



ФБК  
Grant Thornton

Ежемесячный научно-практический журнал

**ФИНАНСОВЫЕ И  
БУХГАЛТЕРСКИЕ  
КОНСУЛЬТАЦИИ**

**объясняем мир, изменяем мир**

**№6**

**ИЮНЬ  
2019**



# СОДЕРЖАНИЕ

## ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

- 4 ОБЗОР РЕШЕНИЙ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ  
ПО ВОПРОСАМ БАНКРОТСТВА ЗА АПРЕЛЬ 2019 Г.

## УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- 12 ЛЬГОТА ПО НДС: МОЖНО ЛИ ОТКАЗАТЬСЯ  
И ПРИНИМАТЬ К ВЫЧЕТУ «ВХОДНОЙ» НДС

**Н.Р. ГЕРАСИМОВА**

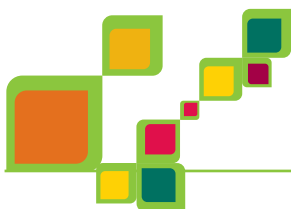
---

## КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

- 15 РИСКИ КОМПАНИЙ, ДОМИНИРУЮЩИХ НА РЫНКЕ  
ДОБЫЧИ ГАЗА, ВОЗНИКАЮЩИЕ ПРИ ИЗМЕНЕНИИ  
ДОГОВОРНЫХ УСЛОВИЙ С УПОЛНОМОЧЕННЫМИ  
ОРГАНАМИ РЕГИОНА ИХ ПРИСУТСТВИЯ

**В.О. ДОНАЕВА, С.С. ЕРМОЛЕНКО**

---



## **АУДИТ**

### **23** АУДИТОР В ИНФОРМАЦИОННОМ ПОЛЕ

**Е.А. ЛАЩИНИНА**

---

## **НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК GRANT THORNTON»**

### **32** НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК GRANT THORNTON» / ФБК GRANT THORNTON В СМИ

По поводу сотрудничества с электронным журналом «Финансовые и бухгалтерские консультации» можно связываться с координатором проекта Александром Скотниковым по адресу: [infopress@fbk.ru](mailto:infopress@fbk.ru)

# ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

## Обзор решений Верховного Суда РФ по вопросам банкротства за апрель 2019 г.

### PDF-версия

«ФБК Legal» подготовила Обзор решений Верховного Суда РФ по вопросам банкротства за апрель 2019 г.

### Содержание

#### I. Банкротство юридических лиц

1. Установление статуса залогового кредитора
2. Особенности включения в реестр требований при банкротстве застройщика
3. Включение требований в реестр: аффилированность кредитора и должника
4. Включение в реестр требований кредиторов после закрытия реестра
5. Установление статуса залогового кредитора банка в банкротстве застройщика
6. Включение задолженности в реестр требований кредиторов должника

#### II. Дела, переданные на рассмотрение в Судебную коллегия по экономическим спорам

1. Недействительность договора уступки прав требования в банкротстве банка
2. Разрешение разногласий между банком и финансовым управляющим относительно содержания положения о порядке, сроках и условиях продажи имущества должника, являющегося предметом залога
3. Банкротство гражданина. Исключение из реестра требований кредиторов должника безнадёжной задолженности перед налоговым органом
4. Утверждение мирового соглашения
5. Недействительность сделок должника

## I. Банкротство юридических лиц

### 1. Установление статуса залогового кредитора

**Вывод:** суд откажет в установлении статуса залогового кредитора, если срок на подачу такого заявления был пропущен кредитором в связи с тем, что залоговые права по договору цессии на момент закрытия реестра не были ему переданы в полном объеме (Определение ВС РФ от 1 апреля 2019 г. № 304-ЭС17-1382(8) по делу № А27-24985/2015).

*Дело о банкротстве общества «Сибирская Вагоноремонтная Компания»*

**Обстоятельства дела:** кредитор выкупил задолженность должника у банка. По договору цессии банк уступил кредитору право требования по основному обязательству. Денежное требование кредитора включено в третью очередь реестра.

По условиям договора цессии требования из обеспечительных сделок (договор залога) переходят к кредитору только после полной оплаты по договору цессии. Такая оплата произведена после закрытия реестра.

Кредитор обратился с заявлением об установлении статуса залогового кредитора после закрытия реестра. Нижестоящие суды указали, что такие обстоятельства пропуска срока на установление требований в качестве залоговых можно считать уважительными. Суды установили статус залогового кредитора.

**Решение Суда:** ВС РФ с такой позицией не согласен. По мнению Судебной коллегии по экономическим спорам, согласование сроков совершения уступок находилось полностью в воле cedentia и цессионария и потому не может быть отнесено к неким объективным обстоятельствам. Тот факт, что стороны отсрочили переход залогового права к обществу «Маркер» на период после закрытия реестра, не может служить основанием для признания требования заявленным в срок, так как субъективные договоренности двух сторон не должны противопоставляться третьим лицам (иным кредиторам).

Суд отказал в удовлетворении требований кредитора об установлении статуса залогового кредитора.

### 2. Особенности включения в реестр требований при банкротстве застройщика

**Вывод:** кредиторы могут заявить в реестр требования в размере стоимости жилого помещения и причиненных ему убытков (Определение ВС РФ от 11 апреля 2019 г. № 305-ЭС18-2130(5) по делу № А40-53873/2017).

**Обстоятельства дела:** банкрот, общество «Косинское», — застройщик офисно-жилого комплекса. Дело о банкротстве рассматривается с учетом особенностей, предусмотренных Законом о банкротстве<sup>1</sup> для застройщиков. Кредиторы (физические лица) первоначально обратились в суд с заявлением о включении в реестр требования о передаче им жилых помещений, которые должны были получить от застройщика после окончания строительства. Позже собрание участников строительства приняло решение не передавать права застройщика на незавершенный жилой комплекс жилищно-строительному кооперативу, в связи с чем кредиторы обратились в суд с заявлением о трансформации своих требований в денежные и признании их обеспеченными залогом. Кроме того, кредиторы ходатайствовали об увеличении требований за счет включения в них размера убытков в виде реального ущерба, причиненного нарушением обязательства застройщика по передаче жилого помещения. Убытки рассчитаны в виде разницы между стоимостью жилого помещения, которое должно быть передано участнику строительства, определенной на дату введения первой процедуры, применяемой в деле о банкротстве к застройщику, и суммой уплаченных по договору денежных средств.

Суды отказали кредиторам как в увеличении требований за счет включения в них размера убытков, так и в установлении статуса залогового кредитора.

**Решение Суда:** ВС РФ с такой позицией судов не согласен. Коллегия указала, что механизм расчета размера требований универсален для обоих вариантов волеизъявления участника строительства по удовлетворению его требований к застройщику-банкроту и, по существу, обязывает арбитражный суд учитывать не только размер уплаченного застройщику по договору, но и размер убытков, тем более если арбитражный управляющий или участник строительства (при неисполнительности арбитражного управляющего) представил отчет об оценке жилого помещения, в том числе в порядке увеличения размера требований. Нижестоящие суды это не учли, в связи с чем дело отправлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

<sup>1</sup> Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

### 3. Включение требований в реестр: аффилированность кредитора и должника

**Вывод:** сам по себе факт аффилированности сторон сделки, в том числе на момент возникновения правоотношений, не свидетельствует о том, что цепочка сделок между обществами координировалась из одного центра и являлась притворной. Требование на основании такой сделки может быть включено в реестр (Определение ВС РФ от 15 апреля 2019 г. № 309-ЭС18-22030 по делу № А76-25957/2016).

**Обстоятельства дела:** между должником (заемщиком) и лизинговой компанией заключен договор целевого займа на сумму 4 млрд руб.

Позже должник (заказчик) и подрядчик заключили договор о выполнении работ по строительству транспортно-логистического комплекса, стоимость которых составила также 4 млрд руб. После этого лизинговая компания и должник в один день заключили договор купли-продажи и договор финансовой аренды (лизинга). По условиям договора купли-продажи должник произвел отчуждение транспортно-логистического комплекса в пользу лизинговой компании по цене 5,6 млрд руб.

Лизинговая компания уведомила о зачете встречных требований из договора займа и договора купли-продажи на общую сумму 5,2 млрд руб. Впоследствии стороны подтвердили состоявшийся зачет, заключив соглашение о прекращении обязательств. В результате проведенного зачета общий размер обязательств должника перед лизинговой компанией составил 350 000 руб.

Лизинговая компания (лизингодатель) передала должнику (лизингополучателю) комплекс обратно, но уже в лизинг, с суммой ежемесячных платежей за первый год 125 млн руб. Общество «Лоджик Лэнд» выдало лизингодателю поручительство в обеспечение исполнения обязательств должника, вытекающих из названного договора лизинга.

Должник и лизинговая компания заключили соглашение о расторжении договора. Стороны определили, что на должнике лежит завершающая обязанность 460 млн руб.

Лизинговая компания уступила в пользу общества «Лоджик Лэнд» право требования оплаты упомянутой завершающей обязанности.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о включении требований в реестр. Суды включили требования общества в реестр требований кредиторов.

**Решение Суда:** ВС РФ не нашел оснований для отмены решения нижестоящих судов.

Заявитель ссылался на то, что отношения между лизинговой компанией и должником носили притворный характер, последовательная цепочка сделок (лизинг, аренда) прикрывала передачу объектов недвижимости настоящему пользователю.

По мнению ВС РФ, заемные отношения в действительности таковыми и являлись. Лизинговая компания фактически кредитовала должника, предоставляя ему финансовую возможность создать комплекс для последующей эксплуатации в целях извлечения прибыли. Продажа должником имущества с последующим одновременным принятием его в пользование по договору лизинга и необходимостью уплаты в течение определенного периода лизинговых платежей в целях обратного выкупа с экономической точки зрения была в данном случае составной частью отношений по обеспечению кредита, полученного от покупателя, с временным предоставлением последнему титула собственника для повышения гарантии возврата финансирования и платы за него в виде процентов. Все сделки соответствуют законодательству. Лизинговая компания не обладала признаками формально-юридической аффилированности по отношению к должнику.

#### 4. Включение в реестр требований кредиторов после закрытия реестра

**Вывод:** в случае пропуска срока на включение в реестр требований кредиторов в связи с утратой приставами исполнительных документов суд должен включить требования кредитора в третью очередь реестра (Определение ВС РФ от 22 апреля 2019 г. № 305-ЭС18-23717 № А40-217490/2015).

**Обстоятельства дела:** в рамках дела о банкротстве банка кредитор обратился в суд с возражениями на результаты рассмотрения его требования конкурсным управляющим должником — АСВ.

Кредитор обратился к конкурсному управляющему с исполнительным листом после закрытия реестра требований кредиторов.

Пропуск срока был обусловлен тем, что кредитор до начала банкротства должника обратился в службу судебных приставов с исполнительным листом для принудительного взыскания задолженности. В службе судебных приставов исполнительный лист был дважды утерян, были приняты меры по получению дубликатов. На момент закрытия реестра приставы получали дубликат исполнительного листа. В связи с этим кредитор не мог своевременно заявить свои требования в реестр.

**Решение Суда:** ВС РФ указал, что срок закрытия реестра требований кредиторов должника для кредитора нельзя признать пропущенным, поскольку служба судебных приставов, совершая действия по восстановлению утраченных исполнительных листов, давала основания полагать, что исполнение будет получено в ординарном порядке через данную службу и для этого нет объективных препятствий в виде банкротства должника.

Коллегия отметила, что для правильного определения начала течения срока закрытия реестра требований кредиторов правовое значение имеет не момент опубликования информационного сообщения о введении процедуры, а обстоятельства, связанные с направлением арбитражным управляющим извещения взыскателю, его индивидуальная осведомленность о банкротстве должника и необходимости обращения с требованием в реестр требований кредиторов. Суды должны выяснить и оценить отсутствие или наличие доказательств возврата исполнительного документа взыскателю либо поступления исполнительного документа в адрес должника от службы судебных приставов; уведомления взыскателя о передаче исполнительных документов арбитражному управляющему и информирования последним взыскателя о порядке обращения с соответствующим требованием к должнику.

#### 5. Установление статуса залогового кредитора банка в банкротстве застройщика (Определение ВС РФ от 6 мая 2019 г. № 302-ЭС18-24434 по делу № А58-476/2016)

**Обстоятельства дела:** банк обратился в суд с заявлением о включении его денежных требований в реестр требований кредиторов должника; кроме того, просил признать его требования обеспеченными залогом трех нежилых помещений, правами аренды земельного участка и незавершенного строительством многоквартирного жилого дома.

Суды первой и кассационной инстанций признали денежные требования обоснованными и подлежащими включению в реестр требований кредиторов должника с удовлетворением в четвертую очередь, заявление банка в части признания за ним статуса залогового кредитора оставлено без удовлетворения.

