



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
И АУДИТОРОВ РОССИИ

№5 | 2016

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Оценка факторов, влияющих на финансовое положение угледобывающих организаций России
с. 3
- Характеристика управленческой составляющей учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта
с. 19
- Структурированный план счетов как основа постановки учета операций по концессионным соглашениям
с. 33
- Трансформация экспертизы в налоговом контроле
с. 41



2016 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Россия, Москва

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, докт. экон. наук, доцент, первый проректор Института экономики и антикризисного управления, профессор кафедры налогового консультирования Финансового университета при Правительстве РФ, Россия, Москва

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролик Архипович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Россия, Ижевск

АЛИМБЕТОВ Нурлан Орынбасарович, председатель правления профессиональной организации бухгалтеров «Палата профессиональных бухгалтеров Республики Казахстан», Республика Казахстан, Алматы

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Россия, Казань

БАЛАН Игорь Михайлович, доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), заведующий кафедрой «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна, председатель совета директоров Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», доктор экономики (канд. экон. наук), конференциар (доцент), декан факультета «Бухгалтерский учет» Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

КОВАЛЕВ Валерий Викторович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Россия, Санкт-Петербург

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Россия, Ростов-на-Дону

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, докт. экон. наук, заслуженный профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Россия, Нижний Новгород

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, докт. экон. наук, профессор, декан финансово-экономического факультета Оренбургского государственного университета, Россия, Оренбург

РОЖНОВА Ольга Владимировна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Россия, Москва

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, докт. экон. наук, профессор кафедры финансов и кредита Высшей школы экономики и управления Северного (Арктического) федерального университета, Россия, Архангельск

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Россия, Санкт-Петербург

ТЕМРИН Сергей Борисович, канд. экон. наук, директор аудиторской компании «Concept», главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Россия, Новосибирск

ШЕЛАРУ Марина Федоровна, исполнительный директор Ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Республики Молдова «АСАР РМ», Республика Молдова, Кишинев

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila KHORUZHIIY, Doctor of Economics, Professor of the Accounting Department of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russia, Moscow

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry RYAKHOVSKY, Doctor of Economics, associate professor, the first pro-rector of the Institute of economy and anti-crisis management, professor of the Department "Tax consulting" of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

EDITORIAL BOARD

Rolik ALBOROV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of accounting, finance and audit of Izhevsk State Agricultural Academy, Russia, Izhevsk

Nurlan ALIMBETOV, Chairman of the board of professional organization of accountants "The Chamber of professional accountants of the Republic of Kazakhstan", Republic of Kazakhstan, Almaty

Vitaly IVASHKEVICH, Doctor of Economics, professor of the Department of management accounting and controlling of Kazan Federal University, Russia, Kazan

Igor BALAN, Phd (Economics), Head of the Department «Finance, Banks and Accounting» of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Lilia GRIGOROI, Phd (Economics), president of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Dean of the Accounting faculty of Academy of Economics Studies of Moldova, Republic of Moldova, Kishinev

Valery KOVALEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Department of statistics, accounting and audit of St. Petersburg State University, Saint-Petersburg

Nikolay LABYNTSEV, Doctor of Economics, professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russia, Rostov-on-Don

Efim MIZIKOVSKIY, Doctor of Economics, emeritus professor of the Department of accounting of Institute of economics and business of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russia, Nizhny Novgorod

Svetlana PANKOVA, Doctor of Economics, professor, the Dean of the finance and economics faculty of Orenburg State University, Russia, Orenburg

Olga ROZHNOVA, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of Accounting in commercial organizations of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russia, Moscow

Tatyana ROGULENKO, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting, audit and taxation of State University of Management, Russia, Moscow

Vladimir SKRIPNICHENKO, Doctor of Economics, professor of the Department of finances and credit of the Higher school of economics and management of the Northern (Arctic) Federal University, Russia, Arkhangelsk

Viatcheslav SOKOLOV, Doctor of Economics, professor of the Department of accounting and audit of St. Petersburg State University of Economics, Russia, Saint-Petersburg

Sergey TEMRIN, Phd in Economics, director of audit company "Concept", editor-in-chief of journal "Buhgalterskie i nalogovye konsul'tatsii", Republic of Moldova, Kishinev.

Alexandr SHAPOSHNIKOV, Doctor of Economics, professor, professor of the Department of accounting of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russia, Novosibirsk

Marina SHELARU, Chief executive of the Association of professional accountants and auditors of the Republic of Moldova «ACAP RM», Republic of Moldova, Kishinev



Accounting, statistics

- 3 Assessment of the factors affecting financial condition of the Russian coal industry
S. Bokataya, N. Kukushkina
- 14 Accounting aspects of costs for the environmental activities of economic entities
O. Kovalenko
- 19 Characteristic of the management component in the business entity's accounting and analytical system
L. Popova, S. Alimov, M. Alimova
- 25 Prospects and necessities of the application of International Standards on Auditing in the internal audit of valuation reserves and estimated liabilities
T. Rogulenko, S. Chikurova
- 33 Model of the structured chart of accounts as a basis for business transactions on concessionary agreements
I. Tishenko

Economics and management of the national economy

- 41 Transformation of the expert examination in tax control
D. Ryakhovsky, V. Kritsky

В ИПБ России

- 2 Новости

Бухгалтерский учет, статистика

- 3 Оценка факторов, влияющих на финансовое положение угледобывающих организаций России
С.В. Бокатая, Н.С. Кукушкина
- 14 Учетные аспекты состава затрат на природоохранную деятельность экономических субъектов
О.В. Коваленко
- 19 Характеристика управленческой составляющей учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта
Л.В. Попова, С.А. Алимов, М.С. Алимова
- 25 Перспективы и необходимость применения международных стандартов аудита во внутреннем аудите оценочных резервов и обязательств
Т.М. Рогуленко, С.С. Чикурова
- 33 Структурированный план счетов как основа постановки учета операций по концессионным соглашениям
И.А. Тищенко

Экономика и управление народным хозяйством

- 41 Трансформация экспертизы в налоговом контроле
Д.И. Ряховский, В.И. Крицкий

Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77-54080
от 8 мая 2013 года
выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт
профессиональных
бухгалтеров
и аудиторов России»,
тел. (495) 720-54-55
Адрес: 125009, Москва,
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, допечатная
подготовка, препресс
ООО «ДизайнПресс»

Выпускающий редактор
Н.В. Иволгина

Подписано в печать
18.10.2016.
Формат 60 x 90/8.
Тираж 3 500.
Отпечатано в России

Подписной индекс
по каталогу
«Пресса России»:
14257 – на полугодие,
25775 – на год

Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования

Журнал включен
в Перечень рецензируемых
научных изданий,
в которых должны быть
опубликованы основные
научные результаты
диссертаций на соискание
ученой степени кандидата
наук, на соискание ученой
степени доктора наук
(действует с 1 декабря
2015 года)

Новости

Мероприятия ИПБ России в Северо-Западном регионе

Конец сентября и начало октября ИПБ России посвятил мероприятиям в Северо-Западном регионе: проведен бесплатный семинар в Санкт-Петербурге, организована межрегиональная конференция в Мурманске, состоялись рабочие переговоры в Калининграде.

Так, в рамках масштабной программы по повышению профессионального уровня бухгалтеров 30 сентября 2016 года ИПБ России и Санкт-Петербургский государственный экономический университет при поддержке компании «Такском» провели семинар, посвященный актуальным вопросам исчисления и уплаты НДС и налога на прибыль организаций. 5–6 октября в Мурманске прошла Межрегиональная конференция «Подготовка отчетности за 9 месяцев и год», организованная ИПБ России, Мурманским ТИПБ и компанией «Такском».

Находясь с рабочим визитом в Мурманске, Е.И. Копосова, директор ИПБ России, приняла участие в открытии «Недели науки» – ежегодном мероприятии, которое проводит Северо-Западный филиал Московского гуманитарно-экономического института. Кроме того, состоялась встреча Е.И. Копосовой и Т.А. Сигнер, директора Мурманского ТИПБ, с директором Северо-Западного филиала МГЭИ Т.А. Сахневич. На встрече обсуждались вопросы профессионально-общественной аккредитации, которую осуществляет ИПБ России.

12–13 октября Е.И. Копосова посетила с рабочим визитом Калининград. На встрече с коллективом Калининградского ТИПБ она рассказала о последних тенденциях аттестации ИПБ России и разъяснила некоторые аспекты применения профстандарта «Бухгалтер». В присутствии группы слушателей, проходящих подготовку к аттестации, В.Г. Грудинову, вице-президенту Калининградского ТИПБ, вручен знак «Почетный член ИПБ России».

С В.А. Волкогодом, ректором Калининградского государственного технического университета, Е.И. Копосова обсудила отдельные вопросы профессионально-общественной аккредитации, а также перспективы взаимодействия в условиях возрастающей ориентации образования на требования работодателей.

Поволжский ТИПБ провел студенческую олимпиаду по бухгалтерскому учету

14 октября 2016 года Поволжский территориальный институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов провел XIII Областную студенческую олимпиаду по бухгалтерскому учету «Кадровый резерв профессиональных бухгалтеров». В олимпиаде приняли участие студенты экономических факультетов ведущих вузов Ульяновской области.

Олимпиада проходила в компьютерном классе Ульяновского государственного технического университета при поддержке ООО «Гарант-Сервис Симбирск» и ООО «КонсультантПлюс Ульяновск». Студенты проходили очное тестирование в рамках Всероссийского конкурса «Лучший бухгалтер России – 2016» на сайте ИПБ России.

Открывая олимпиаду, исполнительный директор Поволжского ТИПБ Юрий Александрович Тихонов отметил, что данное мероприятие способствует повышению престижа и усилению общественной значимости бухгалтерской профессии, знакомит с ней будущих бухгалтеров, а также наглядно показывает деятельность территориального института профессиональных бухгалтеров.

По словам самих участников олимпиады, такие мероприятия формируют практические навыки в области бухгалтерского учета, налогообложения, экономического анализа и аудита. Что в свою очередь поможет в дальнейшем быть более уверенными при поиске работы.

УДК 336.6

Оценка факторов, влияющих на финансовое положение угледобывающих организаций России

Assessment of the factors affecting financial condition of the Russian coal industry

Национальный исследовательский Томский государственный университет, Россия, Томск
Софья Владимировна Бокатая
аспирант кафедры финансов и учета

e-mail: bokatayasv@gmail.com

Наталья Сергеевна Кукушкина
аспирант кафедры финансов и учета

e-mail: natalikemku@mail.ru

634050, г. Томск, пл. Ново-Соборная,
д. 1, стр. 2 (корпус 12), ауд. 218.
Тел. +7 (3822) 783-679

National Research Tomsk State University,
Russia, Tomsk

Sophia Bokataya
Postgraduate student of the Finance
and Accounting Department
e-mail: bokatayasv@gmail.com

Natalia Kukushkina
Postgraduate student of the Finance
and Accounting Department
e-mail: natalikemku@mail.ru

Of. 218, 1-2-12, Novo-Sobornaya
sq., Tomsk, Russia, 634050.
Phone +7 (3822) 783-679

В данной статье авторами проанализированы основные факторы, влияющие на финансовое положение организаций добывающей отрасли. Дана оценка текущего состояния отдельных угледобывающих организаций. Проанализирована и отражена динамика цен на угольную продукцию. Авторами осуществлена группировка факторов воздействия на финансовое положение угледобывающих организаций, определены основные риски, присущие отрасли.

Ключевые слова: финансы; угольная отрасль; цена угля; финансовый анализ; финансовые коэффициенты; трансфертное ценообразование; горношахтное оборудование; риски.

This article analyses the major factors affecting financial condition of the organizations in the extractive industry. The authors give an estimation of the current state of several coal producers. Movement of coal prices is analyzed and displayed. The authors have grouped the factors affecting financial condition of the coal producers and identified the principal risks inherent to the industry.

Key words: finance; coal industry; coal price; financial analysis; financial ratios; transfer pricing; mining equipment; risks.

За последние десять лет в угледобывающей отрасли России наметились негативные тенденции. Для угледобывающих организаций достаточно сложным периодом были 2008 и 2009 годы. С 2010 по 2012 год наметилось некоторое улучшение,

но начиная с 2013 года происходит стабильное снижение объемов добычи угля, в первую очередь вызванное отсутствием спроса.

Снижение спроса на уголь напрямую связано с мировым экономическим кризисом, падением

мировых цен на уголь, отсутствием спроса на уголь на европейских рынках. Негативным фактором является и ухудшение условий инвестиционной политики, повышение процентных ставок по кредитам. Угледобывающая отрасль весьма чувствительно реагирует на изменение процентных ставок, так как процесс эксплуатации угольных предприятий, особенно с подземным способом добычи, невозможен без привлечения кредитных источников финансирования.

В ситуации затянувшегося кризиса угольной отрасли, когда крупнейшие угледобывающие организации терпят на протяжении ряда лет существенные убытки и увеличивается количество организаций, находящихся на стадии банкротства, повышение эффективности финансового управления является ключевой стратегией каждой угледобывающей организации. Оперативный мониторинг финансовых показателей, характеризующих финансовую платежеспособность угледобывающих организаций, является одним из основных элементов оперативного реагирования на меняющееся финансовое положение организации. В настоящее время на уровне законодательства урегулирована методика определения коэффициентов финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, а также показателей, используемых для их расчета, указывающих на наличие признаков несостоятельности¹.

В то же время угледобывающие организации обладают рядом особенностей: зависимость финансово-экономических показателей от удаленности от потребителей продукции, от способа добычи, этапа освоения угольных месторождений; разведка; строительство инфраструктуры; промышленная разработка; рекультивация. Поэтому применение разработанных для условий стабильной рыночной экономики моделей и методик диагностики возможности банкротства предприятий в условиях российской действительности для угледобывающей отрасли некорректно.

Механизм диагностики признаков, указывающих на снижение платежеспособности предприятий угольной отрасли России, должен учитывать особенности отрасли, а также виды предприятий внутри самой отрасли (открытый или подземный способ добычи). Также необходимо уточнение нормативных значений показателей финансово-хозяйственной деятельности для действующих предприятий угольной отрасли, так как у большинства предприятий фактические значения этих показателей значительно ниже общепринятых нормативных значений [4].

Необходимо понимать, что анализ показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность и указывающих на наличие признаков неплатежеспособности, является весьма запоздалой

реакцией финансового менеджмента на изменившуюся ситуацию в финансовом положении организации. В первую очередь, обязательным является наличие действующей системы финансовой безопасности угледобывающих организаций, включающей в себя систему оперативной диагностики финансовых показателей и систему внутреннего финансового контроля, ориентированных как на внутренние, так и на внешние факторы воздействия.

Негативные процессы, отрицательно влияющие в условиях действующей рыночной ситуации на финансовое состояние угледобывающих организаций и их финансовую безопасность, определяются многочисленными факторами (как внутренними, так и внешними). Внутренние факторы – это качественные и количественные характеристики экономического потенциала, эффективности его использования, которые являются результатом качества работы управляющей системы. Внешние факторы оказывают разнонаправленное воздействие, а в условиях современной рыночной ситуации зачастую оказывают отрицательное воздействие. Негативное влияние внешних факторов может значительно повлиять на ухудшение финансовой безопасности угледобывающих организаций, даже в случае благополучного финансового положения [3].

Финансовый мониторинг должен учитывать специфику внешних и внутренних факторов, характерных непосредственно для угледобывающей отрасли. В целом же финансовая политика угледобывающего предприятия должна представлять собой определенный алгоритм действий, состоящий из последовательных этапов, включающих в себя различные инструменты и методы.

Создание надежной и гибкой системы управления финансами, направленной на оперативное решение вопросов производственной, инвестиционной, кредитной политики, позволит держать руку на пульсе в сложный период на рынке угольной продукции. Функционирование такой системы требует не только тесного взаимодействия отдельных служб хозяйствующего субъекта (финансовой, маркетинговой, сбытовой, производственной и пр.), но и взаимодействия внутри предприятий, входящих в единую группу.

Финансовая политика организации должна быть направлена на повышение ее конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности. К сожалению, в современных рыночных условиях речь идет о выживании угледобывающих компаний. Возможность выживания предприятия во многом определяется способностью адаптироваться к изменяющимся условиям внешней среды.

Предприятия, которые своевременно обнаруживают симптомы кризиса, оценивают его возможные последствия и принимают проактивные меры по нейтрализации негативных тенденций влияния внешней среды, имеют больше шансов выжить. В этой связи для каждой угледобывающей

¹Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа утверждены постановлением Правительства РФ от 25.06.2003 № 367

Схема 1. Внешние факторы воздействия на угледобывающие организации



организации жизненно важными являются постоянный мониторинг не только внутренней, но и внешней среды и соответствующая оценка степени угрозы негативного влияния факторов [2].

Факторный анализ является одним из методов исследования экономики и производства, в основе которого лежит анализ воздействия разнообразных факторов на результаты экономической деятельности, ее эффективность [14]. Факторный анализ позволяет оценить зависимость полученных результатов от влияющих на них внешних и внутренних факторов, что способствует дальнейшей оценке потенциальных рисков с целью оперативного принятия решения по снижению степени влияния отдельных факторов и минимизации потенциальных рисков.

Риск по своей сути представляет собой определенную степень вероятности наступления события. В связи с этим для количественной оценки рисков отдельных операций, а как следствие и рисков ухудшения финансового положения можно прибегнуть к применению инструментария построения статистических моделей зависимости изучаемого явления от факторных признаков [11].

Для понимания факторов, влияющих на финансовое состояние угледобывающей компании, авторы предлагают сгруппировать основные внутренние и внешние факторы с учетом отраслевой специфики в виде схем 1 и 2.

Нейтрализовать влияние внешних факторов, ухудшающих финансовое положение угледобывающей организации, можно исключительно путем

изыскания внутренних резервов, перераспределения внутренних финансовых потоков, сокращения издержек, повышения уровня технологических процессов добычи и обогащения угля с целью повышения качества угольной продукции.

Понятие «внешняя среда» является базисным, фундаментальным понятием методологии системного анализа. Ни один промышленный, хозяйственный объект не функционирует в вакууме. Для того чтобы управлять объектом, его надо представить в виде сложной системы, состоящей из совокупности ее внутрискруктурных элементов и факторов внешней среды. Для факторов внешней среды характерно влияние друг на друга, а также на внутренние факторы [1].

Внутренние горно-геологические отраслевые факторы могут оказать существенное негативное влияние на финансовую устойчивость угледобывающей организации. В то же время компании не могут оказать влияние на горно-геологические факторы, за исключением отдельных случаев. Например, цена на уголь напрямую зависит от показателя зольности и влажности угля. Посредством обогащения показатель зольности угля снижается, но процедура обогащения повышает стоимость полученного угольного концентрата.

Аналогичная ситуация характерна и для внутренних экологических факторов. Во-первых, негативное воздействие на окружающую среду сверх установленных лимитов приводит к повышению ставок в пятикратном размере платы за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, а, во-вторых, чревато штрафными санкциями со стороны контролирующих органов. В-третьих, ликвидационные обязательства по восстановлению нарушенных земель и рекультивации приводят к существенному оттоку капитала.

Схема 2. Внутренние факторы, влияющие на финансовое положение угледобывающих организаций



В условиях нестабильности рыночной ситуации внешние факторы наиболее существенно влияют на финансовую безопасность угледобывающих компаний. Для обеспечения финансовой безопасности угледобывающих организаций необходимо создать соответствующую систему управления финансовой безопасностью, включающую в себя определенные этапы управления финансовой безопасностью.

Одним из этапов управления финансовой безопасностью угледобывающих предприятий является анализ динамики финансовых показателей. В то же время на исполнение данного этапа влияет действующая в угледобывающих организациях система внутреннего финансового контроля.

Управление затратами в процессе влияния внешних и внутренних негативных факторов является одной из важнейших функций менеджмента. Экономический субъект, который стремится максимизировать свою прибыль, должен так организовать производство, чтобы затраты на единицу выпускаемой продукции были минимальны [6]. Концепция управления затратами является основой как внешнего, так и внутреннего финансового контроля. Внутрифирменный контроль любой организации представляет собой совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством в качестве средств эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Для понимания влияния внутренних и внешних факторов на финансовые показатели угледобывающих компаний авторами проведен финансовый

анализ основных показателей. Финансовый анализ проводился на примере показателей финансового состояния семи крупнейших действующих шахт как индикаторов финансового состояния отрасли: ОАО «Шахта «Алексиевская», АО «Шахта Антоновская», АО «Шахта Большевик», ОАО «Шахта «Заречная», ОАО «Шахта Полосухинская», ОАО «МУК-96», ОАО «ОУК «Южкузбассуголь».

С целью снижения уровня влияния внутренних отраслевых специфических факторов для анализа отобраны акционерные общества (отчетность которых является публичной), осуществлявшие деятельность по добыче угля подземным способом в исследуемых периодах 2013 и 2014 годов. Анализ проводился на основании данных следующих форм годовой бухгалтерской отчетности: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств. Осуществлен расчет коэффициентов, характеризующих платежеспособность и финансовую устойчивость с целью анализа финансово-хозяйственной деятельности [4].

Согласно данным таблицы, для всех семи шахт, отобранных для исследования, коэффициенты абсолютной и текущей ликвидности ниже нормативных значений. Это указывает на отсутствие возможности у организаций своевременно рассчитываться по текущим обязательствам перед кредиторами. У пяти шахт установлено снижение показателей платежеспособности за 2014 год по сравнению с 2013 годом. И только для двух шахт характерно повышение показателей платежеспособности.

Расчет коэффициентов, характеризующих платежеспособность

Наименование коэффициента	2013 г.	2014 г.	Нормативное значение	В пределах нормативных значений (да/нет)
ОАО «Шахта «Алексиевская»:				
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,05	0,04	>0,2	нет
Коэффициент текущей ликвидности	0,61	0,58	>2	нет
Обеспеченность обязательств активами	0,89	0,90	>1	нет
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	24	101	<3(6) мес.	нет
АО «Шахта Антоновская»:				
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,09	0,14	>0,2	нет
Коэффициент текущей ликвидности	0,45	0,62	>2	нет
Обеспеченность обязательств активами	1,31	1,21	>1	да
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	9	7	<3(6) мес.	нет
АО «Шахта Большевик»:				
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,01	0,001	>0,2	нет
Коэффициент текущей ликвидности	1,31	0,31	>2	нет
Обеспеченность обязательств активами	2,99	1,55	>1	да
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	3	5	<3(6) мес.	да
ОАО «Шахта «Заречная»:				
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,06	0,02	>0,2	нет
Коэффициент текущей ликвидности	0,56	0,40	>2	нет
Обеспеченность обязательств активами	0,87	0,65	>1	нет
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	25	46	<3(6) мес.	нет
ОАО «МУК-96»:				
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,001	0,0003	>0,2	нет
Коэффициент текущей ликвидности	2,31	1,06	>2	2013 г. – да, 2014 г. – нет
Обеспеченность обязательств активами	6,09	4,42	>1	да
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	2	4	<3(6) мес.	да
ОАО «ОУК «Южкузбассуголь»:				
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,005	0,04	>0,2	нет
Коэффициент текущей ликвидности	1,58	1,77	>2	нет
Обеспеченность обязательств активами	2,71	2,86	>1	да
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	5,6	5,5	<3(6) мес.	да
ОАО «Шахта Полосухинская»:				
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,02	0,15	>0,2	нет
Коэффициент текущей ликвидности	0,93	0,50	>2	нет
Обеспеченность обязательств активами	4,06	1,89	>1	да
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	3	7	<3(6) мес.	2013 г. – да, 2014 г. – нет

Тревожным фактором является низкий показатель обеспеченности обязательств активами. Данный показатель характеризует величину активов организации, приходящихся на единицу долга. У двух шахт данный показатель ниже нормативного значения, то есть обязательства данных шахт не обеспечены активами.

