Основная суть подобных объединений хозяйствующих субъектов заключается в решении тех или иных задач, связанных с ведением бизнеса.

По различным причинам (например, перераспределение доходов или расходов, оптимизация налогообложения, формирование

позитивного финансового состояния, создание положительной кредитной истории) отдельные организации подобных холдингов становятся «центрами доходов», «центрами расходов», «центрами накопления» и т.д. Например, организация с общим режимом налогообложения может стать «центром расходов», а организация на упрощенной системе налогообложения и отчетности — «центром доходов». Отдельная компания может быть субъектом владения всех дорогостоящих основных средств, а производственные компании будут в такой схеме взаимоотношений брать имущество в аренду. Компания, которая часто берет кредиты в банках, может стать «центром накопления финансовых ресурсов» всего холдинга (группы хозяйствующих субъектов). С учетом изложенного можно сделать вывод, что доходы входящих в холдинг организаций могут искусственно регулироваться как в сторону уменьшения, так и в сторону увеличения. Причем подобные «регулирования» прибыли могут проходить достаточно тонко и неявно [1].

Механизм регулирования доходов и расходов в рамках группы компаний может приводиться в действие через управление ценами сделок между такими организациями, в том числе путем завышения или занижения цен. При помощи подобных инструментов информация в финансовой отчетности организаций может искажаться для достижения намеченных целей [2, 3].

Конечно, осуществляя фискальные функции, налоговые и иные государственные контролирующие органы стремятся выявить подобные факты, однако однозначно доказать, что цена существенно отличается от рыночного значения зачастую достаточно затруднительно. Стремление сократить налоговую нагрузку весьма широко распространено в России [4, 5].

Необходимо понимать, что при принятии соответствующих решений для общества в целом и отдельных субъектов необходимо наличие достоверной (качественной, неискаженной) отчетности [1].

³ Приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)» (Зарегистрировано в Минюсте России 26.05.2008 № 11749).

⁴ Там же.

Отметим, что законодатель дает некий «коридор» предельных значений цен, с точки зрения регулирования налогообложения. В качестве примера можно привести норму, указанную в ст. 40 НК РФ, согласно которой налоговики могут осуществлять контроль, в том числе доначисление налогов, в случае если цена сделки отклоняется более чем на 20% от рыночной величины анализируемой сделки на сопоставимых условиях (срок поставки, наличие или отсутствие аванса, рассрочка платежа, обеспечение и т.д.).

При этом необходимо отметить, что для целей налогообложения принимается стоимость, указанная в договоре, пока налоговые органы не докажут обратное (принцип «презумпции невиновности»)⁵. Соответственно, если контролирующие органы предполагают, что в рамках взаимодействия хозяйствующего субъекта с другими субъектами за счет стоимости товара или услуги происходит уклонение от уплаты налогов, контролирующие органы возлагают на фискальные органы обязанность доказать несоответствие условий сделки рыночным условиям. Причем колебание должно превышать 20%. Налоговые и иные фискальные органы должны на высоком профессиональном уровне осуществлять государственные контрольные функции [6].

Анализируя «коридор» цен по сделкам в пределах 20%, отметим, что для многих сфер деятельности показатель «рентабельность продаж» по итогам года имеет значение менее 20%. Исходя из этого, можно сделать разумное предположение, что отдельная организация, входящая в группу компаний и оказывающая услуги (поставляющая продукцию) компаниям этой группы, может на законных основаниях (без налоговых последствий) изменить цену в пределах 20%, приведя практически к нулевому значению (или увеличить примерно в два раза) свою доходность и тем самым подняв (снизив) доходность других субъектов группы.

Для соответствующего налогового контроля на законодательном уровне налоговые органы

⁵ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ.

должны получать поддержку в осуществлении возложенных на них функций, в том числе посредством утверждения норм, обязывающих бизнес раскрывать информацию об осуществляемых хозяйственных операциях.

В отдельных нормативно-правовых документах налогового контроля говорится о целесообразности рассмотреть и проанализировать ряд финансовых показателей деятельности хозяйствующего субъекта, согласно которым можно делать предварительные выводы о наличии (отсутствии) вероятности (и ее степени) уклонения от налогов хозяйствующего субъекта⁶.

При таком анализе наиболее значимым является показатель «налоговая нагрузка», который рассчитывается следующим образом: процентное отношение суммы налогов и сборов (за отчетный период) к обороту (выручке) за аналогичный период⁷.