Суд кассационной инстанции указал, что в отношении лиц, финансировавших строительство нежилых помещений на основании возмездного договора, ни специального статуса, ни особого предпочтительного порядка удовлетворения их требований Законом о банкротстве не предусмотрено.

Поскольку банк не является участником строительства в правовом значении, вытекающем из содержания ст. 201<sup>1</sup> Закона о банкротстве, отсутствуют основания для учета требования банка в реестре как обеспеченного залогом в силу ст. 13 Закона об участии в долевом строительстве<sup>1</sup>.

Банк не согласен с позицией нижестоящих судов, в связи с чем обратился в ВС РФ с кассационной жалобой. По мнению банка, неотнесение его к участникам строительства по смыслу ст. 201<sup>1</sup> Закона о банкротстве влечет за собой лишь невозможность включения его требований в реестр требований кредиторов должника о передаче помещений в натуре, что не препятствует признанию соответствующих требований обеспеченными залогом.

В кассационной жалобе банк обращает внимание на то, что в реестре требований третьей очереди удовлетворения отсутствуют требования участников долевого строительства о передаче жилых помещений. Он полагает, что в ситуации, когда участники долевого строительства первой очереди получили квартиры и за ними зарегистрировано право собственности, банк вправе требовать признания его кредитором, чьи требования обеспечены залогом нежилых объектов той же очереди строительства.

<sup>1</sup> Федеральный закон от 30 декабря 2004 г. № 214-ФЗ «Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации».

Кроме того, банк находит, что его требования могут быть признаны обеспеченными залогом незарегистрированного объекта недвижимости, поскольку в ходе процедуры конкурсного производства объект прошел инвентаризацию и сведения об этом опубликованы в официальном общедоступном источнике.

**Решение Суда:** удовлетворяя требования банка, ВС РФ указал, что суд апелляционной инстанции принял правильное постановление в отношении залогового обеспечения о том, что требования банка по договорам будут являться обеспеченными залогом нежилых помещений, входивших в предмет этих договоров, с момента регистрации застройщиком права собственности на них за собой.

В отношении второй очереди строительства имеется в натуре незавершенный строительством объект, который прошел инвентаризацию со стороны конкурсного управляющего.

В указанной части требования банка, вытекающие из договоров участия в долевом строительстве жилого дома, считаются обеспеченными залогом всего незавершенного строительством объекта второй очереди строительства.

## **6. Включение задолженности в реестр требований кредиторов должника** (Определение ВС РФ от 8 мая 2019 г. № 305-ЭС18-25788(2) по делу № А40-203935/2017)

**Обстоятельства дела:** между должником и кредитором заключен договор о выполнении работ по разработке компьютерного тренажерного комплекса для обучения персонала.

В связи с тем, что работы сданы заказчику, но не оплачены, кредитор обратился в арбитражный суд с заявлением о включении его требований в реестр.

Суд первой инстанции исходил из доказанности наличия задолженности должника перед кредитором в заявленном размере и включил требования в реестр требований кредиторов. Вышестоящие суды поддержали позицию суда первой инстанции.

Заинтересованный конкурсный кредитор обратился в ВС РФ с требованием об отказе во включении в реестр кредиторов данных требований в связи с аффилированностью сторон договора.

По мнению конкурсного кредитора, в условиях конкуренции кредиторов при банкротстве и повышенного стандарта доказывания суду следовало принять все необходимые меры к установлению реальности долга, детально исследовав природу отношений, сложившихся между должником и аффилированным кредитором. Кроме того, конкурсный кредитор отмечает, что в материалах дела отсутствуют доказательства разработки кредитором компьютерного тренажерного комплекса.

**Решение Суда:** ВС РФ принял во внимание доводы заявителя об отсутствии документов, подтверждающих реальность сделки и наличие аффилированности сторон, направил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.



## II. Дела, переданные на рассмотрение в Судебную коллегию по экономическим спорам

### 1. Недействительность договора уступки прав требования в банкротстве банка (Определение ВС РФ от 4 апреля 2019 г. № 305-ЭС18-5703(6))

**Обстоятельства дела:** конкурсный управляющий обратился в суд с требованием о признании недействительными договора уступки прав требования и банковской операции по этому договору.

Суды первой и апелляционной инстанций удовлетворили требования и пришли к выводу, что договор цессии и операция по его оплате совершены с целью прикрыть другую сделку — отступное, опосредующее прекращение обязательств банка перед клиентом по депозитным договорам при наличии признаков неплатежеспособности кредитной организации. Спорный договор был нецелесообразным и нетипичным для банка, так как банк утрачивал ликвидные (обеспеченные) права требования на сумму, превышающую размер платы за уступку. На необычный характер договора указывало и то, что стороны не приняли меры для перерегистрации залога недвижимости на цессионария.

Кроме того, суды обратили внимание, что цена оспариваемой сделки более чем в 2 раза превысила 1% стоимости активов должника.

Вместе с тем суд кассационной инстанции отменил решение и постановление нижестоящих судов и отказал конкурсному управляющему в удовлетворении требований.

Суд округа указал, что сделки не выходят за пределы обычной хозяйственной деятельности, при расторжении договора клиент потерял значительную сумму процентов.

Конкурсный управляющий не согласился с позицией суда кассационной инстанции и считает, что суд округа не опроверг выводы о превышении размером оспариваемых сделок порогового значения в 1% стоимости активов банка, что уже само по себе достаточно для вывода о нетипичности сделки.

**Решение Суда:** ВС РФ посчитал, что приведенные заявителем в кассационной жалобе доводы заслуживают внимания.

Дело передано в Судебную коллегию по экономическим спорам ВС РФ.

### 2. Разрешение разногласий между банком и финансовым управляющим относительно содержания положения о порядке, сроках и условиях продажи имущества должника, являющегося предметом залога (Определение ВС РФ от 5 апреля 2019 г. № 308-ЭС19-449)

**Обстоятельства дела:** требования банка включены в третью очередь реестра требований кредиторов должника как обеспеченные залогом.

Для продажи предмета залога банк направил финансовому управляющему проект положения о порядке, сроках и условиях продажи имущества должника, являющегося предметом залога.

Финансовый управляющий обратился в суд с заявлением о разрешении разногласий, указывая на то, что сумма вознаграждения организатора торгов завышена. Арбитражный управляющий предложил других организатора торгов и оператора электронной площадки; расходы на проведение торгов с помощью услуг названных лиц должны составить 10 000 руб. за каждый этап торгов, без процентов от выручки.

Разрешая спор, суды трех инстанций исходили из того, что закон предоставляет залоговому кредитору преимущественное право определять порядок реализации заложенного имущества, а также его начальную продажную цену.

Суды пришли к выводу, что предложенная банком редакция положения не противоречит действующему законодательству и является экономически целесообразной, отметив, что установление вознаграждения организатора торгов в процентном отношении от цены реализации (3%) само по себе не свидетельствует о завышенном размере такого вознаграждения и не может негативно отразиться на правах иных, незалоговых кредиторов.

Суды отклонили доводы управляющего, что требования банка будут полностью удовлетворены из 80% вырученных от продажи средств, указав на предположительный характер таких аргументов. Суды отметили, что провести торги с минимальными расходами можно было бы, если бы финансовый управляющий предложил в качестве организатора торгов свою кандидатуру, однако он этого не сделал.

При таких условиях суды разрешили разногласия в пользу залогового кредитора, утвердив положение в его редакции.

Выражая несогласие с обжалуемыми судебными актами, финансовый управляющий настаивает на том, что установление организатору торгов вознаграждения в размере 3% суммы выручки является чрезмерным и завышенным. Такие расходы в любом случае будут

понесены не за счет банка, а за счет иных, незалоговых кредиторов.

Кроме того, заявитель отмечает, что суды не оценивали его доводы и о завышенном размере вознаграждения оператора электронной площадки.

Дело передано в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ.

### 3. Банкротство гражданина. Исключение из реестра требований кредиторов должника безнадёжной задолженности перед налоговым органом (Определение ВС РФ от 10 апреля 2019 г. № 309-ЭС19-987)

**Обстоятельства дела:** гражданин признан несостоятельным (банкротом), в отношении него открыта процедура реализации имущества гражданина; в третью очередь реестра требований кредиторов должника включено требование уполномоченного органа — задолженность по налогам и обязательным платежам, пеням и штрафам.

Гражданин обратился в суд с требованием об исключении данной задолженности из реестра требований кредиторов на основании признания ее безнадёжной к взысканию.

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу, что задолженность, положенная в основу заявления о признании должника банкротом и ранее включенная в реестр требований кредиторов, является безнадёжной к взысканию в силу положений Закона № 436-ФЗ<sup>1</sup>, что исключает возможность ее удовлетворения в процедуре банкротства.

Налоговый орган обратился в суд с кассационной жалобой: по его мнению, в условиях, когда в действиях должника имеются признаки недобросовестного поведения налогоплательщика, принятие мер, носящих характер преференций, является недопустимым.

Поскольку налоговым органом в ходе проведения выездной налоговой проверки установлен факт недобросовестного поведения налогоплательщика в виде умышленного уклонения от уплаты налогов, положения Закона № 436-ФЗ в отношении гражданина применению не подлежали.

Верховный Суд РФ посчитал, что приведенные заявителем в кассационной жалобе доводы заслуживают внимания.

Дело передано в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ.

<sup>1</sup> Федеральный закон от 28 декабря 2017 г. № 436-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

#### 4. Утверждение мирового соглашения (Определение ВС РФ от 12 апреля 2019 г. № 305-ЭС18-25601)

**Обстоятельства дела:** собрание кредиторов должника приняло решение об утверждении мирового соглашения, а административный управляющий заявил в арбитражный суд ходатайство о его утверждении.

Арбитражный суд г. Москвы утвердил мировое соглашение, в связи с чем производство по делу о банкротстве прекращено. Утверждая мировое соглашение, суд первой инстанции исходил из того, что оно подписано полномочными лицами конкурсных кредиторов, не противоречит закону и не нарушает права других лиц.

Суд отклонил доводы налоговой службы, сводящиеся к допущенным мировым соглашением нарушениям срока уплаты налогов и невозможности рассрочки уплаты на срок, установленный в мировом соглашении. Суд отметил, что нормы законодательства о банкротстве носят специальный характер по отношению к законодательству о налогах и сборах, в связи с чем при заключении мирового соглашения в деле о банкротстве кредиторы имеют право включить положения о сроках и порядке погашения задолженности по обязательным платежам вне зависимости от сроков отсрочки или рассрочки, предусмотренных налоговым законодательством.

Суд округа оставил в силе определение суда первой инстанции.

Не согласившись с указанными судебными актами, налоговая служба обратилась с кассационной жалобой в ВС РФ, в которой просит их отменить и направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

По мнению заявителя, мировое соглашение не подлежало утверждению, так как содержит условие о предоставлении рассрочки длительностью, превышающей срок рассрочки, возможность предоставления которой установлена налоговым законодательством.

Налоговая служба также указала на заведомую неисполнимость мирового соглашения ввиду отсутствия у должника источника для погашения имеющейся задолженности и на отсутствие у нее возможности расторжения мирового соглашения в случае его неисполнения, так как ее требования на дату утверждения мирового соглашения не превышали одной четвертой требований конкурсных кредиторов.

Дело передано в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ.

#### 5. Недействительность сделок должника (Определение ВС РФ от 22 апреля 2019 г. № 305-ЭС19-924(1,2))

**Обстоятельства дела:** конкурсный управляющий обратился в суд с заявлением о признании недействительными договоров об открытии кредитной линии и договоров уступки права требования (цессии).

Суды трех инстанций в удовлетворении заявления отказали.

Суды исходили из отсутствия совокупности условий, необходимых для квалификации оспариваемых договоров в качестве притворных и подозрительных сделок. Суды отметили, что в 2015–2016 гг. должник наращивал активы, на момент совершения оспариваемых сделок у должника отсутствовали признаки неплатежеспособности и недостаточности имущества.

По мнению конкурсного управляющего должником, действия банка и должника прикрывали сделку по выводу банком принадлежащих ему неликвидных активов за реальные деньги; действительным волеизъявлением сторон по оспариваемым сделкам было не заключение договоров цессии, а заключение соглашений о переводе долга с должника, априори не имеющего возможности погасить кредитную задолженность, на должника, возможность погашения долга которым являлась более вероятной.

Верховный Суд РФ посчитал, что приведенные заявителем в кассационной жалобе доводы заслуживают внимания.

Дело передано в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ.

