

4.3. НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ АУДИТА ФАКТОВ МОШЕННИЧЕСТВА В ОПЕРАЦИЯХ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ

Харисова Ф.И., д.э.н, проф. кафедры экономического анализа и аудита;

Рахманова И.И., аспирант кафедры экономического анализа и аудита

*Институт экономики и финансов
Казанского федерального университета*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

На сегодняшний день в свете проводимой налоговой реформы вопросы трансфертного ценообразования приобретают особую актуальность. Нередко компании в зависимости от преследуемой цели манипулируют ценами, устанавливаемыми между взаимозависимыми лицами. В целях подтверждения отсутствия искажения как финансовой, так и налоговой отчетности в результате мошеннических действий по сделкам, заключаемым между взаимозависимыми лицами, проводится аудит фактов мошенничества в операциях по трансфертному ценообразованию. При проведении аудита следует руководствоваться российскими стандартами аудита, в частности, Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД) 5/2010, Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности (ФП(С)АД) №9, являющимися аналогами Международного стандарта аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» и МСА 550 «Связанные стороны». На начальном этапе проведения проверки требуется оценить эффективность системы внутреннего контроля в отношении фактов мошенничества по сделкам между взаимозависимыми лицами, по средствам использования теста системы внутреннего контроля. Кроме прочего, аудитор при проведении проверки необходимо обратить внимание на рисковые области, присущие процессу установления трансфертными ценами между взаимозависимыми лицами.

По данным шестого Всемирного обзора экономических преступлений, подготовленного Pricewaterhouse Coopers (PwC), в Российской Федерации за 2011 г. в результате совершения экономических преступлений пострадало 37% компаний, в то время как средний показатель по миру равен 34%, по Центральной и Восточной Европе – 30%, а по большой семерке развивающихся стран (Бразилия, РФ, Индия, Китай, Индонезия, Мексика и Турция) составляет 31%. В то же время этот показатель значительно ниже, чем в 2009 г. (71%) и 2007 г. (59%) [8].

В 2012 г., по данным Министерства внутренних дел РФ (МВД РФ), в РФ было зарегистрировано около 173 тыс. преступлений экономической направленности, что на 14,6% меньше чем в 2011 г. Таким образом, наблюдается устойчивое снижение числа экономических правонарушений. Удельный вес экономических преступлений в общем числе зарегистрированных составил 7,5%, ущерб от преступлений по оконченным уголовным делам достиг 144,85 млрд. руб. При этом, по данным МВД РФ, наиболее часто встречающимся преступлением экономической направленности в РФ остается мошенничество (52 754 случаев) [9].

В условиях финансовой нестабильности ущерб от экономических преступлений может исчисляться миллиардами рублей. Наиболее подверженной риску экономической областью остается сфера налогообложения, за счет которой формируется около 80% государственного бюджета РФ.

Согласно ст. 159 «Мошенничество» Уголовного кодекса РФ, мошенничество представляет собой преступление в сфере экономики, направленное против собственности, представляющее собой хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием.

В соответствии с Международным стандартом аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности», мошенничество – умышленное действие одного или нескольких лиц из числа руководства, представителей собственника, работников или третьих лиц, связанное с использованием обмана с целью получения несправедливого или незаконного преимущества [10, с. 339].

Согласно определению Института внутренних аудиторов, мошенничество – это любые незаконные действия, характеризующиеся обманом, сокрытием или злоупотреблением доверием. К мошенническим не относятся те действия, которые производятся под воздействием силы или угрозы применения силы. Мошенничество совершается физическими или юридическими лицами в целях получения денег, собственности или услуг, уклонения от выплаты денежных средств или оказания услуг или в целях личной или коммерческой наживы.

Как видно из определений, мошенничество – это незаконное действие, при этом в ст. 159 Налогового кодекса РФ (НК РФ) речь идет только о противоправных действиях относительно имущества. Вместе с тем, мошенничество распространено и в сфере фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговой отчетности, коррупции. Для решения проблем, вызванных мошенническими действиями того или иного лица, часто привлекают внешних независимых аудиторов. Кроме них, к аудиту мошенничества привлекаются и внутренние аудиторы, основная цель которых – оценка влияния фактов мошенничества на эффективность бизнес-процессов организации.

