

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова»

На правах рукописи

МОТОЛЯНЕЦ МАРИНА ВЛАДИМИРОВНА

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ
ЭКСПЕРТИЗЫ ЗАТРАТ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНЫХ
ПРИГОРОДНЫХ ПАССАЖИРСКИХ КОМПАНИЙ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель
доктор экономических наук, доцент
Курочкина Ирина Петровна

Ярославль - 2019

Оглавление

Введение	4
Глава 1 Теоретические основы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний в арбитражном процессе	12
1.1 Концептуальные положения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажирских компаний.....	12
1.2 Информационное обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажирских компаний.....	45
Глава 2 Методические подходы к проведению судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожными пригородными пассажирскими компаниями	59
2.1 Состав статей затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний как объект судебно-бухгалтерской экспертизы	59
2.2 Методика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг естественных монополий железнодорожным пригородным пассажирским компаниям	75
2.3 Методика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы прямых и косвенных собственных затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний	89
Глава 3 Профессиональное суждение как доказательственная основа заключения эксперта-бухгалтера	113
3.1 Профессиональное суждение эксперта-бухгалтера в теории и практике судебно-бухгалтерской экспертизы	113
3.2 Методические аспекты структурирования заключения и его роль в арбитражном судопроизводстве	125
Заключение	140
Список литературы	151
Приложение А. Результаты деятельности ППК в 2016 и 2017 гг.	181

Приложение Б. Судебные иски, поданные АО "Северная ППК" за 2015-2017 годы.....	182
Приложение В. Группировка источников информации для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы	193
Приложение Г. Затраты, формирующие ставки платы за оказание услуг ОАО «РЖД» пригородным пассажирским компаниям согласно «Методике расчета ставок платы за услуги по аренде железнодорожного подвижного состава, управлению им, его эксплуатации, техническому обслуживанию и ремонту, оказываемые организациям в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении».....	197
Приложение Д. Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Структура элемента затрат пригородных пассажирских компаний «Прочие затраты»».....	202
Приложение Е. Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Структура затрат пригородных пассажирских компаний в среднем за период 2016 года».....	205
Приложение Ж. Предлагаемый автором унифицированный классификатор затрат ППК.....	211
Приложение З. Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Ставки на услуги ОАО «РЖД» по аренде, техническому обслуживанию, ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава, заключенные с Юго-Восточной железной дорогой – филиалом ОАО «РЖД»	216
Приложение И. Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Суммы НДС по приобретенным товарам, работам и услугам ППК, признаваемые в составе статьи «НДС в себестоимости».....	217
Приложение К. Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Перечень косвенных затрат пригородных пассажирских компаний».....	218
Приложение Л. Информация об организационно-правовой форме экспертного учреждения.....	221
Приложение М. Сравнение точек зрения авторов на структуру заключения эксперта-бухгалтера.....	233

Введение

Актуальность темы исследования. Реализация государственной стратегии прорывного развития страны требует особого внимания к проблеме качественного развития транспортной системы городов и населенных пунктов России.

Развитие железнодорожных пассажирских перевозок является одной из важнейших социальных задач государства, направленной на удовлетворение потребностей в передвижениях части населения, имеющего право на льготы, а также граждан с низким уровнем дохода. Такие услуги населению Российской Федерации оказывают подразделения ОАО «РЖД», осуществляющие перевозки пассажиров в поездах дальнего следования и высокоскоростного сообщения, а также 25 пригородных пассажирских компаний (ППК). Следует отметить, что общий объем финансовой поддержки из федерального бюджета ОАО «РЖД» в 2017 году вырос на 8,59 % по сравнению с 2016 годом и составил 35,4 млрд. руб. Вместе с тем за этот же период дотации и субсидии региональным бюджетам для возмещения «выпадающих доходов» предприятий пригородного железнодорожного транспорта снизились на 23,62% и составили 9,7 млрд. руб.¹ Выпадающие доходы определяются как разница между полной стоимостью услуги и льготой на эту услугу, которая официально установлена для отдельных групп населения. Данная ситуация негативно отразилась на финансовых результатах деятельности пригородных пассажирских компаний, услуги которых востребованы, в том числе социально незащищенными категориями граждан.

Величина «выпадающих доходов» пригородных пассажирских компаний, реализующих услуги по льготным тарифам и имеющих право на их возмещение, из-за несовершенства нормативно-методической базы в большинстве случаев не соответствует размерам субсидий, выделяемых региональными бюджетами. Для решения возникающих споров арбитражными судами привлекаются независимые эксперты с целью признания затрат компании-перевозчика экономически обоснованными, целесообразными и эффективными. В настоящее время методика

¹Годовой отчет ОАО РЖД за 2017 год. Раздел «Пассажирские перевозки в пригородном сообщении» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ar2017.rzd.ru/ru>.

производства таких экспертиз базируется на общих принципах, изложенных в законе «О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ», Арбитражно-процессуальном кодексе РФ и Методических указаниях по определению экономически обоснованных затрат пригородных пассажирских компаний. Каждый эксперт трактует указанные нормативно-правовые документы в соответствии со своим уровнем профессиональных знаний и умений. Результаты судебных разбирательств по вопросам возмещения «выпадающих доходов» пригородных пассажирских компаний показывают низкий уровень удовлетворения таких исков и наличие большого количества дел, отправленных на дополнительное рассмотрение из-за предоставления некачественной доказательственной базы. В связи с этим возникает необходимость развития методики судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний на основе конкретизации базовых теоретико-методологических положений с учетом отраслевой специфики, систематизации и оптимизации процесса ее проведения. Это позволяет повысить точность, прозрачность, объективность и своевременность осуществления данной экспертизы, что определяет актуальность диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Теоретическую основу диссертационного исследования составили труды отечественных авторов в области методологии развития судебно-бухгалтерской экспертизы, в частности: Белухи Н.Т., Вержбицкой И.В., Духно Н.А., Корухова Ю.Г., Михайлова В.А., Звягина С.А., Кеворковой Ж.А., Романова В.В., Россинской Е.Р., и др. Практический интерес в этом направлении представляют работы зарубежных авторов: К. Дэвиса, Р. Фаррела, С. Огилбая, Озили Петерсона К. и др., раскрывающих вопросы квалификации форензик-специалиста и содержание его основных навыков. При разработке прикладных аспектов диссертационного исследования использованы труды российских авторов: Алибекова Ш.И., Гаджиева Н.Г., Каширской Л.В., Пашенко Т.В., Стрыгиной И.Е., Шадрина В.В. и др.

Наряду с этим, методические разработки комплексного подхода по проведению судебно-бухгалтерской экспертизы по отдельным видам деятельности, в том числе по услугам железнодорожных пригородных пассажироперевозок, в научных исследованиях отражены недостаточно полно. Авторские исследования способствуют развитию и совершенствованию порядка проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат с учетом отраслевой специфики.

Цель исследования заключается в теоретико-методологическом обосновании и разработке методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний.

Поставленная в работе цель достигается путем решения следующих **задач**:

- теоретически обосновать взаимосвязь предмета судебно-бухгалтерской экспертизы со спецификой железнодорожных пассажирских перевозок с целью выработки нового подхода к методике формирования структуры информации о затратах на оказание услуг пригородными пассажирскими компаниями;

- уточнить состав информационной базы по проведению судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажирских компаний для повышения доказательственной силы заключения эксперта-бухгалтера в арбитражном судопроизводстве;

- разработать унифицированный классификатор затрат пригородных пассажирских компаний как ключевой элемент методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы в арбитражном судопроизводстве, использование которого позволит обеспечить более высокую степень прозрачности произведенных расходов при определении величины выпадающих доходов пригородных пассажирских компаний;

- разработать методику проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний с учетом специфики их собственных расходов и издержек на оказанные услуги подразделениями ОАО «РЖД»;

- выработать научно-обоснованный подход к структуре и содержанию исследовательской части экспертного отчета-заключения и предложить

авторскую группировку выводов итоговой части заключения для повышения его качественных характеристик, формирующих уровень доказательственного значения в рамках арбитражного судопроизводства.

Область диссертационного исследования. Научная работа выполнена согласно Паспорту научной специальности ВАК Минобрнауки России 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, раздел 3 «Аудит, контроль и ревизия», пункту 3.6. «Методология и базовые принципы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы», пункту 3.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии», пункту 3.9. «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии».

Предметом исследования является комплекс теоретико-методических и практических подходов к проведению судебно-бухгалтерской экспертизы с целью определения экономически обоснованных, целесообразных и эффективных затрат на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажирских компаний.

Объектом исследования являются факты хозяйственной жизни, отраженные в первичной документации, регистрах учета, бухгалтерской и управленческой отчетности, информационных системах бухгалтерского и налогового учета и отчетности, содержащих информацию о затратах железнодорожных пригородных пассажирских компаний. Объектами практической реализации исследования стали: АО «Северная ППК», АО «ППК Саратовская», АО «ППК «Черноземье».

Теоретическую и методологическую основу исследования составили научные труды в области судебно-бухгалтерской экспертизы, публикации в периодических изданиях, нормативно-правовые акты, регулирующие порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, международные стандарты финансовой отчетности и международные стандарты аудита, профессиональная и общеэкономическая литература по изучаемой проблеме, материалы официальных сайтов Федеральной государственной службы статистики, Федеральной налоговой службы, материалы баз данных «СПАРК» и «СКРИН», периодических научных изданий и конференций.

В процессе написания диссертационной работы применялась совокупность различных методов: общенаучные методы (наблюдение, сравнение, анализ, синтез, обобщение, индукция, дедукция, моделирование, исторический и логический методы, систематизация теоретического и практического материала), специальные методы (метод документальной и фактической проверки, инспектирование, запрос, подтверждение, аналитические процедуры и др.). Применение данных методов и приемов обеспечило достоверность полученных результатов и позволило наиболее полно осуществить решение поставленных задач.

Информационная база исследования включает научно-практические публикации, материалы законодательного, нормативного, инструктивного и методологического характера по проведению судебно-бухгалтерской экспертизы.

Научная новизна результатов диссертационного исследования состоит в развитии теоретико-методологических положений, на основе которых разработана методика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний как экономически обоснованных, целесообразных и эффективных с учетом особенностей отрасли.

В процессе исследования получены существенные результаты, которые обладают научной новизной и отражены в следующих положениях, выносимых на защиту.

1. Развита теоретико-методологическая основа судебно-бухгалтерской экспертизы затрат, конкретизирующая ее цель, задачи, предмет, способы проведения, объекты, с учетом особенностей и социальной ориентированности деятельности железнодорожных пригородных пассажирских компаний.

2. Расширен состав необходимой информационной базы для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажирских компаний путем включения сведений, размещенных на платных сайтах интернет-ресурсов, что позволяет повысить достоверность, достаточность и объективность доказательственной базы в арбитражном

судопроизводстве при признании затрат экономически обоснованными, целесообразными и эффективными.

3. Предложен унифицированный классификатор собственных затрат пригородных пассажирских компаний как ключевой элемент методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы в арбитражном судопроизводстве, использование которого в ходе судебно-бухгалтерской экспертизы обеспечивает эксперту-бухгалтеру четкий механизм действий по перегруппировке произведенных затрат компании-перевозчика и способствует объективному формированию профессионального суждения при определении величины выпадающих доходов для возмещения их из бюджета субъектов РФ.

4. Разработана методика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожными пригородными пассажирскими компаниями на основе авторского унифицированного классификатора затрат пригородных пассажирских компаний, включающая контрольные процедуры собственных расходов и издержек на услуги подразделений ОАО «РЖД». Она представляет собой логическую последовательность действий и мероприятий эксперта-бухгалтера, которые реализуются в предложенных к использованию формах рабочих документов с целью осуществления проверки правильности признания затрат, их документальной подтвержденности, целесообразности и эффективности.

5. Структурировано содержание исследовательской части отчета-заключения эксперта-бухгалтера с выделением шести существенных позиций и их дальнейшей детализацией с целью обеспечения доказуемости, объективности, независимости и ясности доказательственной базы. Выводы итоговой части экспертного заключения предложено группировать по признаку «Однозначность выводов», что позволит избежать двойственного толкования ответов на поставленные арбитражным судом вопросы и объективно формировать профессиональное суждение эксперта-бухгалтера.

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в развитии теоретико-методологических положений судебно-бухгалтерской

экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний, расширении состава ее информационной базы с учетом отраслевой специфики, разработке унифицированного классификатора собственных затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний, включающей контрольные процедуры собственных расходов и издержек на услуги подразделений ОАО «РЖД» и представляющей логическую последовательность действий и мероприятий эксперта-бухгалтера, реализованных в предложенных к использованию формах рабочих документов. Сформулированы методические рекомендации, которые структурируют и детализируют содержание заключения эксперта-бухгалтера по существенным позициям с точки зрения достоверности, достаточности, допустимости, объективности и прозрачности с целью его дальнейшего использования как доказательственной базы в арбитражном суде. Предложен признак группировки выводов заключительной части экспертного отчета, усиливающий доказательственное значение профессионального суждения эксперта-бухгалтера.

Апробация результатов диссертационного исследования. Основные выводы и результаты диссертационного исследования были представлены на обсуждение на 10 научно-практических конференциях, среди которых наибольшее значение имеют: IV Всероссийская научно-практическая конференция Саратовского социально-экономического института (филиала) РЭУ им. Г.В. Плеханова «Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых» (5 октября 2017, г. Саратов); III Международная научно-практическая конференция «Инновационная экономика и менеджмент: методы и технологии» (16-17 мая 2018, МГУ имени М.В. Ломоносова, г. Москва); V Международная многопрофильная научная конференция по социальным наукам и искусствам SGEM 2018 (26 августа - 01 сентября 2018, Болгария, г. Албена), I Национальная научно-практическая конференция «Теория и практика управления

государственными функциями и услугами. Тарифное регулирование» (6 ноября 2018, СПбГЭУ, г. Санкт-Петербург).

Результаты диссертационного исследования по определению состава элементов и статей собственных затрат внедрены в практику работы АО «Северная ППК» (г. Ярославль), занимающегося пригородными пассажирскими перевозками, а также учтены при разработке методологии ценообразования тарифа на пригородные пассажирские перевозки Департаментом управления бизнес-блоком «Пассажирские перевозки» ОАО «РЖД» (г. Москва). Внедрение результатов исследования подтверждено соответствующими документами.

Теоретические результаты исследования используются в учебном процессе подготовки бакалавров и магистров по направлению «Экономика» в Ярославском государственном университете им. П.Г. Демидова в преподавании дисциплин «Судебно-бухгалтерская экспертиза», «Контроль и ревизия», «Аудит основных видов деятельности» и в системе дополнительного профессионального образования. Внедрение результатов исследования подтверждено соответствующими документами.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 15 научных работ общим объемом 5,19 п.л. (авторский объем – 5,05 п.л.), в том числе 4 статьи в журналах из Перечня рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные результаты научных результатов диссертации на соискание ученой степени кандидата наук.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и 12 приложений. В тексте имеется 55 таблиц, 6 рисунков. Список литературы включает 219 источников.

Глава 1 Теоретические основы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний в арбитражном процессе

1.1 Концептуальные положения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажирских компаний

В настоящее время перевозочную деятельность оказывают подразделения ОАО «РЖД», осуществляющие перевозки пассажиров в поездах дальнего следования и высокоскоростного сообщения, а также 25 пригородных пассажирских компаний (ППК), из которых 16% по итогам 2016 года получили убыток в сумме 632,7 млн. руб. и 24% по итогам 2017 года получили убыток в сумме 1205,79 млн. руб. (Приложение А).

Следует отметить, что «на государственном уровне принимаются меры, связанные с поддержкой убыточных компаний путем увеличения уровня компенсации потерь в доходах с 44 % в 2011 году до 87 % в 2016 году» [50]. При этом порядок выделения субсидий регламентирован в Концепции развития пригородных пассажирских перевозок железнодорожным транспортом [13]. Соответствующая схема движения информационных потоков при выделении субсидий операторам ППК систематизирована и представлена на рисунке 1.

Как показали исследования, компенсация выпадающих доходов со стороны субъектов Российской Федерации пригородным пассажирским компаниям реализуется не в полном объеме. В 2017 году в 15 регионах России возмещение выпадающих доходов перевозчиков составило менее 50 %, а в одном регионе – субсидии не были предусмотрены, что подтверждают данные таблицы 1.

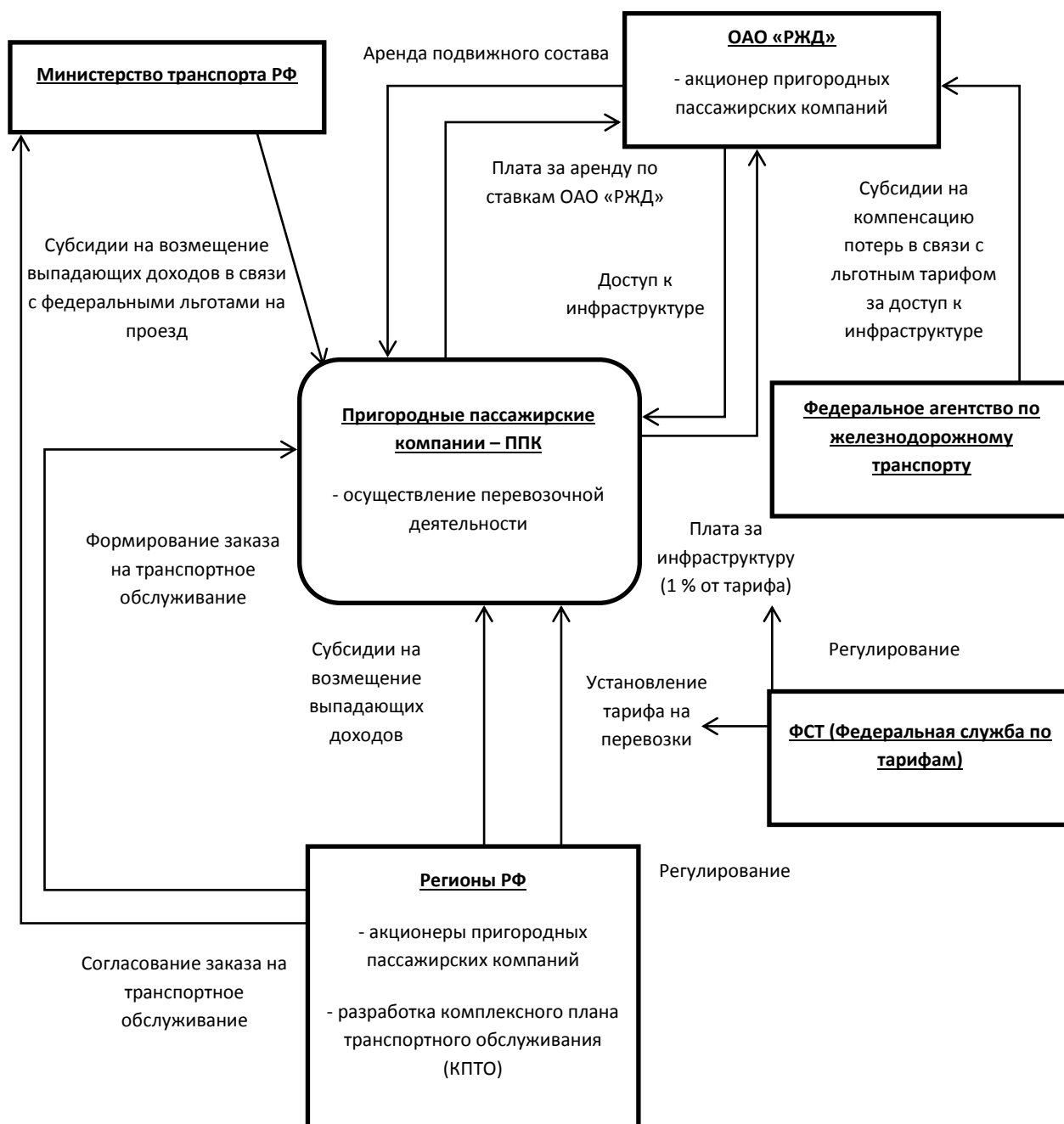


Рисунок 1 - Информационные потоки при выделении субсидий операторам пригородных пассажирских перевозок [13]

Уровень компенсации выпадающих доходов пассажироперевозчиков не достаточен для возмещения получаемого убытка, что следует из таблицы 1. Объем финансовой поддержки в виде субсидий на эти цели из федерального бюджета в 2016 году составил 32,6 млрд руб. [50, С.156], а в 2017 году – 35,4 млрд руб. [51].

Таблица 1 - Компенсация субъектами Российской Федерации выпадающих доходов пассажироперевозчиков на железнодорожном транспорте [51, С.72]

Предусмотренный уровень компенсации	Количество субъектов РФ						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Компенсация не требуется	6	5	4	4	5	5	5
100 % компенсации	11	18	11	15	41	36	32
> 80 % компенсации	9	6	10	8	12	15	12
50–80 % компенсации	13	8	13	21	4	6	7
<50 % компенсации	30	32	32	21	9	8	15
Не предусмотрено	4	4	3	4	1	2	1
Перевозки прекращены	–	–	–	–	1	1	1
Итого							73

«Субсидии из региональных бюджетов, связанные с компенсацией выпадающих доходов предприятий пассажироперевозчиков, обусловленных результатами государственного тарифообразования, в 2016 году составили 12,7 млрд руб., а в 2017 году – 9,7 млрд. руб., в том числе в 2018 году за 2017 год – 0,2 млрд руб. Кроме того, планировалось к получению в 2018 году 0,8 млрд. руб. С учетом планируемых к получению субсидий за государственное регулирование тарифов компенсация выпадающих доходов составила 90 %, что на 0,4 % выше уровня 2016 года. Выпадающие доходы пригородных компаний (с учетом ОАО «Центральная ППК») на 2017 год оцениваются в размере 13,3 млрд руб.» [51].

Вместе с тем по данным годового отчета ОАО «РЖД» «в результате неполной компенсации выпадающих доходов со стороны субъектов Российской Федерации у пригородных пассажирских компаний на 31 декабря 2017 года сформирована накопленная кредиторская задолженность в размере 44,0 млрд руб., в том числе перед ОАО «РЖД» – 39,5 млрд руб. Суммарная чистая прибыль ППК (с учетом ОАО «Центральная ППК») снизилась в 2017 году до 284,6 млн руб. по сравнению с 1,92 млрд руб. в 2016 году» [51].

Кроме того, не в полном объеме компенсируются выпадающие доходы при перевозке льготных категорий граждан.

Дефицит денежных средств в бюджетах регионов, а также разногласия финансовых органов субъектов Федерации и железнодорожных пригородных пассажирских транспортных компаний при принятии решений о необходимых

размерах возмещений экономически обоснованных затрат являются основными причинами недостаточного уровня компенсации выпадающих доходов пассажироперевозчиков.

Для сбалансированности бюджета перевозчиков, как показали исследования, поддержка на федеральном уровне реализуется следующим образом:

1) путем выделения компенсаций из федерального бюджета на оплату инфраструктурного тарифа ОАО «РЖД», которые направляются на покрытие затрат на услуги инфраструктуры общего пользования и на предоставление скидки на ее оплату;

2) посредством предоставления льготной ставки по НДС в размере 0%, которая позволяет региональным перевозчикам предъявить право на вычет соответствующих налоговых платежей по контрактам с поставщиками и подрядчиками, в том числе с подразделениями ОАО «Российские железные дороги» по договорам аренды подвижного состава и использования инфраструктуры.

«Обнуление НДС» привело к снижению суммы расходов на перевозку в 2015 году - на 8,7 млрд руб., а в 2016 году - на 9,2 млрд руб. Вследствие такого положительного результата, «в 2017 году государственными органами было принято решение о продлении срока применения ставки 0 % на НДС по услугам пригородных пассажирских компаний до 2030 года» [51].

Покрытие остальной части выпадающих доходов ОАО «РЖД» до уровня себестоимости перевозок по региону обеспечивается субъектами РФ путем перечисления компенсаций за перевозку региональных льготников и налога на имущество, который монополист уплачивает в региональные бюджеты с последующей его передачей пригородной пассажирской компании.

На рисунке 2 представлены источники финансирования выпадающих доходов железнодорожных пассажирских компаний.

Как видно из рисунка 2, только 52% доходов железнодорожных пассажирских компаний представлены выручкой от продажи билетов, размер

которой зависит от установленного тарифа. Определение размера тарифа осложняется тем, что в цене на перевозку пассажиров в пригородном железнодорожном транспорте 75% составляют расходы по оказанию услуг железной дорогой по арендуемому подвижному составу и 25% - собственные контролируемые затраты пригородной пассажирской компании, которые требуют детального экономического обоснования.



Рисунок 2 - Источники финансирования выпадающих доходов железнодорожных пассажирских компаний [51]

Как показывают исследования и арбитражная практика, железнодорожные пригородные пассажироперевозчики стремятся завязать собственные расходы за счет включения экономически необоснованных, нецелесообразных и нерациональных затрат - в итоге сумма субсидий, рассчитанная региональными бюджетами, и сумма выпадающих доходов, предъявленная ППК к возмещению, различаются в 1,5-2 раза [113]. Текущее положение осложняется тем, что механизм выделения денежных средств из бюджетов не в полной мере закреплен законодательно-распорядительной документацией и в создавшейся ситуации субъекты РФ имеют возможность отказаться компенсировать выпадающие доходы перевозчиков ввиду недостаточной прозрачности затрат ППК [130, с. 272].

Назревшая в последние годы проблема потребовала пересмотра методики, связанной с определением экономически обоснованной величины затрат, которые учитываются в процессе расчета тарифов. Федеральной антимонопольной службой разработана и введена в действие новая «Методика расчета экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании цен (тарифов) на услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок

пассажирам железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах Российской Федерации» [16]. Методика определяет расчет тарифа за проезд исходя из доступности предоставляемых населению услуг, оптимальных ценовых и временных условий пассажироперевозки, уровня комфортности подвижных составов, их наполняемости, скорости и графика движения, максимального размера оплаты услуг. В соответствии с Методикой [16] размер тарифа на услуги ППК определяется путем их экономического обоснования с учетом инвестиционной программы и поддержания безубыточной деятельности перевозчика.

При осуществлении пассажироперевозок в границах нескольких субъектов Российской Федерации экономически обоснованный тариф устанавливается таким образом, чтобы обеспечить необходимый размер валовой выручки пригородной компании в соответствующих границах субъекта Федерации. В случае недостаточности величины потенциального дохода, который будет ниже устанавливаемой валовой выручки, региональные комитеты по регулированию тарифов обязаны принимать решение по оптимизации перевозок, пересмотру инвестиционной программы или возмещению потерь выпадающих доходов перевозчика.

Однако в настоящее время экономически обоснованный тариф на услуги железнодорожных перевозок пригородными пассажирскими компаниями не равноценен фактическому размеру осуществленных перевозчиком расходов. Причиной этого являются факты включения в себестоимость оказываемых услуг подразделениями ОАО «РЖД» и пригородными пассажирскими компаниями затрат, не относящихся к основному виду деятельности - услугам пригородных пассажирских перевозок.

Для стабилизации финансового состояния пригородные пассажирские компании обращаются в арбитражные суды с исками о возмещении из региональных бюджетов размера выпадающих доходов. Так, в 2015-2017 годах одним из обследуемых предприятий - АО «Северная ППК» - предъявлено 69 соответствующих исков в арбитражный суд на сумму более 8,3 млрд. руб.

Таблица 2 – Статистические данные о судебных исках АО «Северная ППК» по возмещению убытков

Годы	Количество поданных исков о возмещении выпадающих доходов	Сумма исков, руб.	Процент возмещенных выпадающих доходов, %	Количество дел, направленных на дополнительное рассмотрение, %	Количество приостановленных дел, %
1	2	3	4	5	6
9 месяцев 2017	28	4 347 389 413	6	42,9	-
2016	26	3954254841	14,5	53,8	-
2015	15	2 879 761	15,6	-	87

Примечание: составлено автором на основе систематизированной информации, приведенной в Приложении Б.

Таблица 2 и Приложение Б показывают, что процент возмещения убытков ППК очень низок и большая половина дел в 2015-2017 годах направлена на дополнительное рассмотрение. Следует отметить, что практика разрешения споров между субъектами Федерации и пригородными пассажирскими компаниями через судебные разбирательства приводит к денежным и временным затратам. Выпадающие доходы ППК из-за несовершенства нормативно-методической базы в большинстве случаев не соответствуют размерам субсидий, определенным региональными бюджетами. Для решения возникающих споров арбитражными судами привлекаются независимые эксперты с целью признания затрат компании-перевозчика экономически обоснованными, целесообразными и эффективными. Методика проведения таких экспертиз нормативно не регулируется, отсутствует четкое понимание цели экспертизы, ее задач, предмета, объектов и методов. В результате каждый эксперт проводит ее в соответствии со своим уровнем профессиональных знаний и умений.

Как показало исследование экономической литературы, вопросы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы рассматриваются в трудах следующих отечественных ученых: Алибеков Ш.И., Белуха Н.Т., Вержбицкая И.В., Гаджиев Н.Г., Духно Н.А., Корухов Ю.Г., Михайлов В.А., Звягин С.А., Каширская Л.В., Кеворкова Ж.А., Пащенко Т.В., Романов В.В., Россинская Е.Р., Стрыгина И.Е., Шадрин В.В. и др. Наиболее сложным для познания является

определение предмета, объектов и методов судебно-бухгалтерской экспертизы для отдельных отраслей экономики, обладающих существенными особенностями.

Алибеков Ш.И. предложил научную классификацию объектов бухгалтерской экспертизы, систематизировал и развил приемы и методы, применяемые в бухгалтерских экспертизах, рекомендовал форму изложения результатов проведенной экспертизы. По определению автора, задача исследования заключалась «в формировании концептуальных и методических основ бухгалтерской экспертизы, проводимой по поручению правоохранительных органов с целью обнаружения и предупреждения искажений с помощью системы бухгалтерского учета» [26].

Звягиным С.А. разработана концепция «системы экспертного исследования, обеспечивающей формирование информационной базы, позволяющей выявлять, расследовать, документировать, доказывать и проводить профилактику правонарушений в экономике, а также решать поставленные правоохранительными органами вопросы эксперту-бухгалтеру» [75].

Исследование Кеворковой Ж.А. посвящено «разработке методологических основ бухгалтерской экспертизы, направленной на раскрытие порядка проведения экспертизы финансовых результатов в информационном поле бухгалтерского учета, ориентированной на обнаружение и профилактику нарушений и злоупотреблений в налоговом учете» [92].

На достижение аналогичной цели направлено исследование Гаджиева А.Н., в котором разработаны «научно-методические положения по организации бухгалтерской экспертизы отчетности экономических субъектов» [48].

В работе Пашенко Т.В. обосновывается необходимость стандартизации бухгалтерской экспертизы и предлагается методика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, учитывающая современное процессуальное законодательство, а также единые подходы к ее проведению [154].

Диссертационное исследование Акуловой И.В. [25], в отличие от вышеуказанных работ отечественных ученых, имеет прикладной аспект проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, связанный с разработкой

практических рекомендаций, направленных на развитие методической базы проведения судебно-бухгалтерских экспертиз гражданских договоров.

В научном исследовании Стрыгиной И.Е. даются «рекомендации по совершенствованию документальных методов проведения экспертизы при осуществлении экспертной деятельности правоохранительных органов» [180].

Кроме того, вопросы судебно-бухгалтерской экспертизы представлены учебниками и учебно-методической литературой следующих авторов: Россинской Е.Р. [165], Белова А.А. и Белова А.Н. [35], Белухи Н.Т. [36], Дубоносова Е.С. [60], Хамидуллиной Г.Р. [194]. В изученных источниках подробно рассматриваются вопросы теории, организации и методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, также значительное внимание уделяется ее объектам, по которым допускаются нарушения законодательства.

Особенность судебно-бухгалтерской экспертизы для арбитражного производства заключается в формировании независимого и объективного профессионального суждения, нацеленного не на удовлетворение интересов какой-либо из сторон, участвующих в процессе, а на обеспечение гарантии беспристрастности и снижение субъективизма при принятии судьейского решения. Однако в экономической литературе вопросы судебно-бухгалтерской экспертизы с учетом особенностей арбитражного судопроизводства недостаточно изучены. Это затрудняет не только качество подготовки эксперта к проведению проверки в конкретной отрасли экономики, в том числе и в деятельности пригородных пассажирских компаний, но и полноценность проведения судебно-бухгалтерской экспертизы как организационного процесса.

В целях обобщения совокупности элементов, входящих в систему судебно-бухгалтерской экспертизы, и опираясь на исследования Звягина С.А., которые связаны с развитием теоретических положений проведения бухгалтерской экспертизы в период переходной экономики [75, С.16], автором доработана схема взаимосвязанных и взаимозависимых элементов судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг ППК в современных экономических условиях, представленная на рисунке 3.

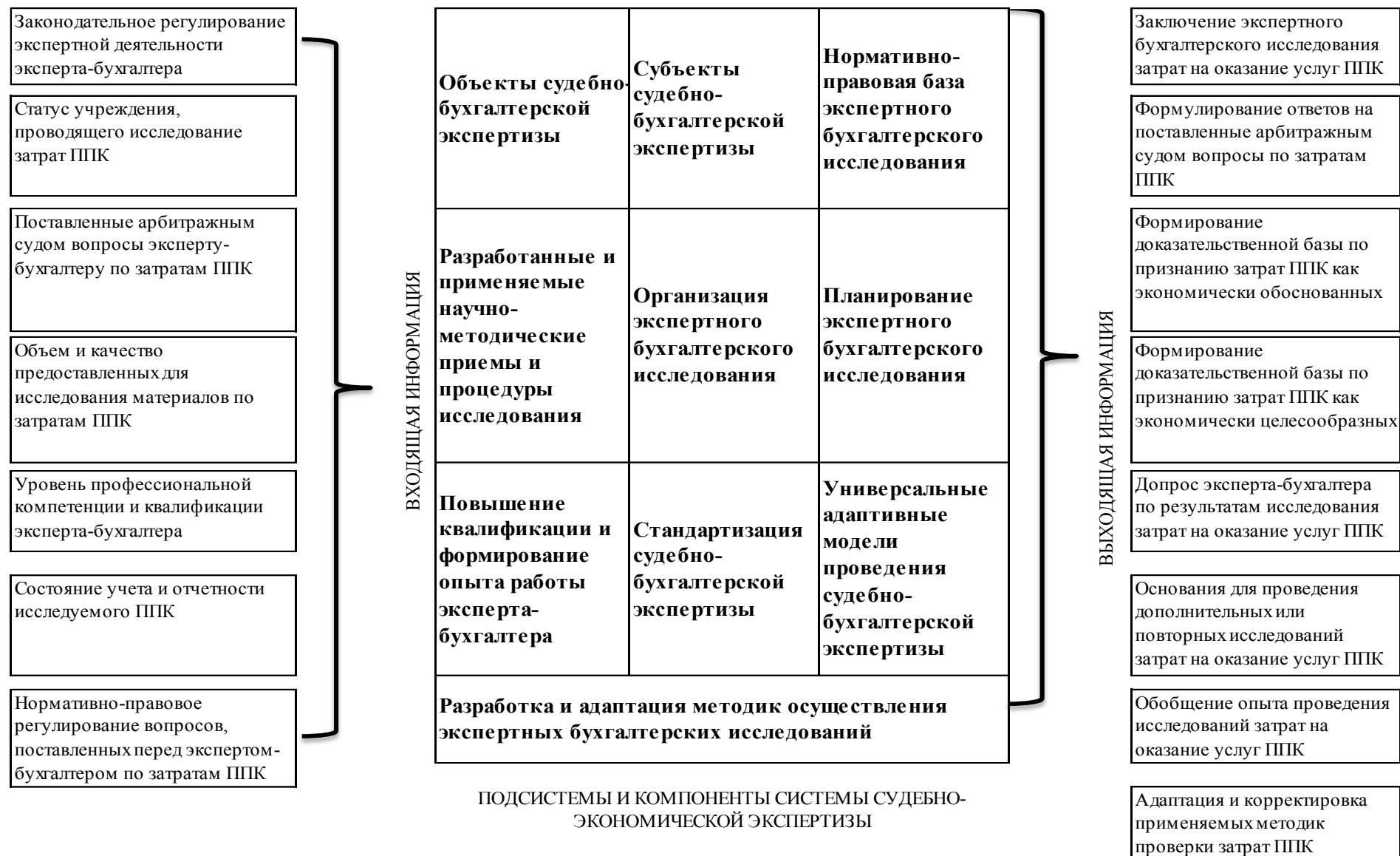


Рисунок 3 - Подсистемы и компоненты судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг пассажирскими пригородными перевозчиками

Примечание: составлено автором

Схема дополнена и адаптирована автором применительно к проведению исследования экспертом-бухгалтером затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний. Она демонстрирует перечень входящей и исходящей документации, позволяющей организовать проведение судебно-бухгалтерской экспертизы в исследуемой отрасли.

Как показало изучение практики, арбитражные суды по предъявленным искам и на основании ходатайства о привлечении эксперта назначают проведение судебно-бухгалтерской экспертизы с формулировкой соответствующего вопроса. Наиболее часто формулируемые конкретные вопросы по результатам изучения постановлений Арбитражных судов Российской Федерации по признанию выпадающих доходов на услуги пригородных пассажирских компаний обобщены автором и представлены далее в систематизированном виде.

1. Какова величина фактических затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний, осуществленных по итогам хозяйственной деятельности за определенный период времени.

2. Соответствует ли определенная экспертом сумма фактических затрат железнодорожной пригородной пассажирской компании по итогам хозяйственной деятельности экономически обоснованным затратам, рассчитанным по нормам, приведенным «Методикой расчета экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании цен (тарифов) на услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах Российской Федерации» [16].

3. Имеются ли в составе фактических затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний по итогам хозяйственной деятельности за проверяемый период расходы, которые возникли из-за нерационального использования производственных или финансовых средств при оказании услуг.

4. Могут ли фактические затраты железнодорожной пригородной пассажирской компании, сложившиеся по итогам хозяйственной деятельности, быть определены как экономически целесообразные и эффективные.

5. Имеется ли факт завышения суммы фактических затрат компанией, осуществляющей перевозку пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах Российской Федерации.

Исходя из поставленных арбитражным судом вопросов, на которые необходимо ответить эксперту-бухгалтеру с учетом специфических характеристик деятельности пригородных пассажирских компаний и в условиях отсутствия национальных стандартов проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, некорректности использования международных стандартов судебно-бухгалтерской экспертизы, предлагается возможность использования Международных стандартов аудита, не противоречащих гражданскому законодательству Российской Федерации, как логической основы проверки. В соответствии с этим выделены основные этапы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний: планирование, экспертное исследование и заключение эксперта-бухгалтера. Такой подход учитывает процессуально-правовую специфику судебно-бухгалтерской деятельности и обеспечивает возможность структурировать систему проведения экспертизы с целью формирования объективного и обоснованного суждения эксперта-бухгалтера.

Этап 1. Планирование.

Первоначальный этап судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний предусматривает формирование экспертной группы, распределение обязанностей, составление плана-графика проверки. Планирование процесса проведения судебно-бухгалтерской экспертизы может осуществляться на основании принципов, применяемых в аудиторской практике с учетом требований процессуального законодательства, а его результаты отражаются во вводной части экспертного заключения. Такое планирование предлагаем дополнить и проводить в соответствии с Международным стандартом аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности».

Этап 2. Экспертное исследование.

Происходит непосредственно процесс экспертного исследования: отражение результатов, объяснение примененных методов судебно-бухгалтерского исследования по установленным фактам, разработка форм рабочих документов, таблиц, журнала группировки исследований и т.д. Данный этап должен быть соотнесен с вопросами, поставленными судом к эксперту-бухгалтеру, и спецификой деятельности экспертируемой организации. Такое исследование рекомендуем дополнить и осуществлять в соответствии с МСА 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски».

В частности, при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание пригородных пассажирских перевозок данный этап раскрывается путем решения следующих задач:

1) установить экономическое обоснование произведенных затрат на основе достоверных сведений первичных документов, учетных регистров и показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, путем

- проведения контрольных процедур правильности документального оформления фактов хозяйственной жизни, связанных с затратами на оказание услуг пригородных пассажирских компаний;

- выявления соответствия фактов хозяйственной жизни, отраженных в первичных документах, требованиям нормативно-правовых документов, регулирующих отражение в учете затрат по перевозке пассажиров;

- установления экономической обоснованности сумм по фактам хозяйственной жизни, связанным с затратами на оказание услуг пригородными пассажирскими компаниями;

2) определить рациональность и эффективность произведенных затрат;

3) подтвердить целесообразность произведенных затрат ППК путем сопоставления показателей объема, количества и цены задействованных ресурсов с соответствующими среднеотраслевыми нормативами, среднерыночными значениями и практикой экономической деятельности аналогичных компаний.

Этап 3. Заключение эксперта-бухгалтера.

На данном этапе происходит группировка, систематизация, обобщение результатов исследования и формирование выводов эксперта-бухгалтера в виде отчета-заключения на основе его профессионального суждения. Кроме того, может быть предложен комплекс мер по устранению нарушений в сфере экономической деятельности экспертируемой организации, установленных проверкой. Предлагаем использовать Международный стандарт аудита 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» и Международный стандарт аудита 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения», которые также могут быть использованы при формировании выводов и составлении отчета-заключения по проведенной судебно-бухгалтерской экспертизе.

Рассматривая вопрос установления экономической обоснованности затрат на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажирских компаний, следует отметить, что формулировка поставленных вопросов арбитражными судьями как «экономическое обоснование произведенных затрат» не тождественна формулировке, приведенной в Налоговом кодексе Российской Федерации, «обоснованные расходы», под которыми «понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме» [3]. «Это приводит не только к профессиональной дискуссии, но и к многочисленным налоговым конфликтам и, как следствие, - противоречивым судебным разбирательствам» [71, С.8]. Используемые в законодательстве термины «обоснованные» и «оправданные» затраты относятся к категориям, которые должны быть оценены и проанализированы, и требуют формирования объективного профессионального бухгалтерского суждения» [128, С.21].

При исследовании понятия «экономически оправданные затраты», приведенные в экономической литературе у различных авторов и в нормативных документах было выявлено множество неоднородных трактовок, что подтверждают данные таблицы 3.

Таблица 3 - Спектр мнений, трактующих понятие «экономическая оправданность затрат»

Источник 1	Содержание понятия 2
<p>Определения Конституционного суда от 04.06.2007 № 320-О-П и № 366-О-П</p>	<p>Обоснование расходов не вправе оценивать с позиции целесообразного, рационального, эффективного подхода или получаемого результата, поскольку налогоплательщик осуществляет свою экономическую деятельность самостоятельно на свой риск. Для установления обоснованы ли для целей налогообложения затраты или нет, необходимо установить, есть ли объективная связь понесенных расходов с деятельностью, направленной на получение дохода, прибыли, то есть предпринимательской деятельностью</p>
<p>ФАС Западно-Сибирского округа от 09.08.2007 г. Дело № Ф04-5360/2007 (37031-А46-37)</p>	<p>Налогоплательщик обязан подтвердить, что понесенные им расходы являются обоснованными, т.е. отвечают критериям, указанным в ст.252 НК РФ. В составе расходов учитываются затраты по реальным хозяйственным операциям с реальными товарами (работами, услугами), подтвержденные первичными документами, составленными надлежащим образом и соответствующими фактическим обстоятельствам дела</p>
<p>Ранее действующий Приказ Министерства по налогам и сборам России от 20 декабря 2002 года № БГ-3-02/729 "Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса РФ"</p>	<p>затраты, которые обусловлены целью получения дохода и которые основаны на принципе рациональности, а также соответствуют обычаям делового оборота</p>
<p>Зарипов В.М. [71, С.11]</p>	<p>Термин «экономически оправданные затраты» следует признать неконституционным и исключить из оборота за экономическую необоснованность и юридическую несостоятельность. При этом автор предлагает вместо данного термина использовать следующую формулировку «под обоснованными затратами понимаются любые затраты (за исключением указанных в статье 270 настоящего Кодекса) при условии, что они понесены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода»</p>
<p>Сарибекян В. [170]</p>	<p>Все расходы, понесенные коммерческими организациями при осуществлении основной деятельности, являются экономически оправданными</p>

1	2
Иконникова О.А. [85]	<p>Подходы к разрешению вопросов при применении экономического критерия «экономическая оправданность затрат»:</p> <ul style="list-style-type: none"> - определение исчерпывающего перечня расходов, которые уменьшают налоговую базу; - использование принципов идентификации расходов без применения перечня расходов; - использование принципов идентификации расходов и перечня расходов путем: <ul style="list-style-type: none"> а) изменения формулировки подпунктов статьи 252 НК РФ; б) уточнения классификаций и перечня расходов при оценке экономической оправданности; в) развития и систематизации применяемой правовой практики.
Попова С.С. [156, С.116]	Один судья признает расходы экономически обоснованными, а другой – экономически не обоснованными. В таких диаметрально противоположных решениях «виновато» именно внутреннее убеждение
Лесова А.М. [116]	Обоснованность и экономическая оправданность являются оценочными понятиями, а значит, в процессе толкования невозможно исключить субъективный фактор, то есть зависимость выводов конкретного правоприменителя от его субъективного взгляда на вопрос, какие действия и расходы налогоплательщика являются обоснованными
Андреев В.Д., Блинов И.В. [29]	Критерии экономической обоснованности расходов формулируются в процессе практической деятельности, связанной с применением нормативных актов по налогообложению, с учетом арбитражной практики
Ардашев В. [30]	Сложившаяся ситуация с определением понятия «экономически оправданные затраты» не согласуется с такими нормами НК РФ, как п. 6 ст. 3 НК РФ, согласно которому «акты законодательства должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить, и при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения», а также п. 1 ст. 17 НК РФ, в соответствии с которым «налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, в том числе налоговая база». Таким образом, определить, что же является «экономической оправданностью» затрат (для всеобщего применения в целях исчисления налога на прибыль), и устранить сложившуюся неопределенность могут лишь изменения к главе 25 НК РФ и динамично формирующаяся судебная-арбитражная практика

Примечание: составлено автором

Согласно приказу Федеральной антимонопольной службы от 05 декабря 2017 года № 1649/17 «Об утверждении Методики расчета экономически обоснованного уровня затрат, учитываемых при формировании экономически обоснованного уровня тарифов за услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования

в пригородном сообщении» экономически обоснованные расходы подразделяются на неподконтрольные и подконтрольные.

«К неподконтрольным расходам относятся расходы по оплате услуг владельца инфраструктуры, расходы по оплате комплексных услуг по обеспечению перевозок и непосредственные расходы перевозчиков: расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов; расходы на возврат и обслуживание заемных средств, но не более ставки, установленной в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации, в том числе направленные на финансирование капитальных вложений; расходы, связанные с арендой имущества, используемого для осуществления регулируемой деятельности, лизинговых платежей, а также уплатой налогов и сборов, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации» [16].

«К подконтрольным расходам согласно Методике расчета экономически обоснованного уровня затрат относят иные непосредственные расходы перевозчиков» [16].

При этом основной метод установления экономической обоснованности затрат согласно Методике расчета экономически обоснованного уровня затрат включает проверку сведений о расходах пассажироперевозчика на предмет их документального подтверждения в отчетном году.

Таким образом, принимая во внимание положения нормативно-правовых документов, изученные точки зрения исследователей по указанной проблеме, практику Арбитражных и Конституционных судов, считаем, что термины «экономическая оправданность затрат» и «экономическая обоснованность затрат» тождественны. Расходы этих категорий определяются путем их документального подтверждения в тесной взаимосвязи со спецификой признания в бухгалтерском учете компаний на основании требований стандартов по бухгалтерскому учету и Налогового кодекса РФ [128, С.21-22].

В ходе осуществления судебно-бухгалтерской экспертизы эксперту необходимо подтвердить соблюдение проверяемым субъектом принципа документального оформления, то есть следующее:

- выявить полноту документального оформления каждого факта хозяйственной жизни;
- проверить имеющиеся в наличии первичные учетные документы на правильность заполнения обязательных реквизитов;
- идентифицировать затраты, основываясь на конкретном факте хозяйственной жизни, отраженном в первичных учетных документах [128, с. 22].

Как показывают результаты проведенных судебно-бухгалтерских экспертиз, в части документального оформления затрат пригородных пассажирских компаний имеют место нарушения в реализации принципа–правила «документальное оформление», список и процент объема нарушений которых в систематизированном виде автором представлен в таблице 4.

Таблица 4 - Статистика нарушений реализации принципа-правила «документальное оформление»

Нарушения реализации принципа-правила «документальное оформление»	Объем нарушений, в %
1	2
Отсутствие в судебном деле первичных учетных документов по отраженным фактам хозяйственной жизни	42 - 46
Неполностью документально оформленные факты хозяйственной жизни	3 - 4
Неправильно заполненные обязательные реквизиты имеющихся в наличии первичных учетных документов	10 - 15
Невозможность идентификации затрат с фактами хозяйственной жизни, отраженными в первичных учетных документах	20 - 25
ВСЕГО:	75 - 90

Примечание: статистические результаты получены автором

Используя полученный статистический материал, эксперт-бухгалтер формирует свое мнение по поставленным Арбитражным судьей вопросам о документальном подтверждении произведенных экономическим субъектом расходов при их признании в бухгалтерском учете.

При исследовании понятия «экономически обоснованные затраты» определено, что нерациональные затраты, осуществленные в результате хозяйственной деятельности, могут быть и документально подтвержденными. Исследования выводов экспертов и отчетов-заключений Арбитражных судов свидетельствуют, что за расходом необязательно должно последовать получение экономической выгоды (дохода) [128, с. 22].

