

## УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ СТРАТЕГИЙ АУТСОРСИНГА ПРИ РЕСТРУКТУРИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ

© 2015 А.М. Выжитович\*

**Ключевые слова:** аутсорсинг, стратегия, контроль, налоговые риски, предприятия, реструктуризация.

Представлена современная точка зрения на управление налоговыми рисками стратегий аутсорсинга при реструктуризации предприятий. Проанализированы основные налоговые аспекты сделок с использованием договора аутсорсинга, а также налоговые риски, связанные с этим. Предложены методы управления налоговыми рисками, подходы к мониторингу контрактной базы предприятий.

Предприятия производственного сектора экономики нуждаются в использовании новых форм и инструментов повышения их эффективности. Одним из них является аутсорсинг, получивший широкое распространение как за рубежом, так и в нашей стране. В России аутсорсинг появился лишь в начале 90-х гг. прошлого столетия. Он имеет положительный и отрицательный опыт.

Одной из основных причин негативного опыта аутсорсинга в России выступает то, что он как модель ведения бизнеса часто используется с грубыми нарушениями налогового законодательства. Факт наличия в арбитражной практике дел, где аутсорсинг фигурирует лишь как схема ухода от уплаты налогов или как попытка получить необоснованную налоговую выгоду, - основа для приобретения аутсорсингом негативной репутации. Свидетельством тому является продолжающаяся негативная арбитражная практика по схемам реорганизации<sup>1</sup>.

Фактически речь идет о дискредитации аутсорсинга как современного метода управления организацией, что в дальнейшем может вызвать опасения руководителей организаций применять аутсорсинг в своей практике. Также применение механизмов аутсорсинга руководителей может останавливать недостаточность доказательной базы по обоснованию деловой цели, экономической целесообразности и эффективности в случае возникновения некоторых подозрений у налоговых органов. На данный момент пока еще слишком высоки налоговые риски, поскольку критерии доказывания экономической целесообразности и эффективности, обоснование

деловой цели недостаточно конкретны и однозначны: как показывает изученная судебная практика, даже совокупность этих критериев далеко не всегда дает однозначно трактуемый результат для налогоплательщика.

Наблюдается также явная нехватка методических материалов и/или инструкций для работников предприятий, связанных с учетом вопросов по аутсорсингу в целях налогообложения, в связи с чем возникает множество неразрешимых разногласий и противоречий. Рассмотрение вопросов управления налоговыми рисками стратегий аутсорсинга при реструктуризации предприятий недостаточно представлено в экономической литературе.

Указанные проблемы свидетельствуют, что неэффективность отдельных отечественных предприятий вызвана некачественным менеджментом и низким качеством уровня управления ресурсами предприятия, учитывающим сущность аутсорсинга и его налоговые риски. Разработка методик управления налоговыми рисками в этих условиях при сохранении популярности аутсорсинга в деловой среде становится очень актуальной.

Для изучения подходов к решению обозначенных проблем рассмотрим сущность аутсорсинга, а затем определим подходы для управления налоговыми рисками аутсорсинга при реструктуризации предприятий. Под термином "реструктуризация" будут подразумеваться в первую очередь структурные преобразования предприятия для решения основных проблем.

На большинстве промышленных предприятий руководство ранее исполняло все фун-

\* Выжитович Александр Михайлович, кандидат экономических наук, доцент Сибирского института управления - филиала РАНХ и ГС при Президенте РФ, г. Новосибирск. E-mail: vam\_70@mail.ru.

кции по управлению производством, социальной сферой, основными фондами и имуществом, развитием производства, строительством и обслуживанием жилых домов. Такой подход к управлению оказался экономически невыгодным. Объекты недвижимости и технологическое оборудование эксплуатировались нерационально. Например, доходы от аренды временно незадействованных производственных мощностей и служебных помещений шли на текущие расходы, не было четкого представления о доходности или убыточности отдельных направлений бизнеса. В данной связи структура управления изменялась, предприятия уменьшали свою размерность путем создания самостоятельных производственных и обслуживающих юридических лиц.

Использование аутсорсинга являлось вынужденной мерой, благодаря которой достигались сокращение налоговой нагрузки и выживание предприятия в условиях рынка. Вместе с тем, это не было определяющим для трансформации схемы управления предприятием и его инфраструктурой.

В научной литературе встречается множество трактовок аутсорсинга. В общем смысле аутсорсинг представляет собой отказ от какого-либо процесса или функционала и передача его сторонней организации (аутсорсеру), услугами которого пользуются на регулярной основе.