Материал подготовлен юристами практики банкротства «ФБК Право»:

М.А. Баландина, руководитель практики  
E-mail: [BalandinaM@fbk.ru](mailto:BalandinaM@fbk.ru)

С.М. Родионова, юристконсульт  
E-mail: [RodionovaS@fbk.ru](mailto:RodionovaS@fbk.ru)

Ангелина Балакина, юристконсульт  
E-mail: [BalakinaA@fbk.ru](mailto:BalakinaA@fbk.ru)

# УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

## Льгота по НДС: можно ли отказаться и принимать к вычету «входной» НДС



Н.Р. Герасимова  
руководитель практики  
корпоративного  
налогообложения  
«ФБК Право»

Рассмотрим, должны ли операции, предусмотренные ст. 149 Налогового кодекса РФ, безусловно льготироваться или это право остается на усмотрение налогоплательщика, а также каким образом отказ от льготы влияет на применение налоговых вычетов у продавца и покупателя.

Налоговый кодекс РФ дает право отказаться от освобождения от налогообложения операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных п. 3 ст. 149 НК РФ (п. 5 ст. 149 НК РФ). Однако в отношении операций, поименованных в п. 2 ст. 149 НК РФ, налоговое законодательство прямо такую возможность отказа не устанавливает<sup>1</sup>. В то же время согласно подп. 2 п. 5 ст. 173 НК РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

- 1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;
- 2) налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

Следовательно, на организации, выставляющие счета-фактуры с НДС по операциям, указанным в п. 2 ст. 149 НК РФ, фактически распространяются правила ст. 173 НК РФ.

Отметим, что на практике нередки ситуации, когда налогоплательщики, несмотря на предусмотренную п. 2 ст. 149 НК РФ льготу, начисляют НДС и выставляют счета-фактуры (например, по подп. 15 п. 2 ст. 149 — работы/услуги по сохранению объекта культурного наследия, подп. 22 п. 2 ст. 149 — услуги по обслуживанию воздушных судов).

В связи с этим в Постановлении Конституционного Суда РФ от 3 июня 2014 г. № 17-П (п. 4.2) было указано следующее:

«Применительно к операциям по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость, Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 7 ноября 2008 года № 1049-О-О отметил, что правила пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в системной связи с другими положениями данного Кодекса предусматривают возможность выбора налогоплательщиком наиболее оптимального способа организации экономической деятельности и налогового планирования: налогоплательщик вправе либо сформировать цену товаров (работ, услуг) без

<sup>1</sup> Аналогичные разъяснения даны в письмах Минфина России от 6 августа 2018 г. № 03-07-11/55280, от 28 февраля 2017 г. № 03-07-03/11118, от 4 октября 2016 г. № 03-07-14/57637.

учета сумм налога на добавленную стоимость и, следовательно, без выделения этих сумм в выставляемых покупателю счетах-фактурах, что повышает ценовую конкурентоспособность соответствующих товаров (работ, услуг), либо выставить контрагенту счета-фактуры с выделением суммы налога на добавленную стоимость, при том что эта сумма (без учета налоговых вычетов) подлежит уплате в бюджет; такое законодательное регулирование направлено на согласование интересов государства и налогоплательщиков, покупателей и поставщиков товаров (работ, услуг), оно определяет меру свободы усмотрения налогоплательщиков в процессе исполнения ими конституционной обязанности по уплате налогов, при которой они вправе самостоятельно осуществлять налоговое планирование, что не может рассматриваться как нарушение их конституционных прав».

Таким образом, организация, несмотря на льготу по НДС (п. 2 ст. 149 НК РФ), вправе на основании п. 5 ст. 173 НК РФ начислять НДС по общей ставке и выставлять счета-фактуры.

Но в таком случае резонно возникают два вопроса:

- 1) может ли организация-продавец принять к вычету «входной» НДС, относящийся к операциям, льгота по которым не применена;
- 2) может ли организация-покупатель по счету-фактуре продавца (исполнителя), выставленному по п. 5 ст. 173 НК РФ, принять к вычету НДС?

## Вычет у организации-продавца (исполнителя)

Согласно подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), если они использованы для операций, не подлежащих налогообложению.

Так как налогоплательщик не воспользовался льготой по НДС, операция для него фактически становится облагаемой. А значит, положения подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ на него не распространяются и он вправе принимать к вычету НДС в общем порядке.

Вопрос возможности принятия к вычету «входного» НДС при осуществлении операций, подлежащих освобождению от НДС, которым налогоплательщик не воспользовался, был не раз предметом судебных споров.

Позиция по этому вопросу была выражена в Постановлении Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» (п. 6):

«В силу подпункта 2 пункта 5 статьи 173 НК РФ налог также подлежит уплате в бюджет в случае, если при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг),

операции по реализации которых не подлежат налогообложению, покупателю был выставлен счет-фактура с выделением суммы налога.

При применении этой нормы во взаимосвязи с другими положениями главы 21 Кодекса необходимо учитывать, что при таких обстоятельствах обязанность уплатить налог возлагается на лицо, являющееся налогоплательщиком, в связи с чем это лицо вправе применить и налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для осуществления указанных операций. Одновременно налогоплательщик обязан внести соответствующие коррективы в расчет налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), если сумма налога, предъявляемая к вычету, ранее была учтена им при исчислении названных налогов как часть стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав».

В письме ФНС России от 23 сентября 2016 г. № СД-4-3/17871<sup>1</sup> была учтена позиция Пленума ВАС РФ, в связи с чем было указано, что в случае выставления продавцом счета-фактуры с выделением сумм НДС при реализации товаров (работ, услуг), освобождаемых от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ, налогоплательщик-продавец имеет право на налоговые вычеты в отношении таких операций.

После появившегося Постановления Пленума ВАС РФ арбитражные суды, как правило, принимали решение в пользу налогоплательщика и подтверждали его право на принятие к вычету «входных» сумм НДС (например, Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 1 марта 2017 г. № Ф04-7155/2017 по делу № А45-1399/2015, ФАС Московского округа от 3 июля 2014 г. № Ф05-6469/2014 по делу № А40-130850/13, от 26 июня 2014 г. № Ф05-5515/2014 по делу № А40-3877/13, Арбитражного суда Московского округа от 8 сентября 2014 г. № Ф05-7939/14 по делу № А41-54438/13, Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 октября 2015 г. по делу № А56-62418/2014, Арбитражного суда Уральского округа от 6 августа 2015 г. № Ф09-5320/15 по делу № А60-51505/2014).

Таким образом, налогоплательщик, начисляющий НДС и выставляющий счета-фактуры при осуществлении операций, подлежащих освобождению по п. 2 ст. 149 НК РФ, вправе принимать «входные» суммы НДС к вычету.

## Вычет у организации-покупателя

Как предусмотрено п. 1 ст. 169 НК РФ, счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем сумм налога к вычету. Значит,

<sup>1</sup> В письме было дано указание довести позицию до нижестоящих налоговых органов в незамедлительном порядке.

счет-фактура, выставленный на основании п. 5 ст. 173 НК РФ, также дает право покупателю принимать к вычету НДС при выполнении других условий, предусмотренных главой 21 НК РФ.

В указанном Постановлении КС РФ № 17-П было признано, что выставленный покупателю счет-фактура по п. 5 ст. 173 НК РФ в дальнейшем служит для него основанием для принятия сумм налога к вычету. При этом Суд указал: как следует из п. 5 ст. 173 НК РФ, обязанность продавца уплатить НДС в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом — выставлением счета-фактуры. Право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм налога в порядке, предусмотренном НК РФ, т.е. посредством счета-фактуры (п. 1 ст. 169), а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.

Опираясь на данное Постановление, Верховный Суд РФ также подтвердил правомерность вычета НДС у покупателя (например, Определения Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 24 октября 2016 г. № 305-КГ16-6640, от 15 декабря 2016 г. № 305-ЭС16-11189, от 27 ноября 2017 г. № 307-КГ17-12461, от 18 апреля 2018 г. № 307-КГ17-3553).

Обзор правовых позиций КС РФ и ВС РФ Федеральная налоговая служба направила для сведения и использования в работе налоговых органов (письмо от 14 июня 2018 г. № СА-4-7/11482).

ФНС России обратила внимание, что формальный подход, связанный с отказом в применении вычетов

по НДС по мотиву одного лишь факта выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога при осуществлении операций, освобожденных от обложения НДС, недопустим: в каждом конкретном случае при осуществлении мероприятий налогового контроля налоговые органы должны исследовать вопрос именно обоснованности получения налоговой выгоды проверяемым налогоплательщиком, в том числе с точки зрения реальности осуществленных налогоплательщиком финансово-хозяйственных операций.

Ранее такая же позиция была озвучена в письме Минфина России от 21 июня 2017 г. № 03-07-15/38864 (направлено письмом ФНС России от 5 июля 2017 г. № СД-4-3/12986<sup>®</sup> для доведения до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков).

Таким образом, покупатель, получивший счет-фактуру с выделенной суммой НДС в отношении операций, подлежащих освобождению по п. 2 ст. 149 НК РФ, вправе применить налоговый вычет (при отсутствии доказательств получения необоснованной налоговой выгоды).

Выставление налогоплательщиком счета-фактуры с НДС по необлагаемым операциям (независимо от того, предусмотрен ли по ним отказ от льготы) влечет за собой такие же налоговые последствия для налогоплательщика и его покупателя, как если бы это была обычная облагаемая операция. ©

*Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в компанию «ФБК» по адресу [fbk@fbk.ru](mailto:fbk@fbk.ru).*

## КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

### Риски компаний, доминирующих на рынке добычи газа, возникающие при изменении договорных условий с уполномоченными органами региона их присутствия



**В.О. Донаева**  
юрист  
антимонопольной  
практики  
«ФБК Право»

В России довольно распространенной является практика, когда при выдаче лицензий на пользование недрами с целью разведки и добычи углеводородов газодобывающие компании также в «социальную нагрузку» обязывают обеспечивать газом поселки в местах добычи этого самого газа. Рассмотрим эту ситуацию подробнее.



**С.С. Ермоленко**  
руководитель  
антимонопольной  
практики  
«ФБК Право»,  
канд. юрид. наук

Предположим, что обществу была выдана лицензия на пользование недрами определенного участка с целью разведки и добычи углеводородов. Распорядителем таких недр является Федеральное агентство по недропользованию Российской Федерации. При выдаче лицензии заключается лицензионное соглашение между Роснедрами и обществом-газодобытчиком. Как правило, в подобного рода лицензионных соглашениях предусмотрена обязанность общества по обеспечению газом поселков, располагающихся в непосредственной близости от участка газодобычи, в целях обеспечения их жизнедеятельности. Требование о жизнеобеспечении газом поселков является существенным условием лицензионного соглашения, и его нарушение может повлечь за собой досрочное прекращение, приостановление или ограничение права пользования недрами в соответствии со ст. 20, 21, 23 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» (далее — Закон о недрах). Такая обязанность в общем виде закрепляется в лицензионном соглашении, а детализированная обязанность — в виде соглашения с администрацией поселков (договор поставки газа в поселки).

В соответствии с условиями соглашения общество обеспечивает газом электростанции и котельные установки поселков по ценам, согласованным службой по тарифам субъекта РФ. Учитывая «социальность» исполняемых обязательств, департамент тарифной политики, энергетики и жилищно-коммунального комплекса субъекта РФ (далее — Департамент) согласовывает тарифы на отпускаемый газ на невысоком уровне цен, не позволяющем компенсировать все необходимые расходы общества-газодобытчика.

При условии, что иные поставщики газа в поселках отсутствуют, операторы электростанций и котельных имеют возможность использовать альтернативные виды топлива (например, мазут, уголь и пр.), но по ценам существенно выше стоимости поставляемого обществом газа.

Сложившаяся с ценообразованием ситуация не устраивает общество. В будущем оно хочет изменить условия ценообразования, сделав их рыночными. В связи с этим, учитывая «эксклюзивный» статус общества, вста-

ет следующий вопрос: если цена на газ не является регулируемой, существуют ли какие-либо ограничения с точки зрения антимонопольного законодательства на определение условий продажи газа обществом?

По результатам проведенного анализа описанной ситуации, действующего законодательства, а также применимой судебной практики можно прийти к следующему выводу.

Имеется высокая вероятность, что в случае оценки деятельности общества со стороны антимонопольной службы общество будет признано доминирующим на рынке поставки природного газа в пределах муниципального образования, в котором общество осуществляет газодобычу. И в этом случае с точки зрения антимонопольного законодательства существует ряд ограничений на определение условий продажи газа обществом.

Данный вывод сделан на основании следующего. Согласно ч. 1 ст. 5 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (далее — Закон о защите конкуренции) для установления доминирующего положения хозяйствующего субъекта необходима совокупность следующих признаков.

«Качественный» признак — осуществление деятельности хозяйствующим субъектом на конкретном товарном рынке, в процессе которой у субъекта имеется возможность<sup>1</sup>:

- » оказывать решающее влияние на общие условия обращения товара на соответствующем товарном рынке, и (или)
- » устранять с этого товарного рынка других хозяйствующих субъектов, и (или)
- » затруднять доступ на этот товарный рынок другим хозяйствующим субъектам.