Определение рациональности и эффективности, произведенных и документально подтвержденных затрат ППК является второй задачей, которую необходимо решить эксперту на этапе экспертного исследования. В законодательных и нормативных документах, регулирующих организацию учета затрат, понятие их рациональности и эффективности при признании в учете отсутствует [128, с. 22].

Следует отметить, что в экономической литературе категории «рациональности» и «эффективности» рассматриваются в широком смысле. Так, рациональность рассматривается как разумность, осмысленность, противоположность иррациональности. При этом экономическая рациональность, согласно экономическому словарю, в широком смысле представлена как расчетливое, разумное обращение с экономическими ресурсами, а в узком - как поведение потребителей, при котором они «стремятся получить максимально возможное удовлетворение от имеющихся в их распоряжении денежных средств».

Категория «эффективность» в отечественной научно-экономической литературе рассматривается такими авторами, как Савченко И.И., Сидорова Н.Г., Крейнина М.Н., Ковалев В.В., и используется для оценки результатов финансово-хозяйственной деятельности путем расчета абсолютных и относительных показателей, анализ которых позволяет оценить ее как соотношение результатов к затратам, так и варианты правильности и точности направления к конечному результату. При этом оценка эффективности включает расчет:

- финансовых показателей, таких как ликвидность, платежеспособность, финансовая устойчивость, для которых определены нормативные значения с учетом отраслевой специфики экономической деятельности субъекта;
- аналитических показателей интенсивности использования производственных ресурсов, деловой активности, характеристики имущества.

Результаты изучения понятий «рациональность» и «эффективность», представленных в трудах зарубежных и отечественных экономистов, а также определение различий между ними в систематизированном виде представлены автором в таблице 5.

Таблица 5 - Точки зрения экономистов на понятия «рациональность» и «эффективность»

Источник	Содержание понятия «рациональность»	Источник	Содержание понятия «эффективность»
1	2	3	4
Дж. Стиглиц [177]	Это понятие идентично слову «последовательность» ..., которое находит свое отражение в рациональном поведении потребителя при реализации маржиналистской концепции потребительского выбора	Савченко И.И., Сидорова Н.Г. [167, С.77]	«...это мера реализации экономического интереса, выраженная группой показателей или интегральным показателем», «Под экономической эффективностью производства понимают такой способ производства, при котором стоимость используемых для выпуска данного количества продукции ресурсов является минимальной, или способ производства, позволяющий выпустить максимум продукции при заданном объеме затрат на ресурсы.»
Сэндлер Тодд [182]	«...уметь отличить изменения кредитно-денежной политики от фактических изменений или краткосрочное влияние от долгосрочного»	Хейне П. [196]	«...должны сравнить ожидаемую ценность того, что будет получено, с ожидаемой ценностью того, что будет потеряно в результате таких разработок»
Хэндс У. [199]	«...Определение инструментальной рациональности (иногда ее называют практической рациональностью) вполне общепринято. Инструментальная рациональность касается только отношений между средствами и целями. Действие инструментально рационально, если агент использует наилучшие средства для достижения некоторых целей... Если цели и ограничения можно представить в виде достаточно хорошо ведущих себя математических соотношений, то инструментальную рациональность можно свести к решению конкретной задачи оптимизации...»	Крейнина М.Н. [104, с. 115]	«эффективность затрат» рассматривается в контексте финансового анализа: определяющими показателями здесь выступают рентабельность и оборачиваемость

1	2	3	4
М. Фридман [216]	«Инструментальная рациональность касается нашей способности эффективно взвешивать или соотносить цели и средства, чтобы максимизировать шансы на успех в достижении заранее заданных целей. Сначала задается необходимость достижения некоторой цели, а затем совершаются попытки достичь желательного положения вещей наиболее эффективным путем, который допускается внешней средой»	В.В. Ковалев [96]	Подразумевает под оценкой эффективности затрат совокупность трех составляющих: оценка степени выполнения плана по основным показателям и анализ отклонений до и после внедрения новой технологии; измерение темпа прироста объема предпринимательской деятельности; оценка уровня эффективности использования финансовых ресурсов коммерческой организации; так же сюда входит анализ прибыли и рентабельности.
Савченко И.И., Сидорова Н.Г. [167, С.77]	«Рациональный выбор — это наилучший выбор с позиции интересов субъекта. Для одного субъекта наиболее важным является получение экономического эффекта, для другого — социального, а для третьего — экологического и т.д. В результате рациональный выбор может оказаться экономически неэффективным, а экономически эффективный выбор — нерациональным, что вполне определенно подтверждает, и теория внешних эффектов»		
Автономов В.С. [23, С.13]	«В зависимости от наличия или отсутствия полной информации понятие экономической информации раздваивается. При полной информации рациональным ... является выбор, сделанный на основе всеохватывающего (полного) и непротиворечивого ... набора предпочтений; при отсутствии полной информации рациональным является выбор варианта с максимальной ожидаемой полезностью»		

Примечание: составлено автором

Таблица 5 показывает, что категория «рациональность» имеет более широкое понятие, ориентированное на выбор варианта максимальной ожидаемой полезности, в то время как категория «эффективность» связана с расчетом финансовых и аналитических показателей.

Таким образом, под рациональным использованием ресурсов хозяйствующего субъекта следует понимать оптимальное соотношение количества и качества использования материальных, трудовых, финансовых, информационно-технологических средств предприятия в едином производственном процессе, предполагающее уравновешенное сочетание организационно-экономических взаимосвязей между ними. В дополнение к этому установление рационального использования ресурсов предприятия предполагает анализ соответствия определенным целям и виду деятельности предприятия, его техническим и ресурсным возможностям, а также соответствия среднерыночным и среднеотраслевым показателям экономической деятельности.

Что касается третьей задачи, то в результате изучения практики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний в рамках арбитражного судопроизводства, в ходе которого предполагается исследование осуществленных фактов хозяйственной жизни предприятия на предмет правильности их документального оформления, экономической целесообразности и эффективности, эксперты-бухгалтеры рассчитывают величину нерациональных расходов финансовых и производственных ресурсов предприятия как разность общей и экономически обоснованной суммы затрат хозяйственной деятельности предприятия за исследуемый период.

Понятие «экономическая целесообразность использования технических и финансовых ресурсов», представленных в форме расходов предприятия, тесно взаимосвязано с понятиями их «рациональности использования» и «незавышенности» и не коррелирует с понятием «экономическая обоснованность» [128, с. 22]. Экономическая целесообразность издержек должна быть обусловлена необходимостью затрат, их целевым характером, получением экономической выгоды по основной деятельности организации, а также

согласованностью со стандартами данной отрасли и общими принципами экономической деятельности.

Исследование затрат с точки зрения экономической обоснованности, целесообразности и эффективности предлагаем проводить последовательно в таком порядке: в первую очередь рассматривать вопросы их документальной подтвержденности, во вторую – их экономической рациональности и эффективности в тесной связи с производственным процессом, и в третью – их целесообразности, определяемой путем проведения сравнительного анализа ценовой политики других аналогичных поставщиков услуг, товаров, работ пригородным пассажирским компаниям.

Исходя из поставленных Арбитражным судом задач перед экспертом-бухгалтером предметом судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на услуги, оказываемые железнодорожными пригородными пассажирскими перевозчиками, являются:

- факты хозяйственной жизни, отражающие понесенные затраты;
- нарушения, связанные с ведением синтетического и аналитического учета затрат;
- нарушения, установленные при формировании показателей учетных регистров произведенных расходов [128, с. 23].

Отличительной особенностью предложенного понятия является его нацеленность на оценку затрат ППК как эффективных, целесообразных и экономически обоснованных.

Факты хозяйственной жизни, отражающие понесенные затраты на оказание услуг пригородных пассажирских компаний на железнодорожном транспорте, обладают экономическим содержанием и наделены стоимостным измерением, и в условиях конкретной экономической системы очерчиваются рамками формализующих хозяйственные отношения правовых норм через их документальное оформление [161, С. 18-19]. Данный подход, в частности, исследован в трудах Пятова М.Л., которые посвящены вопросам отражения в бухгалтерском учете фактов возникновения, изменения и прекращения

обязательств, вытекающих из договоров и формирующих доходы и расходы организаций.

В экономической литературе существуют две точки зрения в связи с понятием объекта судебно-бухгалтерской экспертизы. Одни авторы считают, что документы, приобщенные к судебному делу, являются объектом судебно-бухгалтерской экспертизы, другие - такое утверждение отрицают и считают объектом судебно-бухгалтерской экспертизы факты хозяйственной жизни.

Определяя объект судебно-бухгалтерской экспертизы, важно отметить, что «любое направление экспертизы документов экономической и юридической сферы находится в прямой зависимости от цели исследования и может являться достоверным» [185, С. 109]. На наш взгляд, понятие «документ» нельзя рассматривать в отрыве от факта хозяйственной жизни, который фиксируется письменно или в электронном виде. Поэтому предлагаем считать в качестве объекта судебно-бухгалтерской экспертизы документальные доказательства в виде документа и информации, размещенной на официальных сайтах в интернет-ресурсах, подтверждающих факт хозяйственной жизни, поскольку эти документы несут, с одной стороны, экономическую информацию, сгруппированную и обобщенную в цифровые показатели, а с другой - юридическую информацию о совершенном факте, зафиксированном в установленном законодательством РФ порядке, а следовательно, получают юридический статус.

Для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы важен тот факт, что для упрощения работы с информацией первичных учетных документов возникает необходимость в ее группировке по однородным признакам, таким как: назначение, содержание, предметная область, способ отражения фактов хозяйственной деятельности предприятия, способ обработки данных, а также по месту хранения. [157, С.139]. Из перечисленных признаков для судебно-бухгалтерской экспертизы наибольшую важность составляет группировка документов по назначению, которая представлена организационно-распорядительными, исполнительными (оправдательными) документами,

документами бухгалтерского оформления, комбинированными и документами строгой отчетности.

В экономической литературе отмечается, что существующая группировка бухгалтерских документов в большей степени удовлетворяет потребности бухгалтерского учета и не учитывает процессуальную специфику, необходимую в рамках проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. [179, С. 44; 180, С. 87].

Стрыгина И.Е., обобщив существующие классификации и руководствуясь потребностями бухгалтерской экспертизы, дополнила группировку первичных учетных документов и выделила два новых их направления: «по отношению к доказательственной базе противоправных действий и по наличию признаков подлога» [179, С. 46]. Кроме того, автор предложила включать в состав информационных источников судебно-бухгалтерской экспертизы внеучетные документы, представленные неофициальными («черновыми») документами. В качестве неофициального документа предлагается считать каждый не соответствующий нормативно-правовым актам, не отраженный на счетах бухгалтерского учета или некорректно отраженный в отчетности экономического субъекта электронный и бумажный документ [179, С. 46].

Дубоносов Е.С. и Петрухин А.А. [61, С. 48], Кузьмина Т.В. [106, С. 105], Шадрин В.В. [201, С. 25] классифицируют документы на полноценные (доброкачественные) и неполноценные (недоброкачественные). Недоброкачественные документы предложено группировать по следующим критериям:

- неправильно оформленные документы, где отсутствуют или ненадлежаще заполнены обязательные реквизиты, а также оформленные на не утвержденных учетной политикой бланках;

- отражающие незаконные факты хозяйственной жизни, которые не отвечают нормам законодательства;

- отражающие вымышленные факты хозяйственной жизни, которые не были осуществлены, подложные документы.

Россинская Е.Р. также считает важным добавить в понятие «доброкачественные документы» критерий обоснования необходимости их составления, отражения правильности и логичности зафиксированной в них информации [181, С.85-86].

Алибеков Ш.И. выделяет фиктивный и подложный документы, где под фиктивным автор понимает ложный учетный документ, составленный на основе подлинных документов, а под подложным документом – документ, изготовленный по установленной законодательством форме, но отражающий несуществующий факт хозяйственной жизни [28, С. 32].

В соответствии со статьей 10 Федерального закона от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», а также с учетом особенностей арбитражного судопроизводства и субсидируемого вида деятельности пригородных пассажирских компаний, при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг таких предприятий ее объектом предлагаем считать доказательства, подтвержденные первичными документами, аналитическими и синтетическими регистрами бухгалтерского и налогового учета как в бумажном, так и в электронном виде, входящие в состав доказательственной базы судебного дела.

Производство каждой экспертизы компании, осуществляющей перевозку пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах Российской Федерации, обладает определенными отличительными характеристиками, которые проявляются в следующем:

- в специфике вида деятельности компании, влияющего на формирование положений учетной политики, касающихся учета расходов;
- подходе к формированию размера тарифов на оказанные услуги, предоставленные железнодорожными пригородными пассажирскими компаниями;
- подходе к использованию управленческой отчетности – «формы 7-у-отчетная» и приложение № 1 к 7-у-отчетная «Управленческая отчетность о расходах от перевозок в разрезе тарифных составляющих», которая отражает

структуру расходов от перевозок по составным частям тарифов в разных статистических разрезах;

- применении унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных приказом об Учетной политике конкретной пригородной пассажирской компании (актов по инвентаризации, калькуляционных ведомостей).

Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы основано на использовании различных методов, часть которых заимствована из аудиторской и ревизионной деятельности, которые в систематизированном виде представлены в таблице 6.

Таблица 6 - Методы и приемы ревизионных и аудиторских процедур, используемых при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы

Аудиторские процедуры	Методы и специальные методические приемы ревизии
1	2
<i>Инспектирование</i>	Метод документального контроля: - формальная проверка документов; - арифметическая проверка; - логическая проверка; - нормативная проверка; - взаимный контроль; - встречная проверка; - хронологическая проверка; - проверка бухгалтерских проводок - восстановление количественного и суммового учета и др.
<i>Внешнее подтверждение</i>	
<i>Пересчет</i>	
<i>Запрос</i>	
Аналитические процедуры: - аналитические процедуры проверки по существу (соответствие тех или иных аналитических процедур определенным предпосылкам; особенности организаций государственного сектора; надежность данных; оценка того, достаточно ли точно сформировано ожидание; приемлемое расхождение между суммами, отраженными в учете, и ожидаемыми показателями); - аналитические процедуры, способствующие формированию общего вывода; - исследование результатов проведения аналитических процедур.	Метод фактического контроля: - инвентаризация; - осмотр; - обследование; - получение письменных объяснений и справок и др.

Примечание: составлено автором

В экономической литературе группировка методов, используемых в судебно-бухгалтерской экспертизе, представлена с разных авторских позиций (таблица 7).

В результате проведенного исследования научно-экономической литературы по использованию в судебно-бухгалтерской экспертизе методов, рассмотренных в таблице 7, выявлено, что их перечень, несмотря на разный

состав, сводится к группировке по двум направлениям, а именно, общие методы и специальные (прикладные) методы.

Таблица 7 - Варианты группировок методов судебно-бухгалтерской экспертизы

Автор	Предлагаемые группы методов судебно-бухгалтерской экспертизы
1	2
Россинская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [165, С.112-119]	1 группа: Общие методы: синтез, анализ, аналогия, формализация, индукция, дедукция, абстрагирование, моделирование, конкретизация, функционально-стоимостной анализ, системный анализ. 2 группа: Специальные методы: расчетно-аналитические (экономический анализ, экономико-математический метод, статистические расчеты) и документальные (метод проверки реализации правил учета отдельных фактов хозяйственной жизни, арифметические расчеты, проверка документов, запрос, подтверждение, прослеживание, устный опрос лиц, которые участвуют в деле, порядок проверки документов)
Дубонос Е.С., Петрухин А.А. [61, С.124]	1 группа: Приемы общей методики 2 группа: Приемы частной методики
Зыбинская О.А. [81, С.13]	1 группа: общие приемы, которые используются во всех отраслях экономики (приемы анализа, моделирования, применение статистических расчетов); 2 группа: частные приемы, которые применяются в конкретных отраслях экономики и учитывают специфику субъекта бизнеса и его особенности в отражении фактов хозяйственной жизни в системе учета (исследование фальсифицированных первичных документов предприятий торговли)
Котенева Т.В., Черномырдина Е.В. [103, С.133]	1 группа: всеобщий диалектический метод 2 группа: общенаучные методы 3 группа: специальные методы частных наук (правовые, прикладные)
Нелезина Е.П. [137, С.21-23]	1 группа: общенаучные методы (анализ, синтез, абстрагирование, конкретизация, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, системный анализ, функционально-стоимостной анализ) 2 группа: конкретные научные методы (документальные, расчетно-экономические, обобщение и реализация результатов экспертизы)
Толкаченко А.А. [183, С.224]	Методы аналогичны методам производства документальной ревизии, аудита, носящим универсальный характер

Примечание: составлено автором

Кроме того, каждый специальный метод предполагает наличие своих приемов. Тем не менее следует отметить, что в экономической литературе понятие метода и приема отождествляются.

Так, Бороненкова С.А., Козырчикова Э.Ю. считают возможным при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз использовать «организационные,

методические и технические приемы как комплексный подход к экспертному исследованию. Также ими предложено классифицировать методы судебно-бухгалтерской экспертизы как документальные, расчетно-аналитические, метод обобщения и метод реализации результатов экспертизы» [38, С. 146]. Кроме того, Козырчикова Э.Ю. уточняет, что «научные методические приемы экономической экспертизы должны быть согласованы с приемами, разработанными на основе изученных нормативно-правовых актов, экономической литературы, практического опыта эксперта и специфики проводимого исследования» [99].

Воюцкая И.В. предлагает в бухгалтерской экспертизе классифицировать приемы как общие и частные и считает, что эксперту-бухгалтеру для получения информации профилактического характера необходимо в большей степени пользоваться частными специфическими приемами и соответствующей нормативно-правовой базой [46, С.103].

Россинская Е.Р. также отождествляет данные понятия, замечая, что специалист в области судебно-бухгалтерской экспертизы должен обладать обязательными знаниями в экономической области такими, как бухгалтерский учет, статистика и налогообложение, а также квалифицированно применять специализированные методические приемы и соответствующие им контрольно-экспертные процедуры [165].

Такого же подхода придерживается Пашенко Т.В. и считает, что при изучении предмета экспертизы у эксперта-бухгалтера возникает необходимость выбора соответствующих методов и приемов, которые определяются поставленными в суде задачами. [152, С. 239]. Автор трактует понятие «прием» как отдельное действие, способ реализации чего-либо, а «метод» - как комплекс приемов, используемых при изучении бухгалтерской и судебной документации. Автор отмечает, что методы исследования должны коррелировать с объектом изучения и поставленными задачами [152, С. 239].

Вместе с тем реализация методов судебно-бухгалтерской экспертизы осуществляется посредством определенных контрольно-экспертных процедур, представленных в экономической литературе как «организационные,

моделирующие, нормативно-правовые, расчетные, счетно-вычислительные, логические, сравнительно-сопоставимые, аналитические» [181, С. 131-132].

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажирских компаний используются, как показали исследования, следующие характерные приемы: расчетные, связанные с проверкой достоверности количественных и стоимостных измерителей затрат в разрезе статей затрат, отраженных на счетах их учета; сравнительно-сопоставимые, позволяющие выявить разные отклонения контролируемых затрат и их параметров от аналогичных затрат и нормативов.

Что касается проведения судебно-бухгалтерской экспертизы по затратам на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажирских компаний, то ее основными методами являются как общие (среди них методы анализа; синтеза; индукции; дедукции; аналогии; формализации; конкретизации; системного анализа), так и специальные методы: документальные, арифметические расчеты, метод проверки реализации правила отражения фактов хозяйственной жизни в учете, проверка документов (инспектирование), запрос, подтверждение, прослеживание, порядок проверки документов. Среди специальных методов особое значение придается документальному методу, которому уделяется значительное внимание в научных трудах российских экономистов.

В своем исследовании Алибеков Ш.И. предлагает документальный метод реализовывать за счет следующих приемов:

- исследования состава, структуры и реквизитов первичного документа, оформления его в соответствии с законодательством, соблюдения условий экономического содержания;
- проведения сверки взаимосвязанных и взаимозависимых документов, отражающих общий факт хозяйственной деятельности предприятия;
- изучения формы отражения бухгалтерских сведений в учете организации по движению экономически однородных активов и обязательств [26].

Следует отметить, что в экономической литературе документальному методу придается большое внимание в части группировки методов работы с

бухгалтерскими документами. Стрыгина И.Е. предлагает классифицировать документальные методы судебно-бухгалтерской экспертизы следующим образом:

- диагностика (проверка фактов хозяйственной деятельности предприятия на соответствие нормам и требованиям законодательства, выявление неправильно оформленных и фальшивых или подложных документов, проведение оценки внешнего вида документов на полноту отражения в них обязательных реквизитов и содержания);

- конкретизация (перекрестная сверка, сравнительный анализ фактов хозяйственной жизни в зависимых документах, установление реальности осуществления фактов хозяйственной жизни, анализ обязательных реквизитов на первичных документах и их соответствие назначению осуществленного факта хозяйственной деятельности, сверка данных оправдательных и распорядительных документов);

- систематизация (изучение последовательности отражения данных первичных документов времени их реального осуществления, структурирование и классификация результатов исследования, анализ отражения одинаковых фактов хозяйственной жизни в первичной документации);

- анализ (анализ планируемых и фактических величин, анализ ранее полученных результатов налоговых проверок, внутреннего и внешнего аудита, ревизий, восстановление бухгалтерского или налогового учета, анализ выводов предыдущих судебных процессов по аналогичным вопросам);

- контроль (контрольные и аналитические процедуры, направленные на изучение и подготовку отчета-заключения по результатам экспертизы путем нормативной, логической и арифметической проверки всех совершенных операций) [180, С. 32-39].

Не все приведенные блоки методов документальной проверки находят применение при проведении бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожными пассажирскими компаниями, в частности, не используются такие аналитические методы, как процедуры по восстановлению данных

бухгалтерского учета, в том числе количественного и суммового учета, и анализ выводов предыдущих проведенных ревизий и проверок.

В процессе проведения судебно-бухгалтерской экспертизы расходов, связанных с оказанием услуг железнодорожными пригородными компаниями целесообразно применять следующие методы исследования: абстрактно-логический, экономико-статистический метод исследования, группировка, систематизация практического материала. Кроме того, в качестве частных методов при ответе на поставленные арбитражным судом перед экспертами вопросы требуется использование расчетно-аналитических методов, а также методов бухгалтерского и налогового учета, заключающихся в документировании, оценке, калькулировании, использовании бухгалтерских счетов, двойной записи, балансовой сопоставимости.

Исходя из практического опыта проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг пригородных пассажирских компаний, вышеизложенных приемов для обоснования величины выпадающих доходов недостаточно. В связи с этим для ответа на поставленные судом вопросы предлагаем применять следующие дополнительные приемы:

- проведение анализа условий договоров на получение товаров, работ, услуг пригородной пассажирской компанией с альтернативными более выгодными вариантами оптимизации расходов компании за счет участия в тендерах и аукционах с целью заключения договоров с минимальными ценами на услуги;

- сверка и анализ норм и правил на расходование материальных ценностей с их фактическими показателями (например, приобретение кулеров, холодильников, кондиционеров с санитарными правилами и нормами (СанПиНа);

- анализ экономической целесообразности использования собственных ресурсов за счет изучения информационных данных поставщиков, подрядчиков и определение необходимости и эффективности таких расходов (например, оказывающих услуги по содержанию пожарных поездов, собственного телефонного узла при заключении договоров с сотовыми операторами и операторами стационарной связи) [128, С. 23].

Таким образом, элементы концептуальных положений судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний, базирующиеся на цели, задачах, предмете, объектах и методах, представлены в таблице 8.

Элементы концептуальных положений	Содержание элементов
1	2
Цель	Подтверждение выпадающих доходов ППК
Задачи	1. Экономически обосновать произведенные затраты на основе достоверных сведений, содержащихся в первичном учете и отчетных формах 2. Установить рациональность и эффективность произведенных затрат 3. Подтвердить целесообразность произведенных затрат ППК путем сопоставления показателей объема, количества и цены задействованных ресурсов с соответствующими среднеотраслевыми нормативами, среднерыночными значениями и практикой экономической деятельности аналогичных компаний
Предмет	Факты хозяйственной жизни, связанные с признанием экономически обоснованных и эффективно произведенных затрат; факты нарушений в постановке синтетического и аналитического их учета; факты нарушений при формировании показателей учетных регистров, управленческой, статистической отчетности по учету затрат ППК
Объекты	Документальные доказательства, содержащиеся в материалах судебного дела в виде первичных документов, учетных регистров, отчетности, внеучетной информации в бумажном и электронном виде
Методы	Общенаучные, специальные методы, специальные приемы

Примечание: составлено автором

Таблица 8 - Концептуальные положения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат ППК [128, С. 23; 218, С. 431]

По результатам проведенных исследований определены цель, задачи, объекты, сформулировано определение предмета, а также рекомендовано применение дополнительных специальных приемов проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат предприятий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в целях решения споров при установлении размера компенсации выпадающих доходов из региональных бюджетов субъектов Российской Федерации в рамках арбитражного судопроизводства.

1.2 Информационное обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажирских компаний

Информационное обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на услуги ППК основывается на законодательной и нормативной базе, подзаконных актах, материалах судебного дела и рабочих документах эксперта-бухгалтера. Источники информации проведения судебно-бухгалтерской экспертизы по пригородным пассажирским перевозкам в обобщенном виде представлены в таблице 9.

Таблица 9 - Источники информации проведения судебно-бухгалтерской экспертизы по пригородным пассажирским перевозкам

Законодательные акты 1	Подзаконные акты 2	Материалы судебного дела 3	Рабочие документы эксперта-бухгалтера 4
Конституция РФ	Акты и постановления судебных органов	Первичные бухгалтерские документы	Графическая обработка материалов судебного дела и статистических данных
Федеральные конституционные законы РФ	Приказы, постановления министерств и ведомств	Бухгалтерские учетные регистры	Табличная обработка материалов судебного дела
Гражданский кодекс Российской Федерации	Положения по бухгалтерскому учету	Документы, формируемые в компьютерных бухгалтерских программах	
Налоговый кодекс Российской Федерации	Международные стандарты финансовой отчетности	Материалы инвентаризаций	
Федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности»	Международные стандарты аудита	Кадровые документы (приказы о приеме на работу и увольнении, трудовые договоры)	
Федеральный закон «О бухгалтерском учете»	Учетная политика ОАО «РЖД», АО ППК	Заключения экспертов предыдущей экспертизы	
Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»	Корпоративные учетные принципы ОАО «РЖД»	Документы управленческого учета	
Федеральный закон «Об информации, информатизации и защите информации»		Документы налогового учета	
Федеральный закон «Об электронной подписи»		Статистическая отчетность	
		Бухгалтерская (финансовая) отчетность	

Примечание: составлено автором

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы бухгалтерские документы являются информационными сигналами, очерчивающими границы фактов, которые должны быть приняты во внимание экспертом [162, С.70].

Исходя из предложенных концептуальных положений судебно-бухгалтерской экспертизы затрат ППК, к предмету исследования относятся факты хозяйственной жизни экспертируемой организации, которые находят отражение в первичных документах, учетных регистрах, отчетности, внеучетной информации в бумажном и электронном виде и, являясь ее объектом, используются в качестве доказательственной базы в арбитражном судопроизводстве.

В современных условиях в состав информационной базы судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний включаются нормативно-правовые акты, внутренние нормативные документы предприятия, первичные учетные и сводные документы, регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерская финансовая отчетность, управленческая отчетность, а также внеучетная информация. Вместе с тем практика показывает, что в современных условиях возникает необходимость использования информации, размещенной на официальных и платных сайтах в интернет-ресурсах. Такая информация отвечает признакам понятия «документ», поскольку ее содержание фиксирует экономическую информацию о фактах хозяйственной деятельности субъекта и имеет юридический статус, так как размещается в соответствии с требованиями законодательства РФ, и может быть принята в качестве доказательства в арбитражном суде, как принимаются и другие первичные документы.

Что касается информации, размещенной в интернет-ресурсах как новой доказательственной базы, то ее также рекомендуем группировать, выделяя следующие признаки группировки:

- по признаку «вид информации»: статистическая, отчетная, аналитическая;
- по признаку «правонарушения в области экономики»: документы, подтверждающие экономическую обоснованность фактов хозяйственной жизни, и

документы и информация, содержащиеся в интернет-ресурсах, подтверждающие экономическую целесообразность фактов хозяйственной жизни.

В группу документов, подтверждающих экономическую обоснованность осуществляемых фактов хозяйственной жизни предприятия, предлагаем относить первичные учетные документы и учетные регистры, оформленные в соответствии с нормами законодательства о бухгалтерском учете, где отражены факты хозяйственной жизни по основной деятельности экономического субъекта.

К документам и информации, содержащимся на официальных сайтах в интернет-ресурсах и подтверждающим экономическую целесообразность осуществляемых фактов хозяйственной жизни, предлагаем относить рабочие документы эксперта-бухгалтера, где приводится аналитическое сравнение ценовой политики и потребности в осуществлении экономическим субъектом конкретных фактов хозяйственной жизни, а также статистическую и аналитическую информацию, содержащуюся на сайтах официальных источников государственных учреждений и компаний (таблица 10).

Таблица 10 - Интернет-ресурсы, используемые при экономическом обосновании целесообразности фактов хозяйственной жизни

Наименование организаций, сайты которых содержат информацию, используемую при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы	Вид информации, содержащейся в интернет-ресурсах		Период обновления интернет-ресурсов
	наименование	количество документов	
1	2	3	4
Регистрационные данные: регистрационная информация компаний и ИП			
Федеральная налоговая служба	Реестры ЕГРЮЛ и ЕГРИП, официальные выписки из реестров	24 млн документов	Обновляется непрерывно
Международная корпорация Dun&Bradstreet	Все компании мира и их связи, крупнейший в мире реестр	250 млн компаний	Обновляется непрерывно
Собственный колл-центр «Интерфакса»	Актуализация контактных данных операторами	1,5 млн предприятий	Обновляется непрерывно
Регистрационные органы стран СНГ	Юрлица Украины, Белоруссии, Киргизии, Казахстана и других стран	4,1 млн компаний	Обновляется ежеквартально

Отчетность: годовая и квартальная отчетность юридических лиц			
Федеральная служба государственной статистики	Коды классификаторов, реквизиты компаний и бухгалтерская отчетность	17,6 млн документов	Обновляется ежемесячно
Центральный банк Российской Федерации	Отчетность банков и компаний финансового сектора	5 000 компаний	Обновляется ежемесячно
Центр раскрытия корпоративной информации	Отчетность, эмиссионные документы, уставы	20 000 АО	Обновляется ежеквартально
Данные компаний	Предоставление отчетности самими компаниями	2,6 млн. документов эмитентов	Обновляется непрерывно
Сведения о деятельности: участие в тендерах, лицензии, проверки, набор персонала			
Федеральное казначейство	Государственные контракты, реестр недобросовестных поставщиков	22 млн контрактов	Обновляется ежедневно
Роспатент	Нематериальные активы и товарные знаки	2,5 млн документов	Обновляется ежемесячно
Система мониторинга и анализа медиа	Публикации в СМИ, Интернете, транскрипты ТВ и радио	240 млн публикаций	Обновляется непрерывно
Открытые данные	Публично доступная информация о компании	-	Обновляется непрерывно
Рисковые факторы: банкротства, суды, смена владельцев			
Верховный суд Российской Федерации	Арбитражные дела, исковые заявления, отслеживание движения дела	17 млн судебных дел	Обновляется ежедневно
Единый федеральный реестр сведений о банкротстве	Сообщения о банкротствах, торгах имуществом, залогах	500 000 сообщений	Обновляется непрерывно
Федеральная служба судебных приставов	Сведения об исполнительных производствах в отношении юридических лиц	20 млн записей	Обновляется еженедельно
Единый федеральный реестр сведений о фактах деятельности юридических лиц	Сообщения о стоимости чистых активов, лицензиях, залогах	75 000 записей	Обновляется непрерывно

Примечание: составлено автором

Перечень документов и интернет-источников как доказательственной базы по предложенным автором группам формируют доказательственную базу эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы (таблица 11).

Таблица 11 - Перечень документов и интернет-ресурсов как доказательственная база при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы в рамках арбитражного судопроизводства

Документы и интернет-ресурсы, подтверждающие	
экономическую обоснованность факта хозяйственной жизни	экономическую целесообразность факта хозяйственной жизни
1	2
Организационно-распорядительные	Рабочие документы эксперта-бухгалтера
Исполнительные (оправдательные)	Предыдущее заключение эксперта-бухгалтера
Бухгалтерского оформления	Система профессионального анализа рынков и компаний «СПАРК»
Комбинированные	Система комплексного раскрытия информации «СКРИН»
Строгой отчетности	Сайты официальных государственных учреждений, содержащих статистическую информацию
	Сайты компаний, содержащих статистическую информацию о сделках купли-продажи и аренды с недвижимым имуществом
	Сайты компаний, содержащих аналитическую информацию о рынке недвижимости с использованием Интернет-ресурса «RWAY-Online.ru», «Realtymarket»

Примечание: составлено автором

Такая группировка важна при использовании метода документальной проверки в процессе производства судебно-бухгалтерской экспертизы расходов на услуги, предоставляемые ППК.

В ходе изучения организационно-распорядительных документов, входящих в первую группу, экономически обосновывающих факты хозяйственной жизни, установлено, что с их помощью фиксируют решения административных и организационных вопросов деятельности железнодорожных пригородных пассажирских компаний, что важно для признания затрат в качестве экономически обоснованных. Номенклатура организационно-распорядительной документации, используемой железнодорожными пригородными пассажирскими компаниями в разных отчетных периодах, зависит от изменений их организационной структуры и масштабов деятельности. Перечень организационно-распорядительных документов, который необходим для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, систематизирован и приведен в таблице 12.

Таблица 12 - Перечень организационно-распорядительных документов, необходимых для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат ППК

Наименование организационно-распорядительного документа	Экспертная выборка, ориентированная на сбор достоверной информации о затратах ППК	Нормативная база
1	2	3
Приказ об утверждении учетной политики	Рабочий документ эксперта, составленный на основе учетной политики и содержащий сведения о методах оценки материально-производственных запасов и материальных затрат; методах начисления амортизации; порядке формирования оценочных обязательств; отражения результатов инвентаризации	Федеральный закон «О бухгалтерском учете»; ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»
Приказ об утверждении графика документооборота	Информация об используемых первичных учетных документах по учету затрат и порядок их движения с момента оформления и сдачи их в архив	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ
Приказ о подотчетных лицах и приказ о выдаче подотчетных сумм	Информация о - подотчетных лицах пофамильно в разрезе структурных подразделений ППК; - максимальных размерах возмещения подотчетных сумм; - основаниях выдачи денежных средств подотчетным лицам; - сроках выдачи денежных средств подотчетным лицам	Указание Банка России «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»
Приказ о материально-ответственных лицах	Информация о материально-ответственных лицах пофамильно в разрезе структурных подразделений ППК	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ
Приказ о выплате компенсаций сотрудникам за использование ими личных автомобилей для служебных поездок	Информация о - сотрудниках пофамильно, имеющих право использовать личный транспорт, пофамильно в разрезе структурных подразделений ППК; - максимальных размерах возмещения; - основаниях для предоставления выплат	Статьи 217, 238 и 264 Налогового Кодекса РФ
Приказ об использовании SIM-карт	Информация о сотрудниках пофамильно, используемых корпоративную сотовую связь, в разрезе каждого телефонного номера и в разрезе структурных подразделений ППК	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации
Кадровые документы	Информация о количестве отработанного и неотработанного времени, подлежащего к оплате согласно законодательству	Трудовой Кодекс РФ
Приказ о сотрудниках, имеющих право подписи в первичных документах	Информация о лицах пофамильно, имеющих право совершать хозяйственную операцию или разрешать ее совершение и подписывать соответствующие документы	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации

Примечание: составлено автором

Особое внимание при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы уделяется проверке полномочий лиц, имеющих право подписывать первичные учетные и бухгалтерские документы. Как показали исследования, существенный процент непризнания фактов осуществления затрат пригородными пассажирскими компаниями связан с отсутствием подписей, либо наличием подписей лиц, не имеющих на это право. В целях контроля и выявления подобных нарушений эксперту-бухгалтеру рекомендуется составлять рабочий документ по форме, представленной в таблице 13.

Таблица 13 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Результаты проверки первичных документов на наличие заполненных реквизитов»

Наименование документа	Должность и Ф.И.О.	Полномочия должностных лиц	Образец подписи	Результаты проверки наличия заполненных реквизитов: «Должность и Ф.И.О.» и «Подпись», %
1	2	3	4	5
Авансовый отчет	Директор	Утверждение отчета	подпись	
	Руководители структурных подразделений	Подтверждение целесообразности расходов	подпись	
	Бухгалтер	Проверка отчета и приложенных к нему документов	подпись	
Требование-накладная	Руководители структурных подразделений	Затребование материальных ценностей	подпись	
	Начальник	Разрешение на отпуск ТМЦ со склада	подпись	
	Кладовщик	Отпуск ТМЦ со склада	подпись	
	Материально ответственные лица структурных подразделений	Получение ТМЦ	подпись	

Примечание: составлено автором

На основании предложенного рабочего документа была проведена проверка первичных документов на наличие заполненных реквизитов по обследованным

пригородным пассажирским компаниям, результаты которой представлены в таблице 14.

Таблица 14 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Результаты проверки первичных документов на наличие заполненных реквизитов АО «Северная ППК» и АО «ППК Черноземье»»

Наименование документа	Должность и Ф.И.О.	Полномочия должностных лиц	Результаты проверки заполненных реквизитов (наличие, в %)			
			«Должность и Ф.И.О.»		«Подпись»	
			Северная ППК	ППК Черноземье	Северная ППК	ППК Черноземье
Авансовый отчет	Директор	Утверждение отчета	100	100	100	100
	Руководители структурных подразделений	Подтверждение целесообразности расходов	98,7	95,2	100	99,4
	Бухгалтер	Проверка отчета и приложений к нему документов	100	100	100	100
Требование-накладная	Руководители структурных подразделений	Затребование материальных ценностей	100	100	100	100
	Начальник	Разрешение на отпуск ТМЦ со склада	91,8	88,9	100	97,4
	Кладовщик	Отпуск ТМЦ со склада	94,2	93,2	89,3	88,2
	Материально ответственные лица структурных подразделений	Получение ТМЦ	93,5	87,8	98,9	95,6

Примечание: составлено автором

Согласно данным таблицы 14, при оформлении первичных документов имеют место такие нарушения, как отсутствие заполненных реквизитов «Должность и Ф.И.О.» и «Подпись» руководителей структурных подразделений на авансовых отчетах и требованиях-накладных. В связи с этим эксперты-

бухгалтеры не признают произведенные ППК расходы и не включают их в экономически обоснованные затраты, формирующие тариф на перевозку пассажиров.

Кроме того, важными при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы являются исполнительные (оправдательные) документы, документы бухгалтерского оформления, комбинированные документы и бланки строгой отчетности, подтверждающие факт осуществления затрат, их экономическую обоснованность и целесообразность (таблица 15).

Таблица 15 - Виды документов, применяемых пригородными пассажирскими компаниями и представляемых в арбитражные суды для подтверждения экономической обоснованности фактов хозяйственной деятельности

Документы исполнительные (оправдательные)	Документы бухгалтерского оформления	Комбинированные документы	Бланки строгой отчетности
1	2	3	4
АКТЫ: приема (передачи) и списания основных средств; отремонтированных объектов; приема материалов; оказания услуг и выполнения работ	ВЕДОМОСТИ: расчетно-платежные; расчетные; платежные; начисления амортизации	ТРЕБОВАНИЯ: накладная; требование на отпуск материалов	пассажирские билеты
	БУХГАЛТЕРСКИЕ СПРАВКИ: амортизационных отчислений; по ремонту подвижного состава; отчислений по страховым взносам	НАКЛАДНЫЕ: накладная (требование) на внутреннее перемещение; накладная на отпуск на сторону	бланки удостоверений
	ОТЧЕТЫ авансовый отчет; материальный отчет		
	ИНВЕНТАРИЗАЦИОННАЯ ОПИСЬ: по материально-производственным запасам; по основным средствам; задолженности		

Примечание: составлено автором

Среди представленного перечня документов в таблице 15 особого внимания, с точки зрения проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, требует бухгалтерская справка. При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы она имеет законную силу как с точки зрения бухгалтерского законодательства (п. 1 ст. 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ), так и налогового

законодательства (ст. 313 Налогового кодекса РФ). В связи с этим бухгалтерская справка должна содержать все обязательные реквизиты в соответствии с учетной политикой хозяйствующего субъекта, к которой должны быть приложены утвержденные формы этого первичного документа для каждого однородного факта хозяйственной жизни.

Как показало исследование, на практике в железнодорожных пассажирских пригородных компаниях оформляются бухгалтерскими справками:

- 1) дополнительные расчеты
 - для правильного включения суммы НДС в себестоимость услуги по оказанию пассажироперевозок;
 - для подтверждения количества минут использования сотовой связи конкретным сотрудником в разрезе структурных подразделений ППК;
 - для подтверждения выдачи предметов обслуживания пассажиров;
- 2) исправления в связи с наличием ошибок в учете;
- 3) случаи отсутствия унифицированного и самостоятельно разработанного экономическим субъектом первичного учетного документа
 - для начисления оценочных обязательств по вознаграждениям сотрудников (отпускные);
 - для возмещения сотрудникам сумм по регулярным медицинским осмотрам.

Руководствуясь потребностями судебно-бухгалтерской экспертизы расходов по оказанным железнодорожными пригородными пассажирскими компаниями услугам, по результатам исследования проведена комплексная группировка источников информации для формирования доказательственной базы по признанию экономически обоснованных и целесообразных затрат (Приложение В).

При отсутствии требуемой информации, содержащейся в первичных документах, эксперт вправе заявить ходатайство арбитражному суду, назначившему судебно-бухгалтерскую экспертизу, о предоставлении недостающей и дополнительной информации. При этом предъявленные эксперту первичные документы должны быть правильно оформлены и отражать реальный

факт хозяйственной жизни. В целях выявления правильности оформления документов на практике используется такой прием ревизии, как формальная проверка, заключающийся в следующем:

- выявлении наличия обязательных реквизитов;
- установлении правильности и допустимости выполненных исправлений;
- сверке подлинности подписей.

Систематизация признаков неправильно оформленных бухгалтерских документов, являющихся основанием классификации их по группам, дает возможность эксперту-бухгалтеру установить документы по фактам хозяйственной жизни, не имеющим доказательственной силы для проведения экспертизы (отсутствие каких-либо обязательных реквизитов), и выявить факты хозяйственной жизни, не подтвержденные первичными документами.

Для установления реального факта хозяйственной жизни используется такой прием ревизии, как логическая проверка, заключающийся в следующем:

а) сопоставление документа, отражающего непосредственное совершение факта хозяйственной жизни, с документами, которые имеют к этому факту косвенное отношение (например, материальный отчет с другими первичными документами), а также оформление и содержание которых обуславливается непосредственно первичными документами (например, акт выполненных работ и оказанных услуг с заказ-нарядом на выполнение работ);

б) сопоставление учетных регистров и регистров налогового учета с первичными документами, а также взаимосвязанными документами. Выявленная несогласованность и противоречие в процессе сопоставления учетных регистров с первичными документами может являться следствием того, что учетные регистры и регистры налогового учета не содержат сумм по фактам, зафиксированным в первичных документах, либо одни и те же факты отражены в первичных документах и учетных регистрах в разном стоимостном и количественном выражении с использованием разных бухгалтерских счетов.

В целях выявления правильности оформления совершенного факта хозяйственной жизни нормам бухгалтерского и налогового законодательства используется прием ревизии – нормативная проверка.

В роли одного из альтернативных методов использования информационных ресурсов в практике проведения судебно-бухгалтерской экспертизы целесообразно рекомендовать аналитические процедуры, широко применяемые в аудиторской деятельности, которые регулируются Международным стандартом аудита 500 «Аудиторские доказательства» и Международным стандартом аудита 800 «Особенности аудита финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией специального назначения». При производстве судебно-бухгалтерской экспертизы затрат по услугам, предоставленным железнодорожными пригородными пассажирскими компаниями, они могут быть использованы в качестве специальных приемов.

При организации проведения судебно-бухгалтерской экспертизы у эксперта-бухгалтера возникает необходимость использования доступа к информации, размещенной на платных сайтах. Например, система профессионального анализа рынков и компаний «СПАРК», система комплексного раскрытия информации «СКРИН», статистическая информация о сделках купли-продажи и аренды с недвижимым имуществом, информационно-справочная система «RWAY-Online.ru», содержащая большой массив статистических данных по сделкам купли-продажи, сделкам по аренде с недвижимым имуществом – все эти ресурсы позволяют эксперту оперативно получить качественные сведения, необходимые для признания затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний экономически обоснованными и целесообразными при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы [132, С. 115].

Однако в большинстве случаев у эксперта-бухгалтера возможность доступа к такой информации ограничена из-за отсутствия источников финансирования у судебно-экспертных учреждений для оплаты услуг таких систем. Кроме того, в настоящее время не создана единая информационная база для судебных экспертов, что нередко приводит к дублированию экспертных заключений,

снижению результативности работы экспертов и увеличению времени судебных разбирательств.

Решением указанной проблемы считаем возможность создания информационного интернет-ресурса, аккумулирующего необходимую информацию для всех участников судебного процесса: судей, адвокатов, обвинителей, экспертов независимо от их территориального расположения, либо обеспечение бесплатного доступа уполномоченных лиц к платным сайтам и информационно-справочным системам [132, С. 115].

Таким образом, в рамках структурирования информационной базы при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний разработана группировка документов и интернет-ресурсов как доказательственная база судебно-бухгалтерской экспертизы в рамках арбитражного судопроизводства. Считаем, что экономическую целесообразность совершаемых фактов хозяйственной жизни, кроме первичных документов, также подтверждает и информация из платных источников, размещенных в интернет-ресурсах. Поэтому новую доказательственную базу предлагается формировать в разрезе систематизированной информации, состоящей из

- первичных учетных документов, учетных регистров и отчетности, подтверждающих экономическую обоснованность фактов хозяйственной жизни;

- рабочих документов эксперта-бухгалтера, составленных на основе проведенного аналитического сравнения ценовой политики и потребности в осуществлении экономическим субъектом конкретных фактов хозяйственной жизни;

- статистической и аналитической информации, содержащейся на сайтах официальных источников государственных учреждений и компаний, которые подтверждают экономическую обоснованность фактов хозяйственной жизни, в частности, информации о мониторинге цен, порядке ценообразования, отборе коммерческих предложений на услуги, оказываемые пригородным пассажирским

компаниям, планируемых закупках, закупочных площадках, заключенных договорах и др.;

- информации, размещенной на платных сайтах (например, в системах профессионального анализа рынков и компаний «СПАРК», в системах комплексного раскрытия информации «СКРИН» и статистической информации о сделках купли-продажи и аренды с недвижимым имуществом, в информационно-справочной системе «RWAY-Online.ru», которая содержит большой массив статистических данных по сделкам купли-продажи, сделкам по аренде с недвижимым имуществом).

Глава 2 Методические подходы к проведению судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожными пригородными пассажирскими компаниями

2.1 Состав статей затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний как объект судебно-бухгалтерской экспертизы

Особенности состава расходов железнодорожных пригородных пассажирских компаний формируют конкретную группу затрат, оказывающих существенное влияние на размер тарифа по услугам таких компаний. Согласно действующему законодательству для поддержания доступного размера ставок на услуги по перевозке пассажиров пригородным железнодорожным транспортом, величина тарифа устанавливается путем определения суммы экономически обоснованных затрат пассажироперевозчиков с учетом возможностей региональных бюджетов по их субсидированию [24, С. 195]. Структура тарифа на пригородные пассажироперевозки по элементам, используемая при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы с целью установления размера выпадающих доходов пригородных пассажирских компаний, в систематизированном виде представлена в таблице 16.

В настоящее время действует приказ ФАС от 05 декабря 2017 года № 1649/17 «Об утверждении Методики расчета экономически обоснованного уровня затрат, учитываемых при формировании экономически обоснованного уровня тарифов на услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении» [16], который с 6 февраля 2018 года заменил приказ ФАС России от 24.12.2015 N 1302/15 « Об утверждении Методики расчета экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании цен (тарифов) на услуги

субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах РФ» [15].

Таблица 16 - Структура тарифа на пригородные пассажироперевозки по элементам

Составляющие тарифа		
Вагонная	Локомотивная	Инфраструктурная
- затраты на работу мотор-вагонного подвижного состава в пассажирских перевозках	- затраты на обслуживание пассажиров на вокзале	- затраты на выполнение работ, связанных с эксплуатацией инфраструктуры и управлением процессом перевозки
- затраты на работу по экипировке, уборке, обслуживанию, техническому и капитальному ремонту мотор-вагонного подвижного состава, амортизационные отчисления	- затраты на текущий ремонт и обслуживание зданий, сооружений, оборудования и инвентаря вокзалов	- затраты на работы по содержанию, текущему и капитальному ремонту и обслуживанию объектов инфраструктуры, амортизационные отчисления
- затраты на обслуживание, текущий и капитальный ремонт зданий, сооружений и оборудования локомотивного хозяйства	- затраты на продажу билетов	- затраты на работы по содержанию, экипировке, обслуживанию, текущему и капитальному ремонту локомотивов
- оплата аренды, лизинга по мотор-вагонному подвижному составу, используемому в перевозках	- амортизационные отчисления по зданиям, сооружениям, оборудованию, инвентарю вокзалов	- общепроизводственные, общехозяйственные расходы без расходов по содержанию аппарата управления, расходы по содержанию аппарата управления
- общепроизводственные, общехозяйственные расходы без расходов по содержанию аппарата управления, расходы по содержанию аппарата управления	- общепроизводственные, общехозяйственные расходы без расходов по содержанию аппарата управления, расходы по содержанию аппарата управления	

Примечание: составлено автором

Положения данной Методики призваны определять величину экономически обоснованных затрат, которые закладываются в цену услуг на железнодорожные пассажироперевозки в пригородном сообщении, на основе информации,

полученной в результате ведения раздельного учета доходов и расходов. Кроме того, данная Методика устанавливает список информационных и нормативных документов, которые позволяют рассчитывать и предъявлять к возмещению из бюджета региона сумму экономически обоснованных затрат на услуги, оказываемые ППК в сфере железнодорожных перевозок пассажиров в пригородном сообщении» [16].