Желаемым результатом использования аутсорсинга может стать уменьшение размерности предприятия ("дробление бизнеса"), что, в свою очередь, позволит снизить величину налоговых платежей.

Применение аутсорсинга подразумевает определенные налоговые последствия и риски, так как налоговые инспекции с подозрением относятся к любым схемам использования аутсорсинга. Речь идет в первую очередь об обоснованности таких расходов с позиции налогового законодательства. В п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ указано, что под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Более подробно законодатель данное определение не раскрывает, а это приводит к неясному и неоднозначному его толкованию.

Под стратегией аутсорсинга следует понимать комплекс мероприятий, планируемых

на долгосрочный период функционирования предприятия и направленный на повышение эффективности работы за счет использования услуг сторонней организации-аутсорсера. Начиная процесс передачи функций и выделения при этом подразделений на аутсорсинг, предприятие принимает решение об инициации процесса реорганизации своей деятельности и выбирает стратегию этого процесса (дробление, обособление, разъединение, выделение и т.п.) либо без реорганизации привлекает аутсорсеров путем заключения различных форм договоров.

Проведенный анализ судебной-арбитражной практики за последние годы показывает, что наибольшие споры по вопросам аутсорсинга возникают вокруг претензии налоговых органов о необоснованности налоговой выгоды, полученной вследствие обращения к услугам аутсорсинга. Во всех этих делах основой фигурирует Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 (далее - Постановление № 53)<sup>2</sup>. Согласно Постановлению № 53, в сфере налоговых отношений имеют место презумпция обоснованности налоговой выгоды и презумпция добросовестности (т.е. действия налогоплательщика, направленные на получение налоговой выгоды, оправданны, а сведения в представляемой бухгалтерской и налоговой отчетности достоверны). Далее перечислен свод основных критериев, который позволяет сделать вывод об отсутствии обоснованности налоговой выгоды. Так, например, необоснованной будет признана выгода:

- ◆ при отсутствии реальности всех хозяйственных операций;

- ◆ отсутствию соответствия между учтенными для целей налогообложения операциями и их реальным экономическим смыслом, что дает налоговому органу полное право переквалифицировать сделку;

- ◆ отсутствию деловой цели (при этом сама по себе налоговая выгода не может считаться самостоятельной деловой целью);

- ◆ учете не всех хозяйственных операций, необходимых для данного вида деятельности, а только тех, которые связаны с возникновением налоговой выгоды непосредственно;

- ◆ видимом недостатке основных средств, персонала (технического и/или управленческого), производственных активов и других

условий, необходимых для достижения заявленных результатов;

♦ отсутствию произведенного в указанной в бухгалтерской и налоговой отчетности товара или продукции, с которым были завершены заявленные операции;

♦ расхождению указанных налогоплательщиком показателей с реально осуществимыми показателями для данного объема материальных ресурсов, времени или места нахождения ресурсов, необходимых для оказания услуг и/или выполнения работ.

Также существует ряд сомнительных критериев, которые, будучи сами по себе не способными указать на необоснованность нало-

говой выгоды, могут, однако, рассматриваться лишь как дополнение к иным обстоятельствам, указанным выше. Это могут быть осуществляемые организацией разовые операции, взаимозависимость участников сделки, расчеты в одном банке, создание предприятий за несколько дней до проведения операций, использование между участниками сделок транзитных платежей, отсутствие системы в хозяйственных операциях, ведение операций вне места нахождения налогоплательщиков.

В табл. 1 представлены типовые примеры результатов судебных разбирательств по критериям указанного постановления, но в разрезе аутсорсинговых услуг.