«Количественные» (формальные) признаки установлены п. 1 ч. 1 ст. 5 Закона о защите конкуренции:

- » занимаемая рыночная доля хозяйствующего субъекта превышает 50%;
- » занимаемая рыночная доля хозяйствующего субъекта может не превышать 50% в случаях неизменности или малозначительности изменения доли субъекта относительно размера долей, принадлежащих на этом товарном рынке конкурентам, возможности доступа на этот рынок новых конкурентов либо иных критериев, характеризующих товарный рынок (перечень открыт, устанавливается и учитывается антимонопольным органом каждый раз индивидуально).

<sup>1</sup> Для признания положения хозяйствующего субъекта доминирующим достаточно лишь наличия объективной возможности реализовывать одну из трех вышеприведенных моделей поведения на рынке // Научно-практический комментарий к Федеральному закону «О защите конкуренции» (постатейный) / Отв. ред. И.Ю. Артемьев. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Статут, 2016.

Отдельно отметим, что доминирующим положением не может быть признано положение хозяйствующего субъекта, доля которого на рынке определенного товара не превышает 35%<sup>2</sup>.

Также, несмотря на наличие у субъекта формальных, «количественных» признаков доминирующего положения (более/менее 50% рыночной доли), хозяйствующий субъект может оспаривать статус монополиста, ссылаясь на отсутствие «качественных» признаков доминирующего положения, уникальность рыночной ситуации (подп. 1–2 ч. 1 ст. 5 Закона о защите конкуренции).

Таким образом, только при наличии совокупности «качественных» и «количественных» признаков доминирующее положение конкретного хозяйствующего субъекта на определенном товарном рынке может быть установлено.

Ниже приведена оценка деятельности общества с точки зрения приведенных критериев.

«Качественный» признак. Осуществление деятельности обществом на территории муниципального образования под сомнение не ставится, однако точно определить конкретный товарный рынок, на котором действует общество, затруднительно ввиду следующего.

Существует неопределенность в отношении того, на каком именно товарном рынке общество осуществляет свою деятельность:

- » на товарном рынке *энергообеспечения* поселков (учитывая, что в поселке существуют иные поставщики энергии (потенциально взаимозаменяемые энергоносители — это, например, жидкие углеводороды), но по ценам значительно выше, чем поставляемый обществом газ);
- » или же на товарном рынке *газоснабжения* поселков.

Для ответа на этот вопрос необходимо провести экономическое исследование с целью определения продуктовых границ товарного рынка, на котором действует общество.

Методика определения границ товарного рынка установлена приказом ФАС России от 28 апреля 2010 г. № 220 «Об утверждении Порядка проведения анализа состояния конкуренции на товарном рынке» (далее — Порядок).

Согласно данному Порядку анализ состояния конкуренции на товарном рынке включает в себя следующие этапы:

- » определение временного интервала исследования товарного рынка;
- » определение продуктовых границ товарного рынка;

<sup>2</sup> Согласно ч. 2 ст. 5 Закона о защите конкуренции, кроме случаев коллективного доминирования, а также случаев, установленных отдельными федеральными законами.



- » определение географических границ товарного рынка;
- » определение состава хозяйствующих субъектов, действующих на товарном рынке в качестве продавцов и покупателей;
- » расчет объема товарного рынка и долей хозяйствующих субъектов на товарном рынке;
- » определение уровня концентрации товарного рынка;
- » определение барьеров входа на товарный рынок;
- » установление доминирующего положения (при его наличии) хозяйствующего субъекта (хозяйствующих субъектов);
- » оценка состояния конкурентной среды на товарном рынке;
- » составление аналитического отчета.

Пропуск какого-либо из этих этапов при проведении анализа состояния конкуренции на товарном рынке является основанием для признания такого анализа незаконным<sup>1</sup>.

Так, в решении ФАС России от 23 марта 2018 г. по делу № 1-10-146/00-02-17 (далее — Решение ФАС России) был проведен анализ рынков газа, электроэнергии, угля, мазута и сжиженных углеводородных газов, а также других ресурсов на предмет их взаимозаменяемости. ФАС России признала ООО «НОВАТЭК-Пермь» лицом, занимающим доминирующее положение в составе группы НОВАТЭК на рынке поставки природного газа прочим потребителям (без населения) в границах территории РФ.

В данном решении указано, что на территории товарного рынка РФ у природного газа не имеется товаров-заменителей. Поскольку обстоятельства, которым антимонопольная служба дала оценку в указанном решении, имеют общие черты с ситуацией, рассматриваемой в рамках настоящей статьи, считаем целесообразным привести выдержку из данного документа.

Определение продуктовых границ товарного рынка в силу п. 3.1 раздела III Порядка представляет собой процедуру выявления товара, не имеющего заменителя (его потребительских свойств), или взаимозаменяемых товаров, обращающихся на одном и том же товарном рынке, и включает в себя предварительное определение товара, выявление свойств товара, определяющих выбор покупателей, определение взаимозаменяемых товаров.

Предварительно продуктовые границы рынка определены согласно подп. «а», «г» п. 3.4 раздела III Порядка.

В соответствии со ст. 2 Закона о газоснабжении<sup>2</sup> газ — природный газ, нефтяной (попутный) газ, отбензиненный сухой газ, газ из газоконденсатных месторождений, добываемый и собираемый газо- и нефтедобывающими организациями, и газ, вырабатываемый газо- и нефтеперерабатывающими организациями.

На основании ГОСТ 5542—2014<sup>3</sup> газ горючий природный (природный газ) — газообразная смесь, состоящая из метана и более тяжелых углеводородов, азота, диоксида углерода, водяных паров, серосодержащих соединений, инертных газов.

Природный газ является одним из важнейших первичных источников энергии и промышленного сырья, используется в качестве сырья для получения органических соединений при синтезе топлива на электростанциях, в черной и цветной металлургии, цементной и стекольной промышленности, при производстве стройматериалов и для удовлетворения коммунально-бытовых нужд.

В соответствии со ст. 4 Закона о защите конкуренции определение взаимозаменяемых товаров основывается на фактической замене товаров приобретателем или готовности приобретателя заменить один товар другим при потреблении (в том числе при потреблении в производственных целях), учитывая их функциональное назначение, применение, качественные и технические характеристики, цену и другие параметры.

Согласно п. 3.6 Порядка выявление товаров, потенциально являющихся взаимозаменяемыми для данного товара, осуществляется путем анализа сопоставимых по существенным свойствам товаров, входящих вместе с рассматриваемым товаром в одну классификационную группу одного из общероссийских классификаторов видов экономической деятельности, продукции или услуг.

Рассмотрим возможность замены природного газа потенциальными товарами-заменителями с учетом Раздела 46.71 «Торговля оптовая твердым, жидким и газообразным топливом и подобными продуктами» ОКВЭД<sup>4</sup>.

**Уголь** является достаточно распространенным и доступным по цене энергоносителем. В России поставки угля осуществляются главным образом железнодорож-

<sup>1</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 1162/13.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 31 марта 1999 г. № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации».

<sup>3</sup> ГОСТ 5542—2014. Межгосударственный стандарт. Газы горючие природные промышленного и коммунально-бытового назначения. Технические условия (введен в действие приказом Росстандарта от 9 октября 2014 г. № 1289-ст).

<sup>4</sup> ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (утв. приказом Росстандарта от 31 января 2014 г. № 14-ст).

ным, речным, морским транспортом. В негазифицированных областях именно уголь является основным видом топлива. Однако его использование на предприятиях требует проведения затратных технологических мероприятий (например, организации угольного хозяйства на ТЭС), что в силу ряда причин недоступно многим потребителям. Уголь имеет относительно высокую стоимость единицы теплотворной способности, а в сочетании с необходимостью организации угольного хозяйства, низкой экологичностью он становится менее конкурентоспособным как в сегменте коммунально-бытового потребления, так и в промышленности.

Пороговое значение соотношения цен поставки газа и угля, при котором угольная генерация становится конкурентоспособной, уникально для каждой ТЭС, но в среднем значение данного ценового соотношения обычно находится в диапазоне от 2 до 3 (цена газа должна превышать цену угля в 2–3 раза).

Поскольку топливные затраты на ТЭС являются суммой затрат не только на покупку топлива с учетом доставки, но и на его использование на ТЭС, указанное превышение цен газа над ценами угля позволяет компенсировать значительно более высокие затраты при использовании угля вследствие наличия на угольных ТЭС затрат на строительство, эксплуатацию и ремонт угольного хозяйства. Оно состоит из систем приемки, складирования, подачи, подготовки угля, его сжигания, шлакоудаления, золоулавливания, хранения золошлаковых отходов. Кроме того, на угольные ТЭС ложатся повышенные экологические платежи.

Динамика ценового соотношения газ/уголь в 2014–2016 гг. демонстрирует низкую конкурентоспособность угольной генерации по сравнению с газовой на ТЭС: значения ценового соотношения газ/уголь находятся вне зоны межтопливной конкуренции.

Нередко предприятия, использующие в качестве основного топлива природный газ, в качестве резервного топлива применяют **мазут**. Учитывая высокую рыночную цену мазута и ее высокую волатильность, стоимость полученной электрической и тепловой энергии будет выше, чем при использовании природного газа или энергетического угля. Следовательно, возможность замены мазутом природного газа как основного топлива является низкорентабельной с точки зрения финансового результата.

Кроме того, использование мазута требует организации отдельного капиталоемкого мазутного хозяйства на предприятиях энергетики, а также сопряжено с нанесением большего ущерба окружающей среде, что ограничивает возможность замещения им природного газа. С технологической точки зрения использование мазута вызывает более быстрый износ горелок и тре-

бует их более частого обслуживания, чем использование природного газа. В холодное время года мазут необходимо периодически подогревать паром, что увеличивает эксплуатационные расходы предприятий энергетики.

Помимо мазута и угля в качестве топлива используются **сжиженные углеводородные газы** (далее — СУГ) и **дизельное топливо**, однако сравнение природного газа с другими видами топлива (включая ценовое сравнение) должно вестись с учетом важнейшей технико-экономической характеристики любого топлива — теплоты сгорания.

Теплота сгорания (или теплотворная способность) — количество выделившейся теплоты при полном сгорании массовой (для твердых и жидких веществ) или объемной (для газообразных) единицы вещества. Для сравнительных технико-экономических расчетов используется «топливо условное», имеющее удельную теплоту сгорания, равную 29 308 кДж/кг (7000 ккал/кг).

В таблицах 1 и 2 приведены средние значения удельных теплот сгорания основных видов топлива и перевод их в тонны условного топлива в соответствии с Решением ФАС России.

Из сравнения цен на топливо с учетом их теплотворной способности следует, что наиболее дешевую электро- и теплоэнергию можно выработать с помощью угля. Но расчетное соотношение цен газ/уголь составляет по итогам 2016 г. всего 1,25, что гораздо ниже зоны межтопливной конкуренции. Поэтому с учетом описанных технико-экономических причин текущие цены на уголь не стимулируют предприятия энергетики отказываться от основного вида топлива — природного газа.

Цена на мазут находится на втором месте (после угля) и превышает цену газа на 43%. На следующем месте СУГ, чья средняя цена выше регулируемой цены на природный газ почти в 2 раза. Как и в случае с углем и мазутом, использование на предприятиях СУГ и дизельного топлива также требует организации строительства и эксплуатации специальных топливных хозяйств.

В пункте 3.7 Порядка указано, что товары не являются взаимозаменяемыми, если при их смене потребитель несет значительные издержки, превышающие 10% от цены базового товара.

Природный газ используется в качестве сырья и в химической, нефтехимической промышленности, и в металлургии. Отметим, что технологическое и аппаратное оформление предприятий — потребителей природного газа изначально проектируется под конкретное исходное сырье — природный газ. В подавляющем числе технологических установок смена сырья в принципе не может быть предусмотре-

ТАБЛИЦА 1. УДЕЛЬНАЯ ТЕПЛОТА СГОРАНИЯ ОСНОВНЫХ ВИДОВ ТОПЛИВА

Вид топлива	Общепринятая единица измерения количества топлива	Удельная теплота сгорания единицы измерения топлива, МДж	Эквивалентное единице измерения (столбец 3) количество тонн условного топлива
<b>Природный газ</b> http://docs.cntd.ru/document/1200113569	куб. м	33,5	0,001136
<b>СУГ (пропан)</b> Стаскевич Н.Л., Вигдорчик Д.Я. Справочник по сжиженным углеводородным газам. М.: Недра, 1986. С. 39–41	кг	45,6	0,001555
<b>Уголь каменный</b> Абрюгин А.А. и др. Тепловой расчет котлов. Нормативный метод. ГОСТ 147—2013. Топливо твердое минеральное. Определение высшей теплоты сгорания и расчет низшей теплоты сгорания. Земский Г.Т. Огнеопасные свойства неорганических и органических материалов: справочник. М.: ВНИИПО, 2016. 970 с. (среднее значение)	кг	27	0,001085
<b>Мазут</b> ГОСТ 21261—91. Нефтепродукты. Метод определения высшей теплоты сгорания и вычисление низшей теплоты сгорания	кг	40,6	0,001357

ТАБЛИЦА 2. СРАВНЕНИЕ ЦЕН НА ОСНОВНЫЕ ВИДЫ ТОПЛИВА НА ТОННУ УСЛОВНОГО ТОПЛИВА

Топливо	Цена (без НДС), руб./т.у.т.*		
	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Природный газ, регулируемая оптовая цена (средняя по единой системе газоснабжения)	3 245	3 323	3 460
Уголь	2 424	2 638	2 766
Мазут, индекс СПБМТСБ**	7 858	5 655	4 951
Дизельное топливо, индекс СПБМТСБ	21 928	23 156	22 669
Сжиженные углеводородные газы, индекс СПБМТСБ	н/д	н/д	12 419
Сжиженные углеводородные газы, цены приобретения	12 577	9 288	9 788

\* Тонна условного топлива.

