

4.7. ИССЛЕДОВАНИЕ ВЛИЯНИЯ ОТРАСЛЕВОЙ СПЕЦИФИКИ НА МЕТОДИКУ АУДИТА ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Малка Е.В., соискатель ученой степени кандидата экономических наук

ГОУВП «Ростовский государственный экономический университет «РИНХ»

В данной статье исследовано влияние отраслевой специфики на методику аудита дебиторской задолженности на примере организаций топливно-энергетического комплекса. В ходе исследования выявлены десять основных особенностей топливно-энергетической отрасли и проведен анализ их влияния на методику из ключевых при разработке методики и подхода к проведению аудита. Большое внимание уделено нормативно-правовой базе, используемой при регулировании отношений в топливно-энергетическом комплексе, знание которых необходимо как для бухгалтера, так и для аудитора.

В соответствии с МСА 310 «Знание бизнеса» и ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» требуется, чтобы аудиторская организация получила знания о деятельности аудируемого лица (знания бизнеса) в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, финансово-хозяйственных операций и методов работы, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора могут оказать значительное влияние на бухгалтерскую отчетность: либо на подходы к аудиту, либо на аудиторское заключение. Суйц В.П. в своих работах отмечает: «Подобная информация используется аудитором при оценке неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, а также при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. Для выполнения аудитор должен владеть информацией об экономике в целом и той области деятельности, в которой работает аудируемое лицо, а также иметь более конкретные сведения о том, каким образом функционирует аудируемое лицо» [11].

В своих исследованиях В.И. Подольский выделяет методику аудита расчетных операций на предприятиях топливно-энергетического комплекса в качестве отдельного вида, где учтены все особенности отрасли при осуществление расчетных операций [6].

В своих работах Р.А. Алборов уделял большое внимание методологии аудита [5] и, безусловно, в зависимости от специфики клиента, отрасли в которой он работает, существует различные методологии аудита. В данной статье мы решили проанализировать отрасль на аудит расчетных операций.

Поскольку традиционной, исторически самой значимой отраслью является топливная энергетика [7], в данной работе мы решили проанализировать влияние особенностей топливно-энергетической отрасли на методику аудита дебиторской и кредиторской задолженности, которая представляет большой интерес как объект исследования.

В табл. 1 нами систематизирован перечень основных особенностей топливно-энергетической отрасли, ока-

зывающей значительное влияние на процесс разработки методики аудита расчетных операций.

Таблица 1

ВЛИЯНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ ТОПЛИВНО-ЭНЕРГЕТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА НА МЕТОДИКУ АУДИТА РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

№	Особенности топливно-энергетического комплекса	Влияние на организацию методики аудита расчетных операции
1	Использование специфической отраслевой нормативно-правовой базы включающей нормативные правовые акты, которые существенным образом влияют на деятельность аудируемого лица	Наличие специфической, характерной только для данной отрасли базы, оказывает прямое влияние учетные процессы. Это и использование тарифов, льгот, получение субсидий, все это находит отражение в бухгалтерском учете аудируемых лиц
2	Особенности рынка товаров, работ и услуг Особенности состава участников рынка: игроки оптовой энергобиржи ФОРЭМ, участники розничного рынка электрической энергии, участники рынка нефтепродуктов (розничный и оптовый), участники рынка газа	Особенности организации приводят к созданию специфических только для данной отрасли рынков с характерными для них системами расчетов
3	Электронные торговые площадки и биржевая торговля газом на нерегулируемом секторе внутреннего рынка газа Российской Федерации. Топливо-энергетический комплекс отличается от других отраслей наличием биржевой торговли, которая постепенно была введена во все его подотрасли	Использование таких способов торговли ведет к организации специальных учетных процессов, требующих проверки в ходе аудита
4	Государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица: хозяйственные операции регулируются Федеральной антимонопольной службой (ФАС РФ)	Необходимо проверить соблюдается ли принцип контроля со стороны ФАС РФ за операциями попадающим в класс, регулируемых ФАС РФ
5	Государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица: Государственное регулирование тарифов посредством Федеральной службы по тарифам РФ (ФСТ РФ)	Проверка правильности оценки сумм дебиторской и кредиторской задолженности в соответствии с установленными тарифами
6	Работа с очень крупными клиентами как на уровне страны в целом, так и на международном уровне	Наличие постоянных клиентов делает необходимым проверку соблюдения платежной дисциплины и проведение экономико-правовой экспертизы договоров
7	Договора на оказание услуг заключаются на межгосударственном уровне	Данная особенность наиболее актуальна для предприятий нефтегазовой отрасли. Данная особенность информирует о том, что государственная поддержка может быть с одной стороны расценена как некий гарант, того что обязательства должны будут быть выполнены