Таблица 1

**Арбитражная практика применения аутсорсинговых схем**

| Наименование документа   | Обстоятельства, повлиявшие на признание схемы аутсорсинга незаконной   |
|--|--|
| Постановление ФАС ПО от 22.01.2008 г. по делу № А65-8088/07-СА1-37   | Разделение предприятия на ряд мелких по цеховому признаку  |
| Постановление ФАС ВСО от 20 ноября 2008 г. № А74-126/07-Ф02-4627/08  | Создание ряда мелких предприятий и перевод их на УСН с дальнейшим приобретением услуг персонала этих предприятий   |
| Постановления ФАС Уральского округа от 17.11.2008 г. № Ф09-8395/08-С2, Волго-Вятского округа от 27.10.2008 г. № А28-1241/2008-33/11  | Численность каждого аутсорсера сохранялась до 100 чел., с тем чтобы иметь возможность применять УСН  |
| Постановление ФАС Уральского округа от 17.04.2008 г. № Ф09-2418/08-С3  | Учредителями и руководителями заказчика и аутсорсеров были одни и те же лица, являющиеся взаимозависимыми (родственниками). Все участники схемы (заказчик и аутсорсеры) были зарегистрированы по одному адресу   |
| Постановления ФАС Уральского округа от 30.07.2008 г. № Ф09-5409/08-С3, Волго-Вятского округа от 29.07.2008 г. № А39-1185/2007        | Каждый аутсорсер предоставлял персонал лишь одному заказчику. Другим лицам аутсорсеры не оказывали услуг, что подтверждалось книгами учета доходов и расходов  |
| Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 18.08.2008 г. № А38-3652/2007-17-285, Уральского округа от 17.11.2008 г. № Ф09-8395/08-С2 | Прослеживалась явная связь между регистрацией каждого последующего аутсорсера в качестве юридического лица и появлением нового магазина заказчика, для которого требовались кадры аутсорсера   |
| Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 04.12.2008 г. по делу № А82-2219/2008-20, от 27.10.2008 г. по делу № А28-1241/2008-33/11  | Предоставляемый персонал выполнял свои трудовые обязанности в помещениях, на оборудовании, которые принадлежали заказчику, при этом за аутсорсерами никакого имущества не значилось  |
| Постановление АС от 24.02.2015 г. № 15АП-1119/2015   | Отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность со стороны аутсорсера при покупке мебели без фактического ее перемещения. Отсутствие соответствия между учетными для целей налогообложения операциями и их реальным экономическим смыслом  |
| Постановление АС от 06.05.2015 г. № 15АП-5928/2015   | В документации отражено использование налогоплательщиком аутсорсинговых услуг по транспортной экспедиции, перевозке, складской логистике. После проведенной экспертизы налоговыми органами было доказано, что аутсорсеры услуг в сфере логистики не оказывали ввиду отсутствия доказательств их осуществления (из договора вообще непонятно, какие услуги они должны были оказать). Создание видимости работы аутсорсера для того, чтобы, искусственно увеличивая затраты, уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль |

На основе рассмотренной арбитражной практики можно сделать вывод о том, что основными признаками, позволяющими классифицировать сделку с применением аутсорсинга как фиктивную, являются:

♦ небольшой промежуток времени между увольнением персонала и заключением договора с аутсорсинговой компанией;

♦ создание множества организаций, предоставляющих услуги аутсорсинга с целью применения этими организациями УСН при отсутствии реальных экономических мотивов, кроме налоговой экономии;

♦ отсутствие фактических отношений по аутсорсингу между налогоплательщиком и его взаимозависимыми компаниями.

Рассмотрим критерии обоснованности расходов. Обосновывая наличие деловой цели, налогоплательщик отвечает на вопросы о том, для чего на данном этапе нужны услуги аутсорсинга и в чем их необходимость для хозяйственной деятельности. Наиболее частые ответы в практике организаций, использовавших аутсорсинг, лежат в сфере облегчения решения ежедневных кадровых проблем: ведение бухгалтерского учета при расчете с персоналом; набор новых кадров и последующая работа с ними (помощь в адаптации, дальнейшая мотивация); охрана труда; ведение кадровой документации; разрешение разного рода трудовых споров и т.д.

Все вышеперечисленные побуждения для использования аутсорсинга действительно являются деловой целью аутсорсинга, если они подкреплены следующими доказательствами:

1) при заключении договора аутсорсинга должны быть предоставлены сведения о сокращении количественного состава специалистов бухгалтерии;

2) следует предоставить доказательства отсутствия в штате предприятия кадровой службы или же сокращения количественного состава службы, которая приходится на работников, нанятых по договору аутсорсинга;

3) необходимо экономическое обоснование заключения договора аутсорсинга, т.е. предоставление ответа на вопрос, как этот договор улучшил бизнес-процессы организации (сравнив, например, последние рассчитанные показатели с показателями до заключения договора аутсорсинга и после привлечения аутсорсера) и т.п.

Использование услуг аутсорсинговых компаний - необходимый элемент системы реструктуризации бизнеса. Примерами деловой цели и экономической обоснованности аутсорсинга при реструктуризации являются: повышение операционной эффективности производственных переделов, повышение гибкости и производительности, уменьшение времени выхода на рынок, привлечение более компетентных внешних экспертов, высвобождение ресурсов в непрофильных видах деятельности для пополнения оборотных средств, возможности расширения деятельности и т.д.

В случае доведения дела до суда вышеперечисленные обстоятельства будут оцениваться судом только в совокупности.