В целях анализа необходимо рассчитать этот показатель по соответствующим годам оцениваемого субъекта и сравнить с его общероссийскими значениями с учетом осуществляемого вида деятельности. Налоговыми органами показатели по всем основным отраслям деятельности обновляются ежегодно. По аналогии с указанным показателем, целесообразно оценить показатель «фискальная нагрузка по страховым взносам», который рассчитывается аналогично с показателем «налоговая нагрузка», но в числителе используется сумма не всех налогов, а лишь выплаты по страховым взносам.

⁶ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»;
Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных проверок»;
Письмо ФНС России от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам».

⁷ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных проверок».

Возвращаясь к показателям, характеризующим налоговые вопросы, рассмотрим отдельные нормативно-правовые документы о налоговой нагрузке по НДС, в частности⁸. Налоговыми органами также достаточно подробно и хорошо проработан вопрос по определению показателя налоговой нагрузки по НДС (определение доли возмещаемого НДС в общем объеме исчисленного НДС). Причем расчет ведется по субъектам РФ с учетом сложившейся тенденции в каждом конкретном регионе. Показатель «налоговая нагрузка по НДС» может служить дополнительным индикатором анализа деятельности анализируемого (оцениваемого) субъекта⁹.

Также целесообразно рассмотреть показатели, которые напрямую не связаны с исчислением налоговой нагрузки, но характеризуют доходность деятельности:

- рентабельность проданных товаров (продукции, работ, услуг);
- рентабельность активов.

Рентабельность проданных товаров (продукции) – процентное соотношение величины финансового результата и себестоимости проданных товаров (продукции) с учетом коммерческих и управленческих расходов. При наличии убытка деятельность считается убыточной, и показатель рассчитывать нецелесообразно.

Рентабельность активов – процентное соотношение величины финансового результата и величины всех активов хозяйствующего субъекта. При наличии убытка деятельность считается убыточной, и показатель рассчитывать нецелесообразно¹⁰.

⁸ Приказ Минфина России от 29.04.2008 № 48н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)» (Зарегистрировано в Минюсте России 26.05.2008 № 11749).

⁹ Харитонов И. Признание лиц взаимозависимыми по основаниям, прямо не предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации, в предпринимательских правоотношениях // *Налоги*. 2016. № 17. С. 10–13.

¹⁰ Письмо ФНС России от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам».

Анализируя деятельность группы взаимосвязанных компаний (исходя из допущения, что собственником анализируемой группы компаний является одно лицо), можно сделать разумное предположение, что собственник будет владеть компаниями с одинаковой (соизмеримой) доходностью, с учетом стоимости каждой компании.

В этом случае, по мнению автора, разумно рассмотреть такой финансовый показатель, как «рентабельность собственных средств», определяемый отношением чистой прибыли к стоимости собственного капитала компании. Тут мы исходим из допущения, что указанная в бухгалтерской отчетности величина собственных средств соразмерна (соотносится) стоимости самой компании. Предположим, что для этого собственника приемлемыми (минимальными, с точки зрения рентабельности) будут компании с рентабельностью на собственный капитал (на стоимость компании) в размере 15% годовых. Владение входящими в группу компаниями с примерно одинаковой рентабельностью на капитал (стоимость хозяйствующего субъекта) будет вполне разумно и экономически обоснованно. Если же у отдельных субъектов группы рентабельность капитала, например, 20% годовых, а у других компаний – 10% годовых, то в таком случае существует высокая вероятность, что собственник группы компаний (холдинга) перераспределяет доходы и расходы между хозяйствующими субъектами в рамках группы, то есть осуществляет «управление» финансовыми показателями отдельных субъектов, входящих в группу [6]. Этот вывод складывается из следующих умозаключений. Эффективный собственник не будет размещать свои активы в организации с условно низкой рентабельностью капитала (в рассматриваемом примере – 10% годовых), а приобретет или создаст другую компанию с рентабельностью капитала 20% годовых. Как видим из примера, у такого собственника есть возможность размещать активы в организации с рентабельностью капитала в 20% годовых. Если же собственник не избавляется от субъекта с рентабельностью капитала в 10%

годовых, то, вероятно, такое решение принято с учетом того факта, что без деятельности организации с рентабельностью капитала 10% годовых другие организации не смогут обеспечить рентабельность капитала в размере 20% годовых.