В п. 6 данной Методики [16] указано, что при установлении содержания затрат, учитываемых при определении тарифов на услуги, оказываемые железнодорожными пассажирскими компаниями в субъектах РФ, должна проводиться оценка их обоснованности в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете и данными, сформированными в раздельном учете доходов и расходов, утвержденными в приказе Министерства транспорта РФ.

Кроме того, при проведении исследования эксперту-бухгалтеру необходимо использовать и положения Постановления Правительства РФ от 05.08.2009 г. № 643 «О государственном регулировании и контроле тарифов, сборов и платы в отношении работ (услуг) субъектов естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок». В соответствии с п. 13 указанного Постановления метод определения величины экономически обоснованных затрат является основополагающим методом государственного контроля и регулирования тарифов, сборов и платы в транспортной сфере пригородного сообщения [16].

Пригородные пассажирские компании представляют регионам расчет тарифа, уровень которого, по их мнению, экономически обоснован. В соответствии с п. 12 Методики экономически обоснованным уровнем тарифа принято считать величину необходимой валовой выручки, которая определяется исходя из данных о нормативной прибыли и рентабельности с учетом экономически обоснованных затратах в границах субъекта федерации [16]. Классификация экономически обоснованных затрат согласно вышеуказанной Методике в концентрированном виде изложена в таблице 17.

Таблица 17 - Классификация экономически обоснованных затрат согласно Методике определения экономически обоснованных затрат компаний-перевозчиков [16]

Экономически обоснованные затраты			Статьи затрат	
Обоснованные затраты	Элементы затрат	Состав затрат	Первого уровня	Второго уровня
расходы по обычным видам деятельности	затраты на оплату труда	зарплата основного производственного персонала, занятого на работах по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении, по обслуживанию подвижного состава и имущества (например, билетных кассиров, разъездных билетных кассиров, работников отдела учета и отчетности, работников по обслуживанию и текущему ремонту зданий, сооружений, оборудования, в т.ч. автоматизированной системы оплаты, контроля и учета проезда в пригородном сообщении, принадлежащих компании пригородных пассажирских перевозок)	затраты, связанные с собственными расходами компании пригородных пассажирских перевозок	затраты, связанные с содержанием железнодорожного подвижного состава
	отчисления на социальные нужды	отчисления на социальные нужды основного производственного персонала, занятого на работах по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении, а также по обслуживанию подвижного состава и имущества		затраты, связанные с эксплуатацией железнодорожного подвижного состава
	материальные затраты	расходы на материалы по обслуживанию, содержанию, ремонту и эксплуатации зданий, сооружений, оборудования, железнодорожного подвижного состава при перевозках пассажиров в пригородном сообщении		затраты, связанные с ремонтом железнодорожного подвижного состава
	прочие материальные затраты	расходы на ремонт подвижного состава в части ремонта, осуществляемого подрядным способом		затраты, связанные с продажей проездных документов (билетов) в пригородном сообщении
	амортизация	амортизация зданий, сооружений, оборудования, прочих основных средств и железнодорожного подвижного состава, находящегося в собственности компании		затраты, связанные с обслуживанием пассажиров на вокзалах
	прочие затраты	расходы на услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования при организации пассажирских перевозок в пригородных поездах, расходы по использованию железнодорожного подвижного состава (вагонов, локомотивов, моторвагонного подвижного состава, дизель-поездов, рельсовых автобусов), в случае если компания не является собственником подвижного состава и использует объекты ОС по договору аренды/лизинга, расходы на ремонт, содержание и обслуживание пассажирских устройств		затраты, связанные с оплатой услуг сторонних организаций, для выполнения железнодорожных перевозок пассажиров в пригородном сообщении
прочие расходы компаний по пригородным пассажирским перевозкам, в т.ч. расходы, связанные с оплатой услуг банков, включая уплату процентов за предоставление в пользование средств (кредитов, займов), расходы по продаже иностранной валюты, расходы, связанные с участием в совместной деятельности				

Примечание: систематизировано и обобщено автором согласно Методики [16]

Как показало «проведенное обследование пригородных пассажирских компаний, структура затрат компании-перевозчика следующая (таблица 18):

- 1) 65-85% затрат на оказание услуг сторонних организаций;
- 2) 15-35% - собственных, состоящих из затрат на оплату труда и отчислений на социальные нужды, амортизации, материальных и прочих затрат» [219].

Таблица 18 – Вариация фактических затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний за 2016 и 2017 годы в % [219, С. 437]

Группировка затрат	Перечень элементов затрат	АО «Северная ППК»		АО «Саратовская ППК»		АО «ППК Черноземье»	
		2016	2017	2016	2017	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Собственные затраты	Расходы на оплату труда	12,63	12,65	14,22	14,26	7,13	6,99
	Отчисления на социальные нужды	3,64	3,42	3,86	3,88	2,08	2,04
	Материалы	0,52	0,42	0,73	0,75	0,26	0,27
	Топливо	0,03	0,01	0,06	0,07	-	0,01
	Прочие материальные затраты	1,06	0,79	0,74	0,81	1,03	1,04
	Амортизация	0,57	0,56	0,74	0,71	0,32	0,35
	Прочие затраты	5,68	5,64	4,66	4,67	21,95	22,36
	ИТОГО		24,13	23,50	25,01	25,15	32,78
Затраты на оказание услуг сторонних организаций	Расходы по договорам, предъявляемым подразделениями ОАО "РЖД"	75,87	76,50	74,99	74,85	67,22	66,94

Источник: составлено автором

Что касается первой группы затрат компаний по железнодорожным пригородным пассажирским перевозкам, связанных с оказанием услуг сторонними организациями, они складываются из стоимости следующих услуг:

- предоставление инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования в пригородном сообщении;
- содержание, эксплуатация и ремонт железнодорожного подвижного состава; продажа проездных билетов (документов) в пригородном сообщении;
- обслуживание пассажиров на вокзалах.

Для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы важное значение имеют фактические ставки на аренду, ремонт и эксплуатацию подвижного состава, которые рассчитываются поставщиком-монополистом в соответствии с «Методикой определения стоимости услуг подразделений ОАО «РЖД», оказываемых пригородным пассажирским компаниям» [14]. Затраты, формирующие ставки платы на оказание услуг подразделений ОАО «РЖД» пригородным пассажирским компаниям, подлежащие экспертизе, наглядно представлены в Приложении Г.

Как показало обследование пригородных пассажирских компаний, доля затрат, формирующих ставки платы за оказание услуг подразделениями ОАО «РЖД», по видам расходов такова:

- АО «Северная ППК» – 75,87%;
- АО «Саратовская ППК» – 74,99%;
- АО «ППК Черноземье» – 67,22%.

Результаты обследования данных ППК показывают, что наибольший размер расходов пригородных пассажирских компаний, связанных с оказанием услуг подразделениями ОАО «РЖД», приходится на затраты по управлению и эксплуатации железнодорожного подвижного состава и составляет от 53,2% до 62,4%. Это наглядно представлено в таблице 19.

Таблица 19 – Вариация фактических расходов пригородных пассажирских компаний на услуги подразделений ОАО «РЖД» в %

Наименование ППК	Подвижной состав					Инфраструктура
	Техническое обслуживание	Текущий ремонт	Капитальный ремонт	Плата за пользование	Управление и эксплуатация	
1	2	3	4	5	6	7
АО «Северная ППК»	7,63	6,72	12,43	10,34	62,37	0,51
АО «Саратовская ППК»	8,94	7,96	8,24	17,57	56,67	0,63
АО «ППК Черноземье»	10,97	10,19	6,69	18,19	53,16	0,79

Примечание: составлено автором

Следует отметить, что величина приведенных в таблице видов расходов на оказание услуг инфраструктуры железнодорожного транспорта пригородным пассажирским компаниям занимает в среднем не больше 1%. Такие расходы являются льготными, что установлено Постановлением Правительства Российской Федерации от 17.10.2011 № 844 [11].

Сложности в определении состава данной группировки расходов при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы у экспертов не возникает, поскольку показатель одинаков у всех железнодорожных пригородных пассажирских компаний, так как такие услуги оказывают подразделения единственного поставщика - ОАО «РЖД».

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы одинаковый состав этой группы расходов позволяет достаточно быстро выявлять неправильно оформленные первичные документы и подтверждать обоснованность цен на приобретаемые товарно-материальные ценности.

Судебно-бухгалтерская экспертиза второй группы затрат - собственных затрат - основана на группировке состава расходов элементов согласно Методике определения экономически обоснованных собственных затрат компаний-перевозчиков [16].

Проведенные исследования состава затрат пригородных пассажирских компаний (таблица 20) показали, что имеют место факты:

- 1) несоответствия существующих названий элементов затрат перечню элементов затрат, приведенному в Методических указаниях определения экономически обоснованных затрат;
- 2) разукрупнения элементов затрат, в частности, из элемента «Материальные затраты» выделены отдельно «Материалы» и «Топливо»;
- 3) добавления новых элементов затрат, в частности, в АО «Саратовская ППК» введены два новых элемента: «Затраты по внереализации», «Прочие затраты по договорам с подразделениями ОАО «РЖД», в АО «ППК Черноземье» – «Электроэнергия».

Таблица 20 - Сравнение фактических составов элементов затрат экспертируемых ППК [219, С. 438]

Элементы затрат			
Согласно Методике [16]	АО «Северная ППК»	АО «Саратовская ППК»	АО «ППК Черноземье»
1	2	3	4
Затраты на оплату труда	Затраты на оплату труда	Фонд оплаты труда	Затраты на оплату труда
Отчисления на социальные нужды	Отчисления на социальные нужды	Отчисления на социальные нужды	Отчисления на социальные нужды
Материальные затраты	Материальные затраты	Материалы	Материалы
		Топливо	Топливо
Прочие материальные затраты	Прочие материальные затраты	Прочие материальные	Прочие материальные
Амортизация	Амортизация	Амортизация	Амортизация
Прочие затраты	Прочие затраты	Прочие затраты	Прочие
X	X	Затраты по внереализации	Электроэнергия
X	X	Прочие затраты по договорам с подразделениями ОАО «РЖД»	

Примечание: составлено автором

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы затрат важное значение имеет изучение состава экономически обоснованных расходов в разрезе элементов затрат по обычным видам деятельности и его унифицированность. Однако единообразие состава элементов затрат у железнодорожных пригородных пассажирских компаний отсутствует, что усложняет процесс проведения проверки [133, С.256].

Кроме изучения элементов затрат, для подтверждения их экономической обоснованности эксперту-бухгалтеру также требуется исследовать состав статей затрат каждого комплексного элемента: затрат на оплату труда, материальных и прочих затрат.

Что касается комплексного элемента «Затраты на оплату труда», то он содержит следующие статьи расходов в обследуемых железнодорожных пригородных пассажирских компаниях, которые представлены в таблице 21.

Таблица 21 - Фактическая структура элемента затрат ППК «Затраты на оплату труда» [219, С. 438-439]

Состав элемента затрат			
Наименование статей расходов	АО «Северная ППК»	АО «Саратовская ППК»	АО «ППК Черноземье»
1	2	3	4
ФОТ списочного состава	+	-	-
Резерв отпусков	+	-	-
Фонд оплаты труда несписочного состава	+	-	-
Прочие выплаты:	+	-	-
Единовременное поощрение при увольнении впервые из ОАО РЖД в связи с уходом на пенсию	+	-	-
Проезд работников в поездах дальнего следования по личным надобностям (возмещение ж/д билетов к отпуску)	+	-	-
Оплата проезда в поездах дальнего следования по транспортным требованиям по личным надобностям (ф-4) (на медосмотр и тех.учебу, работа-дом)	+	-	-
Больничный лист за счет работодателя (Выплата пособия по временной нетрудоспособности за первые три дня нетрудоспособности из средств работодателя)	+	-	-
Выходное пособие при сокращении численности	+	-	-
ДМС	+	-	-
Выплаты НПФ Благосостояние	+	-	-
Фонд оплаты труда	-	+	-
Оплата труда	-	-	+
Резерв по отпускам	-	-	+
Компенсация за разъездной характер работы	+	-	+

Примечание: составлено автором

Как видно из таблицы 21, в АО «Саратовская ППК» и в АО «ППК Черноземье» отсутствует детализация по статье «Затраты на оплату труда» в отличие от АО «Северная ППК», где этот элемент расшифрован в достаточной степени и подтвержден первичными документами. Наличие аналитической информации по видам расходов является значимым для эксперта, так как существенно ускоряет процесс проведения судебно-бухгалтерской экспертизы расходов.

Что касается элемента «Материальные затраты», его состав в разрезе обследуемых пригородных пассажирских компаний представлен двумя видами расходов «Топливо» и «Материалы» (таблица 22).

Таблица 22 - Фактическая структура элемента затрат ППК «Материалы»

АО «Северная ППК»	АО «Саратовская ППК»	АО «ППК Черноземье»
1	2	3
-	-	Материальные расходы
Бланки строгой и нестрогой отчетности	Бланки строгой отчетности, Бланки	Бланки строгой отчетности
Печатная продукция		-
Спецодежда и средства индивидуальной защиты	Спецодежда	-
Форменная одежда		-
Информационное обеспечение на станциях и остановочных пунктах (таблички, стенды, книги расписания)	-	Изготовление стенда
Мебель	Оргтехника, мебель	-
Канцелярские расходы	Печати, штампы	-
Расходные материалы на обслуживание автотранспорта	-	-
Приобретение оргтехники и расходных материалов к ней	Заправка картриджей Покупка картриджей	Заправка картриджей
Приобретение бытовой техники	-	-
Хозяйственные расходы	-	-

Примечание: составлено автором

Как видно из таблицы 22, единообразие в составе расходов элемента «Материалы» по трем обследуемым компаниям полностью отсутствует. Причем следует отметить, что расходы на канцтовары в АО «Северная ППК» выделены в отдельную статью элемента «Материалы», в АО «Саратовская ППК» они отнесены в элемент «Прочие затраты», а в АО «ППК Черноземье» находятся в составе элемента «Материальные расходы». Кроме того, часть расходов на канцтовары, связанных с приобретением печатей и штампов, включены АО «Саратовская ППК» в состав элемента «Материалы». Расходы на печатную продукцию АО «Саратовская ППК», отражаемые по статье «Газета «Уважаемые пассажиры», отнесены в состав элемента «Прочие затраты». Элемент «Топливо» выделен из типового состава затрат элемента «Материальные затраты» в самостоятельный в АО «Саратовская ППК», а в АО «ППК Черноземье» и АО «Северная ППК» расходы на топливо включены в состав затрат «Материальные расходы». Таким образом, наличие разных подходов к выделению статей затрат в составе элементов в пригородных пассажирских компаниях приводит к

необходимости проведения дополнительных выборок и увеличивает объем работ эксперта-бухгалтера.

При осуществлении судебно-бухгалтерской экспертизы особого внимания требует комплексный элемент «Прочие материальные затраты», состав расходов которого значителен и, как видно из таблицы 23, также не отличается единообразием.

Таблица 23 - Фактическая структура элемента затрат ППК «Прочие материальные затраты»

Наименование статей затрат		
АО «Северная ППК»	АО «Саратовская ППК»	АО «ППК Черноземье»
1	2	3
-	-	Прочие материальные расходы
Приобретение компьютерной техники	-	Поставка и установка ЗКЛЗ
Приобретение оборудования для видеоконференций	Оборудование для смарт-карт; Карты	-
Приобретение бытовой техники (в т.ч. кондиционеры)	-	-
-	-	Аренда оборудования АРМК и ПРИМ. Аренда ПКТК
-	-	Ввод в эксплуатацию ПКТК
Техническое обслуживание основных средств:	-	-
Обслуживание ПКТК	-	Замена аккумулятора ПКТК. Замена ЭКЛЗ. Техническое обслуживание ПКТК
-	-	Техническое обслуживание ИСКРА. Техническое обслуживание МКТК
Обслуживание МК-35	-	-
Техническое обслуживание БПА	-	-
Негарантийный ремонт МК-35	-	-
Обслуживание ККТ ПРИМ-08	ТО ККТ	Техническое обслуживание ПРИМ
-	-	Обслуживание ККМ. Установка марки-пломбы на ККТ. Комплексное обслуживание АРМ.
Ремонт ПРИМ -08	-	-
Техническое обслуживание автоматов «СПЕКТР-АПС»	-	-
Приобретение билетопечатающего устройства к терминалу Экспресс	-	-
Оказание услуг по сопровождению НСИ, администрированию сервера, организации и сопровождению обновлений ПО АСУ ППК	-	-

1	2	3
Доработка и расширение функциональности программных модулей АСУ ППК	-	-
Техобслуживание АСУ ППК	-	-
Группа компаний Искандер (ЗАО) - телефон горячей линии информац. поддержка	-	-
Система регистрации переговоров «Пассажир-кассир»	-	-
Техническое обслуживание средств охранно-пожарной сигнализации, системы оповещения о пожаре, систем видеонаблюдения и контроля доступа	-	Комплексное обслуживание. BioSmart. ТО турникетов АСОКУПЭ-С
Устройство билетопечатающее "Экспресс-21"	-	-
Ремонт и обслуживание систем кондиционирования воздуха	-	-
Обслуживание оргтехники	Ремонт техники	Услуги по размещению оборудования
Хозяйственно-бытовая химия	Средства гигиены в вагоны. Хозтовары	Изготовление БСК. Изготовление жалюзи. Установка жалюзи
Химчистка форменной одежды	-	-
Уборка вагонов (аутсорсинг)	-	-
Содержание автомобиля	ТО автомобилей, шиномонтаж. Ремонт авто	-
Медикаменты	-	Лабораторные исследования
Коммунальные услуги	Коммунальные услуги арендуемого офиса. Коммунальные услуги арендуемой кассы	Коммунальные услуги по аренде (касса)
-	Прочие материалы	Расходы, сопутствующие аренде
ФПК	-	-
Северная дирекция пассажирских обустройств - аренда помещений	-	-
Услуги проводников (аутсорсинг)	-	-

Примечание: составлено автором

При том что некоторые статьи затрат одинаковы по своему экономическому содержанию, эксперту-бухгалтеру требуется проведение перегруппировок, позволяющих объединить однородные виды расходов в одну статью. В частности, затраты на техническое обслуживание основных средств представлены расходами по обслуживанию контрольно-кассовой техники в разной группировке:

- в АО «Северная ППК»: Обслуживание МК-35, Техническое обслуживание БПА, не гарантийный ремонт МК-35, Обслуживание ККТ ПРИМ-08;
- АО «Саратовская ППК» представляет эти расходы в статье «ТО ККТ»;

- в АО «ППК Черноземье» - Замена аккумулятора ПКТК; Замена ЭКЛЗ; Техническое обслуживание ПКТК; Техническое обслуживание ИСКРА; Техническое обслуживание МКТК; Техническое обслуживание ПРИМ; Обслуживание ККМ; Установка марки-пломбы на ККТ; Комплексное обслуживание АРМ.

Проведенные исследования по элементу «Прочие затраты» также показали отсутствие единого подхода при ведении учета в пригородных пассажирских компаниях по статьям расходов (Приложение Д).

Как видно из Приложения Д, часть статей затрат одинаковы по своему экономическому содержанию, в частности: расходы на услуги охранной деятельности; расходы на аудиторские услуги; обеспечение пожарной безопасности; медицинское освидетельствование; сопровождение программ; расходы на информационные, консультационные услуги; услуги связи; инкассация; реклама; расходы на оплату мероприятий по охране труда. Следует отметить, что из приведенных видов расходов, в частности, расходы по подготовке кадров, аудиту, использование товарного знака, нотариальные услуги, обслуживание 1С, выделены в самостоятельные статьи затрат только в двух обследуемых организациях, в то время как эти же расходы включены третьей организацией в состав статьи «Прочие».

Такая обширная и неоднородная структура может приводить к вуалированию затрат в составе статьи «Прочие» и, как следствие, усложнять экспертизу и увеличивать время ее проведения.

Собственные затраты пригородных пассажирских компаний чаще всего завышены, как показали исследования, за счет включения в них сумм оплаты за неотработанное время в связи с оплатой всей суммы пособия по временной нетрудоспособности, сумм премий, не оговоренных коллективным договором, единовременных поощрений при увольнении в связи с уходом на пенсию, выплаты вознаграждения секретарю Совета директоров, завышения арендных ставок, получения консультационных услуг по текущим вопросам ведения бухгалтерского и налогового учета, включения затрат, не относящихся к

основному виду деятельности перевозчиков (в частности, по установке парктроника, маркетинговых услуг, услуг по разработке стратегии бизнеса), различного рода взносов в профессиональные союзы, например, в Российский профессиональный союз железнодорожников, включение убытков прошлых лет, не относящихся к деятельности отчетного года и поэтому подлежащих исключению из состава экономически обоснованных затрат для расчета тарифа.

Сравнение структуры собственных расходов железнодорожных пассажироперевозчиков в пригородном сообщении (АО «Северная ППК», АО «Саратовская ППК», АО «ППК Черноземье») за 2016 год представлено в Приложении Е.

Как видно из Приложения Е, состав статей обследуемых пригородных пассажирских компаний неодинаков, что обусловлено разной организацией перевозочного процесса пассажиров, а также отсутствием общих методических указаний по детализированному составу расходов каждого элемента затрат для пригородных пассажирских компаний, входящих в структуру ОАО «РЖД», как дочерних и зависимых обществ.

Такое формирование учетной информации о затратах при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы увеличивает объем выполняемых работ в связи с пересмотром и перегруппировкой расходов внутри элементов затрат и, соответственно, сроки подготовки заключения эксперта, а также затрудняет проведение сравнения структуры затрат для формирования объективного профессионального суждения эксперта в отношении признания затрат экономически обоснованными.

Поэтому с целью проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат ППК для подтверждения их экономической обоснованности при включении в состав тарифа на стоимость оказываемых пригородными пассажирскими компаниями услуг, предлагаем группировать учетную информацию по таким расходам в разрезе типовых экономических элементов с авторской детализацией, представленной в таблице 24 и Приложении Ж.

Таблица 24 - Унифицированный классификатор собственных затрат ППК

Элементы затрат	Состав статей расходов каждого элемента затрат*
1	2
Расходы на оплату труда	Оплата труда за отработанное время
	Оплата труда за неотработанное время
	Пособия по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя
	Возмещение расходов сотруднику согласно коллективному договору
	Материальная помощь
	Выходные пособия
	Прочие выплаты
Отчисления на социальные нужды	
Материальные затраты	Материалы:
	Бланки строгой отчетности
	Бланки нестрогой отчетности (Печатная продукция)
	Термолента
	Спецодежда и средства индивидуальной защиты
	Форменная одежда
	Медикаменты
	Канцелярские расходы
	Хозяйственные расходы
	Расходные материалы на обслуживание автотранспорта
	Мебель
	Компьютерная техника
	Бытовая техника
	Оргтехника
	Материалы для оргтехники
	Топливо:
	Дизельное топливо
	Бензин
	Электроэнергия
	Прочие материальные затраты:
	Приобретение компьютерной техники
	Приобретение оргтехники
	Приобретение бытовой техники
	Техническое обслуживание компьютерной техники
	Техническое обслуживание оргтехники
	Техническое обслуживание бытовой техники
	Аренда оборудования
Хозяйственно-бытовая химия	
Коммунальные услуги	
Прочие материальные расходы	
Амортизация	
Прочие затраты	Оплата услуг агента
	Техническое обслуживание основных средств
	Содержание автомобиля
	Обслуживание оргтехники
	Налоги и сборы
	Командировочные расходы
	Аренда имущества (движимого и недвижимого)
	Расходы на оплату мероприятий по охране труда
	Расходы на услуги охранной деятельности
	Услуги по сопровождению программ
	Расходы на оплату услуг по подготовке кадров и подбор персонала

1	2
	Расходы на аудиторские услуги
	Юридическое сопровождение деятельности
	Расходы на информационные, консультационные услуги
	Услуги связи
	Транспортные расходы
	Реклама и коммуникационная деятельность
	Услуги инкассации
	Коммунальные услуги
	Прочие расходы

* Примечание: дополненные автором

При проведении исследования состава собственных затрат и затрат по услугам, оказываемым третьими лицами, эксперты-бухгалтеры, используя знания и опыт, а также руководствуясь нормативно-правовыми документами и требованиями практики тарифного и антимонопольного регулирования, должны признавать экономически обоснованными затраты только при условии:

а) их документального подтверждения с учетом требований бухгалтерского и налогового учета – путем проведения проверки наличия первичной учетной документации, а также наличия договоров и других документов, являющихся необходимыми для признания расходов;

б) экономической целесообразности, то есть направленности фактических затрат на достижение результатов по основному виду деятельности, установлением их необходимости для осуществления основных видов деятельности и соответствия отраслевым стандартам;

в) эффективного использования задействованных ресурсов с учетом таких показателей, как объем, количество и цена, и их соответствия среднеотраслевым нормативам и среднерыночным значениям, практической деятельности экономического субъекта.

Таким образом, с учетом разночтений в группировке элементов и статей затрат у разных железнодорожных пригородных пассажирских компаний и при использовании предложенного унифицированного классификатора затрат ППК у эксперта имеется возможность сформулировать единый концептуальный подход проведения судебно-бухгалтерской экспертизы расходов предприятий данной отрасли.

2.2 Методика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг естественных монополий железнодорожным пригородным пассажирским компаниям

Прямые затраты на оказание услуг естественных монополий (подразделений ОАО «РЖД») железнодорожным пригородным пассажирским компаниям занимают значительный удельный вес в общей величине всех затрат ППК и варьируют от 65 до 85% всех затрат.

Целью проведения судебно-бухгалтерской экспертизы прямых затрат по использованию инфраструктуры, принадлежащей ОАО «РЖД», аренде, техническому обслуживанию, текущему и капитальному ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава является подтверждение правильности расчета их суммы как экономически обоснованных, целесообразных и эффективных в исследуемом периоде.

Алгоритм определения рассмотренных выше затрат как экономически обоснованных, эффективных и целесообразных проводится с учетом положений «Методики по расчету экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании цен (тарифов) на услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении» [16]. Как показали исследования, фактические суммы расходов, предъявляемые ППК к возмещению из региональных бюджетов, не соответствуют суммам, рассчитанным в соответствии с этими положениями. Одной из причин несоответствия является тот факт, что положения указанной выше Методики [16] регулируют порядок расчета ставок исходя из величины текущих расходов на плановый период и не в полной мере учитывают изменения будущих экономических условий ведения хозяйственной деятельности субъектов.

В результате эксперту-бухгалтеру требуется не только проверить соответствие и правильность расчета затрат на основе действующей Методики [16], но и, применив аналитические процедуры для анализа текущей

экономической ситуации, выявить экономически обоснованные, эффективные и целесообразные суммы выпадающих доходов ППК.

В условиях недостаточной разработанности нормативно-методической базы, с учетом сложности и масштабности выполнения задач, стоящих перед экспертом, возникает необходимость разработки унифицированной методики судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на услуги железнодорожных пригородных пассажирских компаний.

Как показали исследования, сведения о ставках на услуги аренды, технического обслуживания, ремонта, управления и эксплуатации подвижного состава в разрезе видов тяги, которые подлежат проверке, на каждый период рассчитываются ОАО «РЖД» и доводятся до пригородных пассажирских компаний при заключении договоров оказания соответствующих услуг (Приложение 3). Поскольку подразделения ОАО «РЖД» являются монополистом в оказании подобных услуг и ставки на такие услуги утверждаются государственным органом - Федеральной службой по тарифам РФ (ФСТ), то у эксперта-бухгалтера отсутствует необходимость подтверждения эффективности и целесообразности расчета стоимости услуг по договору с ППК.

Для проведения проверки размера фактических ставок необходимо определять себестоимость услуг в разрезе каждого вида затрат (по аренде, управлению и эксплуатации вагонов, локомотивов, тепловозов, электровозов, их техническому обслуживанию, текущему и капитальному ремонту) и уровень их рентабельности.

Себестоимость услуг определяется на основании статей затрат. Как показали исследования в области организации учета в подразделениях ОАО «РЖД», расходы учитываются по элементам в разрезе детализированных статей, таких как оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, материальные затраты, прочие затраты. Поэтому в целях подтверждения ставок эксперту-бухгалтеру необходимо исследовать первичные документы подразделений ОАО «РЖД», подтверждающие затраты, учтенные при расчете ставок на услуги, оказываемые пригородным пассажирским компаниям, в разрезе

указанных статей. Полученную информацию предлагается систематизировать в таблице 25.

Таблица 25 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Перечень предоставляемых на экспертизу первичных документов и учетных регистров по статьям затрат подразделений ОАО «РЖД»»

Статья затрат	Перечень первичных документов и учетных регистров
1	2
Оплата труда	<ul style="list-style-type: none"> - статистическая отчетность Форма 1-т (УТО-1) по дирекциям по обслуживанию пассажиров в пригородном сообщении; - ведомость распределения заработной платы и численность работников по категориям, службам и видам оплаты; - план по труду; - штатное расписание по дирекциям по обслуживанию пассажиров
Отчисления на социальные нужды	<ul style="list-style-type: none"> - Расчёт по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения [21] (ФОРМА-4 ФСС РФ) по дирекциям по обслуживанию пассажиров в пригородном сообщении; - Расчёт по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд РФ, страховым взносам на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования плательщикам страховых взносов, производящим выплаты и иные вознаграждения физическим лицам [19] (ФОРМА РСВ-1 ПФР) по дирекциям по обслуживанию пассажиров в пригородном сообщении
Амортизация	<ul style="list-style-type: none"> - ведомость расчета стоимости имущества, находящегося на балансе дирекций по обслуживанию пассажиров в пригородном сообщении; - бухгалтерская справка о начисленной амортизации в разрезе дирекций по обслуживанию пассажиров в пригородном сообщении; - бухгалтерская справка о движении основных средств в разрезе их групп; - бухгалтерская справка о первоначальной стоимости основных средств; - бухгалтерская справка о сумме амортизационных отчислений; - бухгалтерская справка об остаточной стоимости основных средств
«Материалы», «Топливо» «Электроэнергия» «Прочие материальные затраты» «Прочие затраты»	<ul style="list-style-type: none"> - номенклатура материалов; - оборотно-сальдовые ведомости по счетам учета материалов; - карточки по счету 10 субсчет «Топливо»; - отчет о расходе дизельного топлива на производственно-технические нужды, бензина, угля по конкретной железной дороге; - отчет о расходе электроэнергии на эксплуатационные нужды стационарных потребителей, входящих в состав железных дорог (фр.ЭО-10); - учетные регистры об объеме потребленной электроэнергии

Примечание: составлено автором

Изучение практики проведенных судебно-бухгалтерских экспертиз затрат пригородных пассажирских компаний показало, что в материалах арбитражного судопроизводства представляется неполный перечень первичных документов и учетных регистров, что не позволяет подтвердить экономическую обоснованность

затрат.

Отметим, что отчетность, представляемая в налоговые органы и бюджетные и внебюджетные фонды, которая содержит информацию о расходах по статье «Отчисления на социальные нужды», не является основанием для подтверждения сумм расходов отчислений на социальные нужды, принятой в расчет ставок на услуги, оказываемые пригородным пассажирским компаниям, из-за отсутствия детализации по статьям затрат. Следовательно, в качестве документов, подтверждающих экономическую обоснованность данного вида расходов, эксперту-бухгалтеру требуются те же документы, что и по статье затрат «Оплата труда».

Как показали исследования документов, подтверждающих затраты по статье «Амортизация», в них отсутствует информация о постатейной детализации сумм амортизации, в результате чего у эксперта отсутствует возможность подтвердить итоговые суммы, учтенные при расчете ставок на услуги, оказываемые пригородным пассажирским компаниям. В связи с этим рекомендуем недостающую информацию дополнить справкой бухгалтера о начисленных суммах амортизации не только по синтетическим счетам, но и в аналитическом разрезе по каждому инвентарному объекту.

Также из-за отсутствия детализированной аналитической информации по статьям затрат «Материалы», «Топливо», «Электроэнергия», «Прочие материальные затраты» и «Прочие затраты» налицо невозможность подтвердить их экономическое обоснование. Для решения указанной проблемы при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы предложено использовать дополнительную первичную документацию, а именно: товарные накладные, приходные ордера, требования-накладные, путевые листы, приказы об установлении норм расхода топлива, иные документы, которые являются основанием для принятия к учету и отпуску материалов, топлива и электроэнергии, прочих материальных затрат.

Важным этапом в проверке фактических прямых затрат для определения размера ставок на оказание услуг подразделений ОАО «РЖД» является

распределение расходов по виду деятельности «пригородные пассажирские перевозки». Согласно «Методике по расчету экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании цен (тарифов) на услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении» [16], такое распределение производится пропорционально следующим физическим показателям (таблица 26).

Таблица 26 - Перечень физических показателей, используемых при распределении расходов подразделений ОАО «РЖД» по виду деятельности «пригородные пассажирские перевозки»

Физический показатель	Характеристика	Применение физического показателя при определении пробега пассажирских составов
1	2	3
Вагоно-км	Характеризует расстояние, пройденное вагонами в составе пассажирского поезда и рассчитывается для пассажирских вагонов по маршрутам машиниста локомотивов как произведение количества вагонов, включенных в состав поезда, и пройденного поездом расстояния Характеризует объем работы вагонного парка и используется для исчисления качественных показателей	Вагоно-км без моторвагонного подвижного состава (МВПС) Вагоно-км дизельного подвижного состава (ДПС) и автотрис Вагоно-км при паровозной тяге Вагоно-км при тепловозной тяге Вагоно-км при электровозной тяге Вагоно-км рельсовых автобусов Вагоно-км ЭПС Вагоно-км или прямой учет по объектам основных средств, расположенным на территории соответствующего субъекта Федерации
Отправленные пассажиры (пассажирооборот)	Выражен числом пассажиро-километров или числом перевезенных пассажиров как сумма отправленных пассажиров на основе отчетов о продаже билетов и принятых от соседних дорог пассажиров	
Поездо-км	Единица измерения пробега поездов, выражающая собой перемещение одного поезда на 1 км	

Примечание: составлено автором

Следует отметить, что методикой [16] также предусмотрена взаимосвязь баз распределения со статьями затрат, фрагмент которой наглядно представлен в таблице 27.

Таблица 27 - Фрагмент перечня баз распределения в увязке со статьями затрат пригородной пассажирской компании*

№ п/п	№ статьи	Наименование статьи	Показатель
1	2	3	4
1	5019	Обслуживание пассажирских вагонов, курсирующих в пригородном сообщении (кроме электроэнергии для отопления вагонов)	Вагоно-км без МВПС
2	5020	Экипировка пассажирских вагонов, курсирующих в пригородном сообщении	Вагоно-км без МВПС
	5020-3	собственные	
	5020-4	арендованные	
3	5029	Амортизация пассажирских вагонов, курсирующих в пригородном сообщении	Вагоно-км без МВПС
4	5035	Содержание инвентаря и оборудования пассажирских вагонов, курсирующих в пригородном сообщении	Вагоно-км без МВПС
...
349	9032	Содержание резервного подвижного состава (вагоны, курсирующие в хозяйственном движении)	Вагоно-км
350	9033	Обслуживание вагонов, курсирующих в хозяйственном движении	Вагоно-км
351	9034	Экипировка вагонов, курсирующих в хозяйственном движении	Вагоно-км

*Примечание: таблица 5.5. Приложения 6 к Порядку ведения отдельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок

Полный перечень баз распределения приведен в «Порядке ведения отдельного учета доходов и расходов субъектами естественных монополий в сфере железнодорожных перевозок» [18].

«Представленные в указанном нормативном документе базы распределения предусмотрены для каждой статьи затрат компании, осуществляющей перевозку пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах Российской Федерации» [18]. Автором установлено, что при расчете экономически обоснованных затрат наиболее часто применяемой согласно указанному Порядку является база распределения «Вагоно-км» (69,52%), о чем свидетельствуют данные таблицы 28.

Таблица 28 - Удельный вес статей затрат в увязке с применяемыми базами распределения расходов пригородных пассажирских компаний

Вид базы распределения	Количество конкретных статей затрат в увязке с базой распределения	Процент статей затрат, использующих конкретную базу распределения, в общем количестве статей затрат
1	2	3
Вагоно-км	244	69,52
Вагоно-км без МВПС	14	3,99
Вагоно-км ДПС и автотрис	10	2,85
Вагоно-км при паровозной тяге	7	1,99
Вагоно-км при тепловозной тяге	21	5,98
Вагоно-км при электровозной тяге	22	6,27
Вагоно-км рельсовых автобусов	10	2,85
Вагоно-км ЭПС	10	2,85
Вагоно-км или прямой учет по объектам основных средств, расположенным на территории соответствующего субъекта федерации	4	1,14
Отправленные пассажиры	9	2,56
Поездо-км/ Технологический пробег	0	0,00
Итого	351	100

Примечание: составлено автором на основе Порядка ведения отдельного учета доходов и расходов базы распределения [18]

Дополнительно отметим, что и в приказе ФАС от 05.12.2017 № 1649/17 о методике расчета экономически обоснованных затрат железнодорожных компаний [16] используется алгоритм распределения расходов пропорционально «вагоно-км» [130, С. 274]. Поэтому при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы затрат ППК эксперту-бухгалтеру также целесообразно использовать эту базу.

Затраты на оказание услуг естественными монополиями пригородным пассажирским компаниям можно классифицировать по двум основным группам:

- затраты на оплату услуг по аренде, техническому обслуживанию, текущему и капитальному ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава;

- затраты на использование инфраструктуры железнодорожного транспорта.

Исходя из этого предлагаем осуществлять судебно-бухгалтерскую экспертизу затрат ППК в соответствии с указанной классификацией.

Экспертизу расходов на оплату услуг по аренде, техническому обслуживанию, текущему и капитальному ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава предлагаем проводить в следующей последовательности:

1) составление рабочего документа эксперта-бухгалтера на основании данных бухгалтерского учета о фактических расходах на оплату услуг по аренде, управлению и эксплуатации вагонов, локомотивов, тепловозов, электровозов, их техническому обслуживанию, текущему и капитальному ремонту по форме, представленной в таблице 29;

2) исследование и анализ условий договоров, заключенных пригородными пассажироперевозчиками с подразделениями ОАО «РЖД» на услуги по аренде железнодорожного подвижного состава с экипажем, техническому обслуживанию, ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава по видам тяги на каждый период;

3) установление фактических данных о ставках на услуги по аренде железнодорожного подвижного состава с экипажем, техническому обслуживанию, ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава по видам тяги, подтвержденных только реально заключенными договорами (Приложение Ж);

4) анализ правильности применения баз распределения затрат железнодорожных пассажироперевозчиков, связанных с арендой железнодорожного подвижного состава, техническим обслуживанием, ремонтом, управлением и эксплуатацией подвижного состава по видам тяги, а также проверка правильности рассчитанных сумм;

5) установление правильности применения и обоснованности использования ставок на оказание услуг по аренде железнодорожного подвижного состава с экипажем, техническому обслуживанию, ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава по видам тяги.

Таблица 29 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Информация о размере фактических затрат на оказание услуг по аренде железнодорожного подвижного состава с экипажем, техническому обслуживанию, ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава по видам тяги»

Статья затрат	Виды тяги	Фактическая сумма, руб.
1	2	3
Аренда	МВПС	
	рельсовых автобусов	
	тепловоза	
	электровоза	
Услуги по капитальному ремонту	МВПС	
	рельсовых автобусов	
	тепловоза	
	электровоза	
Услуги по техническому обслуживанию	МВПС	
	рельсовых автобусов	
	тепловоза	
	электровоза	
Услуги по текущему ремонту	МВПС	
	рельсовых автобусов	
	тепловоза	
	электровоза	
Услуги управления и эксплуатации	МВПС	
	рельсовых автобусов	
	тепловоза	
	электровоза	
Итого		

Примечание: составлено автором

При производстве судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на использование инфраструктуры железнодорожного транспорта предлагаем осуществлять проверку путем формирования базы данных об объеме потребленных услуг подразделений ОАО «РЖД» и тарифах, установленных ФСТ России на соответствующий период, и анализа порядка распределения затрат.

Предлагаемый порядок проверки затрат на использование инфраструктуры железнодорожного транспорта предусматривает:

1) исследование договоров на оказание услуг и актов выполненных работ с последующим составлением рабочего документа эксперта-бухгалтера по рекомендуемой форме, представленной в таблице 30;

2) проверку правильности применения размера базовых ставок установленных тарифов по участкам инфраструктуры и соответствия их виду тяги (электрифицированные, смешанные, неэлектрифицированные) в исследуемом периоде;

3) определение себестоимости услуг по использованию инфраструктуры;

4) формирование базы данных об объемах и стоимости услуг инфраструктуры по всем поездам и маршрутам на основании внутренней отраслевой формы статистической отчетности ОАО «РЖД» ЦО-39 «Отчет об объемах и стоимости услуг инфраструктуры ОАО «РЖД», утвержденной и введенной в действие распоряжением ОАО «РЖД» от 30.03.2010 № 647р;

5) проверку распределения затрат подразделений ОАО «РЖД», связанных с использованием инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования;

б) определение экономически обоснованных ставок на использование инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования.

Таблица 30 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Затраты пригородной пассажирской компании на услуги использования инфраструктуры железнодорожного транспорта»

№	Реквизиты документа	Затраты ППК на услуги использования инфраструктуры, руб.	НДС с затрат ППК на услуги использования инфраструктуры, руб.	Затраты ППК на услуги использования инфраструктуры (с учетом НДС), руб.
1	2	3	4	5
<i>Договор № _____ от _____ года (направление железной дороги)</i>				
1	1 от 31.01.20__	1014670,8	182640,74	1197311,54
2	2 от 29.02.20__	948754,9	170775,78	1119530,68
10	...			
11	11 от 30.11.20__	931318,7	167637,37	1098956,07
Итого по договору		10795342,50	1943161,53	12738504,03
<i>Договор № _____ от _____ года (направление железной дороги)</i>				
12	1 от 31.07.20__	26945,2	4850,14	31795,34
Итого по договору		159812,7	28766,29	188578,99
ВСЕГО		10955155,20	1971927,82	12927083,02

Примечание: составлено автором

Используя предложенную методику проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг естественных монополий пригородным пассажирским компаниям, представим результаты ее апробации на конкретном цифровом материале АО «ППК Черноземье».

В процессе проведения экспертизы устанавливаются фактически применявшиеся ставки на услуги подразделений ОАО «РЖД» по аренде железнодорожного подвижного состава с экипажем, техническому обслуживанию, ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава по видам тяги (таблица 31).

Таблица 31 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Фактические ставки на услуги подразделений ОАО «РЖД» по аренде железнодорожного подвижного состава с экипажем, техническому обслуживанию, ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава по видам тяги»

Наименование услуги	Вид тяги	Ставка на услугу, руб.
1	2	3
Аренда подвижного состава (руб./ваг-ч)	МВПС	207,45
	Рельсовый автобус	1661,46
	Электровозная тяга	207,45
	Тепловозная тяга	336,76
Плата за выполнение капитального ремонта (руб./ваг-км)	МВПС	3,81
	Рельсовый автобус	-
	Электровозная тяга	3,81
	Тепловозная тяга	5,44
Плата за выполнение текущего ремонта (руб./ваг-км)	МВПС	3,55
	Рельсовый автобус	1,36
	Электровозная тяга	3,55
	Тепловозная тяга	2,83
Плата за выполнение технического обслуживания (руб./ваг-км)	МВПС	3,82
	Рельсовый автобус	3,09
	Электровозная тяга	3,82
	Тепловозная тяга	6,75
Управление и эксплуатация (руб./поездо-ч)	МВПС	3919,76
	Рельсовый автобус	3439,80
	Электровозная тяга	3919,76
	Тепловозная тяга	3179,06
ИТОГО		

Примечание: составлено автором

Далее, исходя из фактических объемов потребления услуг подразделений ОАО «РЖД» по договорам, заключенным с Юго-Восточной железной дорогой – филиалом ОАО «РЖД» - и ставок на данные услуги, определенных условиями договоров, экспертами производится расчет величины расходов АО «ППК Черноземье» на оплату услуг подразделений ОАО «РЖД» по аренде железнодорожного подвижного состава с экипажем, техническому обслуживанию, ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава по видам тяги (таблица 32).

Таблица 32 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Величина расходов АО «ППК Черноземье» на услуги подразделений ОАО «РЖД» по договорам, заключенным с Юго-Восточной железной дорогой – филиалом ОАО «РЖД», исходя из плановых и фактических ставок на услуги подразделений ОАО «РЖД» по тепловозной тяге»

Наименование услуги	Вид тяги	Расходы, определенные исходя из плановых ставок, руб. без НДС	Расходы, определенные исходя из фактических ставок, руб. без НДС	Расходы, определенные исходя из плановых ставок, руб. с учетом НДС	Расходы, определенные исходя из фактических ставок, руб. с учетом НДС
1	2	3	4	6	7
Аренда подвижного состава (руб./ваг-ч)	Тепловозная тяга	54305525,82	964886,84	64080520,47	1138566,47
Плата за выполнение капитального ремонта (руб./ваг-км)	Тепловозная тяга	65976623,27	2758244,64	77852415,46	3254728,67
Плата за выполнение текущего ремонта (руб./ваг-км)	Тепловозная тяга	9671542,57	409514,08	11412420,23	483226,61
Плата за выполнение технического обслуживания (руб./ваг-км)	Тепловозная тяга	20609275,95	2216475,04	24318945,62	2615440,55
Управление и эксплуатация (руб./поездо-ч)	Тепловозная тяга	192005325,1	15783470,09	226566283,62	18624494,71
ИТОГО		342568292,7	22132590,69	404230585	26116457,01

Примечание: составлено автором

На основании расчетных данных таблицы 32 определена сумма общих затрат АО «ППК Черноземье» на услуги подразделений ОАО «РЖД» по аренде, техническому обслуживанию, ремонту, управлению и эксплуатации подвижного

состава по электропоездам и рельсовым автобусам с учетом НДС по ставке 18%. Определение экономически обоснованных ставок проводилось путем расчета расходов АО «ППК Черноземье» на услуги ОАО подразделений «РЖД» по аренде, техническому обслуживанию, текущему и капитальному ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава.

Результаты проведенного пересчета фактических затрат АО «ППК Черноземье», которые можно признать документально подтвержденными и осуществленными в рамках его основного вида деятельности, представлены в таблице 33.

Таблица 33 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Величина расходов АО «ППК Черноземье» на услуги подразделений ОАО «РЖД» по договорам, заключенным с Юго-Восточной железной дорогой – филиалом ОАО «РЖД» - на основе экономически обоснованных ставок»

Наименование услуги	Вид тяги	Расходы, руб. без НДС	Расходы, руб. с учетом НДС
1	2	3	4
Аренда подвижного состава (руб./ваг-ч)	МВПС	15 642 220,42	18 457 820,09
	Рельсовый автобус	96 182 062,24	113 494 833,44
	Электровозная тяга	217 244,85	256 348,93
	Тепловозная тяга	24 958 197,21	29 450 672,71
Плата за выполнение капитального ремонта (руб./ваг-км)	МВПС	Документы уничтожены	Документы уничтожены
	Рельсовый автобус		
	Электровозная тяга		
	Тепловозная тяга		
Плата за выполнение текущего ремонта (руб./ваг-км)	МВПС		
	Рельсовый автобус		
	Электровозная тяга		
	Тепловозная тяга		
Плата за выполнение технического обслуживания (руб./ваг-км)	МВПС		
	Рельсовый автобус		
	Электровозная тяга		
	Тепловозная тяга		
Управление и эксплуатация (руб./поездо-ч)	МВПС		
	Рельсовый автобус		
	Электровозная тяга		
	Тепловозная тяга		
ИТОГО		146 116 663,66	172 417 663,11

Примечание: составлено автором

Практика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на услуги подразделений ОАО «РЖД» по договорам, заключенным с пригородными

пассажирами компаниями, показала, что имеют место факты, когда первичные документы уничтожены в связи с истечением нормативного срока хранения. В таких случаях эксперт-бухгалтер для обоснования затрат вынужден обращаться к данным, размещенным на официальных сайтах в интернет-ресурсах (например, официальный сайт ОАО «РЖД»), содержащий информацию о проведенных тендерах без учета нормативных сроков аналогичных данных на бумажных носителях).

Таким образом, методика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг естественных монополий пригородным пассажирским компаниям предусматривает выполнение следующих этапов работ:

1) исследование условий договоров на оказание услуг и актов выполненных работ с последующим составлением рабочего документа эксперта-бухгалтера по рекомендуемой форме, представленной в таблице 34.

Таблица 34 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Затраты пригородной пассажирской компании на услуги подразделений ОАО «РЖД»»

№	Реквизиты документа	Затраты ППК на услуги, руб.	НДС с суммы затрат ППК на услуги, руб.	Затраты ППК на услуги (с учетом НДС), руб.
1	2	3	4	5
<i>Договор № _____ от _____ года (направление железной дороги)</i>				
1				
2				
10				
11				
Итого по договору				
<i>Договор № _____ от _____ года (направление железной дороги)</i>				
12				
Итого по договору				
ВСЕГО				

Примечание: составлено автором

2) проверку размера фактических ставок на оказание услуг подразделениями ОАО «РЖД» пригородным пассажирским компаниям путем определения их себестоимости в разрезе элементов: оплата труда, отчисления на социальные нужды, материальные затраты, амортизация, прочие затраты;

3) формирование базы данных об объемах и стоимости услуг на основании внутренних отраслевых форм статистической отчетности подразделений ОАО «РЖД»;

4) проверку распределения затрат подразделений ОАО «РЖД», связанных с оказанием услуг пригородным пассажирским компаниям;

5) определение экономически обоснованных фактических ставок [131, С. 148-149].