В совокупности с негативным значением степени платежеспособности по текущим обязательствам можно сделать вывод, что финансовое состояние данных шахт является неплатежеспособным.

Степень платежеспособности по текущим операциям характеризует период возможного погашения организацией текущей задолженности перед кредиторами за счет выручки, нормативное значение показателя – от трех до шести месяцев. Ситуация усугубляется тем, что обе шахты входят в один холдинг.

Показатели платежеспособности позволяют сделать оперативную диагностику финансового состояния организаций с целью выявления признаков,

указывающих на несостоятельность. Коэффициенты платежеспособности, за исключением показателя обеспеченности обязательств активами, отражают возможность предприятия погасить краткосрочную задолженность за счет тех или иных элементов оборотных средств. В то же время коэффициенты финансовой устойчивости характеризуют стабильность деятельности организации в долгосрочной перспективе.

На следующем этапе авторами исследованы коэффициенты финансовой устойчивости, такие как:

- коэффициент автономии (финансовой независимости);
- коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами.

В результате исследования по двум шахтам установлено соответствие коэффициента автономии и коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами нормативным значениям. Характерно, что обе шахты входят в один холдинг.

Коэффициент автономии показывает, насколько организация независима от кредиторов. Чем меньше значение коэффициента, тем в большей степени организация зависима от заемных источников финансирования, тем менее устойчиво ее финансовое положение.

На третьем этапе оценки коэффициентов, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность, осуществляется анализ коэффициентов деловой активности. Коэффициенты деловой активности позволяют определить, насколько эффективно предприятие использует свои средства.

Для поставленных целей используются следующие коэффициенты деловой активности: рентабельность активов и норма чистой прибыли. Согласно данным отчетов о финансовых результатах по отобраным для исследования угледобывающим организациям за 2014 год, финансовым результатом является убыток, за 2013 год чистая прибыль получена только одной из семи шахт. Таким образом, производить расчеты показателей рентабельности активов и нормы чистой прибыли нецелесообразно.

К сожалению, на современном этапе развития угледобывающей промышленности России большинство шахт являются нерентабельными, несмотря на достаточно высокий производственный потенциал, характеризующийся большими запасами угля, технической оснащенностью производства и квалифицированными кадрами. Выживание предприятий будет зависеть от множества внутренних факторов, в том числе от величины сформированной ранее нераспределенной прибыли, от степени закредитованности, от снижения издержек производства и обращения.

Далее авторами более детально исследованы внешние факторы, как факторы, оказывающие наибольшее влияние на финансовое положение угледобывающих организаций.

Уровень цен

Одним из важнейших внешних факторов, оказывающих, пожалуй, самое существенное влияние на финансовое положение угледобывающих компаний, является уровень цен на уголь. Уровень цен на уголь зависит от характера поставок (на внутренний рынок или на экспорт), а также от марки угля.

Это связано с тем, что уголь является специфической продукцией и в зависимости от марки используется в топливно-энергетическом комплексе (ТЭК) или металлургии. Поэтому сравнение финансовых показателей угледобывающих организаций при прочих равных условиях, но добывающих разные марки угля будет не совсем корректным.

Например, угольные концентраты, как правило, используются в котельных и для получения электроэнергии. Марки угля «Д», «Г» и антрациты находят свое применение в котельных, а марки угля «СС», «ОС», «Т» применяются для получения электрической энергии. В черной металлургии для производства стали и чугуна обычно используются марки угля Г, Ж. Наиболее выгодное отношение цены и удельной теплоты сгорания имеют каменные угли. Поэтому перечень потенциальных покупателей угольной продукции является весьма узким и ориентированным на определенные марки угля.

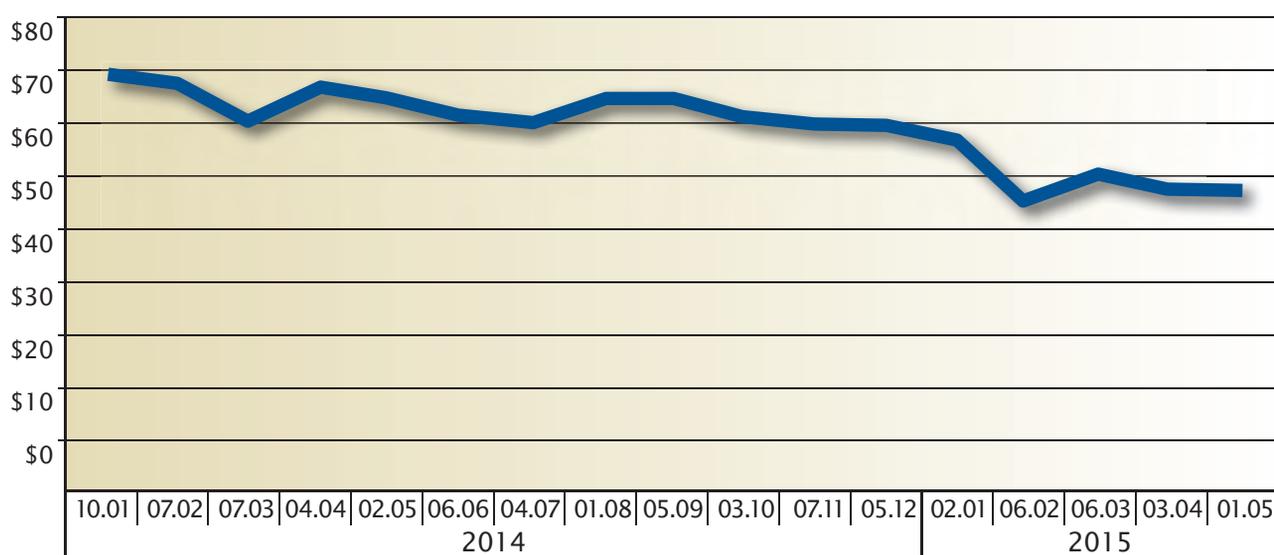
В отношении цен на угольную продукцию на внутреннем рынке складывается негативная ситуация. Ценовое регулирование на угольную продукцию лишено влияния государства. В то же время цены на тепловую энергию, электроэнергию, природный газ и железнодорожные тарифы формируются в условиях жестких ограничений как цены естественных монополий.

Цены на энергетический уголь приближаются к мировому уровню, а рост цен на электроэнергию и газ сдерживается государством. Как следствие, электростанциям выгоднее наращивать объемы потребления природного газа [15]. В указанной ситуации выходом для угледобывающей отрасли является ориентация продаж на экспорт.

Но и на мировом рынке угольной продукции для российских поставщиков ситуация остается неблагоприятной. С 2011 года цены на энергетический уголь стали интенсивно снижаться, а со второго полугодия 2012 года на мировом рынке энергетического угля произошел спад.

По данным Информационного агентства MetalTorg.Ru, с 2011 года мировые цены на энергетический уголь упали почти в 4 раза (с уровня около \$140 до \$44–50 за 1 т), еще заметнее снизились цены на коксующиеся угли. По данным Platts, стоимость 1 тонны высококачественного коксующегося угля (FOB Австралия) снизилась с \$300 до \$73–74 в феврале 2016 года. Экспортные котировки энергетического угля, рассчитанные на базисе FOB Рига, в среднем с 2012 по 2014 год снизились с 85–90 до 65–75 \$/т.

Динамика цен на энергетический уголь калорийностью 6000 ккал/кг на базе FOB Рига, \$/т



Тенденции к снижению спроса на энергетический уголь из-за возрастания потребления газа как альтернативного источника энергии для электростанций (в силу его повышенных параметров экологичности, логистичности, КПД производства), а также неблагоприятное развитие ситуации в Азиатском регионе оказали и продолжают оказывать существенное влияние на угольные предприятия России.

Как видно из рисунка, на протяжении 2014 года, а также в начале 2015 года мировые цены на уголь продолжали падать. Рассчитывать на улучшение ситуации на рынке угольной продукции в 2016 году также не приходится. А для российских поставщиков угольной продукции влияние на ценовую политику оказывает значительная удаленность от основных иностранных покупателей.

Уровень спроса

Для российских угольщиков ситуация в 2015 году незначительно улучшилась в связи с географическим расширением спроса на уголь. В декабре 2014 года губернатор Кемеровской области призвал собственников угольных компаний не поставлять Украине уголь тех марок, которые производятся в Донбассе, так как поставка Украине угля марок, которые производятся в Донбассе, означает фактическую поддержку экономической блокады.

Тем не менее с 2015 года ситуация изменилась. Угледобывающие предприятия Украины в январе-феврале 2015 года снизили добычу рядового угля. По оперативным данным, добыча сократилась в 2,2 раза по сравнению с аналогичным периодом 2014 года. В связи с нестабильной ситуацией на шахтах Донбасса кузбасские угольщики были вынуждены возобновить поставки угля Украине. За восемь месяцев 2015 года из России поступил уголь на 498,77 млн долл.

Это было вызвано необходимостью подготовки Украины к отопительному сезону. Данная ситуация увеличила спрос на российский уголь.

Процентные ставки по кредитам. Курсы валют

Без заемных средств горные предприятия должны были бы находиться полностью на самофинансировании, что резко ограничивало бы возможности их развития. Зачастую только с помощью кредитов в комплексе с другими источниками финансирования (например, лизинг) можно решить проблемы финансирования производственной деятельности горного предприятия [13].

При оценке финансового положения предприятий угледобывающей отрасли необходимо учитывать изменение валютного курса за анализируемый период, в особенности для компаний, осуществляющих экспортно-импортные операции. В последние два года угольная промышленность Кемеровской области получила толчок к развитию благодаря экспортным продажам в связи с резким скачком доллара.

Однако высокий рост валютного курса в 2014–2015 годы не смог компенсировать падение цен на угольную продукцию в связи с существенным влиянием таких факторов, как закредитованность отрасли. Кроме того, увеличение задолженности по валютным кредитам повлекло за собой рост расходов на их обслуживание.

Уровень цен поставщиков на горно-шахтное оборудование и механизмы

В настоящее время основные комплектующие детали угольного оборудования, как и само оборудование, приобретаются в Европе. Это означает, что при обновлении либо модернизации угольных

производственных мощностей затраты на приобретение оборудования окажут отрицательное влияние на финансовое положение предприятий.

Доля зарубежного горно-шахтного оборудования на добывающих предприятиях области, по данным «Российской газеты»², достигает 80%. Сегодня на кузбасском рынке горно-шахтного оборудования позиции европейских, американских и китайских компаний только крепнут.

Несмотря на низкий спрос (основные контракты по поставкам иностранной техники были заключены еще несколько лет назад в условиях благоприятной рыночной конъюнктуры) и превалирование сервисных работ, зарубежные партнеры по-прежнему заявляют о том, что Кузбасс является для них привлекательным рынком [16]. Доказательством долгосрочности присутствия и внимания к региону является строительство здесь ведущими корпорациями сервисных центров. Таковыми являются ООО «Джой Глобал», ООО «Сиб-Ханзен», ООО «Крумменауэр Майнинг» и пр.

С учетом того что основные поставщики горно-шахтного оборудования представлены иностранными компаниями, зависимость расходов на поставку этого оборудования от курса валют очевидна. Единственным решением по снижению издержек в указанных условиях является отказ от технологического перевооружения посредством увеличения расходов на сервисное обслуживание.

Конкурентоспособность

Условия конкуренции на рынке потребителей горной продукции региона относятся к числу важнейших факторов внешней среды компании. Конкретные задачи управленческой деятельности менеджеров и судьба компании зависят в конечном счете от того, насколько жизнеспособной выглядит ее экономика в сравнении с экономическими показателями конкурентов.

Наибольшей конкурентоспособностью, маневренностью в рыночных условиях являются угледобывающие компании, входящие в сложные холдинговые структуры. Например, угледобывающие организации по добыче кокса, входящие в металлургические холдинги.

Большинство угледобывающих организаций входят в крупнейшие угледобывающие холдинги России. Так, согласно данным портала «Российский рынок производства и потребления коксующихся углей» (<http://www.metcoal.ru/>, дата обращения: 06.06.2016), в сентябре 2015 года рынок рядового угля был на 83% представлен корпоративным сегментом. В 2013–2015 годах возглавляют добычу угля девять холдингов.

Для угледобывающих организаций, как правило, характерна территориально разрозненная структура, с одной стороны. С другой стороны, предприятия функционально централизованы, месторождения могут не иметь права самостоятельно заниматься сбытом продукции и снабжением, указанные

процессы сосредоточены на холдинговых структурах. Даже в случае делегирования подразделениям таких прав аппарат управления тщательно контролирует всю текущую деятельность.

Для поддержки такой сложной структуры необходима единая система внутреннего контроля с широкими возможностями консолидации и анализа информации в рамках всей холдинговой группы компаний в целом. За счет этого повышаются эффективность и качество управления предприятием, так как система физически существует как единое целое, а не как совокупность разрозненных предприятий.

Руководству угольного предприятия следует организовать функционирование системы внутреннего контроля должным образом для эффективного управления деятельностью предприятия, а также обеспечения выполнения своих целей и задач. Кроме того, эффективное функционирование системы внутреннего контроля позволяет выявить перспективы развития предприятия, предупреждает дальнейшие ошибки и злоупотребления, в связи с чем внутренний контроль становится важным инструментом управления рисками [9].

В настоящее время законодательство не предусматривает специальных инструментов для распределения финансовых потоков внутри интегрированной структуры, кроме ограничений, определенных Налоговым кодексом РФ. Установление своих собственных (трансфертных) цен в вертикально интегрированной структуре диктуется следующими условиями: необходимостью снижения транзакционных издержек, поддержанием низких цен в целях конкуренции, уровнем загрузки производственных мощностей, поддержкой новых предприятий, оптимизацией внутренних финансовых потоков предприятий, снижением налоговых выплат в рамках всей компании [12].

Задачей менеджеров высшего звена угледобывающих компаний является снижение степени влияния негативных факторов воздействия, в том числе путем оптимизации финансовых потоков внутри предприятий группы, с целью улучшения их финансового положения и повышения конкурентоспособности.

Удаленность от покупателей и транспортные издержки

Одним из внешних факторов, значительно влияющих на цену угольной продукции и, как следствие, на финансовые результаты деятельности и финансовые показатели, является удаленность участков недр от конечных покупателей угля.

До 2/3 угля на территории России добывается в Кузбассе. Кузбасс отдален от портов Балтийского и Черного морей в среднем на 4500–5000 км, от тихоокеанских портов – на 6000 км. По данным

²«Кузбасские производители горно-шахтного оборудования вытесняют импорт» (<http://www.rg.ru/2015/12/17/reg-sibfo/kuzbass.html>).

департамента ТЭК администрации Кемеровской области, транспортные издержки по доставке угля достигают 35–40% конечной цены.

Серьезное влияние на структуру, спрос, возможности производства и реализации продукции оказывает рост железнодорожных тарифов [7]. Таким образом, затраты на транспортировку угля как железнодорожным, так и морским транспортом повышаются, что в свою очередь требует от производителей угольной продукции либо повышения цен, либо сокращения прочих затрат (издержек).

В указанной ситуации транспортная логистика является одним из ключевых элементов ценообразования. Система внутреннего контроля по операциям транспортной логистики – одна из важнейших задач на этапе сбыта угля. Транспортная логистика – это комплексное и взаимосвязанное решение задач, связанных с организацией перемещения грузов транспортом общего пользования. Современная система управления экономическими, в том числе транспортными процессами как единым циклом товародвижения [10, с. 7].

Для конечных покупателей угольной продукции важным является не только качество угля, но и условия его поставки. Продвижение угля по логистической системе увеличивает не только цену, но и сопутствующие финансовые риски.

Размеры ресурсных платежей. Экологическая политика государства

Угледобывающая отрасль отличается от других отраслей народного хозяйства своей спецификой, в том числе наличием разнообразных обязательных платежей за пользование недрами. Данные платежи могут возникать как на этапах, предшествующих промышленной добыче, так и в процессе добычи полезных ископаемых; могут как зависеть от объемов балансовых запасов или от фактических объемов добытых полезных ископаемых, так и не зависеть от количественных показателей.

Статьей 39 закона «О недрах»³ предусмотрена уплата следующих платежей:

- сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- разовые платежи;
- регулярные платежи за пользование недрами.

Кроме того, пользователи недр уплачивают следующие налоги и сборы, установленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (налоги могут варьироваться в зависимости от вида добываемого полезного ископаемого): налог на добычу полезных ископаемых; плата за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов.

Также, согласно статье 5 закона «О недрах» органы местного самоуправления обязаны участвовать в сфере регулирования отношений недропользования, а именно, решать вопросы, связанные

с соблюдением социально-экономических и экологических интересов населения используемой территории.

Одним из условий лицензионного соглашения является взаимодействие между недропользователем и субъектом муниципального образования посредством заключения социально-экономических соглашений, в соответствии с которыми недропользователь ежегодно на основании предусмотренного соглашением графика перечисляет муниципальному образованию денежные средства на социально-экономические цели.

Иными словами, природные ресурсы подлежат вовлечению в хозяйственный оборот на платной основе, и платежи за пользование недрами являются ключевым элементом государственного регулирования природопользования. Влияние данного внешнего фактора воздействия на угледобывающие организации весьма значительно, так как практически все регулярные платежи не зависят от финансовых результатов деятельности организации, а основываются на количественных показателях добытого угля [8].

Дополнительным фактором, который может углубить кризис в угольной отрасли России, является экологическая проблема. Существует устойчивое мнение, что в дальнейшем спрос на уголь будет существенно снижен. Это связано с экологическими проблемами, которые возникают при добыче и использовании угольной продукции.

Во время климатической конференции ООН в Париже в 2015 году рассматривался вопрос о введении глобального «углеродного» налога в размере 15\$ за 1 тонну выбросов CO₂ с перспективой повышения ставки (<http://kommersant.ru/doc/2922826>). В существующих кризисных условиях, когда угольная промышленность выходит за грани рентабельности, повышение налоговой нагрузки на угольный сектор путем введения «углеродного» налога может привести к крайне негативным результатам для российской угольной отрасли.

Возможно, введение данного углеродного налога приведет к перераспределению объемов добычи между отдельными видами углеводородного сырья. Подобные явления характерны для эволюции промышленности.

В свое время в Великобритании, которая являлась одним из крупнейших в Западной Европе производителей антрацита, количество шахт уменьшилось с 211 в 1981 году до 22 в 1993 году. В процессе перестройки угольной промышленности Великобритании особое внимание уделялось сокращению кадров и созданию новых рабочих мест в других областях. Проведенные мероприятия обеспечили трудоустройство 70% трудящихся,

³ Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1 (ред. от 03.07.2016) «О недрах».

уволенных в процессе структурной перестройки угольной промышленности Великобритании [5].

Социальные факторы

Социальные факторы, влияющие на угольную отрасль, как правило, выражены в следующем.

Во-первых, это потребность в высококвалифицированных специалистах в горной отрасли. Например, функционирование добывающего предприятия без маркшейдеров в принципе невозможно, так как наличие лицензии на маркшейдерские работы является обязательным элементом деятельности горного предприятия.

На маркшейдере лежит ответственность за соблюдение всех проектных параметров систем разработки полезного ископаемого, всех параметров и деформаций зданий и сооружений в шахте и на поверхности горного предприятия. Ошибки в работе маркшейдера могут привести к колоссальным убыткам, авариям с массовой гибелью людей. Как правило, добывающие предприятия оплачивают обучение потенциальных молодых специалистов с целью заблаговременной подготовки квалифицированных кадров.

Во-вторых, угледобывающая отрасль, несмотря на то что относится к частному сектору экономики, регулируется государством в области социальной защиты сотрудников. Работники, занятые на тяжелых работах и работах с опасными и (или) вредными условиями труда по добыче угля, проходят периодическую медицинскую диспансеризацию, расходы на которую возмещаются за счет средств организаций угольной промышленности. Организации по добыче угля за счет собственных средств предоставляют бесплатный пайковый уголь работникам организации, пенсионерам, проживающим в домах с печным отоплением или в домах, кухни в которых оборудованы очагами, растапливаемыми углем⁴.

Также лица, работавшие в организациях угольной промышленности непосредственно полный рабочий день на подземных и открытых горных работах по добыче угля и сланца и на строительстве шахт не менее 25 лет либо не менее 20 лет в качестве работников ведущих профессий, имеют право на ежемесячную доплату к пенсии за счет взносов, уплачиваемых организациями угольной промышленности⁵. Таким образом, угледобывающие организации оплачивают дополнительные страховые тарифы в Пенсионный фонд.

⁴Часть 1 статьи 19 и часть 2 статьи 21 Федерального закона от 20.06.1996 № 81-ФЗ (ред. от 14.10.2014) «О государственном регулировании в области добычи и использования угля, об особенностях социальной защиты работников организаций угольной промышленности».

⁵Часть 1 статьи 1 Федерального закона от 10.05.2010 № 84-ФЗ (ред. от 21.07.2014) «О дополнительном социальном обеспечении отдельных категорий работников организаций угольной промышленности».

С учетом того, что указанная социальная нагрузка, вмененная в обязанность угледобывающим организациям, регулируется на законодательном уровне, пути ее снижения отсутствуют.

Выводы

В настоящее время угольная отрасль переживает не лучшие времена. Тенденция к экологичности потребления и производства топлива, низкий спрос на угольную продукцию, низкие цены на экспортных рынках не способствуют улучшению положения угольных организаций.

Кроме того, специфика функционирования угольных предприятий накладывает значительные ограничения, а также требует отвлечения существенных ресурсов, направленных на обеспечение требований безопасности и норм законодательства.

Существенное влияние на финансовое положение угледобывающих предприятий оказывают транспортные издержки, затраты на закупку и обслуживание горно-шахтного оборудования. При этом положительные тенденции в этих вопросах на текущий момент времени не намечается.

Авторами осуществлена группировка факторов воздействия на финансовое положение угледобывающих организаций на внутренние и внешние факторы. Рассчитаны коэффициенты, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность. По итогам анализа указанных коэффициентов установлены негативные тенденции в угледобывающей отрасли. Исследовано влияние основных внешних факторов на результаты деятельности угледобывающих организаций.