\*\* Санкт-Петербургская международная товарно-сырьевая биржа.

на, так как от его свойств зависят физико-химические процессы производств, а при смене сырья нарушается производственный процесс.

В рамках «теста гипотетического монополиста», проведенного в конце 2017 г., были опрошены 430 потребителей природного газа с годовым объемом потребления газа от 5 тыс. до 22 млрд куб. м, располагающихся в 62 субъектах РФ в Центральном, Северо-Западном, Уральском, Сибирском, Поволжском и Южном федеральных округах, предприятия электроэнергетики, химической и металлургической промышленности, цементной отрасли, и отрасли производства стройматериалов, а также предприятия коммунально-бытового сектора и прочие потребители.

В рамках проведенного опроса было установлено, что хозяйствующие субъекты считают природный газ

отдельным товаром с учетом его цены, настройки оборудования на природный газ и не готовы заменять его иными видами топлива при увеличении цены более чем на 10%.

На основании изложенного природный газ в Российской Федерации не имеет товаров-заменителей.

Учитывая приведенный подход центрального аппарата ФАС России к оценке взаимозаменяемости природного газа в сравнении с другими источниками энергии, приходим к выводу, что общество осуществляет свою деятельность на товарном рынке газообеспечения поселков своего присутствия с рыночной долей более 50% рынка.

Следует отметить, что Решение ФАС России, выдержка из которого приведена выше, было оспорено в суде. В частности, 19 марта 2019 г. апелляционная

инстанция поддержала выводы суда первой инстанции о признании данного Решения ФАС России незаконным по жалобе ООО «НОВАТЭК-Пермь» в рамках рассмотрения арбитражного дела № А4085018/18. Решение суда первой инстанции, главным образом, основано на неправильном определении территориальных границ товарного рынка, состава игроков на этом рынке и барьеров входа на рынок.

При этом важно отметить: ООО «НОВАТЭК-Пермь» не оспаривало вывод ФАС России о продуктовых границах товарного рынка, а равно вывод об отсутствии у природного газа товаров-заменителей. И, соответственно, судами не дана оценка приведенным выводам ФАС России, а значит, велика вероятность, что антимонопольная служба может в будущем делать аналогичные выводы, рассматривая вопрос о взаимозаменяемости природного газа.

С учетом консервативной политики антимонопольного органа в области экономической концентрации и признания предприятий доминирующими риск признания общества занимающим доминирующее положение на товарном рынке газообеспечения поселков в местах добычи газа оценивается как высокий.

В рассматриваемой ситуации также следует иметь в виду, что у общества имеется потенциальная возможность оказывать решающее влияние на общие условия обращения товара на соответствующем товарном рынке.

Вместе с тем понятия «общие условия обращения товаров», «устранение с рынка» и «затруднение доступа на рынок» не раскрываются в Законе о защите конкуренции. Они являются оценочными, определяются доктриной, а также практикой судов и антимонопольных органов.

В пункте 1.5 разъяснения Президиума ФАС России от 7 июня 2017 г. № 8 «О применении положений статьи 10 Закона о защите конкуренции» указывается, что, как правило, хозяйствующий субъект, занимающий доминирующее положение на рынке, получает возможность оказывать решающее влияние на следующие общие условия обращения товаров: установление цен, объем (количество) продаваемого (приобретаемого) товара, состав продавцов и покупателей на данном рынке, условия заключения договоров и их дифференциацию в зависимости от контрагентов, возможность отказа от заключения договора, сокращение/прекращение производства товара (в частности, посредством создания искусственного дефицита продукции).

Или, например, в доктрине<sup>1</sup> на основании обобщения судебной практики под возможностью оказывать

решающее влияние на общие условия обращения товара на товарном рынке понимается возможность хозяйствующего субъекта выбирать модели поведения на рынке, невзирая на объективные рыночные закономерности, существующие на этом рынке; возможность вести себя вопреки рынку.

В рассматриваемом случае, даже если обосновывать отсутствие доминирующего положения тем, что общество на данный момент не имеет свободы в определении цены на газ, но тем не менее учитывая эксклюзивный статус единственного поставщика газа, у общества будет гипотетическая возможность навязывания иных, невыгодных для контрагента договорных условий (количество поставляемого газа, сроки, отказ от исполнения договора и т.д.).

Учитывая практику антимонопольного органа, а также тот факт, что фактически сложившаяся ситуация по энергообеспечению поселков такова, что общество является единственным поставщиком газа для жизнеобеспечения поселков (иные поставщики газа отсутствуют), а энергообеспечение альтернативного вида является существенно более дорогим для поселка, то с большой долей вероятности можно утверждать, что общество является доминирующим субъектом на рынке газоснабжения таких поселков с рыночной долей, превышающей 50%, и возможностью оказывать решающее влияние на общие условия обращения товара на товарном рынке газоснабжения.

**ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ:** итоговый анализ занимаемого товарного рынка, его продуктовых, географических и временных границ для признания положения общества доминирующим проводится только ФАС России в рамках рассмотрения дел о злоупотреблении доминирующим положением.

Наряду с этим подчеркнем, что само по себе наличие у хозяйствующего субъекта доминирующего положения на товарном рынке не может рассматриваться в качестве правонарушения. Однако такой хозяйствующий субъект не вправе злоупотреблять своим положением. Общий запрет на злоупотребление доминирующим положением хозяйствующего субъекта сформулирован в ч. 1 ст. 10 Закона о защите конкуренции следующим образом: запрещаются действия (бездействие) занимающего доминирующее положение хозяйствующего субъекта, результатом которых являются или могут являться:

- 1) недопущение, ограничение, устранение конкуренции и (или)
- 2) ущемление интересов других лиц в сфере предпринимательской деятельности либо неопределенного круга потребителей, в том числе следующие действия (бездействие):

<sup>1</sup> Конкурентное право: учебник / Под общ. ред. М.А. Егоровой, А.Ю. Книнева. М.: Юстициформ, 2018. 632 с.

- » установление, поддержание монопольно высокой или монопольно низкой цены товара;
- » изъятие товара из обращения, если результатом такого изъятия явилось повышение цены товара;
- » навязывание контрагенту условий договора, невыгодных для него или не относящихся к предмету договора (экономически или технологически не обоснованных, а также согласие заключить договор при условии внесения в него положений относительно товара, в котором контрагент не заинтересован, и другие требования);
- » экономически или технологически не обоснованные сокращение или прекращение производства товара, если на этот товар имеется спрос или размещены заказы на его поставки при наличии возможности его рентабельного производства;
- » экономически или технологически не обоснованные отказ либо уклонение от заключения договора с отдельными покупателями (заказчиками) в случае наличия возможности производства или поставок соответствующего товара;
- » экономически, технологически и иным образом не обоснованное установление различных цен (тарифов) на один и тот же товар, если иное не установлено федеральным законом;
- » создание дискриминационных условий;
- » создание препятствий доступу на товарный рынок или выходу из товарного рынка другим хозяйствующим субъектам;
- » нарушение установленного нормативными правовыми актами порядка ценообразования.

При этом, как указано в п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июня 2008 г. № 30 «О некоторых вопросах, возникающих в связи с применением арбитражными судами антимонопольного законодательства», исходя из системного толкования положений ст. 10 Гражданского кодекса РФ и ст. 3, 10 Закона о защите конкуренции для квалификации действий (бездействия) как злоупотребления доминирующим положением достаточно наличия (или угрозы наступления) любого из перечисленных последствий, а именно недопущения, ограничения, устранения конкуренции или ущемления интересов других лиц.

В отношении действий (бездействия), прямо поименованных в ч. 1 ст. 10 Закона о защите конкуренции, наличие или угроза наступления соответствующих последствий предполагается и не требует доказывания антимонопольным органом.

Как видно из совокупного толкования норм Закона о защите конкуренции и разъяснения высшей судебной инстанции, для признания факта злоупотребления доминирующим положением достаточно наличия угрозы наступления следующих последствий:

1) недопущение, ограничение, устранение конкуренции и (или) 2) ущемление интересов других лиц (хозяйствующих субъектов) в сфере предпринимательской деятельности либо неопределенного круга потребителей.

Широкое толкование признаков недопущения, ограничения или устранения конкуренции дано в ч. 17 ст. 4 Закона о защите конкуренции, где под такими признаками понимаются сокращение числа хозяйствующих субъектов, не входящих в одну группу лиц, на товарном рынке; рост или снижение цены товара, не связанные с соответствующими изменениями иных общих условий обращения товара на товарном рынке; отказ хозяйствующих субъектов, не входящих в одну группу лиц, от самостоятельных действий на товарном рынке; определение общих условий обращения товара на товарном рынке соглашением между хозяйствующими субъектами или в соответствии с обязательными для исполнения ими указаниями иного лица либо в результате согласования хозяйствующими субъектами, не входящими в одну группу лиц, своих действий на товарном рынке; иные обстоятельства, создающие возможность для хозяйствующего субъекта в одностороннем порядке воздействовать на общие условия обращения товара на товарном рынке.

Полагаем, что, если общество примет меры по понуждению коммунальных органов к повышению отпускной цены на газ, имеется риск признания ущемления интересов других лиц в сфере предпринимательской деятельности либо неопределенного круга потребителей путем установления монопольно высокой цены на газ (п. 1 ч. 1 ст. 10 Закона о защите конкуренции).

Частью 1 ст. 6 Закона о защите конкуренции установлены критерии определения монопольно высокой цены товара.

Так, согласно данной норме монопольно высокой ценой товара является цена, установленная занимающим доминирующее положение хозяйствующим субъектом, если эта цена превышает сумму необходимых для производства и реализации такого товара расходов и прибыли и цену, которая сформировалась в условиях конкуренции на товарном рынке, сопоставимом по составу покупателей или продавцов товара, условиям обращения товара, условиям доступа на товарный рынок, государственному регулированию, включая налогообложение и таможенно-тарифное регулирование, при наличии такого рынка на территории РФ или за ее пределами, в том числе установленная:

- 1) путем повышения ранее установленной цены товара, если при этом выполняются в совокупности следующие условия:
  - а) расходы, необходимые для производства и реализации товара, остались неизменными или их

изменение не соответствует изменению цены товара,

- б) состав продавцов или покупателей товара остался неизменным либо изменение состава продавцов или покупателей товара является незначительным,
  - в) условия обращения товара на товарном рынке, в том числе обусловленные мерами государственного регулирования, включая налогообложение, тарифное регулирование, остались неизменными или их изменение несоразмерно изменению цены товара;
- 2) путем поддержания или неснижения ранее установленной цены товара, если при этом выполняются в совокупности следующие условия:
- а) расходы, необходимые для производства и реализации товара, существенно снизились,
  - б) состав продавцов или покупателей товара обуславливает возможность изменения цены товара в сторону уменьшения,
  - в) условия обращения товара на товарном рынке, в том числе обусловленные мерами государственного регулирования, включая налогообложение, тарифное регулирование, обеспечивают возможность изменения цены товара в сторону уменьшения.

Учитывая, что общество ищет возможность поднять отпускную цену на газ, определяющее значение при

оценке обоснованности предложенной цены будут иметь факторы, экономически и технически обосновывающие повышение расходов, необходимых для производства и реализации газа (см. п. 1«а» списка). При этом следует учитывать, что поскольку число организаций, приобретающих газ у общества, осталось неизменным (п. 1«б») и меры государственного регулирования не изменились значительно (п. 2«в»), то эти факторы повышают риск признания новой цены на газ в качестве монопольно высокой.

Как следует из разъяснения ФАС России в письме от 8 июля 2016 г. № АГ/46545/16, надлежащим обоснованием отказа в поставке может быть признана невыгодность заключения договора и поставок товара контрагенту (например, предложенная контрагентом цена ниже себестоимости производства товара либо предложенные условия поставки иным образом ущемляют интересы хозяйствующего субъекта).