Существует огромное количество схем уклонения от уплаты налогов, в которых участвует аутсорсинг. Причем эти схемы обычно видны сразу - налицо фиктивность отношений с компанией, предоставляющей услуги аутсорсинга;

♦ руководители и/или учредители искомой организации и фирмы-аутсорсера - одно и то же лицо либо родственники (имеют степени родства/связи);

♦ регистрация фирмы-аутсорсера на несуществующий/фиктивный адрес;

♦ отсутствие выполненных работ или оказанных услуг (или надобности в этих работах/услугах) по договору аутсорсинга и другие схемы.

Предприятию рекомендуется использовать классификатор основных ошибок, которые приводят к налоговым рискам (табл. 2), составляемый с учетом собственного опыта и практики судебных споров других предприятий.

Все перечисленные ошибки являются общими и касаются налогообложения косвенно. Договоры аутсорсинга составлены верно, если будет требоваться документальное подтверждение выполнения, а перечень обязанностей персонала и подробное описание его функций будут четко указаны в договоре. Рекомендуется проработать в договорах следующие вопросы:

1) если специальности нанятых по договору аутсорсинга работников совпадают со специальностями уже имеющихся в штате сотрудников, то необходимо будет указать в договоре, что трудовые функции нанятых

Классификатор ошибок при аутсорсинге (примеры)

| Код ошибки | Наименование ошибки   | Характеристика ошибки   |
|------------|---|---|
| 01         | Ошибки в предмете договора  | Неуказание подробного перечня услуг аутсорсера либо их расплывчатые формулировки  |
| 02         | Ошибки в сроке и порядке оплаты услуг   | Если цена в договоре отсутствует, то действует правило "об обычной цене", что указано в п.2 ст.424 ГК РФ  |
| 03         | Непредусмотренные последствия (в частности, некачественное выполнение работы) | Организация-наниматель не может быть застрахована от ошибок предоставленных работников, а также, ввиду того, что правовые отношения существуют лишь между ней и фирмой-аутсорсером, повлиять на этих работников она не может  |
| 04         | Ошибки при распределении рисков между сторонами                               | Последствия обнаружившейся невозможности исполнения находятся в прямой зависимости от наличия их вины в том (согласно ст. 401 и ст. 781 ГК РФ). Конкретные виды ответственности должны быть сформулированы именно для недопущения в договоре случаев двусмысленности норм |

специалистов отличны от функций штатного персонала;

2) если специальности и даже трудовые функции нанятых по договору аутсорсинга работников совпадают со специальностями и функциями уже имеющихся в штате сотрудников, нужно отметить в договоре, что необходимый предприятию объем работы слишком большой для имеющихся работников и для его выполнения необходимо привлечение дополнительных ресурсов;

3) специальности нанятых по договору аутсорсинга работников не совпадают со специальностями уже имеющихся в штате специалистов;

4) обоснованием произведенных затрат послужит ведение учета времени, которое фактически отработал каждый работник-аутсорсер;

5) чтобы подтвердить некоторые понесенные расходы, нужно составить очень подробный акт оказания услуг по предоставлению персонала (важным предупреждением споров будет именно детализация информации о деятельности сторонних рабочих);

6) штатные должности не должны повторяться, что необходимо подтвердить надлежащим образом оформленными внутренними документами (например, трудовыми договорами со штатными работниками, должностными инструкциями и штатным расписанием).

Учет отмеченных особенностей может позволить налогоплательщику избежать споров с налоговой инспекцией.

На данный момент согласно тщательно анализу арбитражной практики последних лет можно утверждать, что сам факт приме-

нения аутсорсинга не создает организации дополнительных проблем. Важно доказать суду, что использование налогоплательщиком аутсорсинговых услуг не обусловлено получением каких-либо налоговых преимуществ, а преследует лишь реальную экономическую (деловую) цель.

В итоге предприятию, прежде чем применять тот или иной инструмент аутсорсинга, необходимо сопоставить возможные риски его использования с потенциальными выгодами. Для этого нужно разработать некий механизм принятия такого решения и обоснования целесообразности применения аутсорсинга на предприятии.

Для оценки и подтверждения целесообразности его применения, а также рисков, связанных с этим, предлагаем использовать систему мониторинга по "принципу светофора". Данный подход был предложен Базельским комитетом для оценки рыночных рисков торговых портфелей банков. В основу подхода Базельского комитета к классификации моделей по их адекватности положен так называемый "принцип светофора"<sup>3</sup>. Для анализа целесообразности применения аутсорсинга и оценки налоговых рисков необходим мониторинг договоров аутсорсинга. Сначала рассчитывается величина налогового риска по следующему алгоритму (см. рисунок).