При проведении аудита целью является рассмотрение мошенничества, вызывающего существенные искажения в финансовой отчетности. Согласно МСА 240, аудитор может предположить или, в единичных случаях, выявить наличие мошенничества, но он не вправе давать юридическую оценку того, имело ли место мошенничество на самом деле.

В РФ действия аудитора по выявлению влияния фактов мошенничества на финансовую отчетность регулируются Федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД) 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», который во многом повторяет положения МСА №240. В свете ФСАД 5/2010 недобросовестные действия – действия, совершенные обманом путем одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства, работников аудируемого лица и (или) иными лицами для извлечения незаконных выгод.

ФСАД 5/2010 введено понятие «недобросовестное действие», данный термин введен в целях избежания совпадения с термином «мошенничество» из уголовного права. В целях контроля подобных и иных действий Министерство финансов РФ (Минфин РФ) приняло документ Информация №ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом

внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (Информация №ПЗ-11/2013) [7]. Данный документ регламентирует порядок организации и осуществления экономическими субъектами (за исключением организаций сектора государственного управления) внутреннего контроля, предусмотренного ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ, а также аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами при оценке исполнения экономическими субъектами требований этой статьи. Оценка риска существенного искажения в результате совершения недобросовестных действий актуальна не только относительно бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и в сфере налогообложения.

В последние годы налоговые риски многих крупных компаний могут быть связаны с применением правил трансфертного ценообразования. Очень часто применение трансфертного ценообразования является одним из эффективных способов оптимизации налогообложения в компании, путем перераспределения прибыли между компаниями, входящими в одну группу. В российском налоговом законодательстве существует правовой механизм для борьбы с недобросовестным использованием трансфертных цен в целях налоговой минимизации.

Положения ст. 40 НК РФ устанавливают ограничения на использование трансфертных цен в сделках между взаимозависимыми лицами. В РФ правила трансфертного ценообразования относятся только к сделкам на внутреннем рынке между взаимозависимыми лицами, сумма по которым в 2014 г. превышает 1 млрд. руб. Существуют определенные условия, понижающие данный критерий. Так, к сделкам с лицами, применяющими систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, правила трансфертного ценообразования применяются, только если общая сумма доходов по таким сделкам за год превышает 100 млн. руб. К сделкам, заключаемым между участниками одной консолидированной группы, на внутреннем рынке правила трансфертного ценообразования не применяются.

Таким образом, правила трансфертного ценообразования применяются к сделкам, заключаемым между взаимозависимыми лицами на внутреннем рынке в случае, если общая сумма сделок превышает указанные законодательством пороговые значения либо к международным сделкам. В настоящий период времени конкретных правил, регулирующих проведение аудита сделок между взаимозависимыми лицами, в РФ нет. В этой связи мы предлагаем экстраполировать в виде подходов направленной проверки стандартизированные аудиторские процедуры на аудит фактов мошенничества по сделкам между взаимозависимыми лицами.

Проверка операций со связанными сторонами регламентируется МСА 550 «Связанные стороны» (ISA 550), в российской практике данному стандарту соответствует Федеральное правило (стандарт) (ФП(С)АД) №9 «Связанные стороны», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696.

В связи с принятием решения в РФ о переходе на МСА и усовершенствованием в 2009 г. МСА 550 считаем конструктивным руководствоваться им, поскольку он опережает российский аналог его прежней версии на семь лет. Согласно положениям МСА 550 «Связанные стороны», аудитор должен выполнять аудитор-

ские процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, касающихся связанных сторон и раскрытия информации о них, а также влияния операций между аудируемым лицом и связанной стороной на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица.

Кроме этого, стандарт подчеркивает важность понимания отношений и операций организации со связанными сторонами в целях оценки наличия или отсутствия одного или нескольких факторов риска мошенничества, поскольку мошеннические действия проще осуществить через связанные стороны (п. 5 МСА 550).

В ФП(С)АД №9 указано, что под связанными сторонами понимаются лица, признаваемые таковыми в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Информация о связанных сторонах», утвержденное приказом Минфина РФ от 29 апреля 2008 г. №48н (ПБУ 11/2008), обязывает раскрывать информацию о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности организации. Данное положение разработано на основе Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (МСФО 24).