2.3. Методика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы прямых и косвенных собственных затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний

Разрабатывая методику проверки собственных затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний, удельный вес которых в общей величине всех затрат ППК и варьирует от 15 до 35%, необходимо сгруппировать статьи затрат в разрезе элементов, представленных таблице 35.

Задача эксперта-бухгалтера заключается в подтверждении экономической обоснованности, целесообразности и эффективности каждой статьи затрат.

Судебно-бухгалтерскую экспертизу элемента затрат «Расходы на оплату труда» предлагаем начать с изучения состава статей по конкретной железнодорожной пригородной пассажирской компании.

В целях подтверждения экономической обоснованности расходов на оплату труда рекомендуем проводить проверку первичных документов, учетных регистров, нормативно-правовых документов по расходам на оплату труда, составляемых на проверяемой ППК (трудовых договоров, штатного расписания, положения об оплате труда, коллективных договоров, табелей учета рабочего времени за каждый месяц года, приказов на работу в выходные и праздничные дни и прочих документов, подтверждающих суммы начисленных в пользу работников вознаграждений).

Таблица 35 – Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Группировка статей собственных затрат ППК по элементам затрат»

Элемент затрат	Статья затрат
1	2
Расходы на оплату труда	Оплата труда за отработанное время, оплата труда за неотработанное время, пособия по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя, возмещение расходов сотруднику согласно коллективному договору, материальная помощь, выходные пособия, прочие выплаты
Отчисления на социальные нужды	Отчисления на социальные нужды
Материальные затраты	<i>Материалы:</i>
	Бланки строгой и нестрогой отчетности, термолента, спецодежда и средства индивидуальной защиты, форменная одежда, медикаменты, канцелярские расходы, хозяйственные расходы, расходные материалы на обслуживание автотранспорта, мебель, компьютерная техника, бытовая техника и оргтехника, материалы для оргтехники, прочие материальные затраты
	<i>Топливо:</i>
	Дизельное топливо, бензин
Прочие затраты	<i>Электроэнергия</i>
	<i>Амортизация</i>
	Оплата услуг агента, техническое обслуживание основных средств, содержание автомобиля, обслуживание оргтехники, налоги и сборы, командировочные расходы, аренда имущества, охрана труда, расходы на услуги охранной деятельности, услуги по сопровождению программ, подготовка кадров и подбор персонала, аудиторские услуги, юридическое сопровождение деятельности, расходы на информационные, консультационные услуги, услуги связи, транспортные расходы, реклама и коммуникационная деятельность, услуги инкассации, коммунальные услуги, прочие расходы

Примечание: составлено автором

На этом этапе эксперту-бухгалтеру важно подробно рассмотреть содержание видов вознаграждений сотрудникам пригородных пассажирских компаний с группировкой их на включаемые и невключаемые в себестоимость услуг согласно требованиям положений по бухгалтерскому учету и главе 25 НК РФ. Эту работу рекомендуем проводить в разработанном рабочем документе эксперта-бухгалтера, форма которой представлена в таблице 36.

Как видно из таблицы 36, АО «ППК Черноземье» нарушает требования главы 25 НК РФ и относит вид «Вознаграждения секретаря Совета директоров» и «Годовая премия секретаря Совета директоров» в себестоимость услуг компании. Такие виды вознаграждений не признаются экспертом-бухгалтером и подлежат отнесению в состав прочих расходов с последующим их покрытием за счет финансового результата компании.

Таблица 36 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Систематизация видов вознаграждений с целью правильного отнесения их в себестоимость»

Группы	Виды	Включенные в себестоимость			Не включенные в себестоимость		
		АО «Северная ППК»	АО «Саратовская ППК»	АО «ППК Черноземье»	АО «Северная ППК»	АО «Саратовская ППК»	АО «ППК Черноземье»
<i>Оплата труда за отработанное время</i>	Ежемесячное денежное вознаграждение руководителям и специалистам	+	+	+	-	-	-
	Доплата за работу с разделением рабочего дня на части за отработанное время	+	+	+	-	-	-
	Единовременное поощрение	+	+	+	-	-	-
	Доплата за совмещение профессий (должностей)	+	+	+	-	-	-
	Доплата за работу в праздники и выходные, ночные часы	+	+	+	-	-	-
	Премия за месяц, по итогам работы за год	+	+	+	-	-	-
	Надбавка к должностному окладу согласно штатному расписанию	+	+	+	-	-	-
<i>Оплата труда за неотработанное время</i>	Оплата основного и дополнительного отпуска	+	+	+	-	-	-
	Оплата дней дополнительного отпуска при рождении ребенка, браке, смерти	+	+	+	-	-	-
	Оплата дополнительных выходных дней по уходу за детьми-инвалидами	+	+	+	-	-	-
	Доплата до среднего заработка	+	+	+	-	-	-
	Отпуск учебный	+	+	+	-	-	-
<i>Пособия по временной нетрудоспособности</i>	Оплата больничных листов за счет ФСС	-	+	+	-	-	-
	Отпуск по беременности и родам	+	+	+	-	-	-
	Оплата больничных листов за счет работодателя	+	+	+	-	-	-
	Пособие по уходу за ребёнком до 1,5 лет	+	+	+	-	-	-
	Единовременное пособие при рождении ребенка сверх норм	+	+	+	-	-	-
	Пособие за счет ФСС в связи со смертью, рождением	+	+	+	-	-	-
<i>Возмещение расходов работников</i>	Возмещение расходов на обязательные медосмотры при поступлении на работу	+	+	+	-	-	-
	Возмещение расходов при использовании личного автотранспорта на службе	+	+	+	-	-	-
	Стоимость проезда по личным надобностям (по коллективному договору)	+	+	+	-	-	-
<i>Материальная помощь</i>	Материальная помощь, предоставленная работникам по решению комиссии	+	+	+	-	-	-
	Мат. помощь, оказываемая работникам в связи со стих. бедствием, смертью	+	+	+	-	-	-
	Материальная помощь к отпуску	+	+	+	-	-	-
<i>Вознаграждение секретаря</i>	Вознаграждение секретаря Совета директоров	-	-	+	-	-	-
	Годовая премия секретаря Совета директоров	-	-	+	-	-	-
<i>Выходные пособия</i>	Выходное пособие при увольнении	+	+	+	-	-	-
	Компенсация отпуска при увольнении по календарным дням	+	+	+	-	-	-
	Компенсация отпуска по календарным дням	+	+	+	-	-	-
<i>Прочие выплаты</i>	Оплата по договорам подряда, по агентским договорам	+	+	+	-	-	-
	Плата за обучение работника, согласно договору с учебным учреждением	+	+	+	-	-	-
	Оплата за наем жилого помещения	-	+	+	-	-	-

Примечание: составлено автором

Особое внимание в процессе проведения судебно-бухгалтерской экспертизы требуется уделять выплатам, осуществляемым за счет средств Фонда социального страхования. Как показывают проведенные экспертизы, достаточно большие суммы, связанные с выплатами пособий за счет ФСС в связи со смертью, рождением ребенка, постановкой на учет на ранних сроках беременности, с уходом за ребёнком до полутора лет, а также с оплатой дополнительных выходных дней по уходу за детьми-инвалидами, оплатой больничных листов, отпусков по беременности и родам, относятся ППК на себестоимость услуг. Однако эти затраты не являются собственными затратами ППК, так как возмещаются из Фонда социального страхования, следовательно, не подлежат включению в себестоимость услуг.

Судебно-бухгалтерская экспертиза затрат по элементу «Материальные затраты» связана с проверкой фактов хозяйственной жизни по приобретению материальных ценностей и для экспертизы фактов их приобретения предлагаем составлять рабочий документ эксперта-бухгалтера «Реестр товарных накладных в разрезе укрупненных номенклатурных названий материалов» (таблица 37).

Таблица 37 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Реестр товарных накладных в разрезе укрупненных номенклатурных названий материалов»

Наименование материала (описание)	Реквизиты товарной накладной	Сумма без НДС, руб.	Сумма НДС, руб.	Сумма с НДС, руб.
1	2	3	4	5
ЛУ 111д	1518 от 19.08.11	47457,63	8242,37	56000,00
.....				
.....				
.....				
.....				
Итого				

Примечание: составлено автором

Сравнение состава видов приобретаемых материалов по обследуемым ППК показало, что затраты на приобретение товарно-материальных ценностей собираются в разрезе номенклатурных групп (таблица 38).

Таблица 38 - Укрупненные номенклатурные группы видов приобретаемых ТМЦ

АО «ППК Северная»	АО «Саратовская ППК»	АО «ППК Черноземье»
1	2	3
Наименование вида ТМЦ		
Бытовая техника	Оргтехника, мебель	Бытовая техника
Инвентарь, прочая техника		Инвентарь, прочая техника
Мебель		Мебель
Оргтехника		Оргтехника
Материалы для оргтехники		Материалы для оргтехники
Медикаменты	-	Медикаменты
Форменная одежда	Прочие материалы: 1) картриджи; 2) хозяйственные товары; 3) канцтовары; 4) прочие материалы; 5) форменная одежда.	Форменная одежда
Канцтовары		Канцтовары
Прочие материалы:		Прочие материалы:
Газеты, журналы	Бланки	Газеты, журналы
Бланки строгой отчетности		Бланки строгой отчетности
Бланки нестрогой отчетности, журналы		Бланки нестрогой отчетности, журналы
Термоленга		Термоленга
Компьютерные программы	-	Компьютерные программы

Примечание: составлено автором

Существующая практика по выделению номенклатурных групп для приобретаемых ТМЦ, различных по составу в каждой ППК, увеличивает время проведения проверки эксперта-бухгалтера и влияет на размер признаваемых сумм экономически обоснованных, целесообразных и эффективных расходов.

В связи с этим, изучив представленные группы материалов, рекомендуем выделять виды расходов на приобретаемые ТМЦ по следующим номенклатурным группам:

- Мебель;
- Бытовая техника;
- Инвентарь, прочая техника;
- Оргтехника;
- Материалы для оргтехники;
- Медикаменты;
- Форменная одежда;
- Специальная обувь;

- Канцтовары;
- Хозяйственные товары;
- Бланки строгой отчетности;
- Бланки нестрогой отчетности, журналы, газеты, удостоверения;
- Компьютерные программы;
- Термолента;
- Прочие материалы.

При списании материалов особое внимание следует уделить группе «Форменная одежда», поскольку, как показывают проведенные экспертизы, пригородные пассажирские компании включают одновременно в себестоимость услуг расходы на приобретаемую форменную одежду и специальную обувь без учета срока ее эксплуатации. Изучение актов на передачу форменной одежды в эксплуатацию показало, что такие ее виды, как зимнее пальто, зимние сапоги, меховые шапки, комбинезоны, кожаные куртки имеют срок эксплуатации от 2 до 5 лет, поэтому в целях дальнейшего признания таких расходов экономически обоснованными, целесообразными и эффективными предлагаем списывать форменную одежду в определенной части за отчетный год согласно требованиям, установленным Учетной политикой компании.

Также при проведении экспертирования требуют внимания и тщательного изучения такие номенклатурные группы, как мебель, канцтовары и хозяйственные товары, поскольку приобретается большой номенклатурный перечень этого вида имущества и достаточно часто возникают ошибки из-за пересортицы; списания стоимости и количества большего, чем приобретено и имеется на складе; списания без учета срока эксплуатации (в частности, калькуляторы, шкафы, кресла).

Большую группу расходов представляет элемент затрат «Прочие затраты» [133, С. 257], поэтому особое внимание при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы рекомендуем уделять следующим статьям затрат:

- Командировочные расходы;
- Пожарная охрана;
- Продажа билетов в пригородном сообщении;

- Услуги охраны по сопровождению билетных кассиров;
- Услуги по хранению бланков;
- Заправка картриджей;
- Информационные услуги;
- Изготовление БСК;
- Медицинские осмотры;
- Техническое обслуживание МКТК и ПКТК;
- Услуги по перевозке пассажиров автотранспортом;
- Изготовление стенда;
- Лабораторные исследования;
- Повышение квалификации;
- Расходы на путевки;
- Услуги по заказу автомобиля;
- НДС в себестоимости.

Как показала практика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы статьи затрат «*Командировочные расходы*», нарушения, вызывающие непризнание расходов в качестве экономически обоснованных, связаны с отсутствием первичных документов, подтверждающих фактические затраты сотрудников во время командировки, или с нарушениями в связи с непроизводственным характером командировок. Поэтому при проверке требуется в большей степени уделять внимание наличию таких документов, как авансовые отчеты и подтверждающие документы к ним (проездные билеты, счета из гостиниц и т.д.), а также документы, подтверждающие распоряжение работодателя о направлении сотрудника в командировку с целями, соответствующими основному виду деятельности железнодорожной пригородной пассажирской компании. Для выявления нарушений при признании сумм командировочных расходов экономически обоснованными, целесообразными и эффективными предлагаем составлять рабочий документ эксперта-бухгалтера по форме, представленной в таблице 39.

Таблица 39 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Фрагмент рекомендованной формы Реестра авансовых отчетов для признания / непризнания (с указанием причины) командировочных расходов как экономически обоснованных»

№ п/п	Реквизиты авансового отчета	Сумма без НДС, руб.	НДС, руб.	Всего с НДС, руб.	Сумма расходов, признанная в качестве экономически обоснованных, руб.	Сумма расходов, не признанная в качестве экономически обоснованных (с указанием причины), руб.
1	2	3	4	5	6	7
4	Авансовый отчет № 4 от 18.01. ____ г.	3198,92	305,08	3 504,00	3496,00	8,00 (расходы на проезд в городском транспорте (троллейбусе, автобусе, трамвае) включены в суточные)
35	Авансовый отчет № 50 от 20.02. ____ г.	2250,00	-	2 250,00	800,00	1450,00 (отсутствуют первичные документы, подтверждающие фактически затраты во время командировки)
427	Авансовый отчет №355 от 17.09. ____ г.	21060,30	-	21060,30	0	21060,30 (не доказан производственный характер затрат)
....						
ИТОГО						

Примечание: составлено автором

Важной статьей затрат в элементе «Прочие затраты» являются расходы на поддержание в готовности специальных пожарных поездов на случай чрезвычайных ситуаций, отражаемые по статье «Пожарная охрана». Как показало экспертное исследование документов по оказанию услуг пожарной охраны, компании включают в состав прочих затрат все выставяемые счета контрагентов без учета состава выполняемых работ, связанных с пожарной безопасностью, и участка выезда пожарного поезда, обслуживаемого конкретной пассажирской компанией. Состав выполняемых работ согласно заключаемым договорам должен быть связан

только с тушением пожаров и ликвидацией иных чрезвычайных ситуаций, с консультированием заказчика по вопросам пожарной безопасности и по вопросам исключения возникновения чрезвычайных ситуаций. Иные виды работ не подлежат отнесению в состав собственных затрат компаний и не признаются экспертом-бухгалтером как экономически обоснованные, целесообразные и эффективные. Также важно соблюдать оговоренные договором на пожарную охрану пределы (границы) участка выезда пожарного поезда для осуществления тактико-технических мероприятий при ликвидации пожара или чрезвычайных ситуаций, поскольку имеют место случаи увеличения затрат на обслуживание пожарных поездов, выезжающих за пределы обслуживания ППК.

Следует отметить, что по некоторым статьям затрат, таких как «Продажа билетов в пригородном сообщении»; «Услуги охраны по сопровождению билетных кассиров»; «Услуги по хранению бланков», требуется формирование информационной базы для проведения сравнения ценовой политики в целях выявления целесообразности и эффективности заключенных договоров.

По статье *«Продажа билетов в пригородном сообщении»* учитываются расходы на оформление бланков строгой отчетности проездных документов в пригородном сообщении с использованием билетопечатающей техники. При подтверждении целесообразности и эффективности таких затрат следует обратить внимание на выбор контрагента по оказанию услуг на оформление проездных билетов, поскольку, как выявлено в ходе проведенных экспертиз, формируемые ими цены часто завышаются. Это выявляется путем сравнения предложений контрагентов, оказывающих указанную услугу и действующих на территории конкретного региона.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы услуг по статье *«Услуги охраны по сопровождению билетных кассиров»*, выявлено, что они подвержены фальсификации, основанной на заключении договоров с завышением стоимости услуг. С целью рационального обоснования экспертом-бухгалтером этой статьи затрат рекомендовано использовать аналитические процедуры для выявления нарушений. Так, по АО «ППК Черноземье» стоимость одного часа охраны по

сопровождению билетных кассиров составила 150 рублей. При изучении ценовой политики других частных охранных предприятий, участвовавших и выигравших тендер ОАО «РЖД» на оказание аналогичных услуг, установлено, что их стоимость почти в 2-3 раза ниже, что наглядно представлено в таблице 40.

Таблица 40 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Прайс-лист стоимости часа услуги по охране частных предприятий» [217]

№ лота	Порядковый номер заявки на участие в тендере	Наименование участника, представившего заявку	Стоимость финансово-коммерческого предложения руб. без НДС	Количество часов по охране объектов вагонного хозяйства	Стоимость одного часа охранной услуги без НДС, руб.
1	2	3	4	5	6
1	1	ООО ЧОО «Страж»	1383204	21900	63,16
	2	ООО ОА «Каскад»	1368750	21900	62,5
	3	ООО ЧОП «Стрелец»	1427880	21900	65,2
3	1	ООО ЧОО «Страж»	788400	13140	60
	2	ООО ОА «Каскад»	775260	13140	59
	3	ООО ЧОП «Стрелец»	788400	13140	60
4	1	ООО ЧОО «Страж»	939510	13140	71,5
	2	ООО ЧОА «Регул-Норд»	1057770	13140	80,5
	3	ООО ЧОП «Рапира»	1064340	13140	81
	4	ООО ОА «Каскад»	919800	13140	70
	5	ООО ЧОП «Стрелец»	985500	13140	75

Примечание: составлено автором на основе информации сайта <http://tender.rzd.ru>

Как показал анализ информации о проведенных тендерах на приобретение охранных услуг, полученной с официального сайта ОАО «РЖД» раздел «Тендеры», их стоимость колеблется от 59 рублей до 80,5 рублей и среднее значение составляет 68 рублей. Используя среднее значение, рекомендуем произвести пересчет стоимости оказанных услуг в разработанной форме рабочего документа следующего содержания (таблица 41):

Данные таблицы позволяют определить стоимость 1 чел./часа по договору и выявить сумму завышения. Установление факта увеличения затрат на оказание охранных услуг является доказательством признания понесенных затрат нецелесообразными и неэффективными.

Таблица 41 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Признание стоимости на оказание услуг по сопровождению билетных кассиров в качестве рациональных затрат»

Наименование поставщика охранных услуг	Реквизиты договора, действующего в отчетном году	Реквизиты акта за каждый месяц отчетного года	Количество чел./час по договору	Стоимость 1чел./часа по договору	Стоимость по договору (без учета НДС), руб.	Среднее значение стоимости 1 чел./часа по данным эксперта-бухгалтера	Расчет стоимости оказанных охранных услуг (без учета НДС), признаваемой экспертом-бухгалтером как рациональные затраты, руб.	Превышение рациональной стоимости оказанных охранных услуг над договорной, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
ООО "Х"	№ _____ от _____	№ _____ от _____	58791,65	142,74	8391920,12	68	3997832,2	-4394087,92
		№ _____ от _____	56607,89	142,74	8080210,22	68	3849336,52	-4230873,70
		№ _____ от _____	59467,35	142,74	8488369,54	68	4043779,8	-4444589,74
		ИТОГО						13069551,36

Примечание: составлено автором

В результате экспертизы статьи затрат «Услуги разъездных билетных кассиров» выявлено, что разъездные билетные кассиры привлекаются на основании агентских договоров. Изучение штатного расписания исследуемых пригородных пассажирских компаний позволило выявить наличие должностей кассиров, функции которых заключаются в выполнении «обилечивания» пассажиров: кассир билетный на железнодорожном транспорте (в поездах), старший кассир билетный на железнодорожном транспорте (в поездах). Нецелесообразность и неэффективность затрат по этой статье заключается в том, что могут отсутствовать обоснованные расчеты в необходимом количестве привлеченных для проверки поездов по агентским договорам кассиров и их месячного содержания. Это приводит к признанию данных расходов в составе собственных затрат пригородных пассажирских компаний в качестве нецелесообразных и неэффективных.

По статье «Услуги по хранению бланков» учитываются расходы на услуги по хранению бланков строгой отчетности. При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы исследуется экономическая целесообразность и устанавливается обоснованность расходов на хранение бланков строгой отчетности. Как показали исследования, хранение документов во всех обследуемых организациях

осуществляется на небольшой площади (до 10 кв. м.), при этом ежемесячное заработная плата ответственного за хранение лица включает в себя затраты на оплату труда, отчисления в страховые фонды, расходы на материалы, электроэнергию, прочие расходы, амортизацию, накладные расходы. С учетом этого рекомендуем эксперту-бухгалтеру обратить внимание на размер накладных расходов организации, оказывающей услуги по хранению бланков, и ее рентабельности, поскольку их величина может быть сильно завышена. Так, проведенное экспертное исследование показало, что размер накладных расходов составлял 196% от фонда оплаты труда, при норме рентабельности 35%. В результате доля накладных расходов в общей сумме расходов достигала почти 98%. В таких случаях рекомендуем проводить перерасчет экономически обоснованных расходов на хранение бланков по следующей предложенной методике (таблица 42).

№ п/п	Статья затрат	Сумма по расчету АО «Северная ППК», руб.	% затрат в общей их сумме	Сумма по расчету эксперта-бухгалтера, руб.
1	Затраты на оплату труда – ФОТ	4 756	25,77	4 756
2	Страховые взносы	1 601	8,68	1 601
3	Материалы	54	0,29	54
4	Электричество	983	5,33	983
5	Прочие материальные	828	4,49	828
6	Амортизация	377	2,04	377
7	Прочие расходы	731	3,96	731
8	Накладные расходы	9 123	49,44	3 732 = = 40% * Сумма статей затрат (п.1-п.7)
9	Всего расходов	18 453	100	13 062
10	Рентабельность	6 460		646
11	Всего расходов с учетом рентабельности	24 913		13 708
12	НДС 18%	4484,34		2467,44
13	Итого расходов с НДС	29 397,34		16 175,44

Примечание: составлено автором

Таблица 42 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Перерасчет стоимости расходов на услуги по хранению бланков»

Изучив статистическую отчетность предприятий, оказывающих аналогичные услуги на рынке, выявлено, что средний размер накладных расходов составляет 40% от суммы всех статей затрат, а норма рентабельности - 5%, что соответствует норме рентабельности, рекомендованной ОАО «РЖД». В результате произведенный

расчет свидетельствует о том, что стоимость услуги по хранению бланков должна составлять в месяц сумму в 1,8 раза меньше. Рассчитанную экспертом в рабочем документе величину следует признать в качестве целесообразной, эффективной и экономически обоснованной.

По статье «Продажа билетов в пригородном сообщении» учитываются расходы на осуществление контроля за наличием, действительностью оформления проездных билетов у пассажиров, оформлением проездных документов и документов по оплате провоза излишней ручной клади в поездах пригородного сообщения и пунктах контроля с использованием ККМ (либо бланков строгой отчетности).

В соответствии с данными договорами услуга по продаже билетов пригородного сообщения осуществляется в поездах, курсирующих между различными станциями по соответствующим маршрутам. В целях обоснования целесообразности и эффективности таких расходов требуется изучить размеры вознаграждения и полученной разъездными кассирами выручки. С этой целью информацию о таких расходах предлагаем обобщать в предложенном рабочем документе эксперта-бухгалтера (таблица 43).

Таблица 43 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Соотношение выручки, полученной Агентом при оказании услуг, с его вознаграждением»

Наименование контрагента	Дата и номер акта	Вознаграждение с НДС, руб.	Выручка, полученная Агентом при оказании услуг, руб.	Удельный вес вознаграждения в выручке, %
1	2	3	4	5
N...	б/н от 31.01.	1799821,18	2605087,40	69,0
	б/н от 29.02.	1782514,44	2402338,50	74,0
	б/н от 31.03.	120697,52	Отсутствует информация	X
	б/н от 31.03.	1236679,39	1320082,70	93,7
N...	Акт б/н и сч/ф № 2 от 31.01.	3409406,00	11489289,80	29,7
	Акт б/н и сч/ф № 8 от 29.02.	5613771,58	10965018,90	51,2
	сч/ф № 10 от 31.03.	3588596,10	Отсутствует информация	X
	Акт б/н и сч/ф № 20 от 30.04.	987008,91	2329765,80	42,4

Примечание: составлено автором

Размер вознаграждения может занимать значительный удельный вес в выручке, однако он не должен превышать 93%. Суммы вознаграждения, не подтвержденные первичными документами либо превышающие данный процент, признаются экспертом-бухгалтером как необоснованные либо нецелесообразные.

На основании данных таблицы 43 рекомендуем эксперту-бухгалтеру устанавливать конкретные акты агента, где отсутствует указание сумм выручки, полученной им при оказании услуг, либо размер вознаграждения составляет более 93%, и признавать такие расходы необоснованными и нецелесообразными. Суммы вознаграждений агентов, обеспеченных актами и не превышающих отметку в 93 %, следует признавать обоснованными и целесообразными при проведении проверки дополнительных первичных документов, содержащих сведения о полученной выручке:

- об учете работы сотрудников Агента;
- о количестве сотрудников Агента;
- об отработанном времени;
- об объеме полученной выручки в разрезе каждого сотрудника.

По следующей группе статей затрат, входящих в элемент затрат «Прочие затраты», эксперту-бухгалтеру рекомендовано изучить первичные документы на списание затрат на предмет выявления следующих возможных нарушений, не позволяющих признать затраты в качестве экономически обоснованных. Так, в результате изучения материалов экспертизы данной группы затрат на обследованных ППК, автором было установлено следующее:

1) по статьям *«Заправка картриджей»* и *«Информационные услуги»* выявлена нечеткость идентификации направления отнесения расходов на общехозяйственные расходы или на расходы основной деятельности;

2) по статье *«Медосмотры»* не отражается перечень оказываемых медицинскими учреждениями услуг, поскольку достаточно часто оказаны не связанные с ними побочные услуги;

3) по статье *«Техническое обслуживание кассового аппарата МКТК»* и *«Техническое обслуживание кассового аппарата ПКТК»* включаются виды работ, не отраженные договором и не являющиеся техническим обслуживанием, в частности, проведение сложного заводского ремонта. Проверку предложено проводить по каждому акту, что позволит выявить необоснованные затраты;

4) при экспертизе статьи *«Услуги по перевозке пассажиров автотранспортом»* возникает необходимость в изучении учредительных документов перевозчиков пассажиров до станций железной дороги на предмет наличия основного вида деятельности, указанного в едином государственном реестре юридических лиц или в едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

В ходе осуществления судебно-бухгалтерской экспертизы выявляются затраты, не относящиеся к основному виду деятельности пригородных пассажирских компаний, которые, как показало экспертное обследование пригородных компаний, проводятся по таким статьям затрат, как *«Изготовление стенда»*; *«Лабораторные исследования»*; *«Повышение квалификации»*; *«Расходы на путевки»*; *«Услуги по заказу автомобиля»*.

В результате экспертизы статьи затрат *«Изготовление стенда»* выявлено, что в исследуемых организациях отражаются затраты на изготовление декораций для конкурса билетных кассиров независимо от того, что они не являются обязательными для компании, не относятся к основному виду деятельности, следовательно, не могут быть признаны в качестве целесообразных.

По статье затрат *«Лабораторные исследования»* было установлено, что предметом акта выполненных работ являются лабораторные исследования питьевой воды мембранным методом. Однако данные расходы не являются обязательными для компании, не связаны напрямую с осуществлением основных видов деятельности и не могут быть учтены при формировании цен (тарифов) на услуги пригородных пассажирских компаний.

По статье затрат *«Повышение квалификации»* требуется проведение оценки расходов с точки зрения содержания образовательных программ, необходимых для основной деятельности ППК. При анализе программ было выявлено, что одной из обследуемых ППК были заключены договоры на повышение квалификации работников по образовательной программе *«Организация работы в современных условиях»*. Данная программа не является обязательной для работников предприятия, понесенные расходы не относятся к необходимым расходам компании,

а связь между осуществлением основных видов деятельности (пассажирских перевозок) и необходимостью повышения квалификации по программе не прослеживается.

Расходы на путевки по одноименной статье не должны признаваться в качестве экономически обоснованных, целесообразных и эффективных, поскольку предоставление путевок санаторно-курортного характера работникам, их детям в детские оздоровительные лагеря является мерой социальной поддержки работников компании, что закрепляется в локальных нормативных актах, но никак не связано с основным видом ее деятельности – перевозкой пассажиров в пригородном сообщении.

Услуги по заказу автомобиля (в том числе услуги такси) также не являются обязательными для обследуемых компаний, не связаны напрямую с осуществлением основных видов деятельности и не являются целесообразными, поэтому не могут быть учтены при определении экономически обоснованных расходов.

Важной статьей затрат в себестоимости услуг по пригородным пассажирским перевозкам является сумма НДС, отражаемая по статье «*НДС в себестоимости*». Согласно абзацу 3 подпункта 7 пункта 2 статьи 149 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)» «услуги по перевозке пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке, освобождаются от НДС» [5].

В связи с вышеизложенным, суммы НДС по приобретаемым пригородными пассажирскими компаниями товарам, работам и услугам и используемым в деятельности, связанной с перевозкой пассажиров железнодорожным транспортом в пригородном сообщении, подлежат включению в полном объеме в расходы на оказание данных услуг. Для этих целей ППК в составе статей затрат, относящихся к счету «Основное производство», выделяет отдельную статью «НДС в себестоимости». В целях признания сумм НДС в себестоимости услуг предлагаем использовать рабочий документ, форма которого приведена в Приложении И.

Также следует учесть, что пригородные пассажирские компании могут осуществлять виды деятельности, не попадающие под освобождение от уплаты НДС, поэтому рекомендуем выделять отдельную статью затрат «НДС с косвенных расходов» для последующего распределения таких расходов между налогооблагаемой и освобожденной от НДС деятельностью.

Правило распределения сумм НДС по общехозяйственным расходам между видами деятельности облагаемых и необлагаемых налогом, отражено в пункте 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации [5]. Так, «суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) к контрагентам, осуществляющим деятельность как облагаемую налогом, так и необлагаемую налогом, принимаются к вычету или учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются по облагаемой налогом деятельности» [5]. Такая пропорция исчисляется из величины стоимости отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг в общей их стоимости товаров за налоговый период в следующем рекомендуемом рабочем документе эксперта-бухгалтера (таблица 44).

Таблица 44 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Распределение сумм НДС, подлежащих включению в состав общехозяйственных расходов ППК»

№	Показатель	Сумма с НДС, руб.	Сумма НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
1	2	3	4	5
1	Доходы от продаж	762 855 361,65	15 847 125,1	747 008 236,51
2	Доходы от продаж основных средств, руб.	532 000,00	81 152,54	450 847,46
3	Доходы в виде штрафов, пеней	2 401 268,81	288 785,6	2 112 483,21
4	Всего доходов без НДС		749 571 567,18	
5	Доходы от перевозок, не облагаемых НДС, руб.		658 968 652,54	
6	Процент распределения расходов, %		87,91	
7	Сумма НДС по общехозяйственным расходам, признанным экспертами экономически обоснованными и целесообразными, руб.		2 149 988,62	
8	Сумма НДС, подлежащая включению в состав общехозяйственных расходов, руб.		1 890 054,996	

Примечание: составлено автором

Таким образом, как видно из таблицы 44, рассчитанный процент распределения расходов позволил эксперту-бухгалтеру признать экономически

целесообразной и эффективной сумму НДС, подлежащую включению в состав общехозяйственных расходов, в размере 1 890 054,99 руб.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [17], косвенные затраты компаний, осуществляющих свою деятельность по перевозке граждан железнодорожным транспортом в пригородном сообщении в субъектах РФ, отражаются на счетах бухгалтерского учета: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 91 «Прочие доходы и расходы» [133, С. 257].

Перечень косвенных затрат по укрупненным группам в разрезе общепроизводственных, общехозяйственных расходов пригородных пассажирских компаний систематизирован и в аналитическом разрезе наглядно представлен в Приложении К: амортизация, аренда, аудит, содержание и эксплуатация транспортных средств, топливо, госпошлина, инкассация, информационные услуги, командировочные расходы, консультационные услуги, лабораторные исследования, лицензии, товарный знак, маркетинговые услуги, услуги менеджмента, материальные расходы, медосмотры, налоги и сборы, НДС с косвенных расходов, нотариальные услуги, образовательные услуги, оплата труда, страховые взносы, охрана труда, подготовка кадров, приобретение техники, техническое обслуживание, прочие материальные расходы, прочие расходы, рекламные расходы, путевки, ремонт техники, создание и обслуживание сайта, транспортные услуги, услуги связи.

Как видно из Приложения К, на основании изучения состава косвенных затрат пригородных пассажирских компаний сделан вывод об отсутствии единой номенклатуры статей затрат, что проявляется в следующем:

- во-первых, в неодинаковом названии статей затрат, группирующих экономически однородные расходы;

- во-вторых, в различной группировке статей затрат. В частности, у одной ППК часть затрат отнесена к группе «прочие расходы», а схожие расходы другого пассажироперевозчика отражены в другой группе расходов - «материальные

затраты». Это вызывает увеличение времени и объема работы эксперта-бухгалтера по поиску однородных статей затрат и, как следствие, у эксперта может сформировать неверное мнение, снижая доказательственную значимость его профессионального суждения [133, С. 257].

В практической деятельности одна часть косвенных расходов отражается на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а другая - на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Однако, как показала экспертиза, содержание затрат статьи 25 «Общепроизводственные расходы» часто повторяет учетную информацию, отраженную на счете 26 «Общехозяйственные расходы» (таблица 45) [133, С. 257-258].

Таблица 45 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Сравнение статей затрат счета 25 «Общепроизводственные расходы» и счета 26 «Общехозяйственные расходы» по ППК»

Наименование укрупненных групп расходов	Счет 26		Счет 25
	Статьи затрат		
Материальные расходы	Материальные расходы		Материальные расходы
Содержание и эксплуатация транспортных средств	Мойка автомобиля		Мойка автомобиля
	Шиномонтаж		Шиномонтаж
Техническое обслуживание	Ремонт и обслуживание систем кондиционирования воздуха		Монтаж кондиционера
Информационные услуги	Проведение процедур размещения заказов		Проведение процедур размещения заказов
НДС с косвенных расходов	НДС с косвенных расходов		НДС с косвенных расходов
Охрана труда	Охрана труда		Охрана труда
Товарный знак	Товарный знак		Предоставление права пользования Товарным знаком
Транспортные услуги	Услуги по доставке груза		Услуги по доставке грузов

Примечание: составлено автором

Таким образом, в целях проведения экспертизы затрат ППК в связи со спецификой их деятельности считаем выделение статей косвенных затрат на счете 25 «Общепроизводственные расходы» нецелесообразным. Как показывает практика проведенных судебно-бухгалтерских экспертиз, оно приводит к отражению одних и тех же затрат дважды (то есть и на счете 25, и на счете 26), либо в разных периодах

подобные затраты учитываются то на одном, то на другом счете. Это осложняет поиск экспертом-бухгалтером первичных учетных документов и другой учетной информации для признания таких расходов экономически обоснованными и целесообразными. Для внесения ясности в ситуацию предлагаем составлять рабочий документ (таблица 46), позволяющий сопоставить статьи затрат, отраженные на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», и объединить однотипные затраты по экономическому содержанию для признания их в качестве экономически обоснованных и целесообразных на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Перечень косвенных затрат в разрезе прочих расходов экспертируемых пригородных пассажирских компаний систематизирован и наглядно представлен в таблице 46.

Как видно из таблицы 46, содержание состава прочих затрат, относящихся к косвенным затратам обследуемых компаний, сходно. 30% прочих расходов пригородные пассажирские компании представляют для включения в экономически обоснованный тариф. Однако данные расходы не подлежат признанию в качестве экономически обоснованных и целесообразных в силу норм главы 25 Налогового кодекса РФ. Поэтому эксперту-бухгалтеру необходимо дополнительно изучить состав счета 91 «Прочие доходы и расходы» с целью выделения видов расходов, не подлежащих признанию по основному виду деятельности «перевозочная деятельность пассажиров».

Следует отметить, что сложность проверки косвенных расходов заключается в том, что в разных пригородных пассажирских компаниях они отражаются на разных бухгалтерских счетах.

Как показало изучение первичной документации обследуемых предприятий, «затраты по статье «Аренда площадей» принимаются к учету не только за периоды, не соответствующие реальным датам фактов хозяйственной жизни, но и относятся на разные счета, то есть могут быть отражены как в составе прямых расходов на счете 20 «Основное производство», так и в составе косвенных на счете 26 «Общехозяйственные расходы»» [133, С. 258].

Таблица 46 - Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Сравнение содержания статей затрат счета 91 «Прочие доходы и расходы»»

АО «Северная ППК»	АО «ППК Черноземье»	
1	2	
Оплата путевок (для детей)	Расходы по путевкам в ДОЛ	
Услуги банка	Расходы на услуги банков	
Оплата дней дополнительного отпуска, в случае регистрации брака, рождения ребенка, смерти членов семьи	Расходы по коллективному договору	
Материальная помощь, оказываемая членам семьи умершего, при пожаре, другом стихийном бедствии		
Материальная помощь при рождении ребенка сверх норм, установленных законодательством		
Материальная помощь в связи с тяжелым финансовым положением, материальная помощь на лечение		
Единовременное поощрение, не связанное с юбилейными датами (премия к отпуску)		
Вознаграждения органам Управления и Контроля общества, премия секретарю Совета директоров		
Компенсация суточных		
Реклама и коммуникационная деятельность		Прочие внереализационные расходы
<i>Проведение мероприятий к 5-летию СППК</i>		
<i>Строительство и проектирование спортивных сооружений</i>		Расходы, связанные с реализацией основных средств
<i>Холдинговая (стратегическая часть) бюджета на сетевые акции ОАО «РЖД»</i>		
Объединение работодателей железнодорожного транспорта "Желдортранс"	Прочие расходы (НДС по штрафным санкциям)	
Проведение судебной финансово-экономической экспертизы (назначается в судебном порядке)		
Коллегия Адвокатов	Штрафы, пени и неустойки к уплате	
Судебные и налоговые расходы (оплата государственной пошлины для подачи исковых заявлений в арбитражные суды и суды общей юрисдикции)		
Госпошлина за принятие решения в досудебном порядке по спорам (ФСТ)	Убыток прошлых лет	
Прочее:		
<i>Банковская гарантия</i>		
<i>Налоги с выплат (принимаемые к НУ)</i>		
<i>Пени (штрафы) по налогам и сборам</i>		
<i>Прочие внереализационные доходы (расходы), не принимаемые в налоговом учете</i>		
<i>Прочие внереализационные доходы (расходы)</i>		
<i>Расходы прошлых лет, выявленные в отчетном периоде (Прочие; Услуги инкассации; Возмещение коммунальных платежей по аренде)</i>		
<i>Решение арбитражного суда кассационной инстанции</i>		
<i>Резерв по сомнительным долгам</i>		
<i>Услуги по обучению персонала (студентов)</i>		
<i>Реализация основных средств</i>		
<i>Прочая реализация</i>		
<i>Термоленга</i>		
<i>НДС, не принимаемый к учету</i>		
<i>НДС, предъявленный по материалам к распределению</i>		

Примечание: составлено автором

Кроме того, на обследуемых предприятиях по перевозке пассажиров в пригородном сообщении стоимость приобретаемых услуг и работ занимает большую долю затрат, поэтому при условии их убыточной работы эксперту необходимо проводить проверку цен поставщиков. Завышение цен, как правило, наблюдается по статьям затрат «Аренда помещения» и «Инкассация», в результате у эксперта-бухгалтера возникает необходимость проводить анализ уровня цен на момент приобретения работ и услуг. Для этого автором предлагается использовать информацию, размещенную на официальных и платных сайтах в интернет-ресурсах. Установленное по статье затрат «Аренда помещения» завышение не должно признаваться в качестве экономически целесообразного и пересчитывается с учетом полученной информации с официальных и платных сайтов в интернет-источниках, которые систематизированы и рассмотрены в первой главе работы.

По статье затрат «Инкассация» эксперту-бухгалтеру рекомендуется анализировать стоимость услуг, предоставляемых другими банками по аналогичным операциям. Причем, как показывают исследования, стоимость чаще всего зависит от размера инкассируемых денежных средств, пути следования и расстояния от предприятия до банка. Цена устанавливается, как правило, в процентном соотношении от суммы денежных средств [133, С. 258].

Исследуя первичные документы на списание косвенных затрат, определены следующие возможные нарушения, которые не позволяют эксперту признать затраты в качестве экономически обоснованных и целесообразных:

- по статье «Информационные услуги» установлено отсутствие в договорах четко определенного предмета предоставляемой услуги. Чаще всего в таких договорах предмет формулируется общими фразами, что делает невозможным подтверждение экономической целесообразности, необходимости расходов и отнесения ее к основной деятельности;

- по статье «Консультационные услуги» отражаются издержки по оплате консультационных услуг третьим лицам, при этом штатным расписанием пригородных пассажирских компаний предусмотрено наличие таких сотрудников (например, главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, ведущий бухгалтер,

бухгалтер первой категории, юрисконсульт и юрист), должностные обязанности которых связаны с решением вопросов в экономической области (бухгалтерского и налогового учета, хозяйственного, гражданского, административного и налогового права [133, С. 258].

Как показало обследование пригородных пассажирских компаний, работники этих предприятий имеют доступ к справочно-правовым базам и имеют возможность получать необходимую информацию из нормативно-правовых документов, содержащих сведения об арбитражной и судебной практике в сфере бухгалтерского учета, налогообложения и права для принятия правильных управленческих решений. Поэтому консультационные услуги по таким вопросам экспертом-бухгалтером не могут быть признаны экономически целесообразными и должны исключаться из состава расходов, подлежащих признанию по основному виду деятельности «перевозочная деятельность пассажиров».

Кроме того, расходами, не подлежащими признанию как экономически целесообразные в результате невозможности отнесения их к основному виду деятельности железнодорожных пригородных пассажирских компаний, следует также считать затраты, отраженные по статьям: *«Установка парктроника»*; *«Маркетинговые услуги»*; *«Услуги по разработке стратегии бизнеса»* [133, С. 258].

В результате экспертного исследования выявлено, что статья расходов *«Маркетинговые услуги»* отражает издержки по оплате услуг по разработке методики сбора и обработки первичной информации потребительских предпочтений пассажиров, осуществляющих поездки в поездах пригородного сообщения на полигоне деятельности. Однако такая методика не может быть отнесена к необходимой для пригородной пассажирской компании, так как расписание движения пригородных поездов определено в Договоре с ОАО «РЖД» об организации перевозок пассажиров и багажа по регулируемым тарифам железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении и о предоставлении субсидии на возмещение выпадающих доходов от осуществления перевозок пассажиров и багажа по регулируемым тарифам [133, С. 259]. В связи с

этим рекомендуем эксперту-бухгалтеру такие расходы не признавать в качестве экономически целесообразных и эффективных.

Таким образом, методика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы собственных затрат пригородных пассажирских компаний основывается на рекомендованном унифицированном классификаторе затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний, а изученная учетная информация и произведенные расчеты обобщаются в разработанных в диссертации рабочих документах эксперта-бухгалтера.

Глава 3 Профессиональное суждение как доказательственная основа заключения эксперта-бухгалтера

3.1 Профессиональное суждение эксперта-бухгалтера в теории и практике судебно-бухгалтерской экспертизы

Рассмотрение экономических дел в рамках арбитражного судопроизводства и принятия решений по ним, в первую очередь, связано с исследованием, изучением и анализом информации, сформированной путем сплошного, непрерывного и документального отражения фактов об активах, обязательствах, доходах, расходах и финансовых результатах и других эпизодов хозяйственной жизни предприятия, отраженных на основе первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета и бухгалтерской финансовой отчетности. Использование бухгалтерской информации как доказательственной базы в арбитражном суде не всегда обеспечивает справедливое решение из-за наличия разных подходов к ее трактовке сторонами судебного процесса. Поэтому возникает необходимость в объективном, компетентном и независимом мнении, которое могут выразить только специалисты, обладающие всесторонним знанием постановки и ведения учета в различных отраслях экономики [129, С.59].

Следует отметить, что такие специалисты чаще всего являются штатными сотрудниками экспертных учреждений, которые занесены в соответствующий реестр на сайтах арбитражных судов. В частности, по данным сайта арбитражных судов Вологодской области [146], Ивановской области [147], Архангельской области [145], Республики Коми [148], Саратовской области [149] экспертные учреждения представлены обществами с ограниченной ответственностью, федеральными бюджетными учреждениями, автономными некоммерческими организациями, торгово-промышленными палатами субъектов РФ,

некоммерческими партнерствами и другими организациями (Приложение Л, таблица 47).

Таблица 47 - Информация об организационно-правовой форме экспертного учреждения

Арбитражный суд	Организационно-правовая форма экспертного учреждения (количество)							
	ОАО/ЗАО	ООО	Автономная некоммерческая организация	Некоммерческое партнерство СРО	ТПП	Экспертное бюро	ФГБУ	Всего
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Вологодской области	-	20	7	1	-	1	1	30
Ивановской области	4	59	37	3	-	2	3	108
Архангельской области	-	4	4	-	-	-	-	8
Республики Коми	9	106	64	4	-	2	5	190
Саратовской области	-	10	11	1	1	1	1	25
Итого	13	199	123	9	1	6	10	361

Примечание: составлено автором

Согласно ст. 55.1 АПК РФ специалист в арбитражном суде в широком смысле представляет собой «лицо, которое обладает знаниями в конкретной области и консультирует по вопросам конкретного дела». При расследовании и судебном разбирательстве уголовных и гражданских дел встречаются вопросы, для разрешения которых органы дознания, следователь, прокурор или суд назначают экспертизу. В качестве эксперта приглашаются лица, обладающие знаниями о ведении бухгалтерского учета, проведении анализа хозяйственной деятельности, с опытом работы по специальности и наличием документов о повышении квалификации.

Для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, как показывает практика, достаточно часто привлекаются специалисты, имеющие опыт работы в качестве эксперта-бухгалтера, ревизора, аудитора, поскольку их специальные знания являются более широкими и связаны не только с умением работать с нормативно-правовыми регулятивами в области учета, но и с наличием навыков обработки информации, подвергаемой проверке. При этом выводы специалистов, привлекаемых в судопроизводство, по каждому новому делу арбитражными

судьями должны оцениваться заново, несмотря на то что уже имеются прецеденты вынесенных решений по схожим судебным процессам. Следует отметить, что принципы арбитражного процесса (законность, публичность, полнота, всесторонность и объективность исследований обстоятельств дел), в случае восполнения дефицита знаний и опыта арбитражного судьи, достигающихся путем привлечения специалиста в области бухгалтерского учета, не нарушаются.

Кроме того, полномочия, специальные знания и профессиональный опыт эксперта-бухгалтера должны быть сужены и ограничены рамками арбитражного законодательства. Иначе выводы эксперта по проведенной судебно-бухгалтерской экспертизе могут быть расценены судом как безотносительные и сомнительные, а доказательственная база, представленная в отчете-заключении, не будет принята во внимание [127, С. 144].

Определение понятия «специальные знания» содержится в законе «О государственной судебно-экспертной деятельности» [4] и рассматривается как «...оказание содействия судам, судьям, органам дознания, лицам, производящим дознание, следователям в установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу, посредством разрешения вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла» [4]. В нормативных и правовых документах по бухгалтерскому учету оно не представлено. Широко применяя в разных областях науки данный термин, разные исследователи трактуют его по-разному.

При исследовании научной литературы по производству судебно-бухгалтерской экспертизы, выявлено, что часть авторов термин «специальные знания» связывают только со знанием эксперта теории и ведения бухгалтерского учета, экономического анализа деятельности экономического субъекта разных отраслей экономики и другими экономическими науками, другие – считают, что эксперт-бухгалтер, кроме знаний и опыта ведения бухгалтерского учета, должен иметь навыки и соответствующую квалификацию проведения аудита, контроля и ревизии (таблица 48).

