



Проблемы нормативно-правового обеспечения финансовых отношений интегрированных структур сферы рекреационных услуг

Зиринов Сергей Андреевич — канд. экон. наук, доцент кафедры финансов Института экономики, права и гуманитарных специальностей.

Усиливающиеся процессы глобализации и интеграции затрагивают сегодня сферу малого и среднего бизнеса, в том числе сферу рекреационных услуг. Подобные тенденции развития экономики требуют от государства формирования современного правового поля, регламентирующего отношения сектора интегрированных структур. По мнению Ю.В. Якутина [1], «слабость юридических механизмов регистрации и контроля деятельности интегрированных структур обуславливает существенный разрыв между функционированием корпоративных структур де-юре и де-факто». Поэтому в настоящее время необходимо привести нормативные положения всех отраслей права, регулирующих функционирование интегрированных структур, в соответствии с требованиями современных рыночных отношений.

Примечательно, что существующие правовые нормы, регламентирующие отношения интегрированных структур, трактуются каждой отраслью права по-своему и не носят системного характера. Подобное несовершенство российского законодательства принуждает интегрированные компании вести отдельный бухгалтерский и налоговый учет. Поэтому исследование проблемы нормативно-правового обеспечения финансовых отношений интегрированных структур сферы рекреационных услуг необходимо рассматривать с позиции правового обеспечения бухгалтерского и налогового учета и отчетности.

Правовые нормы в сфере бухгалтерского учета и отчетности интегрированных компаний сферы рекреационных услуг

Действующие правовые нормы в сфере бухгалтерского учета и отчетности интегрированных компаний сферы рекреационных услуг регламентируют следую-

щие специальные законодательные положения:

- Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности;
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах»;
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам».

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н) в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ она помимо собственного бухгалтерского отчета составляет сводную отчетность. Сводная бухгалтерская отчетность — это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций. Она объединяет бухгалтерскую отчетность головной организации и дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах. Бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

- 1) головная организация обладает более 50% голосующих акций акционерного общества (АО) или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (ООО);
- 2) головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;
- 3) в случае наличия у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Данные о зависимых обществах включаются в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет более 20% го-

лосующих акций АО (уставного капитала ООО). В дополнение к сводной отчетности организации ее составляющие должны представлять информацию об аффилированных лицах и информацию по сегментам.

В бухгалтерской отчетности организации раскрывается информация об аффилированных лицах в случаях, когда:

- организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, контролируется другой организацией или физическим лицом либо на нее оказывается значительное влияние;
- организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, контролирует другую организацию или оказывает на нее значительное влияние;

Существующие правовые нормы, регламентирующие отношения интегрированных структур, трактуются каждой отраслью права по-своему и не носят системного характера.

- организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, и другая организация контролируются одним и тем же юридическим или физическим лицом (одной и той же группой лиц).

Информация об аффилированных лицах включается в пояснительную записку, входящую в состав бухгалтерской отчетности. Построение аналитического учета организации должно обеспечивать формирование данной информации. Следует отметить, что данное положение установлено только для акционерных обществ.

ПБУ «Информация по сегментам» устанавливает правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Данное ПБУ более широкого применения распространяется на все коммерческие

организации независимо от организационно-правовой формы за исключением кредитных. Настоящее Положение применяется организацией при составлении сводной бухгалтерской отчетности в случае наличия у нее дочерних и зависимых обществ и направлено на обеспечение заинтересованных пользователей информацией по отдельным сегментам предпринимательского объединения (операционным и географическим), позволяющей лучше оценивать деятельность группы, перспективы развития, подверженность рискам и получение прибыли.

Для ФПГ был утвержден свой порядок ведения консолидированного учета. Ведение сводных (консолидированных) учета, отчетности

и баланса ФПГ осуществляла центральная компания. Требования, предъявляемые Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, аналогичны требованиям по составлению консолидированной отчетности ФПГ. Принципы ее составления следующие:

- показатели активов и пассивов бухгалтерских балансов участников группы компаний суммируются;
- отражается инвестиционная деятельность группы компаний в целом; при этом инвестиции, направленные основным, дочерним и зависимым обществам, в отчетности не отражаются;
- показатели бухгалтерского баланса и финансовые результаты, отражающие объемы реализации товаров (работ, услуг), обязательства и расчеты между участниками группы, в отчетность не включаются.