При помощи подобных аналитических процедур и экономических показателей можно рассматривать группы компаний (аффилированных лиц) и определять особенности их финансовых взаимоотношений. Если основные финансовые показатели субъекта в группе существенно отличаются от средних показателей по отрасли, региону, то существует разумная вероятность перераспределения доходов, расходов, активов или обязательств в рамках группы (здесь целесообразно анализировать такие показатели, как налоговая нагрузка, фискальная нагрузка по страховым взносам, рентабельность продаж и др.). Аналогичная ситуация может наблюдаться, когда отдельные субъекты группы имеют существенно лучшие (худшие) значения финансовых показателей, чем аналогичные показатели других участников группы. Тут высока вероятность перераспределения доходов и расходов. В таком случае целесообразно анализировать рентабельность собственных средств (капитала).

Вернемся к рассмотрению терминологии, описывающей функционирование нескольких хозяйствующих субъектов в рамках единой группы. В российской практике используются различные термины, схожие по своей экономической сути. В обиходе часто используется понятие «финансово-промышленная группа». Это понятие раскрывается в Федеральном законе «О финансово-промышленных группах» от 30.11.1995 № 190-ФЗ¹¹. Несмотря на то, что этот нормативный документ утратил силу, приведенный там термин разумно и

¹¹ Федеральный закон от 30.11.1995 № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах». Документ утратил силу в связи с принятием Федерального закона от 22.06.2007 № 115-ФЗ; Федеральный закон от 22.06.2007 № 115-ФЗ «О признании утратившим силу Федерального закона «О финансово-промышленных группах».

целесообразно использовать в экономической терминологии. Финансово-промышленная группа определяется следующим образом: «Совокупность юридических лиц, действующих как основное и дочерние общества либо полностью или частично объединившие свои материальные и нематериальные активы (система участия) на основе договора о создании финансово-промышленной группы в целях технологической или экономической интеграции для реализации инвестиционных и иных проектов и программ, направленных на повышение конкурентоспособности и расширение рынков сбыта товаров и услуг, повышение эффективности производства, создание новых рабочих мест»¹².

Самое понятие аффилированности, или взаимозависимости субъектов, рассматривается в различных нормативно-правовых актах. Понятие аффилированности рассматривается в ст. 53.2. «Аффилированность» ГК РФ, где имеется отсылочная норма на иные нормативно-правовые акты¹³.

Понятие «аффилированные лица» описывается как «физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и(или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность; аффилированными лицами юридического лица являются:

- член его Совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член его коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;
- лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо;

¹² Федеральный закон от 30.11.1995 № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах». Документ утратил силу в связи с принятием Федерального закона от 22.06.2007 № 115-ФЗ; Федеральный закон от 22.06.2007 № 115-ФЗ «О признании утратившим силу Федерального закона «О финансово-промышленных группах».

¹³ «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ.

- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20 процентами общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица;
- юридическое лицо, в котором данное юридическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20 процентами общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица;
- если юридическое лицо является участником финансово-промышленной группы, к его аффилированным лицам также относятся члены Советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управления, коллегиальных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы.

Аффилированными лицами физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, являются:

- лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное физическое лицо;
- юридическое лицо, в котором данное физическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20 процентами общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции либо составляющие уставный или складочный капитал вклады, доли данного юридического лица»¹⁴.

В банковской сфере деятельности также существует понятие специализированных групп и холдингов, которые по своей экономической сути (с учетом специфики банковской деятельности) схожи с терминологией, присутствующей в иных нормативно-правовых источниках¹⁵.

¹⁴ Закон РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках».

Понятие аффилированных лиц раскрывается и в законодательстве, регулирующем деятельность кредитной кооперации¹⁶. Отметим, что заемные отношения через заемно-сберегательные общества финансовой взаимопомощи (кредитные потребительские кооперативы, сельскохозяйственные кредитные кооперативы, общества взаимного кредитования ит.д.) можно рассматривать как отношения с аффилированными лицами, так как в финансовые отношения вступают пайщики (члены) такого некоммерческого общества финансовой взаимопомощи.