Таблица 48 – Точки зрения авторов научной литературы на понятие «специальные знания» [127, С.145-146]

Авторы	Содержание понятия «специальные знания»
1	2
Эйсман А.А. [213, С.91]	Знания не являются общеизвестными, общедоступными, массово распространенными, которыми обладают специалисты
Алибеков Ш.И.[27]	Бухгалтеры- «экономисты, чья деятельность может быть связана с участием в уголовном, гражданском или арбитражном процессах, должны иметь специальные экономические познания. «Специальность» этих познаний заключается именно в умении распознавать в бухгалтерской информации признаки противоправных деяний, нарушений и злоупотреблений» [27]
Прохорова Н.А., Соколова И.А. [158, С. 75]	Профессиональные знания по бухгалтерскому учету, проведению экономического анализа, осуществлению процесса контроля и ревизии, в других смежных науках по финансам, праву, налогам и налогообложению и аудиту
Степанов В.В., Шапиро Л.Г. [175, С. 69]	«Специальные знания – это не являющиеся правовыми знания в различных областях деятельности, полученные в рамках высшего профессионального образования, включающие знания теории, навыки и умения и используемые участниками гражданского, арбитражного, административного и уголовного судопроизводства в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу, в порядке, предусмотренном соответствующим процессуальным законодательством Российской Федерации» [175, С. 69]
Духно Н.А., Корухов Ю.Г., Михайлов В.А. [62]	Специальные познания в широком смысле представляют теоретические и практические знания в конкретной области, определенные навыки и умения для реализации этих знаний
Российский федеральный центр судебной экспертизы при Министерстве юстиции РФ [3]	«Специальные познания судебного эксперта-экономиста могут быть охарактеризованы как теоретическая база, обеспечивающая решение экспертных задач данного класса экспертиз, та основа, на которой формируется компетенция и компетентность судебного эксперта» [3]
Романов В.В. [164]	Специальные бухгалтерские познания являются совокупностью знаний, умений и навыков по бухгалтерскому учету, что позволяет исследовать процессы и события в деятельности экономических субъектов для их применения в юридической сфере

Примечание: составлено автором

Анализ представленных в изученной литературе точек зрения авторов на понятие «специальные знания» показал, что такие знания реализуется через специализированные познания в различных областях профессиональной

экономической деятельности, требуют профессионального мнения на порядок формирования учетно-аналитической информации экономического субъекта и наличия у эксперта-бухгалтера соответствующих навыков, умений и квалификации в области организации и проведения проверок в рамках различных видов судебных юрисдикций. Кроме того, наличие различных подходов при раскрытии его содержания, может послужить причиной возникновения сложностей при принятии судом решения в отношении квалификации выбранного эксперта-бухгалтера [129, С. 60-61]. В результате преимущественно подходящим к предметной области судебно-бухгалтерской экспертизы считаем аудиторский подход, который базируется на знаниях, квалификации и компетенциях специалиста. Таким образом, под специальными знаниями эксперта-бухгалтера предлагаем понимать независимое объективное профессиональное суждение для ответа на поставленные в рамках судебного процесса вопросы и основанное на практическом опыте и сформировавшейся учетной практике по признанию фактов хозяйственной жизни согласно бухгалтерским правилам и нормам, а также на результатах проведенного экономического анализа хозяйственной деятельности предприятия по объектам экспертизы при условии неоднозначности существующих трактовок и понятий или дефицита норм по объектам экспертизы [129, С. 62].

При ответе на вопросы, поставленные перед экспертом-бухгалтером в процессе судебного разбирательства, ему необходимо максимально объективно и независимо сформировать свое профессиональное суждение в отношении объекта судебно-бухгалтерской экспертизы. При исследовании научной экономической литературы в области судебно-бухгалтерской экспертизы выявлено, что понятие «профессиональное суждение» применяется только в отношении либо бухгалтера, либо аудитора, - в результате возникает проблема при формировании профессионального суждения эксперта-бухгалтера [129, С. 61]. В частности, трактовки понятия «профессиональное бухгалтерское суждение» раскрыты в исследованиях следующих авторов: Аскери О. [31], Дружиловской Т.Ю. и Коршуновой Т.Н. [59], Евстратовой И.В. [65], Казанниковой Е.В. [87], Куликовой Л.И. [107], Лианского М.Е. [118], Мельник М.В. [125], Никоновой И.Ю. [139],

Панковой С.В. и Саталкиной Е.В. [150], Пятова М.Л. [160], Рассказовой-Николаевой С.А. [163], Садыковой Т.М. и Предеус Ю.В. [168], Слободняка И.А. [171], Соколова Я.В. [172], Туяковой З.С. [187], Федосенко Т.В. [190], Л.А. Чайковской [200], Шапошникова А.А. и Сеницыной Т.В. [205], Штефан М.А. и Ковиной А.К. [211] и других.

При изучении точек зрения на используемый в судебной практике термин «профессиональное бухгалтерское суждение» выявлено, что бухгалтер, выражая профессиональное суждение, в первую очередь, должен обладать необходимыми знаниями, умениями, опытом и квалификацией; во-вторых, при неоднозначности или отсутствии закрепленных норм бухгалтерского или налогового учета у него возникает необходимость высказывать свое профессиональное суждение по фактам хозяйственной жизни, требующим идентификации и стоимостного измерения.

Понятие «профессиональное аудиторское суждение», как считает П.П. Баранов, является зафиксированным в рабочей документации логически обоснованным вариантом решения профессиональной проблемы, который формируется аудитором при условии неясности и неоднозначности результатов исследования и который основывается на использовании профессиональных компетенций, практического опыта и следовании профессиональным этическим нормам [33, С. 24].

Кроме того, при формировании профессионального суждения эксперта-бухгалтера при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы целесообразно учитывать специфику формирования профессионального мнения аудитора, регламентированную Международными стандартами аудита.

Таким образом, предложенная формулировка понятия «специальные знания эксперта-бухгалтера» может быть раскрыта через определение его профессионального суждения, которое является логически обоснованным выводом, отраженным в заключении эксперта-бухгалтера по поставленным вопросам в рамках определенного судебного разбирательства [129, С. 62]. Еще одной особенностью суждения эксперта-бухгалтера в отношении объекта судебной экспертизы является его высказывание не только по фактам хозяйственной жизни, по которым имеются

регламентированные правила учета, но и по фактам, имеющим варианты выбора признания их в учете и при отсутствии таких правил.

С учётом сформулированного определения выделены следующие качества, характеризующие профессиональное суждение эксперта-бухгалтера:

- объективность – это выражение профессиональной точки зрения, основанной на множестве субъективных оценок аналогичных ситуаций;

- независимость – это самостоятельность, отсутствие подчинённости и зависимости;

- ясность – это понимание терминологического аппарата, а также успешная его интерпретация;

- однозначность – это точность и отсутствие других вариантов при выражении мнения по признанию фактов хозяйственной жизни;

- доказуемость – это подтверждение полученных выводов эксперта-бухгалтера первичными документами, регистрами аналитического и синтетического учета, нормативными и правовыми документами, а также информацией, содержащейся на официальных и платных сайтах экономических субъектов хозяйственной деятельности [127, С. 147].

Приступая к реализации программы экспертизы, эксперт-бухгалтер должен установить учётные и обобщающие действия сотрудников бухгалтерской службы проверяемого экономического субъекта, попавшего в предметную область экспертизы, а также корректность и некорректность действий его бухгалтерской службы. При этом его профессиональное суждение складывается путем воспроизведения последовательности действий бухгалтера экспертируемого предприятия, что наглядно позволяет продемонстрировать столкновение мнений бухгалтера проверяемой организации и эксперта с достоверным взглядом на объект экспертизы.

Для обеспечения процесса имитации воссоздания объекта профессионального бухгалтерского суждения эксперт-бухгалтер должен обладать:

- знаниями специфики ведения бухгалтерского учета и правомерности отражения фактов хозяйственной жизни;

- умением исследовать первичные бухгалтерские документы и отраженные в них факты хозяйственной жизни с целью установления отклонений от информации, содержащейся в учетных регистрах;

- возможностью установления причин, способствующих образованию отклонений, и разработки мер по их устранению;

- возможностью исследования фактов хозяйственной жизни для проверки ситуаций, подлежащих доказыванию.

Следует отметить, при формировании профессионального суждения эксперта-бухгалтера предметная область его исследований связана с методикой и уже сложившейся учетной практикой, в результате чего выявляются и признаются либо не признаются допущенные учетные ошибки. Причем особая роль принадлежит идентификации неопределенности в правилах формирования учетно-аналитической информации, порожденной неоднозначностью норм бухгалтерских регулятивов либо их полным отсутствием.

Определив экономическое содержание исследуемого факта хозяйственной жизни в увязке с нормативными документами, эксперт-бухгалтер комплектует базу источников логических оснований профессионального суждения и формирует обоснованный и объективный вариант заключения. Совпадение мнения эксперта-бухгалтера с мнением бухгалтера экспертируемого субъекта по отражению исследуемого предмета объектов экспертизы свидетельствует о добросовестности действий бухгалтерской службы. При несовпадении мнений экспертом-бухгалтером констатируются ошибки в организации учета.

Как показали исследования, формирование профессионального суждения эксперта-бухгалтера основано, во-первых, на обоснованной учетно-аналитической информации, полученной из первичной документации, регистров аналитического и синтетического учета, полученных результатах инвентаризации, во-вторых, на разработанных методологических и методических подходах к проведению судебно-бухгалтерской экспертизы, результаты которой не подвергаются отрицанию сторонами судебного процесса [129, С. 64].

Кроме того, формирование профессионального суждения эксперта-бухгалтера зависит от специфики вопросов, поставленных арбитражным судом. Так, при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на услуги железнодорожных пригородных пассажирских компаний эксперт должен владеть знаниями тарифообразования, поскольку установление тарифа связано с подтверждением экономически обоснованных затрат и, как следствие, определением суммы, подлежащей возмещению из бюджета на покрытие убытков перевозчиков.

Ключевая проблема тарифообразования, с одной стороны, связана с низким уровнем обоснованности и отсутствием единого подхода к формированию состава собственных затрат пригородных пассажирских компаний, а с другой стороны, с определением стоимости железнодорожного билета на услуги пригородных пассажироперевозок, которая включает не все затраты, связанные с этими услугами. Как показывает практика проведенных судебно-бухгалтерских экспертиз, естественная монополия - ОАО «РЖД» - вуалирует часть своих расходов в составе экономически обоснованных затрат, которые учитываются при установлении тарифов, в результате происходит умышленное и нерациональное завышение отдельных видов затрат. В связи с искажениями, приводящими к увеличению расходной части бюджета соответствующего уровня, региональный бюджет вынужден оспаривать в судебном порядке размер экономически обоснованных затрат, формирующих тарифы на оказываемые услуги пригородных пассажироперевозок. Для обоснования таких затрат привлекаются эксперты, профессиональная деятельность которых связана с бухгалтерским учетом и аудитом. При проведении судебно-бухгалтерских экспертиз возникают проблемы, связанные с неправильной или неточной формулировкой некоторых положений «Методики расчета экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании цен (тарифов) на услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом» [16].

Для выработки методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы следует обеспечить тесную взаимосвязь формируемого профессионального

суждения эксперта-бухгалтера с объективной логикой, не подвергаемой сомнению, на основе методик бухгалтерского учета, порядка ведения судебно-бухгалтерской экспертизы, представленных в законодательных, нормативно-правовых и иных регулятивных актах (рисунок 4).



Рисунок 4 - Информационная база процесса формирования объективного профессионального суждения эксперта-бухгалтера [129, С. 64]

Примечание: составлено автором

Процесс формирования объективного профессионального суждения эксперта-бухгалтера осуществляется посредством последовательной аналитической работы по оценке достаточности материалов дела арбитражного судопроизводства, основанных на методиках бухгалтерского учета и аудита по предметной области выполняемой судебно-бухгалтерской экспертизы. Поскольку цель экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожными пригородными пассажирскими перевозчиками связана с подтверждением экономической обоснованности, целесообразности и эффективности затрат, включаемых в тариф, то информационную базу процесса формирования суждения эксперта необходимо дополнить методиками расчета тарифа, предусматривающего признание этих затрат согласно законодательству о бухгалтерском учете и главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации (рисунок 5).

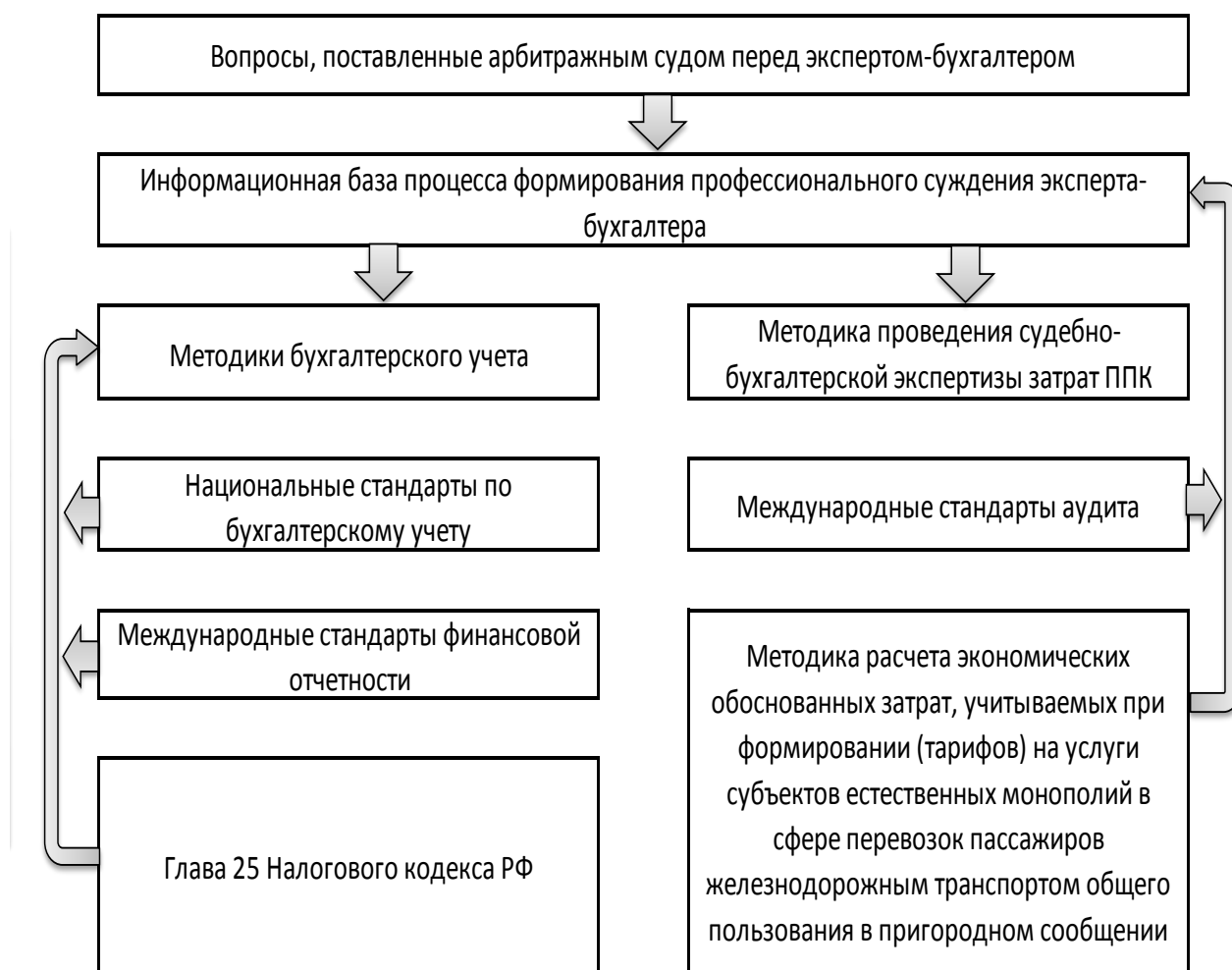


Рисунок 5 - Информационная база процесса формирования объективного профессионального суждения эксперта-бухгалтера по экспертизе затрат на оказание услуг ППК

Примечание: составлено автором

Аналитическая работа проводится до установления полного, доказуемого, непротиворечивого суждения, что усиливает доказательственную базу качества конкретного профессионального суждения эксперта-бухгалтера и качества проводимой экспертизы.

Предлагается формировать профессиональное суждение эксперта-бухгалтера на основе семи последовательных этапов, представленных на рисунке 6.



Рисунок 6 – Этапы формирования профессионального суждения эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы затрат ППК

Примечание: составлено автором

На основе выполненного исследования предложена авторская формулировка понятия «профессиональное суждение эксперта-бухгалтера», под которой понимается объективное и независимое профессиональное суждение, основанное, с одной стороны, на достаточном опыте практической работы и сложившейся практике в отношении признания фактов хозяйственной жизни согласно бухгалтерскому и налоговому законодательству, нормативно-правовым актам, и на полученных выводах проведенного экономического анализа в отношении объектов экспертизы с целью формирования ответов на поставленные арбитражным судом вопросы в условиях неопределенности существующих трактовок по объектам учета, с другой стороны.

3.2 Методические аспекты структурирования заключения и его роль в арбитражном судопроизводстве

Результаты обобщения подтвержденных материальных доказательств, представленных на судебно-бухгалтерскую экспертизу, и сформированное профессиональное бухгалтерское суждение эксперта-бухгалтера группируются и классифицируются в письменном отчете-заключении. В настоящее время к структуре, содержанию и форме представления заключения эксперта-бухгалтера в законодательных и нормативных актах не выработан однозначный подход.

В научно-экономической литературе, законодательной и нормативной документации представлены следующие трактовки определения «заключение эксперта-бухгалтера», которые наглядно отражены в таблице 49.

Следует отметить, что по структуре написания заключения экспертом-бухгалтером имеются рекомендации, содержащиеся в Инструкции о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях [3], разработанной более 30 лет назад.

В российском законодательстве вопросы, связанные со структурой заключения при проведении судебной экспертизы, отражения не нашли. В результате отсутствие единого подхода к формированию заключения, являющегося доказательственной базой в процессе разбирательства, как показывает практика, приводит к отсутствию системности при изложении выводов и результатов исследования. Это снижает доказательственное значение заключения и приводит к назначению повторной экспертизы, следовательно, затягивает процесс разбирательства.

Таблица 49 - Трактовки понятия «заключение эксперта-бухгалтера» [134]

Нормативно-правовой акт/ Автор	Содержание понятия
1	2
Ст. 22 Федерального закона от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» [6]	«При производстве комиссионной судебной экспертизы экспертами одной специальности каждый из них проводит исследования в полном объеме, и они совместно анализируют полученные результаты. Придя к общему мнению, эксперты составляют и подписывают совместное заключение или сообщение о невозможности дачи заключения. В случае возникновения разногласий между экспертами каждый из них или эксперт, который не согласен с другими, дает отдельное заключение» [6]
Статья 80 УПК РФ. Заключение и показания эксперта и специалиста	Заключение эксперта - представленные в письменном виде содержание исследования и выводы по вопросам, поставленным перед экспертом лицом, ведущим производство по уголовному делу, или сторонами. Заключение специалиста - представленное в письменном виде суждение по вопросам, поставленным перед специалистом сторонами
Статья 86 ГПК РФ. Заключение эксперта [2]	«В заключении эксперта содержится подробное описание осуществленного исследования, выводы и ответы на поставленные судом вопросы» [2]
Статья 86 АПК РФ. Заключение эксперта [1]	Заключение эксперта (комиссии экспертов) в письменной форме формируется исходя из проведенного исследования и полученных результатов [1]
Алибеков Ш.И. [26, С. 31-32]	Под заключением понимается «письменный мотивированный ответ на поставленный вопрос, сформулированный на основе специальных знаний эксперта в результате всестороннего, полного и объективного исследования представленных материалов» [26, С. 31-32]
Россинская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [181, С.181]	Заключение эксперта-бухгалтера представляет собой «письменный документ, где отражены процесс и результат проведенного экспертом исследования» [181, С.181]
Епанчинцев В.Ю. [69, С.143]	Заключение бухгалтера-эксперта представляет «самостоятельный источник доказательственной базы в гражданских и арбитражных процессах, где отражается профессиональное суждение по фактам рассматриваемого судебного дела» [69, С.143]
Вержбицкая И.В.[44]	«Заключение представляет единственную процессуальную форму, где экспертом излагаются результаты исследования для органа, который назначил экспертизу. Вывод: заключение эксперта представляет письменный мотивированный ответ на поставленный вопрос, который сформулирован исходя из проведенного исследования представленных материалов дела с использованием специальных знаний» [44]
Зырянова Т.В., Полухина А.Л. [82, С.31]	Заключение эксперта – это «группировка, систематизация и обобщение результатов исследования с составлением итогового документа» [82, С.31]

Примечание: составлено автором

Исследование законодательства и нормативно-правовых актов, регулирующих наполняемость заключения эксперта, показало, что основным является Закон «О государственной судебно-экспертной деятельности» № 73-ФЗ от 31.05.2001 [6]. Однако не все разделы заключения, описанные в вышеуказанном законе, нашли отражение в нормах Кодекса об административных правонарушениях (КоАП РФ) [4] и Арбитражного процессуального кодекса (АПК РФ) [1]. В отличие от КоАП РФ [4], АПК [1] не предусматривает сведения:

- 1) об органах, которые назначили судебную экспертизу;
- 2) сторонах процесса, участвующих в производстве судебной экспертизы.

Отметим, что существенным отличием Федерального закона № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности» [6] от Кодекса РФ об административных правонарушениях № 195-ФЗ [4] и Арбитражного процессуального кодекса РФ [1] является введение дополнительного раздела с указанием существенных фактов и действий, имеющих значение для судебного процесса и формирования объективных выводов, но не определенных и не поставленных судом перед экспертом вопросам [134].

При исследовании существующих подходов к содержанию и структуре отчета-заключения при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы выявлено, что, в основном, авторы придерживаются вышеуказанных нормативно-правовых документов, однако трактовка наполняемости разделов имеет существенные различия [134], что наглядно представлено в Приложении М.

Отметим, что Каширская Л.В. предложила подход к разработке стандарта «Заключение эксперта-бухгалтера», в основу которого положено структурирование определенных разделов для сокращения вариантов трактовки результатов и выводов экспертов и который содержит следующие сведения:

- регистрационные данные эксперта;
- вид и направление деятельности проверяемой организации, связанной с нарушениями принципов и требований ведения этой деятельности;
- информационные технологии, используемые при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы;

- ошибки, обнаруженные в ходе проведения экспертизы;
- причины ошибок и ответственные лица;
- характеристика и анализ выявленных нарушений с указанием последствий за их совершение, рекомендации по устранению и меры ответственности [91, С. 25].

Сравнение подходов различных авторов к наполняемости содержания вводной части заключения эксперта-бухгалтера представлено в таблице 50.

Таблица 50 - Сравнение точек зрения авторов на содержание вводной части, отражающей этап планирования заключения эксперта-бухгалтера

Вводная часть	Точки зрения авторов на структуру раздела «Вводная часть»		
	Россинская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [181, С.182-184]	Дубонос Е.С., Петрухин А.А. [61, С.136]	Лазарева Н.А., Урванцева Н.А. [112]
1	2	3	4
Номер и название дела/ Наименование экспертизы и ее номер	+	+	+
Краткое описание обстоятельств дела/ Обстоятельства дела и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения	+	+	+
Основания производства экспертизы	+	+	+
Время и место производства экспертизы	+	+	+
Сведения об органе и лице, назначившем экспертизу	+	-	+
Наименование экспертного учреждения, данные об эксперте	+	+	+
Поставленные вопросы эксперту	+	+	+
Предупреждение эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения	+	-	+
Сведения об участниках процесса/ Сведения о лицах, присутствующих при производстве экспертизы	+	+	+
Род и вид экспертизы	+	-	+
Задание на производство экспертизы	-	+	-
Наименование поступивших на экспертизу материалов	-	+	+
Дата поступления материалов на экспертизу в экспертное учреждение	-	-	+
Ходатайства о предоставлении дополнительных материалов, заявленных экспертом, результаты их рассмотрения	-	-	+

Примечание: составлено автором

Из таблицы 50 следует, что авторы Лазарева Н.А. и Урванцева Н.А. дают более расширенное содержание вводной части, дополняя ее указанием о времени получения экспертами материалов дела и ходатайстве эксперта о необходимости

предоставления дополнительных материалов, а также результатах их изучения. В то же время Дубоносов Е.С. и Петрухин А.А. предлагают дополнить вводную часть информацией о выдаваемом задании на производство экспертизы.

При изучении точек зрения авторов на содержание исследовательской части заключения эксперта-бухгалтера также выявлен разный подход при формировании его структуры (таблица 51).

Таблица 51 - Сравнение точек зрения авторов на содержание исследовательской части заключения эксперта-бухгалтера

Исследовательская часть	Точки зрения авторов на структуру раздела «Исследовательская часть»		
	Россинская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [181, С.182-184]	Дубоносов Е.С., Петрухин А.А. [61, С.136]	Лазарева Н.А., Урванцева Н.А. [112]
1	2	3	4
Методы и приемы, использованные при экспертизе	+	+	+
Обоснование расчетов и показателей, полученных при проведении экспертизы, выявленные несоответствия и ошибки в учетных данных со ссылкой на документы	+	-	+
Законодательные и нормативные документы (инструкции, постановления, приказы), которыми эксперт руководствовался при проведении экспертизы с указанием даты последней редакции	+	-	+
Результаты экспертных действий (допросов, осмотров, экспериментов и др.), результаты других аналогичных экспертиз (со ссылкой на листы дела)	+	-	+
Перечень приложений с ссылками и пояснения к ним	+	-	-
Оценка результатов экспертизы с развернутой мотивировкой суждения, подтверждающая выводы эксперта по поставленным вопросам, описание и обоснование произведенных исследований с указанием методов и приемов, используемых в ходе работы эксперта-бухгалтера	+	-	+
Фактические данные бухгалтерского учета по поставленным судом вопросам	-	+	-
Установленные экспертом факты хозяйственной деятельности, которые не нашли отражения в учете с указанием причин и объяснений руководства или ответственного лица	-	+	-
Ссылки на заключения экспертов по аналогичным делам, развернутый анализ результатов таких дел в пределах предмета экспертизы, а также приложения и необходимые пояснения к ним	-	-	+

Примечание: составлено автором

Как показывает таблица 51, авторы Россинская Е.Р. и Эриашвили Н.Д., Лазарева Н.А. и Урванцева Н.А. имеют общий подход к раскрытию содержания исследовательской части заключения эксперта-бухгалтера, подразумевающий достаточную степень аналитичности при ответе на поставленные судом вопросы. Дубоносовым Е.С. и Петрухиным А.А. содержание исследовательской части предложено раскрывать укрупненно в трех пунктах.

Вынесение справедливого арбитражного решения об определении суммы возмещения выпадающих доходов ППК за счет средств региональных бюджетов основывается на результатах исследовательского этапа проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат, который раскрывается путем решения задач:

- 1) экономическим обоснованием произведенных затрат в целях определения тарифа на пассажироперевозки;
- 2) установлением эффективности осуществленных затрат;
- 3) подтверждением целесообразности осуществленных затрат в сравнении с показателями объема, количества и цен, использованных ресурсов с соответствующими среднеотраслевыми нормативами, среднерыночными значениями и практикой экономической деятельности пригородных пассажирских компаний.

Учитывая предложенную в диссертации последовательность выполнения экспертизы и опираясь на приведенные в таблице 51 точки зрения на содержание исследовательской части заключения эксперта-бухгалтера, а также на опыт проведения судебно-бухгалтерских экспертиз по судебным арбитражным делам пригородных пассажирских компаний, предлагаем исследовательскую часть наполнить следующим содержанием:

- 1) обоснованием и объяснением произведенных расчетов показателей и данных: о проведенной проверке договорных условий и актов выполненных работ для обоснования сумм и документального подтверждения их экономической обоснованности, эффективности и целесообразности; о размере расходов пригородных пассажирских компаний; об объемах и стоимости услуг третьих лиц, выполняющих пригородные пассажирские перевозки на железной дороге; о ставках

на услуги подразделений ОАО «РЖД»; о первичных документах, подтверждающих собственные расходы компании и расходы на услуги подразделений ОАО «РЖД»; финансово-экономических показателях деятельности предприятий, оказывающих услуги или выполняющих работы по аналогичным работам и услугам; о суммах распределения прямых и косвенных расходов; о сумме признанных экономически обоснованных, целесообразных и эффективных расходов пригородных пассажирских компаний;

2) информацией о выявленных расхождениях и несоответствиях учетных данных первичным документам в части признания их обоснованными, целесообразными и эффективными с указанием причин выявленных нарушений, о сверке данных регистров бухгалтерского учета пригородных пассажирских компаний по счету 20 «Основное производство» и счету 26 «Общехозяйственные расходы» с данными фактических затрат, отраженных в первичных документах, по исследуемым статьям за проверяемый период, о выявленных нарушениях при отражении затрат на счетах: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»;

3) информацией о справочно-нормативных материалах, которые эксперт-бухгалтер использовал для формирования суждения по поставленным арбитражным судом вопросам с указанием выходных данных и даты последней редакции;

4) выводами по ранее проведенным экспертизам при их применении для обоснования выводов и указанием номеров страниц использованных отчетов;

5) экспертной оценкой результатов исследования материалов дела по признанию расходов ППК с развернутой мотивировкой профессионального суждения эксперта-бухгалтера по вопросу, поставленному арбитражным судьей;

6) ссылками на представленные в заключении приложения.

Исследование практики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы показало, что при проверке первичных документов по признанию расходов экономически обоснованными, целесообразными и эффективными в учете пригородных пассажирских компаний часто выявляется нарушение реализации

принципа-правила «документальное оформление», что подтверждено данными таблицы 52.

Таблица 52 - Нарушения реализации принципа-правила «документальное оформление» при проверке статей затрат

№ п/п	Нарушения реализации принципа-правила «документальное оформление»	Объем нарушений, в %		
		АО «Северная ППК»	АО «Саратовская ППК»	АО «ППК Черноземье»
1	2	3	4	5
1	Отсутствие в судебном деле первичных учетных документов по отраженным фактам хозяйственной жизни	95,1	72	81
2	Не полностью документально оформленные факты хозяйственной жизни	0,01	0,01	0,01
3	Неправильно заполненные обязательные реквизиты имеющих в наличии первичных учетных документов	0,01	0,1	0,15
4	Невозможность идентификации затрат с фактами хозяйственной жизни, отраженными в первичных учетных документах, из-за отсутствия договорных документов	0	2	3,2
5	Отсутствие распоряжения, служащего основанием для оформления документа	1	1	0,7
6	Взаимное несоответствие отдельных реквизитов	0	1	1
7	Отсутствие гасильной печати, штампа	0,5	1,2	0,7
8	Подчистки, помарки, неоговоренные исправления	0	0,1	0,2
9	Расхождение в содержании разных экземплярах документа	0	0	0
10	Нарушение правил подписи (отсутствие подписи, подписание лицами, не имеющими на это право)	0,1	0,1	0,2
11	Несоответствие документа с приложениями к нему	0,5	1,5	0,9

Примечание: составлено автором

Согласно данным таблицы 52 основной процент нарушений реализации принципа-правила «документальное оформление» при проверке статей затрат занимает пункт «Отсутствие в судебном деле первичных учетных документов по отраженным фактам хозяйственной жизни», размер которого составляет от 72 до 95%.

Для определения полноты совокупности собранных доказательств предлагаем рассчитывать коэффициент доказательственной базы по следующей формуле:

$$K_{дб} = \frac{\sum Z_{п}}{\sum Z_{ф}} * 100,$$

где $K_{дб}$ – совокупность доказательств, на основе которых выносится решение арбитражного суда;

$\sum Z_{п}$ – сумма признаваемых экспертом-бухгалтером затрат;

$\sum Z_{ф}$ – сумма затрат, фактически отраженных в учете экспертируемого лица.

Размер коэффициента показывает объем сформированной доказательственной базы исследовательской части экспертного заключения и характеризует степень удовлетворения исков ППК по возмещению из региональных бюджетов выпадающих доходов, на которую пригородные пассажирские компании могут рассчитывать в процессе арбитражного производства исходя из представленного заключения эксперта-бухгалтера.

Проведенная оценка доказательственной базы в отношении экспертируемых организаций показала, что по ряду судебных дел процент удовлетворения исков пригородных пассажирских компаний колеблется в границах от 0,36% до 16,1% (таблица 53) и в среднем составляет 5,26%. Такое низкое значение степени удовлетворенности исков ППК по возмещению выпадающих доходов из региональных бюджетов может свидетельствовать о слабости доказательственной базы, собранной и представленной в заключении эксперта-бухгалтера, или о завышенности исковых требований, заявленных для рассмотрения в арбитражном суде. Эта ситуация подтверждает востребованность разработки унифицированной методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний, которая будет способствовать оперативному, точному и объективному формированию доказательственной базы, с одной стороны. С другой - применение в практической деятельности экспертируемой компании унифицированного классификатора затрат ППК позволит им контролировать совершаемые затраты, соответствующие принципам экономической обоснованности, целесообразности и эффективности, препятствуя фактам их завышения и снимая необоснованную нагрузку с региональных бюджетов РФ.

Таблица 53 - Значение коэффициента доказательственной базы, рассчитанного на основании заключений экспертов-бухгалтеров по проведенным судебным экспертизам АО «Саратовская ППК» и АО «ППК Черноземье»

Заключения экспертов по проведенным судебным экспертизам	Наименование истца – пригородной пассажирской компании	Проверяемый период	Фактически признанные в учете пригородных пассажирских компаний затраты, руб.	Затраты, признанные экспертами-бухгалтерами, руб.	Значение коэффициента доказательственной базы, %	
1	2	3	4	5	6	
Определением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 июля 2016 г. по делу №А57-25855/2014	АО «Саратовская ППК»	2011 год	370 898 067,93	10 924 108,31	2,95	
Определением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 07 июля 2017 г. по делу №А57-25855/2014 (повторная)		2011 год	430 989 179,22	69 477 425,91	16,1	
		2012 год	395256606,12	12 851 683,12	3,25	
Определением арбитражного суда Саратовской области от 06 июня 2016 г. по делу №А57-21615/2015		2014 год				
Определением арбитражного суда Саратовской области от 16 июня 2016 г. по делу №А57-10225/2015				434 620 946,56	11 825 252,90	2,72
Определением арбитражного суда Саратовской области 26 мая 2016 г. по делу №А57-25671/2015	АО «ППК Черноземье»	2012 год	137 074 003,06	8 475 453,41	6,2	
Определением арбитражного суда Саратовской области 02 сентября 2016 г. по делу №А57-13914/2014		2 полугодие 2011 года	1 029 798 482,02	3 727 861,72	0,36	
ИТОГО			2 798 637 284,91	28 404 797,74	1,015	

Примечание: составлено автором

Как показали исследования, по третьей части заключения более развернуто представлены требования к ее формированию авторами Лазаревой Н.А. и Урванцевой Н.А. (таблица 54).

Таблица 54 - Сравнение точек зрения авторов на содержание результативной части выводов эксперта-бухгалтера [133]

Выводы эксперта	Точки зрения авторов на структуру раздела «Выводы эксперта»		
	Россинская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [181, С.182-184]	Дубоносов Е.С., Петрухин А.А. [61, С.136]	Лазарева Н.А., Урванцева Н.А. [112]
1	2	3	4
Выводы представляются в соответствии с последовательностью поставленных судом вопросов	+	-	-
Выводы, основанные фактах хозяйственной жизни обоснованные первичными документами	-	+	-
Выводы о фактах или обстоятельствах, являющихся предметом судебно-бухгалтерской экспертизы по конкретному делу; Экспертная характеристика факта нарушения законодательства или иного нормативного акта, за определенный период и сумму с определенной величиной нанесенного материального ущерба, список лиц, виновных в нарушениях	-	-	+

Примечание: составлено автором

Для научного обоснования третьей части отчета-заключения, касающейся выводов эксперта и правильности ее логической структуры, важное значение имеет их группировка как доказательственная база в суде. Следует отметить, что в специальной литературе не представлено единого подхода к признакам группировки выводов экспертов (таблица 55).

На основе изученных признаков группировок выводов экспертов итоговой части отчета-заключения в научной литературе, предлагаем классифицировать результаты судебно-бухгалтерской экспертизы расходов на услуги железнодорожных компаний в сфере транспортных перевозок пассажиров в

пригородном сообщении по признанию их экономически обоснованными, целесообразными и эффективными по признаку «Однозначность выводов»:

- положительные категорические условные;
- отрицательные категорические условные;
- положительные категорические безусловные;
- отрицательные категорические безусловные;
- однозначные безусловные» [134].

Таблица 55 - Признаки группировки выводов экспертов-бухгалтеров [134]

Авторы	Признаки группировки выводов экспертов			
	по характеру отношений	по определенности	по отношению к установленному факту	вариант решения вопроса
Алибеков Ш.И. [26, С.32]	- категорические - вероятные - альтернативные	-	- положительный - категорический - отрицательный - категорический	-
Россинская Е.Р., Галяшина Е.И. [165, С.139-141]	- категорический условный - категорический безусловный - вероятный условный - вероятный безусловный	- категорические - вероятные предположительные	- утвердительный (положительный) - категорический отрицательный - категорический утвердительный (положительный) - вероятный отрицательный - вероятный	- альтернативный - однозначный - невозможность решения вопроса
Институт судебных экспертиз и криминалистики	- категорический условный - категорический безусловный - вероятный условный - вероятный безусловный	- категорические - вероятные (предположительные)	-	- альтернативный
Каширская Л.В. [91, С.25]	-	-	-	- однозначный - безусловный - альтернативный (вероятный) - условный

Примечание: составлено автором

Положительными категорическими условными выводами по признанию экономически обоснованных затрат считаются достоверные выводы о фактах совершения признаваемых в учете затрат, зависимых от определенных ситуаций.

В частности, экспертами-бухгалтерами формулируются выводы после исследования каждой статьи затрат в части их признания как экономически обоснованных, целесообразных и эффективных. Например, эксперты признают фактическими затраты АО «Северная ППК» в 2013 году по эксплуатации инфраструктуры железнодорожных транспортных путей в сумме 2 055 563,43 руб. как экономически обоснованные, целесообразные и эффективные с условием, что ставки на услуги аренды и использования подвижного состава установлены с учетом экономической обоснованности, целесообразности и эффективности расходов, входящих в тариф.

Отрицательными категорическими условными выводами по признанию экономически обоснованных затрат считаются достоверные выводы о фактах совершения не признаваемых в учете затрат, зависящих от определенных ситуаций. В частности, экспертами-бухгалтерами формулируются выводы после исследования каждой статьи затрат в части их непризнания как экономически обоснованных, целесообразных и эффективных. Например, эксперты при отсутствии первичной учетной документации по приобретению и списанию специальной и форменной одежды не принимают фактические издержки АО «Саратовская ППК» в 2014 году по статье «Спецодежда» и «Форменная одежда» в размере 624 214,92 руб. как экономически обоснованные.

Экспертами признаются суммы расходов по статьям:

- «Спецодежда» - в размере 41 448,86 руб.;

- «Форменная одежда» - в размере 185 306,27 (181525,1 + 3781,17) руб.

Таким образом, экспертами признается расход АО «Саратовская ППК» на форменную и специальную одежду в 2014 г. на сумму 226 755,13 руб.

Эксперты признают расходы АО «Саратовская ППК» в 2014 г. на форменную и специальную одежду в качестве документально подтвержденных, целесообразных, эффективных и, соответственно, экономически обоснованных в размере 226 755,13 руб.

Положительными категорическими безусловными выводами по признанию экономически обоснованных затрат считаются достоверные выводы о фактах

совершения признаваемых в учете затрат, не ограниченных какими-либо условиями. Например, эксперты указывают, что приобретенные и использованные средства гигиены в вагонах относятся к расходам по основным видам деятельности АО «Северная ППК» и являются рациональными и целесообразными. Проведение анализа затрат по статье «Средства гигиены в вагоны» в 2014 г. на сумму 15 994,00 руб. показало их незавышенность, поэтому экспертизой такие расходы признаны документально подтвержденными, целесообразными, эффективными и экономически обоснованными в полном размере.

Отрицательными категорическими безусловными выводами по признанию экономически обоснованных затрат считаются достоверные выводы о фактах совершения не признаваемых в учете затрат, не ограниченных какими-либо условиями. Например, не принимать затраты на приобретение материальных ценностей в качестве экономически обоснованных из-за отсутствия первичной учетной документации по их покупке.

Однозначными безусловными выводами по признанию экономически обоснованных затрат считаются достоверные выводы о фактах совершения как признаваемых, так и не признаваемых в учете затрат. Например, признание экспертами затрат АО «Саратовская ППК» в 2014 г. по статье «Оргтехника, мебель» документально подтвержденными, целесообразными и экономически обоснованными в сумме 239 400,87 руб.

В судебном решении используются только категорические и однозначные выводы, поскольку только они имеют доказательственное значение. Безусловные выводы могут быть положены в основу судебного решения только при невозможности сформулировать категорический вывод (условный или безусловный).

Таким образом, для научного обоснования нового подхода к содержанию заключения эксперта-бухгалтера на основе выделенных этапов ее проведения и выводов эксперта-бухгалтера важное значение имеет группировка. В диссертационной работе рекомендовано выделять группы выводов по признаку

«Однозначность выводов». Использование указанного признака с предложенной группировкой позволяет кратко и точно отражать в заключении результаты проведенной судебно-бухгалтерской экспертизы, добиться обоснованной и логической его структуры, достичь однозначного толкования ответа на поставленные арбитражным судом вопросы, максимально точно и объективно сформировать профессиональное суждение эксперта-бухгалтера.

Заключение

В результате исследования теоретических, методических и практических основ судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на услуги пригородных пассажирских компаний изложены взаимосвязанные научно-практические группы проблем, а также сформулированы и обоснованы следующие выводы.

1. В ходе исследования концепции судебно-бухгалтерской экспертизы определены направления развития и уточнены особенности ее основных элементов в соответствии с вопросами, которые ставятся эксперту-бухгалтеру арбитражным судом исходя из специфических характеристик, присущих деятельности ППК.

В условиях отсутствия национальных стандартов проведения судебно-бухгалтерской экспертизы предложено использовать Международные стандарты аудита как логическую основу проверки. В соответствии с этим выделены основные этапы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний: планирование, экспертное исследование и заключение эксперта-бухгалтера.

Рекомендованный подход принимает во внимание процессуальную специфику судебно-бухгалтерской деятельности и обеспечивает возможность структурирования порядка проведения экспертной проверки с целью формирования объективного и доказательственного суждения эксперта-бухгалтера.

В результате комплексного подхода к анализу и синтезу выделенных особенностей производства судебно-бухгалтерской экспертизы автором сформулировано определение ее предмета. Отличительной особенностью предложенного понятия является его нацеленность на оценку затрат ППК как эффективных, целесообразных и экономически обоснованных. Особенности предмета судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг пригородными пассажирскими компаниями определили трактовку ее объектов.

Разработка концептуальных положений судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пригородных пассажироперевозок основана на исследовании цели, задач, предмета, методов и объектов.

Предложенный концептуальный подход позволил разработать методическое обеспечение проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний, выделить ее этапы и определить логическую последовательность действий и мероприятий эксперта.

2. В рамках структурирования информационной базы для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг ППК разработана классификация первичных документов и информации, размещенных на официальных и платных сайтах в интернет-ресурсах, которые предложено признать в качестве доказательственной базы.

Группировка документов в действующих классификациях не отвечает запросам арбитражного судопроизводства. Для раскрытия признака «правонарушения в области экономики» предложены новые классификационные группы - «первичные документы, подтверждающие экономическую обоснованность фактов хозяйственной жизни» и «документы и информация, содержащиеся в интернет-ресурсах, подтверждающие экономическую целесообразность фактов хозяйственной жизни». Предложенная классификация в отличие от существующих соответствует кругу вопросов, поставленных арбитражным судом перед экспертом-бухгалтером, и сгруппированная в ней информация формирует качественную доказательственную базу при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний.

Новую доказательственную базу предложено формировать на основе систематизированной информации из следующих составляющих:

- первичных учетных документов, учетных регистров и отчетности, подтверждающих экономическую обоснованность фактов хозяйственной жизни;
- рабочих документов эксперта-бухгалтера, составленных на основе проведенного аналитического сравнения ценовой политики и потребности в

осуществлении экономическим субъектом конкретных фактов хозяйственной жизни;

- статистической и аналитической информации, содержащейся на сайтах официальных источников государственных учреждений и компаний, подтверждающей экономическую обоснованность фактов хозяйственной жизни, в частности, информации о мониторинге цен, порядке ценообразования, отборе коммерческих предложений на услуги оказываемые ППК, планируемых закупок, закупочных площадках, заключенных договорах и др.;

- информации, размещенной на платных сайтах (например, в системах профессионального анализа рынков и компаний «СПАРК», в системах комплексного раскрытия информации «СКРИН» и статистической информации о сделках купли-продажи и аренды с недвижимым имуществом, в информационно-справочной системе «RWAY-Online.ru», которая содержит большой массив статистических данных компаний железнодорожного транспорта).

3. При проведении исследования состава собственных затрат и расходов по услугам подразделений ОАО «РЖД» эксперты-бухгалтеры, используя знания и опыт, а также руководствуясь нормативно-правовыми документами и требованиями практики тарифного и антимонопольного регулирования, должны признавать экономически обоснованными затраты только при условии:

а) их документального подтверждения с учетом требований бухгалтерского и налогового учета путем проведения проверки наличия первичной учетной документации, а также наличия договоров и других документов, являющихся необходимыми для признания расходов;

б) экономической целесообразности, то есть направленности фактических затрат на достижение результатов по основному виду деятельности, установлением их необходимости для осуществления основных видов деятельности и соответствия отраслевым стандартам;

в) эффективного использования задействованных ресурсов с учетом таких показателей, как объем, количество и цена, и их соответствием среднеотраслевым

нормативам и среднерыночным значениям, а также практической деятельности экономического субъекта.

При проведении экспертизы экономической обоснованности, целесообразности и эффективности затрат, связанных с оказанием услуг сторонними организациями, сложностей в определении их состава не возникает, так как данные услуги предоставляются подразделениями единственного поставщика-монополиста (ОАО «РЖД») и являются стандартными для всех потребителей.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы собственных затрат пригородных пассажирских компаний установлено несоответствие фактических статей затрат перечню, приведенному в «Методических указаниях определения экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании экономически обоснованного уровня тарифов на услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении», в части их разукрупнения и добавления новых статей затрат, что обусловлено разной технологией перевозочного процесса пассажиров; отсутствием общих методических указаний по детализированному составу расходов по каждому элементу затрат для пригородных пассажирских компаний, входящих в структуру ОАО «РЖД» как дочерних и зависимых обществ; неоднозначным подходом к группировке расходов в «Методических указаниях определения экономически обоснованных затрат компаний-перевозчиков» и в управленческих формах учета и отчетности, используемых в данных организациях.

В связи с недостаточной степенью прозрачности собственных затрат в учете ППК у эксперта возникает необходимость изучения состава и перегруппировки расходов внутри элементов затрат, что увеличивает объем выполняемых работ и сроки подготовки отчета-заключения, снижая качество и эффективность производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Для решения этой проблемы предложено использовать разработанный унифицированный классификатор затрат ППК, применение которого

оптимизирует процесс проведения экспертизы и способствует развитию ее методики при определении размера экономически обоснованных, целесообразных и эффективных расходов железнодорожных пассажироперевозчиков в рамках арбитражного судопроизводства.

4. Методика судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожными пригородными пассажирскими компаниями связана с подтверждением экономической обоснованности и целесообразности фактов хозяйственной жизни по расходам на оказание этих услуг. Как показало обследование пригородных пассажирских компаний, таких как АО «Северная ППК», АО «Саратовская ППК» и АО «ППК Черноземье», за период с 2011 по 2018 годы, обоснованные, целесообразные и эффективные затраты перевозчика складываются из собственных расходов и издержек на услуги подразделений ОАО «РЖД».

Для разработки методики судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний важное значение имеют контрольные процедуры, направленные на определение состава указанных групп расходов и подтверждение их обоснованности, целесообразности и эффективности.

Сведения о ставках в разрезе видов тяги ежегодно рассчитываются естественным монополистом ОАО «РЖД» и доводятся до пригородных пассажирских компаний при заключении договоров оказания соответствующих услуг, поэтому у эксперта-бухгалтера отсутствует необходимость проверки этой группы затрат на предмет их целесообразности и эффективности. В связи с этой особенностью целью разработки методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат по использованию инфраструктуры железной дороги, аренде, техническому обслуживанию, текущему и капитальному ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава является определение экономически обоснованной их величины на основании установленных ставок на услуги, оказываемые подразделениями ОАО «РЖД».

Предлагаемые контрольные процедуры расходов на услуги подразделений ОАО «РЖД» пригородным пассажирским компаниям для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы экономически обоснованных затрат предусматривают:

- 1) исследование условий договоров на оказание услуг и актов выполненных работ с последующим составлением рабочего документа эксперта-бухгалтера;
- 2) проверку размера фактических ставок путем определения себестоимости услуг подразделений ОАО «РЖД» пригородным пассажирским компаниям в разрезе их элементов;
- 3) формирование базы данных об объемах и стоимости услуг на основании внутренних отраслевых форм статистической отчетности ОАО «РЖД»;
- 4) проверку распределения затрат ОАО «РЖД», связанных с оказанием услуг его подразделений пригородным пассажирским компаниям;
- 5) определение экономически обоснованных фактических ставок на использование инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования, оплату услуг по аренде, техническому обслуживанию, текущему и капитальному ремонту, управлению и эксплуатации подвижного состава.

При разработке методики проверки собственных затрат пригородных пассажирских компаний наиболее сложной является проблема определения состава статей каждого элемента их расхода. В диссертации предложен вариант ее решения, который состоит в использовании унифицированного классификатора собственных затрат ППК. Он позволяет систематизировать проведение судебно-бухгалтерской экспертизы, исключить субъективное мнение эксперта и способствует формированию объективного профессионального суждения эксперта-бухгалтера при подтверждении экономической обоснованности, целесообразности и эффективности каждой статьи затрат пассажироперевозчика.

Таким образом, методическое обеспечение проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний представляет собой подробное описание рекомендуемых действий и мероприятий в разработанных рабочих документах эксперта-бухгалтера для контроля правильности их признания как экономически обоснованных,

целесообразных и эффективных, результаты которых на основе объективного профессионального суждения эксперта-бухгалтера должны быть представлены в итоговом отчете на заключительном этапе судебно-бухгалтерской экспертизы.