Таким образом, если при изменении договорной цены на газ в сторону повышения общество детально и экономически обоснованно мотивирует такое повышение, то риск признания такой цены монопольно высокой будет снижен. ©

*Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в компанию «ФБК» по адресу [fbk@fbk.ru](mailto:fbk@fbk.ru).*

# АУДИТ

## Аудитор в информационном поле



Е.А. Лашина  
заместитель директора  
департамента  
методологии аудита  
ООО «ФБК»

Несмотря на то что сейчас международные стандарты аудита (МСА) являются обязательными для российских аудиторов, приоритет остается за национальным законодательством в случае, если последнее устанавливает дополнительные или иные обязанности в сфере аудиторской деятельности или же более жесткие требования. Тем не менее важно помнить, что вне зависимости от существующих правовых различий в отдельных юрисдикциях есть единое основополагающее допущение, являющееся обязательным условием, при котором аудитор может принять предложение о проведении аудита в соответствии с МСА. Это основополагающее допущение проведения аудита предполагает в том числе признание руководством аудируемой организации и, если уместно, лицами, отвечающими за ее корпоративное управление, ответственности за предоставление аудитору необходимой информации. О важности получаемой аудитором информации, особенностях ее анализа и возможных способах получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств — в настоящей статье.

### Основополагающее допущение и разумная уверенность

Как известно, МСА не накладывают каких-либо обязанностей на руководство аудируемой организации или на лиц, отвечающих за ее корпоративное управление, и не имеют приоритета над законами и нормативными актами, которыми эти обязанности устанавливаются<sup>1</sup>. Тем не менее основополагающим допущением проведения аудита в соответствии с МСА является признание руководством аудируемой организации и, если уместно, лицами, отвечающими за ее корпоративное управление, определенных обязанностей, которые являются наиболее существенными при осуществлении аудита.

Основополагающее допущение, относящееся к обязанностям руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, исходя из которого проводится аудит, — допущение о том, что руководство и данные лица как осознают, так и подтверждают, что на них возложены следующие обязанности, которые имеют принципиальное значение для

<sup>1</sup> Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н), п. 4.

проведения аудита в соответствии с МСА, т.е. они несут ответственность:

- » за подготовку финансовой отчетности в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, включая, если уместно, ее достоверное представление;
- » функционирование системы внутреннего контроля, которое руководство и, если уместно, лица, отвечающие за корпоративное управление, считают необходимым для подготовки финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;
- » предоставление аудитору:
  - доступа ко всей информации, известной руководству и, если уместно, лицам, отвечающим за корпоративное управление, и которая имеет значение для подготовки финансовой отчетности, например данных бухгалтерского учета, документации и информации о прочих вопросах,
  - дополнительной информации, которую аудитор может запросить у руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей проведения аудита,
  - неограниченной возможности информационного взаимодействия с лицами внутри организации, от которых аудитор считает необходимым получить аудиторские доказательства.

Итак, основополагающее допущение, исходя из которого проводится аудит, предполагает в том числе обязанность руководства и, если уместно, лиц, отвечающих за корпоративное управление, по обеспечению аудитора необходимой информацией. Дело в том, что выводы аудитора, на которых основывается его мнение, формируются на основании полученной аудитором информации — аудиторских доказательств.

Состав аудиторских доказательств при проведении аудита финансовой отчетности и обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств установлены Международным стандартом аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства представляют собой информацию, как содержащуюся в данных бухгалтерского учета, так и полученную из других источников, например из предыдущего опыта работы с клиентами или по результатам процедур контроля качества, проводимых аудиторской организацией при принятии и продолжении отношений с клиентами.

Важно иметь в виду, что аудиторские доказательства представляют собой не только информацию,

подтверждающую предпосылки руководства. Любая информация, которая противоречит таким предпосылкам, также должна учитываться аудитором. В некоторых случаях аудиторским доказательством может являться отсутствие информации (например, отказ руководства предоставить запрашиваемое заявление). Так, аудитор может столкнуться с ситуацией, когда доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого источника, или же у аудитора возникнут сомнения в надежности используемой информации.

Это может происходить, когда, например, ответы на запросы, полученные от руководства организации, работников бухгалтерии, внутренних аудиторов и от иных лиц, не соответствуют друг другу, а также когда ответы на запросы, полученные от лиц, отвечающих за корпоративное управление, для целей подтверждения ответов руководства, не соответствуют ответам руководства.

Путем сбора достаточного количества надлежащих аудиторских доказательств аудитор может получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом свободна от существенного искажения как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки. Таким образом, без признания основополагающего допущения руководством аудируемого лица невозможно и достижение разумной уверенности аудитором, а следовательно, невозможно и выражение немодифицированного (положительного) мнения. Именно поэтому такое допущение МСА указывают в качестве обязательного условия принятия задания на аудит вне зависимости от законодательных особенностей в той или иной юрисдикции.

## Эксперты разные нужны

Для подготовки финансовой отчетности организации могут потребоваться специальные знания в областях, отличных от бухгалтерского учета или аудита, таких как актуарные расчеты, оценка или технические данные. Организация может принять на работу или привлечь эксперта (эксперт руководства, эксперт клиента), чтобы получить необходимые знания для подготовки финансовой отчетности. Если же такой подход не применяется, но специальные знания необходимы, повышается риск существенного искажения.

Если информация, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств, подготовлена с привлечением эксперта клиента, аудитор должен, с учетом необходимости и значительности работы этого эксперта для целей аудитора, выполнить следующие действия:

- » оценить компетентность, способности и объективность эксперта;

<sup>1</sup> Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н.



- » получить понимание работы эксперта;
- » оценить, является ли работа эксперта надлежащей в качестве аудиторского доказательства соответствующей предпосылки.

### Компетентность, способности и объективность эксперта

Компетентность связана с характером и уровнем профессиональных знаний и опыта эксперта руководства, а способности — с умением эксперта применять свою компетентность в конкретных обстоятельствах. Объективность отражает возможное воздействие предвзятости, конфликта интересов или влияния других лиц на вынесение экспертом руководства профессионального суждения или суждения в отношении бизнеса. Компетентность, способности и объективность эксперта клиента, а также любые применяемые в организации средства контроля за работой этого эксперта представляют собой важные факторы, определяющие надежность любой информации, подготовленной этим экспертом.

Информацию в отношении компетентности, способностей и объективности эксперта руководства можно получить из различных источников:

- » личный опыт работы с данным экспертом;
- » обсуждения, проводимые с экспертом;
- » обсуждения с другими лицами, которые знакомы с работой данного эксперта;
- » изучение квалификации эксперта, его членства в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, лицензии на ведение профессиональной деятельности или иных форм внешнего признания;
- » опубликованные статьи или книги, написанные данным экспертом.

Вопросы, имеющие отношение к оценке компетентности, способностей и объективности эксперта руководства, включают в себя рассмотрение того, распространяются ли на работу такого эксперта технические стандарты либо иные профессиональные или отраслевые требования, например этические стандарты и другие требования, связанные с членством в профессиональной организации или отраслевой ассоциации, а также стандарты аккредитации, устанавливаемые лицензирующим органом, или требования, налагаемые законами или нормативными актами.

Прочие факторы, которые могут оказаться значимыми, включают в себя:

- » соответствие компетентности эксперта клиентом той сфере, в отношении которой будет использоваться его работа, в том числе любые области специализации в рамках сферы деятельности данного эксперта. Например, актуарий может

специализироваться в области страхования имущества и несчастных случаев, но иметь ограниченные знания и опыт в области пенсионных расчетов;

- » уровень компетентности эксперта руководства в отношении соответствующих бухгалтерских требований, например знание допущений и методов, включая, где это применимо, модели, которые соответствуют применимой концепции подготовки финансовой отчетности;
- » наличие признаков того, что непредвиденные события, изменения обстоятельств или собранные в результате проведения аудиторских процедур аудиторские доказательства приведут к необходимости пересмотреть первоначальную оценку компетентности, способностей и объективности эксперта клиента по мере проведения аудита.

Широкий спектр обстоятельств может создать угрозы объективности эксперта, в частности угрозы личной заинтересованности, заступничества, близкого знакомства, самоконтроля или шантажа. Несмотря на то что меры предосторожности не могут устранить все угрозы объективности эксперта руководства, риск шантажа, например, может быть менее значительным для эксперта, привлеченного организацией в качестве подрядчика, чем для эксперта, являющегося сотрудником организации, при этом эффективность мер предосторожности, таких как политики и процедуры контроля качества, может быть выше. Ведь угроза объективности, возникающая вследствие того, что эксперт является сотрудником организации, будет существовать всегда. Вероятно, что эксперт, являющийся сотрудником организации, не более объективен, чем иные ее сотрудники.

### Понимание работы эксперта

Понимание работы эксперта руководства подразумевает понимание соответствующей области знаний и опыта, которое может быть получено вместе с определением аудитором того, обладает ли он знаниями и опытом для оценки работы эксперта руководства или же ему необходимо привлечь своего эксперта в данной области.

Значимые для понимания аудитором аспекты предметной области, в которой специализируется эксперт клиента, могут формироваться при ответе на следующие вопросы:

- » включает ли предметная область эксперта специализации, которые имеют значение для аудита;
- » применяются ли какие-либо профессиональные или иные стандарты, требования законодательства или регулирующих органов;
- » какие допущения и методы используются экспертом, являются ли они общепринятыми в рамках

предметной области данного эксперта и надлежащими для целей подготовки финансовой отчетности;

- » каков характер внутренних и внешних данных или информации, которые использует эксперт клиента.

Когда эксперт руководства привлекается организацией, между организацией и экспертом, как правило, заключается договор или иное письменное соглашение об условиях задания. Оценка такого договора при получении понимания работы эксперта руководства может помочь аудитору определить, носят ли надлежащий характер для целей аудитора следующие аспекты:

- » характер, объем и цели работы эксперта;
- » соответствующие функции и обязанности руководства и эксперта;
- » характер, сроки и объем обмена информацией между руководством и экспертом, включая формы отчетов, которые должен представлять этот эксперт.

Если же эксперт руководства является сотрудником организации, такое письменное соглашение, скорее всего, будет отсутствовать. Для аудитора наиболее подходящим способом получения необходимого понимания в этом случае могут быть аудиторские запросы, направляемые эксперту и другим членам руководства организации.

### Оценка надлежащего характера работы эксперта

Для целей оценки надлежащего характера результатов работы эксперта руководства в качестве аудиторских доказательств в отношении соответствующей предпосылки можно рассмотреть следующие аспекты:

- » уместность и обоснованность результатов работы и выводов эксперта, их согласованность с другими аудиторскими доказательствами, а также их надлежащее отражение в финансовой отчетности;
- » уместность и обоснованность используемых экспертом значительных допущений и методов;
- » уместность, полнота и точность используемых экспертом исходных данных.

### Количество или качество

При выполнении аудиторских процедур с целью получения доказательств имеет значение как количество (достаточность), так и качество (надлежащий характер) информации. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков искажения (чем выше оцениваемые риски, тем больше аудиторских доказательств, вероятно, потребуется), а также от качества

таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше может потребоваться доказательств). Однако сбор большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.

Надлежащий характер — это мера уместности и надежности доказательств для подтверждения выводов, на которых основано аудиторское мнение.

Уместность означает наличие логической связи с целью аудиторской процедуры или влияние на эту цель и, если применимо, на рассматриваемую предпосылку. Например, если цель аудиторской процедуры состоит в тестировании кредиторской задолженности на предмет возможного ее существования или оценки ее стоимости, значимой аудиторской процедурой может являться тестирование отраженной в учете кредиторской задолженности. С другой стороны, при тестировании кредиторской задолженности на предмет возможного занижения ее существования или оценки ее стоимости тестирование отраженной в учете кредиторской задолженности не будет значимой аудиторской процедурой, но тестирование такой информации, как последующие выплаты, непоплаченные счета, отчеты поставщиков и отчеты о несовпадениях в приходных документах, может оказаться значимым.

Необходимо помнить, что надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, и, следовательно, самих аудиторских доказательств зависит не только от ее источника и характера, но также и от обстоятельств, при которых она получена, включая при необходимости средства контроля за ее подготовкой и поддержанием. Даже если информация, используемая в качестве аудиторских доказательств, получена из внешних по отношению к организации источников, могут существовать обстоятельства, способные оказать влияние на ее надежность.

Например, информация, полученная из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежной, если этот источник не является осведомленным или эксперт руководства окажется недостаточно объективным.