Именно поэтому в соответствии действующим законодательством, в том числе российским, функционирует законодательство, согласно которому деятельность групп компаний (аффилированных (взаимосвязанных) лиц) контролируется более жестко и пристально. Взаимозависимые субъекты хозяйственной деятельности должны более подробно и досконально раскрывать информацию о своей финансовой деятельности, доказывая и обосновывая, что взаимодействие субъектов, имеющих признаки взаимозависимости, носит легитимный характер и не направлено на обход действующих норм регулирования и налогообложения.

Рассмотрим правовые аспекты налогового и иного регулирования деятельности взаимозависимых лиц более подробно.

В ст. 24.2. НК РФ раскрывается экономический термин «международная холдинговая компания»¹⁷. Учитывая специфику налогового контроля, международная холдинговая компания определяется и рассматривается, с экономической точки зрения, как группа компаний, взаимозависимые лица.

Взаимозависимые лица – это организации и физические лица, отношения между которыми

¹⁵ Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности».

¹⁶ Федеральный закон от 18.07.2009 № 190-ФЗ «О кредитной кооперации».

¹⁷ Федеральный закон от 30.11.1995 № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах». Документ утратил силу в связи с принятием Федерального закона от 22.06.2007 № 115-ФЗ; Федеральный закон от 22.06.2007 № 115-ФЗ «О признании утратившим силу Федерального закона «О финансово-промышленных группах».

могут влиять на условия их сделок (п. 1 ст. 105.1 НК РФ). Взаимозависимость возникает в результате участия в уставном капитале, наличия полномочий по назначению руководства фирмы, должностного подчинения или семейных связей. Перечень ситуаций, когда лица будут взаимозависимы, указан в п. 2 ст. 105.1 НК РФ.

Критериями взаимозависимости является прямое или косвенное владение более 25% уставного (акционерного) капитала или присутствие в коллегиальном органе управления более 50% (коллегиального органа управления) аффилированных между собой лиц. Отметим, что посредством судебных органов или лицами самостоятельно могут быть определены и установлены признаки взаимозависимости (признание взаимозависимости хозяйствующих субъектов)¹⁸.

Схожие по своей сути (по вопросу взаимозависимых лиц) нормы содержатся и в таможенном законодательстве¹⁹.

В целях защиты конкуренции вопросы функционирования аффилированных лиц регулируются и антимонопольным законодательством, предусматривающим дополнительные меры мониторинга и контроля за деятельностью взаимозависимых лиц в различных сферах деятельности²⁰.

¹⁸ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ.

¹⁹ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза.

²⁰ Приказ ФАС России от 26.06.2012 № 409

«Об утверждении Порядка предоставления бирже списка аффилированных лиц хозяйствующим субъектом, занимающим доминирующее положение на соответствующем товарном рынке, аккредитованным и (или) участвующим в торгах (в том числе путем подачи заявок на участие в торгах брокеру, брокерам)» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.07.2012 № 24972); Приказ ФАС России от 26.06.2012 № 416 «Об утверждении административного регламента Федеральной антимонопольной службы по исполнению государственной функции по осуществлению контроля за соблюдением юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, группами лиц и аффилированными лицами в границах одной ценовой зоны оптового рынка запрета на совмещение деятельности по передаче электрической энергии и оперативно-диспетчерскому управлению в электроэнергетике с деятельностью по производству и купле-продаже электрической энергии, включая контроль за соблюдением особенностей функционирования хозяйствующими субъектами, осуществляющими деятельность в области электроэнергетики

Соответственно, существует достаточно большое количество законодательно утвержденных оснований и экономических обоснований (имеющих схожие принципы) для доказательства наличия признаков аффилированности²¹.

Таким образом, контролирующим государственным органам необходимо владеть информацией о наличии взаимосвязей между хозяйственными субъектами, чтобы грамотно и эффективно осуществлять меры контроля в таможенной, валютной, финансовой, налоговой сферах деятельности. Именно поэтому разработан и используется достаточно широкий спектр нормативно-правовых документов, регулирующих деятельность аффилированных хозяйствующих субъектов. Действующим законодательством на взаимосвязанные стороны возложена обязанность по раскрытию (в том числе в бухгалтерской отчетности) информации об аффилированных лицах и сделок между ними.

Отметим, что деятельность групп компаний (аффилированных лиц) может быть вполне легитимна и не нацелена на обход действующих норм законодательства. Об этом факте говорит сложившаяся судебная практика, информирующая о легитимной деятельности групп хозяйствующих субъектов.