№	Особенности топливно-энергетического комплекса	Влияние на организацию методики аудита расчетных операции
8	Система долгосрочных контрактов	Необходимость проверки в ряде случаев информации не только за один год, а в пределах выполнения контракта на предмет соблюдения его условий в части расчетов
9	Преобладающее количество агентских договоров и договоров комиссии	Оказывает прямое влияние на расчетные операции, поскольку в хозяйственной операции участвует как минимум три субъекта, что непосредственно находит отражение в учете
10	Государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица: Перекрестное субсидирование предприятий энергетического комплекса	Размер перекрестного субсидирования «прячется» в тарифы по передаче электроэнергии. В результате тарифы устанавливаются «кривые», и их размер не имеет ничего общего с реальной стоимостью услуг по передаче

Рассмотрим выявленные нами особенности и их влияние на методику аудита подробнее. Как видно из табл. 1, наличие специфических и характерных только для топливно-энергетической отрасли рынков является первой особенностью данной отрасли. Остановимся более подробно на данной особенности и ее влиянии на методику аудита расчетных операций.

В табл. 2 представлен открытый перечень нормативно-правовых актов, регулирующих отношения в топливно-энергетическом комплексе.

Таблица 2

ПЕРЕЧЕНЬ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ, РЕГУЛИРУЮЩИХ ОТНОШЕНИЯ В ТОПЛИВНО-ЭНЕРГЕТИЧЕСКОМ КОМПЛЕКСЕ

№	Наименование нормативно-правового акта	Характеристики и значимость
Нормативные акты области стратегии развития отрасли		
1	Федеральный закон «Об электроэнергетике» от 26 марта 2003 г. №35-ФЗ (ред. от 27 июля 2010 г.) (принят Государственной думой 21 февраля 2003 г.) (с изм. и доп., вступающими в силу с 9 августа 2010 г.)	Федеральный закон дает основные базовые понятия устройства электроэнергетики РФ
2	Федеральный закон «О газоснабжении в РФ» от 31 марта 1999 г. №69-ФЗ	Федеральный закон определяет правовые, экономические и организационные основы отношений в области газоснабжения в РФ и направлен на обеспечение удовлетворения потребностей государства в стратегическом виде энергетических ресурсов. Положения федерального закона основываются на положениях Конституции РФ, в соответствии с которыми вопросы, касающиеся федеральных энергетических систем, правовых основ единого рынка, основ ценовой политики, безопасности РФ, относятся к предметам ведения РФ

№	Наименование нормативно-правового акта	Характеристики и значимость
3	Указ Президента РФ «О повышении надежности обеспечения газом потребителей РФ» от 28 декабря 1996 г. №1782	Государственный контроль за выполнением такого рода обязательств говорит, о том, что организации газовой отрасли будут иметь хорошо отлаженную систему контролей за организацией процесса реализации газа внутри страны, т.е. будет иметь и косвенно влияние на дебиторскую задолженность
Нормативные акты в области внешнеэкономической деятельности		
4	Федеральный закон «Об экспорте газа» от 18 июля 2006 г. №117-ФЗ	Федеральный закон определяет основы государственного регулирования экспорта газа исходя из необходимости защиты экономических интересов РФ, исполнения международных обязательств по экспорту газа, обеспечения поступления доходов федерального бюджета и поддержания топливно-энергетического баланса РФ. В законе четко определены стороны которым принадлежит исключительное право на экспорт газа, соответственно с целью определения законности и правомерности проведения экспортных операций необходимо руководствоваться базовыми понятиями, обозначенными в законе
Нормативные акты в области ценообразования		
5	Основные положения формирования и государственного регулирования цен на газ и тарифов на услуги по его транспортировке на территории РФ от 29 декабря 2000 г. №1021, а также изменения и дополнения к ним; постановление Правительства РФ «О совершенствовании государственного регулирования цен на газ» от 28 мая 2007 г. №333	В данном нормативно-правовом акте изложены основные положения формирования и государственного регулирования цен на газ и тарифов на услуги по его транспортировке на территории РФ, а также были утверждены основные принципы учета продукции и затрат на ее производство по различным видам деятельности
6	Постановление Правительства РФ «Об утверждении инструкции о порядке расчета стоимости баланса Федерального (общероссийского) оптового рынка электрической энергии (мощности) (ФОРЭМ) при установлении тарифов на электрическую энергию (мощность), отпускаемую с ФОРЭМ» от 21 января 2000 г. №4/6	Утверждает и вводит в действие с 1 февраля 2000 г. Инструкцию о порядке расчета стоимостного баланса рынка ФОРЭМ при установлении тарифов на электрическую энергию (мощность), отпускаемую с ФОРЭМ. Инструкция определяет порядок расчета стоимостного баланса рынка при установлении тарифов на электрическую энергию (мощность), отпускаемую с ФОРЭМ. Позволяет понять некоторые механизмы ценообразования на рынке электроэнергии