Все перечисленные в статье факторы оказывают существенное влияние на формирование системы финансов угольных предприятий: на формирование цены, себестоимости, а значит, и выручки от реализации угольной продукции и финансовые результаты деятельности.

Соответственно негативное влияние указанных факторов на формирование финансовой системы угольных предприятий можно назвать сферой «рисков», которыми можно и нужно управлять.

Авторами определено, что с учетом кризиса в угольном секторе все большее внимание должно отводиться грамотному распределению финансовых потоков организаций, своевременному выявлению и устранению рисков, способных повлиять на финансовое положение угледобывающих организаций.

Ориентация контроля на поиск и выявление рисков в процессе управления финансами, своевременное информирование управляющего персонала о возникающих проблемах способствуют повышению финансовой прозрачности деятельности предприятия, повышению эффективности использования ресурсов, повышению финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений.

Библиографический список

1. Астахов А.С., Краснянский Г.Л. Экономика и менеджмент горного производства (книга 2). - М. : Изд. Академии горных наук, 2002. - С. 71-72.
2. Белозерцев Р.В. Оценка влияния факторов внешней среды на функционирование угледобывающих предприятий // Наукові праці ДонНТУ. – 2005. - № 100-1. - С. 198-207.
3. Вайричук А.В., Окраинец Т.И. Анализ тенденций финансового состояния угледобывающих предприятий // Горный информационно-аналитический бюллетень. – 2015. - № 7. - С. 240-244.
4. Веселевич В.И. Диагностика несостоятельности угледобывающих предприятий // Деловая слава России. – 2007. - № 6. - С. 104-105.
5. Вирула М.А. Конкуренция и конкурентоспособность угледобывающих предприятий. - М. : Изд-во Московского горного государственного университета, 2002. - С. 13-16.
6. Земцов А.А., Никулина О.М. Философия администрирования издержек - смысл финансового менеджмента предприятия (организации) // Проблемы учета и финансов. - 2015. - № 2(18). - С. 45-54.
7. Кукушкина Н.С. Основные проблемы и перспективы развития угольной отрасли // Проблемы учета и финансов. – 2015. - № 2. - С. 63-71.
8. Кукушкина Н.С. Обязательные платежи, поименованные в лицензионных соглашениях на пользование недрами // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. - 2015. - № 11. - С. 27-32.
9. Куприянова Т.Б., Бокатая С.В. Нормативные основы организации системы внутреннего финансового контроля предприятий // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. - 2016. - № 3. - С. 44-51.
10. Модельный закон о транспортной деятельности (принят постановлением от 31.10.2007 № 29-8 Межпарламентской Ассамблеи государств-участников СНГ). - Режим доступа: <http://iacis.ru/upload/iblock/033/212.pdf> (дата обращения 06.06.2016).
11. Панкова С.В., Попов В.В. Факторный анализ как метод оценки рисков совершения торгово-экономических операций в рамках Таможенного союза // Современные исследования социальных проблем: электронный научный журнал. URL: <http://sisp.nkras.ru/e-ru/issues/2012/9/pankova.pdf> (дата обращения: 06.06.2016).
12. Петрова Е. Н. Экономическое обоснование рационализации финансовых потоков угольной компании с вертикальноинтегрированной структурой: автореферат дис. кандидата экономических наук. - Москва, 2012. - 22 с.
13. Пучков А.Л. Финансовая политика горных компаний. - М. : Горная книга, 2013. - С. 33-34.
14. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. - 6-е изд., перераб. и доп. - М. : ИНФРА-М, 2011. - С. 367.
15. Репин Л.Н. Диагностика и управление бизнесом угледобывающей компании. - СПб. : Международная академия наук экологии, безопасности человека и природы, 2003. - С. 13-14.
16. Фатеева В. Вернуть к жизни // Уголь Кузбасса. – 2015. - № 1. - С. 48-52.

References

1. Astahov A.S., Krasnyansky G.L. *Ekonomika i menedzhment gornogo proizvodstva (kniga 2)* [Economics and management of mining practice (the 2nd book)]. Moscow, Akademii gornyh nauk Publ., 2002. pp. 71-72.
2. Belozertsev R.V. Impact assessment of environmental factors on the operation of coal producers // *Scientific papers of DonNTU*, 2005, no. 100-1, pp. 198-207 (in Russ.).
3. Vayrichuk A.V., Okrainets T.I. Trends analysis of the financial condition of coal producers // *Gornyi informacionno-analiticheskii byulleten'*, 2015, no. 7, pp. 240-244 (in Russ.).
4. Veselevich V.I. Diagnostics the coal producers bankruptcy // *Delovaya slava Rossii*, 2007, no. 6, pp. 104-105 (in Russ.).
5. Virula M.A. *Konkurenciya i konkurentosposobnost' ugledobvyayuschih predpriyatij* [Competition and competitiveness of the coal producers]. Moscow, Moskovskogo gornogo gos. universiteta Publ., 2002. 124 p, pp. 13-16.
6. Zemstov A.A., Nikulina O.M. Administration of expenses - significance of financial management of the enterprise (organization). *Problemy ucheta i finansov*, 2015, no. 2(18), pp. 45-54 (in Russ.).
7. Kukushkina N.S. Fundamental problems and prospects of the coal industry development. *Problemy ucheta i finansov*, 2015, no. 2, pp. 63-71 (in Russ.).
8. Kukushkina N.S. Mandatory payments indexed by name in the mining licenses. *Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strahovanie, buhgalterskiy uchet*, 2015, no. 11, pp. 27-32 (in Russ.).
9. Kupriyanova T.B., Bokataya S.V. Legal framework for the system of internal financial control of the enterprises. *Finansovyi vestnik: finansy, nalogi, strahovanie, buhgalterskiy uchet*, 2016, no. 3, pp. 44-51 (in Russ.).
10. Model'nyi zakon o transportnoy deyatelnosti [Model law on transport activities]. Available at: <http://iacis.ru/upload/iblock/033/212.pdf> (in Russ.).
11. Pankova S.V., Popov V.V. Factor analysis as a risk-based approach to the trade and economic transactions under the terms of Customs Union. *Sovremennye issledovaniya social'nyh problem*. Available at: <http://sisp.nkras.ru/e-ru/issues/2012/9/pankova.pdf> (accessed 06.06.2016).
12. Petrova E. N. *Ekonomicheskoe obosnovanie ratsionalizatsii finansovykh potokov ugol'noy kompanii s vertikal'no-integrirrovannoy strukturoy*. Avtoref. diss. kand. ekon. nauk [Rationale economic justification of the financial flows of coal companies with the vertically-integrated structure. Abst. of PhD (in Econ) Diss.]. Moscow, 2012. 22 p.
13. Puchkov A.L. *Finansovaya politika gornyh kompaniy* [Financial policies of mining companies]. Moscow, Gornaya kniga Publ., 2013. 168 p., pp. 33-34.
14. Rayzberg B.A., Lozovskiy L.Sh., Starodubtseva E.B. *Sovremenniy ekonomicheskii slovar'* [Modern dictionary of Economics]. Moscow, INFRA-M Publ., 2011. P. 367.
15. Repin L.N. *Diagnostika i upravlenie biznesom ugledobvyayushhey kompanii* [Diagnostics and management of the coal producers' business]. Saint-Petersburg, Mezhdunarodnaya akademiya nauk ekologii, bezopasnosti cheloveka i prirody, 2003. pp. 13-14.
16. Fateeva V. Back to life. *Ugol' Kuzbassa*, 2015, no. 1, pp. 48-52 (in Russ.).

УДК 657

Учетные аспекты состава затрат на природоохранную деятельность экономических субъектов

Accounting aspects of costs for the environmental activities of economic entities

Государственный университет
управления, Россия, Москва
Олег Владимирович Коваленко
аспирант кафедры бухгалтерского
учета, аудита и налогообложения
e-mail: buh_guu@mail.ru
109542, г. Москва, Рязанский просп.,
д. 99. Тел. +7 (495) 371-11-83

State University of Management, Russia, Moscow

Oleg Kovalenko
graduate student, Department
of accounting, auditing and taxation
e-mail: buh_guu@mail.ru
99, Ryazansky av., Moscow, Russia, 109542.
Phone +7 (495) 371-11-83

В статье определяется роль системы учета затрат на природоохранную деятельность экономических субъектов, ее влияние на качество элементов финансовой (бухгалтерской) отчетности. Раскрывается состав расходов на содержание и эксплуатацию объектов, связанных с экологической деятельностью, даются рекомендации по раскрытию информации о затратах на природоохранные мероприятия в годовой отчетности.

The article determines the role of the system of cost accounting for the environmental activities of economic entities, its impact on the quality of the elements of the financial (accounting) statements. Reveals the expenses for the maintenance and operation of facilities related to environmental activities, provides recommendations on the disclosure of information about expenses for environmental activities in annual reports.

Ключевые слова: затраты на природоохранную деятельность экономических субъектов; учет; отчетность.

Key words: costs of environmental activities of economic entities; accounting; reporting.

Система управления экологической безопасностью и негативным воздействием производственной деятельности на окружающую среду является одной из важных составляющих управления компаниями [1; 5; 6; 7; 11; 13; 14; 15; 16; 17]. Особое значение данная система получает в отраслях нефтегазового комплекса, функционирующих на значительной территории России.

Руководство всех компаний, входящих в топливно-энергетический комплекс, должно осознавать в полной мере потенциальную опасность возможного загрязнения природы. В связи с этим в каждой такой компании должна быть создана успешно функционирующая система информационного обеспечения деятельности службы по охране окружающей природной среды.

Система информационного обеспечения службы по охране окружающей природной среды должна основываться на хорошо налаженном бухгалтерском учете загрязнений и экологических объектов [3; 4; 8; 9; 10; 12]. Однако из 24 действующих и вступающих в силу в ближайшей перспективе положений по бухгалтерскому учету только одно непосредственно регулирует учет таких объектов, как затраты на освоение природных ресурсов предприятий – пользователей недр. Это ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»¹, которое вступило в силу начиная с отчетности за 2012 год. При разработке данного положения были учтены правила IFRS6 “Exploration for and Evaluation of Mineral Resources” («Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»), в то время еще не введенного в России².

ПБУ 24/2011 обязаны применять предприятия-недропользователи для обособления трех видов затрат:

- поисковые;
- на добычу полезных ископаемых;
- на организацию работ по получению лицензии.

ПБУ 24/2011 в целях совершенствования бухгалтерского учета:

- устанавливает порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности предприятий-недропользователей информации о поисковых затратах;
- дает возможность предприятиям-недропользователям признавать поисковые затраты поисковыми активами;
- в рамках учетной политики предприятия подтверждать коммерческую целесообразность добычи или признавать бесперспективность добычи полезных ископаемых на участке недр.

При раскрытии дополнительной информации (например, динамика затрат на природоохранные мероприятия) приводятся основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, на характеристику финансовых последствий для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежей и плате за природные ресурсы, текущих расходов по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

До 2010 года включительно в состав показателей Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5)³ входила таблица «Расходы на освоение природных ресурсов». В ней отражались:

- «остаток на начало отчетного периода» – величина произведенных организацией затрат на освоение природных ресурсов, оставшихся незаконченными на начало отчетного года;
- «поступило» – сумма затрат на освоение природных ресурсов, произведенных организацией за отчетный год;

- «списано» – сумма списанных по назначению затрат на освоение природных ресурсов за отчетный год;

- «остаток на конец отчетного периода» – сумма затрат на освоение природных ресурсов, оставшихся незаконченными на конец отчетного года. Справочно в этой таблице предприятия отражали информацию по состоянию на начало и конец года по двум показателям:

- сумма расходов по участкам недр, незаконченным поиском и оценкой месторождений, разведкой и (или) гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами;
- сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные расходы как безрезультатные.

В настоящее время в российской практике отсутствуют нормативные документы по регулированию учета природозащитных мер и затрат на их реализацию хозяйствующими субъектами-недропользователями.

Бухгалтерский учет как основной источник информации о хозяйственных процессах, происходящих в компаниях, и их результатах должен содержать данные о деятельности по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов. Такой учет некоторые ученые предлагают именовать экологическим учетом, что представляется нам весьма спорным предложением.

Учетная система едина и неделима, а внутри нее могут формироваться информационные потоки под запросы пользователей и цели управленческой деятельности, осуществляемой менеджментом компаний. Один из таких информационных потоков представляет собой свод показателей, в совокупности характеризующий природозащитную систему хозяйствований в той или иной сфере экономики, прямо или косвенно эксплуатирующей природные ресурсы как сырье для бизнеса.

Специалистами Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России были предприняты некоторые действия по организации учета и контроля в отношении информации о результатах природозащитной (экологической) деятельности компаний. Речь идет о следующих документах:

- Обобщение практики применения законодательства № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете,

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) утверждено приказом Минфина России от 06.10.2011 № 125н.

² Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

³ Форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» утверждена приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Приказом Минфина России от 22.09.2010 № 108н данный приказ признан утратившим силу начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год.

формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организаций» (письмо Минфина России от 27.05.2011 № 07-02-18/02);

- письмо Минфина России от 27.01.2012 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год» (в части раскрытия информации об экологической деятельности).

Изучение нормативных актов по бухгалтерскому учету показало, что экономические субъекты вправе самостоятельно определять принципы бухгалтерского учета затрат и расходов на обеспечение экологической безопасности производства, а также формировать пояснительную информацию экологического свойства в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

С целью повышения прозрачности и качества информации о деятельности организаций в сфере рационального природопользования, охраны окружающей среды и экологической безопасности, особенно существенной для организаций, оказывающих на состояние окружающей среды как положительное, так и отрицательное воздействие, в годовую бухгалтерскую отчетность организации включаются дополнительные показатели и пояснения в отношении экологической деятельности компании. Такие затраты должны проходить аудит, в ходе которого целесообразно устанавливать их достаточность и достоверность [1; 11].

Само название затрат – «капитальные» – предполагает их длительное формирование и постепенное признание в бухгалтерском учете и отчетности. Согласно Инструкции по применению Плана счетов⁴, вложения компании в незавершенное строительство экологических объектов, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов для реализации природоохранных мер отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

На наш взгляд, на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» целесообразно обособить на отдельном субсчете суммы капитальных вложений в объекты, связанные с экологической деятельностью экономического субъекта. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах:

- на строительные работы и реконструкцию;
- выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и проектно-изыскательских работ;
- прочие капитальные вложения, связанные с экологической деятельностью.

Наиболее сложным объектом учета, анализа и контроля являются затраты, связанные с выполнением компаниями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и проектно-изыскательских работ. В настоящее время формирование в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности такого рода информации регламентируется

соответствующим положением – ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Как правило, большинство учетных объектов, являющихся результатом названных работ, формируют совокупную стоимость нематериальных активов, учет которых организуется в соответствии с другим нормативным актом – ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»⁶.

Для осуществления природоохранной деятельности необходимы не только научные разработки и всякого рода рационализации технологий, но также специальные машины, оборудование и прочее, принципы признания и стоимостная оценка которых формируют в бухгалтерском учете особый объект – основные средства. Такого рода процедуры прописаны в специальных документах: ПБУ 6/01 «Учет основных средств»⁷ и методике его применения на практике⁸.

В бухгалтерской отчетности организации, в том числе в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, приведенных в приложении 3 к приказу Минфина России от 22.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», дополнительно следует раскрывать информацию:

- о приобретении (создании) объектов, связанных с экологической деятельностью (в пояснениях о движении нематериальных активов, результатов НИОКР, основных средств в течение отчетного года по основным группам);
- о модернизации основных средств для совершенствования технологии и организации производства, улучшения качества продукции в ходе модернизации производственного (технологического) процесса, внедрения и освоения новых технологий производства, повышающих экологическую безопасность (в пояснениях об изменениях стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции).

В связи с этим построение аналитического учета капитальных вложений должно обеспечивать формирование перечисленной и иной дополнительной информации, определяемой организацией, по объектам, связанным с экологической деятельностью.

⁴ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010).

⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016).

⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016).

⁷ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016).

⁸ Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств утверждены приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010).

Расходы на содержание и эксплуатацию объектов, связанных с экологической деятельностью, подлежат включению в соответствующие статьи расходов по обычным видам деятельности (расходы на оплату труда, отчисления на социальное страхование, амортизация основных средств и др.). В зависимости от существенности расходов на содержание и эксплуатацию указанных объектов следует выделять статью «Экологические мероприятия» либо непосредственно в отчете о прибылях и убытках, либо в пояснениях к статье (статьям) отчета о прибылях и убытках.

Исходя из Инструкции по применению Плана счетов, организации целесообразно уточнять содержание приведенных в Плане счетов субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета. Обособление в учете

⁹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015).

расходов, связанных с выплатами за сверхнормативные сбросы, выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду, обеспечивает получение необходимой информации для отражения в бухгалтерском учете постоянных разниц в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»⁹.

Для обобщения информации о штрафах и выплатах по искам за нарушение природоохранного законодательства целесообразно использовать счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Для группировки расходов, связанных с экологической деятельностью, по их видам и месту возникновения организации необходимо устанавливать порядок ведения аналитического учета текущих расходов исходя из Инструкции по применению Плана счетов, положений и других нормативных актов, методических указаний по вопросам бухгалтерского учета (основных средств, материально-производственных запасов и т.д.).

Библиографический список

1. Бодяко А.В. Концептуальная характеристика роли бухгалтерского учета и контроля в иерархии корпоративной системы управления // Сибирская финансовая школа. – 2015. – № 3 (110). – С. 68-74.
2. Бодяко А.В. Необходимость планирования работы аудитора в соответствии с международным стандартом аудита 300 «Планирование» // Вестник ИЭАУ. – 2014. – № 5. – С. 1-4.
3. Мироненко В.М. Аудит отчетности экономических субъектов топливно-энергетического комплекса // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2015. – № 3. – С. 159-163.
4. Мироненко В.М., Зеленов В.В. Учет операций с иностранной валютой на валютных счетах // Сибирская финансовая школа. – 2015. – № 3 (110). – С. 79-83.
5. Никитенко И.В., Рогулenco Т.М., Пономарева С.В. Управление инновационным развитием высокотехнологичных корпораций России : монография. – М. : Русайнс, 2015. – 200 с.
6. Пономарева С.В. Концептуальные положения финансовой стратегии развития компаний сферы интеллектуальных бизнес-услуг // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 15. – С. 59-68.
7. Пономарева С.В. Методика обеспечения целеориентированности, комплексности и прозрачности формируемой информации об оценочных обязательствах // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 3. – С. 222-226.
8. Пономарева С.В. Методология учетно-контрольной системы информационно-аналитического обеспечения целей управления бизнес-процессами компаний сферы услуг // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2012. – № 14-1. – С. 81-87.
9. Пономарева С.В. Принципы, методы и инструменты формирования бухгалтерской отчетности для целей управления сегментами бизнеса // Вестник Университета (Государственный университет управления). – 2013. – № 4. – С. 181-187.

References

1. Bodyako A.V. A conceptual description of the role of accounting and control in the hierarchy of corporate management system. *Sibirskaya finansovaya shkola*, 2015, no. 3 (110), pp. 68-74 (in Russ.).
2. Bodyako A.V. The need for planning of work of the auditor in accordance with international standard on auditing 300 "Planning". *Vestnik IEAU*, 2014, no. 5, pp. 1-4 (in Russ.).
6. Mironenko V.M. The audit of accounts of economic entities of fuel and energy complex. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya)*, 2015, no. 3, pp. 159-163 (in Russ.).
7. Mironenko V.M., Zelenov V.V. Accounting of foreign currency transactions in foreign currency accounts. *Sibirskaya finansovaya shkola*, 2015, no. № 3 (110), pp. 79-83 (in Russ.).
9. Nikitenko I.V., Rogulenco T.M., Ponomareva S.V. *Upravlenie innovatsionnym razvitiem vysokotekhnologichnykh korporatsiy Rossii* [Management of innovative development of high-tech corporations in Russia]. Moscow, Rusayns Publ., 2015, 200 p.
11. Ponomareva S.V. Conceptual provisions of the financial strategy of companies in the sphere of intellectual business services. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya)*, 2013, no. 15, pp. 59-68 (in Russ.).
12. Ponomareva S.V. Methods to ensure clear interval, comprehensiveness and transparency of the generated information on the contingencies. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya)*, 2012, no. 3, pp. 222-226 (in Russ.).
13. Ponomareva S.V. Methodology of accounting and control system information and analytical support of management objectives business processes of service providers. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya)*, 2012, no. 14-1, pp. 81-87 (in Russ.).
14. Ponomareva S.V. Principles, methods and instruments of formation of the accounting reporting for management purposes, the business segments. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya)*, 2013, no. 4, pp. 181-187 (in Russ.).

10. Рогуленко Т.М. Международные стандарты аудита /Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева, А.В. Бодяко и др. : учебник и практикум. - 1-е изд. - М. : Юрайт, 2015. - 341 с.
11. Рогуленко Т.М. Методика и технология проведения подтверждающего аудита // Аудиторские ведомости. - 2013. - № 1. - С. 15-32.
12. Рогуленко Т.М. Проблемы перехода российского бухгалтерского учета на международные стандарты финансовой отчетности // Вестник Университета (Государственный университет управления). - 2013. - № 4. - С. 187-191.
13. Рогуленко Т.М. Роль контроля в реализации функций управления рыночной экономикой // Вестник Университета (Государственный университет управления). - 2013. - № 15. - С. 35-40.
14. Рогуленко Т.М. Экономический контроллинг как инструмент оздоровления организаций в системе управленческого учета // Вестник Университета (Государственный университет управления). - 2002. - № 1. - С. 79-82.
15. Сенков В.А., Рогуленко Т.М. Совершенствование методики формирования данных и анализа финансового состояния организаций в ходе налоговых проверок с учетом отраслевых особенностей // Вестник Университета (Государственный университет управления). - 2015. - № 5. - С. 159-162.
16. Чхутиашвили Л.В. Роль экологического аудита в обеспечении экологической безопасности и устойчивого развития российских организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). - 2015. - № 6. - С. 21-27.
17. Чхутиашвили Л.В. Экологический аудит как форма финансового контроля за эколого-хозяйственной деятельностью предприятий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). - 2015. - № 5. - С. 37-48.
15. Rogulenko T.M., Ponomareva S.V., Bodyako A.V. *Mezhdunarodnye standarty audita* [International standards on auditing]. The 1st ed. Moscow, Jurayt Publ., 2015, 341 p.
16. Rogulenko T.M. Methodology and technology of confirmatory audit. *Auditorskie vedomosti*, 2013, no. 1, pp. 15-32 (in Russ.).
17. Rogulenko T.M. Problems of transition of the Russian accounting to international financial reporting standards. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya)*, 2013, no. 4, pp. 187-191 (in Russ.).
18. Rogulenko T.M. The role of monitoring in implementation of management functions of market economy. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya)*, 2013, no. 15, pp. 35-40 (in Russ.).
19. Rogulenko T.M. Economic controlling as a tool of improvement of institutions in the system of management accounting. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya)*, 2002, no. 1, pp. 79-82 (in Russ.).
21. Senkov V.A., Rogulenko T.M. Improving the methods of data generation and analysis of the financial condition of the organizations in tax audits taking into account sectoral characteristics. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya)*, 2015, no. 5, pp. 159-162 (in Russ.).
16. Chkhutiashvili L.V. Environmental audit as a form of financial control over the ecological and economic activity of enterprises. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 6, pp. 21-27 (in Russ.).
17. Chkhutiashvili L.V. Role of environmental audit in ensuring environmental security and sustainable development of the Russian organizations. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 5, pp. 37-48 (in Russ.).