При рассмотрении споров хозяйствующих субъектов с налоговыми органами по вопросам предполагаемого уклонения от налогообложения, исходя из конкретных обстоятельств дела, одинаковые признаки получают разную оценку в арбитражных судах. В ряде случаев суды приходили к выводу, что дробление бизнеса (разделение

преимущественно для удовлетворения собственных производственных нужд, установленных законодательством Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.07.2012 № 24965); Письмо ФНС России от 04.06.2018 № ОА-4-17/10760@ «О предоставлении информации в отношении международных групп компаний» говорит о дополнительных мерах контроля для международных групп компаний (МГК).

²¹ Харитонов И. Признание лиц взаимозависимыми по основаниям, прямо не предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации, в предпринимательских правоотношениях // *Налоги*. 2016. № 17. С. 10–13.

единого имущественного комплекса на ряд взаимозависимых (аффилированных) лиц) преследовало разумную деловую цель, и указанные обстоятельства не являются основанием для признания налоговой выгоды необоснованной²².

О возможном легитимном взаимоотношении аффилированных лиц говорится и в иных судебных актах, рассматривающих финансовые взаимоотношения аффилированных лиц. Например, в Определении Верховного суда РФ от 21.02.2018 № 310-ЭС17-17994 (1, 2)²³ указано, что наличие заемных отношений участника и должника не свидетельствует о корпоративных отношениях между субъектами (в рамках дела о банкротстве) (со ссылкой на определения Верховного Суда Российской Федерации от 30.03.2017 № 306-ЭС16-17647, от 06.08.2015 № 302-ЭС15-3973).

Вместе с тем, исходя из конкретных обстоятельств дела, суд вправе переqualифицировать заемные отношения в отношения по поводу увеличения уставного капитала по правилам п. 2 ст. 170 ГК РФ либо по правилам об уклонении от закона²⁴, признав за спорным требованием статус корпоративного.

Соответствующая правовая позиция отражена и в иных судебных решениях²⁵.

Вместе с этим, по мнению Верховного Суда РФ, следующие признаки говорят о формальном дроблении бизнеса в целях получения необоснованной налоговой выгоды:

- единый товароборот;
- общие денежные расчеты;

²² Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.07.2014 по делу № А03-7576/2013.

²³ Определение Верховного суда РФ от 21.02.2018 № 310-ЭС17-17994 (1,2) по делу № А68-10446/2015.

²⁴ п. 1 ст. 10 «Гражданского кодекса Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 № 51-ФЗ; абз. 8 ст. 2 Приказа Минфина России от 29.04.2008 № 48н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008)» (Зарегистрировано в Минюсте России 26.05.2008 № 11749).

²⁵ Определение Верховного Суда Российской Федерации от 06.07.2017 № 308-ЭС17-1556 по делу № А32-19056/2014.

- наличие родственных отношений между руководителями и учредителями организаций;
- наличие одного адреса регистрации;
- открытие расчетных счетов в одном банке;
- представление обществом отчетности организаций;
- оформление магазинов организаций в едином стиле, единая система скидок;
- формирование кадрового состава вновь созданных организаций за счет работников общества;
- возложение на общество расходов рекламного характера, связанных с продвижением товара, а также по найму сотрудников и выплате заработной платы работникам организаций;
- применение вновь созданными организациями упрощенной системы налогообложения;
- отсутствие активов и основных средств для самостоятельного осуществления деятельности;
- признание организации основным источником доходов для вновь созданных организаций при отсутствии и/или минимальном наличии договорных отношений с другими контрагентами;
- несение вновь созданными организациями расходов только на выплату заработной платы, отсутствие расходов, свойственных субъектам предпринимательской деятельности, в том числе расходов на оплату аренды офиса, аренды оборудования, коммунальных услуг, электрооборудования и других расходов в зависимости от специфики деятельности организаций²⁶.

Анализ всех существенных сделок юридического лица, в том числе с аффилированными лицами, должен

²⁶ Определение Верховного Суда РФ от 29.05.2017 № 303-КГ17-5378 по делу № А59-5390/2015; Определение Верховного Суда РФ от 05.06.2017 № 302-КГ17-2263 по делу № А19-273/2016.