№	Наименование нормативно-правового акта	Характеристики и значимость
7	Приказ Федеральной службы по тарифам РФ «Об исключении акционерных обществ из перечня коммерческих организаций – субъектов Федерального (общероссийского) оптового рынка электрической энергии (мощности), тарифы на электрическую энергию (размер платы за услуги) для которых устанавливаются Федеральной службой по тарифам, и лишения их права на участие в регулируемом секторе оптового рынка электрической энергии (мощности)» от 19 июня 2006 г. №139-э/7	В приказе определены критерии, в соответствии с которыми определенного рода компании не должны быть участниками рынка ФОРЭМ. При определении правомерности осуществления деятельности на рынке ФОРЭМ необходимо руководствоваться и понятиями, изложенными в данном приказе
8	Постановление Правительства РФ «О порядке установления специальных надбавок к тарифам на транспортировку газа газораспределительными организациями для финансирования программ газификации» от 3 мая 2001 г. №335	Постановление установило, что в тарифы на транспортировку газа по газораспределительным сетям могут включаться по согласованию с газораспределительными организациями специальные надбавки, предназначенные для финансирования программ газификации, утверждаемых органами исполнительной власти субъектов РФ. Такие программы должны содержать перечень объектов строительства, объемы их финансирования (с распределением по конкретным объектам) и график строительных работ. Средства, привлекаемые за счет специальных надбавок, направляются на финансирование газификации жилищно-коммунального хозяйства, предусмотренной указанными программами. Размер специальных надбавок определяется органами исполнительной власти субъектов РФ по методике, утверждаемой ФСТ РФ и т.д.

Данные нормативно-правовые акты используются только предприятиями отрасли и соответственно оказывают влияние на процесс аудита, поскольку аудитор оценивает их соблюдение в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) №14 «Учет требований нормативных правовых актов РФ в ходе аудита». Так как процесс ценообразования напрямую регулируется данными нормативно-правовыми актами, соответственно при оценке суммы контракта аудитор руководствуется условиями договора и законодательной базой. Процесс закупок и продаж напрямую связан с образованием дебиторской и кредиторской задолженности, то некорректно установленные цены или примененные тарифы будут завышать / занижать активы / обязательства. Проведенный нами анализ нормативно-правовой базы топливно-энергетической отрасли позволил сделать следующие выводы.

- Во-первых, имеется достаточно развитая нормативно-правовая база, отражающая специфику топливно-энергетической отрасли, на которую опираются как бухгалтерские службы, так и аудиторы.
- Во-вторых, все нормативно-правовые акты можно сгруппировать по следующим направлениям:

- нормативные акты, отражающие стратегию развития отрасли;
- нормативные акты в области внешнеэкономической деятельности;
- нормативные акты в области ценообразования.
- Вторая особенность состоит в том, что в расчетных операциях принимают участие участники оптового и розничного рынка электроэнергии.

Рассмотрим, как эта особенность связана с методикой аудита расчетных операций.

В 1991-1996 гг. в электроэнергетике РФ происходил процесс формирования оптового и розничного (потребительского) рынков электроэнергии (мощности). Целью данного рынка является формирование независимых производителей энергии, имеющих свободный выход на компании по передаче электроэнергии, не зависящих от компаний по производству и распределению энергии. Реализацией этих целей и принципов было положено начало создания Федерального (общероссийского) оптового рынка электрической энергии (мощности) ФОРЭМ. Соответственно система расчетов, существующая на рынке, предполагает прямое взаимодействие поставщика с покупателем, что упрощает расчетные процессы с покупателями и заказчиками, а с другой стороны – с поставщиками и подрядчиками. Соответственно, это снижает определенные аудиторские риски, если сравнивать с газовой отраслью, то там система расчетов предполагает наличие сложных систем расчетов с участием комиссионеров и агентов, что усложняет расчетные процессы, и образуются определенные аудиторские риски.

ФОРЭМ функционирует на основании Федерального закона «О государственном регулировании тарифов на электрическую и тепловую энергию в РФ» от 14 апреля 1995 г. и постановления Правительства РФ от 12 июля 1996 г. №793 «О федеральном (общероссийском) оптовом рынке электрической энергии (мощности)». ФОРЭМ – сфера услуг и купли-продажи электрической энергии и мощности, осуществляемой его субъектами в пределах Единой энергосистемы РФ (ЕЭС). Он представляет собой систему договорных отношений его участников (субъектов), связанных между собой единством технологического процесса производства, передачи, распределения и потребления электроэнергии в ЕЭС РФ. В качестве организатора ФОРЭМ выступало РАО «ЕЭС России», являющееся одновременно и субъектом оптового рынка. Следует принимать во внимание и тот факт, что направления финансовых потоков между субъектами ФОРЭМ осуществляются на основании плановой и фактической схем платежей за расчетный период (месяц).