Информационной базой для оценки уровня риска могут выступать арбитражная практика, опыт работы партнеров, а также опыт налоговых проверок контрагентов. Затем устанавливается допустимый размер риска на основе бюджета расходов с учетом допустимых затрат при потенциальных налоговых

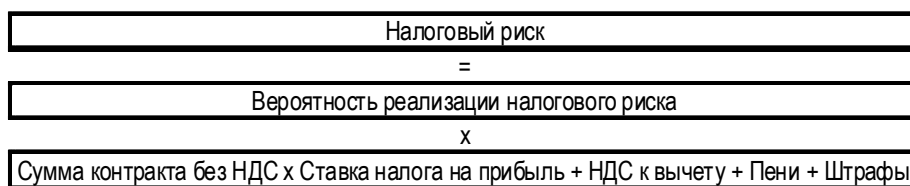


Рис. Алгоритм расчета величины налогового риска

рисках. В зависимости от величины превышения рассчитанного налогового риска по контракту над уровнем допустимого риска контракт может быть отнесен к одной из трех зон: зеленой - для адекватных моделей, желтой - для сомнительных моделей или красной - для неадекватных моделей (см. пример в табл. 3).

Нахождение контракта в желтой и красной зонах требует проведения дополнительных мероприятий, в частности: внесения изменений в контракт и дальнейшего переподписания его с контрагентом, а также оформления дополнительных документов по обоснованию затрат. Недостатки по налоговым аспектам аутсорсинга могут быть выявлены при реализации мероприятий внутреннего контроля.

Принятие решения об использовании услуг аутсорсера по “принципу светофора” впоследствии не гарантирует отсутствия претензий от налоговых органов. Поэтому базой обоснования целесообразности использования аутсорсинга и наличия деловой цели может стать тестовая таблица контроля аутсорсинга. В основе этой методики может лежать применение тестовой таблицы (табл. 4), имеющей своей целью осуществление налогового контроля аутсорсинга внутри предприятия по перечисленным в ней критериям. Данную методику оценки можно внедрить также на основе мобильных приложений на платформах Android, iOS или WindowsMobile. Таблица учитывает особенности Концепции системы планирования выездных налоговых проверок ФНС России<sup>4</sup>.

Таблица 3

Оценка уровня риска контрактов по “принципу светофора”

| Направление (бизнес-процесс) | № контракта | Контрагент        | Сумма, тыс. руб. | Уровень риска в ходе мониторинга | Примечание |
|------------------------------|-------------|-------------------|------------------|----------------------------------|------------|
| Логистика                    | 1           | Тандем            | 6600             | 0,01                             |            |
| IT                           | 2           | REAL time service | 5000             | 0,03                             |            |
| Расчет заработной платы      | 3           | Правая рука       | 5000             | 0,1                              |            |
| Кадровый учет                | 4           | Need help         | 8500             | 0,6                              |            |
| Call-центры                  | 5           | Второй в команде  | 7000             | 0,05                             |            |

Контракт находится в:



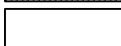
-  - "зеленой" зоне
-  - "желтой" зоне
-  - "красной" зоне

Таблица 4

Пример построения тестовой таблицы налогового контроля аутсорсинга

| Наименование вопроса (примеры)                                  | Показатели | Решение |
|---|------------|---------|
| Проверка договора аутсорсинга                                   |            |         |
| Наличие взаимозависимых лиц                                     |            |         |
| Критерий рентабельности   |            |         |
| Обоснованность деловой цели                                     |            |         |
| Формулировки договоров с точки зрения соответствия НК РФ        |            |         |
| Признаки недостоверной отчетности                               |            |         |
| Доказательства оказания услуги аутсорсинга                      |            |         |
| Документальное подтверждение оправданности договора аутсорсинга |            |         |
| Экономическая оправданность аутсорсинга                         |            |         |
| Результаты проверки контрагентов                                |            |         |
| Результаты проверки аутсорсера                                  |            |         |

Такой способ самоконтроля представляется наиболее удобным, во-первых, потому что эта таблица всегда находится в зоне досягаемости, а во-вторых, также имеет интеграцию с постоянно обновляющимися норма-

тивно-правовыми базами (например, “Гарант” или “Консультант”), что обеспечивает актуальность используемых данных.

