

На правах рукописи



Мотолянец Марина Владимировна

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

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва - 2019

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Ярославский государственный университет имени П.Г. Демидова», г. Ярославль.

Научный руководитель	доктор экономических наук, доцент Курочкина Ирина Петровна
Официальные оппоненты:	Звягин Сергей Анатольевич доктор экономических наук, доцент, ФГКОУ ВО «Воронежский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации», начальник кафедры гражданского- правовых и экономических дисциплин Каширская Людмила Васильевна доктор экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Астраханский государственный университет», заведующий кафедрой «Национальная безопасность»
Ведущая организация	федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Оренбургский государственный университет»

Защита состоится 26 сентября 2019 г. в 11-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.196.06 на базе федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, Стремянный пер., д.36, корп. 3, ауд. 353

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре им. академика Л.И. Абалкина Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 117997, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан « »

2019 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 212.196.06
кандидат экономических наук, доцент



А.В. Васильева

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 производства таких экспертиз базируется на общих принципах, изложенных в законе

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

«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., Пащенко 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-методологические положения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат, конкретизирующие 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 научные результаты 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.

II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Развиты теоретико-методологические положения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат, конкретизирующие ее цель, задачи, предмет, способы проведения, объекты, с учетом особенностей и социальной ориентированности деятельности железнодорожных пригородных пассажирских компаний.

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 (рисунок 1).

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.

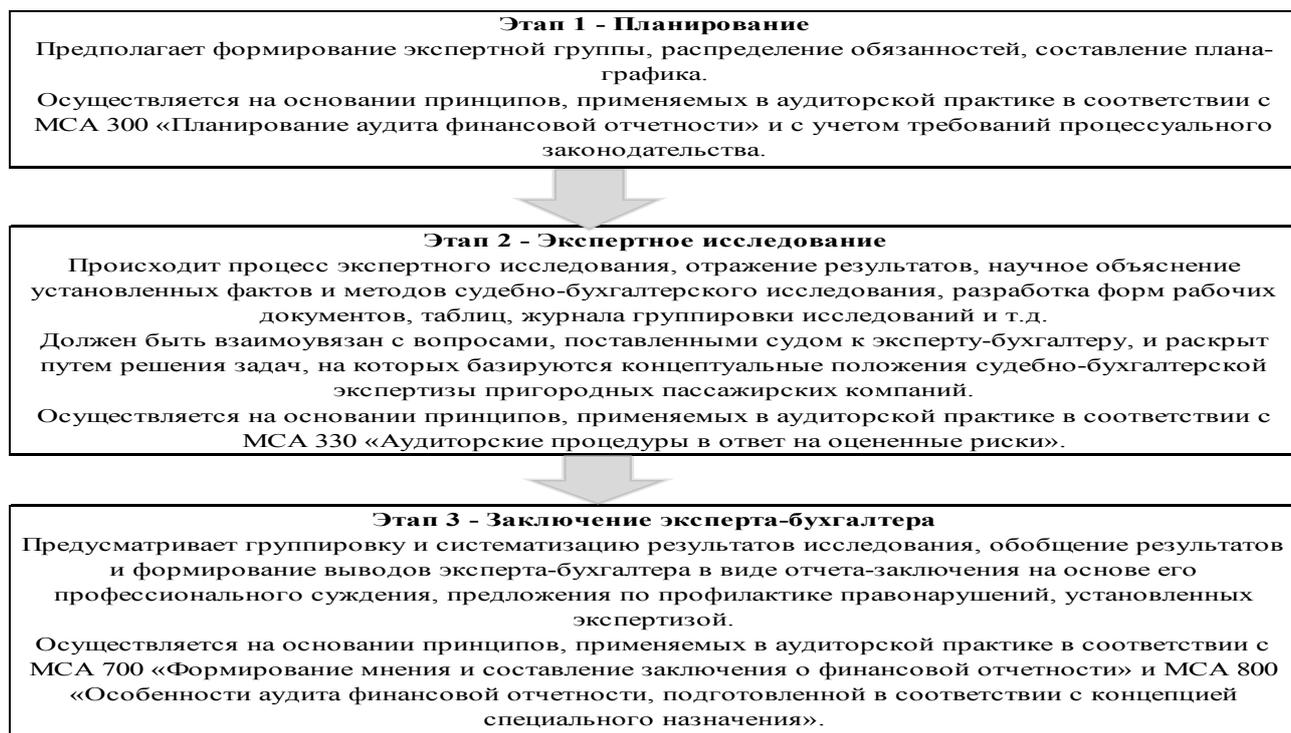


Рисунок 1 – Основные этапы осуществления судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний

Примечание: составлено автором

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, содержание элементов которых представлены в таблице 1.