С учетом возможности существования исключений могут быть полезны следующие общие правила относительно надежности аудиторских доказательств:

- » надежность аудиторских доказательств повышается, когда они получены из независимых внешних по отношению к организации источников;
- » надежность аудиторских доказательств, полученных внутри организации, повышается, когда соответствующие средства контроля, включая средства контроля за их подготовкой и поддержанием в актуальном состоянии, установленные организацией, являются эффективными;
- » аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором (например, наблюдение за

применением средства контроля), являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенно или на основании логических заключений (например, запрос о применении средства контроля);

- » аудиторские доказательства в виде документов в бумажной или электронной форме либо на иных носителях более надежны, чем доказательства, полученные устно (например, письменный протокол, составленный непосредственно во время совещания, более надежен, чем последующее устное заявление обсужденных вопросов);
- » аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, представленные в форме копий или иным образом трансформированных в электронную форму документов.

## Полнота или точность

Чтобы аудитор получил надежные аудиторские доказательства, информация, подготовленная организацией, которая используется для проведения аудиторских процедур, должна быть достаточно полной и точной. Например, эффективность аудита выручки путем применения стандартных цен к данным об объемах продаж зависит от точности информации о ценах, а также от полноты и точности данных об объемах продаж. Также если аудитор намерен протестировать совокупность платежей в отношении авторизации, результаты тестирования окажутся менее надежными, если совокупность, из которой отобраны объекты для тестирования, является неполной.

Таким образом, прежде применения конкретных процедур к полученной информации аудитор должен оце-

нить, является ли эта информация достаточно надежной для целей аудитора, в том числе в случае необходимости:

- » собрать аудиторские доказательства о точности и полноте информации;
- » оценить, является ли эта информация достаточно точной и подробной для целей аудитора.

Собирать аудиторские доказательства о точности и полноте информации можно одновременно с проведением фактической аудиторской процедуры, применяемой к этой информации. В других обстоятельствах аудитор может получить аудиторские доказательства точности и полноты информации путем тестирования средств контроля за подготовкой этой информации. В некоторых ситуациях, однако, аудитор может решить, что необходимы дополнительные аудиторские процедуры.

## Пути сбора

Аудиторские доказательства для формирования выводов, на которых будет основано аудиторское мнение, собираются путем проведения процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур (рис. 1).

Аудиторские процедуры, описанные далее, могут проводиться в качестве процедур оценки риска, тестирования средств контроля или процедур проверки по существу — в зависимости от ситуации, в которой они применяются аудитором.

## Инспектирование

Инспектирование включает в себя изучение записей или документов, как внутренних, так и внешних, в бумажной или электронной форме либо на иных носителях, а также физический осмотр актива. Ин-



РИС. 1. АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ДЛЯ СБОРА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

спектирование записей и документов обеспечивает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а в отношении внутренних записей и документов — от эффективности средств контроля за их подготовкой.

Примером инспектирования, применяемого для тестирования средств контроля, является инспектирование записей на предмет того, были ли они санкционированы.

Некоторые документы являются прямыми аудиторскими доказательствами существования актива — например, документы, представляющие собой финансовые инструменты, такие как акции или облигации. Инспектирование таких документов не обязательно обеспечивает получение аудиторских доказательств прав собственности и их стоимости. Кроме того, инспектирование исполненного договора может представить аудиторские доказательства в отношении применяемых организацией положений учетной политики, таких как признание выручки.

Инспектирование материальных активов может представить надежные аудиторские доказательства в отношении их наличия, но не обязательно в отношении соответствующих прав и обязанностей организации или оценки этих активов. Инспектирование отдельных единиц активов может сопровождать наблюдение за проведением их инвентаризации.

## Наблюдение

Наблюдение заключается в отслеживании выполнения процесса или процедуры другими лицами, например осуществлении аудитором наблюдения за проведением инвентаризации запасов сотрудниками организации или за выполнением контрольных действий. Наблюдение обеспечивает аудиторские доказательства выполнения процесса или процедуры, но ограничено тем моментом, когда проводится наблюдение, а также тем фактом, что само наблюдение может оказать влияние на то, каким образом выполняются процесс или процедуры.

## Внешнее подтверждение

Внешнее подтверждение представляет собой аудиторские доказательства, полученные аудитором в виде прямого письменного ответа ему от третьего лица (подтверждающей стороны). Процедуры внешнего подтверждения часто применимы при рассмотрении предпосылок, связанных с определенными остатками по счетам и их элементами. Однако внешние подтверждения не следует ограничивать исключительно подтверждениями остатков по счетам.

Например, аудитор может запросить подтверждение условий договоров или операций организации с третьими лицами; такой запрос может содержать вопросы о том, вносились ли какие-либо изменения в соответствующие соглашения, и если да, то какие именно.

## Пересчет

Пересчет состоит в проверке математической точности расчетов в документах или записях. Пересчет может выполняться вручную или с применением электронных средств.

## Повторное проведение

Повторное проведение предполагает независимое проведение аудитором процедур или применение контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля организации.

## Аналитические процедуры

Аналитические процедуры заключаются в оценке финансовой информации путем анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают изучение по мере необходимости выявленных колебаний или взаимосвязей, которые не соответствуют значимой информации или существенно отличаются от ожидаемых значений.

## Запрос

Запрос представляет собой обращение за предоставлением финансовой и нефинансовой информации в адрес осведомленных лиц как внутри организации, так и за ее пределами. Запрос широко используется на протяжении всего аудита наряду с прочими аудиторскими процедурами. Неотъемлемой частью процесса направления запросов является оценка полученных ответов.

Ответы на запросы могут обеспечить аудитора информацией, которой он ранее не располагал, или подтверждающими аудиторскими доказательствами. В некоторых случаях ответы на запросы могут дать информацию, значительно отличающуюся от прочей информации, полученной аудитором, например информацию в отношении возможности руководства действовать в обход системы контроля.

Несмотря на то что подтверждение доказательств, полученное в результате запроса, является особенно важным, доступная информация, подтверждающая

намерения руководства, в случае запросов о таких намерениях может быть ограничена. В таких случаях понимание прошлых действий руководства по выполнению заявленных им намерений, оснований для выбора определенного плана действий, а также способности руководства следовать определенному плану действий может дать значимую информацию для подтверждения доказательств, полученных в результате запроса.

## Естественный отбор

### Способы отбора

При разработке тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен определить такие способы отбора объектов тестирования, которые будут эффективными для достижения цели аудиторской процедуры (рис. 2).

Эффективное тестирование обеспечивает надлежащие аудиторские доказательства, если они в совокуп-

ности с другими аудиторскими доказательствами, которые уже получены или планируются к получению, окажутся достаточными для целей аудитора.

В зависимости от обстоятельств аудитор может провести сплошную проверку (выбрать все объекты), выбрать конкретные объекты или построить аудиторскую выборку (рис. 3).

Применение любого из этих способов или их сочетания может оказаться целесообразным в зависимости от конкретных обстоятельств, например от рисков существенного искажения в отношении проверяемой предпосылки, а также от практической реализуемости и эффективности различных методов.

### Выбор всех объектов

Аудитор может решить, что наиболее целесообразно будет проверить всю генеральную совокупность элементов, составляющих тот или иной вид операций



РИС. 2. ОТБОР ЭЛЕМЕНТОВ ТЕСТИРОВАНИЯ

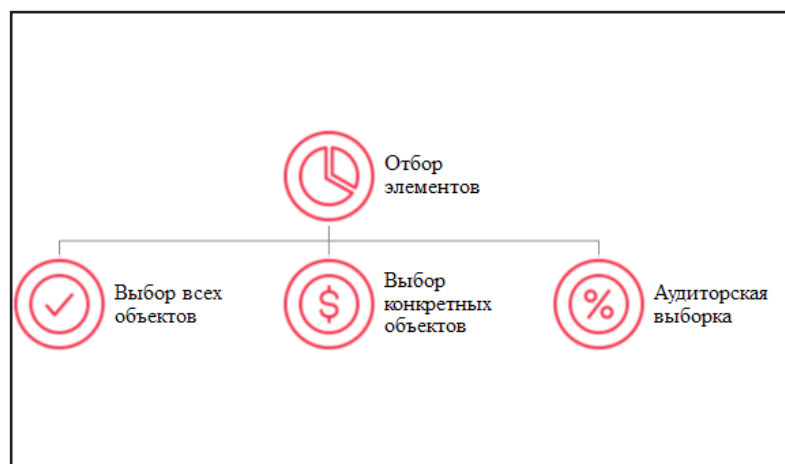


РИС. 3. СПОСОБЫ ОТБОРА ЭЛЕМЕНТОВ ТЕСТИРОВАНИЯ

или остатков по счетам. При тестировании средств контроля сплошная проверка маловероятна, она чаще применяется при проведении детальных тестов.

Например, сплошная проверка может быть целесообразна, когда:

- » совокупность состоит из небольшого числа объектов с большой стоимостью;
- » имеется значительный риск и другие методы не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- » повторяющийся характер вычислений или иных процессов, выполняемых автоматически в информационной системе, делает сплошную проверку эффективной с точки зрения затрат.

### Выбор конкретных объектов

Аудитор также может решить отобрать конкретные объекты из совокупности. При принятии такого решения к факторам, которые могут оказаться значимыми, относятся понимание организации аудитором, оцененные риски существенного искажения, а также характеристики тестируемой совокупности.

Конкретными объектами для такого отбора могут быть следующие элементы:

- » объекты с высокой стоимостью или обладающие иными особенностями (подозрительные, необычные элементы или элементы, в отношении которых ранее выявлялись ошибки);
- » все объекты стоимостью сверх определенной суммы (для проверки значительной по стоимости части генеральной совокупности);
- » объекты для получения информации (для получения представления о характере деятельности организации или характере операций).

Проверка конкретных отобранных объектов из вида операций или остатка по счету во многих случаях является эффективным средством получения аудиторских доказательств, но она не составляет аудиторскую выборку. Результаты аудиторских процедур, примененных к объектам, отобранным таким способом, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность. Следовательно, выборочная проверка конкретных объектов не обеспечивает аудиторские доказательства в отношении оставшейся части совокупности.

### Аудиторская выборка

Аудиторская выборка предназначена для того, чтобы на основании тестирования выборки из генеральной совокупности предоставить возможность сделать выводы в отношении всей генеральной совокупности.

Вопросы формирования аудиторской выборки и отбора ее элементов при выполнении тестирования средств контроля и детальных тестов по существу, а также порядок оценки результатов аудиторской выборки рассматриваются Международным стандартом аудита 530 «Аудиторская выборка»<sup>1</sup>.

Аудиторская выборка (выборка) заключается в применении аудиторских процедур к менее чем 100% значимых для аудита элементов генеральной совокупности таким образом, чтобы все элементы выборки могли быть включены в выборку и у аудитора появились достаточные основания для формирования выводов обо всей генеральной совокупности.

Как правило, в ходе проведения детальных тестов аудитор сначала отбирает конкретные элементы (элементы наибольшей стоимости и ключевые элементы), но это еще не выборка. Соответственно, если в отобранных таким образом конкретных элементах аудитор не обнаружит искажений, он не может распространить этот вывод на оставшуюся часть генеральной совокупности. И наоборот, если аудитор выявил искажения в конкретных элементах, он не может считать, что в оставшейся части генеральной совокупности наверняка присутствуют такие же искажения.

Чтобы сделать вывод о всей генеральной совокупности, аудитор после отбора конкретных элементов должен рассмотреть оставшуюся часть генеральной совокупности и в случае ее существенности провести ее выборочную проверку. Такая проверка может быть проведена на основании статистической или нестатистической выборки.

Статистическая выборка — метод формирования выборки, имеющий следующие характеристики:

- » случайный отбор элементов выборки;
- » использование теории вероятности для оценки результатов выборки, включая количественное определение риска выборки.

Подход к выборке, которому не присущи такие характеристики, считается нестатистической выборкой.

Аудитор обязан производить отбор элементов для выборки таким образом, чтобы возможность быть отобранным была у каждого элемента выборки в генеральной совокупности.

Существует большое количество методов отбора элементов для формирования выборок. Приведем наиболее распространенные из них.

*Случайный отбор* проводится с использованием генераторов случайных чисел, например таблиц случайных чисел.

<sup>1</sup> Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н.

*Систематический отбор*, при котором количество элементов выборки в генеральной совокупности делится на объем выборки с целью получить интервал выборки, например, 50; после определения начального элемента из первых 50 далее отбирается каждый 50-й элемент совокупности. Начальная точка может быть определена произвольным образом, но вероятность того, что выборка будет действительно случайной, повышается, если при ее формировании используются компьютерный генератор случайных чисел или таблицы случайных чисел.