Например, видя, что уровень риска высокий, руководитель предприятия может дать

Таблица 5

**Метод присваивания числовых значений для выявления вероятности налоговой проверки**

| Наименование вопроса (примеры)                                  | Высокий риск (значение 3)  | Средний риск (значение 2)  | Низкий риск/ отсутствие риска (значение 1 или 0)  |
|---|--|--|---|
| Проверка договора аутсорсинга                                   | Оформлен в нарушение ГК<br>Имеются споры по аналогичным договорам не в пользу налогоплательщика  | Есть некоторые нарушения при оформлении<br>Аналогичные споры решаются или решаются в пользу налогоплательщика  | Договор оформлен правильно<br>Аналогичных споров в судебной практике нет  |
| Наличие взаимозависимых лиц                                     | По всем операциям  | 50% операций   | Нет   |
| Критерий рентабельности   | Отклоняется от среднего более чем на 10%   | Отклоняется от среднего на 10%   | Отклоняется от среднего менее чем на 10%  |
| Обоснованность деловой цели                                     | Налоговая экономия - единственная цель заключения сделки<br>Налоговая выгода существенна   | Получение налоговой выгоды - не единственная цель заключения сделки  | Получение налоговой выгоды или является сопутствующей целью, или не имеет никакого отношения к сделке<br>Налоговой выгоды нет   |
| Договоры на соответствие НК РФ                                  | Договор сформулирован с грубыми нарушениями требований НК  | Существуют некоторые противоречия с Налоговым кодексом   | Договор сформулирован с учетом всех требований НК   |
| Признаки недостоверной отчетности                               | Отсутствие в отчетности произведенного товара, с которым были совершены заявленные операции  | Реальное существование не всех товаров или продукции, указанной в отчетности   | Реальное существование произведенного в отчетности товара или продукции, с которыми были совершены заявленные операции  |
| Доказательства оказания услуги аутсорсинга                      | Отсутствие всех необходимых документов, доказывающих получение услуги<br>Обязанности сторон отсутствуют или же указаны несоответствующие заявленным в счетах-фактурах, платежных и других документах   | Наличие только некоторых документов<br>Обязанности сторон указаны расплывчато и неконкретно  | Наличие всех необходимых документов (договоров, счетов-фактур и т.д.), доказывающих получение услуги<br>В этих документах четко и однозначно прописаны обязанности сторон   |
| Документальное подтверждение оправданности договора аутсорсинга | Отсутствие таких документов  | Документы присутствуют в недостаточном количестве  | Все документы присутствуют  |
| Экономическая оправданность аутсорсинга                         | Нет экономического обоснования расходов<br>В договорах отсутствует указание выгод от предстоящей сделки  | Не все расходы экономически обоснованы<br>Не все выгоды от сотрудничества указаны  | Все расходы обоснованы<br>Выгоды от сделки указаны в договоре<br>Наличие бизнес-плана (расчета) с указанием выгод   |
| Результаты проверки контрагентов                                | Контрагенты - взаимозависимые лица и/или находятся в близких родственных и других связях с налогоплательщиком<br>Контрагентами являются созданные недавно организации<br>Между участниками взаимосвязанных операций используются транзитные платежи<br>Другие критерии | Некоторые контрагенты являются взаимозависимыми лицами<br>Некоторые из контрагентов - созданные недавно организации<br>Между участниками взаимосвязанных операций используются транзитные платежи<br>Другие критерии | Контрагенты не являются взаимозависимыми лицами и/или не находятся в близких родственных и других связях с налогоплательщиком<br>Контрагентами не являются созданные недавно организации<br>Между участниками взаимосвязанных операций нет транзитных платежей<br>Другие критерии |
| Итого:  |  |  |   |

задание подготовить пояснительную записку по вопросам налогообложения в отношении процессов аутсорсинга: обоснование деловой цели, приложения с показателями деловой активности с выводами об их положительных изменениях и др.

Немаловажными при разработке такой таблицы будут простота и доступность выдаваемой системой информации, чтобы исключить случаи непонимания налогоплательщиком полученного решения. Таким образом, например, налоговые риски можно условно разделить на три уровня их существования: высокий уровень налоговых рисков (означающий, что вероятность попадания в список налоговых проверок высока), средний уровень риска (есть лишь вероятность того, что налоговые органы заинтересуются деятельностью организации) и низкий уровень риска либо его отсутствие.

На основе анализа поступающих данных выдается конкретное числовое значение, присвоенное каждому уровню риска. Например, высокий уровень риска имеет числовое значение, равное трем, средний - двум, низкий риск (или его отсутствие) - единице или нулю. Сами уровни риска можно сформировать по примерным критериям, данным в табл. 5.