5. Каждый экономический иск требует не только юридической подготовки, но и специальных знаний, навыков и компетенций в области бухгалтерского дела, контроля, ревизии, налогообложения и аудита. Предлагаем специальными знаниями эксперта-бухгалтера с целью ответа на поставленные судьей вопросы считать его независимое профессиональное объективное мнение, основанное на опыте практической работы, сложившейся практике в отношении признания фактов хозяйственной жизни согласно бухгалтерским регулятивам и полученных выводах по результатам проведенного экономического анализа в отношении объектов экспертизы.

Предлагаемая формулировка специальных знаний эксперта-бухгалтера раскрывается через понятие его профессионального суждения, которое представляет собой зафиксированный в экспертном заключении логически обоснованный и объективный вывод по поставленным судьей профессиональным вопросам и синергетически объединяет знания, навыки, компетенции и опыт практической работы эксперта в области экономики и юриспруденции. При этом суждение эксперта-бухгалтера в отношении объекта судебной экспертизы высказывается не только по фактам хозяйственной жизни, по которым имеются регламентированные правила учета, но и по фактам, имеющим варианты выбора по признанию их в учете, а также при отсутствии таких правил.

Принципиальным отличием понятия «профессиональное суждение эксперта-бухгалтера» является его нацеленность на достижение максимально точного и объективного результата по поставленным арбитражным судьей вопросам, в частности, по подтверждению размера экономически обоснованных, целесообразных и эффективных затрат ППК. На основе сформулированного определения выделены качества, характеризующие профессиональное суждение эксперта-бухгалтера: объективность, независимость, ясность, однозначность, доказуемость.

Процесс формирования объективного профессионального суждения эксперта-бухгалтера осуществляется посредством последовательной аналитической работы по оценке достаточности материалов дела, основанной на методиках бухгалтерского учета и аудита по предметной области проведенной судебно-бухгалтерской экспертизы. Информационную базу процесса формирования суждения эксперта предложено дополнить «Методикой расчета экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании тарифов на услуги субъектов естественных монополий», предусматривающей признание этих затрат согласно законодательству о бухгалтерском учете и главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Автором предложено формировать профессиональное суждение эксперта-бухгалтера на основе семи последовательных этапов. Аналитическая работа в соответствии с предложенными этапами проводится до установления полного, доказуемого, непротиворечивого суждения, что усиливает качество проводимой экспертизы и доказательственную базу конкретного профессионального суждения эксперта-бухгалтера.

Результаты обобщения материалов и доказательств, предоставленных на судебно-бухгалтерскую экспертизу, и реализация профессионального суждения эксперта-бухгалтера систематизируются и группируются в письменном заключении. В настоящее время в нормативных документах и экономической литературе нет единого подхода к наполнению содержания заключения эксперта-бухгалтера. В диссертации предложено формировать выводы эксперта-бухгалтера на основе выделенных этапов проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний: планирование, экспертное исследование и заключение эксперта-бухгалтера.

Специфическая особенность рекомендованного отчета-заключения эксперта состоит в наличии более обоснованной и детальной исследовательской части, которую следует наполнить следующим содержанием:

- 1) обоснованием и объяснением произведенных расчетов показателей и данных о проведенной проверке договорных условий и актов выполненных работ

для обоснования сумм и документального подтверждения их экономической обоснованности, эффективности и целесообразности, о размере расходов пригородных пассажирских компаний, об объемах и стоимости услуг третьих лиц, выполняющих пригородные пассажирские перевозки на железной дороге, о ставках на услуги подразделений ОАО «РЖД», о первичных документах, подтверждающих собственные расходы компании и расходы на услуги подразделений ОАО «РЖД», о финансово-экономических показателях деятельности предприятий, оказывающих услуги или выполняющих работы по аналогичным работам и услугам, о суммах распределения прямых и косвенных расходов, о сумме признанных экономически обоснованных, целесообразных и эффективных расходов пригородных пассажирских компаний;

2) информацией о выявленных расхождениях и несоответствиях учетных данных первичным документам в части признания их обоснованными, целесообразными и эффективными с указанием причин выявленных нарушений; сверке данных регистров бухгалтерского учета пригородных пассажирских компаний по счету 20 «Основное производство» и счету 26 «Общехозяйственные расходы» с данными фактических затрат, отраженных в первичных документах, по исследуемым статьям за проверяемый период; выявленных нарушениях при отражении затрат на счетах: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»;

3) информацией о справочно-нормативных материалах, которые эксперт-бухгалтер использовал для формирования суждения по поставленным арбитражным судом вопросам с указанием выходных данных документа и даты его последней редакции;

4) информацией о ранее проведенных экспертизах для обоснования выводов текущей экспертизы с указанием номеров страниц использованных отчетов;

5) экспертной оценкой результатов исследования материалов дела по признанию расходов ППК с развернутой мотивировкой профессионального суждения эксперта-бухгалтера по вопросу, поставленному арбитражным судьей;

б) ссылками на представленные в заключении приложения.

Для научного обоснования итоговой части отчета выводов эксперта и правильности ее логической структуры важное значение имеет их группировка. В специальной литературе не выработан единый подход к признакам группировки выводов экспертов. В диссертационной работе рекомендовано выделять следующие группы выводов «по признаку «Однозначность выводов»: положительные категорические условные, отрицательные категорические условные, положительные категорические безусловные, отрицательные категорические безусловные и однозначные безусловные» [134].

Так, положительными категорическими условными выводами по признанию экономически обоснованных затрат считаются достоверные выводы о фактах совершения признаваемых в учете затрат, зависящих от определенных ситуаций.

Отрицательными категорическими условными выводами по признанию экономически обоснованных затрат считаются достоверные выводы о фактах совершения не признаваемых в учете затрат, зависящих от определенных ситуаций.

Положительными категорическими безусловными выводами по признанию экономически обоснованных затрат считаются достоверные выводы о фактах совершения признаваемых в учете затрат, не ограниченных какими-либо условиями.

Отрицательными категорическими безусловными выводами по признанию экономически обоснованных затрат считаются достоверные выводы о фактах совершения не признаваемых в учете затрат, не ограниченных какими-либо условиями.

Однозначными безусловными выводами по признанию экономически обоснованных затрат считаются достоверные выводы о фактах совершения как признаваемых, так и не признаваемых в учете затрат.

При формировании профессионального суждения эксперта-бухгалтера и составления его отчета-заключения предложено использовать только

категорические и однозначные выводы, поскольку только они имеют доказательственное значение в судебном процессе.

Безусловные выводы могут быть положены в основу выводов эксперта, но только при невозможности сформулировать категорический вывод условный или безусловный.

Использование признака «Однозначность выводов» с предложенной группировкой позволяет кратко и точно отражать в заключении результаты проведенной судебно-бухгалтерской экспертизы, достигать однозначного толкования ответа на поставленные арбитражным судом вопросы и максимально объективно формировать профессиональное суждение эксперта-бухгалтера.

В рамках диссертационного исследования развиты теоретико-методологические положения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний, конкретизирующие ее цель, задачи, предмет, способы проведения, объекты с учетом особенностей и социальной ориентированности деятельности железнодорожных пригородных пассажирских. Расширен состав информационной базы проведения такой экспертизы, сформирована модель, раскрывающая методику осуществления контрольных процедур судебно-бухгалтерской экспертизы расходов предприятий-пассажироперевозчиков, которая заключается в использовании разработанного унифицированного классификатора собственных затрат ППК и пакета рабочих документов эксперта-бухгалтера для контроля правильности их признания как экономически обоснованных, целесообразных и эффективных. Произведено структурирование содержания отчета-заключения с последующей детализацией его состава, позволяющее повысить его качество и уровень доказательственной силы в судебных процессах. Апробирован пакет рабочих документов эксперта-бухгалтера при экспертировании АО «Северная ППК», АО «ППК Саратовская», АО «ППК «Черноземье», который имеет перспективное применение при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз предприятий с аналогичным видом деятельности.

Список литературы

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, утвержденный Федеральными законами - 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 25.12.2018) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37800/. (дата обращения: 20.01.2019).

2. Гражданский кодекс Российской Федерации, утвержденный Федеральными законами: часть первая – 30.11.1994 № 51–ФЗ (ред. от 29.12.2017), часть вторая – 26.01.1996 № 14–ФЗ (ред. от 05.12.2017), часть третья – 26.11.2001 № 146–ФЗ (ред. от 28.03.2017), часть четвертая – 18.12.2006 № 230–ФЗ (ред. от 01.07.2017) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/. (дата обращения: 08.03.2017).

3. Инструкция о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях системы Министерства юстиции СССР: утв. Минюстом СССР 02.07.1987 N К-8-463 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/. (дата обращения: 08.03.2017).

4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, утвержденный Федеральными законами - 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. 16.01.2019) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/. (дата обращения: 20.01.2019).

5. Налоговый кодекс Российской Федерации, утвержденный Федеральными законами: часть первая – 31.07.1998 № 146–ФЗ (ред. от 19.02.2018), часть вторая – 05.08.2000 № 117–ФЗ (ред. от 07.03.2018) [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/. (дата обращения: 05.09.2017).

6. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации: Федер. закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ (С изменениями и дополнениями от: 30 декабря 2001 г., 5 февраля, 24 июля 2007 г., 28 июня 2009 г., 6 декабря 2011 г., 2 июля, 25 ноября 2013 г., 8 марта 2015 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12123142/1/#ixzz4sfmYali6>. (дата обращения: 25.09.2017).

7. О железнодорожном транспорте в Российской Федерации: Федер. закон от 10 января 2003 г. N 17-ФЗ: принят Государственной Думой 24 декабря 2002 года: одобрен Советом Федерации 27 декабря 2002 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40443/. (дата обращения: 15.04.2017).

8. О программе структурной реформы на железнодорожном транспорте: Постановление Правительства РФ от 18 мая 2001 г. № 384 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/183354/>. (дата обращения: 05.04.2017).

9. Об участии органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации в области государственного регулирования тарифов в осуществлении государственного регулирования и контроля деятельности субъектов естественных монополий: Постановление Правительства Российской Федерации от 10.12.2008г. № 950 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://base.garant.ru/12163957/>. (дата обращения: 27.04.2017).

10. Об установлении льготного исключительного тарифа на услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования, оказываемые открытым акционерным обществом «Российские железные дороги» при осуществлении перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении: приказ ФСТ России от 27.10.2011 № 249-т/1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/55072488/>. (дата обращения: 23.08.2018).

11. Об установлении льготного исключительного тарифа на услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования и утверждении Правил предоставления субсидий из федерального бюджета открытому акционерному обществу "Российские железные дороги" на компенсацию потерь в доходах, возникающих в результате государственного регулирования тарифов на услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования, оказываемые при осуществлении перевозок пассажиров в пригородном сообщении (с изменениями на 12 декабря 2015 года): Постановление Правительства РФ от 17 октября 2011 года N 844 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12190799/>. (дата обращения: 25.04.2017).

12. Об утверждении административного регламента Федеральной антимонопольной службы по исполнению государственной функции по проведению проверок соблюдения требований антимонопольного законодательства Российской Федерации: приказ Федеральной антимонопольной службы от 25 мая 2012 г. N 340. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/70191900/#ixzz5CANnDMHF>. (дата обращения: 14.04.2017).

13. Об утверждении Концепции развития пригородных пассажирских перевозок железнодорожным транспортом, плана мероприятий по реализации Концепции развития пригородных пассажирских перевозок железнодорожным транспортом: распоряжение Правительства Российской Федерации от 19 мая 2014 года N 857-р [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://docs.cntd.ru/document/499097146>. (дата обращения: 13.09.2018).

14. Об утверждении Методики расчета ставок платы за услуги по аренде железнодорожного подвижного состава, управлению им, его эксплуатации, техническому обслуживанию и ремонту, оказываемые организациям в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении: приказ ФАС России от 24.12.2015 N 1302/15 (ред. от 07.12.2016) [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_194177/. (дата обращения: 25.09.2018).

15. Об утверждении Методики расчета экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании цен (тарифов) на услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах Российской Федерации: приказ Федеральной службы по тарифам от 28.09.2010г. №235-т/1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_106202/. (дата обращения: 25.04.2018).

16. Об утверждении Методики расчета экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании цен (тарифов) на услуги субъектов естественных монополий в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах Российской Федерации: приказ ФАС от 05.12.2017 № 1649/17 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://solutions.fas.gov.ru/ca/upravlenie-regulirovaniya-transporta/1649-17>. (дата обращения: 23.08.2018).

17. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010). Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/. (дата обращения: 25.01.2017).

18. Об утверждении Порядка ведения раздельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупнённым видам работ открытого акционерного общества «Российские железные дороги [Текст]: приказ Министерства транспорта Российской Федерации от 31.12.2010 № 311 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. (дата обращения: 25.09.2018).

19. Об утверждении Формы расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд

Российской Федерации и на обязательное медицинское страхование в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования плательщиками страховых взносов, производящими выплаты и иные вознаграждения физическим лицам: постановление Правления ПФ РФ от 16.01.2014 N 2п (ред. от 04.06.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_158262/aa353d09d9c02953d8cce8525ddb68a6fa0717d9/. (дата обращения: 25.04.2017).

20. Об утверждении цен (тарифов) на услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования, оказываемые АО «Российские железные дороги» при осуществлении перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении в субъектах Российской Федерации и правил их применения и о внесении дополнений в приказ ФСТ России от 27 июля 2010 года № 156-т/1: приказ ФСТ России от 28.10.2010г. № 265-т/1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107912/. (дата обращения: 25.09.2018).

21. Расчёт по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения [Текст]: приказ ФСС от 07.06.2017 № 275. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32451/d04c5147a9c86faa66744fb41290ab974ad8b2c4/. (дата обращения: 25.04.2017).

22. Транспортная стратегия РФ на период до 2030 года: распоряжение Правительства РФ от 22 ноября 2008 года № 1734-р [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/94460/>. (дата обращения: 25.06.2018).

23. Автономов В.С. Модель человека в экономической науке / В.С. Автономов. – СПб.: Экономическая школа, 1998. – 230 с.

24. Агафонов Д., Мозговая О. Роль инфраструктуры в формировании рынка пригородных пассажирских перевозок на железнодорожном транспорте в

РФ/ Д. Агафонов, О. Мозговая [Электронный ресурс] // Экономическая политика. – 2015. – № 6. – Т. 10. – С. 194–204. – Режим доступа: <http://ecpolicy.ru/pdf/2015-6/agafonov.pdf>. (дата обращения: 25.01.2017).

25. Акулова И.В. Развитие методики судебно-бухгалтерской экспертизы хозяйственных договоров коммерческих организаций: автореф. дис. ...канд. экон. наук, 08.00.12 [Электронный ресурс]/ Акулова Ирина Валерьевна. – Ростов н/Д, 2014. – Режим доступа: <https://old.rsue.ru/avtoref/AkulovaIV/avtoreferat.pdf>. (дата обращения: 23.01.2017).

26. Алибеков Ш.И. Концепция современной бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии: автореф. дис...д-ра экон. наук, 08.00.12 [Электронный ресурс]/ Алибеков Шахизин Ильмутдинович. – Казань, 2009. – 42 с. – Режим доступа: http://www.kgfei.ru/example/news/doc/avt_104.pdf. (дата обращения: 25.01.2017).

27. Алибеков Ш.И. Сущность и содержание специальных познаний эксперта-бухгалтера [Электронный ресурс] / Ш.И. Алибеков // Управленческий учет. – 2006. – № 2. – Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/rsl01004000000/rsl01004300000/rsl01004300980/rsl01004300980.pdf>. (дата обращения: 25.01.2017).

28. Алибеков Ш.И. Установление фиктивных и подложных документов в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы [Электронный ресурс] / Ш.И. Алибеков // Вестник Бурятского государственного университета. – 2012. – № 2. – С. 31-35.

29. Андреев В.Д., Блинов И.В. Экономическая оправданность затрат в свете арбитражной практики [Электронный ресурс] / В.Д. Андреев, И.В. Блинов // Налоговед. – 2007. – № 3. – С. 11-17. – Режим доступа: <http://nalogoved.ru/art/452>. (дата обращения: 25.01.2017).

30. Ардашев В. Экономическая оправданность затрат [Электронный ресурс]/В. Ардашев. – Режим доступа: <http://www.ardashev.ru/index.php/article/archive/760>. (дата обращения: 27.01.2017).

31. Аскери О. Профессиональное суждение: что это такое и как с ним бороться [Электронный ресурс] / О. Аскери // МСФО: практика применения. –

2008. – №4. – Режим доступа: Справочно-правовая система «Гарант». (дата обращения: 25.01.2017).

32. Байкова И.Н. Использование данных аналитического учета при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / И.Н. Байкова // Материалы Всероссийской научно-практической конференции, к 85-летию юбилею И.А. Возгина и В.С. Бурдановой «Научное наследие ученых-криминалистов Санкт-Петербурга». – 2014. – С. 27-30.

33. Баранов П.П. Развитие концепции профессионального суждения в аудите: автореф. дис... д-ра. экон. наук, 08.00.12 [Электронный ресурс] / Баранов Павел Петрович. – Новосибирск, 2013. – 47 с. – Режим доступа: <http://old.nsuem.ru/dt/science/infoPoZashitam/BaranovAvtoref.pdf>. (дата обращения: 25.03.2017).

34. Бахолдина И.В. Необходимость обеспечения единства требований к порядку сертификации экспертов по судебно-бухгалтерской экспертизе в Российской Федерации [Текст] / И.В. Бахолдина // International scientific and practical congress of economist sand lawyers "The unification of economists and lawyers-is a key to the new stage of development" ISAE "Consilium". – 2013.– С. 48-51.

35. Белов А.А., Белов А.Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст]: 2-е изд. перераб. и доп. / А.А. Белов, А.Н. Белов. –М.: Книжный мир, 2004. – 643 С.

36. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст]: Учеб. Пособие / Н.Т. Белуха. – М.: Дело, 1993. – 272 С.

37. Бжедугова А.Н., Кочесокова З.Х., Шогенова М.Х. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст] / А.Н. Бжедугова, З.Х. Кочесокова, М.Х. Шогенова. – Нальчик: Полиграфсервис, 2012. – 172 С.

38. Бороненкова С.А., Козырчикова Э.Ю. Судебно-бухгалтерская экспертиза: цель, задачи, приемы [Текст] / С.А. Бороненкова, Э.Ю. Козырчикова // Известия УрГЭУ. – 2011. – № 4 (36). – С. 142-149.

39. Бутенко И.В. Особенности судебно-бухгалтерской экспертизы операций, связанных с трудовыми отношениями [Текст] / И.В. Бутенко // Научные записки Орел ГИЭТ. – 2013. – № 2 (8). – С. 162-166.
40. Величенко В.В. Методы аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе: дис...канд. экон. наук [Текст] / Величенко Владимир Владимирович, 08.00.12. Москва, 2002. – 130 С.
41. Велютина В.Г., Степаненко Т.В. Внутренний контроль в организациях, судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст] / В.Г. Велютина, Т.В. Степаненко // Вестник Академии Пастухова. – 2014. – № 1. – С. 27-30.
42. Вержбицкая И.В. Информационное обеспечение аналитических процедур в судебно-бухгалтерской экспертизе [Текст] / И.В. Вержбицкая // Актуальные вопросы экономических наук. – 2010. – № 14. – С. 245-250.
43. Вержбицкая И.В. Методы экономического анализа в судебно-бухгалтерской экспертизе [Текст] / И.В. Вержбицкая // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2010. – № 3-1. – С. 215-219.
44. Вержбицкая И.В. Организация проведения судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / И.В. Вержбицкая // Экономика и эффективность организации производства. – 2008. – № 10. – С. 139-145.
45. Висаитова З.С. Методические ошибки проведения судебно-бухгалтерских экспертиз [Текст] / З.С. Висаитова // Наука и образование: новое время. – 2016. – № 3 (14). – С. 533-536.
46. Воюцкая И.В. Бухгалтерская экспертиза в предупреждении экономических правонарушений [Текст] / И.В. Воюцкая // Вестник ОГУ. – 2007. – № 3. – С. 101-105.
47. Гавриленко Ю.В., Спица К.Ю. Проблемы информационного обеспечения судебно-бухгалтерских экспертиз [Текст] / Ю.В. Гавриленко, К.Ю. Спица // Материалы Международной научно-практической конференции «Проблемы экономики в современном мире и роль бухгалтерского учета и аудита в их решении». – Майкоп: ООО "Электронные издательские технологии", 2017. – С. 94-97.

48. Гаджиев А.Н. Бухгалтерская экспертиза отчетности хозяйствующего субъекта: автореф. дис... канд. экон. наук. [Текст] / Гаджиев Артур Назирханович, 08.00.12. Астрахань, 2006. – 27 С.

49. Годовой отчет ОАО РЖД за 2015 год. Раздел «Пассажиры в пригородном сообщении» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ar2015.rzd.ru/ru/operating-results/passenger/suburban-transportation>. (дата обращения 08.10.2018).

50. Годовой отчет ОАО РЖД за 2016 год. Раздел «Пассажиры в пригородном сообщении» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ar2016.rzd.ru/ru/operating-results/passenger/suburban-transportation>. (дата обращения 08.10.2018).

51. Годовой отчет ОАО РЖД за 2017 год. Раздел «Пассажиры в пригородном сообщении» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ar2017.rzd.ru/ru>. (дата обращения 08.10.2018).

52. Горбачева А.В. Судебно-бухгалтерская экспертиза как культурное средство оптимизации техники реализации юридических предписаний [Текст] / А.В. Горбачева // Юридическая техника. – 2016. – № 10. – С. 681-683.

53. Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности: дис... канд. экон. наук., 08.00.12 [Электронный ресурс] / Губайдуллина Альбина Рамилевна. – Казань, 2014. – 176 с. – Режим доступа: <https://diss.unn.ru/files/2014/428/diss-Gubaydullina-428.pdf>. (дата обращения 08.10.2017).

54. Дагаргулия Р.Г., Петух А.В. Методика судебно-бухгалтерской экспертизы реализации продукции, работ, услуг [Текст] / Р.Г. Дагаргулия, А.В. Петух // VI Межрегиональная научно-практическая конференция молодых ученых «Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России». – Краснодар: Кубанский ГАУ. – 2015. – С. 128-132.

55. Демурчев Л.Г. Проведение ревизий, документальных проверок и исследований в стадии возбуждения уголовного дела [Текст] / Л.Г. Демурчев // Теория и практика общественного развития. – 2011. – № 4. – С. 221-222.

56. Дергач Н.С. Значение судебно-бухгалтерской экспертизы в следственной и судебной практике [Текст] / Н.С. Дергач // Правовые проблемы укрепления российской государственности: сб. статей. - Ч. 54 / под ред. С.А. Елисеева, Л.М. Прокументова, В.А. Уткина, О.И. Андреевой, М.К. Свиридова, Н.С. Дергача. – Томск: Изд-во Том. ун-та, 2012. – С. 121-123.

57. Дрога А.А. Актуальные проблемы назначения комплексных судебно-бухгалтерских экспертиз при расследовании преступлений экономической направленности [Текст] / А.А. Дрога // Судебная экспертиза: прошлое, настоящее и взгляд в будущее: материалы ежегодной Всероссийской научно-практической конференции (2-3 июня 2016 г.) / сост.: Лейнова О.С., Иванова Е.С., СПб: Изд-во СПб ун-та МВД России, 2016. – С. 107-112.

58. Дрога А.А. Актуальные проблемы производства судебно-бухгалтерских экспертиз на современном этапе расследования преступлений экономической направленности [Текст] / А.А. Дрога // Общество и право. – 2017. – № 1 (59). – С. 108-112.

59. Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н. Профессиональное суждение бухгалтера как основа формирования учетной политики [Текст] / Т.Ю. Дружиловская, Т.Н.Коршунова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 20.

60. Дубоносов Е. С. Судебная бухгалтерия: краткий курс лекций [Текст] / Е. С. Дубоносов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2015. — 148 с.

61. Дубоносов Е.С., Петрухин А.А. Судебная бухгалтерия: Курс лекций + учебно-методический комплекс [Текст] / Е.С. Дубоносов, А.А. Петрухин. – М.: «Книжный мир», МосУ МВД, 2005. – 197 С.

62. Духно Н.А., Корухов Ю.Г., Михайлов, В.А. Судебная экспертиза по новому законодательству России [Текст] / Н.А. Духно, Ю.Г. Корухов, В.А. Михайлов. – М., 2003. – 393 С.

63. Евсиков К.С. Использование информационных технологий в судебно-бухгалтерской экспертизе в процессе расследования преступлений в

экономической сфере: дис...канд. юрид. наук, 12.00.09 [Текст] / Евсиков Кирилл Сергеевич. – Тула, 2011. – 216 С.

64. Евсиков К.С. Совершенствование законодательства в области проведения судебно-бухгалтерских экспертиз при раскрытии и расследовании преступлений [Текст] / К.С. Евсиков // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. – 2010. – № 2-1.– С. 332-334.

65. Евстратова И.В. Профессиональное суждение бухгалтера: что это? [Текст] / И.В. Евстратова // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. – С. 102–104.

66. Егоров В.А. Использование информационных технологий при производстве судебно-бухгалтерских экспертиз [Текст] / В.А. Егоров // Судебная экспертиза. – 2009. – № 2. – С. 49-57.

67. Егорова Е.В. Судебно-бухгалтерская экспертиза как правоохранный механизм обеспечения экономической безопасности [Текст] / Е.В. Егорова // Роль бухгалтерского учета, контроля и аудита в обеспечении экономической безопасности России / Сборник научных трудов. Выпуск 5. - М.: «Научный консультант», 2017. – С. 33-46.

68. Епанчинцев В.Ю. Ошибки при выполнении судебно-бухгалтерских экспертиз в уголовном процессе [Текст] /В.Ю. Епанчинцев // Право и экономика: междисциплинарные подходы в науке и образовании: мат-лы IV Московского юридического форума, XII Международной научно-практической конференции (Кутафинские чтения). – М., 2017. – С. 294-299.

69. Епанчинцев В.Ю. Проведение бухгалтерской экспертизы оборотных активов в гражданском и арбитражном процессах [Текст] / В.Ю. Епанчинцев // Проблемы и перспективы развития экономики и права в современных условиях: сборник научных трудов / Отв. редакторы А.А. Куттубаев, Т.А. Куттубаева. – Горно-Алтайск: РИО ГАГУ, 2016. – 152 с.

70. Журтова Ф.Х., Тхамокова С.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст] / Ф.Х. Журтова, С.М. Тхамокова // аспекты: материалы VIII межвузовской научно-практической конференции. – Нальчик, 2014. – С. 143-146.

71. Зарипов В.М. Расходы и затраты: понятия нуждаются в уточнении [Текст] / В.М. Зарипов // Налоговая политика и практика. – 2007. – № 7 (55). – с. 8-11.

72. Захарья И.Т. Специальные приёмы и методы, применяемые при производстве документальных ревизий и судебно-бухгалтерских экспертиз в бюджетных учреждениях [Электронный ресурс] / И.Т. Захарья // Актуальные вопросы современной юридической науки: сборник статей Международной научно-практической конференции. Редколлегия: Бирюков С.Ю., Кайргалиев Д.В., составитель Васильев Д.В. – Алматы, 2017. – С. 74-76. - Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=28851133>. (дата обращения 16.05.2018).

73. Звягин С.А. Документооборот в судебно-бухгалтерской экспертизе [Текст] / С.А. Звягин // Общественная безопасность, законность и правопорядок в III тысячелетии. – 2016. – № 1-1. – С. 314-318.

74. Звягин С.А. Организационные проблемы проведения судебно-бухгалтерских экспертиз [Текст] / С.А. Звягин // Право и образование. – 2017. – № 4. – С. 126-132.

75. Звягин С.А. Развитие методологии и методики бухгалтерской экспертизы: автореф. дис...д-ра экон. наук, 08.00.12 [Электронный ресурс] / Звягин Сергей Анатольевич. – Воронеж, 2009. – 40 С. – Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/rsl01004000000/rsl01004301000/rsl01004301318/rsl01004301318.pdf> (дата обращения 14.06.2017).

76. Звягин С.А. Современные особенности планирования судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / С.А. Звягин // Актуальные проблемы противодействия преступлениям в сфере экономики: материалы Всероссийской научно-практической конференции. Кафедра уголовного и уголовно-исполнительного права Нижегородской академии МВД России; под редакцией Е.Е. Черных. – Нижний Новгород, 2015. – С. 92-96.

77. Звягин С.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза в системе противодействия экономической преступности [Текст] / С.А. Звягин // Вестник Воронежского института МВД России. – 2015. – № 3. – С. 131-134.

78. Звягин С.А., Ширимов, Ю.Н. Организационно-плановые аспекты проведения судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / С.А. Звягин, Ю.Н. Ширимов // Вестник Воронежского института МВД России. – 2015. – № 1. – С. 172-179.

79. Зуев В.И. Некоторые аспекты возникновения и развития судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / В.И. Зуев // Актуальные проблемы становления и развития гражданского общества в России и за рубежом: материалы Всероссийской научно-практической конференции. Оренбург, 2012. – С. 200-204.

80. Зуйков И.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст] / И.С. Зуйков. – Тверь, 2001. – 38 С.

81. Зыбинская О.А. Учебно-методический комплекс по дисциплине «Судебно-бухгалтерская экспертиза» [Электронный ресурс] / О.А. Зыбинская. – Ростов-на-Дону, 2014. – Режим доступа: <https://docplayer.ru/37258666-Sudebno-buhgalterskaya-ekspertiza.html> (дата обращения 18.11.2017).

82. Зырянова Т.В., Полухина, А.Л. Бухгалтерская экспертиза как вид экономических экспертиз [Текст] / Т.В. Зырянова, А.Л. Полухина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 48 (198). – 25-33 С.

83. Иванкова О.Г., Кальницкая И.В., Максимочкина О.В. Концептуальные положения судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / О.Г. Иванкова, И.В. Кальницкая, О.В. Максимочкина // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 5. – С. 49-52.

84. Иванов Д.В., Моденов А.К. Правовые основы информационно-аналитического обеспечения ревизии, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Д.В. Иванов, А.К. Моденов // Мир экономики и права. – 2015. – № 4. – С. 24-32.

85. Иконникова О.А. Проблема экономической оправданности затрат в российском и зарубежном налоговом законодательстве [Электронный ресурс] / О.А. Иконникова // Налоговед. – 2006. – № 10. – Режим доступа: <http://fin-buh.ru/text/28397-1.html> (дата обращения 13.12.2017).

86. Ищенко О.В. Теоретические аспекты судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / О.В. Ищенко // Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. – 2015. – № 1 (65). – С. 232-236.

87. Казанникова Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера в условиях стандартизации учета: автореф. дис... канд. экон. наук, 08.00.12 [Текст] / Казанникова Екатерина Владимировна. – СПб., 2007. – 17 С.

88. Картозия С.П., Кокарева М.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза операций с денежными средствами как способ выявления экономических правонарушений [Текст] / С.П. Картозия, М.М. Кокарева // Проблемы, перспективы и направления инновационного развития науки: материалы Международной научно-практической конференции (20 марта 2016 г., г. Курган). В 3 ч. Ч.1 - Уфа: АЭТЕРНА, 2016. – С. 79-82.

89. Каськов Д.Л. Аналитические процедуры и проблемы их применения в судебно-бухгалтерской экспертизе [Текст] / Д.Л. Каськов // Вестник Орел ГИЭТ. – 2016. – № 2 (36). – С. 40-47.

90. Каськов Д.Л., Парушина Н.В. Документальное подтверждение квалификационных требований к эксперту в системе формирования доказательной базы судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Д.Л. Каськов, Н.В. Парушина // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 5. – С. 61-71.

91. Каширская Л.В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях: автореф. дис... д-ра экон. наук, 08.00.12 [Текст] / Каширская Людмила Васильевна. – М., 2013. – 42 С.

92. Кеворкова Ж.А. Бухгалтерская экспертиза деятельности организаций: теория и практика: автореф. дис... д-ра экон. наук, 08.00.12 [Текст] / Кеворкова Жанна Аракеловна. – М., 2008. – 52 с.

93. Кеворкова Ж.А. Методика экспертного исследования как составляющая судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Ж.А. Кеворкова // Теория и практика судебной экспертизы в современных условиях: материалы 2-й Международной научно-практической конференции. – М., 2009. – С. 169-171.

94. Кеворкова Ж. А. Эволюция развития судебно-бухгалтерской экспертизы в России как специальной отрасли экономических знаний // Учет. Анализ. Аудит. 2018. Т. 5. № 2. С. 80-89. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-80-89

95. Климович Л.П. Научные основы современной судебной экономической экспертизы: монография [Текст] / Л.П. Климович. – М.: Проспект, 2013. – 148 С.

96. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент [Текст] / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 190 с.

97. Козаченкова Ю.Н. Приемы документального контроля, применяемые при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы в коммерческих организациях [Текст] / Ю.Н. Козаченкова // Проблемы и тенденции инновационного развития агропромышленного комплекса и аграрного образования России: материалы Международной научно-практической конференции, 7-10 февраля 2012 года. - пос. Персиановский: Изд-во Донского ГАУ, 2012 г. – С. 195-200.

98. Козаченкова Ю.Н. Теоретический аспект судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Ю.Н. Козаченкова // Стратегия устойчивого развития экономики в динамичной конкурентной среде. Материалы Международной научно-практической конференции. – пос. Персиановский: Издательство ФГОУ ВПО ДГАУ, 2011. – С. 275-281.

99. Козырчикова Э.Ю. Приемы и методы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы (проблемы, возникающие при ее производстве и практика применения судебно-бухгалтерской экспертизы) [Электронный ресурс] / Э.Ю. Козырчикова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=12364533>. (дата обращения 15.01.2017)

100. Козырчикова Э.Ю. Понятие, приемы и методы проведения судебно-экономических (судебно-бухгалтерских) экспертиз [Текст] / Э.Ю. Козырчикова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2017. – № 9-2. – С. 39-41.

101. Коростелева Л.А. Документация и документооборот в судебно-бухгалтерской экспертизе [Текст] / Коростелева Л.А. // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2010. – № 2. – С. 173-175.

102. Коростелева Л.А. Требования к вопросам, решаемым судебно-бухгалтерской экспертизой [Текст] / Коростелева Л.А. // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2010. – № 2. – С. 62-65.

103. Котенева Т.В., Черномырдина Е.В. Методологические основы судебно-бухгалтерской экспертизы: Монография [Текст] / Т.В. Котенева, Е.В. Черномырдина. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 208 С.

104. Крейнина М.Н. Финансовое состояние предприятий. Методы оценки [Текст] / М.Н. Крейнина. – М.: Дело и сервис, 2000. – 312 С.

105. Кузьмина О.В., Парушина Н.В. Развитие нормативно-правовых основ судебно-бухгалтерской экспертизы в РФ [Текст] / О.В. Кузьмина, Н.В. Парушина // Научные записки Орел ГИЭТ. – 2015. – № 1 (11). – С. 320-326.

106. Кузьмина Т.В. Роль бухгалтерских документов при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Т.В. Кузьмина // Наука и общество. – 2012. – № 5. – С.103-105.

107. Куликова Л.И. Профессиональное суждение бухгалтера при ведении учета по договорам строительного подряда [Текст] / Куликова Л.И. // Бухгалтерский учет. – 2010. – № 5. – С. 35 - 41.

108. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник [Текст]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 592 С.

109. Лазарев Е.В. О сущности и содержании системы задач судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Е.В. Лазарев // Правоохранительные органы: теория и практика. – 2008. – № 2. – С. 98-101.

110. Лазарев Е.В. Подготовка, назначение и производство ревизий и судебно-бухгалтерских экспертиз при расследовании преступлений в сфере экономики: автореф. дисс. ...канд. юрид. наук, 12.00.09 [Электронный ресурс] /

Лазарев Евгений Владимирович. – Челябинск, 2009. – 29 С. – Режим доступа: https://new-disser.ru/_avtoreferats/01004357303.pdf. (дата обращения 27.12.2016).

111. Лазарев Е.В. Подготовка, назначение и производство ревизий и судебно-бухгалтерских экспертиз при расследовании преступлений в сфере экономики: диссер... канд. юрид. наук, 12.00.09 [Текст] / Лазарев Евгений Владимирович. – Екатеринбург, 2009. – 194 С.

112. Лазарева Н.А., Урванцева Н.А. Заключение эксперта-бухгалтера в системе доказательств и его оценка [Текст]/ Н.А. Лазарева, Н.А. Урванцева// Учет и статистика. – 2007.– № 8. – С. 48-53.

113. Ларионова Т. Пригородные перевозки: безубыточность – миф или реальность? [Электронный ресурс] / Т. Ларионова // Транспорт России. – Режим доступа:

http://press.rzd.ru/smi/public/ru?STRUCTURE_ID=2&layer_id=5050&refererLayerId=5049&id=291520. (дата обращения 25.03.2018)

114. Левина З.И. Законодательство Российской Федерации о коммерческой тайне и ответственности при проведении ревизий, аудиторских проверок, судебно-бухгалтерских экспертиз [Текст] / З.И. Левина // Актуальные проблемы современного уголовного процесса России: Межвузовский сборник научных статей. Федеральное агентство по образованию. – Самара, 2008. – С. 162-165.

115. Леонова О.Г. Формирование железнодорожных тарифов на пригородные пассажирские перевозки [Текст] / О.Г. Леонова // Мир транспорта. – 2016. – том 14, № 4. – С. 116–123.

116. Лесова А.М. Понятие обоснованности затрат: влияние решения КС РФ на судебную практику [Электронный ресурс] / А.М. Лесова // Налоговед. – 2010. – № 5. – Режим доступа: <http://nalogoved.ru/art/1014>. (дата обращения 24.08.2017)

117. Леханова Е.С., Мамкин А.Н., Скворцова Н.Н. Проблемы ревизии и экономических экспертиз по делам о налоговых преступлениях [Текст] / Е.С. Леханова, А.Н. Мамкин, Н.Н. Скворцова // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2006. – № 6. – 140 С.

118. Лианский М.Е. Анализ перспектив профессионального суждения бухгалтера [Текст] / М.Е. Лианский // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 14 - 19.

119. Литвинова Н.И. Особенности составления заключения судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Н.И. Литвинова // Университетская наука - региону: Материалы 70 юбилейной научно-практической конференции. Ответственный редактор: Н.В. Кулиш. – Ставрополь, 2006. – С. 119-123.

120. Ломакин А.В., Стрыгина И.Е. Судебно-бухгалтерская экспертиза в условиях применения компьютерных систем [Текст] / А.В. Ломакин, И.Е. Стрыгина // Преступность в СНГ: проблемы предупреждения и раскрытия преступлений: сборник материалов. – Воронеж: Воронежский институт МВД России. – 2015. – С. 184-185.

121. Макарова О.Н., Мартыненко О.В., Макарова Ю.Н. К вопросу о методологических основах судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / О.Н. Макарова, О.В. Мартыненко, Ю.Н. Макарова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 3-2 (56-2). – С. 366-370.

122. Мамкин А.Н. Диагностика в судебно-бухгалтерской экспертизе [Текст] / А.Н. Мамкин // Актуальные проблемы судебно-экспертной деятельности: Материалы межвузовской научно-практической конференции. – Нижний Новгород. – 2017. – С. 58-65.

123. Мамкин А.Н. К вопросу о методическом обеспечении практики производства судебно-бухгалтерских экспертиз [Текст] / А.Н. Мамкин // Право и экономика: междисциплинарные подходы в науке и образовании: материалы конференции: IV Московский юридический форум. XII Международная научно-практическая конференция (Кутафинские чтения): в 4 частях. – М., 2017. – С. 336-342.

124. Мезужок К.О. Ошибки проведения судебно-бухгалтерских экспертиз [Текст] / К.О. Мезужок // Проблемы экономики в современном мире и роль бухгалтерского учета и аудита в их решении: Материалы Международной научно-

практической конференции [Электронный ресурс]. Под научной редакцией М.И. Кутера. – Краснодар, 2017. – С. 255-258.

125. Мельник М.В., Соколов В.Я. Будущее аудита. Встреча со специалистами Совета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) [Текст] / М.В. Мельник, В.Я. Соколов // Аудиторские ведомости. – Москва: ООО «Издательство «Юнити-Дана», 2015. - № 11. – С. 62-75.

126. Мельников В.А. Производство судебно-бухгалтерских экспертиз при расследовании преступлений экономической направленности [Текст] / В.А. Мельников // Актуальные вопросы современного права. Пути теоретического и практического решения проблем: сборник статей Международной научно-практической конференции (16 октября 2017 г., г. Уфа). - Уфа: АЭТЕРНА, 2017. – С. 70-72.

127. Мотолянец М.В. К вопросу об особенностях понятия «профессиональное суждение» в судебно-бухгалтерской экспертизе // Актуальные вопросы науки: Материалы XXXIX Международной научно-практической конференции (10.05.2018). – М.: Издательство «Спутник +», 2018. – с. 144-149.

128. Мотолянец М.В. Концептуальные положения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пассажироперевозок // Казанская наука. № 9. – 2017. – Казань: Изд-во Казанский Издательский Дом, 2017. – С. 21-24.

129. Мотолянец М.В. Концепции профессионального суждения при судебно-бухгалтерской экспертизе // Экономика железных дорог. – М.: Издательство Прометей. – 2018. – С. 59-67.

130. Мотолянец М.В. Особенности методики судебно-бухгалтерской экспертизы распределения затрат на услуги железнодорожных пригородных компаний между субъектами Российской Федерации / Мотолянец М.В., Курочкина И.П., Парфенова Л.Б. // Инновационное развитие экономики. Издательство: ООО «Научно-консалтинговый центр» (Йошкар-Ола). – 2018. - № 4 (46). – С. 271-279.

131. Мотолянец М.В. Особенности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг сторонних организаций, формирующих тариф на услуги пригородных пассажирских компаний // Теория и практика управления государственными функциями и услугами. Тарифное регулирование: Сб. науч. трудов по итогам I Национальной науч.-практ. конф. / Под ред. докт. экон. наук, проф. И.В. Федосеева. – Москва: Издательство «Перо», 2018 – С.145-150.

132. Мотолянец М.В. Проблемы информационно-технического обеспечения экспертов-бухгалтеров при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы затрат услуг железнодорожных пригородных перевозок // Анализ состояния и перспективы развития экономики России (АСПРЭК-2018): Материалы Всероссийской молодежной научно-практической конференции (с международным участием); Иваново, 30 мая 2018 года. – В 3-х томах. – Том 2. – Иваново: Иван. гос. энерг. ун-т, 2018. – С. 114-116.

133. Мотолянец М.В. Проблемы судебно-бухгалтерской экспертизы косвенных затрат пригородных пассажирских компаний // Вестник современных исследований. 2018. - № 5.2 (20). – С. 256-260.

134. Мотолянец М.В. Проблемы формирования структуры и содержания заключения эксперта бухгалтера // Управление Экономическими Системами: электронный научный журнал. Издательство: Кисловодский институт экономики и права (Кисловодск). – 2018. - № 5 (111).

135. Навасардян А.А., Хамзина О.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза как элемент рыночных отношений [Текст] / А.А. Навасардян, О.И. Хамзина // Материалы VII Международной научно-практической конференции «Аграрная наука и образование на современном этапе развития: опыт, проблемы и пути их решения» / - Ульяновск: УГСХА, 2016. Т. I. – С. 76-84.

136. Небрятенко О.О., Иванова О.В. Теория и практика производства судебно-бухгалтерских экспертиз (по материалам статьи 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации) [Текст] / О.О. Небрятенко, О.В.Иванова // Юрист - Правоведъ. – 2016. – № 4 (77). – С. 82-88.

137. Нелезина Е.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Юриспруденция», «Бухгалтерский учет, анализ, аудит» [Текст] / Е.П. Нелезина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2012. – 167 С.

138. Нестеренко А.В., Бездольная Т.Ю. Судебно-бухгалтерская экспертиза как важный элемент борьбы с экономическими преступлениями в организациях [Текст] / А.В. Нестеренко, Т.Ю. Бездольная // Материалы V Международной научно-практической конференции «Аграрная наука, творчество, рост». Ответственный за выпуск: Башкатова Т.А. – М., 2015. – С. 116-120.

139. Никонова И.Ю. Значение профессионального суждения бухгалтера при формировании учетной политики [Текст] / Никонова И.Ю. // Вопросы современной науки и практики. – 2012. – № 2 (40). – С. 188-193.

140. Новиков Ю.И., Блинов О.А. Организационно-правовые основы судебно-бухгалтерской экспертизы [Электронный ресурс] / Ю.И. Новиков, О.А. Блинов: Омск, 2014. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=23012731> (дата обращения 13.01.2017)

141. Новиков Ю.И., Рожкова В.В., Лёвина А.А. Исследование операций по учету оплаты труда при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Ю.И. Новиков, В.В. Рожкова, А.А. Лёвина // Материалы Международной научно-практической конференции «Предпринимательство в России. Взаимодействие государства и бизнеса». Саратов, 2014. – С. 22-24.

142. Новиков Ю.И., Хворых Г.И., Азарумян М.М. Нарушения при начислении оплаты труда и методы их исследования при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Ю.И. Новиков, Г.И. Хворых, М.М. Азарумян // Материалы Международной научно-практической конференции «Предпринимательство в России. Взаимодействие государства и бизнеса». – Саратов, 2014. – С. 27-29.

143. Новиков Ю.И., Чебердак Ю.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза банковских операций [Текст] / Ю.И. Новиков, Ю.С. Чебердак // Материалы

Международной научно-практической конференции «Предпринимательство в России. Взаимодействие государства и бизнеса». – Саратов, 2014. – С. 25-27.

144. Островенко Т.К., Гуляев Д.П. Методологические аспекты бухгалтерского учета в процессе судебно-бухгалтерских экспертиз [Текст] / Т.К. Островенко, Д.П. Гуляев // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2006. – № 10-2 (60). – С. 304-311.

145. Официальный сайт арбитражного суда Архангельской области. – Режим доступа: <http://arhangelsk.arbitr.ru/>

146. Официальный сайт арбитражного суда Вологодской области. – Режим доступа: <http://vologda.arbitr.ru/>

147. Официальный сайт арбитражного суда Ивановской области. – Режим доступа: <http://www.ivanovo.arbitr.ru/>

148. Официальный сайт арбитражного суда Республики Коми. – Режим доступа: <http://komi.arbitr.ru/>

149. Официальный сайт арбитражного суда Саратовской области. – Режим доступа: http://saratov.arbitr.ru/process/exp_uchr

150. Панкова С.В., Саталкина Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера и аудитора: сходства и различия [Текст]/ С.В. Панкова, Е.В. Саталкина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 21 (171). – С. 10 - 15.

151. Парамонова Г.В. Проблемы производства ревизий и судебно-бухгалтерских экспертиз при расследовании мошенничества в кредитно-финансовой сфере [Текст] / Г.В. Парамонова // Ученые записки юридического факультета. – 2007. – № 7 (17). – С. 108-113.

152. Пашенко Т.В. Методы исследования судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Т.В. Пашенко // Пятый Пермский международный конгресс ученых-юристов: материалы Междунар. науч.-практ. конф. (г. Пермь, Перм. гос. нац. иссл. ун-т, 24–25 октября 2014 г.) / отв. ред. О.А. Кузнецова; Перм. гос. нац. иссл. ун-т. – Пермь, 2014. – С. 239-241.

153. Пашенко Т.В. Развитие теоретических основ судебно-бухгалтерской экспертизы: определение квалификации эксперта и этические принципы [Текст] /

Т.В. Пащенко // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2014. – № 3. – С. 82-89.

154. Пащенко Т.В. Развитие теории и практики бухгалтерской экспертизы: автореф. дисс... канд. экон. наук, 08.00.12 [Текст] / Пащенко Татьяна Васильевна. – Пермь, 2010. – 22 С.

155. Пономарева Н.В. О методике судебно-бухгалтерской экспертизы ущерба, причиненного преступлением [Текст] / Н.В. Пономарева // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 6-1 (59-1). – С. 583-586.

156. Попова С.С. Экономическая обоснованность затрат и внутреннее убеждение судьи [Текст] / С.С. Попова // Вестник БИСТ. – 2009. – № 3 (3). – С.112-116.

157. Предеус Н.В., Церпенто С.И., Предеус Ю.В. Бухгалтерское дело [Текст] / Н.В. Предеус, С.И. Церпенто, Ю.В. Предеус: Учеб. пособие. – М.: РИОР: ИНФРА-М, 2015. – 304 С.

158. Прохорова Н.А., Соколова И.А. О необходимости экономико-юридических познаний при различных формах контроля [Текст] / Н.А. Прохорова, И.А. Соколова // Вестник СамГУПС. – 2010. – № 4 (10). – С. 72-78.

159. Пятов М.Л. Принцип приоритета содержания над формой в России//Бух. 1С.- режим доступа: <https://buh.ru/articles/documents/13966/>. (дата обращения 16.10.2018).

160. Пятов М.Л. Профессиональное суждение в современной практике учета [Текст] / М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 24. – С. 51 - 55.

161. Пятов М.Л. Проблемы бухгалтерского учета обязательств: дис...д-ра экон. наук. 08.00.12. – М.: РГБ, 2003. (Из фондов Российской Государственной библиотеки) [Электронный ресурс] / Пятов Михаил Львович. - Режим доступа: <http://diss.rsl.ru/diss/03/0761/030761038.pdf>. (дата обращения 12.09.2018).

162. Пятов М.Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы [Электронный ресурс] // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5. Вып. 4. – 2014. - Режим доступа: <http://vestnik.spbu.ru/html14/s05/s05v4/04.pdf>. (дата обращения 11.10.2018)

163. Рассказова-Николаева С.А. Как научиться профессиональному суждению [Текст] / С.А. Рассказова-Николаева // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2008. – № 4. – С. 42 - 46.

164. Романов В.В. Судебная бухгалтерия. Краткий курс [Электронный ресурс] / В.В. Романов. – Режим доступа: <http://www.litres.ru/vitaliy-vyacheslavovich-romanov/sudebnaya-buhgalteriya/?lfrom=15465955> (дата обращения 23.11.2016)

165. Россинская Е.Р. и др. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для студентов вузов [Текст] / под ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 351 с.