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.

Таблица 1 – Концептуальные положения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат ППК

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

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.

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, состоящей из следующих элементов:

- 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 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 компаний железнодорожного транспорта).

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.

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 (таблица 2), 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.

Таблица 2 – Унифицированный классификатор собственных затрат ППК

Элемент затрат	Статья затрат*
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
Амортизация	Амортизация
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
	<i>Электроэнергия</i>
Прочие затраты	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: дополненные автором

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.

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», вариация которых представлена на рисунке 2.



Рисунок 2 – Вариация фактических затрат пригородных пассажирских компаний

Примечание: составлено автором

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 отсутствуют возможность и 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. 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.

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 считать специальными знаниями

эксперта-бухгалтера с целью ответа на поставленные судьей вопросы его независимое профессиональное объективное мнение, основанное на опыте практической работы, сложившейся практике в отношении признания фактов хозяйственной жизни согласно бухгалтерским регулятивам и полученным выводам 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 (рисунок 3).

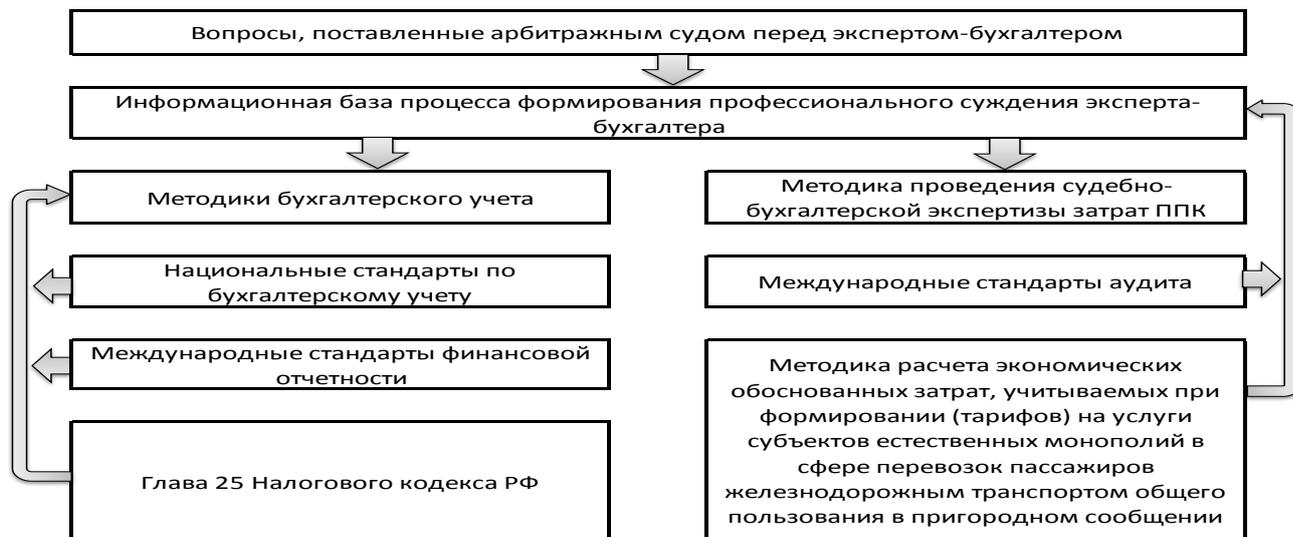


Рисунок 3 - Информационная база процесса формирования объективного профессионального суждения эксперта-бухгалтера по экспертизе затрат на оказание услуг ППК

Примечание: составлено автором

Автором предложено формировать профессиональное суждение эксперта-бухгалтера на основе семи последовательных этапов, представленных на рисунке 4.