В постановлении Правительства РФ «О правилах оптового рынка электрической энергии (мощности) переходного периода» от 24 октября 2003 г. №643 дано следующее определение участникам оптового рынка: «Участники оптового рынка – поставщики электрической энергии и (или) мощности (генерирующие компании или организации, имеющие право продажи производимой на генерирующем оборудовании электрической энергии (мощности), организации, осуществляющие экспортно-импортные операции) и покупатели электрической энергии и мощности (энергосбытовые организации, крупные потребители электрической энергии (мощности), гарантирующие поставщики (энергоснабжающие организации), организации, осуществляющие экспортно-импортные операции), получившие статус субъектов оптового рынка и

право на участие в торговле электрической энергией (мощностью) на оптовом рынке. В свою очередь субъектами оптового рынка являются юридические лица, получившие в установленном Федеральным законом «Об электроэнергетике» порядке право участвовать в отношениях, связанных с обращением электрической энергии и (или) мощности на оптовом рынке, в соответствии с утверждаемыми Правительством РФ правилами оптового рынка [11]. Соответственно, так как не каждая организация может стать участником оптового рынка электроэнергии, аудитору необходимо предусмотреть процедуры, которые будут давать уверенность в том, что операции на оптовом рынке законы и организация имеет полное право работать на данном рынке.

Розничный рынок имеет достаточно интересную структуру. Исследуем влияние правил розничного рынка электроэнергии РФ на методику аудита расчетных операций. Правила устанавливают основы взаимодействия на розничном рынке электроэнергии участников розничного рынка, к которым относятся гарантирующий поставщик, энергосбытовые организации, производители, сетевые организации и потребители электроэнергии.

Центральный субъект розничного рынка – гарантирующий поставщик. Гарантирующий поставщик обязан заключить договор с любым обратившимся к нему потребителем, расположенном в границах территории его деятельности, при условии, что сделка не противоречит правилам и условиям российского законодательства. Для остальных продавцов электроэнергии рынок дает свободу в заключении договоров с потребителями, т.е., если такие продавцы и покупатели не договорятся по всем условиям поставки, то договор не будет заключен, и обязать таких продавцов к заключению договора будет нельзя.

Гарантирующий поставщик выступает в качестве гаранта и некоего регулятора, т.е. если покупателя не устраивает его продавец электроэнергии, он в любой момент может обратиться к гарантирующему поставщику. Зоны деятельности гарантирующих поставщиков в каждом регионе будут установлены региональным органом власти, исходя из сложившихся территориальных зон обслуживания назначенных гарантирующих поставщиков. Т.е., скорее всего, внутренний контроль за состоянием дебиторской задолженности будет эффективным, что позволит сократить аудиторский риск – это напрямую будет влиять на разработку методики проверки.

Правила предусматривают одно из ключевых обязательств организаций, назначенных гарантирующими поставщиками, – осуществить разделение сбытовой и сетевой деятельности. Как известно, до 1 января 2008 г. организаций, назначенных гарантирующим поставщиком, которые не являлись участником оптового рынка электроэнергии, было введено требование получить статус субъекта оптового рынка до 1 января 2008 года. Или же до 1 января 2008 г. должна была покупать электроэнергию у другого гарантирующего поставщика – субъекта оптового рынка, чья зона деятельности охватывает территорию соответствующего субъекта РФ. После 1 января 2008 г. организации, не получившие статус субъекта оптового рынка, лишаются статуса гарантирующего поставщика.

Проектом изменений в Правила оптового рынка электрической энергии (мощности) переходного периода,

утвержденные постановлением Правительства РФ от 24 октября 2004 г. №643, в отношении таких организаций предусматривается льготный (четырёхлетний) срок для приведения систем коммерческого учета в соответствие с требованиями договора о присоединении к торговой системе оптового рынка. Стоит отметить что для гарантирующих поставщиков требуется только заключение необходимых для участия в торговле на оптовом рынке договоров и получение балансового решения ФСТ РФ, а все технические мероприятия, которые, как правило, занимают существенный период времени, могут быть выполнены позднее. Такая трактовка Правил создала некоторую привилегию в отношении гарантирующих поставщиков и способствовала установлению благоприятных условий для них.

Наличие гарантирующего поставщика необходимо для обеспечения конкуренции за потребителей электроэнергии, повышения качества обслуживания потребителей и сокращения издержек. Конкурс предполагается проводить каждые три года. Главным критерием для определения победителя конкурса является необходимая валовая выручка для осуществления деятельности гарантирующего поставщика, которую заявляет участник конкурса. В случае его победы именно валовая выручка, с учетом индексации, будет принята при установлении сбытовой надбавки гарантирующего поставщика на трехлетний период. Если победитель очередного конкурса не выявлен, действующий гарантирующий поставщик продолжает осуществлять свою деятельность.

Функции гарантирующего поставщика могут быть временно (на период до шести месяцев) переданы сетевой организации, если действующий гарантирующий поставщик лишается лицензии на право продажи электрической энергии гражданам, если в отношении него приняты меры по лишению права участия в торговле на оптовом рынке, если он заявляет о своей ликвидации, если в отношении него запущены процедуры банкротства, а также в случае, если он нарушает свои обязательства по оплате электроэнергии и услуг по передаче на розничном рынке, либо если финансовые показатели его деятельности нарушают контрольные значения, установленные приложением к Правилам.