проводиться в рамках управленческого учета [7]. Несомненно, данные о взаимоотношении с аффилированными лицами должны учитываться и при аудите организации и при оценке стоимости бизнеса²⁷ [8].

Развитие аудита в современных условиях требует все более глубокого и всестороннего анализа сделок организации, так как это обусловлено Международными стандартами аудита (МСА) [9]. Аудит групп взаимозависимых лиц холдингов имеет свою специфику [10].

Необходимо отметить, что организация, которая вместе с другими организациями и(или) иностранными организациями в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) определяется как группа, обязана формировать консолидированную финансовую отчетность. Ст.1 Федерального закона от 27.07.2010 №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» возлагает обязанность на организации, которые вместе с другими организациями и(или) иностранными организациями в соответствии с МСФО определяется как группа, формировать консолидированную финансовую отчетность, под которой понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения соответствующей организации. «Под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, которая вместе с другими организациями и(или) иностранными организациями в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности определяется как группа»²⁸.

При этом необходимо понимать, что действующее законодательство предусматривает (в отдельных случаях), что

²⁷ Валдайцев С.В. Оценка бизнеса и инноваций. М.: Проспект, 1997. 336 с.

²⁸ Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

взаимоотношения между аффилированными лицами могут быть и без налоговой нагрузки, то есть перераспределение активов, обязательств, собственных средств между аффилированными лицами может происходить легитимно, без налоговых последствий и возникновения дополнительных налоговых обязательств.

Так, например, согласно ст. 251 НК РФ «При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы... в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;
- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации и на день передачи имущества получающая организация владеет на праве собственности указанным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде). При этом в случае, если передающая имущество организация является иностранной организацией, доходы, указанные в настоящем подпункте, не учитываются при определении налоговой базы только в том случае, если государство постоянного местонахождения передающей организации не включено в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 настоящего Кодекса;
- от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица».

В ст. 278.1 НК РФ определены особенности исчисления налоговой базы по доходам, полученным участниками консолидированной группы налогоплательщиков.

Соответственно, налоговым законодательством предусмотрена

возможность без налоговой нагрузки перераспределять активы и обязательства (при определенных условиях) между хозяйствующими субъектами, входящими в группу компаний и аффилированных между собой.

Таким образом, учитывая нормы действующего законодательства и сложившуюся судебную практику, отношения, возникшие между хозяйствующими субъектами, входящими в группу аффилированных лиц, могут быть определены (классифицированы), с фискальной (налоговой) точки зрения, следующим образом:

- обычные отношения, соответствующие рыночным условиям;
- отношения, формирующие дополнительную налоговую нагрузку относительно фактически осуществленной сделки между аффилированными лицами (по сравнению с условиями сделки неаффилированных лиц);
- отношения, сокращающие налоговую нагрузку (относительно фактически осуществленной сделки между аффилированными лицами (по сравнению с условиями сделки неаффилированных лиц).

Для упрощения осуществления контрольных функций со стороны государства и установлена обязанность аффилированных лиц подробно раскрывать информацию о таких лицах и сделках с ними.

Конечно, если создание группы хозяйствующих субъектов изначально предполагает незаконное уклонение от уплаты налогов и сборов, то такие связи и взаимоотношения будут всячески скрываться, субъекты будут при помощи учетных процедур манипулировать показателями бухгалтерской и финансовой отчетности [6, 3].

Однако подобные незаконные действия могут приводить к возникновению скрытых обязательств. Например, к риску доначисления налогов в случае выявления незаконных целенаправленных действий,

направленных на уклонение от уплаты налогов и сборов [11].

Существующие нормы законодательства позволяют хозяйствующим субъектам в рамках группы аффилированных лиц легитимно взаимодействовать между собой. При этом в отдельных случаях сделки между аффилированными лицами не несут налоговых последствий. В случае легитимной деятельности группе аффилированных лиц не составит особого труда раскрывать информацию о группе лиц, о каждом субъекте по отдельности и обо всех сделках в рамках группы. Контролирующим органам, собственникам бизнеса и иным заинтересованным лицам соответствующая прозрачность, в том числе в бухгалтерской и налоговой отчетности, деятельности группы аффилированных лиц позволит разумно и эффективно принимать соответствующие решения, выполнять фискальные функции и т.д.