Согласно МСФО 24, связанная сторона – это физическое или юридическое лицо, связанное с организацией, составляющей свою финансовую отчетность. Для целей составления финансовой отчетности стороны признаются связанными, если:

- одна из сторон имеет возможность контролировать другую (материнские, дочерние, другие подконтрольные компании);
- стороны находятся под общим контролем (материнские, дочерние, другие подконтрольные компании);
- одна из сторон может оказывать значительное влияние на другую сторону;
- одна из сторон входит в состав ключевого управленческого персонала отчитывающейся компании или ее материнской компании.

В свете данного стандарта под контролем подразумевается право определять финансовую и операционную политику компании с целью получения выгод от ее деятельности. Контроль подразумевает широкие полномочия в управлении компанией.

Значительное влияние – это возможность участия в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики компании, путем долевого владения в соответствии с уставом или соглашением.

Таким образом, связанной стороной отчитывающейся организации является организация, если:

- данная и отчитывающаяся компании входят в одну группу;
- компании являются ассоциированными лицами или их отношения можно охарактеризовать как совместное предпринимательство;
- стороны организуют совместное предпринимательство с одной и той же третьей стороной;
- одна компания организует совместное предпринимательство с третьей стороной, а другая является ассоциированной компанией данной третьей стороны;
- связанная сторона представляет собой план вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданный для работников отчитывающейся компании или работников компании, являющейся связанной стороной отчитывающейся компании. Фонд вознаграждения по окончании трудовой деятельности считается для компании связанной стороной;
- она входит в состав ключевого управленческого персонала компании;
- является близким родственником любого лица, описанного в п. 6 (супруг (супруга), гражданский супруг (супруга) и дети такого лица; дети супруга / гражданского супруга та-

кого лица; иждивенцы такого лица, супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица).

В соответствии с МСФО 24 не являются связанными:

- компании, имеющие одного и того же управляющего директора, но имеющие разный состав учредителей, полностью не зависящие друг от друга;
- кредиторы, иные стороны, предоставляющие финансирование;
- профсоюзы; правительственные учреждения и другие организации, которые взаимодействуют в ходе своей обычной деятельности, но не влияют на принятие решений отчитывающейся компании;
- контрагент (покупатель, поставщик, дистрибьютор, агент), с которым организация осуществляет операции в крупном размере и который является экономически зависимой стороной, но не рассматривается как связанная сторона.

Аналогичный перечень лиц, признаваемых связанными, содержит ПБУ 11/2008.

Наряду с понятием «связанные стороны» в законах об отдельных видах хозяйственной деятельности используется понятие «аффилированное лицо». Понятие «аффилированное лицо» определяется в Законе РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» от 22 марта 1991 г. №948-1 (Закон №948-1). Согласно положениям ст. 4 названного закона, аффилированные лица – это физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических или физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Согласно Закону №948-1, аффилированными лицами по отношению к отчитывающейся компании являются:

- члены коллегиального органа управления (совета директоров, наблюдательного совета);
- лица, входящие в одну группу юридических лиц;
- юридические лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, принадлежащих 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 коллегиального органа управления (совета директоров, наблюдательного совета).

Кроме этого, понятие «аффилированные лица» упоминается в НК РФ, Бюджетном кодексе РФ, Федеральном законе «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ, в Федеральном законе «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ, Федеральном законе «О рынке ценных бумаг» от 22 апреля 1996 г. №39-ФЗ.

В соответствии со ст. 105.1 НК РФ, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия или результаты сделок, совершаемых этими лицами, или экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные лица признаются взаимозависимыми. Для целей налогообложения взаимозависимыми лицами являются:

- организации / физические лица в ситуации, когда доля участия одной организации / физического лица в другом составляет более 25%;
- организации в ситуации, когда прямая / косвенная доля участия одной и той же организации в этих организациях составляет более 25%;
- организация и физическое лицо (в том числе физическое лицо совместно с близкими родственниками), обладающие полномочиями по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа (совета директоров, наблюдательного совета) этой организации;

- организации, исполнительные органы либо не менее 50% состава коллегиального исполнительного органа (совета директоров, наблюдательного совета) которых назначены по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его близкими родственниками);
- организации, в которых более 50% состава коллегиального исполнительного органа (совета директоров, наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с их близкими родственниками;
- организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;
- организации, где полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;
- организации или физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50%;
- физические лица в ситуации, когда одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностной инструкции;
- физическое лицо и близкие родственники.