Результативной строчкой здесь будет также числовое значение, полученное в результате суммирования системой каждого оцененного ранее критерия. На основе полученных значений налогоплательщик формирует выводы. Эти числа будут лежать в определен-

ных диапазонах, каждый из которых будет характеризовать уровень налоговых рисков в целом по предприятию (табл. 6).

Мониторинг договоров с разными оценками вероятности налоговой проверки и налоговых рисков может быть также организован по "принципу светофора". Несмотря на некоторую упрощенность и стандартизацию показателей, таблица сможет помочь налогоплательщику избежать серьезных ошибок в своей деятельности и предупредить нежелательные последствия в виде налоговой проверки.

С 1 января 2015 г. у налоговых органов появилась возможность контролировать уплату НДС контрагентами через их реквизиты и электронную форму декларации НДС с приложением сведений о контрагентах. Если ими НДС не уплачен, возможны действия налоговых органов по отказу в вычете по НДС и претензии по принятию расходов.

Для управления налоговым риском в этом случае предлагается включать в договоры с контрагентами условия о возмещении ущерба в случае возникновения претензий налоговых органов по вине контрагентов при неуплате НДС, неотражении выручки в налоговой отчетности.

Для формирования доказательной базы для налоговых органов в плане подтверждения эффективности аутсорсинга и обоснования деловой цели предлагается эффективность стратегий аутсорсинга рассматривать с разных сторон. Во-первых, с позиции орга-

Таблица 6

Результат оценки налоговых рисков аутсорсинга

| Диапазон значений | Вероятность налоговой проверки, % | Разъяснения для налогоплательщика  |
|-------------------|-----------------------------------|--|
| 0 - 8             | 0 - 19                            | Вероятность налоговой проверки крайне мала. Деятельность предприятия ведется согласно установленным нормам и законам   |
| 9 - 14            | 20 - 39                           | Вероятность налоговой проверки небольшая. Следует обратить внимание на критерии, получившие значение 3, по возможности исправив их согласно существующим нормативным актам                                     |
| 15 - 19           | 40 - 59                           | Вероятность налоговой проверки средняя. Необходимо подготовить пояснительные записки по тем критериям, которые получили значение 3   |
| 20 - 25           | 60 - 79                           | Вероятность налоговой проверки большая. Необходимо подготовить пояснительные записки по тем критериям, которые получили значение от 2 и выше   |
| 26 - 30           | 80 - 100                          | Вероятность налоговой проверки стремится к максимуму. Деятельность предприятия ведется с нарушением законодательства и других норм. Необходимо принимать какие-либо меры по изменению деятельности предприятия |



низации, передающей на аутсорсинг функции. Во-вторых, с позиции аутсорсера. В-третьих, с позиций обеих сторон: организации, передающей функции на аутсорсинг, и аутсорсера. Оценка экономических последствий использования аутсорсинга при реструктуризации предприятий может основываться на различных подходах, включая оценку денежных потоков до и после реструктуризации предприятия с использованием аутсорсинга<sup>5</sup>.

Методические подходы по проверке аутсорсеров необходимо формировать с учетом имеющихся коммерческих и некоммерческих ресурсов для проверки данных. Для этого могут быть использованы, в частности, следующие доступные технологии сбора сведений:

1) проверка контрагента на совпадения в официальных списках недобросовестных контрагентов;

2) поиск данных о контрагенте с использованием программных продуктов для проверки отчетности, например в ПО “Контур-Фокус”, разработанного ЗАО «ПФ “СКБ Контур”»;

3) проверка сведений о контрагенте на web-сайтах ФНС РФ, Арбитражного суда, Службы судебных приставов и т.д.;

4) изучение материалов на основе доступа к перечню полезных web-ресурсов, ссылки на которые есть в методических материалах для малого и среднего бизнеса.

Таким образом, использование перечисленных выше рекомендаций позволит систематизировать процесс налогового контроля аутсорсинга внутри предприятия, а также усовершенствовать систему оценки налоговых рисков применения аутсорсинга. Предварительный самоконтроль и своевременное изучение арбитражной практики способствуют дальнейшему снижению выявленных рисков, что благоприятно скажется на деятельности предприятия в целом.