Если же взаимоотношения в группе компаний нацелены на незаконные цели (уклонение от налогообложения, вывод активов и осуществление преднамеренного банкротства одного из участников группы и т.д.), то, вероятно, сделки между аффилированными лицами будут утаиваться, информация о них не будет раскрываться в соответствующем порядке и т.д.

В целях усовершенствования контрольных функций автор считает целесообразным выделять в бухгалтерском учете (на отдельных счетах или субсчетах бухгалтерского учета) хозяйственные операции с аффилированными лицами, а все активы, обязательства, доходы и расходы, возникшие у организации при взаимоотношениях с аффилированными лицами, отражать обособлено. Информацию о сделках с аффилированными лицами также целесообразно подробно раскрывать в пояснениях. В целях более четкого контроля и управления группами компаний участникам группы следует определять и финансовые результаты хозяйственных операций между участниками группы.

Немаловажным в анализе сделок между аффилированными лицами будут являться факты получения и выдачи поручительств «третьих лиц» – участников аффилированной группы. Подобные сделки не подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета, а они должны отражаться на забалансовых счетах. Отметим, что активы и обязательства, учитываемые в бухгалтерском учете по действующим правилам на забалансовых счетах, не принимаются в расчет величины чистых активов. Однако для оценки стоимости хозяйствующего субъекта могут стать значимым активом или обязательством. Подобные поручительства могут быть вполне существенными и значимыми в ходе анализа сделок в рамках одной группы. Совершенствование учетных процедур в отношении взаимоотношений взаимозависимых лиц позволит упростить и улучшить работу фискальных органов, будет содействовать принятию более правильных управленческих решений (руководства, собственников или потенциальных партнеров хозяйствующего субъекта). Все основные аспекты учетных процедур, а также порядок и структура раскрытия информации должны быть подробно описаны в учетной политике [12]. Совершенствование контроля в сфере деятельности аффилированных групп компаний позволит сделать российскую экономику более прозрачной.

Список литературы

1. *Кальянов А.Ю., Надеин В.В.* Внедрение международных стандартов аудита в России // Вестник Тульского филиала Финуниверситета. 2017. № 1. С. 77–79.
2. *Коробейникова Т.* Раздробленный бизнес «объединили» доначислениями // Практическая бухгалтерия. 2017. № 5. С. 50–51.
3. *Корягин М.В., Куцык П.А.* Качество бухгалтерской отчетности как информационного продукта учетной системы // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 2. С. 34–48. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/kachestvo-buhgalterskoy-otchetnosti-kak-informatsionnogo-produkta-uchetnoy-sistemy>
4. *Михеев М.В.* Искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности: причины и следствия // Аудитор. 2015. № 12. С. 34–38.
5. *Резвых И.А.* Оценка систем внутреннего контроля и управления рисками при проведении аудита групп компаний // Аудитор. 2018. № 7. С. 17–30.
6. *Федорова О.С., Харалгина О.Л.* Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета на 2017 год // Налоги и финансовое право. 2017. № 2. С. 8–31.
7. *Чая В.Т., Ассанаев Н.Ш.* Влияние институциональных аспектов на процессы управленческого учета и формирование управленческой отчетности // Аудит и финансовый анализ. 2016. № 2. С. 400–402.
8. *Чая В.Т., Дорохова М.В.* Корпоративные и личностные мотивы искажения финансовой отчетности // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 1. С. 139–140.
9. *Шеремет А.Д.* Комплексный анализ и оценка финансовых и нефинансовых показателей устойчивого развития компаний // Аудит. 2017. № 5. С. 6–9.
10. *Щепотьев А.В.* Выбор бухгалтерских учетных процедур и элементов учетной политики организации с целью получения прогнозируемых величин показателей финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. Вып. 10. С. 1176–1193. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.10.1176>

11. Щепотьев А.В. «Скрытые» обязательства, учитываемые при исчислении чистых активов организации // *Управленческий учет*. 2013. № 5. С. 58–67.
12. Щепотьев А.В., Рожок А.П. Налогообложение в России: исторический аспект // *Аудиторские ведомости*. 2010. № 9. С. 68–78.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

IDENTIFYING AFFILIATION ATTRIBUTES OF ECONOMIC AGENTS AS PART OF CONTROLLING FUNCTIONS

Aleksandr V. SHCHEPOT'EV

Novaya Paradigma Consulting Group, Tula, Russian Federation
shepotevsv@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0003-3451-2947>

Article history:

Received 15 August 2019
Received in revised form
5 September 2019
Accepted 12 September 2019
Available online
30 September 2019

JEL classification: F38, G12,
H26, M41, M42

Keywords: financial reporting
reliability, financial analysis,
taxation, affiliated party,
holding company

Abstract

Subject The article analyzes and discusses affiliation indicia of economic agents from economic and legislative perspectives. The research also focuses on some aspects of accounting procedures which could reasonable be used to record transactions among affiliated parties so as to ensure more stringent control and make more effective managerial decisions.