Лицо признается взаимозависимым в случае, если в отчетном периоде с таким взаимозависимым лицом заключались контролируемые сделки.

При определении связанных сторон и аффилированных лиц основным критерием для признания лиц взаимозависимыми признается доля прямого или косвенного участия одной организации в другой. Таким образом, понятия «связанные стороны» и «взаимозависимые лица» являются взаимосвязанными, но не идентичными понятиями. Перечень взаимозависимых лиц, указанный в уведомлении о контролируемых сделках, может существенно отличаться от перечня связанных сторон, указанного в пояснительной записке, выступающей продолжением пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Повышенный интерес к аудиту сделок между взаимозависимыми лицами вызван тем, что участники рынка, являющиеся по отношению друг к другу независимыми партнерами, не могут диктовать ценовые условия, в то время как взаимозависимые влияют на цены друг друга. Контроль со стороны налоговых органов вызван тем, что от цены зависит размер налога: так, при приобретении товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц по ценам, отклоняющимся от уровня рыночных, возникает экономическая выгода, и она в случае возможности ее оценки является доходом и подлежит обложению налогами (ст. 41 НК РФ). Для определения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, проводится сопоставление таких сделок или совокупности таких сделок с одной или несколькими сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица. В связи с возможностью получения налоговых выгод при заключении сделок между взаимозависимыми лицами могут возникнуть случаи мошенничества. В качестве объектов аудита мошенничества при проведении операций по трансфертному ценообразованию выступают финансово-экономические операции по трансфертному ценообразованию.

При проверке фактов мошенничества в операциях по трансфертному ценообразованию аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, позволяющие достичь приемлемой уверенности в отношении того, правильно ли существенные операции такого рода представлены и раскрыты как в бухгалтерской (финансовой), так и в налоговой отчетности экономического субъекта.

Для получения таких аудиторских доказательств аудиторю необходимо предпринять следующие шаги:

- включить в проверяемую совокупность наиболее крупные сделки и провести анализ финансовых условий заключения;
- провести анализ контрагентов, по которым возникает сомнение в их взаимозависимости;
- отправить запросы независимым источникам по вопросам признания лиц взаимозависимыми;
- обсудить с инициаторами заключаемых соглашений цели и финансовые условия операций, по которым у аудитора возникли вопросы;
- получить от взаимозависимых сторон подтверждения относительно целей, условий и денежных сумм операций.

На начальном этапе аудиторской проверки необходимо получить первоначальную информацию о деятельности аудируемого лица. Одним из способов выявить мошенничество является получение сведений от руководства и сотрудников компании. Источником информации могут послужить опросные листы, содержащие перечень вопросов для руководителя и сотрудников аудируемого процесса, ответы на которые используются для предварительного оценивания аудируемого объекта.

Как было отмечено ранее, на сегодняшний день организации внутреннего контроля в компании уделяется большое внимание. Для оценки эффективности система внутреннего контроля (СВК) фактов мошенничества по сделкам между взаимозависимыми лицами, предлагаем использование теста СВК, представленного в табл. 1.

Таблица 1

ТЕСТ СВК В ОТНОШЕНИИ ФАКТОВ МОШЕННИЧЕСТВА ПО СДЕЛКАМ МЕЖДУ ВЗАИМОЗАВИСИМЫМИ ЛИЦАМИ¹

Подразделение _____ Дата «__» _____ 20__ г.