УДК 657.4

Характеристика управленческой составляющей учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта

Characteristic of the management component in the business entity's accounting and analytical system

Орловский государственный университет
имени И.С. Тургенева, Россия, Орел

Людмила Владимировна Попова

докт. экон. наук, профессор, заведующая кафедрой
бухгалтерского учета и налогообложения
e-mail: lvp_134@mail.ru

Сергей Александрович Алимов

канд. экон. наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета и налогообложения
e-mail: alimov_sergei@mail.ru

Мария Сергеевна Алимова

канд. экон. наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета и налогообложения
e-mail: mashasms1@gmail.com
302020, г. Орел, Наугорское ш., д. 40.
Тел. +7 (4862) 41-98-60

Orel State University, Russia, Orel

Popova Luidmila

Doctor of Economics, Professor, Head of the
Accounting and Taxation Department
e-mail: lvp_134@mail.ru

Alimov Sergey

PhD in Economics, Associate Professor of the
Accounting and Taxation Department
e-mail: alimov_sergei@mail.ru

Alimova Maria

PhD in Economics, Associate Professor of the
Accounting and Taxation Department
e-mail: mashasms1@gmail.com
40, Naugorskoe highway, Orel, Russia, 302020.
Phone +7 (4862) 41-98-60

В статье подробно рассмотрена управленческая составляющая учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта. Охарактеризованы концептуальные основы управленческого учета, управленческого анализа и управленческого аудита хозяйствующего субъекта.

Ключевые слова: учетно-аналитическая система, управленческий учет, управленческий анализ, управленческий аудит.

This article analyzes the management component in the business entity's accounting and analytical system in detail. Conceptual framework of the management accounting, management analysis and management audit of the business entity is described.

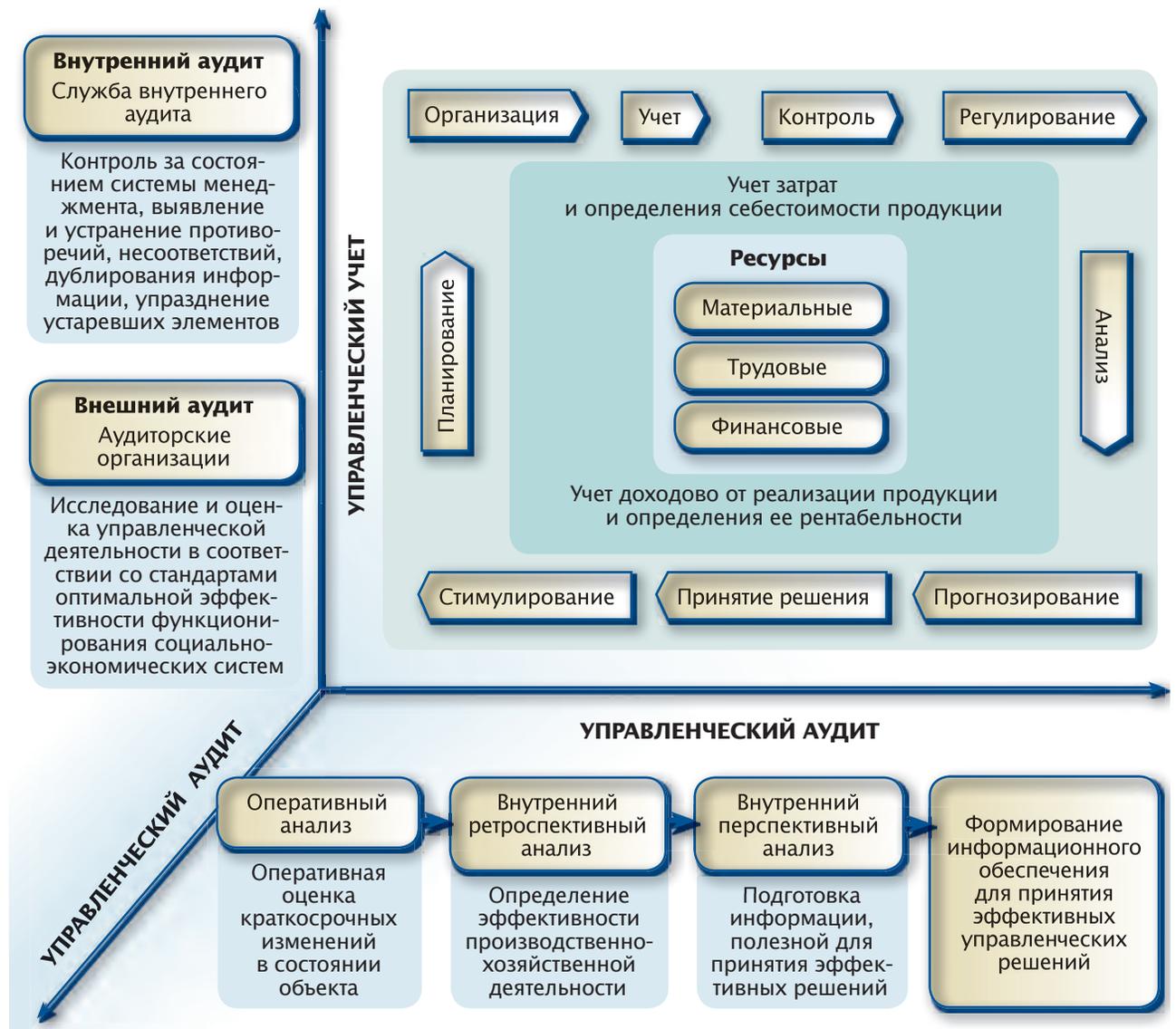
Key words: accounting and analytical system, management accounting, management analysis, management audit.

Учетно-аналитическая система повышает степень эффективности реализации базовых управленческих функций и задач, под которыми понимают обособленные направления управленческой деятельности. Управленческая учетно-аналитическая система состоит из трех взаимосвязанных подсистем:

управленческого учета, управленческого анализа и управленческого аудита (рис. 1).

Учетно-аналитическая система любого хозяйствующего субъекта действует непрерывно, постоянно повышая качество и степень достоверности учетной информации, формируемой в ней, при

Рис. 1. Управленческая составляющая учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта



одновременном расширении возможных областей ее практического применения, что позитивно сказывается на процессах формирования и предоставления бухгалтерской (финансовой), налоговой и управленческой отчетности и увеличивает полезность учетной информации для внешних и внутренних пользователей.

Научная новизна представленной модели построения управленческой учетно-аналитической системы состоит в возможности последующих разработки и анализа концептуальных основ управленческого учета, управленческого анализа и управленческого аудита, на базе которых осуществляется процесс принятия и реализации управленческих решений с учетом постоянного коммуникационного взаимодействия выделенных компонентов системы.

При изучении процессов построения и функционирования компонент управленческой учетно-аналитической системы предприятия (управленческого учета, управленческого анализа и управленческого аудита) необходимо обратить особое внимание

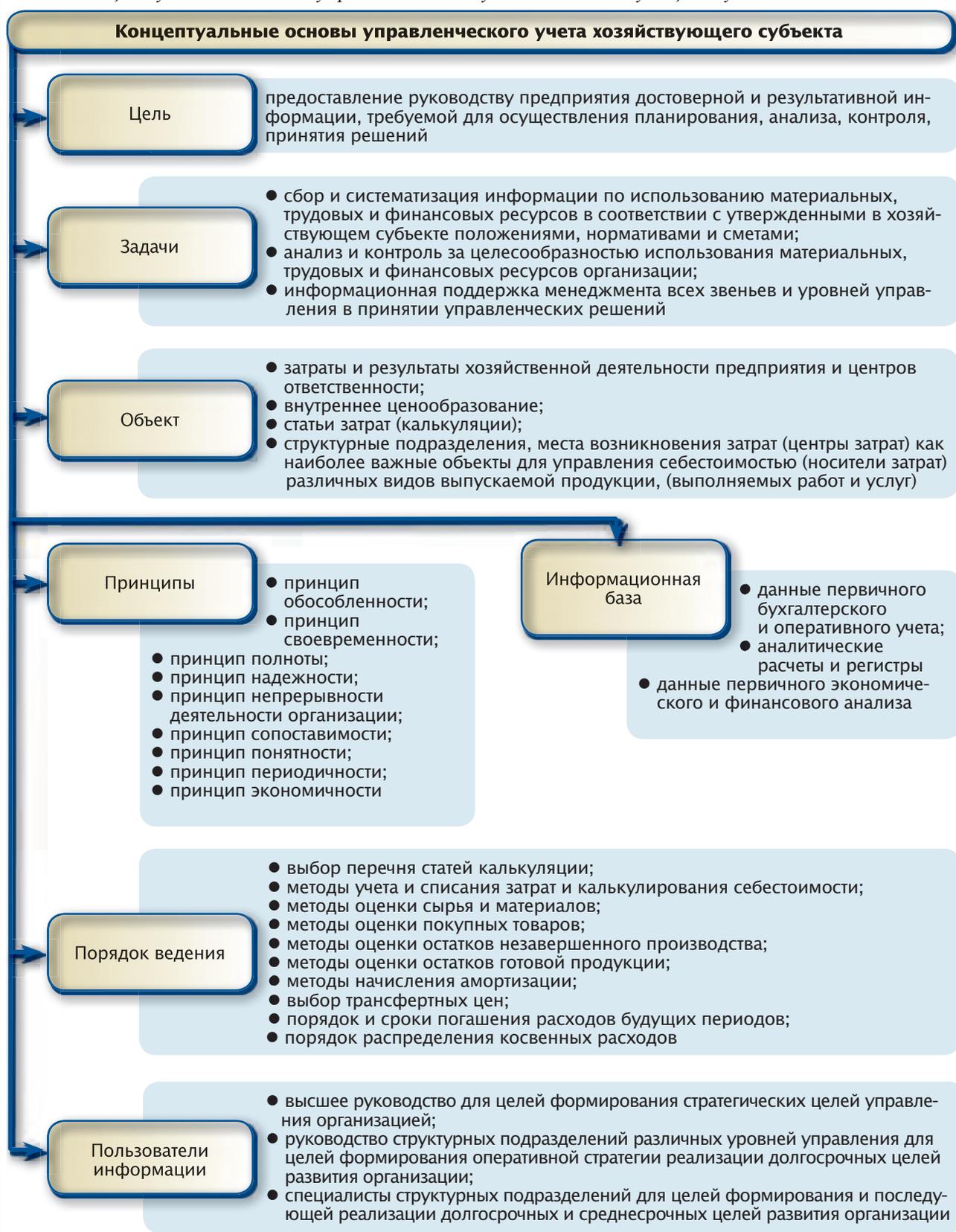
на такие концептуальные основы, как цель, задачи, объект, принципы, информационную базу, порядок ведения, пользователей итоговой информацией.

Управленческий учет представляет собой установленную организацией систему сбора, регистрации, обобщения и отражения информации о хозяйственной деятельности предприятия и ее структурных подразделений для осуществления планирования, учета, контроля и управления данной деятельностью [1].

Концептуальные основы управленческого учета хозяйствующего субъекта представлены на рис. 2. Задачи, выполняемые системой управленческого учета, позволяют руководству предотвращать возможность или сокращать вероятность получения отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности организации и выявлять резервы, обеспечивающие эффективное развитие и финансовую устойчивость организации.

Можно выделить следующие функции управленческого учета:

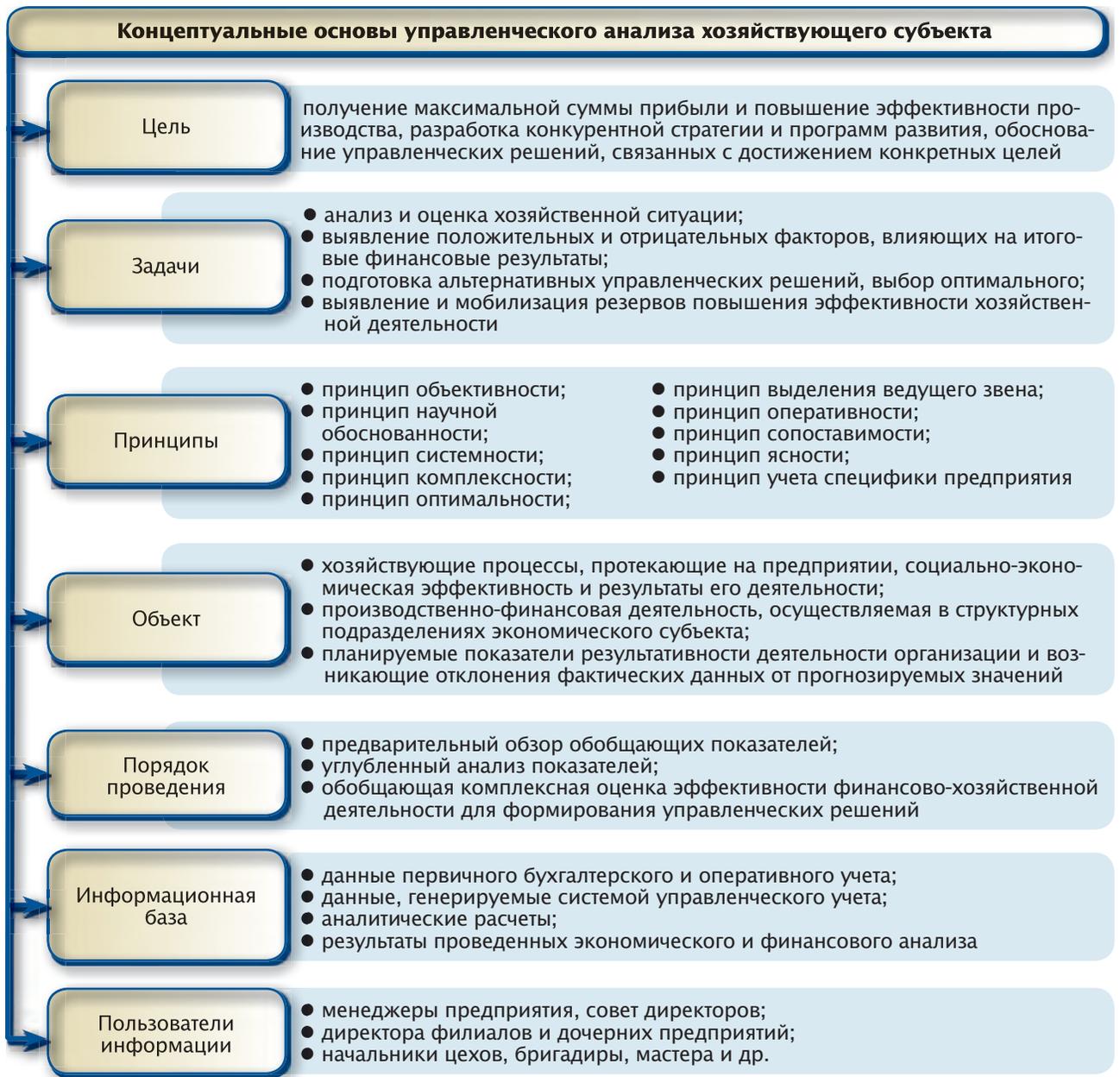
Рис. 2. Концептуальные основы управленческого учета хозяйствующего субъекта



• информационная – формирование информации о текущем положении и результатах функционирования предприятия;

• аналитическая – нахождение эффективных путей использования ресурсов, способов повышения результативности деятельности, оценка уровня

Рис. 3. Концептуальные основы управленческого анализа хозяйствующего субъекта



качества выполнения поставленных задач перед центрами ответственности, формирование информации, позволяющей принять управленческие решения;

- контрольная – создание системы внутреннего финансового контроля, содействующей проведению аудита [2].

Таким образом, такая составляющая управленческой учетно-аналитической системы, как управленческий учет, представляет собой интегрированную информационную систему хозяйствующего субъекта, необходимую для принятия на его основе оперативных, рентабельных и качественных управленческих решений. При этом информация, генерируемая системой управленческого учета, позволяет проанализировать широкий спектр вопросов, которые относятся к области управленческого анализа,

который, так же как и учет, призван обеспечить управленческий аппарат предприятия данными для управления, контроля и выполнения других его функций.

Управленческий анализ является процессом комплексного анализа внутренних ресурсов и возможностей экономического субъекта, направленным на оценку его текущего состояния и выявления стратегических проблем. Концепция управленческого анализа представлена на рис. 3.

Анализ рис. 3 позволяет сделать вывод, что управленческий анализ способствует всестороннему изучению финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и позволяет определить перспективы его дальнейшего развития. Ежедневно получаемые сведения о хозяйственных процессах, о движении тех или иных материальных ценностей

Рис. 4. Концептуальные основы управленческого аудита хозяйствующего субъекта



и их своевременная аналитическая обработка выступают в роли основы, позволяющей выявлять наиболее существенные отклонения от плановых показателей и давать им оценку с точки зрения влияния на ожидаемое выполнение плановых заданий [4].

Таким образом, управленческий анализ, являясь важнейшей компонентой управленческой учетно-аналитической системы, представляет собой оперативный, тактический и стратегический анализ бизнес-деятельности предприятия для целей принятия эффективных, рациональных и оптимальных управленческих решений, а также формирования и последующей реализации единой финансово-производственной стратегии на предприятии.

Данные управленческого учета и анализа требуют сопоставления во временных отрезках в целях устранения разрыва в их величине. В роли такой диагностики,

направленной на устранение возникающих или прогнозируемых недостатков, выступает управленческий аудит. Он представляет собой совокупность принципов и методов осуществления контроля над состоянием системы управления предприятия (менеджмента) для нахождения и устранения противоречий, несоответствий, дублирования информации и упразднения элементов, потерявших актуальность.

Принципиальная характеристика компонентов управленческого аудита представлена на рис. 4. Управленческий аудит позволяет оценить управленческие риски предприятия и свести их к минимуму за счет разработки рекомендаций в разрезе структурных подразделений и за счет планов по совершенствованию системы управления хозяйствующим субъектом в целом [3].

Таким образом, управленческий аудит, как составляющая управленческой учетно-аналитической

системы, представляет собой комплексное исследование и оценку полной совокупности экономико-финансовых и производственных показателей деятельности хозяйствующего субъекта, базирующихся на расчленении информации на составные элементы во всем их многообразии и постоянном взаимодействии, позволяющие выявить уровень достоверности применяемых организацией систем учета и внутреннего контроля.

Каждый процесс, протекающий в управленческой составляющей учетно-аналитической системы, является отправной точкой для функционирования ее подсистем: управленческий учет предоставляет данные для проведения анализа, управленческий анализ создает платформу для реализации аудиторских процедур. При этом аудит, используя результаты,

полученные в ходе управленческого анализа, дает рекомендации для оптимизации системы управленческого учета.

Представленные в статье положения в отношении построения и функционирования управленческой учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта, а также концептуальных основ ее основных компонентов (управленческого учета, управленческого анализа и управленческого аудита) позволят управленческому персоналу различных уровней на каждом этапе развития организации принимать высокоэффективные, учитывающие факторы внешней и внутренней среды деятельности предприятия управленческие решения и производить их оперативную оценку с целью дальнейшей корректировки и повышения показателей их итоговой результативности. 

Библиографический список

1. Алимов С.А. Применение системного подхода к формированию учетно-аналитической системы на предприятии // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. – № 8(214). – С. 45-51.
2. Гудков А.А. Построение системы информационно-аналитического обеспечения процессов учета и контроля затрат на предприятии // Управленческий учет и финансы. – 2013. – № 4. – С. 276-288.
3. Попова Л.В. Принципы коммуникационного взаимодействия элементов учетно-налоговых систем // Управленческий учет. – 2011. – № 11. – С. 78-86.
4. Сорокина М.С. Взаимодействие элементов учетной системы в рамках формирования добавленной стоимости // Экономические и гуманитарные науки - 2012. - № 11(250). - С. 40-44.

References

1. Alimov S.A. Systematic approach to the formation of accounting and analytical systems in the enterprise. *Ekonomicheskie i humanitarnye nauki*, 2009, no. 8(214), pp. 45-51 (in Russ.).
2. Gudkov A.A. Building a system of information and analytical support of processes of accounting and cost control at the enterprise. *Upravlencheskiy uchët i finansy*, 2013, no. 4, pp. 276-288 (in Russ.).
3. Popova L.V. Principles of communication elements of accounting and tax systems. *Upravlencheskiy uchët*, 2011, no. 11, pp. 78-86 (in Russ.).
4. Sorokina M.S. The interaction between the elements of the accounting system through the formation of value added. *Ekonomicheskie i humanitarnye nauki*, 2012, no. 11(250), pp. 40-44 (in Russ.).

УДК 657.6
ГРНТИ 06
ВАК 08.00.12

Перспективы и необходимость применения международных стандартов аудита во внутреннем аудите оценочных резервов и обязательств

Prospects and necessities of the application of International Standards on Auditing in the internal audit of valuation reserves and estimated liabilities

Государственный университет управления, Россия, Москва
Татьяна Михайловна Роголенко
*докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры
бухгалтерского учета, аудита и налогообложения*
e-mail: tmguu@mail.ru

*Российский экономический университет
им. Г.В. Плеханова, Россия, Москва*
Светлана Сергеевна Чикурова
*аспирант кафедры «Финансовый менеджмент»,
главный бухгалтер ООО «Торговый дом «Абрау»*
e-mail: chikurova987@mail.ru
*117997, г. Москва,
Стремянный пер., д. 36, корп. б. комн. 607.
Тел. +7 (499) 237-83-52*

State University of Management, Russia, Moscow
Tatiana Rogulenko
*Doctor of Economics, Professor of the
Accounting, Audit and Taxation Department*
e-mail: tmguu@mail.ru

*PLEKHANOV Russian University
of Economics, Russia, Moscow*
Svetlana Chikurova
*Postgraduate student of financial management, Chief
Accountant of the Trading House Abrau-Durso, LLC*
e-mail: chikurova987@mail.ru
*Of. 607, 36-6, Stremyannyi lane, Moscow, 117997.
Phone +7 (499) 237-83-52*

Переход на международные стандарты аудита на территории Российской Федерации требует изменения подхода к проведению аудита экономических субъектов разных уровней. Внутренний аудит оценочных резервов и обязательств в организациях также должен быть ориентирован на требования международных стандартов. При этом должен быть усилен контроль

The adoption of International Standards on Auditing in the Russian Federation requires a change in approach to the auditing of economic entities on different levels. Internal audit of valuation reserves and estimated liabilities in the organizations should also be aligned with the requirements of the international standards. It's necessary to strengthen control of the

со стороны высшего менеджмента организаций, расширено применение аналитических процедур, основанных на выявленных рисках, выработаны дополнительные программы аудита, позволяющие устранить искажения в порядке отражения хозяйственных операций экономического субъекта, связанных с формированием и использованием оценочных резервов и обязательств.