В случае ухудшения финансового состояния действующего гарантирующего поставщика, невыполнения гарантирующим поставщиком принятых на себя обязательств, а также при его добровольном отказе от выполнения функций предусмотрено проведение внеочередного конкурса. Процедура смены гарантирующего поставщика будет публичной. Информация о смене гарантирующего поставщика должна быть опубликована в местных печатных изданиях, размещаться в пунктах приема платежей за электроэнергию, а также в сети Интернет. Этот факт тоже учитывается при проведении аудита дебиторской и кредиторской задолженности. Необходимо определить, были ли исполнены все обязательства поставщика, как он исполнял платежную дисциплину, при планировании факт смены гарантирующего поставщика должен учитываться и необходимо предусмотреть дополнительные процедуры по сбору аудиторских доказательств [11].

Так как рыночной концентрации оптового рынка электроэнергии имеет существенные отличия от проведения анализа других товарных рынков. Это связано со спецификой электроэнергии как товара, который не

поддается хранению и спрос на который неэластичен. Помимо этого, производство, передача и сбыт имеет различного рода ограничения технологического и инфраструктурного характера [13].

Анализ такой особенности как участники оптового и розничного рынка электроэнергии позволил сделать следующие выводы.

1. Не все компании могут стать участниками рынка ФОРЭМ, в ходе аудита аудиторю необходимо руководствоваться нормативно-правовой базой, в которой четко прописаны требования к участникам оптового рынка. Оценить вероятность существующего риска, что операции незаконны и контрагент не попадает под определение участника.
2. Наличие гарантирующего поставщика на рынке розничного торговли несет в себе положительный момент. Так как организации скорее всего будут следить за состоянием своих как дебиторской, так и кредиторской задолженности, но аудиторю следует учесть данную особенность при разработке методики проверки.

Третья особенность связана с использованием электронных торговых площадок и биржевой торговли газом на нерегулируемом секторе внутреннего рынка газа РФ.

Нами проведен анализ российского рынка газа. В настоящее время в РФ функционирует модель рынка газа, включающая регулируемый и нерегулируемый сектор. Доминирующее положение занимает регулируемый сегмент рынка. В этом сегменте основным поставщиком является «Газпром».

Регулируемый сектор российского рынка газа. Газ, добываемый организациями Группы «Газпром», в соответствии с законами РФ и постановлениями Правительства РФ реализуется российским потребителям главным образом по регулируемым государством ценам. Только в сентябре 2006 г. Правительство РФ разрешило «Газпрому» продажу ограниченного объема по ценам, формируемым с применением рыночных технологий. Параметры изменения регулируемых оптовых цен на газ определяется Правительством РФ. Конкретные регулируемые оптовые цены на газ, дифференцированные по ценовым поясам с учетом удаленности потребителей от регионов добычи газа и категорий потребителей, утверждается ФСТ РФ. Розничные цены на газ для населения устанавливаются администрациями субъектов РФ.

Нерегулируемый сектор российского рынка газа. Постановление Правительства №851 «О продолжении эксперимента по реализации газа на электронной торговой площадке в 2008 году» обозначило следующее.

1. Принять предложение Министерства промышленности и энергетики РФ, Министерства экономического развития РФ, ФСТ РФ, ФАС РФ и открытого акционерного общества «Газпром» о продолжении проведения в 2008 г. эксперимента по реализации газа на электронной торговой площадке открытым акционерным обществом «Газпром» и его аффилированными лицами, предусмотренного постановлением Правительства РФ от 2 сентября 2006 г. №534, в объеме до 7,5 млрд. куб. метров по нерегулируемым государством ценам с учетом обеспечения выполнения обязательств по ранее заключенным договорам, имея в виду, что в отношении указанных объемов газа не применяются принципы регулирования оптовых цен на газ, предусмотренные п. 15.1-15.3 Основных положений формирования и государственного регулирования цен на газ и тарифов на услуги по его транспортировке на территории РФ, утвержденных постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2000 г. №1021.
2. Объем газа, реализуемого в соответствии с постановлением Правительства РФ открытым акционерным обществом

«Газпром» и его аффилированными лицами по нерегулируемым государством ценам не может превышать более чем на 15% объем газа, самостоятельно реализуемого независимыми организациями на электронной торговой площадке.

3. Газ, добываемый юридическими лицами, акционерами (участниками) которых одновременно являются открытое акционерное общество «Газпром» и (или) его аффилированные лица, а также независимые организации, может быть самостоятельно реализован независимыми организациями на электронной торговой площадке в соответствии с постановлением Правительства РФ, если им принадлежит право распоряжения этим газом и его объем не превышает долю в объеме добываемого указанными юридическими лицами газа, пропорциональную доле участия таких независимых организаций в их уставном капитале.

Было сделано предложение о переходе от проведения эксперимента к реализации газа, добываемого открытым акционерным обществом «Газпром» и его аффилированными лицами, по нерегулируемым государством ценам с использованием биржевых технологий на постоянной основе.