Анализ нормативных актов, регулирующих порядок составления консолидированной отчетности, показал, что они не носят системного характера, не охватывают всех участников интегрированных компаний сферы рекреационных услуг, недостаточно полно отражают потребности современной экономики в информации об имущественном и финансовом положении, эффективности деятельности интегрированных структур различных форм, отраслей и сфер функционирования.

В настоящее время рассматривается проект федерального закона № 55792-4 «О консолидированной финансовой отчетности», где предполагается установить общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности организацией. Под консолидированной финансовой отчетностью в данном случае понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности рассматриваемых структур как единого хозяйствующего субъекта в соответствии с МСФО.

Данный проект разрабатывается с учетом охвата всех организаций, входящих в группу, и установления общих принципов составления консолидированной отчетности; правил ведения международного учета; позиционирования группы компаний как единого хозяйствующего субъекта.

Правовые нормы в сфере налогового учета и отчетности интегрированных компаний сферы рекреационных услуг

Анализ налоговых норм регулирования деятельности интегрированных компаний сферы рекреационных услуг позволил определить перечень основных

регламентирующих статей и положений:

- ст. 20 НК РФ, определяющая понятие взаимозависимых лиц для целей налогообложения;
- ст. 40 НК РФ, по которой налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, а также при совершении внешнеторговых сделок;
- ст. 31 НК РФ, регулирующая взаимную ответственность головного и дочерних (зависимых) обществ за неуплату налогов и сборов;

В настоящее время условия для налогового стимулирования развития и повышения эффективности деятельности предпринимательских объединений не создаются.

- ст. 275 НК РФ, устанавливающая освобождение холдинговых объединений от обложения налогом доходов от долевого участия в других организациях при условии владения на праве собственности не менее чем 50% уставного капитала организации-плательщика, а также стоимости доли в уставном капитале, превышающей 500 млн руб.;
- ст. 251 НК РФ, определяющая, что при налогообложении прибыли не учитываются доходы в виде имущества, полученного организацией безвозмездно, если уставный капитал получающей (передающей) стороны более чем на 50% состоит из вклада передающей (получающей) организации (физического лица);
- международные соглашения, регулирующие исключение двойного налогообложения;
- нормы, устанавливающие льготный порядок налогообложения в различных регионах мира, в том числе на офшорных территориях.

Данные налоговые нормы, систематизированные по характеристике их содержания и особен-

ностям применения в интегрированных компаниях сферы рекреационных услуг, представлены в *таблице*.

Из *таблицы* видно, что нормы налогового регулирования деятельности интегрированных предпринимательских структур носят исключительно фискальный характер, а значит, не способствуют их производительному развитию.

Это выражается в особом контроле со стороны налоговых органов за совершением сделок между взаимозависимыми лицами по

трансфертным ценам в странах с льготным режимом налогообложения. Установленные льготы (ст. 275) весьма ограничены в применении и распространяются на узкий круг интегрированных компаний сферы рекреационных услуг или же (ст. 251) противоречат нормам гражданского законодательства. Таким образом, в настоящее время не создаются условия для налогового стимулирования развития и повышения эффективности деятельности предпринимательских объединений.

В результате проведенного анализа действующих правовых норм, регулирующих процессы создания и функционирования интегрированных компаний сферы рекреационных услуг, можно сформулировать следующие выводы.

1. В действующем законодательстве нет четких норм, определяющих понятие интегрированной структуры и ее участников, единых терминов для обозначения условий создания и функционирования групп предприятий.

Налоговые нормы, регулирующие порядок налогообложения интегрированных предпринимательских структур