Рисунок 4 – Этапы формирования профессионального суждения эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний

Примечание: составлено автором

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;

6) ссылками на представленные в заключении приложения.

Для научного обоснования итоговой части отчета выводов эксперта-бухгалтера 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.

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.

III. СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации

1. Мотолянец М.В. Концептуальные положения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пассажироперевозок //

Казанская наука. № 9. – 2017 г. – Казань: Изд-во Казанский Издательский Дом, 2017. – с. 21-24. - 0,29 п.л.

2. Мотолянец М.В. Концепции профессионального суждения при судебно-бухгалтерской экспертизе // Экономика железных дорог. – М.: Издательство Прометей. – 2018. – № 3. – с. 59-67. - 0,44 п.л.

3. 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). - 0,43 п.л.

4. 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. - 0,76 п.л. (авторских 0,70 п.л.)

Публикации в других научных изданиях

1. Мотолянец М.В. К вопросу о необходимости пересмотра методики расчета экономически обоснованных затрат, учитываемых при формировании цен (тарифов) на услуги железнодорожных пассажироперевозчиков // Современные технологии в образовательном процессе высшей школы. Круглый стол «Актуальные вопросы теории и практики экономики и управления»: материалы конференции. – Ярославль: ЯрГУ, 2016. – 54 с. – (Всероссийская научно-методическая конференция, 6 октября 2016 г., г. Ярославль) – с. 29-34. - 0,22 п.л.

2. Мотолянец М.В. Особенности методов и приемов судебно-бухгалтерской экспертизы затрат железнодорожных пассажирских компаний/ Мотолянец М.В., Курочкина И.П. // Современные технологии в образовательном процессе высшей школы. Круглый стол «Актуальные вопросы теории и практики экономики и управления»: материалы конференции. – Ярославль: ЯрГУ, 2016. – 54 с. – (Всероссийская научно-методическая конференция, 6 октября 2016 г., г. Ярославль) – с. 35-39. - 0,26 п.л. (авторских 0,24 п.л.).

3. Мотолянец М.В. Специфика применения методов судебно-бухгалтерской

экспертизы по затратам на оказание услуг пригородных пассажирских перевозок // Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых: тезисы докладов IV Всероссийской научно-практической конференции магистрантов и аспирантов (г. Саратов, 05 октября 2017г.). – Саратов: ССЭИ им. Г.В. Плеханова, 2018. – с. 68-69. - 0,22 п.л.

4. Мотолянец М.В. Особенности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат пригородных пассажирских компаний по элементу «Прочие затраты» /Курочкина И.П., Маматова Л.А.// Теоретические и практические вопросы современной науки: материалы конференции / отв. ред. и сост. Г. Л. Шаматонова; Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова. – Ярославль: ЯрГУ, 2017. – 95 с. – (Всероссийская научно-практическая конференция, 12 октября 2017 года, г. Ярославль). – с. 60-62. - 0,12 п.л. (авторских 0,10 п.л.).

5. Мотолянец М.В. Необходимость разработки методики судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг железнодорожных пассажирских перевозок // Новая российская экономика: движущие силы и факторы: материалы Межд. научн-практ. конф. молодых ученых, аспирантов и магистрантов ЯрГУ / Ярославль: Канцлер, 2018. – с. 69-71. - 0,19 п.л.

6. Мотолянец М.В. Проблемы судебно-бухгалтерской экспертизы косвенных затрат пригородных пассажирских компаний // Вестник современных исследований. 2018. - № 5.2 (20). – с. 256-260. - 0,36 п.л.

7. 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. - 0,32 п.л.

8. 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 (АСПРЭЖ-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. -

0,12 п.л.

9. Мотолянец М.В. Особенности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы затрат на оказание услуг сторонних организаций, формирующей 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. - 0,39 п.л.

10. 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, SGEM2018 Conference Proceedings, ISBN /ISSN , 26 August – 01 September, 2018. Albena Co., Bulgaria. – p. 425-434. - 0,58п.л.

11. 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, SGEM2018 Conference Proceedings, ISBN /ISSN, 26 August – 01 September, 2018/ Albena Co., Bulgaria. – p. 435-442. - 0,49п.л. (авторских 0,45 п.л.).