Ключевые слова: международные стандарты аудита; управление; внутренний аудит; контроль; оценочные резервы; оценочные обязательства.

Рыночная экономика в Российской Федерации предполагает непрерывное развитие, участие в общемировых интеграционных процессах, ориентацию на мировые правила и стандарты. В связи с этим возрастает и значимость информации, в достоверности которой заинтересован различный круг пользователей. Роль аудита, призванного обеспечить достоверность информации, существенно возрастает.

Внедрение на территории Российской Федерации Международных стандартов аудита (МСА) позволит экономическим субъектам не просто развиваться, а привлекать инвестиции, дополнительные средства и возможность кредитоваться. Для этого необходимо, чтобы финансовая (бухгалтерская) отчетность была достоверна, правдива и соответствовала требованиям действующего законодательства.

Актуальность данной темы определена последними изменениями, которые были внесены в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»¹, переходом к применению в России международных стандартов аудита. Этот вопрос интересен широкому кругу лиц, вызывает необходимость выбрать наиболее эффективный механизм работы аудиторских компаний, включающий в себя различные способы, методы, типы регулирования, заставляет осознать роль и значение МСА в обеспечении качества аудита и деятельности экономического субъекта.

Внесенные изменения в нормативно-правовую базу, регулирующую аудиторскую деятельность и ведение бухгалтерского учета на территории Российской Федерации, непосредственно

organizations' top management; to expand application of the analytical procedures, based on the identified risks. It's also necessary to develop additional audit programs to eliminate the distortion in the booking of business transactions of the economic entity related to the formation and application of valuation reserves and estimated liabilities.

Key words: International Standards on Auditing (ISA); management; internal audit; control; valuation reserves; liabilities.

ориентированы на применении международных стандартов аудита².

Сложившаяся международная практика аудита, которая регулируется Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации, свидетельствует о качестве аудиторской деятельности во всем мире. В российской практике федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФСАД) разработаны на основе международных стандартов, что позволяет сделать вывод о сходстве отдельных положений (стандартов). Однако есть и явные различия. Так, Некоммерческое партнерство «Аудиторская Ассоциация Содружество» (НП ААС) выявило основные сходства и различия национальных и международных стандартов, выделив в отдельную группу³:

- стандарты, которые аналогичны МСА;
- стандарты, которые имеют существенные отличия от МСА;
- стандарты, которые не имеют аналогов в системе МСА;
- стандарты, которые не имеют аналогов в системе российских стандартов аудита.

Аудит во многих странах регулируется по-разному, чаще всего это зависит от участия государства. Существуют различные модели аудита по аналогии с моделями бухгалтерского учета, отличающиеся своими подходами и методами регулирования:

- англоязычная модель (США, Великобритания) предусматривает ориентацию на интересы инвесторов и кредиторов, регулируется общественными аудиторскими объединениями;
- европейская модель (Австрия, Испания, Франция, Германия, Россия) регулируется органами власти, на которые возложены функции государственного контроля за аудиторской деятельностью;
- модель аудита, в которой происходит регулирование как со стороны государственных органов, так и со стороны независимых профессиональных

¹ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «Об аудиторской деятельности».

² Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации».

³ «ФСАД и МСА» (http://auditor-sro.org/help_aas/msa/fsad_i_msa/).

объединений (Азербайджан, Молдавия, Литва, Украина).

В зависимости от модели, которую выбирает та или иная страна, создаются независимые профессиональные организации, государственные органы регулирования и контроля в сфере аудита, общественные организации.

По сути, российский аудит развивается на основе мировых моделей. История аудиторской деятельности в России за короткий период прошла несколько стадий эволюционного развития: от подтверждающего до риск-ориентированного аудита.

Аудиторский рынок в России отличается высокой степенью концентрации в крупных мегаполисах (Москве и Санкт-Петербурге) и монополизацией в пользу компаний «Большой четверки». Несмотря на негативные явления в экономике, аудиторские организации выполняют свои функции по обеспечению достоверности бухгалтерской отчетности и оказывают квалифицированные сопутствующие услуги (налоговая оптимизация, бизнес-консультирование и т.п.) [2; 8].

На территории Российской Федерации международные стандарты аудита пока только внедряются и не требуют беспрекословного соблюдения их положений. Однако аудиторские организации, которые не будут осуществлять свою деятельность в соответствии с МСА, лишатся возможности участия в конкурентной борьбе за потребителей аудиторских услуг.

На современном этапе развития аудита в его результатах заинтересованы не только собственники, но и сами экономические субъекты, дальнейшее развитие которых порой невозможно без привлечения средств инвесторов, спонсоров и кредиторов. Чтобы привлечь финансовые вложения, предприятие должно успешно развиваться, а его финансовая (бухгалтерская) отчетность вызывать доверие у потенциальных инвесторов и кредиторов.

Усиление общемировых интеграционных процессов, сопровождающихся конвергенцией стандартов аудиторской деятельности и стремлением каждой страны защитить национальные интересы, в том числе путем сохранения конкурентоспособности своих предприятий на мировом рынке, заставляет российские аудиторские фирмы осознавать для себя роль и значение МСА в адекватной, эффективной и экономически обоснованной системе обеспечения качества аудита [1].

В число признанных и подлежащих применению на территории Российской Федерации международных стандартов аудита вошли:

- международные стандарты контроля качества;
- международные стандарты аудита финансовой информации;
- международные отчеты о практике аудита финансовой информации;
- международные стандарты заданий по проведению обзорных проверок;

- международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита, и обзорных проверок финансовой информации;
- международные стандарты сопутствующих аудиту услуг;
- иные документы, определенные Международной федерацией бухгалтеров в качестве неотъемлемой части международных стандартов аудита.

Учитывая вышеизложенное, немаловажным вопросом становится развитие внутреннего аудита в организации. С учетом новой ситуации на рынке служб внутреннего аудита необходимо пересмотреть ранее используемые подходы, усилить систему контроля по рискам, принять дополнительные меры, чтобы не допустить искажения в работе хозяйствующего субъекта.

При разработке регламентов внутреннего аудита необходимо базироваться на международных стандартах, которые уже нашли свое практическое применение во всем мире. Международные стандарты внутреннего аудита описывают процесс, определяют основные требования к подготовке, проведению и формированию завершающих документов.

Внутренний аудит проверяет эффективность и достоверность оперативных отчетов, предназначенных для управленческого звена, и работает в основном как функция, обслуживающая управленческий аппарат [3; 9; 13; 14].

Внутренний аудит, как достаточно новое направление в работе по ведению бизнеса, особенно актуален для крупных холдинговых структур. В отличие от внешнего, внутренний аудит направлен на проверку финансовой отчетности, на выявление фактов мошенничества, на соблюдение норм законодательства, на выявление отклонений производственного процесса и т.п.

В зависимости от направления проверки внутренний аудит условно можно разделить:

- на аудит, который направлен на оценку производительности и эффективности бизнес-процессов;
- аудит, который направлен на проверку качества;
- аудит по работе аппарата управления (включая звенья управления) и т.д.

Объектами внутреннего аудита являются отдельные задачи и поставленные цели. При этом они могут быть различными в зависимости от требований собственников, поскольку внутренний аудит это часть управленческого контроля предприятия.

Основные функции внутреннего аудита – информационная, аналитическая, методологическая, проверка данных, прямой и обратной связи (табл. 1).

Внутренний аудит в организациях проводится по-разному и зависит от многих параметров: масштаб бизнеса, структура управления, объемы выручки, численность персонала и т.д. Помимо этого для эффективного функционирования деятельности важно внедрять и использовать в работе внутрифирменные стандарты, которые регламентируют единые требования к выполнению аудиторских проверок. Например, организация

Таблица 1. Характеристика и возможности основных функций внутреннего аудита

Функции внутреннего аудита	Характеристика	Возможности
Информационная функция	Формирование и использование информационного канала (потока) о жизнедеятельности хозяйствующего субъекта	Применение данной функции дает возможность «планировать – осуществлять – применять в работе»
Аналитическая функция	Анализ различных направлений (экономический, управленческий, инвестиционный, финансовый) для управления бизнес-процессами	Дает возможность повысить эффективность работы, позволяет оптимизировать управление рисками
Методологическая функция	Разработка методологической базы по внутреннему аудиту, начиная от миссии аудита и заканчивая внутренними рекомендациями и разъяснениями	Позволяет более формализовано оценить работу бизнес-процессов
Функция проверки данных	Работает во взаимодействии с информационной функцией, позволяет выявить допущенные ошибки в ходе получения и обработки информации	Позволяет выполнить поставленные цели и задачи в системе корпоративного управления
Функция прямой и обратной связи	Взаимодействие всех перечисленных функций	Позволяет комплексно изучить объекты управления, бизнес-процессы, выявить и понять ошибки в работе

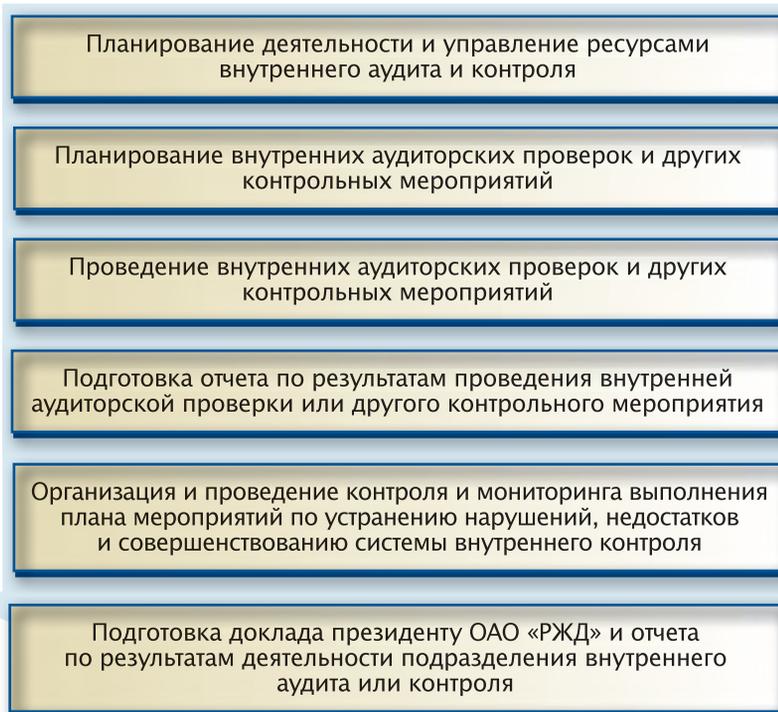
и проведения внутреннего аудита на основе использования внутрифирменных стандартов может быть представлена следующим образом (рис. 1) [16].

При проведении внутреннего аудита оценочных резервов и обязательств, используя отдельные элементы международных стандартов, следует, в первую очередь, установить цель проверки и провести оценку рисков.

При проведении внутреннего аудита оценочных резервов и обязательств можно выделить следующие цели проверки:

- определить реальную стоимость активов;
- определить обязательства, которые отражают достоверную информацию о расходах организации;
- проверить и убедиться в объективности создания оценочных резервов (резерв под обесценение финансовых вложений, резерв под снижение стоимости материальных ценностей, резерв по сомнительным долгам);
- выразить профессиональное суждение о критериях признания оценочных обязательств на отчетную дату (резерв на ежегодные отпуска сотрудников, резерв на гарантийный ремонт,

Рисунок 1. Организация внутреннего аудита на примере ОАО «РЖД»



резерв по судебным разбирательствам, резерв по убыточным договорам и т.п.).

Оценить степень, влияние и уровень рисков можно с помощью различного инструментария. Например, при помощи карты риска можно будет определить явные отклонения или недостатки в формировании резервов и в начислении обязательств,

Таблица 2. Элементы внутреннего аудита оценочных резервов и обязательств (данные условные)

Сбор информации	Анализ	Комментарии, полученные в ходе сбора и анализа
Опрос сотрудников	Анализ учетных систем, используемых в организации	Состав бухгалтерии: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, 4 бухгалтера. Функциональные обязанности распределены в соответствии с должностными инструкциями. Ведение бухгалтерского учета осуществляется в системе «1С»
Разговор в виде диалога	Анализ работы ИТ-отдела	Взаимодействие с ИТ-отделом закреплено в Положении о взаимодействии с другими департаментами
Заполнение «вопросников»	Анализ учетной политики организации	1) Начисляются следующие резервы: резерв под снижение стоимости материальных ценностей, резерв по сомнительным долгам. В налоговом учете расходы не учитываются. 2) Резерв на ежегодные отпуска начисляется ежеквартально. В налоговом учете расходы не учитываются
Участие в рабочем процессе	Анализ соответствия бухгалтерского учета положениям учетной политики	Дополнительно: - осуществить проверку по счетам бухгалтерского учета; - проверить регистры налогового учета; - проверить расчет временных разниц
Участие в инвентаризации	Анализ информации, формирующей финансовые результаты	Регистр расчета прямых и косвенных расходов Расходы по прочим операциям
Вопросы по отклонениям	Анализ информации, которая содержится в финансовой (бухгалтерской) отчетности	Стр. 1210 «Запасы» Стр. 1170 (1240) «Финансовые вложения» Стр. 1230 «Дебиторская задолженность» Стр. 1540 «Оценочные обязательства»

предотвратить риск искажения информации о финансовых результатах.

Сбор, анализ, оценку и документирование информации о проверяемых объектах системно можно представить в виде табл. 2.

Полученная информация оценивается, исследуются финансовые экономические показатели с целью выявления неверно отраженных фактов хозяйственной жизни, одновременно с этим выясняются причины ошибок и искажений [5, 14, 15]. Аудиторские доказательства могут быть получены путем:

- детальной проверки отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;
- аналитической процедуры;
- тестирования средств внутреннего контроля.

Аналитические процедуры могут быть проведены следующими способами:

- 1) сопоставление остатков по счетам за различные отчетные периоды;
- 2) сопоставление показателей финансовой отчетности с показателями бюджета организации;
- 3) сопоставление показателей финансовой отчетности с показателями налоговой отчетности;
- 4) сопоставление информации финансовой отчетности с данными бухгалтерского учета и положением об учетной политике;
- 5) сопоставление финансовой и нефинансовой информации.

Использование в аудите взаимосвязей между показателями финансовой (бухгалтерской) отчетности и данными бухгалтерского учета является

источником информации для исследования причин несоответствия и несоблюдения отдельных положений учетной политики.

Аналитические процедуры играют немаловажную роль в проведении аудита. В результате их применения повышается качество проверок. Так, согласно Правилу (стандарту) № 520 «Аналитические процедуры»⁴, при применении аналитических процедур в ходе аудита аудитор осуществляет анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причины возможных отклонений от нее.

ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства»⁵ указывает, что при выполнении аналитических процедур аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера. Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными. Для сопоставления данных в рамках настоящего исследования

⁴ Правило (стандарт) № 20 «Аналитические процедуры» утверждено Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

⁵ Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011) «Аудиторские доказательства» утвержден приказом Минфина России от 16.08.2011 № 99н.

были разработаны аналитическая процедура и алгоритм ее выполнения (табл. 3).

Организации (кроме кредитных организаций, государственных (муниципальных) учреждений, а также организаций, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность), согласно ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»⁵, а также МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»⁶, обязаны в бухгалтерском учете признавать оценочные обязательства.

Формирование оценочных резервов отражает материальные ценности в наименьшей из двух оценок: стоимости приобретения или рыночной стоимости. Оно обязательно для таких активов, как финансовые вложения, материальные ценности, дебиторская задолженность.

Оценочные значения рассчитываются, как правило, в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем, и требуют профессионального суждения. При наличии в финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений возрастает риск ее существенных искажений [13].

В ходе проверки выявляются недостатки системы управления рисками и внутреннего контроля, формируются выводы, разрабатываются рекомендации, а также выполняются другие мероприятия в соответствии с поставленными целями.

На заключительной стадии проверки:

- выносится окончательная оценка разумности оценочных значений и обязательств;
- учитываются события, оказывающие влияние на исходные данные, которые используются при расчете оценочного значения;
- выносится решение о существовании необходимости корректировки финансовой (бухгалтерской) отчетности в связи с расхождением;
- оценка разницы между аудиторской оценкой суммы, подтвержденной аудиторскими доказательствами, и оценочным значением, отраженным в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

По результатам проверки формируется отчет о проведенном внутреннем аудите, который должен содержать оценку состояния проверяемых объектов, систем, процессов, операций. Выводы и предложения должны быть четко аргументированы. Отчет представляется высшему руководству, управляющим директорам для принятия к сведению и разработки плана устранения выявленных нарушений и замечаний.

⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) утверждено приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015).

⁶ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 27.06.2016).

Таблица 3. Аналитические процедуры в ходе внутреннего аудита оценочных значений и обязательств

Задачи	Этапы	Номер процедуры	Аналитические процедуры
Анализ Положения об учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета	Оценка документа-оборота	АП-01	Проверка хозяйственных операций на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам»
			Проверка хозяйственных операций на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»
		14	«Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»
		59	«Резервы под обесценение финансовых вложений»
			Сопоставление (отражение информации): Стр. 1210 «Запасы» Бухгалтерского баланса Стр. 1170 (1240) «Финансовые вложения» Бухгалтерского баланса Стр. 1540 «Оценочные обязательства» Бухгалтерского баланса
В качестве информационной базы для расчета коэффициентов будут выступать табличные пояснения к финансовой (бухгалтерской) отчетности:			
— Пояснения. Раздел 3 «Финансовые вложения»;			
— Пояснения. Раздел 4 «Запасы»;			
— Пояснения. Раздел 5 «Дебиторская задолженность»;			
— Пояснения. Раздел 6 «Затраты на производство»;			
— Пояснения. Раздел 7 «Оценочные обязательства»			

Окончание табл. 3

Задачи	Этапы	Номер процедуры	Аналитические процедуры
Анализ влияния оценочных резервов и обязательств на финансовые результаты организации	Изучение и проверка: 1) регистра расходов на формирующие оценочных обязательств; 2) приказ о формировании оценочных резервов; 3) бухгалтерских справок, подтверждающих отражение оценочных резервов.	АП-02	Сверка расчетных показателей с данными, формирующими статью затрат на формирование оценочных резервов и обязательств. Резерв на ежегодные отпуска сотрудников: $\text{ОценОбяз} = \sum_{i=1}^N \text{СрЗар}_i \times \text{ДН}_i \times (1 + \text{СтВз}_i : 100\%)$ где ОценОбяз - величина оценочного обязательства организации на 31 марта (30 июня, 30 сентября, 31 декабря); СрЗар _i - средний дневной заработок i-го работника, исчисленный по состоянию на дату определения оценочного обязательства в соответствии с Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утв. постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922); ДН _i - количество календарных дней отпуска, на которые i-й работник имеет право по состоянию на дату определения оценочного обязательства; СтВз _i - суммарная ставка взносов во внебюджетные фонды, применяемая к выплатам i-му работнику с 1-го числа следующего месяца в процентах; N - количество работников на дату определения оценочного обязательства
Проверка хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета: Дебет счет 44 «Расходы на продажу» Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».	Проверка соответствия начисленных затрат отчетному периоду: расходы отчетного периода не являются переходящими.		Проверка соответствия начисления затрат, оказывающих влияние на формирование финансовых результатов: расходы предусмотрены бюджетом организации. Примечание: рекомендуется разработать дополнительные аналитические процедуры по контролю формирования и использования бюджета организации.
Проверка обеспокоенности начисления затрат, оказывающих влияние на формирование финансовых результатов: расходы предусмотрены бюджетом организации.	Проверка управленческой отчетности.		В налоговом учете расходы не признаются. Возникают временные разницы. Сверка со счетом учета 09 «Отложенные налоговые активы».
Проверка соответствия начисления затрат отчетному периоду: расходы отчетного периода не являются переходящими.	Запрос расшифровок к ОФР: — по стр. 2210 «Коммерческие расходы»;	АП-03	Расходы отражены в ОФР по стр. 2210 «Коммерческие расходы»
Проверка хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета: Дебет счет 91.02.1 «Резервы организации (оценочные значения)» Кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».	— по стр. 2350 «Прочие расходы».		Проверка хозяйственной операции, на счетах бухгалтерского учета: Дебет счет 91.02.1 «Резервы организации (оценочные значения)» Кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»
Проверка соответствия начисленных затрат отчетному периоду: расходы отчетного периода не являются переходящими.	Проверка налоговой декларации, позволяющая выявить расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом на сумму временных (и/или) постоянных разниц.		Проверка соответствия начисленных затрат отчетному периоду: расходы отчетного периода не являются переходящими
Проверка обеспокоенности начисления затрат, оказывающих влияние на формирование финансовых результатов: расходы возникли по причине неуплаты со стороны покупателей. Просрочка платежа свыше 40 (сорока) дней (зафиксировано в учетной политике).	Сверка ОСВ по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;		Проверка обеспокоенности начисления затрат, оказывающих влияние на формирование финансовых результатов: расходы возникли по причине неуплаты со стороны покупателей. Просрочка платежа свыше 40 (сорока) дней (зафиксировано в учетной политике). В налоговом учете расходы не признаются. Постоянное налоговое обязательство. Сверка со счетом учета 99.02.3 «Постоянное налоговое обязательство»
Проверка соответствия начисления затрат отчетному периоду: расходы отчетного периода не являются переходящими.	Сумма расходов, по начисленным резервам, сверяется со счетом 91.02.1 «Резервы организации (оценочные значения)»		Расходы отражены в ОФР по стр. 2350 «Прочие расходы»

При наличии негативных результатов, которые могут повлечь за собой серьезные последствия для обеспечения деятельности организации в текущем периоде или в будущем, результаты проверки выносятся на уровень совета директоров организации.