При выполнении детального тестирования может оказаться целесообразным определить отдельные денежные единицы, составляющие генеральную совокупность, как элементы выборки. Отобрав из генеральной совокупности конкретные денежные единицы, например остатки дебиторской задолженности, аудитор затем может проверить конкретные элементы — например, отдельные остатки, содержащие указанные денежные единицы. Одно из преимуществ данного подхода к определению элемента выборки заключается в том, что аудитор сосредотачивается на элементах с более высокой стоимостью, поскольку вероятность их включения в выборку выше, а это дает возможность формировать выборки меньшего объема. Этот подход (*монетарная выборка*, или *выборка, взвешенная по стоимости*) можно использовать при систематическом методе формирования выборки, однако наибольшую эффективность он демонстрирует при использовании метода случайного отбора элементов.

### **Аудиторские процедуры: выполнять(,) нельзя(,) считать искажением**

Аудитор обязан выполнить аудиторские процедуры, которые соответствуют цели аудита, в отношении каждого отобранного элемента. Однако на практике аудитор может столкнуться с тем, что выполнить процедуру в отношении конкретного элемента невозможно. При таких обстоятельствах возможны два сценария: позитивный и негативный.

*Позитивный сценарий* применяется, когда аудиторская процедура не может быть применена к отобранному элементу и аудитор применяет ее к элементу, заменяющему первоначально отобранному.

Примером таких обстоятельств, когда возникает необходимость в выполнении процедуры в отношении элемента, заменяющего первоначально отобранному, является ситуация, когда при тестировании для целей получения доказательств авторизации платежа отбирается аннулированный чек. Если аудитор удостоверился в том, что чек был аннулирован надлежащим образом и не представляет собой отклонения, аудитор

проверяет заменивший его элемент, который был отобран в надлежащем порядке.

*Негативный сценарий* имеет место, когда аудитор не может применить разработанные или подходящие альтернативные аудиторские процедуры к отобранному элементу и он считает такой элемент отклонением от рассматриваемого средства контроля в случае тестирования средств контроля или искажением в случае детального тестирования.

Примером обстоятельств, когда аудитор не может применить разработанные аудиторские процедуры к отобранному элементу, является ситуация, когда документы, относящиеся к такому элементу, утеряны.

В случае отсутствия ответа на запрос об обязательном подтверждении примером подходящей альтернативной процедуры может являться проверка последующих поступлений денежных средств с подтверждением их источника и остатков задолженности, по которым проводятся расчеты.

### **Что в итоге**

Аудитор обязан оценить результаты проведенных процедур для формирования выводов и выражения мнения. Важность этого этапа сложно переоценить. Здесь подводится итог всей работы аудитора, поэтому необходимо тщательно исследовать характер и причину в отношении каждого выявленного отклонения или искажения, а также оценить их возможное влияние на цель аудиторской процедуры и другие области аудита. Важно помнить, что экстраполяция искажений (за исключением аномальных) возможна только по результатам аудиторской выборки при проведении детальных тестов. При выполнении тестирования средств контроля явная необходимость в экстраполяции отклонений отсутствует, поскольку норма отклонения в выборке также представляет собой норму отклонения, экстраполированную на всю генеральную совокупность.

А теперь вернемся к началу статьи и основополагающему допущению. Мы говорили, что без получения информации аудит проведен быть не может. Но с учетом рассмотренных вопросов стало очевидно, что обладание информацией для аудитора еще не является гарантией успеха. Важно, чтобы эта информация была уместной, надежной и полной. Но и этого недостаточно. Огромное значение имеют выбор и проведение соответствующих процедур. И для полного успеха нужно еще правильно оценить результаты выполненной работы... @

*Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в компанию «ФБК» по адресу [fbk@fbk.ru](mailto:fbk@fbk.ru).*

# НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК GRANT THORNTON»

## Новости компании «ФБК Grant Thornton»

### **ФБК Grant Thornton — в числе крупнейших аудиторских организаций по версии RAEX**

По версии рейтингового агентства «Эксперт РА», **ФБК Grant Thornton** входит в топ-10 **крупнейших аудиторских организаций России и крупнейших аудиторских групп и сетей** по итогам 2018 г.

Подробнее <https://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-grant-thornton-v-chisle-krupneyshikh-auditorskikh-organizatsiy-po-versii-raex/>

### **Юристы ФБК Legal — в рейтинге Best Lawyers**

Сразу десять юристов ФБК Legal рекомендовано в девяти практиках престижного международного рейтинга Best Lawyers.

Подробнее <https://www.fbk.ru/press-center/news/yuristy-fbk-legal-v-reytinge-best-lawyers/>

### **ФБК Grant Thornton проведет аудит отчета о деятельности в области устойчивого развития «Газпрома»**

Компания «ФБК Grant Thornton», победив в конкурсе, заключила договор на оказание услуг по независимому подтверждению (аудиту) отчетов о деятельности ПАО «Газпром» в области устойчивого развития за 2019–2021 гг.

Подробнее <https://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-provedet-audit-otcheta-o-deyatelnosti-v-oblasti-ustoychivogo-razvitiya-gazproma/>

### **ФБК Grant Thornton проверит отчет по КСО ВымпелКома**

Компания «ФБК Grant Thornton» заключила договор на оказание услуг по независимому подтверждению Отчета по корпоративной социальной ответственности ПАО «ВымпелКом» за 2018 г.

Подробнее <https://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-grant-thornton-proverit-otchet-po-kso-vympelkoma/>

### **ФБК Grant Thornton проведет строительную экспертизу для группы ARSIB**

ФБК Grant Thornton заключила договор с ARSIB Holding Group на проведение общестроительной и технологической экспертизы, а также



ежеквартального мониторинга проекта строительства многофункционального центра «АРСИБ Тауэр» в Тюмени.

Подробнее <https://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-grant-thornton-provedet-stroitelnyu-ekspertizu-dlya-gruppy-arsib/>

### **FBK CyberSecurity поддержала соревнования по кибербезопасности MIEM Real CTF**

FBK CyberSecurity выступила партнером международных соревнований по компьютерной безопасности MIEM Real CTF, организованных Московским институтом электроники и математики имени А.Н. Тихонова (МИЭМ НИУ ВШЭ), финал которых прошел в минувшие выходные.

Подробнее <https://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-cybersecurity-podderzhala-sorevnovaniya-po-kiberbezopasnosti-miem-real-ctf/>

### **FBK CyberSecurity представила курс по взлому веб-приложений на Positive Hack Days 2019**

Эксперты по кибербезопасности FBK CyberSecurity приняли участие в конференции Positive Hack Days 2019. **Андрей Скуратов** и **Михаил Фирстов** провели расширенный шестичасовой курс по взлому веб-приложений. Авторы представили обзор различных атак на веб-приложения, которые могут встретиться как при проведении профессионального аудита безопасности, так и при поиске уязвимостей в рамках bug bounty.

Подробнее <https://www.fbk.ru/press-center/news/eksperty-fbk-cs-vystupili-na-konferentsii-positive-hack-days-2019/>

## **ФБК Grant Thornton в СМИ**

### **«Право.ru» выявило лучших в разрешении споров в судах**

По версии Право.ру ФБК Legal вошла в число лучших юридических фирм в разрешении споров в судах.

Подробнее <https://pravo.ru/news/211355/>

### **«Ъ» на ПМЮФ 2019. Споры и мировые соглашения с государством**

Итоги бизнес-завтрака «Мировые соглашения с государством: уликбез и случаи из практики»

В ходе мероприятия выяснилось, что каких-то единых рецептов или унифицированного подхода к рассматриваемой проблематике нет и бизнесу необходимо учитывать индивидуальные особенности структуры, с которой приходится взаимодействовать в конкретном случае.

По данным партнера, директора департамента налоговых споров ФБК Legal Галины Акчуриной, ФНС России активно и довольно охотно использует практику мировых соглашений, в том числе,

например, при проведении банкротных процедур (рост в 1,5 раза за последний год по этому показателю). Несмотря на то что мировые с налоговой — это ресурс ограниченного пользования, он зачастую позволяет избавиться от уголовных рисков, возникающих в результате налоговых нарушений. Слова Акчуриной подтвердил и ее коллега, руководитель практики департамента налоговых споров ФБК Legal Михаил Голованёв, заметив, что суды склонны очень высоко оценивать экспертизу ФНС России даже в самых сложных делах, таких как кейсы по трансфертному ценообразованию.

Подробнее <https://www.kommersant.ru/conference/418>

## **Православное ноу-хау. Как в скандальном проекте храма в сквере Екатеринбурга появилось жилье, Forbes**

Нина Боер о религиозной составляющей строительного бизнеса

Екатеринбург сотрясает конфликт вокруг будущего храма. Forbes выяснял, как в проекте появилась коммерческая недвижимость и кому это выгодно. Возможно, текущее расположение было выбрано, чтобы облегчить коммерческую задачу по строительству ЖК.

За счет храма восприятие всего проекта улучшилось, согласна партнер ФБК Legal Нина Боер: «Сейчас в публичном пространстве противопоставляется не сохранение сквера, с одной стороны, и строительство коммерческого объекта, а строительство храма, а противодействующих называют безбожниками для большего устрашения».

Подробнее <https://www.forbes.ru/biznes/376213-pravoslavnoe-nou-hau-kak-v-skandalnom-proekte-hrama-v-skvere-poyavilos-zhile>

## **Третий этап амнистии капиталов пройдет по новым правилам, Ъ ФМ**

Дмитрий Парамонов об особенностях налоговых амнистий

Власти объявили дату старта очередной амнистии капитала: третий этап начнется 1 июня 2019 г.

Третий этап сильно отличается от предыдущих, говорит адвокат практики налогового консалтинга ФБК Legal Дмитрий Парамонов: «Самое интересное для налогоплательщиков — признание законными всех операций по счетам, которые будут задекларированы. Основные гарантии остались прежними, но теперь с иностранного счета необходимо перечислить деньги в российский банк, предоставив при этом подтверждающий документ вместе со специальной декларацией. Если раньше одним из положительных моментов было декларирование иностранного юрлица без штрафов, то теперь такой формы нет, и контролируемую иностранную компанию необходимо переводить на острова Русский или Октябрьский».

Подробнее <https://www.kommersant.ru/doc/3962325>

## **Проверка от шефа: как Банк России будет следить за ресторанами, которые не принимают карты, Банки.ру**

Сергей Ермоленко о «черном нале» рестораторов

Почему рестораны не хотят принимать оплату картой?

По одной из версий, рестораны используют «наличку» для дальнейшей перепродажи «обнальщикам». Но для того, чтобы получить «черный нал», ресторан должен не только принять наличные, но и провести их мимо кассы — аннулировать чек или не пробивать его вовсе, объясняет руководитель антимонопольной практики «ФБК Право» Сергей Ермоленко.

Подробнее <https://www.banki.ru/news/daytheme/?id=10896999>

## **Ставку НДС на региональные авиаперелеты обнулят, Право.ру**

Александр Григорьев о полетах с «нулевым» НДС

Во время пленарного заседания Госдума приняла законопроект о «нулевом» НДС на авиаперелеты в обход Москвы во втором чтении единогласно.

Менеджер департамента налоговых споров «ФБК Право» Александр Григорьев выразил надежду на то, что в скором времени граждане смогут «почувствовать на себе результаты таких мер налогового стимулирования, и путешествовать между городами России станет проще».

Подробнее <https://pravo.ru/news/211694/>

## **Крупным планом, ТК «Вместе-РФ»**

Александр Ермоленко о навязанных услугах

О недопустимости навязанных услуг рассказал 17 мая в эфире телеканала Совета Федерации «Вместе-РФ» партнер ФБК Legal Александр Ермоленко.

Видео <http://vmeste-rf.tv/programs/75231/>

## **Капитальные вложения: инвестиции в человека ускорят рост ВВП, Известия**

Игорь Николаев о человеческом капитале

Достичь темпов роста экономики выше 3% удастся только при условии повышения качества человеческого капитала.

Если инвестиции в основной капитал увеличатся до 25% от ВВП, то рост экономики превысит 3%, уверен директор Института стратегического анализа ФБК Grant Thornton Игорь Николаев. Эксперт отметил, что значительную неопределенность вносят санкции. По его словам, самые жесткие ограничительные меры против России еще не вводили, а риски такие есть. Если же санкционное давление ослабнет, то экономика сможет увеличиться и на 5%.

Подробнее <https://iz.ru/874057/inna-grigoreva/kapitalnye-vlozheniia-investitsii-v-cheloveka-uskoriat-rost-vvp> @

## Подписка на журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации»:



Национальный цифровой ресурс «РУКОНТ»



Агентство «Книга-Сервис»



Объединенный каталог «Пресса России»



ул. Мясницкая, 44/1,  
Москва, Россия 101990

Т.: +7 495 737 5353  
Ф.: +7 495 737 5347

E: [fbk@fbk.ru](mailto:fbk@fbk.ru)

[fbk.ru](http://fbk.ru)

© ООО «ФБК», 2019

Перепечатка материалов электронного журнала «Финансовые и бухгалтерские консультации» допускается только по согласованию с редакцией журнала.

При любом использовании материалов журнала активная ссылка на электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации» обязательна.