166. Россинская Е.Р., Галяшина Е.И. Настольная книга судьи: судебная экспертиза [Текст] /Е.Р. Россинская, Е.И. Галяшина. – М.: Проспект, 2011. - 464 С.

167. Савченко И.И., Сидорова Н.Г. К вопросу о соотношении рационального и эффективного использования ресурсов топливно-энергетического комплекса [Текст] / И.И. Савченко, Н.Г. Сидорова // Горный информационно-аналитический бюллетень (научно-технический журнал). – 2013. – № 22. – С. 73-80.

168. Садыкова, Т.М., Предеус, Ю.В. Объекты профессионального бухгалтерского суждения в системе мер экономической безопасности [Текст] / Т.М. Садыкова, Ю.В. Предеус // Вестник СГСЭУ. - 2015. – № 4 (58) – С. 153-156.

169. Сайт Российский федеральный центр судебной экспертизы при Министерстве юстиции РФ - Режим доступа: <http://www.sudexpert.ru/>. (дата обращения 23.08.2017).

170. Сарибекян В. Экономическая оправданность расходов: арбитражная практика и открывающиеся возможности [Электронный ресурс] / В. Сарибекян. – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/columnists/saribekyan/146200/>. (дата обращения 13.07.2018).

171. Слободняк И.А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации о доходах организации для

целей бухгалтерской управленческой отчетности [Текст] / И.А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 27. – С. 31-41.

172. Соколов Я.В. Профессиональное суждение – новый инструментарий современной бухгалтерии. [Текст] / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 21.

173. Сосновцева Е.П. Экономико-правовые основы судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Е.П. Сосновцева // Экономика и социум. – 2014. – № 4-4 (13). – С. 1015-1017.

174. Стельмах Н.Е. Экономико-правовая сущность судебно-бухгалтерской экспертизы в рыночных условиях хозяйствования [Текст] / Н.Е. Стельмах // Облік і фінанси. – 2014. – № 4 (66). – С. 64-68.

175. Степанов В.В., Шапиро Л.Г. Специальные знания в судебной экспертизе Специальные знания в судебной экспертизе [Текст] / В.В. Степанов, Л.Г. Шапиро // Судебная экспертиза. – 2004. – № 1. – С. 66-69

176. Стешенко Ю.С. Проблемы назначения и производства судебно-бухгалтерской и товароведческой экспертиз при расследовании преступлений в сфере предпринимательской деятельности [Текст] / Ю.С. Стешенко // Бизнес в законе. – 2008. – № 3. – С. 61-63.

177. Стиглиц Дж. Е. Крутое пике: Америка и новый экономический порядок после глобального кризиса [Текст] / Дж. Е. Стиглиц. – М.: Эксмо, 2011. – 298 С.

178. Стрельцов А.М., Ширимов Ю.Н. Некоторые особенности выбора варианта экспертного решения в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / А.М. Стрельцов, Ю.Н. Ширимов // Сборник материалов «Преступность в СНГ: проблемы предупреждения и раскрытия преступлений». – Воронеж: Воронежский институт МВД России. – 2015. – С. 191-192.

179. Стрыгина И.Е. Развитие документальных методов бухгалтерской экспертизы: автореф. дис...канд. экон. наук, 08.00.12 [Электронный ресурс] / Стрыгина Инна Евгеньевна. – Воронеж, 2016. – Режим доступа:

http://www.science.vsu.ru/dissertations/2722/Автореферат_Стрыгина_И.Е..pdf. (дата обращения 14.09.2017).

180. Стрыгина И.Е. Развитие документальных методов бухгалтерской экспертизы: дис...канд. экон. наук, 08.00.12 [Текст] / Стрыгина Инна Евгеньевна. – Воронеж, 2016. – 201 С.

181. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для студентов вузов [Текст] / [Е.Р. Россинская и др.]; под ред. Е.Р. Российской, Н.Д. Эриашвили. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 383 С.

182. Сэндлер Тодд. Экономические концепции для общественных наук [Текст] / Тодд Сэндлер. – М.: Издательство «Весь мир», 2006. – 291 С.

183. Толкаченко А.А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / А.А. Толкаченко, К.В. Харабет, А.С. Сливков. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2014. – 287 С.

184. Тришкина Е.А., Токарева Е.В. Проблемы назначения документальных ревизий и судебно-бухгалтерских экспертиз при раскрытии и расследовании преступлений экономической направленности [Текст] / Е.А. Тришкина, Е.В. Токарева // *Фундаментальные исследования*. – 2014. – № 11-10. – С. 2313-2316.

185. Трофимов Н.П. Документы бухгалтерского учета как объекты судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Н.П. Трофимов // *Молодой учёный*. – 2014. – № 4.2 (63.2). – С. 108-113

186. Трудов О.Г., Алексеев Е.А. Пригородные железнодорожные перевозки: проблемы и пути решения [Электронный ресурс] / О.Г. Трудов, Е.А. Алексеев // *Экономика железных дорог*. – 2012. – № 7. – С. 36-44. –Режим доступа: <http://www.ipem.ru/news/publications/523.html>. (дата обращения 11.09.2017)

187. Туякова З.С., Саталкина Е.В. Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета [Текст] / З.С. Туякова, Е.В. Саталкина // *Вестник ОГУ*. – 2010. – № 1 (107). – С. 90–97.

188. Удалова З.В., Козаченкова Ю.Н. Основы организации и основные принципы судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / З.В. Удалова, Ю.Н. Козаченкова // *Долгосрочное социально-экономическое развитие России: цель,*

приоритеты, механизмы, инструментарий – пос. Персиановский, ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2012. – С. 149-153.

189. Фастунова В.Г. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст] / В.Г. Фастунова // Современное общество и наука: социально-экономические проблемы в исследованиях преподавателей вуза: сборник научных статей по итогам Международной научно-практической конференции. – Волгоград: ФЕНИКС, 2015. – С. 309-315.

190. Федосенко Т.В. Подготовка финансовой отчетности: использование профессионального суждения аудитора [Электронный ресурс] / Т.В. Федосенко // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 1. – Режим доступа: Справочно-правовая система «Консультант Плюс». Версия Проф.

191. Фролов А. Госдума намерена продлить действие "нулевого НДС" для пригородных перевозчиков еще на два года [Электронный ресурс] / Александр Фролов // Gudok.ru. АО «Газета «Гудок». – 18.04.2016. - Режим доступа: <http://www.gudok.ru/passengertrans/?ID=1334452>. (дата обращения 12.02.2017).

192. Халиков А.Н. Проблемы проведения комплексных компьютерных и судебно-бухгалтерских экспертиз по уголовным делам о служебных преступлениях [Текст] / А.Н. Халиков // Эксперт-криминалист. – 2011. – № 3. – С. 23-25.

193. Халилова К.Ф. Судебно-бухгалтерская экспертиза: понятие, виды, порядок назначения, проведения и правовые последствия [Текст] / К.Ф. Халилова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2015. – № 1. – С. 114-117.

194. Хамидуллина Г.Р., Гусарова Л.В., Ягудина Г.Г. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Текст] / Г.Р. Хамидуллина, Л.В. Гусарова, Г.Г. Ягудина, Г.Г. – М.: Бухгалтерский учет, 2008. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=19781516>. (дата обращения 21.11.2017).

195. Хачатурова К.С. Особенности исследования судебно-бухгалтерской экспертизой операций по продаже готовой продукции и отражению финансовых результатов [Текст] / К.С. Хачатурова // Новая наука: Проблемы и перспективы. – 2016. – № 121-1. – С. 229-231.

196. Хейне П. Экономический образ мышления [Текст] / П. Хейне. – Пер. с англ. Издание второе. – М.: Изд-во «Дело», 2007. – С. 169-187.

197. Ходжиев Г.Х. Порядок назначения, особенности организации и планирования судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Г.Х. Ходжиев // Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета университета «Бухгалтерский учет: достижения и научные перспективы XXI века». – 2015. – М.: Издательство «Канцлер». – С. 491-499.

198. Ходжиев Г.Х. Структурирование методов судебно-бухгалтерской экспертизы и развитие их составляющих элементов [Текст] / Г.Х. Ходжиев // Вестник Таджикского национального университета. Серия социально-экономических и общественных наук. – 2014. – № 2-3 (135). – С. 117-123.

199. Хэндс У. Нормативная теория рационального выбора: прошлое, настоящее и будущее [Текст] / У. Хэндс // Вопросы экономики. – 2012. – № 10. – Режим доступа: Справочно-нормативная система «Гарант».

200. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореферат на соискание доктора экономических наук. 08.00.12. [Текст] / Чайковская Любовь Александровна // ГОУ ВПО «Российская экономическая академия им. Г. В. Плеханова». – Москва, 2007. – 46 С.

201. Шадрин В.В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы: автореф. на соискание д-ра экон. наук. 08.00.12. [Текст] / Шадрин Вячеслав Васильевич // Саратов. гос. соц.-эконом. ун-т. - Саратов, 2006. - 34 С.

202. Шамрина И.В. Основы судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / И.В. Шамрина. Учебное пособие. – Тамбов, 2011. – 122 С.

203. Шамрина И.В. Содержание и методы контроля, используемые в судебно-бухгалтерской экспертизе и судебной ревизии [Текст] / И.В. Шамрина // Сборник материалов Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы современной науки». – Липецк, 2011. – С. 262-272.

204. Шапиро Л.Г. Специальные знания в уголовном судопроизводстве и их использование при расследовании преступлений в сфере экономической

деятельности: дис...д-ра юрид. наук, 12.00.09 [Текст] / Шапиро Людмила Геннадьевна. – Саратов, 2008. – 483 С.

205. Шапошников А.А. Профессиональное суждение и его роль в аудите [Текст] / А.А. Шапошников, Т.В. Сеницына // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 4 - 7.

206. Шевелева Л.А. Использование методов судебно-бухгалтерской экспертизы при формировании доказательств по налоговым преступлениям [Текст] / Л.А. Шевелева // Сборник научных трудов по итогам Международной научно-практической конференции «...И помнит мир спасенный...»: в 2-х томах. Ответственный редактор Н.С. Яшин. – Саратов, 2015. – С. 241-243.

207. Шейко И.И. Актуальные проблемы производства судебно-бухгалтерских экспертиз по делам о правонарушениях в сельскохозяйственных организациях [Текст] / И.И. Шейко // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – № 9. – С. 52-54.

208. Шешукова Т.Г., Пащенко, Т.В. Об основах формирования методики судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Т.Г. Шешукова, Т.В. Пащенко // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2009. – № 4. – С. 22-33.

209. Ширимов Ю.Н. Особенности поэтапного выбора варианта принятия экспертного решения в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Ю.Н. Ширимов // Сборник материалов «Общественная безопасность, законность и правопорядок в III тысячелетии». – Воронеж, 2014. – С. 153-158.

210. Шокарова Л.Х., Шогенцукова З.Х., Казиева Б.В. Особенности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов по оплате труда [Текст] / Л.Х. Шокарова, З.Х.Шогенцукова, Б.В.Казиева // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – № 1-1. – С. 649.

211. Штефан М.А., Ковина А.К. Профессиональное суждение и его влияние на показатели финансового состояния организации [Текст] / М.А. Штефан, А.К. Ковина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 42.

212. Щербатых В.А., Лебедева Н.Ю. Судебно-бухгалтерская экспертиза: понятие, задачи, методы [Текст] / В.А. Щербатых, Н.Ю. Лебедева //

Межвузовская научно-практическая конференция «Актуальные аспекты инновационного экономического и юридического развития в условиях роста напряженности вокруг России». – Ростов н/Д, 2015. – С. 321-324.

213. Эйсман А.А. Заключение эксперта (структура и научное обоснование) [Текст] / А.А. Эйсман. – М.: Изд. «Юрид. Лит». – 1967. – 152 С.

214. Эмеретли П.С., Семькина О.С. Использование неофициальной документации в судебно-бухгалтерской экспертизе [Текст] / П.С. Эмеретли, О.С. Семькина // Материалы Международной научно-практической конференции «Проблемы экономики в современном мире и роль бухгалтерского учета и аудита в их решении». Под научной редакцией М.И. Кутера. – Краснодар, 2017. – С. 424-428.

215. Яковлев А.Д., Новиков Ю.И. Ошибки при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / А.Д. Яковлев, Ю.И. Новиков// Экономика и социум. – 2015. – № 5-2 (18). – С. 343-346.

216. Friedman M. Dynamics of Reason. Stanford: CSLI Publications.2001, p.541.

217. http://tender.rzd.ru/tender/public/ru?STRUCTURE_ID=4078&layer_id=4040&refererLayerId=4893&id=45274

218. Motolianetc M. On the need to develop a distinct technique for forensic audit of expenses incurred by commuter rail service companies // 5rd International Multidisciplinary Scientific Conference on Social Sciences and Arts SGEM 2018, www.sgemsocial.org, SGEM 2018 Conference Proceedings, ISBN / ISSN , 26 August – 01 September, 2018. Albena Co., Bulgaria. – p. 425-434.

219. Motolianetc M. The special features of the technique for conducting forensic audit of the own expenses of commuter rail service companies / M. Motolianetc, I. Kurochkina, T. Sadykova // 5rd International Multidisciplinary Scientific Conference on Social Sciences and Arts SGEM 2018, www.sgemsocial.org, SGEM 2018 Conference Proceedings, ISBN / ISSN , 26 August – 01 September, 2018 / Albena Co., Bulgaria. – p. 435-442.

Результаты деятельности ППК в 2016 и 2017 годах, млн руб.

№ п/п	Наименование ППК	Чистая прибыль	
		за 2016 год	За 2017 год
1	АО «Северо-Западная ППК»	989,6	327,88
2	АО «Московско-Тверская ППК»	629,1	879,70
3	АО «Калининградская ППК»	18,8	-10,17
4	АО «Центральная ППК»	81,4	67,25
5	АО «Волго-Вятская ППК»	3,29	29,75
6	АО «Содружество»	1,05	1,72
7	АО «Северная ППК»	661,36	6,23
8	АО «Северо-Кавказская ППК»	-209,2	-130,09
9	АО «Кубань Экспресс-Пригород»	-129,3	-242,66
10	АО «ППК «Черноземье»	34,1	1,69
11	АО «Саратовская ППК»	5,5	8,12
12	АО «Волгоградтранспригород»	7,59	6,64
13	АО «Самарская ППК»	3,05	-48,78
14	АО «Башкортостанская ППК»	6,78	0,28
15	АО «Свердловская пригородная компания»	44,69	4,16
16	АО «Пермская пригородная компания»	15,71	1,10
17	АО «Омск-пригород»	2,24	2,75
18	АО «Экспресс-пригород»	0,02	1,10
19	АО «Кузбасс-Пригород»	-1,09	-23,85
20	АО «Алтай-Пригород»	1,16	1,04
21	АО «Краспригород»	1,91	11,65
22	АО «Байкальская ППК»	29,39	39,83
23	АО «Забайкальская ППК»	-293,08	-750,24
24	АО «Экспресс Приморья»	0,71	5,44
25	АО «ПК «Сахалин»	19,43	95,05
Всего		1 924,20	284,62
в том числе по прибыльным ППК		2 556,9	1490,38
по убыточным ППК		-632,8	-1205,79

Примечание: составлено автором

Судебные иски, поданные АО "Северная ППК" за 2015-2017 годы

№ п/п	Контрагент - Ответчик	Период события, в отношении которого предъявлен иск	Дата предъявле- ния иска	Сумма иска	Содержание иска	Вероятность положительного разрешения разногласий, %	Результат последнего судебного заседания, характеризующий события	
							Дата	Результат
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2017 год								
	Итоги			4 347 389 413,23				
1	Минпром Республики Коми	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	30.05.2013	65 271 625,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТ НАЯ, 11%-49%	05.09.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕ НО НА НОВОЕ РАССМО- ТРЕНИЕ
2	Министерство транспорта Архангельской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	25.12.2014	120 951,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	ВЕРОЯТНАЯ, 51%-90%	08.04.2016	В УДОВЛЕ- ТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
3	Министерство транспорта Архангельской области	ЯНВАРЬ 2013 ГОДА	10.09.2015	151 764,50	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТ НАЯ, 11%-49%	19.05.2016	В УДОВЛЕ- ТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
4	Министерство транспорта Архангельской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	02.12.2014	203 801 771,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТ НАЯ, 11%-49%	09.03.2017	В УДОВЛЕ- ТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
5	Министерство транспорта Архангельской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	01.06.2015	171 322 696,59	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТ НАЯ, 11%-49%	04.10.2016	В УДОВЛЕ- ТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО

Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9
6	АГЕНТСТВО ПО ТРАНСПОРТУ АРХАНГЕЛЬСКОЙ ОБЛАСТИ	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	30.09.2016	213 768 724,47	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	НИЗКАЯ, МЕНЕЕ 10%	18.09.2017	В УДОВЛЕ- ТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
7	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	21.11.2014	71 112 532,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТ НАЯ, 11%-49%	25.04.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕ НО НА НОВОЕ РАССМО- ТРЕНИЕ
8	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	29.07.2015	76 149 514,57	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТ НАЯ, 11%-49%	21.10.2015	ДЕЛО НАПРАВЛЕ НО НА НОВОЕ РАССМО- ТРЕНИЕ
9	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	25.03.2016	12 633 637,71	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТ НАЯ, 11%-49%	21.09.2017	В УДОВЛЕ- ТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
10	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации	ДЕКАБРЬ 2014 ГОДА	28.07.2017	49 234 236,06	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТ НАЯ, 11%-49%	08.09.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕ НО НА НОВОЕ РАССМО- ТРЕНИЕ
11	Департамент дорожного хозяйства и транспорта Вологодской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	30.06.2016	183 225 814,57	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТ НАЯ, 11%-49%	07.09.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕ НО НА НОВОЕ РАССМО- ТРЕНИЕ

Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9
12	Департамент дорожного хозяйства и транспорта Вологодской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	26.08.2015	238 577 646,40	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	11.09.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
13	Департамент дорожного хозяйства и транспорта Вологодской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	31.10.2014	190 473 939,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	03.09.2017	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
14	Департамент дорожного хозяйства и транспорта Вологодской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	25.12.2014	47 693,72	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	ВЕРОЯТНАЯ, 51%-90%	29.07.2016	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
15	Управление дорожного хозяйства Кировской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	21.11.2014	10 314 076,28	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	ВЕРОЯТНАЯ, 51%-90%	28.09.2017	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
16	Управление дорожного хозяйства Кировской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	01.06.2015	1 317 066,72	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	03.08.2017	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
17	Управление дорожного хозяйства Кировской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	13.09.2016	13 203 254,66	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	29.06.2017	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ЧАСТИЧНО
18	Управление дорожного хозяйства Кировской области	ДЕКАБРЬ 2014 ГОДА	31.07.2017	10 538 421,75	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	25.09.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ

Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9
19	Департамент транспорта администрации Костромской области	ДЕКАБРЬ 2014 ГОДА	03.07.2017	121 263 748,29	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	22.08.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
20	Департамент транспорта администрации Костромской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	29.02.2016	200 213 371,82	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	22.08.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
21	Департамент транспорта администрации Костромской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	07.07.2015	152 506 656,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	22.08.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
22	Департамент транспорта администрации Костромской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	07.05.2013	184 579 408,95	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	ВЕРОЯТНАЯ, 51%-90%	27.09.2017	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ЧАСТИЧНО
23	Департамент транспорта и связи ТО	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	24.12.2014	14 542 692,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	10.07.2017	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
24	Агентство транспорта Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2014 ГОДА	26.07.2017	387 597 876,20	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	01.09.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
25	Агентство транспорта Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	16.09.2016	542 169 220,19	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	02.08.2017	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО

Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9
26	Агентство транспорта Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	01.12.2015	554 584 209,84	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	23.08.2017	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
27	Агентство транспорта Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	02.12.2014	449 830 926,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	МАЛОВЕРОЯТНАЯ, 11%-49%	20.09.2017	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
28	Агентство транспорта Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	06.08.2015	228 835 937,94	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	ВЕРОЯТНАЯ, 51%-90%	30.01.2016	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
2016 год								
Итоги				3 954 254 841,17				
1	Министерство развития промышленности и транспорта Республики Коми	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	30.05.2013	65 271 625,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	14.12.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
2	Агентство по транспорту Архангельской области	ЯНВАРЬ 2013 ГОДА	10.09.2015	151 764,50	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	19.05.2016	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
3	Агентство по транспорту Архангельской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	02.12.2014	203 801 771,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	07.11.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
4	Агентство по транспорту Архангельской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	25.12.2014	120 951,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	51,00%	08.04.2016	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО

Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	Агентство по транспорту Архангельской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	01.06.2015	171 322 696,59	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	40,00%	04.10.2016	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
6	Агентство по транспорту Архангельской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	30.09.2016	213 768 724,47	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	40,00%	13.12.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
7	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	25.03.2016	35 882 241,33	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	20.12.2016	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
8	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	21.11.2014	71 112 532,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	30.11.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
9	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	29.07.2015	76 149 514,57	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	21.10.2015	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
10	Департамент дорожного хозяйства и транспорта Вологодской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	26.08.2015	238 577 646,40	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	14.04.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
11	Департамент дорожного хозяйства и транспорта Вологодской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	31.10.2014	190 473 939,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	02.12.2016	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО

Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9
12	Департамент дорожного хозяйства и транспорта Вологодской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	25.12.2014	47 693,72	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	80,00%	29.07.2016	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
13	Департамент дорожного хозяйства Ивановской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	28.03.2016	81 712 355,46	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	29.11.2016	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
14	Департамент дорожного хозяйства Ивановской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	02.12.2014	116 222 482,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	29.11.2016	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
15	Департамент дорожного хозяйства Ивановской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	01.10.2015	140 171 549,01	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	29.11.2016	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
16	Министерство транспорта Кировской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	21.11.2014	7 684 611,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	19.10.2016	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
17	Министерство транспорта Кировской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	01.06.2015	1 317 066,72	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	06.12.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
18	Министерство транспорта Кировской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	13.09.2016	13 203 254,66	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	12.12.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ

Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9
19	Департамент транспорта администрации Костромской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	07.05.2013	184 579 408,95	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	60,00%	07.12.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
20	Департамент транспорта администрации Костромской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	07.07.2015	152 506 656,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	27.12.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
21	Департамент транспорта администрации Костромской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	29.02.2016	200 213 371,82	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	18.10.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
22	Министерство транспорта Тверской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	24.12.2014	14 542 692,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	28.12.2016	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
23	Агентство транспорта Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	06.08.2015	228 835 937,94	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	60,00%	30.01.2016	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
24	Агентство транспорта Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2013 ГОДА	16.09.2016	542 169 220,19	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	01.11.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ

Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9
25	Агентство транспорта Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	01.12.2015	554 584 209,84	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	04.10.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
26	Агентство транспорта Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	02.12.2014	449 830 926,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	30,00%	07.12.2016	ДЕЛО НАПРАВЛЕНО НА НОВОЕ РАССМОТРЕНИЕ
2015 год								
	ИТОГО			2 879 761,00				
1	Агентство по транспорту Архангельской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	02.12.2014	203 602,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	42366	РАЗБИРАТЕЛЬСТВО ОТЛОЖЕНО
2	Агентство по транспорту Архангельской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	29.05.2015	171 323,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	40,00%	42313	В УДОВЛЕТВОРЕНИИ ИСКА ОТКАЗАНО
3	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации Владимирской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	21.11.2014	71 113,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	40,00%	42102	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО
4	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации Вологодской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	31.10.2014	190 474,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	42265	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО

Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	Комитет Ивановской области по транспорту	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	02.12.2014	118 222,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	42112	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО
6	Министерство развития промышленности и транспор. Респ. Коми	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	30.06.2013	85 272,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	42348	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО
7	Департамент транспорта администрации Костромской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	27.05.2013	184 579,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	60,00%	42360	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО
8	Министерство транспорта Тверской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	24.12.2014	14 543,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	42282	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО
9	Департамент дорожного хозяйства Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2011 ГОДА	02.12.2014	449 831,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	42307	ИСК УДОВЛЕТВОРЕН ПОЛНОСТЬЮ
10	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации Владимирской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	20.07.2015	78 149,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	42298	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО
11	Департамент транспорта и дорожного хозяйства администрации Вологодской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	26.06.2015	236 577,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	40,00%	42348	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО
12	Комитет Ивановской области по транспорту	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	01.10.2015	140 171,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	42354	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО

Окончание приложения Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9
13	Департамент транспорта администрации Костромской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	07.07.2015	152 506,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	42352	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО
14	Департамент дорожного хозяйства Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2013-2014 ГОДА	08.08.2015	228 835,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	40,00%	42316	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО
15	Департамент дорожного хозяйства Ярославской области	ДЕКАБРЬ 2012 ГОДА	01.12.2015	554 564,00	ВОЗМЕЩЕНИЕ УБЫТКОВ	49,00%	42287	ПРОИЗВОДСТВО ПРИОСТАНОВЛЕНО

Примечание: составлено автором

Группировка источников информации для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы

Вид затрат	Источники информации, подтверждающие											
	экономическую обоснованность фактов хозяйственной жизни						экономическую целесообразность фактов хозяйственной жизни					
	Организа- ционно- распорядитель- ные документы	Исполни- тельные (оправда- тельные) документы	документы бухгалтерского оформления	Комби- ниро- ванные докуме нты	Доку- менты строгой отчетн ости	Отчет- ность	Рабочие документы эксперта- бухгалтера	Предьду щее заключе ние эксперта - бухгалте ра	Система профессио нального анализа рынков и компаний «СПАРК»/ Система комплекс- ного раскры- тия информа- ции «СКРИН»	Сайты официаль- ных государств енных учреждени й, содержащ их статистич ескую информац ию	Сайты компаний, содержащих статистическ ую информацию о сделках купли- продажи и аренды с недвижимым имуществом	Сайты компаний, содержащих аналитическую информацию о рынке недвижимости с использовани ем Интернет- ресурса «RWAY- Online.ru», «Realtymarket»
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
По виду деятельности "пассажирские перевозки в пригородном сообщении"	Приказ об учетной политике	х	х	х	х	Бухгалтерская, статистическая и налоговая отчетности	Рабочие документы, указанные в параграфах 2.2, 2.3	Раздел о затратах	Сравнение о затратах, осуществляемых другими компаниями		Сведения о ставках аренды недвижимости для сравнения с другими компаниями	
По виду деятельности "пассажирские перевозки в пригородном сообщении" (по статьям расходов и элементам затрат), относимых на вагонную и локомотивную составляющие о величине общехозяйственных затрат ППК	х	х	х	х	х	Форма управленческой отчетности и № 7-у отчетная	Рабочие документы, указанные в параграфах 2.2, 2.3	Раздел о затратах	х	х	х	х

Продолжение приложения В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
ППК, в зоне обслуживания которого находится соответствующий субъект РФ, по виду деятельности "пассажирские перевозки в пригородном сообщении", в суммарных расходах всех территориальных филиалов ОАО «РЖД»	x	x	Расчетная справка	x	x	x	x	Раздел о затратах	x	x	x	x
О маршрутах перевозок (с указанием номеров поездов ОАО «РЖД», периодичности курсирования, составности поездов на летний и зимний периоды и дальности маршрутов)	x	x	Маршрутные листы машиниста локомотива (тепловоза)	x	x	x	x	x	x	x	x	x
На заработную плату при оказании услуг ППК	Положение об условиях оплаты, коллективный договор	Штатное расписание	Справка о среднесписочной численности и заработной плате по категориям работников; изменение численности, средней заработной платы, первичные документы, отражающие факт выполненных работ и услуг	x	x	x	Рабочие документы, указанные в параграфах 2.2, 2.3	Раздел о затратах	x	x	x	x

Продолжение приложения В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Страховых взносов, начисляемых на заработную плату при оказании услуг ППК	x	x	Справка-расчет отчислений на социальные нужды	x	x	x	Рабочие документы, указанные в параграфах 2.2, 2.3	Раздел о затратах	x	x	x	x
Материальные затраты при оказании услуг ППК	x	Договоры, счета, счета-фактуры, акты выполненных работ и оказанных услуг, требования-накладные	Ведомости списания материальных ценностей	x	Бланки билетов ж/д	x	Рабочие документы, указанные в параграфах 2.2, 2.3	Раздел о затратах	Сравнение о материальных затратах, осуществляемых другими компаниями		x	x
Амортизационные отчисления по основным средствам ППК	x	x	Расшифровки начисленных амортизационных отчислений, справки об использовании амортизации; справка-расчет амортизационных отчислений	x	x	x	Рабочие документы, указанные в параграфах 2.2, 2.3	Раздел о затратах	Сравнение о материальных затратах, осуществляемых другими компаниями		x	x
Прочие затраты при оказании услуг ППК	x	Договоры, счета, счета-фактуры, акты выполненных работ и оказанных услуг, требования-накладные	x	x	x	x	Рабочие документы, указанные в параграфах 2.2, 2.3	Раздел о затратах	Сравнение о материальных затратах, осуществляемых другими компаниями		Сведения о ставках аренды недвижимости для сравнения с другими компаниями	

Окончание приложения В

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
На ремонт, капитальные вложения при оказании услуг ППК	Планы капитальных вложений ППК	х	Справка-расчет расходов по ремонту подвижного состава	х	х	Отчеты по использованию инвестиционных средств	Рабочие документы, указанные в параграфах 2.2, 2.3	Раздел о затратах	х	х	х	х
По договорам, заключаемым для оказания услуг сторонними организациями и непосредственно самой ППК	Реестр договоров на услуги, оказываемые сторонними организациями, с указанием перечня работ (услуг), размеров ставок, единиц их измерения и порядка расчетов	Договоры с приложением обосновывающих материалов по уровню ставок	х	х	х	х	Рабочие документы, указанные в параграфах 2.2, 2.3	Раздел о затратах	х	х	Сведения о ставках аренды недвижимости для сравнения с другими компаниями	

Примечание: составлено автором

Затраты, формирующие ставки платы за оказание услуг ОАО «РЖД» пригородным пассажирским компаниям, согласно «Методике расчета ставок платы за услуги по аренде железнодорожного подвижного состава, управлению им, его эксплуатации, техническому обслуживанию и ремонту, оказываемые организациям в сфере перевозок пассажиров железнодорожным транспортом общего пользования в пригородном сообщении» [14]

Ставка		Перечень затрат
1	2	
платы за предоставление в пользование подвижного состава	в части платы за предоставление в пользование электропоездов	3224 "Амортизация электропоездов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 0822 "Налог на имущество" (распределяемая статья в структуре общехозяйственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находится данный подвижной состав)
	в части платы за предоставление в пользование электропоездов серии ЭС1, ЭС2Г ("Ласточка")	3026 "Амортизация основных средств, сданных в аренду - скоростные поезда, работающие в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 3032 "Обслуживание и уборка скоростных поездов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 0822 "Налог на имущество" (распределяемая статья в структуре общехозяйственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находится данный подвижной состав). В случае если электропоезда серии ЭС1, ЭС2Г ("Ласточка") ранее не передавались в аренду пригородным пассажирским компаниям и соответствующие расходы по данному типу подвижного состава не отражались на статьях 3026 и 3032 по данным за последний отчетный период (финансовый год), в стоимостной основе платы за предоставление в пользование электропоездов серии ЭС1, ЭС2Г ("Ласточка") учитываются расходы по статьям 3016 "Амортизация скоростных поездов, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 3020 "Обслуживание скоростных поездов, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 3022 "Уборка скоростных поездов, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении"
	в части платы за предоставление в пользование электропоездов	3124 "Амортизация электропоездов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении" (статья затрат в структуре прямых производственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находится данный подвижной состав, распределяемая между железными дорогами с учетом фактической географии курсирования электропоездов), 0822 "Налог на имущество" (распределяемая статья в структуре общехозяйственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находится данный подвижной состав, с учетом фактической географии курсирования электропоездов)

1	2	3
	в части платы за предоставление в пользование тепловозов	3324 "Амортизация тепловозов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении" (статья затрат в структуре прямых производственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находится данный подвижной состав, распределяемая между железными дорогами с учетом фактической географии курсирования тепловозов), 0822 "Налог на имущество" (распределяемая статья в структуре общехозяйственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находится данный подвижной состав, с учетом фактической географии курсирования тепловозов)
	в части платы за предоставление в пользование пассажирских вагонов локомотивной тяги	5028 "Амортизация пассажирских вагонов, сданных в аренду, курсирующих в пригородном сообщении" (статья затрат в структуре прямых производственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находятся вагоны локомотивной тяги, распределяемая между железными дорогами с учетом фактической географии курсирования вагонов локомотивной тяги в составе пригородных поездов), 0822 "Налог на имущество" (распределяемая статья в структуре общехозяйственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находится данный подвижной состав)
	в части платы за предоставление в пользование подвижного состава дизельной тяги (дизель-поезда и автомотрисы)	3424 "Амортизация дизель-поездов и автомотрис, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 0822 "Налог на имущество" (распределяемая статья в структуре общехозяйственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находится данный подвижной состав)
	в части платы за предоставление в пользование рельсовых автобусов	3624 "Амортизация рельсовых автобусов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 0822 "Налог на имущество" (распределяемая статья в структуре общехозяйственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находится данный подвижной состав)
платы за управление и эксплуатацию подвижного состава	в части платы за управление и эксплуатацию электропоездов	3226 "Обслуживание электропоездов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 3228 "Работа электропоездов, сданных в аренду, в пассажирских перевозках в пригородном сообщении (работа локомотивных бригад)", 3233 "Подача-уборка поездов перевозчика за рамками технологического процесса перевозки в пригородном сообщении" (распределяемая по видам тяги статья в структуре прямых производственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находятся маневровые локомотивы, задействованные при осуществлении данной операции, пропорционально поездо-часам работы электропоездов)

Продолжение приложения Г

1	2	3
	в части платы за управление и эксплуатацию электропоездов серии ЭС1, ЭС2Г ("Ласточка")	3023 "Работа скоростных поездов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении (работа локомотивных бригад)", 3031 "Экипировка скоростных поездов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 5140 "Обслуживание домов отдыха локомотивных бригад скоростных поездов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении". В случае если электропоезда серии ЭС1, ЭС2Г ("Ласточка") ранее не передавались в аренду пригородным пассажирским компаниям и соответствующие расходы по данному типу подвижного состава не отражались на статьях 3023, 3031 и 5140 по данным за последний отчетный период (финансовый год), в стоимостной основе платы за предоставление в пользование электропоездов серии ЭС1, ЭС2Г ("Ласточка") учитываются расходы по статьям 3011 "Работа скоростных поездов в пассажирских перевозках в пригородном сообщении (кроме электроэнергии на тягу)", 3014 "Экипировка скоростных поездов, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 5139 "Обслуживание домов отдыха локомотивных бригад скоростных поездов, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении"
	в части платы за управление и эксплуатацию подвижного состава электровозной тяги	3128 "Работа электровозов, сданных в аренду, в пассажирских перевозках в пригородном сообщении (работа локомотивных бригад)", 5018 "Обслуживание пассажирских вагонов, сданных в аренду, курсирующих в пригородном сообщении" (распределяемая между электровозной и тепловозной видами тяги статья, расходы по которой относятся на данную услугу пропорционально вагоно-километрам работы пригородных поездов при электровозной тяге в общем объеме вагонокилометровой работы пригородных поездов локомотивной тяги по данным за последний отчетный период); 5021 "Экипировка пассажирских вагонов, сданных в аренду, курсирующих в пригородном сообщении" (распределяемая между электровозной и тепловозной видами тяги статья, расходы по которой относятся на данную услугу пропорционально вагоно-километрам работы пригородных поездов при электровозной тяге в общем объеме вагоно-километровой работы пригородных поездов локомотивной тяги по данным за последний отчетный период); 3233 "Подача-уборка поездов перевозчика за рамками технологического процесса перевозки в пригородном сообщении" (распределяемая по видам тяги статья в структуре прямых производственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находятся маневровые локомотивы, задействованные при осуществлении данной операции, пропорционально поездо-часам работы в пригородном сообщении подвижного состава электровозной тяги)

1	2	3
	в части платы за управление и эксплуатацию подвижного состава тепловозной тяги	3328 "Работа тепловозов, сданных в аренду, в пассажирских перевозках в пригородном сообщении (работа локомотивных бригад)", 3338 "Работа тепловозов, сданных в аренду, в пассажирских перевозках в пригородном сообщении (обеспечение топливом)", 5018 "Обслуживание пассажирских вагонов, сданных в аренду, курсирующих в пригородном сообщении" (распределяемая между электровозной и тепловозной видами тяги статья, расходы по которой относятся на данную услугу пропорционально вагону-километрам работы пригородных поездов при тепловозной тяге в общем объеме вагонокилометровой работы пригородных поездов локомотивной тяги по данным за последний отчетный период); 5021 "Экипировка пассажирских вагонов, сданных в аренду, курсирующих в пригородном сообщении" (распределяемая между электровозной и тепловозной видами тяги статья, расходы по которой относятся на данную услугу пропорционально вагону-километрам работы пригородных поездов при тепловозной тяге в общем объеме вагонокилометровой работы пригородных поездов локомотивной тяги по данным за последний отчетный период); 3233 "Подача-уборка поездов перевозчика за рамками технологического процесса перевозки в пригородном сообщении" (распределяемая по видам тяги статья в структуре прямых производственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находятся маневровые локомотивы, задействованные при осуществлении данной операции, пропорционально поездо-часам работы в пригородном сообщении подвижного состава тепловозной тяги)
	в части платы за управление и эксплуатацию подвижного состава дизельной тяги (дизель-поезда и автомотрисы)	3428 "Работа дизель-поездов и автомотрис, сданных в аренду, в пассажирских перевозках в пригородном сообщении (работа локомотивных бригад)", 3430 "Работа дизель-поездов и автомотрис, сданных в аренду, в пассажирских перевозках в пригородном сообщении (обеспечение топливом)", 3426 "Обслуживание дизель-поездов и автомотрис, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 3233 "Подача-уборка поездов перевозчика за рамками технологического процесса перевозки в пригородном сообщении" (распределяемая по видам тяги статья в структуре прямых производственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находятся маневровые локомотивы, задействованные при осуществлении данной операции, пропорционально поездо-часам работы в пригородном сообщении подвижного состава дизельной тяги)
	в части платы за управление и эксплуатацию рельсовых автобусов	3628 "Работа рельсовых автобусов, сданных в аренду, в пассажирских перевозках в пригородном сообщении (работа локомотивных бригад)", 3630 "Работа рельсовых автобусов, сданных в аренду, в пассажирских перевозках в пригородном сообщении (обеспечение топливом)", 3626 "Обслуживание рельсовых автобусов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении", 3233 "Подача-уборка поездов перевозчика за рамками технологического процесса перевозки в пригородном сообщении" (распределяемая по видам тяги статья в структуре прямых производственных расходов соответствующего структурного подразделения ОАО «РЖД», на балансе которого находятся маневровые локомотивы, задействованные при осуществлении данной операции, пропорционально поездо-часам работы в пригородном сообщении рельсовых автобусов)

1	2	3
платы за техническое обслуживание подвижного состава	в части платы за техническое обслуживание электропоездов	6284 "Техническое обслуживание электропоездов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении"
	в части платы за техническое обслуживание электропоездов серии ЭС1, ЭС2Г ("Ласточка")	6086 "Техническое обслуживание скоростных поездов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении". В случае если электропоезда серии ЭС1, ЭС2Г ("Ласточка") ранее не передавались в аренду пригородным пассажирским компаниям и соответствующие расходы по данному типу подвижного состава не отражались на статье 6086 по данным за последний отчетный период (финансовый год), в стоимостной основе платы за предоставление в пользование электропоездов серии ЭС1, ЭС2Г ("Ласточка") учитываются расходы по статье 6081 "Техническое обслуживание скоростных поездов, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении"
	в части платы за техническое обслуживание пассажирских вагонов локомотивной тяги	6623 "Техническое обслуживание по программе ТО-1 в пунктах формирования и оборота и текущий отцепочный ремонт пассажирских вагонов, сданных в аренду, курсирующих в пригородном сообщении", 6624 "Техническое обслуживание по программе ТО-2 пассажирских вагонов, сданных в аренду, курсирующих в пригородном сообщении", 6625 "Техническое обслуживание по программе ТО-3 пассажирских вагонов, сданных в аренду, курсирующих в пригородном сообщении"
	в части платы за техническое обслуживание подвижного состава дизельной тяги	6484 "Техническое обслуживание дизель-поездов и автомотрис, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении"
	в части платы за ТО рельсовых автобусов	6784 "Техническое обслуживание рельсовых автобусов, сданных в аренду, работающих в пассажирских перевозках в пригородном сообщении"
платы за текущий ремонт электропоездов, дизель-поездов и автомотрис, рельсовых автобусов и вагонов локомотивной тяги		на основе нормативных калькуляций затрат на текущий ремонт единицы подвижного состава по соответствующей программе ремонта и среднегодового количества ремонтных событий, определенного по программе текущего ремонта в соответствии с показателями межремонтного пробега подвижного состава и межремонтного временного периода. В рамках нормативных калькуляций в разрезе элементов затрат учитываются расходы ОАО «РЖД» по выполнению собственными силами обязательных технологических операций, предусмотренных соответствующей программой текущего ремонта. По элементу "прочие материальные затраты" учитываются расходы по оплате услуг сторонних организаций в части выполнения обязательных технологических операций, предусмотренных соответствующей программой текущего ремонта, силами сторонних контрагентов
платы за капитальный ремонт электропоездов, дизель-поездов и автомотрис, рельсовых автобусов, электровозов, тепловозов и вагонов локомотивной тяги и сервисное обслуживание электровозов и тепловозов		на основе размеров стоимости проведения ремонта единицы подвижного состава по программам КР-1, КР-2 и СР сторонними организациями (в случае выполнения соответствующих работ подрядным способом), удельных расходов ОАО «РЖД» по выполнению ремонтных работ (отдельных технологических операций) собственными силами, расходов на передислокацию подвижного состава в/из ремонта и обязательные программы технического обслуживания и среднегодового количества ремонтных событий, определенного по программам КР-1, КР-2 и СР, в соответствии с показателями межремонтного пробега подвижного состава и межремонтного временного периода

Примечание: составлено автором на основе систематизированной информации согласно методики [14]

Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Структура элемента затрат пригородных пассажирских компаний «Прочие затраты»»

Наименование статей затрат		
АО «Северная ППК»	АО «Саратовская ППК»	АО «ППК Черноземье»
1	2	3
Прочие затраты	-	Прочие расходы
-	Лицензия на АСУ ППК	Лицензия 1 С; Лицензия VipNet; Лицензия на программный модуль «АРМ кассира»; Лицензия на программный модуль «Сервер»
Оплата услуг агента (ФПК)	-	Услуги по хранению бланков
Оплата услуг агента (ТД РЖД)	Агентское вознаграждение ТД РЖД	-
Налоги и сборы	Налоги. Госпошлина за регистрацию автомобиля	Госпошлина Сбор ТБО
НДС (затраты)	-	-
Транспортный налог	-	-
Налог на имущество	-	-
Командировочные расходы	Командировки	Командировочные расходы
Оплата проезда в поездах дальнего следования по транспортным требованиям по служебным надобностям	-	-
Аренда жилых помещений	-	-
Выписка транспортных требований	-	-
Аренда движимого имущества	-	-
Аренда нежилых помещений	Аренда офиса. Аренда кассы	Аренда площадей
ФПК	-	-
Северная дирекция пассажирских обустройств - аренда помещений	-	-
Расходы на оплату мероприятий по охране труда:	Охрана труда	Охрана труда
-	-	Повышение квалификации
Аттестация рабочих мест по условиям труда	-	-
Расходы на предварительный осмотр и медицинское освидетельствование работников железнодорожного транспорта	Медицинское освидетельствование	Медосмотры
Обучение по ОТ, ПЭ, ПТЭ	-	-
Обеспечение пожарной безопасности (Тушение и предупреждение пожаров)	Обеспечение пожарной безопасности	Пожарная охрана
Расходы на услуги охранный деятельности:	Сопровождение поездов ЧОО	Услуги охраны по сопровождению билетных кассиров
Сопровождение пригородных пассажирских поездов	-	-
Охрана офисных помещений	-	-
Расходы будущих периодов	Товарный знак ОАО «РЖД»	-
Услуги по сопровождению программ	Сопровождение программ	-
Расходы на оплату услуг по подготовке кадров и подбору персонала:	Подготовка кадров	-
Подготовка и переподготовка кадров	-	-
Подбор персонала (Размещение объявлений в газете (вакансии))	-	-
Расходы на аудиторские услуги (финансовой отчетности)	Аудит	-
Оказание аудиторских услуг по подтверждению убытков	-	-

Продолжение приложения Д

1	2	3
-	Агентское вознаграждение ОАО «Лукойл»	-
Юридическое сопровождение деятельности	Услуги нотариуса	-
Оказание услуг по ведению реестра владельцев ценных бумаг	-	
Услуги по организации и проведению закупочных процедур	-	-
управление ЕИАС и официальный сайт закупки www.zakupki.gov.ru	-	-
Раскрытие информации общества в официальных печатных средствах массовой информации	-	-
Оказание услуг по печати первичной документации к исковым заявлениям	-	-
Судебные и налоговые расходы	-	-
Расходы на информационные, консультационные услуги	-	Информационно- консультационные услуги; Информационные услуги
Раскрытие информации Общества в сети- Интернет	-	-
Поставка системы Консультант + и оказание информационных услуг	-	-
Обслуживание ИС и сопровождение	-	Использование ИС
Информационная система (Интегрум- медиа)	-	-
Предоставление услуг по разработке и внедрению системы менеджмента качества	-	-
Услуги связи	Услуги связи	-
Мобильная связь	-	Услуги сотовой связи
Услуги провайдеров (интернет)	-	-
Стационарная проводная связь (междугородняя, международная, местная)	-	Услуги телефонной связи
Оказание услуг почтовой связи	Почтовые услуги. Подписка	Услуги почты Услуги экспресс-доставки
Транспортные расходы по перевозке бланков и услуги за багажное отделение	-	Услуги по доставке груза Услуги по заказу автомобиля Услуги по перевозке пассажиров автотранспортом
Услуги инкассации и пересчет денежных средств в банке	Инкассация	-
Реклама и коммуникационная деятельность	Реклама, публикация информации. СМИ	-
Маркетинговые исследования	-	-
СМС-информирование	-	-
Развитие и поддержка интернет-сайта (в т.ч. интернет-реклама)	Обслуживание сайта	-
Акции по стимулированию спроса	-	-
Проведение опроса пассажиров, маркетинговые исследования альтернативного вида транспорта	-	-
Мониторинг качества обслуживания пассажиров, выполнения договорных обязательств контрагентами	-	-
Лизинговые платежи за автомобиль	-	-
Услуги по сканированию документов для ТЗ 2015	-	-

1	2	3
Казначейство	Расходы РКО	-
-	ЖелДорТранс	-
Прочие	Прочие	-
Вода	-	-
Приобретение проездных билетов	-	-
Поставка дисков ИТС	-	-
Прочие расходы (в т.ч. представительские расходы)	Расходы на Совет директоров. Отчисления с выплат секретарю СД и проезда работников	-
-	Страхование имущества. Страхование пассажиров	Продажа билетов в пригородном сообщении. Услуги разъездных билетных кассиров
-	-	НДС в себестоимости; НДС с косвенных расходов

Примечание: составлено автором

Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Структура затрат пригородных пассажирских компаний в среднем за период 2016 года»

Наименование статей затрат		
АО «Северная ППК»	АО «Саратовская ППК»	АО «ППК Черноземье»
1	2	3
Расходы на оплату труда	Фонд оплаты труда	Оплата труда
ФОТ списочного состава	-	-
Резерв отпусков	-	Резерв по отпускам
Фонд оплаты труда несписочного состава	-	-
Прочие выплаты:	-	-
Единовременное поощрение при увольнении впервые из ОАО РЖД в связи с уходом на пенсию	-	-
Проезд работников в поездах дальнего следования по личным надобностям (возмещение ж/д билетов к отпуску и ф-6)	Проезд работников	-
Оплата проезда в поездах дальнего следования по транспортным требованиям по личным надобностям (ф-4) (на медосмотр и тех.учебу, работой)	Проезд пенсионеров	-
Больничный лист за счет работодателя (Выплата пособия по времен.нетрудоспос. за первые три дня нетрудоспособ. из средств работодателя)	Больничный лист	-
Выходное пособие при сокращении численности	-	-
ДМС	-	-
Выплаты НПФ Благосостояние	-	-
-	Путевки детские	Расходы за путевки
-	Материальная помощь при лечении	-
-	Празднование дат	-
Отчисления на соц.нужды	Отчисления на социальные нужды	Страховые взносы
Материалы	-	Материальные расходы
Бланки строгой и нестрогой отчетности	Бланки строгой отчетности, Бланки 840628	Бланки строгой отчетности
Печатная продукция	Газета «Уважаемые пассажиры»	-
Спецодежда и средства индивидуальной защиты	Спецодежда	-
Форменная одежда	Форменная одежда	-
Информационное обеспечение на станциях и остановочных пунктах (таблички, стенды)	-	Изготовление стенда
Мебель	Оргтехника, мебель	-
Канцелярские расходы	Канцтовары (прочие затраты). Печати, штампы 750	-
Расходные материалы на обслуживание автотранспорта	-	-
Приобретение оргтехники и расходных материалов к ней	Заправка картриджей. Покупка картриджей	Заправка картриджей
Топливо	Бензин. Диз. топливо	-
Прочие материальные затраты	-	Прочие материальные расходы