В заключение необходимо отметить, что развитие внутреннего аудита в организации является важным инструментом управления. Внутренний аудит проверяет эффективность и достоверность оперативных отчетов, предназначенных для управленческого звена, и работает в основном как функция, обслуживающая управленческий аппарат. Учитывая последние изменения, связанные с внедрением на территории Российской Федерации международных стандартов аудита, службам внутреннего аудита необходимо пересмотреть

ранее используемые подходы, усилить систему контроля за рисками, принять дополнительные меры, чтобы не допустить искажения в показателях работы хозяйствующего субъекта. Важным для целей эффективного управления является и то, что периодичность проведения внутреннего аудита устанавливается самой организацией, может осуществляться гораздо чаще, чем внешний, обязательный аудит, что существенно повышает вероятность обнаружения и предупреждения ошибок. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематический и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Библиографический список

1. Аудит для магистров по российским и международным стандартам : учебник [под ред. проф. Н.А. Казаковой]. – М. : ИНФРА-М, 2016. – 344 с.
2. Демидов А.Ю., Иванов О.Б., Мовчан С.Н. Система стандартов внутреннего аудита - основа его эффективного функционирования // Аудиторские ведомости. - 2015. - № 1. - С. 42-54.
3. Казакова Н.А. Статистический мониторинг и анализ инвестиционного развития : монография. - М. : Издательский центр МАТИ, 2008. – 392 с.
4. Казакова Н.А. Управленческий анализ и аудит компании в условиях кризиса. - М. : Дело и сервис, 2010. – 304 с.
5. Казакова Н.А. Управленческий анализ в различных отраслях : учебное пособие. - М. : ИНФРА-М, 2011. – 288 с.
6. Казакова Н.А. Управленческий аудит компании в условиях кризиса // Управленческий учет. - 2009. - № 5. - С. 98-106.
7. Казакова Н.А., Белякова Э.И., Федченко Е.А. Актуальные направления совершенствования государственного контроля // Финансы и кредит. – 2012. - №19 (499). - С. 35-41.
8. Казакова Н.А., Гендон А.Л., Хлевная Е.А., Чикурова С.С. Внутренний аудит в системе контроллинга бизнес-процессов как механизм управления рисками в промышленных холдингах // РИСК: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. - 2016. - № 1. - С. 214-217.
9. Казакова Н.А., Ефремова Е.И. Концепция внутреннего контроля эффективности организации : монография. - М. : ИНФРА-М, 2015. – 234 с.
10. Казакова Н.А., Романова Н.В. Актуальные проблемы учета и контроля операций с нематериальными активами в условиях перехода на МСФО // Лизинг. - 2014. - №4. - С. 15-24.
11. Казакова Н.А., Федченко Е.А. Анализ и контроль бюджетной эффективности в условиях реформирования государственного сектора // Финансовая аналитика: проблемы и решения. - 2013. - №3 (141). - С. 10-18.
12. Казакова Н.А., Хлевная Е.А., Зинovieва А.А. Актуальные проблемы контроля финансовой безопасности компании // Финансовый менеджмент. – 2016. - № 2. - С. 3-12.

References

1. Kazakova N.A. *Audit dlya magistrrov po rossiyskim i mezhdunarodnym standartam* [Audit in accordance with the Russian and international standards for master's students]. Moscow, INFRA-M Publ., 2016. 344 p.
2. Demidov A.Y., Ivanov O.B., Movchan S.N. Internal audit standards system — the basis of its effective performance. *Auditorskie vedomosti*, 2015, no. 1, pp. 42-54 (in Russ.).
3. Kazakova N.A. *Statisticheskii monitoring i analiz investitsionnogo razvitiya* [Statistical monitoring and analysis of investment development]. Moscow, MATI Publ., 2008. 392 p.
4. Kazakova N.A. *Upravlencheskiy analiz i audit kompanii v usloviyakh krizisa* [Management analysis and audit of the company amid the financial crisis]. Moscow, Delo i Servis Publ., 2010. 304 p.
5. Kazakova N.A. *Upravlencheskiy analiz v razlichnykh otraslyakh* [Management analysis in various branches of economy]. Moscow, INFRA-M Publ., 2011. 288 p.
6. Kazakova N.A. Management audit of the company amid the financial crisis. *Upravlencheskiy uchet*, 2009, no. 5, pp. 98-106 (in Russ.).
7. Kazakova N.A., Belyakova E.I., Fedchenko E.A. Recent trends of the state control improvement // *Finansy i kredit*, 2012, no. 19(499), pp. 35-41 (in Russ.).
8. Kazakova N.A., Gendon A.L., Khlevnaya E.A., Chikurova S.S. Internal audit in the controlling system of business processes as a risk management framework in the industrial holding companies. *RISK: resursy, informatsiya, snabzhenie, konkurentsia*, 2016, no. 1, pp. 214-217 (in Russ.).
9. Kazakova N.A., Efremova E.I. *Kontseptsiya vnutrennego kontrolya effektivnosti organizatsii* [Internal control framework of the organization efficiency]. Moscow, INFRA-M Publ., 2015. 234 p.
10. Kazakova N.A., Romanova N.V. Current problems of accounting and control of transactions with intangible assets under the conditions of transition to IFRS. *Lizing*, 2014, no. 4, pp. 15-24 (in Russ.).
11. Kazakova N.A., Fedchenko E.A. Analysis and monitoring of budgetary efficiency under the conditions of public sector reform. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya*, 2013, no 3 (141), pp.10-18 (in Russ.).
12. Kazakova N.A., Khlevnaya E.A., Zinovieva A.A. Current problems of monitoring the organization's financial security. *Finansovyi menedzhment*, 2016, no. 2, pp. 3-12 (in Russ.).

13. Казакова Н.А., Чикурова С.С. Внутренний аудит оценочных значений резервов и обязательств как инструмент управления корпоративными рисками // Финансовый менеджмент. – 2016 - № 3. - С. 121-131.
14. Турищева Т.Б. Внедрение международных стандартов аудита в России // Аудитор. - 2015. - № 12. - С. 12-17.
15. Хорохордин Н.Н. Методология внутреннего аудита в организации // Аудиторские ведомости. - 2006. - № 6.
16. Широбоков В.Г., Литвинов Д.Н. Государственный финансовый контроль и аудит: ретроспективный анализ и вектор развития // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - № 28. - С. 40-53.
13. Kazakova N.A., Chikurova S.S. Internal audit of valuation reserves and estimated liabilities as a tool of corporate risk management. *Finansovyi menedzhment*, 2016, no. 3, pp. 121-131 (in Russ.).
14. Turishcheva T.B. Implementation of the International Standards on Auditing in Russia. *Auditor*, 2015, no. 12, pp. 12-17 (in Russ.).
15. Khorokhordin N.N. Methodology of internal audit in the organization. *Auditorskie vedomosti*, 2006, no. 6.
16. Shirobokov V.G., Litvinov D.N. State financial control and audit: retrospective analysis and vector of development. *Mezhdunarodnyi buhgalterskiy uchets*, 2015, no. 28, pp. 40-53 (in Russ.).

УДК 657+06

Структурированный план счетов как основа постановки учета операций по концессионным соглашениям

Model of the structured chart of accounts as a basis for business transactions on concessionary agreements

Ростовский государственный университет путей сообщения, Россия, Ростов-на-Дону
Ирина Александровна Тищенко
 ассистент кафедры «Экономика, учет и анализ»

e-mail: tischcenkoirina@yahoo.com
 344038, г. Ростов-на-Дону, пл. Ростовского Стрелкового Полка Народного Ополчения, д. 2.
 Тел. +7 (909) 407-70-76

Rostov State Transport University, Russia, Rostov-on-Don

Irina Tishenko
 Teaching assistant of the Economics, Accounting and Analysis Department
 e-mail: tischcenkoirina@yahoo.com
 2, Rostovskogo Strelkovogo Polka Narodnogo Opolcheniya square, Rostov-on-Don, Russia, 344038.
 Phone. +7 (909) 407-70-76

В статье изложен процесс построения структурированного плана счетов, основанный на принципах архитектоники (интеграционной, адаптивной, транзакционной, аналитической, фрактальной и пр.). Последняя включает в себя модульную, интернациональную, инструментальную и контрольную архитектуры и позволяет организовать финансовый учет концессионных соглашений у концессионера на базе традиционной

This article describes the developing process of a structured chart of accounts based on the principles of architectonic (integrated, adaptive, transactional, analytical, fractal etc.). Architectonic includes modular, extra-national, instrumental and confirmatory architecture that allows you to organize financial accounting of concessionary agreements at the level of concessioner on the basis of traditional and international accounting model. Furthermore



и интернациональной модели учета. Кроме того, такая модель учета позволяет определить финансовый результат по видам деятельности концессионера, обеспечить контроль финансового результата операций по концессионным соглашениям и показателей собственности на основе инструментов бухгалтерского инжиниринга.

Ключевые слова: концессионные соглашения; макет структурированного плана счетов; модульный принцип; оптика; финансовый учет; управленческий учет; стратегический учет; контроль; инструменты бухгалтерского инжиниринга.

План счетов – одна из главных составляющих системы бухгалтерского учета компании, целью которой является отражение достоверной информации путем обработки и регистрации фактов хозяйственной деятельности в учете. Более века продолжаются исследования и разработки по совершенствованию системы плана счетов бухгалтерского учета.

В настоящее время этот вопрос особенно актуален, так как не каждая организация в виду своей специфики имеет возможность следовать закрепленным требованиям нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету. Многим организациям необходима адаптация общих требований к их отраслевой особенности. Нужно создать такую иерархическую структуру счетов и субсчетов, которая бы позволила формировать финансовую отчетность по отдельным видам деятельности и предоставлять заинтересованным пользователям доступную и прозрачную информацию.

И.Ф. Шер был одним из первых, кто попытался внести ясность в то, каким должен быть план счетов. Решая задачу по разделению в балансе хозяйственных активов и обязательств, то есть по введению двух рядов двух счетов: активных и пассивных, он пришел к выводу, что «трудно расчленив группы хозяйственных и юридических благ, еще труднее производить сложение и вычитание в каждой из этих частей». Большинство планов счетов основываются на шести принципах построения, разработанных И.Ф. Шером.

1. Система должна быть всеобъемлющей, полной, так, чтобы ни одна часть актива или пассива не оставалась вне контроля соответствующими счетами.
2. Группировка должна быть произведена целесообразно, в соответствии с существом дела, так, чтобы можно было проследить отдельные хозяйственные процессы и контролировать

such accounting model allows to determine the financial results of the concessioner's activities, to ensure monitoring of the financial results of business transactions on concessionary agreements and property indexes on the basis of accounting engineering tools.

Key words: concessionary agreements; model of the structured chart of accounts; modular concept; financial accounting; management accounting; strategic accounting; control; accounting engineering tools.

их влияние на состояние имущества и на образование капитала.

3. Система должна правильно и в соответствии с законами изображать юридическое строение имущественных средств.
4. Должно быть обеспечено расположение частей имущества по материальным категориям, по хозяйственным процессам и в особенности по ликвидной части имущества.
5. Система должна допускать возможность как дальнейшего расчленения, так и упрощения и свертывания.
6. Система должна делать невозможным затушевывание и сокрытие посредством объединения частей, не имеющих ничего общего.

С целью прогнозирования, формирования архитектуры бизнеса, определения финансового результата процесс совершенствования планов счетов основывается на:

- принципах архитектоники (интеграционной, адаптивной, трансакционной, аналитической, фрактальной и пр.);
- принципах интернациональной модели;
- инструментах бухгалтерского инжиниринга.

Структурированные планы счетов являются основой совершенствования учета. Они позволяют создавать целостную и эффективную систему составления отчетности как для внутренних пользователей, так и для внешних.

Структурированные планы счетов, появившиеся более 30 лет назад и получившие широкое распространение, явились следствием развития финансового учета, появлением управленческого и стратегического учета, возникновением потребности в информационном обеспечении принятия оперативных и стратегических решений.

Являясь методологическим, методическим и организующим звеном в бухгалтерском учете, план счетов направлен на удовлетворение определенных потребностей. Организации, занимающейся концессионной

деятельностью, ввиду своей специфики, необходимо разрабатывать свой собственный рабочий план счетов. Структурированный рабочий план счетов не только позволит получать достоверную и четкую информацию по концессионной деятельности, но и должен обеспечить составление эффективной системы внешней и внутренней отчетности (финансовой, управленческой, стратегической).

Отличие структурированного плана счетов от традиционного состоит в следующем.

1. Построение на основе модульного принципа, разработанного профессорами В.И. Ткач, Г.Е. Крохичевой, Ф.Б. Риполь-Сарагоси с использованием синтетических счетов четырех модулей: балансовые счета (6 разделов); счета «Затраты – Доходы – Результаты» (3 раздела); отражающие счета (1 раздел); счета производственного учета (1 раздел).

2. Построение финансовой и производственной оптики на основе интернациональной модели финансового учета:

- возможность определения финансового результата двумя способами (по данным балансовых счетов и по данным счетов доходы-расходы-результаты);
- организация учета затрат в разрезе элементов;
- определение себестоимости путем корректировки затрат на изменение остатков производственных ресурсов (себестоимость = затраты по элементам ± изменение остатков производственных ресурсов);
- выделение в отдельный модуль остатков производственных ресурсов.

3. Построение на базе 30-х счетов (счета 30–39).

4. Использование инструментов бухгалтерского инжиниринга (построение производных балансовых отчетов, использование агрегированных начальных операторов, бухгалтерских и гипотетических проводок).

5. Организация учета по видам деятельности.

По мнению профессора Я.В. Соколова, для построения плана счетов необходимы два момента: четкая формулировка цели и правила группировки, сформированные статистикой на основе классификационных признаков дедуктивной и индуктивной логики [3].

При построении модели плана счетов целесообразней использовать модульный принцип, создающий логическую схему систематизации счетов и процессов, с целью достижения дезагрегированной и агрегированной информации, применяемой в управлении. Модульный план счетов имеет следующие преимущества.

1. Обеспечивает постепенное усложнение учета: простая система счетоводства, упрощенная система счетоводства, бухгалтерский финансовый учет, управленческий учет, стратегический учет, комплексная бухгалтерская система.

2. Соответствует сетевым принципам организации экономики, каждый модуль может быть последовательно введен в сеть.

3. Обеспечивает многократное определение финансового результата разными, но сопоставимыми способами.

4. Замена модуля позволит перейти с одной системы финансового учета на другую (варьируемый модуль).

5. Каждый модуль может являться учетно-контрольной точкой, за которую отвечают соответствующие сотрудники по определенным результатам (финансовый результат, собственность и т.д.).

6. Обеспечивает постепенное совершенствование учета по модулям: внедрение передовых технологий, международных стандартов и т.д.

Исходя из вышесказанного, автором разработан макет структурированного плана счетов концессионной деятельности (табл. 1), который построен на сравнении двух моделей учета: традиционной и интернациональной (табл. 2).

Традиционная модель – это система учета, при которой затраты учитываются по статьям калькуляции и элементам затрат (на базе 20-х счетов) при трехкратном определении фактической себестоимости и однократном определении финансового результата.

Интернациональная модель – это система учета по элементам затрат с однократным определением фактической себестоимости путем корректировки затрат по элементам на остаток производственных ресурсов на конец и начало периода. Интернациональная модель финансового учета представлена в российском учете двумя оптиками на базе 30-х счетов: производственная оптика (в промышленности, строительстве, транспорте и пр.) и финансовая оптика (банки, оптовая и розничная торговля, сфера оказания услуг и пр.).

Следующей важной составляющей макета концессионного структурированного рабочего плана счетов является архитектура его построения, разработанная профессором Е.В. Кузнецовой. Выделим основные возможности данной концепции:

- обеспечение интеграции в финансовый учет любых других видов учета (социального, адаптивного, управленческого, стратегического) для решения адекватных задач;
- возможность получения абстрактных показателей в адекватных оценках (чистые активы и чистые пассивы в рыночной и справедливой оценке);
- построение на четырех базах: адаптивной архитектуре, структурированном плане счетов, интегрированной архитектуре и инструментах бухгалтерского инжиниринга.

Разработанный макет концессионного структурированного плана счетов сформирован тремя блоками: модульная архитектура, интеграционная и инструментальная архитектура, контрольная архитектура.

Первый блок «Модульная архитектура» представлен тремя модулями:

- модуль 1 «Балансовые счета»;
- модуль 2 «Доходы – Затраты – Результаты»;

Таблица 1. Макет структурированного плана счетов концессионной деятельности

Модуль плана счетов			Модель учета		
			Традиционная модель финансового учета	Интернациональная модель финансового учета	
Объекты концессионного соглашения			Основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения		
Структура счета			I. Учетные позиции: виды деятельности, филиалы, внешние сегменты, внутренние сегменты, центры ответственности, изделия, жизненный цикл изделия. II. Субсчета 1-5 порядка. III. Аналитические счета 1-4 порядка		
Архитектоника	Модуль 1 «Балансовые счета»	Раздел I «Основные средства и внеоборотные активы»	Применение в концессионной деятельности следующих счетов с выделенной аналитикой:	01 «Основные средства» (субсчет «Концессионные активы»);	
				02 «Амортизация основных средств» (субсчет «Концессионные активы»);	
				04 «Нематериальные активы» (субсчет «Концессионные активы»);	
				05 «Амортизация НМА» (субсчет «Концессионные активы»);	
				07 «Оборудование к установке» (субсчет «Объект концессионного соглашения»);	
				08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Концессионные активы»)	
		Раздел II «Производственные запасы»		10 «Материалы» (субсчет «Материалы, приобретенные для использования в рамках концессионной деятельности»);	19 «НДС» (субсчет «НДС по приобретенным МПЗ в рамках концессионной деятельности»)
		Раздел III «Денежные средства»		58 «Инвестиции в рамках концессионного соглашения»	
		Раздел IV «Расчеты»		60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Концессионное соглашение»);	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет «Концессионное соглашение»)
		Раздел V «Кредиты и финансирование»		66, 67 «Расчеты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам» (субсчет «Полученные в рамках концессионного соглашения»)	
	Раздел VI «Капитал и резервы»	86 «Целевое финансирование» (субсчет «Государственное финансирование в рамках концессионного соглашения»)			
	Модуль 2 «Доходы – Затраты – Результаты»	Доходы	Доходы отражаются на счетах 90, 91 в разрезе концессионной деятельности и сегментов		
		Затраты	Затраты по статьям на базе 20-х счетов с интеграцией статей калькуляции	Затраты по элементам на базе 30-х счетов (с 31-го по 35-й): - материальные затраты; - затраты по оплате труда; - отчисления на социальные нужды; - амортизация; - прочие затраты	
		Финансовый результат	$\Phi_p = Д - C_n$	$\Phi P = Д - З \pm \text{Опр.рес.}$ (производственная оптика) $\Phi P = Д - З \pm \text{Ов.рес.}$ (финансовая оптика)	
	Модуль 3 «Забалансовые счета»		Отражение материальных ценностей, временно находящихся в пользовании организации, например, банковские гарантии, полученные для осуществления концессионной деятельности		
Интеграционная и инструментальная архитектура	Управленческий учет	Концессионный производный балансовый отчет			
	Стратегический учет	Стратегия развития предприятия на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга			
Контрольная архитектура	Организация контроля	Инвентаризация	Нулевой производный балансовый отчет		

Таблица 2. Модели финансового учета

Модель учета	Методология учета	Финансовый результат
Традиционная	На базе 20-х счетов и трехкратном определении себестоимости продукции	$\Phi_p = Д - C_{\Pi}$
Интернациональная	Финансовый учет производственной оптики на базе 30-х счетов и финансовый учет с экономической направленностью на базе 30-х счетов (финансовая оптика)	Производственная оптика: $\Phi_p = Д - 3 \pm 0_{\text{пр.пес}}$ Финансовая оптика $\Phi_p = Д - 3 \pm 0_{\text{в.пес}}$

- модуль 3 «Забалансовые счета».
- Первый модуль «Балансовые счета» представлен шестью разделами:
- раздел I «Основные средства и внеоборотные активы»;
 - раздел II «Производственные запасы»;
 - раздел III «Денежные средства»;
 - раздел IV «Расчеты»;
 - раздел V «Кредиты и финансирование»;
 - раздел VI «Капитал и резервы».

Компаниям со сложной организационной структурой, к которым можно отнести и занимающихся концессионной деятельностью, необходимо уделять особое внимание тому, как строится система финансовой отчетности с целью получения оперативной и достоверной информации. Возникает необходимость в построении системы открытия субсчетов и аналитических счетов, позволяющих формировать отчетность по разным сегментам деятельности, которая сможет удовлетворять потребности в различной информации.

Существование единых систем счетов, субсчетов и аналитических счетов для всех организаций невозможно, но возможны общие правила их формирования, которые могут служить основой для создания внутрифирменных планов счетов. Структура счета может выглядеть следующим образом [2]:

- Компания – Подразделение – Вид деятельности: счет C-W-LLL-AAAA;
 - Компания – Вид деятельности – Отдел: счет C-LL-DD-AAAA;
 - Компания – Счет – Отдел: счет CC-AAAA-DD.
- Система счетов и субсчетов должна быть простой, логичной и последовательной, что позволит проще запоминать их и избегать ошибок в записях.

В разработанном автором макете концессионного структурированного плана счетов вводятся субсчета и аналитические позиции, обеспечивающие аналитический учет концессионных активов (рисунок):

- субсчета 1-го порядка «Учетные позиции, регламентируемые официальным планом счетов»;
- субсчета 2-го порядка «Виды деятельности»;
- субсчета 3-го порядка «Внешние сегменты»;
- субсчета 4-го порядка «Направления стратегической активности»;
- субсчета 5-го порядка «Внутренние сегменты»;
- аналитические счета 1-го порядка «Функции создания стоимости продукта (услуги)»;

- аналитические счета 2-го порядка «Центры ответственности»;
- аналитические счета 3-го порядка «Документооборот»;
- аналитические счета 4-го порядка «Факты концессионной деятельности».

Например, структура счета при создании (строительстве) объекта концессионного соглашения может выглядеть следующим образом:

$$07.ОКС.ВД.Гс.Цз.До, \quad (1)$$

где ОКС – объект концессионного соглашения; ВД – вид деятельности; Гс – географический сегмент; Цз – центр возникновения затрат; До – документооборот.

Такая методика формирования субсчетов и аналитических счетов позволит отразить (табл. 3) и выделить в учете особенности отражения операций по концессионной деятельности, особенно, если организация также осуществляет деятельность, отличную от концессионной.