Реализация газа ОАО «Газпром» и независимых производителей на электронной торговой площадке (ЭТП) ООО «Межрегионгаз» проводится с ноября 2006 г. В соответствии с Постановлением Правительства РФ «О Проведении эксперимента по реализации газа на электронной торговой площадке» и приказом Минпромэнерго России «О проведении эксперимента по продаже газа на электронной торговой площадке».

В настоящее время прорабатывается вопрос организации биржевой торговли газом на внутреннем рынке и развитию электронной торговой площадки (ЭТП). В своей статье В.Н. Баранов отмечает: «Основной целью организации биржевой торговли контрактами на поставку газа и производными финансовыми инструментами, где базовым активом служит газ, является создание ликвидного биржевого рынка, обеспечивающего прозрачность и объективность ценообразования на рынке газа, с учетом интересов поставщиков (продавцов) и потребителей (покупателей) газа».

Анализ рынков газа ведущих Европейских стран и США показал, что биржевая торговля газом является одним из сильных механизмов рынка нефтегазовой отрасли. Сама по себе биржа является более сложным элементом, чем ЭТП и на ней осуществляется торговля производными финансовыми инструментами, прежде всего фьючерсными контрактами, с поставками физических объемов газа по желанию участников при наступлении срока действия контракта. Данная особенность имеет свое отражение в учете, и соответственно требует проверки данного вида операций от аудита при проведении аудита дебиторской и кредиторской задолженности. Интересен этот способ и тем что организациям работающим на бирже необходимо использовать различные финансовые инструменты, и соответственно хеджировать свои риски, что тоже окажет существенное влияние на аудит.

При разработке подхода к аудиту операций такого рода необходимо учесть особенности торговли на ЭТП, оценить аудиторские риски, проверить на наличие хеджирования операций в иностранной валюте. Оценить механизмы ценообразования.

В качестве четвертой особенности следует выделить государственную политику, оказывающую влияние на деятельность аудируемого лица, поскольку хозяйственные операции регулируются Федеральной антимоно-

польной службой. Государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица: хозяйственные операции регулируются Федеральной антимонопольной службой. ФАС России проводит активные мероприятия в отношении проверки соблюдения антимонопольного законодательства. Как в нефтегазовой, так в энергетической отраслях существуют жесткие барьеры выхода на рынок. Особенно ярко это выражается в электроэнергетической отрасли. Основная масса нарушений касается злоупотреблений АО-энерго или компаний, выделившихся в процессе их реформирования. Значительная часть нарушений – действия, ограничивающие выход потребителей на оптовый рынок. Способы – необоснованный отказ или уклонение от заключения договоров энергоснабжения, передачи или соглашения об информационном обмене, без которых потребитель не может стать участником ОРЭ. Другая крупная часть нарушений – взаимоотношения АО-энерго и местных энергоснабжающих компаний. Таким образом, аудитору следует осуществить проверки на наличии у предприятия исков со стороны Антимонопольной службы, оценить как это может повлиять на текущую деятельность и последствия непрерывности деятельности.

В качестве пятой особенности, оказывающей влияние на методику аудита расчетных операций организаций топливно-энергетического комплекса является государственная политика, оказывающая влияние на деятельность аудируемого лица и предполагающая государственное регулирование тарифов посредством Федеральной службы по тарифам России.

Политика государства в отношении тарифов в нефтегазовой и электроэнергетической отрасли держит довольно таки сильную позицию. Создание ЭТП и торговли на биржах был один из путей ослабления государственного регулирования. Но в настоящее время практически доля влияния государства преобладает. Поэтому аудитору необходимо вывить законность и правомерность сделок с применением нерегулируемых цен. Оценить риски наличия слабых сторон и вероятность наличия рисков.

Шестая особенность заключается в том, что организации топливно-энергетического комплекса осуществляют работу с очень крупными клиентами как на уровне страны в целом, так и на международном уровне. Рынок товаров топливно-энергетической отрасли имеет многолетнюю историю, в течение которой сформировался круг постоянных клиентов. Так как товары данного рынка носят стратегический характер, то спрос на него есть всегда (он корректируется в зависимости от экономической ситуации). Наличие постоянных клиентов делает необходимым проверку соблюдения платежной дисциплины. Соответственно на стадии планирования аудиторской проверки аудитору следует учесть эту особенность и разработать мероприятия, в рамках которых будут получен достаточный уровень уверенности в том, что платежная дисциплина соблюдается, рисков в отношении ее несоблюдения нет или они на приемлемом уровне.