Группа аудиторов: _____

Руководитель группы по аудиту: _____

Аудиторы: _____

№	Тестовые вопросы СВК	Ответ		Пояснение
		Да	Нет	
1. Общие вопросы				
1.1	Существуют ли организации / физические лица, доля прямого либо косвенного участия в капитале аудируемого лица в которых составляет более 25%?	-	-	-
1.2	Существуют ли организации / физические лица, доля прямого или косвенного участия в капитале аудируемого лица которых составляет более 25%?	-	-	-
1.3	Существуют ли организации, обладающие полномочиями на избрание органов управления в доле не менее 50% или обладающие полномочиями по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа?	-	-	-
1.4	Есть ли организации, в которых аудируемая организация обладает полномочиями на избрание органов управления с долей не менее 50% или обладающая полномочиями по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа?	-	-	-

¹ Примечание. Перечень общих вопросов является рекомендуемым и может дополняться аудитором или при составлении опросного листа, исходя из целей и задач аудита и специфики аудируемого подразделения. Пункт «специальные вопросы» может содержать перечень вопросов, возникших по результатам предыдущих опросов (к примеру, в случае, если были выявлены конкретные договоры между взаимозависимыми лицами и попадающими под перечень контролируемых сделок?)

№	Тестовые вопросы СВК	Ответ		Пояснение
		Да	Нет	
1.5	Заключались ли в отчетном периоде сделки между физическими лицами, которые связаны между собой по должностному положению (к примеру, между генеральным директором и коммерческим директором и т.п.)?	-	-	-
1.6	Заключались ли в отчетном году сделки между физическими лицами, связанными родственными отношениями, один из которых является сотрудником организации, а второй супругом (в том числе усыновителем), родителем, ребенком, опекуном (попечителем), подопечным, братьями, сестрами (в том числе плодородным или неплодородным)	-	-	-
1.7	Существуют ли сделки, по которым сторонами и выгодоприобретателями (в том числе аудируемая организация) являются лица, имеющие на территории РФ: • место регистрации; • место жительства; • налоговое резидентство. При этом сумма цен по таким сделкам превышает следующие пороговые значения: • 3 млрд. руб. – в 2012 г.; • 2 млрд. руб. – в 2013 г.; • 1 млрд. руб. – с 2014 г.	-	-	-
1.8	Заключались ли аудируемой организацией сделки стоимостью в размере 60 млн. руб. за календарный год (предмет сделок – нефть и нефтяные продукты), стороны по которым (в том числе аудируемая организация) являются налогоплательщиком налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ)?	-	-	-
1.9	Заключались ли аудируемой организацией сделки стоимостью 100 млн. руб. в год между сторонами, одна из которых применяет специальный налоговый режим (единый сельскохозяйственный налог (ЕСН) или единый налог на вмененный доход (ЕНВД)?	-	-	-
1.9.1	Заключались ли аудируемой организацией сделки стоимостью 60 млн. руб. за календарный год, одна из сторон по которой освобождена от уплаты налога на прибыль?	-	-	-
1.9.2	Заключались ли аудируемой организацией сделки стоимостью 60 млн. руб. за календарный год, одна из сторон которой является участником проекта «Сколково»?	-	-	-
1.9.3	Заключались ли аудируемой организацией сделки стоимостью 60 млн. руб., одна из сторон которой является резидентом особой экономической зоны (ОЭЗ) с льготным налогообложением прибыли?	-	-	-
2. Специальные вопросы				
2.1	Заключала ли организация сделки по реализации (перепродаже) товаров / работ / услуг, совершаемых по средствам лиц, не являющихся взаимозависимым, в случаях, когда эти лица (в том числе аудируемая организация): • занимаются только реализацией между взаимозависимыми лицами и никакими другими операциями; • не принимают на себя никаких рисков и не используют никаких активов для организации такой реализации (перепродажи). За исключением налогоплательщиков ЕСХН и ЕНВД	-	-	-

№	Тестовые вопросы СВК	Ответ		Пояснение
		Да	Нет	
2.2	Заключала ли аудируемая организация сделки в области внешней торговли товарами (импорт и экспорт товаров), мировой биржевой торговли сумма доходов по которым составляла 60 млн. руб. за календарный год ?	-	-	-
2.3	Заключала ли аудируемая организация сделки стоимостью 60 млн. руб., одной из сторон которых (в том числе аудируемая организация) является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства, либо местом постоянного представительства которого являются государство или территория, включенные в Перечень государств и территорий, утв. приказом Минфина РФ от 13 ноября 2007 г. №108н?	-	-	-
2.4	Существуют ли договора, по которым высокая доля риска мошенничества в области операций по трансфертному ценообразованию?	-	-	-
2.5	Участует высшее руководство в определении политики по предупреждению фактов мошенничества в области операций по трансфертному ценообразованию?	-	-	-
2.6	Существует ли подозрения относительно возникновения фактов или риска мошенничества, проводятся ли руководством расследования, принимаются соответствующие меры по совершенствованию процедур и средств контроля?	-	-	-