Финансовый результат по итогам модуля 1 «Балансовые счета» определяется сальдовым методом, то есть путем соизмерения остатков по активным и пассивным счетам:

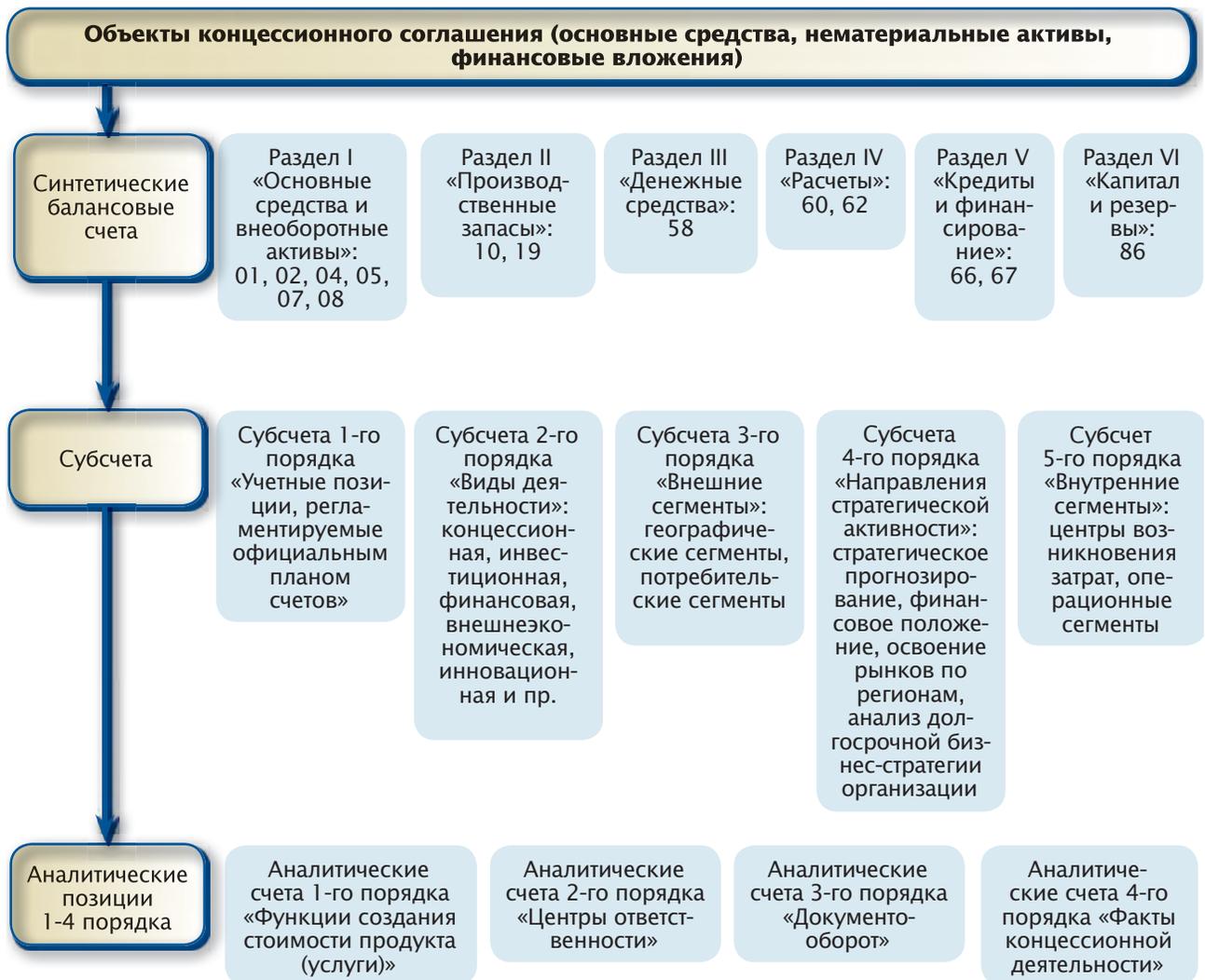
$$\Phi_p = C_{\text{А.С.}} - C_{\text{П.С.}}, \quad (2)$$

где Φ_p – финансовый результат;
 $C_{\text{А.С.}}$ – сальдо активных счетов;
 $C_{\text{П.С.}}$ – сальдо пассивных счетов.

В настоящее время, в связи с отсутствием какого-либо бухгалтерского стандарта по учету концессионной деятельности, автор считает, что объект концессионного соглашения может быть принят на баланс концессионера, так как чаще всего является основным источником извлечения прибыли.

Второй модуль первого блока концессионного структурированного плана счетов – модуль 2 «Доходы – Затраты – Результаты» – отражает изменение собственности и финансовые результаты. В традиционной модели финансового учета применяется формула $\Phi_p = Д - C_{\Pi}$ (используются остатки производственных ресурсов: незавершенное производство и готовая продукция).

Методика формирования счетов в рамках концессионной деятельности



Интернациональная модель финансового учета предполагает более точный расчет:

- финансовая оптика: $ФР = Д - ЗЭ \pm O_{В.РЕС}$ (включает семь видов ресурсов: материалы, незавершенное производство, товары, готовая продукция, товары отгруженные, расходы будущих периодов, резерв предстоящих расходов);
- производственная оптика: $ФР = Д - З_э \pm O_{ПРРЕС}$ (использует остатки двух видов производственных ресурсов: незавершенное производство и готовую продукцию), где $Ф_Р$ – финансовые результаты (прибыль или убыток);
 $Д$ – доходы;
 $С_{П}$ – себестоимость продаж;
 $З_э$ – затраты по элементам;
 $\pm O_{В.РЕС}$ – изменение остатков всех ресурсов;
 $\pm O_{ПРРЕС}$ – изменение остатков производственных ресурсов.

Модуль 2 «Доходы – Затраты – Результаты» ориентирован на то, что в системе традиционной модели финансового учета используются 20-е счета,

а в интернациональной – 30-е счета. Так как использование двух систем учета одновременно нецелесообразно, организациям предоставляется возможность самостоятельно выбрать ту систему, которая наиболее подходит для их деятельности.

В настоящее время организации, занимающиеся концессионной деятельностью, используют традиционную систему учета, списывая затраты на 20-счета с интеграцией статей и элементов затрат. Интернациональная модель более приближена к налоговому учету, соответствуя основным его принципам построения по элементам затрат и однократном определении себестоимости, что позволяет избежать расхождений в финансовом и налоговом учете при определении финансового результата (прибыли или убытка).

Интернациональная модель финансового учета (производственная и финансовая оптики) построена на использовании семи итераций:

- с 1-й по 5-ю – учет затрат по элементам (30 «Материалы», 31 «Оплата труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие расходы»)

Таблица 3. Особенности отражения операций по концессионной деятельности на счетах бухгалтерского учета

Наименование счета	Характеристика
01 «Основные средства» субсчет «Активы, используемые в рамках концессионного соглашения»	Выделение основных средств, используемых в концессионной деятельности, с целью выявления финансового результата по видам деятельности
02 «Амортизация основных средств» субсчет «Активы, используемые в рамках концессионного соглашения»	Обособление амортизационных отчислений по основным средствам, используемым в концессионной деятельности
04 «Нематериальные активы» субсчет «Активы, используемые в рамках концессионного соглашения»	Выделение нематериальных активов, используемых в концессионной деятельности, с целью выявления финансового результата по видам деятельности
05 «Амортизация НМА» субсчет «Активы, используемые в рамках концессионного соглашения»	Обособление амортизационных отчислений по нематериальным активам, используемым в концессионной деятельности
07 «Оборудование к установке» субсчет «Объект концессионного соглашения»	Отражение активов, приобретаемых для создания объекта концессионного соглашения
08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Активы, используемые в рамках концессионного соглашения»	Отражение активов, приобретаемых в рамках концессионной деятельности
10 «Материалы» субсчет «Материалы, приобретенные для использования в рамках концессионной деятельности»	Отражение материалов, используемых в концессионной деятельности
19 «НДС» субсчет «НДС по приобретенным МПЗ в рамках концессионной деятельности»	Выделение налога на добавленную стоимость по концессионной деятельности в целях оптимизации налоговой базы
58 «Финансовые вложения» субсчет «Инвестиции в рамках концессионного соглашения»	Инвестирование в сторонние организации по концессионной деятельности
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Концессионное соглашение»	Выделение контрагентов на отдельные субсчета с целью контроля кредиторской и дебиторской задолженности по концессионной деятельности
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Концессионное соглашение»	
66, 67 «Расчеты по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам» субсчет «Полученные в рамках концессионного соглашения»	Отражение полученных кредитов и займов от сторонних лиц для осуществления концессионной деятельности
86 «Целевое финансирование» субсчет «Государственное финансирование в рамках концессионного соглашения»	Отражение государственного финансирования при строительстве новых объектов в рамках концессионного соглашения

- 6-я – 35 «Свод затрат по элементам»;
- 7-я – 39 «Учет остатков ресурсов».

А традиционная система финансового учета дифференцируется по 18 итерациям, что сильно затрудняет ведение учета и снижает уровень его прозрачности.

Модуль 3 «Забалансовые счета» предназначен для отражения материальных ценностей, временно принадлежащих организации. Согласно пункту 16 статьи 3 Закона «О концессионных соглашениях»¹ объект концессионного соглашения и иное передаваемое концедентом концессионеру по концессионному соглашению имущество отражаются на балансе концессионера, обособляются от его имущества, то есть отражаются на забалансовых счетах. Следовательно, объекты, созданные или реконструируемые в рамках концессионного

соглашения, подлежат отражению у концессионера на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Модуль 3 «Забалансовые счета» в данном контексте может использоваться для отражения обеспечения обязательств по исполнению концессионного соглашения, например, банковских гарантий, на счетах 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Второй блок – «Интеграционная и инструментальная архитектура» – представлен двумя разделами: управленческий учет и стратегический учет. Основное назначение раздела «Управленческий учет» – управление ресурсным потенциалом

¹ Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ (ред. от 30.12.2015) «О концессионных соглашениях».

компании, то есть концессионными активами на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга. Основным инжиниринговым механизмом будет выступать концессионный производный балансовый отчет, позволяющий оценивать, прогнозировать, контролировать и управлять концессионными активами.

Построение концессионного производного балансового отчета производится на основе использования начальных операторов в виде укрупненных экономических агрегатов, агрегированных бухгалтерских проводок, реальных и гипотетических экономических процессов на базе использования показателей чистых активов и пассивов. Разработанный автором концессионный производный балансовый отчет позволяет эффективно управлять процессами, связанными с участием предприятия в концессии, а моделируемые в отчете хозяйственные ситуации показывают варианты развития событий в организации в будущем [1].

Раздел «Стратегический учет», с одной стороны, нацелен на управление ресурсным потенциалом компании, занимающейся концессионной деятельностью, на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга с построением агрегированных стратегических проводок, с другой стороны, – на обеспечение информационных потребностей стратегического менеджмента.

Третий блок концессионного структурированного плана счетов – «Контрольная архитектура», который позволяет создать эффективную систему контроля, необходимую для определения реальной стоимости капитала компании, занимающейся концессионной деятельностью. Механизм контроля представлен нулевым производным балансовым

отчетом, используемым для контроля за финансово-хозяйственной деятельностью в целом по предприятию и по видам деятельности.

В традиционном учете для контроля используется метод инвентаризации, позволяющий контролировать сохранность имущества организации путем сверки фактических данных с данными бухгалтерского учета. Использование нулевых производных балансовых отчетов позволяет не только контролировать учет имущества, но и проводить мониторинг основных экономических и финансовых показателей, управлять собственностью, денежными потоками, рентабельностью, выявлять негативные причины и своевременно принимать оперативные и стратегические решения по улучшению этих показателей.

В основу составления нулевого производного балансового отчета положен принцип гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств в адекватных оценках (балансовой, рыночной, справедливой).

Таким образом, разработанный автором макет концессионного структурированного плана счетов является основой построения модели финансового, управленческого и стратегического учета концессионной деятельности. Макет структурированного плана счетов концессионной деятельности, построенный на принципах архитектоники (модульной, инструментальной, инжиниринговой и контрольной), модульном принципе, системе субсчетов и аналитических счетов, позволяет определить финансовый результат по видам деятельности, обеспечить контроль финансового результата и показателей собственности на основе инструментов бухгалтерского инжиниринга. 

Библиографический список

1. Графова Т.О., Тищенко И.А. Организация транзакционного управленческого учета операций по концессионным соглашениям // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2015. - № 12 (67). – С. 59-63.
2. Дейли Дж. Эффективное ценообразование – основа конкурентного преимущества. - М. : Вильямс, 2004. – 304 с.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

References

1. Grafova T.O., Tishchenko I.A. Management accounting of transactional operations on concessionary agreements // *Nauka i obrazovanie: hozyaistvo i ekonomika; predprinimatel'stvo; pravo i upravlenie*, 2015, no. 12 (67), pp. 59-63 (in Russ.).
2. Daly J. *Effektivnoe tsenoobrazovanie – osnova konkurentnogo preimushhestva* [Pricing for Profitability: Activity-Based Pricing for Competitive Advantage]. Moscow, Vil'yams Publ., 2004. 304 p.
3. Sokolov Y.V. *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Financy i statistika Publ., 2000. 496 p.

УДК 343.98:336.025

Трансформация экспертизы в налоговом контроле*

Transformation of the expert examination in tax control

*Институт экономики и антикризисного
управления, Россия, Москва*

Дмитрий Иванович Ряховский

*докт. экон. наук, доцент, первый проректор.
Профессор департамента налоговой политики
и таможенно-тарифного регулирования Финансового
университета при Правительстве РФ
e-mail: umc331@mail.ru*

Виталий Иванович Крицкий

*советник государственной гражданской
службы Российской Федерации 3 класса
e-mail: rskmig@gmail.com
117312, г. Москва, ул. Вавилова, д.53, корп.3.
Тел. +7 (495) 988-64-64*

*Institute of Economics and Crisis
Management, Russia, Moscow*

Dmitry Ryakhovsky

*Doctor of Economics, Associate Professor, first Pro-rector.
Professor of the Tax Policy and Customs Tariff
Regulation Department in the Financial University
under the Government of the Russian Federation
e-mail: umc331@mail.ru*

Vitaly Kritsky

*Councillor of State Civil Service of the
Russian Federation, 3rd class
e-mail: rskmig@gmail.com
53-3, Vavilova st., Moscow, Russia, 117312.
Phone +7 (495) 988-64-64*

Статья посвящена одному из наиболее действенных и спорных мероприятий налогового контроля – экспертизе. В статье рассматриваются наиболее актуальные вопросы проведения экспертизы и действий налогоплательщика в случае ее назначения. Также внесены предложения по совершенствованию процедуры экспертизы на законодательном уровне.

Ключевые слова: налоговая проверка; экспертиза; оптимизация законодательства.

Постоянные темпы роста собираемости налоговых платежей связаны не только с качественным повышением уровня налогового администрирования, но и с некоторой трансформацией вектора налоговых споров не в пользу налогоплательщика. Не первый год трендом налоговых споров являются так называемые фирмы-однодневки и связанные с этим общие проблемы: необоснованная налоговая выгода, должная осмотрительность и реальность хозяйственных операций. В последнее время к ним добавились взаимозависимость и дробление бизнеса.

This article is devoted to one of the most efficient and questionable tax control measures – expert examination. Most pressing matters of the examination execution and taxpayer's actions in case of its appointment are considered in the article. The authors have also made proposals for improvement of the examination procedure at the legislative level.

Key words: tax audit; expert examination; optimization of the legislation.

Часто аргументом налоговых органов в спорах¹ становится подписание документов неустановленным лицом (лицами). Выявляется этот факт в результате почерковедческой экспертизы, которую в силу отсутствия необходимых познаний

**Статья выполнена в рамках общеуниверситетской комплексной темы «Устойчивое развитие России в условиях глобальных изменений» (This article was written within the framework of the university-wide cross-cutting theme Sustainable development of Russia under the conditions of global changes).*

¹См., в частности, решения Арбитражного суда г. Москвы от 29.10.2015 № А40-126570/15 и от 14.04.2016 № А40-13039/16.

у должностных лиц налоговых органов проводят специализированные эксперты.

Согласно закону «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»², государственная судебно-экспертная деятельность осуществляется в процессе судопроизводства государственными судебно-экспертными учреждениями и государственными судебными экспертами. В то же время в России развит рынок экспертной деятельности, которую осуществляют коммерческие и некоммерческие организации, а также индивидуальные предприниматели.

Налоговые органы, проводящие проверки, в большинстве случаев прибегают к услугам коммерческих экспертов, что не запрещено налоговым законодательством и логично, так как привлечение государственного судебного эксперта предполагается только в рамках судопроизводства. Однако практика показывает, что зачастую имеется явная взаимозависимость налогового органа и экспертной организации, поскольку экспертиза по запросам налоговых органов является основным источником дохода таких организаций.

Это привело к тому, что одна или несколько экспертных организаций делают основную массу экспертиз в конкретном налоговом органе. Такая ситуация уже сама по себе ущемляет права налогоплательщиков на получение беспристрастного и честного заключения эксперта. Нередки случаи, когда так называемые эксперты дают заключения, не соответствующие утвержденным стандартам и методикам, не заявляют ходатайств о предоставлении дополнительных материалов для проведения экспертизы, отказывают налогоплательщику в присутствии при ее проведении и иным образом препятствуют реализации права на объективность проведения экспертизы.

В совокупности с трансформацией арбитражной практики в пользу налоговых органов целесообразность выработки некоторых рекомендаций, позволяющих нивелировать негативные тенденции и способствующих установлению истины, будет актуальной и полезной для налогоплательщиков, столкнувшихся с проведением экспертизы в рамках мероприятий налогового контроля.

Порядок проведения экспертиз при налоговых проверках

Согласно подпункту 11 пункта 1 статьи 31 НК РФ³, в рамках мероприятий налогового контроля налоговый орган вправе привлекать экспертов. Кроме того, в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт (п. 1 ст. 95 НК РФ)³ или специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела (п. 1 ст. 96 НК РФ³).

Конкретные случаи, когда налоговые органы вправе привлечь экспертов или специалистов, Налоговый кодекс РФ не определяет. Отсутствуют в нем и требования к экспертам и специалистам.

Конституционный суд РФ в Определении от 16.07.2009 № 928-О-О отметил: «Статья 95 НК РФ предусматривает возможность привлечения эксперта в случаях, когда возникает потребность в использовании специальных познаний, определяя их сферу и общую характеристику – наличие специальных познаний в науке, искусстве, технике или ремесле – и одновременно устанавливая гарантии соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков при проведении экспертизы (пункты 6, 7 и 9), что позволяет получить при осуществлении мероприятий налогового контроля достоверную и объективную информацию для целей налогообложения и не может рассматриваться как нарушение конституционных прав и свобод налогоплательщиков».

Разницы в объеме знаний (их специфике) специалиста и эксперта Налоговый кодекс РФ не приводит. И тот и другой может быть высококвалифицированным профессионалом в своей области. Разница заключается в процессуальном закреплении проводимых процедур и доказательственном значении их итогового заключения.

В результате заключения экспертов и специалистов часто путают между собой или выдают одно за другое. Такое положение дел подтверждено сложившейся судебно-арбитражной практикой.

Так, из постановления ФАС Северо-Западного округа от 06.09.2004 № А56-41763/03 следует, что налоговый орган поручил специалистам провести исследование, по итогам которого они составили заключение. На основе указанных обстоятельств суд пришел к выводу, что фактически специалисты привлекались для проведения экспертизы. Следовательно, по мнению суда, контролеры нарушили порядок проведения экспертизы, установленный статьей 95 НК РФ. В результате спорное заключение суд не принял в качестве надлежащего доказательства. Аналогичные выводы содержатся в постановлениях ФАС Уральского округа от 27.07.2009 № Ф09-5320/09-СЗ и Западно-Сибирского округа от 27.07.09 № Ф04-4105/2009(10368-А03-49).

Как правило, лицо, проводящее проверку, имеет довольно много сведений о контрагенте, таких как отчетность, сведения о численности сотрудников, банковские выписки и протокол допроса, в котором лицо, числящееся генеральным директором, отказывается от участия в деятельности организации, с образцами подписи и почерка в качестве

² Федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ (ред. от 08.03.2015) «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации».

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016).

приложения. Также в распоряжении инспектора имеются договоры, акты, счета-фактуры, полученные (изъятые) от налогоплательщика.

Таким образом, проверяющий имеет возможность перед назначением экспертизы провести визуальную идентификацию подписи в протоколе допроса и на представленных налогоплательщиком документах. Указанные выше документы зачастую имеются в распоряжении налогового органа в оригиналах.

Важным моментом при представлении документов в распоряжение эксперта является то обстоятельство, что, согласно деловой практике, сложившейся в налоговых органах и отвечающей презумпции добросовестности налогоплательщиков, гарантирующей защиту прав, установленную законодательством РФ, в распоряжение эксперта передаются документы, изъятые налоговым органом в порядке, предусмотренном статьей 94 НК РФ³. Согласно пункту 9 названной статьи, все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки.

Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы, об этом в протоколе выемки делается специальная отметка, которая заверяется подписями понятых.

Данные действия позволяют гарантировать представление в распоряжение эксперта именно тех документов, которые имелись у налогоплательщика на момент проведения выемки, исключают возможность их изменения или подмены со стороны как налогоплательщика, так и налогового органа.

Одновременно необходимо обратить внимание на положения статьи 89 НК РФ³, согласно которой на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Данные положения очень часто игнорируются налоговыми органами, и документы, представленные в виде подлинников, не возвращаются проверяемому лицу, что само по себе является нарушением его прав. Кроме того, налоговые органы нередко передают данные документы в распоряжение эксперта в виде оригиналов, представленных самим налогоплательщиком и не заверенных им, несмотря на наличие права, закрепленного в статье

94 НК РФ, на проведение выемки документов и предметов, в том числе оригиналов договоров, актов, счетов-фактур и т.д., которые в таком случае в обязательном порядке заверяются печатью налогоплательщика и предъявляются на обозрение понятым.

В случае передачи в налоговый орган оригиналов документов рекомендуется не проставлять на них какие-либо отметки, свидетельствующие об их принадлежности проверяемому лицу, с целью дальнейшего оспаривания подлинности документов, переданных налоговым органом в распоряжение эксперта.

В то же время, согласно сложившейся судебной-арбитражной практике, эксперт имеет право провести экспертизу по копиям документов, если сочтет их достаточными (п. 10 постановления Пленума ВАС РФ от 20.12.2006 № 66, Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.11.2014 № 15АП-13615/2014, ФАС Московского округа от 05.08.2014 по делу № А40-11794/2013).

Экспертиза, по общему правилу, назначается постановлением должностного лица налогового органа, проводящего проверку. В данном постановлении (п. 3 ст. 95 НК РФ) должны быть указаны: фамилия эксперта, вопросы, поставленные перед ним, и материалы, передаваемые в его распоряжение. При этом вопросы, требующие разрешения, не могут выходить за пределы познаний эксперта.

Проверяемое лицо располагает следующими правами (п. 7 ст. 95 НК РФ):

- заявить отвод эксперту;
- просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- поставить перед экспертом дополнительные вопросы;
- присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при проведении экспертизы и давать объяснения эксперту;
- знакомиться с заключением эксперта.

При вынесении постановления о назначении экспертизы сотрудник налогового органа обязан ознакомить с ним проверяемое лицо и разъяснить ему его права, о чем составляется протокол (п. 6 ст. 95 НК РФ). Форма протокола утверждена приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@ (Приложение № 22).

Согласно пункту 3 статьи 95 НК РФ, в постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза. На практике налоговые органы также сообщают налогоплательщику сведения о квалификации эксперта.