Objectives The research aims to reinforce controlling tools of fiscal bodies with respect to groups of companies, improve accounting procedures applied to transactions between related parties, provide the rationale for separate recognition of assets, liabilities, income and expenses arising from such transactions.

Methods The research is based on methods of statutory regulation, analysis, generalization, synthesis and comparison. I performed a more profound analysis of transactions within a group of affiliated parties, especially analyzing and comparing financials of such entities.

Results I analyzed economic and legal indicia of affiliated parties. The article presents my motivated conclusion that it would be reasonable to envisage control over groups of affiliated parties not only legislatively, but also financially. I suggest improving accounting procedures applied to affiliated parties by recognizing assets, liabilities, income and expenses arising from such deals separately.

Conclusions and Relevance The article gives a more detailed view of economic and legislative indicia of affiliated economic agents and proves it is reasonable to separately recognize and disclose assets, liabilities, income and expenses arising from deals between affiliated parties in financial statements. The findings can be used by executive, court-appointed administrators, judges as part of analytical procedures concerning the financial standing of economic entities in court proceedings.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Shchepot'ev A.V. Identifying Affiliation Attributes of Economic Agents as Part of Controlling Functions. *Digest Finance*, 2019, vol. 24, iss. 3, pp. 305–319.
<https://doi.org/10.24891/df.24.3.305>

References

1. Kal'yanov A.Yu., Nadein V.V. [Implementation of international standards of audit in Russia]. *Vestnik tul'skogo filiala finuniversiteta = Bulletin of Branch of Financial University*, 2017, no. 1, pp. 77–79. (In Russ.)
2. Korobeinikova T. [Fragmented business is reunited through additional charges]. *Prakticheskaya bukhgalteriya = Practical Accounting*, 2017, no. 5, pp. 50–51. (In Russ.)
3. Koryagin M.V., Kutsyk P.A. [The quality of financial statements as an information product of the accounting system]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2016, no. 2, pp. 34–48. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/kachestvo-buhgalterskoy-otchetnosti-kak-informatsionnogo-produkta-uchetnoy-sistemy> (In Russ.)

4. Mikheev M.V. [Misstatements in financial reporting: Causes and consequences]. *Auditor*, 2015, no. 12, pp. 34–38. (In Russ.)
5. Rezvykh I.A. [Evaluation of internal control and risk management systems in the audit of groups of companies]. *Auditor*, 2018, no. 7, pp. 17–30. (In Russ.)
6. Fedorova O.S., Kharalgina O.L. [The accounting policy of an enterprise for accounting purposes in 2017]. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and Financial Law*, 2017, no. 2, pp. 8–31. (In Russ.)
7. Chaya V.T., Assanaev N.Sh. [Influence of institutional aspects on processes of management]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2016, no. 2, pp. 400–402. (In Russ.)
8. Chaya V.T., Dorokhova M.V. [Corporate and personal pressures behind financial statement fraud]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2018, no. 1, pp. 139–140. (In Russ.)
9. Sheremet A.D. [Comprehensive analysis and evaluation of financial and non-financial indicators of sustainable development of companies]. *Audit*, 2017, no. 5, pp. 6–9. (In Russ.)
10. Shchepot'ev A.V. [Choosing accounting procedures and elements of accounting policies of the organization to obtain the forecast values of financial reporting indicators]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 10, pp. 1176–1193. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.10.1176>
11. Shchepot'ev A.V. [Invisible liabilities, allowing at calculation net assets of organization]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2013, no. 5, pp. 58–67. (In Russ.)
12. Shchepot'ev A.V., Rozhok A.P. [Taxation in Russia: Historical considerations]. *Auditorskii vedomosti = Audit Journal*, 2010, no. 9, pp. 68–78. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.