Аудитор вправе считать информацию, предоставленную руководством экономического субъекта о взаимозависимых сторонах, правдивой, а документацию – подлинной в тех случаях, когда отсутствуют признаки обратного. Вместе с тем, аудитор должен проявлять профессиональный скептицизм и учитывать вероятность наличия у проверяемого экономического субъекта других взаимозависимых лиц, сделки по которым могут иметь признаки недобросовестных действий.

Кроме прочего, аудитору при проведении проверки необходимо обратить внимание на следующие рисковые области:

- а) лица, образующие группу взаимозависимых лиц, не должны участвовать в сделках по трансфертному ценообразованию;
- б) продавец, реализующий товары / услуги по низким трансфертным ценам, не должен продавать эти же или аналогичные виды товара / услуги по рыночным ценам;
- в) соответственно покупатель, приобретающий товары / услуги по высоким трансфертным ценам, не должен приобретать эти же или аналогичные товары / услуги по рыночным ценам;
- г) трансфертная цена на определенный вид товара / услугу в пределах непродолжительного периода времени должна находиться в диапазоне +/- 20% .
- д) в случае, если не выполняется хотя бы один из пунктов а-г при совершении международной или товарообменной сделки, низкая трансфертная цена у продавца может быть обоснована скидкой, обусловленной в том числе следующими специальными условиями сделок:
 - покупатель, участвующий в контролируемой сделке, приобретает товары / услуги в объемах, существенно больших, чем иные покупатели;
 - покупатель, участвующий в контролируемой сделке, приобретает товары / услуги на условиях предоплаты с существенными объемами и сроками договора;

- покупатель, участвующий в контролируемой сделке, имеет обязательство перед продавцом по приобретению существенный объем товаров / услуг в будущем;
- иные условия, представляющие для продавца существенную экономическую ценность.

Размер скидки по перечисленным выше условиям должен соответствовать определенным показателям (размер аванса, срок, на который он предоставляется, объем закупаемой продукции, объем).

Экономический анализ существенности указанных показателей с рекомендациями о конкретной величине и условиях предоставления скидок должны содержаться в отчете финансово-экономических и маркетинговых подразделений организации-продавца.

е) при невыполнении хотя бы одного из пунктов а-г, а также при совершении международной или товарообменной сделки высокая трансфертная цена у покупателя может быть обоснована следующими обстоятельствами. Продавец:

- при продаже товара / услуг предоставляет существенную отсрочку или рассрочку платежа;
- при продаже товара / услуг предоставляет повышенный гарантийный срок, являющийся существенным для покупателя;
- обязуется за свой счет доставить товар либо иные выгодные для покупателя транспортные условия;
- иные экономически существенные для покупателя условия.