Седьмая и восьмая особенности, характерные для организаций топливно-энергетического комплекса предполагают преобладание долгосрочных контрактов и контрактов, заключенных на базе межправительственных соглашений. Данные особенности тесно взаимосвязаны друг с другом. Начнем с того, что газ экспортируется в страны Центральной и Западной Европы преимущест-

венно в рамках долгосрочных контрактов сроком до 25 лет, заключенных, как правило, на базе межправительственных соглашений (как правило, это долгосрочные контракты). Так как газ экспортируется в страны Центральной и Западной Европы преимущественно в рамках долгосрочных контрактов сроком до 25 лет, заключенных, как правило, на базе межправительственных соглашений. Долгосрочные контракты являются основой стабильности и надежности поставок газа. Только такие контракты могут обеспечить производителю и экспортеру гарантию окупаемости многомиллиардных капиталовложений, необходимых для реализации крупных газовых экспортных проектов, а импортеру – гарантию надежного и бесперебойного газоснабжения в течение длительного периода времени. Для аудитора эта особенность позволяет хорошо изучить контрагентов аудируемой организации, понять все ключевые риски которые могут быть с ними связаны. Но и в то же время поддержка правительства выступает неким гарантом того что все обязательства в рамках этого контракта будут выполнены. Аудитору в рамках проверки необходимо убедиться в законности контрактов, в том, что соблюдаются все правила и требования законодательства в отношении осуществляемых сделок, политики ценообразования. Выявить есть ли существенные отклонения от законодательства и оценить вероятность и размер риска.

Девятая особенность, характерная для организаций топливно-энергетического комплекса состоит в том, что среди договоров преобладают агентские договоры и договоры комиссии. Наиболее ярко выражена в нефтегазовой сфере. Поскольку практически все договора на продажу и транспортировку газа осуществляется через агентов и комиссионеров. Рассмотрим на примере, страна А продает стране В газ, для того чтобы осуществить транспортировку газа страна А может поручить транспортировать газ стране С третьей стороне или стране В, в зависимости как проходит газотранспортная система. А также стоит отметить, что сама организационная структура предприятий данной отрасли предусматривает осуществление хозяйственных операций в рамках агентских договоров и договоров комиссии.

Десятой особенностью, которая представляет существенный интерес, является «перекрестное субсидирование». «Перекрестное» субсидирование, по мнению многих аналитиков, является существенным препятствием для развития оптового и розничного рынков электроэнергии. Размер «Перекрестное субсидирование» включается в тарифы по передаче электроэнергии, таким образом, в результате тарифы устанавливаются «кривые», и их размер не имеет ничего общего с реальной стоимостью услуг по передаче. В регионах, где не весь размер перекрестного субсидирования удается вложить в тариф на передачу, он включается в тарифы на покупку электроэнергии на розничном рынке. Если первое является барьером выхода на ОРЭ, то второе – делает невозможной конкурентные отношения на розничном рынке. Для аудитора важно понимать политику ценообразования. Поскольку она напрямую влияет на установление контрактных цен, и соответственно определяется размер продажи, а отсюда уже вытекает размер дебиторской / кредиторской задолженности.

На основании проведенного исследования топливно-энергетической отрасли можно сделать вывод, что наличие особым образом организованных рынков сбыта, способствует возникновению различных расчетных систем,

которые эффективны в рамках данных рынков. Это приводит к тому, что в процессе планирования методики аудита, а потом уже и её проведении необходимо учитывать этот факт, вводить дополнительные аудиторские процедуры необходимые для сбора доказательств о том, что данные операции достоверны и имели место быть. Наличие долгосрочных контрактов снижает риски для аудитора, поскольку в течение предшествующих аудитов были выявлены все ключевые риски, связанные с данными поставщиками и покупателями. В соответствии с проведенным анализом рынков сбыта, для всей отрасли ТЭК характерно наличие долгосрочных контрактов, но для каждого подвида существует свой собственный рынок сбыта. Каждый такой рынок имеет свои особенности и своего покупателя. Следует принимать во внимание и тот факт, что отрасль является стратегической и соответственно области развития отрасли во многом определяются государством. На сегодняшний день существенные преобразования были проведены в отечественной энергетике, появление рынка ФОРЭМ и прочее, существенно оказало влияние на разработку подходов к аудиту данной отрасли. Соответственно при проведении аудита в первые годы данных преобразований было осложнено тем, что аудитору следовало четко понимать структуру. Основные особенности чтобы правильно спланировать аудиторскую проверку, выявить ключевые риски и риски которые могли возникнуть в ходе данных преобразований.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 авг. 2001 г. №119-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Федеральным правилом (стандартом) №14 «Учет требований нормативных правовых актов РФ в ходе аудита». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. МСА 310 «Знание бизнеса»
5. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК [Текст] : учеб. пособие / Р.А. Алборов. – М. : Дело и сервис, 2003.
6. Аудит [Текст] / под ред. В.И. Подольского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
7. Баранов В.Н. Биржевая торговля газом в России: прикладные аспекты развития [Текст] / В.Н. Баранов // Энергетическое право. – 2007. – №1.
8. Википедия [Электронный ресурс] : открытая энциклопедия. – Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org>.
9. Газпром [Электронный ресурс] : сайт компании. – Режим доступа: <http://www.gazprom.ru>.
10. Ивашкевич В.Б. Практический аудит [Текст] : учеб. пособие / В.Б. Ивашкевич. – М. : Магистр, 2007.
11. Суйц В.П. Аудит [Текст] : учеб. / В.П. Суйц. – М. : Высшее образование, 2007.
12. Табалина С.А. Аудит: современная методика. Проверка разделов отчетности согласно МСА и федеральным ПСАД [Текст] / С.А. Табалина, Н.А. Ремизов. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2003.
13. Федеральная антимонопольная служба [Электронный ресурс] : официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.fas.gov.ru>.
14. Эксперт РА [Электронный ресурс] : рейтинговое агентство. – Режим доступа: <http://www.raexpert.ru>.