Снижению налоговых рисков могли бы способствовать также меры государственной поддержки. В первую очередь, необходимо введение категории “аутсорсинг” в нормативно-правовую базу. Несмотря на существующую нормативную базу зарубежных стран, посвященную аутсорсингу, в нормативно-правовых актах нашей страны понятие “аутсорсинг” отсутствует, что влечет за собой неясность требований к подобному договору. Законодательство не знает такой правовой кон-

струкции, как “договор аутсорсинга”, и не устанавливает каких-либо требований к оказанию аутсорсинговых услуг. Данное понятие несет в себе экономическое и организационное значение и понимается в различных документах (в частности, в программах Правительства РФ) как передача отдельных функций предприятия на выполнение сторонней организации. Должны быть установлены единые критерии отнесения договора к аутсорсинговому. Также целесообразно, проанализировав и систематизировав судебную практику, определить критерии экономической обоснованности применения аутсорсинга, разработать базовые критерии недобросовестного применения аутсорсинга в деятельности организаций и вынести их в определенный открытый/публичный источник.

Полученные результаты исследования позволяют сделать следующие выводы. Конкретное содержание особенностей налогообложения и способы минимизации налоговых рисков при использовании аутсорсинга остаются недостаточно исследованной проблемой, требующей решения.

Разработка подходов по обоснованию деловой цели и экономической эффективности с учетом основных рисков деятельности при налоговом учете расходов, применении других обязательных требований, упомянутых в Налоговом кодексе РФ, может способствовать укреплению позиции на рынке, увеличению масштабов бизнеса, сохранению показателей поступлений налогов в бюджет, повышению деловой активности в регионе.

Разработка и использование методик обоснования целесообразности и экономической эффективности применения аутсорсинга на предприятии позволят существенно снизить уровень налогового риска.

Теоретическая значимость исследования заключается в формировании методических подходов к управлению налоговыми рисками стратегий аутсорсинга при реструктуризации предприятий при различных структурных преобразованиях, основанных на анализе арбитражной практики, учете концепции налоговых проверок налоговыми органами, на разработке классификатора налоговых ошибок, на налоговом мониторинге контрактов по “принципу светофора”, на построении тестовой таблицы по изучению критериев аут-

сорсинга в налоговом аспекте, на применении метода определения оценочных показателей для выявления вероятности налоговой проверки, на способах проверки контрагентов-аутсорсеров, на рекомендациях по оформлению договоров аутсорсинга и обоснованию деловой цели преобразований. Практическая значимость полученных результатов основана на возможности их применения руководством и сотрудниками предприятий при разработке и мониторинге стратегий аутсорсинга.

Государственные меры поддержки по конкретизации в нормативных документах формы договора аутсорсинга могли бы снизить налоговые риски предприятий и государственные расходы на налоговое администрирование.

<sup>1</sup> *Брызгалин А.В.* Реорганизация по-прежнему является самостоятельным налоговым риском : определение Верховного суда РФ от 13.08.2015 № 304-КГ15-8734. URL: [http://www.cnfp.ru/news\\_aview\\_b729/#p11\\_1](http://www.cnfp.ru/news_aview_b729/#p11_1).

<sup>2</sup> Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы : постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. URL: [http://www.arbitr.ru/as/pract/post\\_plenum/3151.html](http://www.arbitr.ru/as/pract/post_plenum/3151.html).

<sup>3</sup> *Лобанов А.* Регулирование рыночных рисков банков на основе внутренних моделей расчета VaR. URL: <http://www.old.rcb.ru/Archive/articles.asp?id=1187>.

<sup>4</sup> Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333. URL: [http://www.consultant.ru/documentcons\\_doc\\_LAW\\_55729](http://www.consultant.ru/documentcons_doc_LAW_55729).

<sup>5</sup> См.: *Выжитович А.М.* Оценка экономических последствий использования аутсорсинга при реструктуризации предприятий промышленности строительных материалов : сб. науч. тр. Всерос. науч. конф. "Экономические и организационно-управленческие проблемы развития строительного комплекса России". Новосибирск, 2014. С. 52-57; *Выжитович А.М., Комаров В.Ф.* Анализ причин и критериев принятия решений о переходе предприятий на аутсорсинг в процессе реструктуризации по типу ускоренного развития // Вестник НГУ. 2014. № 3. С.130-137; *Выжитович А.М.* Моделирование ключевых параметров и системы оценки эффективности стратегий аутсорсинга // Экономика и предпринимательство. 2014. № 12, ч. 4. С. 621-626; Проверка надежности контрагента: рекомендации малым и средним предприятиям Новосибирской области : справ.-метод. пособие / Инновационный центр Кольцово, Евро Инфо Консультационный центр. Новосибирск, 2014.

*Поступила в редакцию 02.07.2015 г.*