Результаты проведенного экономического анализа существенности вышеотмеченных показателей с рекомендациями о конкретных условиях заключения договоров должны содержаться в отчете планово-экономического и маркетингового подразделений организации, выступающей в роли покупателя. Правила о специальных условиях закупки товаров (приобретении работ, услуг) должны быть закреплены в локальных нормативных актах покупателя.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О рынке ценных бумаг [Электронный ресурс] : федер закон от 22 апр. 1996 г. №39-ФЗ (с изм. и доп. на 15 янв. 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об обществах с ограниченной ответственностью [Электронный ресурс] : федер. закон от 8 февр. 1998 г. №14-ФЗ (с изм. и доп. на 15 янв. 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об акционерных обществах [Электронный ресурс] : федер. закон от 26 дек. 1995 г. №208-ФЗ (с изм. и доп. на 15 янв. 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках [Электронный ресурс] : закон РСФСР от 22 марта 1991 г. №948-1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160н. (с изм. и доп. на 15 янв. 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : информация М-ва финансов РФ №ПЗ-11/2013. (с изм. и доп. на 15 янв. 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. ПрайсУотерхаусКуперс [Электронный ресурс] : официальный сайт компании. Режим доступа: <http://www.pwc.ru/>.
9. Министерство внутренних дел РФ [Электронный ресурс] : официальный сайт. Режим доступа: <http://mvd.ru/>
10. Международные стандарты аудита и контроля качества [Текст] : в 3 т. / Междунар. федерация бухгалтеров. – Киров : Кировская обл. типография, 2012. Ч. 1 : Т. 2. – 644 с.
11. Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита [Электронный ресурс] : Федер. стандарт аудиторской деятельности ФСАД 5/2010. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Связанные стороны [Электронный ресурс] : правило (стандарт) №9. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Информация о связанных сторонах [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 11/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 29 апр. 2008 г. №48н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. Харисова Ф.И. Аудит производных финансовых инструментов [Текст] / Ф.И. Харисова. – М. : Бухгалтерский учет, 2005. – 136 с.

Ключевые слова

Аудит; трансфертное ценообразование; мошенничество; связанные стороны; взаимозависимые лица; аффилированные лица; внутренний контроль; налоговые риски; налоговая оптимизация; контролируемые сделки.

Харисова Фирдаус Ильясовна

Рахманова Ильнара Ильнуровна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность данной статьи не вызывает сомнений, поскольку нередко компании в целях оптимизации налогообложения прибегают к манипулированию ценами в сделках между взаимозависимыми лицами. В статье авторы анализируют российское и международное законодательство на предмет идентификации таких схожих и часто встречающихся понятий, как «аффилированные лица», «связанные стороны», «взаимозависимые лица».

Авторы подчеркивают, что на сегодняшний день в законодательстве Российской Федерации нет документов, регламентирующих процедуры аудита фактов мошенничества в операциях по трансфертному ценообразованию. Для решения данной проблемы авторами предложено руководствоваться нормами Федерального стандарта аудиторской деятельности (ФСАД) 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» и Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности (ФП(С)АД) №9 «Связанные стороны», которые разработаны на основе Международного стандарта аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» и МСА 550 «Связанные стороны» соответственно.

Особо отмечается повышенное внимание на сегодняшний день к формированию системы внутреннего контроля как для различных объектов учета, так и для всей организации в целом. Констатируется, что в настоящее время не разработан порядок осуществления внутреннего контроля контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами.

Как одно из решений рассматриваемой проблемы предлагается разработанный авторами рабочий документ аудитора «Тест службы внутреннего контроля в отношении фактов мошенничества по сделкам между взаимозависимыми лицами». Авторы выделили ключевые вопросы, ответы на которые будут способствовать формированию надлежащей оценки аудитором состояния внутреннего контроля.

Вместе с тем, несмотря на общую высокую оценку рецензируемой статьи, следует обратить внимание и на определенные недостатки. В частности, требуют доработки вопросы организации внутреннего аудита трансфертного ценообразования. При оценке системы внутреннего контроля целесообразно подробнее рассмотреть вопросы заключения международных сделок между взаимозависимыми лицами и в сделках через офшорные зоны, так как вероятность мошеннических действий в этих областях остается достаточно высокой.

Тем не менее, указанные недостатки не снижают научного уровня статьи и ее практического значения, а лишь подчеркивают сложность исследуемой научной работы.

Название рецензируемой статьи «Некоторые вопросы аудита фактов мошенничества в операциях по трансфертному ценообразованию», подготовленной Харисовой Ф.И. и Рахмановой И.И., соответствует ее содержанию. Общий научный уровень отвечает требованиям, предъявляемым к работе, публикуемым в журналах и изданиях, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика». С учетом изложенного статья Харисовой Ф.И. и Рахмановой И.И. «Некоторые вопросы аудита фактов мошенничества в операциях по трансфертному ценообразованию» рекомендуется к опубликованию.

Нестеров В.Н., д.э.н., проф., зав. Кафедрой экономического анализа и аудита Института экономики и финансов Казанского федерального университета

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)