Важно помнить, что в соответствии со статьей 13 закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» должность эксперта в государственных судебно-экспертных учреждениях может занимать гражданин РФ, имеющий высшее образование и получивший

Рис. 1. Образец ходатайства об отводе эксперта и назначении другого эксперта

Начальнику
ИФНС России
№ XX по г. Москве

ХОДАТАЙСТВО

Ознакомившись с постановлением о назначении почерковедческой экспертизы от ХХ.ХХ.ХХХХ № Х, 000 «Х» (ИНН ХХХХХХХХ) в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 7 статьи 95 НК РФ заявляет отвод эксперту 000 «У» Петрову В.В. в связи с непредставлением документов, подтверждающих образование и квалификацию эксперта, отсутствием документов, подтверждающих страхование ответственности эксперта. В качестве эксперта просим назначить Сидорова А.И. – эксперта ФБУ «РФЦЭС при Минюсте РФ».

Генеральный
директор

И.И. Иванов

дополнительное профессиональное образование по конкретной экспертной специальности в порядке, установленном нормативными правовыми актами соответствующих федеральных органов исполнительной власти. Должность эксперта в экспертных подразделениях федерального органа исполнительной власти в области внутренних дел может также занимать гражданин РФ, имеющий среднее профессиональное образование в области судебной экспертизы.

Определение уровня квалификации экспертов и аттестация их на право самостоятельного производства судебной экспертизы осуществляются экспертно-квалификационными комиссиями в порядке, установленном нормативными правовыми актами соответствующих федеральных органов исполнительной власти. Уровень квалификации экспертов подлежит пересмотру указанными комиссиями каждые пять лет.

Однако, как следует из статьи 41 этого закона, на лиц, осуществляющих судебно-экспертную деятельность вне государственных судебно-экспертных учреждений, требования статьи 13 закона не распространяются. Это означает, что коммерческие эксперты могут не иметь высшего образования и (или) необходимого дополнительного образования.

Эксперты ФБУ «Российский федеральный центр судебной экспертизы при Министерстве юстиции Российской Федерации» являются одними из самых квалифицированных в России, их знания и техническая обеспеченность позволяют производить самые

сложные исследования. Стоимость проведения почерковедческой экспертизы одной подписи в данном учреждении составляет от 18 до 100 тыс. руб.

Между тем негосударственные экспертные учреждения проводят почерковедческие экспертизы стоимостью 1200–2500 руб. за подпись. В этой связи налоговые органы часто прибегают к их услугам ввиду дешевизны процедуры.

Нередки случаи, когда негосударственные эксперты делают заведомо ложные выводы по просьбе органов государственной власти или отказываются от дачи заключения, если подпись выполнена лицом, указанным в документах. Такое положение дел объясняется тесными связями между экспертами и органами государственной власти, поскольку последние являются преобладающей клиентской базой негосударственных экспертов.

Учитывая неразрывную связь негосударственных экспертных учреждений с инспекциями целесообразно заявить отвод эксперту и предложить другого эксперта. Основанием для отвода может быть непредставление документов об образовании и квалификации эксперта, отсутствие свидетельства о страховании ответственности или наличие спорной судебно-арбитражной практики по экспертизам, проведенным данным экспертом (см. рис. 1).

Как правило, налоговые органы отказывают в удовлетворении подобных ходатайств по причине их необоснованности, при этом документы, подтверждающие квалификацию эксперта, возможно, будут незамедлительно предоставлены. Также причиной отказа в удовлетворении ходатайства может явиться отсутствие в Налоговом кодексе РФ положений, позволяющих налогоплательщику выбирать экспертное учреждение.

В случае отказа в замене эксперта на предложенного налогоплательщиком, необходимо реализовать свое право на присутствие при проведении экспертизы с целью давать объяснения и пояснения эксперту (см. рис. 2).

При проведении экспертизы эксперт должен руководствоваться утвержденной методикой. Так, согласно методике проведения почерковедческих экспертиз, разработанной РФЦЭС и опубликованной на его официальном сайте (www.sudexpert.ru), для проведения полноценной почерковедческой экспертизы необходимо иметь три вида образцов подписи лица: свободные (выполненные до проведения экспертизы и в отрыве от нее, в количестве 5-6 образцов), экспериментальные (выполненные специально в целях проведения экспертизы, в объеме не менее 9 листов) и условно-свободные (выполненные после возникновения дела, но не специально для экспертизы, в количестве около 10 образцов).

Таким образом, при проведении почерковедческой экспертизы эксперт должен руководствоваться разработанной методикой, в том числе проверять полученные документы на предмет их соответствия методике исследования и оценивать, являются ли образцы почерка достаточными для исследования.

Рис. 2. Образец ходатайства о присутствии при проведении экспертизы

Начальнику
ИФНС России
№ XX по г. Москве

ХОДАТАЙСТВО

Ознакомившись с постановлением о назначении почерковедческой экспертизы от XX.XX.XXXX № X, 000 «X» (ИНН XXXXXXXX) в соответствии с подпунктом 4 пункта 7 статьи 95 НК РФ прошу Вас разрешить присутствовать представителю организации при проведении экспертизы с целью давать объяснения эксперту.

Прошу письменно сообщить дату, время и место проведения экспертизы.

Генеральный директор И.И. Иванов

В постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.06.2010 № 09АП-10326/2010 указано на то, что заключение экспертизы, проведенной по неполным образцам и на основании копий документов, не может служить безусловным доказательством подписания документа неуполномоченным или неустановленным лицом.

В этой связи для проведения экспертизы должен быть приглашен директор спорного контрагента с целью отбора экспериментальных образцов подписи. Но, как правило, экспертиза проводится без вызова кого бы то ни было к эксперту.

Одновременно необходимо помнить, что свободные образцы подписи содержатся в банковской карточке юридического лица, заверенной нотариусом или подписанной в присутствии работника банка самим лицом. Однако налоговые органы не утруждают себя получением данных документов в связи с длительностью и кропотливостью данного процесса.

Таким образом, в присутствии при проведении экспертизы налогоплательщику скорее всего будет отказано. В то же время в соответствии с подпунктом 4 пункта 7 статьи 95 НК РФ именно налоговый орган, а не экспертное учреждение дает разрешение присутствовать или выносит мотивированный отказ в присутствии налогоплательщика или его представителя при проведении экспертизы.

После того как от налогового органа получен отказ в присутствии при проведении экспертизы, логично заявить ходатайство о постановке дополнительных вопросов перед экспертом, таких как:

1. Могла ли подпись быть выполнена намеренно измененным почерком.
2. Могла ли быть подпись выполнена левой (правой) рукой.
3. Могла ли подпись быть выполнена в необычном психоэмоциональном состоянии.
4. Могла ли подпись быть выполнена в состоянии алкогольного или наркотического опьянения.
5. Могла ли быть подпись выполнена в состоянии болезни.
6. Могли ли повлиять на подпись возрастные изменения.
7. Выполнена ли подпись с подражанием печатному шрифту, прописям или маловыработанному почерку.
8. Могла ли подпись измениться вследствие перенесенной травмы.
9. Могла ли подпись измениться вследствие возрастных изменений.
10. Выполнены ли подписи на документах одним лицом (лицами).

Для ответа на данные вопросы эксперту потребуются образцы подписи и почерка лица в указанных состояниях, а учитывая, что присутствие его при проведении экспертизы практически исключено, эксперт не сможет ответить на поставленные вопросы. В большинстве случаев в заключении будет указан вероятностный вывод о выполнении подписи не тем лицом, которое заявлено в первичных документах.

В то же время эксперт наделен правом ознакомиться с материалами проверки, которые относятся к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о представлении дополнительных материалов, а также отказаться от дачи заключения, в случае если представленные материалы недостаточны для проведения экспертизы или он не обладает специальными познаниями для разрешения поставленных вопросов (пункты 4, 5 ст. 95 НК РФ).

Согласно пункту 8 статьи 95 НК РФ, по результатам проведения экспертизы эксперт обязан составить от своего имени письменное заключение. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Данное заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляется проверяемому лицу, которое вправе дать свои объяснения и заявить свои возражения относительно него, просить о постановке дополнительных вопросов перед экспертом, а также о назначении повторной или дополнительной экспертизы (п. 9 ст. 95 НК РФ).

При ознакомлении с представленным заключением эксперта необходимо обратить внимание

на ответы эксперта на дополнительные вопросы. Так, выводы эксперта в части утверждения о невозможности изменения подписи в необычных условиях, перемены пишущей руки, состоянии волнения являются несостоятельными, поскольку данные выводы эксперт сделать не может.

Если в ходе визуального сравнения подписей генерального директора спорной организации на первичных документах, переданных эксперту, будут выявлены совпадения внешнего вида, транскрипции, общих и частных признаков или при наложении подписей друг на друга установлено их полное совпадение, отсутствуют следы давления, то такие признаки вызывают сомнение в рукописном способе внесения подписей в документ. Более вероятно их нанесение с помощью факсимиле. А подписи, выполненные с помощью факсимиле, не являются объектами почерковедческого исследования.

В такой ситуации любой эксперт (как государственный, так и негосударственный) обязан сообщить о невозможности ответить на вопрос, самим ли директором или иным лицом (лицами) выполнены подписи на документе, переданном в его распоряжение. Основанием для такого сообщения служит абзац 4 части 1 статьи 16 ФЗ закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»: эксперт обязан составить мотивированное письменное сообщение о невозможности дать заключение, в частности, если объекты исследований и материалы дела непригодны или недостаточны для проведения исследований и дачи заключения и эксперту отказано в их дополнении.

Также необходимо помнить, что налоговые органы передают в распоряжение эксперта лишь малую часть документов, составляющую около 5–10% от их количества. Налогоплательщик должен заявить ходатайство о представлении в распоряжение эксперта дополнительных документов, поименовав все имеющиеся договоры, акты, счета-фактуры и иные документы по спорному контрагенту, а также банковские документы с образцами подписи директора организации, документы из регистрационного дела.

В удовлетворении данного ходатайства налогоплательщику будет отказано под любым предлогом или оно будет оставлено без ответа. На самом деле причина довольно простая – значительное увеличение стоимости проведения экспертизы. Согласно современным тенденциям, наметившимся в налоговых органах, стоимость экспертизы не должна превышать 0,1% от суммы доначислений. В этом случае налогоплательщик получает еще один аргумент в свою пользу.

Согласно части 3 статьи 25 закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», материалы, иллюстрирующие заключение эксперта или комиссии экспертов, прилагаются к заключению и служат его

составной частью. Документы, фиксирующие ход, условия и результаты исследований, хранятся в государственном судебно-экспертном учреждении. Это правило (согласно статье 41 закона) распространяется и на негосударственных экспертов.

На практике наблюдается, что эксперты, привлекаемые налоговым органом, дают заключения с грубейшим нарушением установленных норм и проводят экспертизу с нарушением утвержденных методик ее проведения. У множества экспертов нет даже микроскопа и линейки, сравнение подписей проводится без их увеличения на специальном оборудовании, в заключениях отсутствует фототаблица с указанием мест совпадений и различий общих и частных признаков подписи.

Методика судебно-почерковедческой экспертизы предусматривает четыре стадии исследования:

- предварительную;
- отдельную;
- сравнительную;
- оценки результатов и формулирования выводов.

На первой стадии происходит знакомство эксперта с вещественными доказательствами и вопросами, которые перед ним поставлены, определяется достаточность представленных образцов, выявляется наличие изменений, внесенных в исследуемый документ (подчисток, дописок и т. п.), в целях дальнейшего использования данного документа для проведения технико-криминалистического исследования.

Вторая стадия предусматривает отдельное изучение документа – вещественного доказательства и образцов для сравнительного исследования, выявление общих и частных признаков как письменной речи, так и почерка. Встретившиеся в рукописи варианты письменных знаков и их сочетаний с разметкой установленных особенностей частных признаков почерка заносятся в специальные таблицы-разработки.

На стадии сравнительного исследования выявленные признаки сопоставляются. Результаты сравнения (совпадения или различия) заносятся в таблицы и разработки.

Четвертая стадия сводится к оценке индивидуальной совокупности выявленных признаков, позволяющих прийти к выводу о наличии или отсутствии индивидуального тождества.

По результатам выполнения всех перечисленных этапов эксперт формирует выводы, отражаемые в заключении. С учетом названных объемов работ, вызывает сомнение возможность выполнения данных объемов за ту стоимость, которую коммерческие эксперты назначают за свою работу.

Как сказано в постановлении Президиума Высшего арбитражного суда РФ № 18162/09 от 20.04.2010, «законодательство о налогах и сборах Российской Федерации исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия

налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, в частности, налоговых вычетов при исчислении налога на добавленную стоимость, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных Кодексом, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы».

Рассмотренная методика действий при проведении экспертизы в значительной мере помогает добиться вероятностных выводов эксперта, которые намного проще оспорить в суде, или получить сообщение о невозможности ответа на поставленные инспекцией вопросы.

Выводы

Существующее нормативно-правовое регулирование проведения экспертизы в ходе налоговых проверок не выдерживает никакой критики. Все рассмотренные в настоящей статье вопросы порождают правовой неопределенностью действий как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков.

На современном этапе развития налоговой системы России законодательно не определены сроки и порядок реализации прав налогоплательщика, порядок действий налогового органа при поступлении заявлений и ходатайств проверяемого лица, возможности выбора эксперта и экспертного учреждения налогоплательщика, порядка и оснований для отвода эксперта, в том числе безусловных.

В этой связи представляется целесообразным внести в Налоговый кодекс РФ дополнения в части определения перечня, сроков и порядка реализации налогоплательщиком своих прав при проведении экспертизы, а также сроков, отведенных налоговому органу на их рассмотрение и принятие решения.

Разумными сроками, по мнению авторов статьи, являются следующие:

- на представление ходатайства об отводе эксперта, постановке дополнительных вопросов перед экспертом, о присутствии при проведении экспертизы – 5 дней с момента ознакомления налогоплательщика с постановлением о назначении эксперта;
- на рассмотрение указанных ходатайств и подготовку ответа по ним – 3 дня;
- на ознакомление проверяемого лица с заключением эксперта – 3 дня с момента его составления.

Также в Налоговом кодексе РФ должно быть предусмотрено, что любой ответ должностного лица налогового органа должен содержать дату и место его составления, сведения о лице, рассматривавшем

ходатайство, дату и номер ходатайства, мотивированный отказ или согласие со ссылками на нормативно-правовые акты.

Кроме того, в Налоговый кодекс РФ и Кодекс об административных правонарушениях РФ необходимо ввести нормы ответственности для должностных лиц налоговых органов за нарушение указанных сроков и ограничение или ущемление прав налогоплательщика при проведении экспертизы. Так, логично предусмотреть норму, согласно которой немотивированный отказ в удовлетворении ходатайства проверяемого лица влечет за собой существенное нарушение порядка проведения экспертизы и признание ее результатов недействительными.

Тем не менее вышеназванные обстоятельства не являются единственной проблемой при проведении экспертизы ввиду того, что в соответствии со статьей 129 НК РФ³ штраф за дачу заведомо ложного заключения, которое встречается сплошь и рядом, составляет всего лишь 5000 руб. По мнению авторов статьи, размер штрафа нуждается в корректировке в сторону увеличения не менее чем в 100 раз. Такой размер штрафа будет способствовать более объективному рассмотрению материалов, передаваемых эксперту и в некоторой степени гарантировать подготовку обоснованного заключения.

Вместе с тем в связи с имеющейся правоприменительной практикой в отношении коммерческих экспертов, заключения которых суды все чаще не принимают в качестве надлежащих доказательств ввиду их несоответствия нормам гражданского и арбитражно-процессуального права, представляется целесообразным реформировать саму систему экспертных учреждений на территории РФ.

Для реформы экспертных учреждений необходимо использовать положительный опыт реформы других отраслей, таких как оценочная деятельность, антикризисное (арбитражное) управление, строительство. Проведенные реформы данных отраслей доказали свою эффективность на практике, и у авторов не имеется сомнений в целесообразности использования данного опыта.

В рамках реформы экспертной деятельности в РФ необходимо разработать и внедрить механизм независимого отбора экспертов, учитывающий образование, квалификацию, стаж работы, влияющий на присвоение класса эксперта, который в свою очередь должен определять возможность проведения конкретным экспертом тех или иных исследований и дачу по ним заключений. Также предлагается разработать и внедрить профессиональный стандарт для экспертов. Сведения о классе эксперта и допуске его к проведению определенных видов исследований необходимо обобщать и публиковать в специальном реестре, за ведение которого должно отвечать Министерство юстиции РФ.

Кроме того, необходимо создать саморегулируемые организации экспертов, которые будут

гарантировать соответствие экспертов определенным требованиям. При вступлении в СРО будет обеспечено страхование ответственности эксперта, что не предусмотрено действующим законодательством и, безусловно, является негативным фактором, поскольку положения статей Налогового кодекса РФ о возмещении вреда, причиненного неправомерными действиями налоговых органов, фактически не работают на практике.

Также с целью ограничения недобросовестной конкуренции среди экспертов, направленной на получение максимальной прибыли и сводящей на нет все позитивные факторы предложенных выше мер, необходимо разработать и ввести четкие тарифы на проведение экспертизы, определяемые исходя из типа исследования, объема и количества исследуемого материала, норматива трудозатрат, а также квалификации эксперта с учетом нормы доходности для каждого вида исследования. Данная мера позволит в значительной степени сократить число недобросовестных экспертов,

работающих с органами государственной власти, и создать единую общероссийскую систему проведения экспертиз.

В завершение предложенных реформ системы экспертной деятельности представляется целесообразным разработать единую методику проведения экспертиз, учитывающую современные достижения науки и техники, а также передовой зарубежный опыт. Данная методика должна утверждаться приказом Министерства юстиции РФ, актуализироваться раз в два-три года и быть общеобязательной к применению на всей территории РФ.

Реализация предложенных мер, по мнению авторов, позволит вывести экспертную деятельность в РФ на новый уровень, убрать с рынка экспертных услуг недобросовестные организации, стандартизирует методы и подходы к проведению экспертизы, повысит доверие к профессии эксперта и ее престиж. Все это позволит снизить количество налоговых споров, что в свою очередь приведет к значительной степени экономии в том числе бюджетных средств. 

Библиографический список

1. Варнаровский А.В. Органическая концепция налогового планирования // *Налоги и налогообложение*. – 2007. - № 12. - С. 32-34.
2. Варнаровский А.В. Налоговое стимулирование участия малых форм предпринимательства в реиндустриализации российской экономики // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2015. - № 3. - С. 32-37.
3. Гончаренко Л.И., Жукова Е.И., Пинская М.Р. *Налогообложение организаций* : учебник [под науч. ред. Л. И. Гончаренко]. - М., 2014.
4. Гончаренко Л.И. *Налоговые риски: теория и практика управления* // *Финансы и кредит*. - 2009. - № 2 (338). - С. 2-11.
5. Селезнев А.В., Сысоев Э.В. *Судебная экспертиза* : учебное пособие. – М. : Издательство ФГБОУ ВПО РГТУ, 2012. – 97 с.
6. Ряховский Д. И. и др. *Налоги и налогообложение* : учебное пособие. - М. : Эксмо, 2006. – 336 с.
7. Ряховский Д.И. К вопросу о налогообложении предприятий // *Актуальные вопросы антикризисного управления предприятиями: сборник трудов*. - М. : ИПКгосслужбы, ИЭАУ, 2001. - С. 51-54.
8. Ряховский Д.И. К вопросу об инвестиционном климате в отечественной промышленности // *Антикризисное управление как направление стабилизации российской экономики: доклады юбилейной научно-практической конференции, посвященной 55-летию ИПКгосслужбы*. - М. : ИПКгосслужбы, 2007. - Т. 3. - С. 45-66.
9. Ряховский Д.И., Рудикова Е.В. Современные теоретические подходы к классификации налоговых рисков // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2013. - №5. - С. 29-37.
10. Хоружий Л.И., Напшева М.М. *Бухгалтерский учет, контроль и налогообложение в сельском хозяйстве*. – М. : Альфа-Пресс, 2001. - 16,0 п.л.

References

1. Varnavsky A.V. Organic framework of the tax planning. *Nalogi i nalogooblozhenie*, 2007, no. 12, pp. 32-34 (in Russ.).
2. Varnavsky A.V. Tax incentives for the participation of small business in the form of re-industrialization of the Russian economy. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2015, no. 3, pp. 32-37 (in Russ.).
3. Goncharenko L.I., Zhukova E.I., Pinskaya M.R. *Nalogooblozhenie organizatsiy* [Taxation of organizations]. Moscow, 2014.
4. Goncharenko L.I. Tax risks: control theory and practice// *Finansy i kredit*, 2009, no. 2 (338), pp. 2-11 (in Russ.).
5. Seleznev A.V., Sysoev E.V. *Sudebnaya ekspertiza* [Forensic examination]. Moscow, FGBOU VPO RGTU Publ., 2012. 97 p.
6. Ryahovsky D.I. *Nalogi i nalogooblozhenie* [Tax and taxation]. Moscow, Eksmo Publ., 2006. 336 p.
7. Ryahovsky D.I. [About the taxation of enterprises]. *Aktual'nye voprosy antikrizisnogo upravleniya predpriyatiyami: sbornik trudov* [Topical issues of crisis management on the enterprises: collection of research papers]. Moscow, IPKgossluzhby Publ., IEAU, 2001. pp. 51-54 (in Russ.).
8. Ryahovsky D.I. [About the investment environment in domestic industry]. *Antikrizisnoe upravlenie kak napravlenie stabilizatsii rossiyskoy ekonomiki: doklady jubileynoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, posvyashhennoy 55-letiyu IPKgossluzhby* [Crisis management as the stabilization trend of Russian Economy: presentations of the research and practical conference dedicated to the 55th anniversary of the Advanced Training Institute of Civil Service]. Moscow, IPKgossluzhby Publ., 2007, V. 3, pp. 45-66 (in Russ.).
9. Ryahovsky D.I., Rudikova E.V. Modern theoretical approaches to the tax risk classification. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2013, no. 5, pp. 29-37 (in Russ.).
10. Khoruzhiy L.I. Napsheva M.M. *Buhgalterskiy uchet, kontrol' i nalogooblozhenie v sel'skom hozyaystve* [Accounting, control and taxation in agricultural sector]. Moscow, Alpha-Press Publ., 2001. 16,0 p.p.

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ РОСТ И НОВЫЕ ВПЕЧАТЛЕНИЯ С ИПБ РОССИИ



МАСШТАБНАЯ ПРОГРАММА

ПО ПОВЫШЕНИЮ
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО
УРОВНЯ БУХГАЛТЕРОВ!



Подробности по телефону
и на сайте ИПБ России:

 +7 (495) 720 54 55

 www.ipbr.org



АБХАЗИЯ



КАЗАНЬ



МОСКВА



МУРМАНСК



САНКТ-ПЕТЕРБУРГ



ЯЛТА