Нормативный акт	Содержание налоговой нормы	Особенности применения
Налоговый кодекс РФ, ст. 20. Взаимозависимые лица	1. Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно: 1) если одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой; 2) когда одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 3) если лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого. 2. Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг)	Усиленное внимание и контроль со стороны налоговых органов за сделками между взаимозависимыми лицами
Налоговый кодекс РФ, ст. 40. Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения	1. Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях: 1) между взаимозависимыми лицами; 2) по товарообменным (бартерным) операциям; 3) при совершении внешнеторговых сделок; 4) при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени	
Налоговый кодекс РФ, ст. 31. Ответственность участников группы	Предоставлено право налоговым органам предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски о взыскании задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящиеся более трех месяцев за дочерними (зависимыми) организациями, со счетов основных предприятий, когда на счета последних поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) дочерних (зависимых) обществ, и наоборот	Эта норма направлена на противодействие достаточно распространенным схемам, позволяющим избежать взыскания налогов с банковских счетов за счет проведения расчетных операций с партнерами через счета других организаций (дочерних или материнских компаний)
Налоговый кодекс РФ, ст. 275. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях	Сумма полученных российской организацией дивидендов освобождается от обложения налогом на прибыль при выполнении условий: 1) на день принятия решения о выплате дивидендов организация-получатель не менее 365 дней непрерывно владеет на правах собственности не менее чем 50% уставного капитала организации-плательщика; 2) стоимость доли в уставном капитале, за которую организация-получатель получает дивиденды, должна превышать 500 млн руб.	Введенные ограничения являются весьма жесткими и не позволяют большинству холдинговых объединений воспользоваться установленной льготой
Налоговый кодекс РФ, ст. 251 (п. 1, подп. 11)	При налогообложении прибыли не учитываются доходы в виде имущества, получаемого организацией безвозмездно, если: 1) уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации (физического лица); 2) уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации; 3) от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) этого физического лица	Данная норма противоречит нормам гражданского законодательства, оценивающего безвозмездную передачу как дарение, ограниченное по сумме
Налоговые нормы в регионах с льготным налогообложением	Отдельные нормы в странах или регионах страны (в том числе на офшорных территориях), где действуют условия налогообложения более льготные, чем базовые	Усиленный контроль налоговых органов для противодействия вывозу капитала за рубеж

Каждая из отраслей права решает свои задачи правового регулирования и устанавливает собственные критерии определения понятий, характеризующих форму и степень экономической зависи-

мости участников интегрированной структуры.

2. Группа предприятий, реализующая единую цель развития, действующая согласованно, не рас-

сматривается как единый субъект права.

3. Формирование основных, дочерних и зависимых организаций ограничено рамками несколь-

ких организационно-правовых форм.

4. Действующее законодательство не отражает и юридически не закрепляет фактически сложившиеся формы и условия функционирования интегрированных структур.

5. Нет законодательных норм, регулирующих вопросы управления интегрированными структурами, контроля над финансово-хозяйственной деятельностью группы в целом со стороны собственников.

6. Порядок составления консолидированной (сводной) бухгалтерской и налоговой отчетности не соответствует международным правилам и затрудняет деятельность российских объединений на мировом рынке.

7. Нормы налогового регулирования деятельности интегрированных компаний сферы рекреационных услуг носят исключительно фискальный характер и не стимулируют развитие этих отраслей народного хозяйства и их интеграционных процессов.

Неурегулированность правовых норм, регламентирующих процессы создания и деятельности групп предприятий, тормозит развитие интеграционных процессов в России в целом и в сфере рекреационных услуг в частности, а также создает проблемы в формировании эффективной системы финансового менеджмента интегрированных компаний сферы рекреационных услуг (затрудняет разработку методологических подходов, эффективных финансовых механизмов и инструментов, оптимальных моделей управления). Таким образом, состояние правового обеспечения процесса управления финансами интегрированных компаний сферы рекреационных услуг следует признать неудовлетворительным и недостаточным для выстраивания эффективной системы финансового менеджмента.

Наконец, необходимо отметить, что проблемы законодательного регулирования деятельности интегрированных компаний сферы рекреационных услуг имеют обратную сторону, а именно: отсутствие четких правовых регламентов предоставляет предпринимательским объединениям высокую степень экономической свободы, дает возможность сформировать сбалансированную, эф-

фективную систему финансового управления. Однако, по мнению многих специалистов, эти возможности сегодня используются весьма неэффективно. Наличие диспозитивных норм в законодательстве воспринимается скорее как проблема, нежели как возможность в бизнесе. Это обстоятельство, с одной стороны, требует совершенствования системы государственного нормативного регулирования функционирования предпринимательских объединений, приведения правовых положений в соответствие с реалиями хозяйственной практики. С другой стороны, вызывает необходимость внутригруппового регулирования деятельности интегрированных компаний сферы рекреационных услуг и управления консолидированными финансами.

ПЭС 10266/15.12.2010

Литература

1. Якутин Ю.В. Российская модель корпоративного управления: особенности становления и развития // Менеджмент и бизнес-администрирование. 2008. № 2.
2. Гуца В. Налоговые проблемы холдингов // Консультант. 2009. № 5.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Российская газета. 1998 (6 августа). № 148–149.
4. Постановление Правительства РФ от 9 января 1997 г. № 24 «О порядке ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы // Собрание законодательства РФ. 1997 (20 января). № 3.
5. Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» // Собрание законодательства РФ. 1998 (16 марта). № 11.
6. Приказ от 27 января 2000 г. № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Информация по сегментам“» (ПБУ 12/2000).