Ключевые слова

Понимание деятельности аудируемого лица; отраслевая специфика; методика аудита дебиторской и кредиторской задолженности; топливно-энергетическая отрасль; аналитиче-

ские процедуры; Федеральный (общероссийский) оптовый рынок электрической энергии (мощности) – ФОРЭМ; электронные торговые площадки; регулирование тарифов; агентские договоры; договоры комиссии; «перекрестное субсидирование»; планирование аудита.

Малка Елена Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы: В данной статье рассмотрены основные отраслевые особенности, которые оказывают влияние на методику аудита. В настоящее время такой финансовый институт как аудит играет важную роль. Разработка методики аудита, которая могла бы учитывать все особенности отрасли, имеет большое значение.

Научная новизна и практическая значимость: автором обосновывается необходимость понимания деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, что позволит использовать полученную информацию для оценки аудиторского риска, расчета уровня существенности, планирования, а также при выборе аудиторских процедур. Автор использует отраслевой подход к формированию методики и правомерно обращает внимание на необходимость учета специфики отрасли и ее влияния на методику аудита расчетных операций. Несомненную научную новизну представляют выявленные особенности топливно-энергетического комплекса, рассмотренные с точки зрения их влияния на методику аудита расчетных операций.

Достоинством статьи является то, что автор подробно исследовал все десять выявленных особенностей, опираясь на нормативно-правовую базу отрасли. Большое внимание уделено нормативно-правовой базе, регулирующей отношения в топливно-энергетическом комплексе. Научный интерес представляет попытка автора классифицировать нормативные акты в исследуемой области на три группы:

- нормативные акты области стратегии развития отрасли;
- нормативные акты в области внешнеэкономической деятельности;
- нормативные акты в области ценообразования.

Сделана попытка критического анализа применяемой в топливно-энергетическом комплексе нормативно-правовой базы в части актов, отражающих отраслевую специфику. Большое внимание уделено проблеме функционирования Федерального (общероссийского) оптового рынка электрической энергии (мощности) – ФОРЭМ, использованию электронных торговых площадок и биржевой торговли газом, государственной политике, оказывающей влияние на деятельность аудируемого лица и процесс расчетов с контрагентами, «перекрестному субсидированию».

Заключение: статья написана грамотным научным языком, в работе четко прослеживается логическая структура. Материал статьи оформлен в соответствии с существующими требованиями, предъявляемыми к статье такого рода.

Считано, что данная работа имеет научную и практическую значимость и может быть опубликована в открытой печати.

Богаатая И.Н., д.э.н., профессор Ростовского государственного экономического университета РГЭУ «РИНХ»

4.7. RESEARCH HOW INDUSTRY INFLUENCE ON THE AUDIT ACCOUNT RECEIVABLES AND ACCOUNT PAYABLES

E.V. Malka, Candidate for a Degree of Economic Science

Rostovskiy State Economic University «RINKH»

There was researched industry influence on audit methodology of accounts receivables according with gas and energy industry. There were identified ten main specific of industry and analyzed how they influence on methodology and methods. Much attention is given to statutory conditions which are used during regulation of relationship in energy and gas industry and their knowledge are necessary as for an accountants as for an auditors.

Literature

1. Federal law On auditing activities dd. 30.12.2008 №307-FZ.

2. Federal regulation (standart) about audit activity №8 Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its. Konsultant plus.
3. Federal regulation (standart) about audit activity №8
4. ISA 310 «Knowledge of the business»
5. R.A. Alborov. Audit in industrial undertaking, trading company and agricultural industry – study guide – M.: Business and Service, 2003.
6. Audit / V.I. Podolskiy – M.: UNITI DANA – 2008.
7. V.B. Ivashkevich. Practical Audit – study guide – M.: Magistr, 2007.
8. V.N. Baranov. Exchange trade of gas in Russian Federation: developments // Energy Rights – 2007. – №1.
9. V.P. Suyts. Audit: study book – M.: Higher education, 2007.
10. S.A. Tabalina, N.A. Remizov. Audit: Modern methodology. check partition of Financial Statements according with IAS and Federal rules (standards) – M.: ID FBK-PRESS, 2003.
11. <http://ru.wikipedia.org>
12. http://www.raexpert.ru/researches/energy/electric/part_6_1/
13. http://www.fas.gov.ru/competition/goods/analysis/a_5992.shtml
14. <http://www.kursk-esk.ru/market/>
15. <http://www.gazprom.ru>

Keywords

Understanding the entity; industry specify; audit methods of accounts receivables / payables; Gas and energy industry; analytic procedures; Electronic Communications Networks; rate regulation; agent agreement; commission agreement; cross-subsidization; audit planning.