Продолжение приложения Е

1	2	3
Приобретение компьютерной техники	-	Поставка и установка ЗКЛЗ
Приобретение оборудования для видеоконференций	Оборудование для смарт-карт 963; Карты3050	-
Приобретение бытовой техники (в т.ч. кондиционеры)	-	-
	-	Аренда оборудования АРМК и ПРИМ. Аренда ПКТК
	-	Ввод в эксплуатацию ПКТК
Техническое обслуживание основных средств:	-	
Обслуживание ПКТК	-	Замена аккумулятора ПКТК Замена ЭКЛЗ Техническое обслуживание ПКТК
	-	Техническое обслуживание ИСКРА Техническое обслуживание МКТК
Обслуживание МК-35	-	-
Техническое обслуживание БПА	-	-
Негарантийный ремонт МК-35	-	-
Обслуживание ККТ ПРИМ-08	ТО ККТ	Техническое обслуживание ПРИМ
	-	Обслуживание ККМ Установка марки-пломбы на ККТ Комплексное обслуживание АРМ
Ремонт ПРИМ -08	-	-
Техническое обслуживание автоматов «СПЕКТР-АПС»	-	-
Приобретение билетопечатающего устройство к терминалу Экспресс	-	-
Оказание услуг по сопровождению НСИ, администрированию сервера, организации и сопровождению обновлений ПО АСУ ППК	-	-
Доработка и расширение функциональности программных модулей АСУ ППК	-	-
Техобслуживание АСУ ППК	-	-
Группа компаний Искандер (ЗАО) - телефон горячей линии информац. поддержка	-	-
Система регистрации переговоров «Пассажир-кассир»	-	-
Техническое обслуживание средств охранно-пожарной сигнализации, системы оповещения о пожаре, систем видеонаблюдения и контроля доступа	-	Комплексное обслуживание BioSmart ТО турникетов АСОКУПЭ-С
Устройство билетопечатающее "Экспресс-21"	-	
Ремонт и обслуживание систем кондиционирования воздуха	-	

1	2	3
Обслуживание оргтехники	Ремонт техники	Услуги по размещению оборудования
Хозяйственно-бытовая химия	Средства гигиены в вагоны Хозтовары	Изготовление БСК Изготовление жалюзи Установка жалюзи
Химчистка форменной одежды	-	-
Уборка вагонов (аутсорсинг)	-	-
Содержание автомобиля	ТО автомобилей, шиномонтаж Ремонт авто	-
Медикаменты	-	Лабораторные исследования
Коммунальные услуги	Коммунальные услуги арендуемого офиса Коммунальные услуги арендуемой кассы	Коммунальные услуги по аренде (касса)
-	Прочие материалы	Расходы, сопутствующие аренде (касса)
ФПК	-	-
Северная дирекция пассажирских обустройств - аренда помещений в г. Вологда	-	-
ИП Белюсов А.С., ООО «Усадьба»	-	-
Услуги проводников (аутсорсинг)	-	-
Амортизация	Амортизация	Амортизация
Прочие затраты	-	Прочие расходы
	Лицензия на АСУ ППК	Лицензия 1 С. Лицензия VipNet. Лицензия на программный модуль «АРМ кассира». Лицензия на программный модуль «Сервер»
Оплата услуг агента (ФПК)	-	Услуги по хранению бланков
Оплата услуг агента (ТД РЖД)	Агентское вознаграждение ТД РЖД	-
Налоги и сборы	Налоги Госпошлина	Госпошлина Сбор ТБО
НДС (затраты)	-	-
Транспортный налог	-	-
Налог на имущество	-	-
Командировочные расходы	Командировки	Командировочные расходы
Оплата проезда в поездах дальнего следования по транспортным требованиям по служебным надобностям (ф-3)	-	-
Аренда жилых помещений	-	-
Выписка транспортных требований	-	-
Аренда движимого имущества	-	-
Аренда нежилых помещений	Аренда офиса. Аренда кассы	Аренда площадей
ФПК	-	-
Северная дирекция пассажирских обустройств - аренда помещений в г. Вологда	-	-
ИП Белюсов А.С., ООО «Усадьба».	-	-
Расходы на оплату мероприятий по охране труда	Охрана труда	Охрана труда
	-	Повышение квалификации
Аттестация рабочих мест по условиям труда	-	-

1	2	3
Расходы на предварительный осмотр и медицинское освидетельствование работников железнодорожного транспорта в т.ч	Медосвидетельствование	Медосмотры
Обучение по ОТ, ПЭ, ПТЭ в т.ч.	-	-
Обеспечение пожарной безопасности (Тушение и предупреждение пожаров)	Обеспечение пожарной безопасности	Пожарная охрана
Расходы на услуги охранной деятельности	Сопровождение поездов ЧОО	Услуги охраны по сопровождению билетных кассиров
Сопровождение пригородных пассажирских поездов	-	-
Охрана офисных помещений	-	-
Расходы будущих периодов	Товарный знак ООО «РЖД»	-
Услуги по сопровождению программ	Сопровождение программ	-
Расходы на оплату услуг по подготовке кадров и подбор персонала	Подготовка кадров	-
Подготовка и переподготовка кадров	-	-
Подбор персонала (Размещение объявлений в газете (вакансии))	-	-
Расходы на аудиторские услуги (финансовой отчетности)	Аудит	-
Оказание аудиторских услуг по подтверждению убытков в разрезе субъектов РФ за 2012 год	-	-
-	Агентское вознаграждение ОАО «Лукойл»	-
Юридическое сопровождение деятельности	Услуги нотариуса	-
Оказание услуг по ведению реестра владельцев ценных бумаг	-	-
Услуги по организации и проведению закупочных процедур	-	-
Управление ЕИАС и официальный сайт закупки www.zakupki.gov.ru	-	-
Раскрытие информации общества в официальных печатных средствах массовой информации в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 27.11.2010 № 939	-	-
Оказание услуг по печати первичной документации к исковым заявлениям	-	-
Судебные и налоговые расходы (оплата государственной пошлины для подачи исковых заявлений в арбитражные суды и суды общей юрисдикции)	-	-

1	2	3
Расходы на информационные, консультационные услуги	-	Информационно-консультационные услуги Информационные услуги
Раскрытие информации Общества в сети Интернет в соответствии с Приказом ФСТ России №158-т от 24.04.2011г. и Приказом ФАС №263 от 21.04.2011г.	-	-
Поставка системы Консультант + и оказание информационных услуг	-	-
Обслуживание 1С и сопровождение	-	Использование 1С
Информационная система (Интегрум-медиа)	-	-
Предоставление услуг по разработке и внедрению системы менеджмента качества	-	-
Услуги связи	Услуги связи	-
Мобильная связь	-	Услуги сотовой связи
Услуги провайдеров (интернет)	-	-
Стационарная проводная связь (междугородняя, международная, местная)	-	Услуги телефонной связи
Оказание услуг почтовой связи	Почтовые услуги Подписка	Услуги почты Услуги экспресс-доставки
Транспортные расходы по перевозке бланков и услуги за багажное отделение	-	Услуги по доставке груза Услуги по заказу автомобиля Услуги по перевозке пассажиров автотранспортом
Услуги инкассации и пересчет ден. средств в банке	Инкассация	-
Реклама и коммуникационная деятельность	Реклама, публикация информации СМИ	-
Маркетинговые исследования	-	-
СМС-информирование	-	-
Развитие и поддержка интернет-сайта (в т.ч. интернет-реклама)	Обслуживание сайта	-
Акции по стимулированию спроса	-	-
Проведение опроса пассажиров, маркетинговые исследования альтернативного вида транспорта	-	-
Мониторинг качества обслуживания пассажиров, выполнения договорных обязательств контрагентами	-	-
Лизинговые платежи за автомобиль	-	-
Услуги по сканированию документов для ТЗ 2015	-	-
Казначейство	Расходы РКО	-
-	ЖелДорТранс	-
Прочие	Прочие	-
Вода	-	-

1	2	3
Приобретение проездных билетов	-	-
Поставка дисков ИТС	-	-
Прочие расходы (в т.ч. представительские расходы)	Расходы на Совет директоров. Отчисления с выплат секретарю СД и проезда работников	-
-	Страхование имущества Страхование пассажиров	Продажа билетов в пригородном сообщении Услуги разъездных билетных кассиров
-	-	НДС в себестоимости НДС с косвенных расходов
Расходы по договорам, предъявляемым ОАО «РЖД»	-	-
Аренда подвижного состава с экипажем (МВПС)	-	-
Сумма по аренде (плата за пользование)	Аренда	Аренда МВПС
Капитальный ремонт	КР	Услуги КР МВПС
Текущий ремонт	ТР	Услуги ТР МВПС
Техническое обслуживание	ТО	Услуги ТО МВПС
Управление и эксплуатация ПС	-	Услуги управления и эксплуатации МВПС
-	-	Аренда рельсовых автобусов
-	-	Услуги ТО рельсовых автобусов
-	-	Услуги ТР рельсовых автобусов
-	-	Услуги управления и эксплуатации рельсовых автобусов
Аренда подвижного состава с экипажем (ВЛТТ)	-	-
Сумма по аренде (плата за пользование)	Аренда	Аренда тепловоза
Капитальный ремонт	КР	Услуги КР тепловоза
Текущий ремонт	ТР	Услуги ТР тепловоза
Техническое обслуживание	ТО	Услуги ТО тепловоза
Управление и эксплуатация ПС	-	Услуги управления и эксплуатации тепловоза
Аренда подвижного состава с экипажем (ВЛТЭ)	-	-
Сумма по аренде (плата за пользование)	Аренда	Аренда электровоза
Капитальный ремонт	КР	Услуги КР электровоза
Текущий ремонт	ТР	Услуги ТР электровоза
Техническое обслуживание	ТО	Услуги ТО электровоза
Управление и эксплуатация ПС	-	Услуги управления и эксплуатации электровоза
Инфраструктура	Инфраструктура	Использование инфраструктуры ж/д транспорта

Примечание: составлено автором

Предлагаемый автором унифицированный классификатор затрат ППК

Элементы затрат	Предлагаемый автором типовой унифицированный состав расходов
Расходы на оплату труда	Оплата труда за отработанное время
	Ежемесячное денежное вознаграждение руководителям и специалистам
	Доплата за работу с разделением рабочего дня на части за фактически отработанное время
	Единовременное поощрение
	Оклад по часам
	Доплата за совмещение профессий (должностей), за расширение зон обслуживания или увеличения объема работ
	Оплата праздничных и выходных дней
	Доплата за работу в праздники и выходные
	Доплата за ночные часы
	Премия за месяц
	Премия по итогам работы за год
	Надбавка к должностному окладу согласно штатному расписанию
	Оплата труда за неотработанное время
	Оплата основного отпуска
	Оплата дней дополнительного отпуска, в случае рождения ребенка, регистрации брака, смерти членов семьи
	Оплата дополнительных выходных дней по уходу за детьми-инвалидами
	Доплата до среднего заработка
	Отпуск учебный
	Оплата дополнительного отпуска
	Пособия по временной нетрудоспособности за счет средств работодателя
	Оплата больничных листов за счет работодателя
	Единовременное пособие при рождении ребенка сверх установленного законодательством РФ
	Возмещение расходов работников
	Возмещение расходов, связанных с обязательными медицинскими осмотрами при поступлении на работу (по коллективному договору)
	Возмещение расходов работнику при использовании личного автотранспорта в служебных целях
	Стоимость проезда по личным надобностям (по коллективному договору)
	Материальная помощь
	Материальная помощь, предоставленная работникам по решению комиссии
	Материальная помощь, оказываемая работникам в связи со стихийным бедствием, в связи со смертью члена семьи
	Материальная помощь к отпуску
	Выходные пособия
	Выходное пособие при увольнении
	Компенсация отпуска при увольнении по календарным дням
	Компенсация отпуска по календарным дням
	Прочие выплаты
	Оплата по договорам подряда
	Оплата по агентским договорам
	Компенсация за задержку выплаты заработной платы

Отчисления на социальные нужды	
Материальные затраты	Материалы
	Бланки строгой отчетности
	Проездные документы АСУ «Экспресс»
	Квитанции разных сборов АСУ «Экспресс»
	Бланк экспресс-отчет билетного кассира
	Приходная квитанция
	Абонементный билет формы ЛУ-97 пад
	Ежедневный отчет
	Бланк отчета «Доходы, выручка»
	Бланки нестрогой отчетности (печатная продукция)
	Табель Т-13
	Журнал учета приказов
	Журнал учета трудовых договоров
	Журнал учета личного состава
	Журнал учета движения трудовых книжек
	Журнал учета телеграмм
	Журнал регистрации
	Амбарная книга
	Акт
	Листовка - информация для пассажиров
	График-рапорт
	Книга из ведомостей
	Журналы и удостоверения
	Лицевой счет
	Кассовый отчет
	Предупредительный талон
	Листовки, буклеты, наклейки
	Расписание поездов
	Личная карточка
	Анкета
	Табличка стикеры
	Книга продаж
	Инструкции по движению поездов
	Газеты, выпускаемые ООО «РЖД»
	Чековая лента
	Отчетный лист о продаже бланков строгого учета
	Термолента
	Спецодежда и средства индивидуальной защиты
	Форменная одежда
	Халаты
	Юбки
	Комбинезоны
	Пальто
Шапки зимние	
Сапоги женские	
Ботинки мужские	
Туфли женские	
Рубашки мужские	
Блузки женские	
Перчатки кожаные	
Перчатки хлопчатобумажные	

	Жилет сигнальный
	Костюм "Профессионал"
	Куртка мужская
	Плащ непромокаемый
	Полуботинки "Ника"
	Полукомбинезон
	Медикаменты
	Канцелярские расходы
	Хозяйственные расходы
	Расходные материалы на обслуживание автотранспорта
	Мебель
	Компьютерная техника
	Бытовая техника
	Оргтехника
	Материалы для оргтехники
	Электроэнергия
	Топливо
	Дизельное топливо
	Бензин
	Прочие материальные затраты
	Приобретение компьютерной техники
	Приобретение оргтехники
	Приобретение бытовой техники
	Техническое обслуживание компьютерной техники
	Техническое обслуживание оргтехники
	Техническое обслуживание бытовой техники
	Аренда оборудования
	Хозяйственно-бытовая химия
	Коммунальные услуги
	Прочие материальные расходы
Амортизация	Амортизационные отчисления по основным средствам
	Амортизационные отчисления по НМА
Прочие затраты	Оплата услуг агента
	Техническое обслуживание основных средств
	Обслуживание ПКТК
	Обслуживание МК-35
	Техническое обслуживание БПА
	Негарантийный ремонт МК-35
	Обслуживание ККТ ПРИМ-08
	Ремонт ПРИМ -08
	Техническое обслуживание автоматов «СПЕКТР-АПС»
	Приобретение билетопечатающего устройства к терминалу Экспресс
	Оказание услуг по сопровождению НСИ, администрированию сервера, организации и сопровождению обновлений ПО АСУ ППК
	Доработка и расширение функциональности программных модулей АСУ ППК
	Техобслуживание АСУ ППК
	Группа компаний Искандер (ЗАО) - телефон горячей линии, информационная поддержка
	Система регистрации переговоров «Пассажир-кассир»
	Техническое обслуживание средств охранно-пожарной сигнализации, системы оповещения о пожаре, систем видеонаблюдения и контроля доступа

Устройство билетопечатающее "Экспресс-21"
Ремонт и обслуживание систем кондиционирования воздуха
Обслуживание оргтехники
Содержание автомобиля
Обслуживание оргтехники
Налоги и сборы
НДС
Транспортный налог
Налог на имущество
Командировочные расходы
Аренда имущества (движимого и недвижимого)
Аренда жилых помещений
Аренда движимого имущества
Аренда нежилых помещений
Расходы на оплату мероприятий по охране труда
Аттестация рабочих мест по условиям труда
Расходы на предварительный осмотр и медицинское освидетельствование работников железнодорожного транспорта
Обеспечение пожарной безопасности (Тушение и предупреждение пожаров)
Расходы на услуги охранной деятельности
Сопровождение пригородных пассажирских поездов
Охрана офисных помещений
Расходы будущих периодов
Услуги по сопровождению программ
Расходы на оплату услуг по подготовке кадров и подбор персонала
Подготовка и переподготовка кадров
Подбор персонала (Размещение объявлений в газете о вакансиях)
Расходы на аудиторские услуги
Юридическое сопровождение деятельности
Оказание услуг по ведению реестра владельцев ценных бумаг
Услуги по организации и проведению закупочных процедур
управление ЕИАС и официальный сайт закупки www.zakupki.gov.ru
Раскрытие информации общества в официальных печатных средствах массовой информации
Оказание услуг по печати первичной документации к исковым заявлениям
Судебные и налоговые расходы
Расходы на информационные, консультационные услуги
Раскрытие информации Общества в сети Интернет
Поставка системы Консультант + и оказание информационных услуг
Обслуживание 1С и сопровождение
Информационная система (Интегрум-медиа)
Услуги связи
Мобильная связь
Услуги провайдеров (интернет)
Стационарная проводная связь (междугородняя, международная, местная)
Оказание услуг почтовой связи
Транспортные расходы
Реклама и коммуникационная деятельность
Маркетинговые исследования
СМС-информирование
Развитие и поддержка интернет-сайта (в т.ч. интернет-реклама)

	Акции по стимулированию спроса
	Проведение опроса пассажиров, маркетинговые исследования альтернативного вида транспорта
	Мониторинг качества обслуживания пассажиров, выполнения договорных обязательств контрагентами
	Услуги инкассации
	Коммунальные услуги
	Прочие расходы

Примечание: дополнено автором

**Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Ставки на услуги ОАО «РЖД»
по аренде, техническому обслуживанию, ремонту, управлению и
эксплуатации подвижного состава, заключенные с Юго-Восточной железной
дорогой – филиалом ОАО «РЖД»»**

(источник: договоры аренды железнодорожного подвижного состава с экипажем, договоры сублизинга, дополнительные соглашения к договорам аренды)

Элементы арендной платы	Вид подвижного состава	Ставка на услугу, руб.
Аренда подвижного состава (руб./ваг-ч)	МВПС	207,45
	Рельсовый автобус	1661,46
	Электровоз	207,45
	Тепловоз	336,76
Плата за выполнение капитального ремонта (руб./ваг-км)	МВПС	3,81
	Рельсовый автобус	-
	Электровоз	3,81
	Тепловоз	5,44
Плата за выполнение текущего ремонта (руб./ваг-км)	МВПС	3,55
	Рельсовый автобус	1,36
	Электровоз	3,55
	Тепловоз	2,83
Плата за выполнение технического обслуживания (руб./ваг-км)	МВПС	3,82
	Рельсовый автобус	3,09
	Электровоз	3,82
	Тепловоз	6,75
Управление и эксплуатация (руб./поездо-ч)	МВПС	3919,76
	Рельсовый автобус	3439,80
	Электровоз	3919,76
	Тепловоз	3179,06

Примечание: составлено автором

Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Суммы НДС по приобретенным товарам, работам и услугам ППК, признаваемые в составе статьи «НДС в себестоимости»»

№ п/п	Статья затрат	Сумма НДС, руб.
1	Аренда оборудования АРМК и ПРИМ	
2	Аренда площадей	
3	Ввод в эксплуатацию ПКТК	
4	Замена аккумулятора ПКТК	
5	Замена ЭКЛЗ	
6	Информационно-консультационные услуги	
7	Использование 1С	
8	Использование инфраструктуры ж/д транспорта	
9	Коммунальные услуги по аренде (касса Ртищево)	
10	Комплексное обслуживание Biosmart	
11	Комплексное обслуживание автоматизированного рабочего места	
12	Лицензия 1С	
13	Лицензия VipNet	
14	Лицензия на программный модуль «АРМ кассира»	
15	Лицензия на программный модуль «Сервер»	
16	Медосмотры	
17	Пожарная охрана	
18	Продажа билетов в пригородном сообщении	
19	Прочие расходы	
20	Расходы, сопутствующие аренде (касса Ртищево)	
21	Сбор ТБО	
22	ТО ИСКРА	
23	ТО МКТК	
24	ТО ПКТК	
25	ТО ПРИМ	
26	ТО турникетов АСОКУПЭ-С	
27	Услуги охраны по сопровождению билетных кассиров	
28	Услуги по перевозке пассажиров автотранспортом	
29	Услуги по размещению оборудования	
30	Услуги по хранению бланков	
31	Установка жалюзи	
32	Установка марки-пломбы на ККТ	
	Итого	

Примечание: составлено автором

Рабочий документ эксперта-бухгалтера «Перечень косвенных затрат пригородных пассажирских компаний»

Укрупнённые группы*	Статьи затрат	АО «ППК Черноземье»	АО «Саратовская ППК»	АО «Северная ППК»
1	2	3	4	5
Счет 26 «Общехозяйственные расходы»				
Амортизация	Амортизация	+	+	+
Аренда	Аренда площадей	+	-	+
	Аренда помещения	+	-	+
	Аренда кассы	-	+	-
	Аренда офиса	-	+	-
	Расходы по найму жилого помещения	+	-	-
	Расходы, сопутствующие аренде	+	-	-
	Коммунальные услуги	-	-	+
	Коммунальные услуги арендуемого офиса	-	+	-
	Коммунальные услуги арендуемой кассы	-	+	-
Аудит	Аудиторская проверка	+	+	-
	Аудит	-	+	+
Содержание и эксплуатация транспортных средств	Обслуживание автомобиля	+	+	+
	ТО автомобиля	+	+	-
	Замена стекла	+	-	-
	Установка парктроника	+	-	-
	Установка ковриков	+	-	-
	Балансировка	+	-	-
	Шиномонтаж	+	+	-
	Установка сигнализации	+	-	-
	Ремонт автомобиля	+	+	-
	Страховой взнос по договору ОСАГО	+	-	-
	Страхование автотранспорта	+	-	-
	Оплата проезда по платной дороге	+	-	-
	Мойка автомобиля	+	-	-
	Лизинговые платежи за автомобиль	-	-	+
Топливо	Бензин	+	+	+
	Диз.топливо	-	+	-
	Процессинговое обслуживание	+	-	-
Госпошлина	Госпошлина за регистрацию ТС	+	+	-
Инкассация	Инкассация	+	+	-
Информационные услуги	Информационное сообщение	+	-	-
	Информационные услуги	+	-	+
	СМС-информирование	-	-	+
	Подписка	-	+	-
	Газета «Уважаемые пассажиры»	-	+	-
	Печатная продукция, журналы по ОТ, ПБ, Э	-	-	+
Командировочные расходы	Командировочные расходы	+	-	+
	Командировки	-	+	-
	Проживание в гостинице	+	-	-
Консультационные услуги	Консультационные услуги	+	-	+
	Юридическое сопровождение деятельности	-	-	+
Лабораторные исследования	Лабораторные исследования	+	-	-
	Санитарно-эпидемиологическое обследование	+	-	-

1	2	3	4	5
Лицензии	Лицензия на программный модуль «Сервер»	+	-	-
	Лицензии на АСУП ППК	-	+	-
Товарный знак	Товарный знак ОАО «РЖД»	-	+	-
Маркетинговые услуги	Маркетинговые услуги	+	-	-
	Маркетинговые исследования	-	-	+
	Проведение опроса пассажиров, маркетинговые исследования альтернативного вида транспорта	-	-	+
Услуги менеджмента	Оценка условий деятельности	+	-	-
	Услуги по разработке и внедрению системы менеджмента качества	-	-	+
	Мониторинг качества обслуживания пассажиров	-	-	+
Материальные расходы	Материальные расходы	+	-	-
	Канцтовары	-	+	+
	Хозтовары	-	+	+
	Печати, штампы	-	+	-
	Спецодежда и средства защиты	-	-	+
	Бланки строгой и нестрогой отчетности	-	-	+
	Форменная одежда	-	-	+
	Мебель	-	-	+
	Заправка картриджей	+	-	-
	Покупка картриджей	-	+	-
	Приобретение оргтехники и расходных материалов к ней	-	-	+
Медосмотры	Медосмотры	+	-	-
	Медосвидетельствование	-	+	+
Налоги и сборы	Налог на имущество	+	-	+
	Налоги	-	+	-
	Транспортный налог	+	-	+
	Плата за негативное воздействие на окружающую среду	+	-	-
НДС с косвенных расходов	НДС с косвенных расходов	+	-	+
Нотариальные услуги	Нотариальные услуги	+	-	-
	Услуги нотариуса	-	+	-
Образовательные услуги	Образовательные услуги	+	-	+
	Участие в семинаре	+	-	-
Оплата труда	Оплата труда	+	+	-
	Фонд оплаты труда списочного состава	-	-	+
	Фонд оплаты труда несписочного состава	-	-	+
	Страхование добровольное (медицинское, пенсионное)	-	-	+
	Резерв отпусков	-	-	+
	Больничный лист	-	+	+
Страховые взносы	Страховые взносы	+	+	-
Охрана труда	Охрана труда	+	+	-
	Аттестация рабочих мест	-	-	+
Подготовка кадров	Повышение квалификации	+	-	-
	Подготовка кадров	-	+	+
Приобретение техники	Приобретение компьютерной техники	-	-	+
	Приобретение бытовой техники	-	-	+

1	2	3	4	5
Техническое обслуживание	Подключение к ПО Контакт	+	-	-
	Программный продукт «MicrosoftOffice»	+	-	-
	Программное обеспечение «WinPro 7»	+	-	-
	Продление регистрации в системе ПО Контакт	+	-	-
	Сопровождение 1С Бухгалтерия	+	-	-
	Сопровождение программ	-	+	+
	Оборудование для смарт-карт	-	+	-
	Установка и настройка ПО	+	-	-
	Изготовление ключей	+	-	-
	Техобслуживание средств охранно-пожарной сигнализации, системы оповещения о пожаре, систем видеонаблюдения и контроля доступа	-	-	+
	Ремонт и обслуживание систем кондиционирования воздуха	-	-	+
	Обслуживание оргтехники	-	-	+
	Прочие материальные расходы	Прочие материальные расходы	+	-
Прочие материалы		-	+	+
Медикаменты		-	-	+
Охрана офисных помещений		-	-	+
Услуги проводников (аутсорсинг)		-	-	+
Прочие расходы	Прочие расходы	+	-	-
	Вода	-	-	+
	Приобретение проездных	-	-	+
	Поставка дисков ИТС	-	-	+
	Приобретение ИТС 1 С	+	-	-
Рекламные расходы	Размещение рекламного сообщения	+	-	-
	СМИ	-	+	-
	Реклама, публикация информации	-	+	-
	Реклама и коммуникационная деятельность	-	-	+
	Расходы по разработке визиток	+	-	-
	Расходы по разработке логотипа	+	-	-
	Акции по стимулированию спроса	-	-	+
Путевки	Расходы за путевки	+	-	-
	Путевки детские	-	+	-
Ремонт техники	Ремонт МФУ	+	-	-
	Ремонт техники	-	+	-
Создание и обслуживание сайта	Услуги по созданию сайта	+	-	-
	Обслуживание сайта	-	+	-
	Развитие и поддержка интернет-сайта	-	-	+
Транспортные услуги	Услуги по доставке груза	+	-	+
	Услуги по заказу автомобиля	+	-	-
Услуги связи	Услуги почты	+	-	-
	Почтовые услуги	-	+	+
	Услуги сотовой связи	+	-	+
	Услуги телефонной связи	+	-	+
	Услуги связи	-	+	-
	Услуги экспресс-доставки	+	-	-

Примечание: рекомендации автора по систематизации статей косвенных затрат

Информация об организационно-правовой форме экспертного учреждения

Арбитражный суд	Организационно-правовая форма экспертного учреждения (количество)							
	ОАО/ЗАО	ООО	Автономная некоммерческая организация	Некоммерческое партнерство СРО	ТПП	Экспертное бюро	ФГБУ	Всего
Вологодской области	-	20	7	1	-	1	1	30
Ивановской области	4	59	37	3	-	2	3	108
Архангельской области	-	4	4	-	-	-	-	8
Республики Коми	9	106	64	4	-	2	5	190
Саратовской области	-	10	11	1	1	1	1	25
Итого	13	199	123	9	1	6	10	361

Примечание: составлено автором

Список экспертных учреждений и организаций арбитражного суда Вологодской области

Организационно-правовая форма экспертного учреждения (количество)	Наименование
ООО	«Центр оценки имущества и бизнеса» «Независимое агентство строительных экспертиз» (ООО «СТРОЙЭКСПЕРТИЗА») «Бенефит» «Единая служба информирования населения» (ЕСИН) «Межрегиональная экономическо-правовая коллегия» «Экспертиза и Консультирование» «Регионпроект» «Экспертно-консультационный центр «Независимость» «Московская Международная Строительная Экспертиза» «Ивановское бюро экспертизы» «Национальное бюро экспертизы интеллектуальной собственности» «Региональное Экспертное Объединение» «Бюро Судебной экспертизы и независимой оценки» (ООО «Бюро «СЭНО») «Ди-Эс-Эр» «Альфа-Медиатор» «Лаборатория судебных экспертиз» Центр строительной экспертизы «ПГС» «Вэлью АРКА консалтинг» «Научно-Производственный Центр Инжиниринг» (ООО «НПЦ Инжиниринг») «Центр инжиниринговых услуг и технической экспертизы»
Автономная некоммерческая организация	«Центр по проведению судебных экспертиз и исследований» (АНО «Судебный эксперт») «Центр содействия развития судебно-экспертной деятельности «ЭКСПЕРТНОЕ БЮРО ИСТИНА» «Центральное Бюро Независимых Судебных Экспертиз» Центр Технических Исследований и Консалтинга "СудЭкспертГрупп" "Центр по проведению судебных экспертиз и исследований" АНО "Судебный эксперт" «Судебная экспертиза» «Главсудэкспертиза»
Некоммерческое партнерство СРО	«Свободный Оценочный Департамент»
Экспертное бюро	Бюро независимой экспертизы «Версия»
ФГБУ	"Центральный научно-исследовательский и проектный институт Министерства строительства и ЖКХ РФ" (ФГБУ "ЦНИИП Минстроя России")

Примечание: составлено автором

Список экспертных учреждений и организаций арбитражного суда Ивановской области

Организационно-правовая форма экспертного учреждения (количество)	Наименование
ООО	<p>«Сибирский Проектно-Экспертный Центр» «Тулский Центр Независимых Экспертиз «Эксперт Групп» «Экспертно-консультационный центр «ВЕКТОР» Межрегиональная экспертная организация ООО Дельта «Инвест-аудит» Группа строительных компаний общество с ограниченной ответственностью «Альянс-проект» "Компания независимых экспертов и оценщиков "ДАН-эксперт" «Балтик Технолоджи Индастриз» (ООО «БТИ») «Бюро независимых экспертиз «Индекс» «КВАЗАР» «Негосударственная экспертиза проектной документации и инженерных изысканий в строительстве» «ТехПроектСтрой» «Центр независимой экспертизы и оценки бизнеса» «ЮНИКСОЛ» «Агентство строительного контроля «СтройЭксперт» «Агентство юридических услуг и судебной экспертизы» ООО «Альфа-медиатор» «Апрайс консалтинг» «А-Эксперт» «Бастион» «Беркшир Адвайзори Групп» «Бюро судебных экспертиз» «Бюро экспертиз и консультаций №1» «Ивановское бюро экспертизы» «Институт оценки и управления собственностью» (ООО «ИОУС») «Межрегиональная экономическо-правовая коллегия» «Межрегиональная экспертная организация «Дельта»» «Межрегиональное бюро судебных экспертиз им. Сикорского» «Межрегиональное независимое экспертное учреждение» «Научно-исследовательский институт судебных экспертиз» «ПГС» (Центр строительной экспертизы) «Петербургская экспертная компания» «Профессиональные экспертные технологии» «Профэксперт» «Смоленск-ДорНИИ-Проект» «СТРОЙЭКСПЕРТ» «Судебный эксперт» «Феникс» (Феникс - экспертиза) «Центр независимой экспертизы «Невский Эксперт» «Центр независимой экспертизы собственности» «Центр независимых экспертиз» «Центр Строительной Экспертизы»</p>

	<p>«Центр судебных экспертиз им. Соколова» «Центр экспертизы интеллектуальной собственности» «Шогин и Партнеры» «Эксперт Центр» «Эксперт» «Экспертное бюро «Иск-Трейд» (ООО «ЭБИТ») «Экспертный центр «Эталон» Бюро независимых «Версия» Консалтинговая группа «Новая Парадигма» «Федерация судебных экспертов» «Эксперт Союз» «Региональный центр автотехнической экспертизы» «Ростовский центр судебных экспертиз»</p>
Автономная некоммерческая организация	<p>«Центр криминалистических экспертиз» «Центр сертификации, технических испытаний и исследований» «Сертификат.ру» «Центрэкспертиза» «Межрегиональный центр судебной экспертизы» «Центр Судебных Экспертиз» Северо-западная Экспертно-криминалистическая компания «МЕЖРЕГИОНАЛЬНОЕ БЮРО СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТИЗ И ОЦЕНКИ» (АНО «МБСЭИО») «Консультационный центр «Поверенный» «Столичный центр юридической диагностики и судебной экспертизы» «Центр по проведению судебных экспертиз и исследований» АНО «Судебный эксперт» «Центр по проведению экспертиз и оценки» «Центральное Бюро Независимых Судебных Экспертиз» ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ ЦЕНТР "НЕЗАВИСИМАЯ ЭКСПЕРТИЗА" Исследовательский центр «Независимая экспертиза» Исследовательский центр «Независимая экспертиза» Центр судебной экспертизы «Рособщемаш» «Евроэкспертиза» «Центр лингвистических экспертиз» «Центр независимых строительных экспертиз» «Центр по проведению судебных экспертиз и исследований» АНО «Судебный эксперт» «Центр химических экспертиз» «Экспертно-правовой центр «Право в экономике» АНО «Экспертно-правовой центр «Право в экономике» центр экспертиз Консалтинговый центр «Независимая экспертиза» НКЦ СЭ «Гильдия» Судебный эксперт</p>
Некоммерческое партнерство СРО	<p>Независимая экспертная организация «Истина» «Саморегулируемая организация судебных экспертов» «Стройпроектэкспертиза» «Федерация судебных экспертов»</p>
Экспертное бюро	<p>Экспертное бюро Дмитрия Коровина Ленинградская Экспертная Служба «ЛЕНЭКСП»</p>
ФБУ	<p>«Курская лаборатория судебной экспертизы» (ФБУ Курская ЛСЭ Минюста России) «Институт географии Российской академии наук»</p>

ФЕДЕРАЛЬНАЯ ЛАБОРАТОРИЯ СУДЕБНОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ	
ТПП	Серпуховская торгово-промышленная палата Московская Торгово-Промышленная Палата Московский независимый центр экспертизы и сертификации «Мосэкспертиза»
АО	Многопрофильный деловой центр «УГМ-С Стройинвест» «СТРОЙЭКСПЕРТИЗА» Региональное бюро независимой экспертизы и оценки «Стандарт» «Центральное топографо-маркшейдерское предприятие» «Центрмаркшейдерия»
ИП	Панько Владимир Олегович Гудкова В.Г. Калашникова Н.П. Слюсарева О.И

Примечание: составлено автором

Список экспертных учреждений и организаций арбитражного суда Архангельской области

Организационно-правовая форма экспертного учреждения (количество)	Наименование
ООО	"Стремление" "Аурелия" (г. Таганрог) "Инвест-Аудит" (г. Пермь) Международное бюро судебных экспертиз, оценки и медиации (г. Новосибирск)
Автономная некоммерческая организация	"Межрегиональная судебно-экспертная служба" "Центр независимой экспертизы" "Бюро судебных экспертиз" "Северо-Западный центр судебных экспертиз" (г. Санкт-Петербург)

Примечание: составлено автором

Список экспертных учреждений и организаций арбитражного суда Республики Коми

Организационно-правовая форма экспертного учреждения (количество)	Наименование
ООО	<p>«Испытательная лаборатория центра доводки и омологации транспортных средств» «Московский Центр экспертизы и оценки» «Бюро Независимых Экспертиз» «ТОНИ» (техническое обследование недвижимого имущества) "Балтик Технолоджи Индастриз" "БЕНЕФИТ" "БЮРО НЕЗАВИСИМОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ «ВЕРСИЯ»" "Городское Бюро Товарных Экспертиз" "Защита" "Межрегиональное бюро судебных экспертиз им. Сикорского" "Национальное бюро экспертизы интеллектуальной собственности" "Профессиональные экспертные технологии" "СЗЭПЦ" "СТРЕМЛЕНИЕ" "Судебные Экспертизы и Исследования" «Гилберт Инвест» «Агентство «Независимость»» «Агентство независимых экспертов» «Агентство ПрофЭксперт» «Агентство юридических услуг и судебной экспертизы» «АЙ-Эс Консалтинг» «Альфа-Медиатор» «АНП Зенит Аудит» «АСЭИНО» «Атлант Оценка» «АУРЕЛИЯ» «А-Экспертиза» «Бастион» «Беркшир Адваизори Групп» «БНЭО» «Волго-окская экспертная компания» «Городское учреждение судебной экспертизы» уведомляет о передаче всех прав и полномочий «Городской Центр Судебных Экспертиз» «ДАН-эксперт» «Департамент независимой экспертизы и оценки» «ЕСИН» «ЗАО «ЮРЭНЕРГО»» «Инвест-аудит» «Институт независимых экспертиз» «ИОУС» «И-Эйдж» «КМКИ»</p>

	<p>«Лаборатория экспертных исследований» «Ленинградская Экспертная Служба «ЛЕНЭКСП» «Межрегиональная экономическо-правовая коллегия» «Межрегиональная экспертная организация Дельта» «Негосударственная экспертиза проектной документации и инженерных изысканий в строительстве» «НОРД-Экспертиза» «ПАСК Энергосистемы» «ПГС» «Петербургская Экспертная Компания» «Регионпроект» «РЭО» «Сенат-Оценка» «Сибирский Проектно-Экспертный Центр» «СТРОИТЕЛЬНАЯ ЭКСПЕРТИЗА И ТЕХНАДЗОР» «СТРОЙЭКСПЕРТ» «СТРОЙЭКСПЕРТИЗА» «Уральский Строитель» «Феникс» «Центр инжиниринговых услуг и технической экспертизы» «Центр независимой экспертизы «Невский Эксперт» «Центр независимой экспертизы собственности» «Центр патентных судебных экспертиз» «Центр по проведению судебных экспертиз и исследований» «ЦЕНТР ХИМИЧЕСКИХ ИССЛЕДОВАНИЙ» «Центр экспертизы интеллектуальной собственности» «ЦЭП Аудит» «ЭБИТ» «Экосфера» «Экспертиза и Консультирование» «Экспертное бюро «Элок» «Экспертный Центр «ЭТАЛОН» «ЭКЦ «Независимость» «ЭсАрДжи-Консалтинг» ИНСТИТУТ ФИНАНСОВЫХ ЭКСПЕРТИЗ И АУДИТА МБЭКС МЕЖДУНАРОДНОЕ БЮРО СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТИЗ ОЦЕНКИ И МЕДИАЦИИ МБЭКС Научно-исследовательский институт судебных экспертиз НПО "Эксперт Союз" НПЦ «Витрувии» Оценочная компания «ПРАЙМ» Центр строительной экспертизы «ПГС» Центральная лаборатория судебной экспертизы</p>
<p>Автономная некоммерческая организация</p>	<p>«СУДЕБНЫЙ ЭКСПЕРТ» «Евроэкспертиза» «Лаборатория экспертных исследований «Центральный офис» АНО ЛЭИ «Центр» «Центр Криминалистических Экспертиз» ЦЕНТР СЕРТИФИКАЦИИ, ТЕХНИЧЕСКИХ ИСПЫТАНИЙ И ИССЛЕДОВАНИЙ «СЕРТИФИКАТ.РУ» (АНО «Сертификат.ру») "БТЭ при ТПП РК"</p>

	<p>"Расчетный центр" "Экспертное бюро Истина" «Агентство по энергосбережению Удмуртской Республики» «БЮРО правовой защиты, судебных экспертиз и расследований» «Бюро судебных экспертиз» «Главсудэкспертиза» «Исследовательский центр «Эксперт-Защита» «Межрегиональная судебно-экспертная служба» «МОСКОВСКИЙ ОБЛАСТНОЙ ЦЕНТР СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТИЗ» «Московский центр экспертизы и оценки» «Поволжская палата судебных экспертов» «Право в экономике» «РОСЭ» «Северо-западная экспертно-криминалистическая компания» «СЕВЕРО-ЗАПАДНЫЙ ЦЕНТР СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТИЗ» «Столичный центр юридической диагностики и судебной экспертизы» «Центр Геммологических Экспертиз» «Центр Криминалистических Экспертиз» «Центр лингвистических экспертиз» «Центр независимой экспертизы» «Центр независимых строительных экспертиз» «Центр Патентных Экспертиз» «Центр Пожарных Экспертиз» «Центр строительных экспертиз» «Центр Судебных Экспертиз» (г. Сыктывкар) «Центр Химических Экспертиз» «Центр Экспертизы Автомобилей» «Центральное Бюро Независимых Судебных Экспертиз» «Экспертная компания «Центр» «Экспертно-правовой центр» ИЦ «Независимая Экспертиза» КОНСАЛТИНГОВЫЙ ЦЕНТР «НЕЗАВИСИМАЯ ЭКСПЕРТИЗА» Центр Независимых экспертиз и права «Стандарт Эксперт» Центр развития экспертиз «Лаборатория экспертных Исследований» Центр Технических Исследований и Консалтинга «СудЭкспертГрупп» ЦРЭ «Лаборатория экспертных Исследований» ЭПЦ «Прометей» ЮЦ "Правовая Экспертиза"</p>
Некоммерческое партнерство СРО	<p>«ФЕДЕРАЦИЯ СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТОВ» Саморегулируемая организация «Свободный Оценочный Департамент» "Федерация судебных экспертов" «Саморегулируемая организация судебных экспертов» «СРОО «Экспертный совет» «Судебно-экспертная палата»</p>
Экспертное бюро	<p>БНЭ «Версия» Бюро независимой экспертизы "Версия"</p>
ФБУ	<p>Чувашская лаборатория судебной экспертизы Чувашская ЛСЭ Министерства юстиции Российской Федерации «УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина» «ЦНИИП Минстроя России»</p>
АО	<p>«2К» Научно-исследовательский центр «Строительная экспертиза»</p>

	"Северо-Западное агентство таможенных и экспертных услуг" "ЮРЭНЕРГО" «Независимое агентство строительных экспертиз» «Региональное бюро независимой экспертизы и оценки «Стандарт» «СТРОЙЭКСПЕРТИЗА» «ЦЕНТРАЛЬНЫЙ ИНСТИТУТ ЭКСПЕРТИЗЫ, СТАНДАРТИЗАЦИИ И СЕРТИФИКАЦИИ» «Группа НГИ»
ИП	«Агентство судебных экспертиз» ИП Дейнеко Э. А. Слюсарева Ольга Игоревна Воркунова Нина Николаевна

Примечание: составлено автором

Список экспертных учреждений и организаций арбитражного суда Саратовской области

Организационно-правовая форма экспертного учреждения (количество)	Наименование
ООО	«Центр судебных экспертиз» «Единый центр экспертизы и оценки» «Межрегиональный экспертный центр» «Научно-исследовательская лаборатория судебных экспертиз» (ООО «НИЛСЭ») «Научно-экспертное объединение «ЛОКАР» «Независимый экспертный центр» «Поволжский центр экспертиз и правовой помощи» «Региональное бюро судебной экспертизы» «Центр независимой технической экспертизы» по Саратовской области (ООО «ЦНТЭ») Оценочная компания «ПРАЙМ»
Автономная некоммерческая организация	«Санкт-Петербургский институт независимой экспертизы и оценки» Экспертно-правовой центр «Топ Эксперт» Консалтинговый центр «Независимая экспертиза» Автономная некоммерческая организация Автономная некоммерческая организация Автономная некоммерческая организация «Северо-западный центр судебных экспертиз» Межрегиональный центр судебной экспертизы и оценки "ВИД" Центр Независимых экспертиз и права «Стандарт Эксперт» ЦРЭ «Лаборатория экспертных Исследований» ЭПЦ «Прометей» Юридический Центр «Правовая Экспертиза» «Центр Судебных Экспертиз»
Некоммерческое партнерство СРО	Межрегиональный институт независимых судебных экспертиз
ТПП	Торгово-промышленная палата Саратовской области
ФБУ	Саратовская лаборатория судебной экспертизы Министерства юстиции Российской Федерации (ФБУ Саратовская ЛСЭ Минюста России)

Примечание: составлено автором

Арбитражный суд Ярославской области

В соответствии со статьей 14 Федерального закона от 22.12.2008 № 262-ФЗ "Об обеспечении доступа к информации о деятельности судов в Российской Федерации" размещение сведений об экспертных организациях на сайте арбитражного суда не предусмотрено.

Направляемая в адрес Арбитражного суда Ярославской области информация от организаций, осуществляющих различные виды экспертиз, размещается для ознакомления судей на внутреннем сетевом ресурсе суда в режиме ограниченного доступа.

Арбитражный суд Костромской области

В соответствии со статьей 14 Федерального закона от 22.12.2008 № 262-ФЗ "Об обеспечении доступа к информации о деятельности судов в Российской Федерации" размещение сведений об экспертных организациях на сайте арбитражного суда не предусмотрено.

Арбитражный суд Владимирской области

В соответствии со статьей 14 Федерального закона от 22.12.2008 № 262-ФЗ "Об обеспечении доступа к информации о деятельности судов в Российской Федерации" размещение сведений об экспертных организациях на сайте арбитражного суда не предусмотрено.

Сравнение точек зрения авторов на структуру заключения эксперта-бухгалтера

Автор	Структура заключения	
	Наименование раздела	Наполнение раздела
1	2	3
Россинская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [173, С.182-184]	Вводная часть	<p>Номер и название дела</p> <p>Краткое описание обстоятельств дела</p> <p>Основания производства экспертизы</p> <p>Время и место производства экспертизы</p> <p>Сведения об органе и лице, назначившем экспертизу</p> <p>Наименование экспертного учреждения, данные об эксперте</p> <p>Поставленные вопросы эксперту</p> <p>Предупреждение эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения</p> <p>Сведения об участниках процесса</p> <p>Род и вид экспертизы</p>
	Исследовательская часть	<p>Методы и приемы исследований</p> <p>Обоснование и объяснение принятых при производстве расчетов величин, выявленных расхождений в учетных данных со ссылкой на документы, подтверждающие несогласованность исследуемых величин</p> <p>Справочно-нормативные материалы</p> <p>Результаты следственных действий</p> <p>Ссылки на приложения и пояснения к ним</p> <p>Экспертная оценка результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по вопросу</p>
	Выводы эксперта	Выводы излагаются в последовательности, в которой поставлены вопросы судом
Дубоносов Е.С., Петрухин А.А. [61, С.136],	Вводная часть	<p>Наименование экспертизы и ее номер</p> <p>Основания для производства экспертизы</p> <p>Задание на производство экспертизы</p> <p>Сведения об эксперте</p> <p>Наименование поступивших на экспертизу материалов</p> <p>Обстоятельства дела и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения</p> <p>Сведения о лицах, присутствующих при производстве экспертизы</p> <p>Место производства экспертизы</p> <p>Поставленные вопросы эксперту</p>
	Исследовательская часть	<p>Имеющиеся исходные фактические данные бухгалтерского учета по поставленным вопросам</p> <p>Применяемые методы</p> <p>Фактические данные, установленные экспертом с указанием состояния учета и его соответствия нормативным актам</p>
	Заключительная часть (выводы)	Выводы, основанные на документальном обосновании всех изложенных фактов

1	2	3
Лазарева Н.А., Урванцева Н.А. [112]	Вступительная (вводная) часть	<ul style="list-style-type: none"> - место и время проведения судебной экспертизы; - наименование экспертизы, ее номер, вид (дополнительная, повторная, комиссия или комплексная); - основание производства экспертизы (постановление или определение, когда и кем оно вынесено); - сведения об органе или лице, назначивших судебную экспертизу; - сведения об эксперте (экспертах): должность, фамилия, имя, отчество, образование, специальность (общая и экспертная), стаж работы, ученая степень и ученое звание, занимаемая должность; - предупреждение эксперта в соответствии с Законодательством РФ об ответственности за дачу заведомо ложного заключения; - дата поступления материалов на экспертизу в экспертное учреждение; - наименование поступивших на экспертизу материалов; - обстоятельства дела и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения, с обязательным указанием источника их получения; - ходатайства о предоставлении дополнительных материалов, заявленных экспертом, результаты их рассмотрения; - сведения о лицах, присутствовавших при производстве экспертизы (фамилия, инициалы, процессуальное положение); - вопросы, поставленные на разрешение эксперта.
	Исследовательская часть	<ul style="list-style-type: none"> - описание произведенных исследований с указанием примененных методов; - ссылки на заключения других экспертов, на материалы дела, проанализированные в пределах предмета экспертизы, а также на приложения и необходимые пояснения к ним; - обоснование и объяснение принятых при производстве расчетов (подсчетов) величин (показателей), а также выявленных расхождений (несоответствий) в учетных данных со ссылкой на документы, подтверждающие несогласованность исследуемых величин (показателей); - справочно-нормативные материалы (инструкции, постановления, приказы), которыми эксперт руководствовался при решении поставленных вопросов с указанием даты и места их издания; - результаты следственных действий (допросов, осмотров, экспериментов и др.), принятые в качестве исходных данных, а также результаты других экспертиз, если они использовались для обоснования выводов, со ссылкой на листы дела; - экспертная оценка результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по решаемому вопросу.
	Выводы (результативная часть)	Выводы содержат факты или обстоятельства, являющиеся предметом судебно-бухгалтерской экспертизы по данному делу; заключение о том, характеризует ли собой этот факт нарушение каких-либо правил или иного нормативного акта, за какой период нарушение, на какую сумму нанесен материальный ущерб, кто и чем способствовал нарушению.
	Синтезирующая часть	-

Примечание: составлено автором