

§ 5 ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Е.П. Ансимова

ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ ОТРАСЛИ ГАЗОСНАБЖЕНИЯ КАК ПАРАМЕТРЫ РИСКОВОГО СТАТУСА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

Аннотация: Предметом настоящего исследования является взаимосвязь налоговых рисков и параметров финансового состояния хозяйствующих субъектов отрасли газоснабжения, а также собственно налоговые риски газоснабжающих организаций и методология их оценки. В качестве цели работы рассматривается разработка методики установления рискованного статуса налогоплательщиков сферы газоснабжения. Применение «Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок», установленных Приказом ФНС РФ от 14.10.2008 N ММ-3–2/467@ в рамках налогового контроля деятельности крупнейших налогоплательщиков без учёта отраслевой специфики функционирования организаций не обеспечивает достоверности результатов установления уровня агрегированного налогового риска. Методологической основой исследования является диалектико-материалистический метод познания объективной действительности и основанные на нем общенаучные и частнонаучные методы: сравнение, синтез, анализ, дедукция, индукция. В статье представлен ряд финансовых коэффициентов, значение которых предлагается использовать в качестве индикаторов степени благонадёжности компаний отрасли газоснабжения как налогоплательщиков. Приведённые в статье результаты расчёта данных показателей для группы организаций, функционирующих на территории Центрального федерального округа, Западной Сибири и Дальнего Востока, являются обоснованием для вывода, согласно которому оценка налогового риска газоснабжающих компаний посредством сравнения фактических величин финансовых коэффициентов со средним значением таковых для сектора экономики, включающего производство и распределение газа, воды и электроэнергии (равно как и для отрасли газоснабжения), несостоятельно. Установление нормативов параметров финансового состояния хозяйствующих субъектов в качестве критериев допустимого уровня налогового риска целесообразно только в рамках различных подотраслей сферы газоснабжения. Объективное определение рискованного статуса налогоплательщика отрасли подразумевает сопоставление его финансовых показателей со средним значением соответствующих коэффициентов для газораспределительных организаций или для юридических лиц, осуществляющих магистральную транспортировку природного газа.

Ключевые слова: газоснабжение, налоговый риск, финансовые коэффициенты, первоначальная стоимость газопровода, инвестиционная активность, рентабельность, финансовая устойчивость организации, оборачиваемость активов, отложенные налоговые обязательства, налоговая нагрузка.

Организация и методика проведения налоговых проверок

Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, установленные Приказом ФНС РФ от 14.10.2008 N ММ-3-2/467@, предназначены, главным образом, для индивидуальных предпринимателей и относительно небольших организаций. Оценка рискованного статуса крупнейших налогоплательщиков должна произво-

диться с учётом отраслевой специфики их функционирования.

Результаты определения уровня налогового риска хозяйствующих субъектов сферы газоснабжения на основе методики, утверждённой ФНС РФ в рамках Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, носят противоречивый характер.

Как свидетельствуют данные таблицы 1, принципиальная возможность соотнесения показателей рентабельности активов и рентабельности продаж газоснабжаю-

Таблица 1.

**Значения показателей рентабельности организаций
отрасли газоснабжения, процентов**

Показатель рентабельности	Наименование организации							
	ОАО «Владимироблгаз»		ОАО «Омскоблгаз»		ОАО «Хабаровсккрайгаз»		ОАО «Дальтрансгаз»	
	2010 г.	2011 г.	2010 г.	2011 г.	2010 г.	2011 г.	2010 г.	2011 г.
Рентабельность собственного капитала	11,54	6,09	4,58	5,55	2,22	-2,46	-13,39	-12,29
Общая рентабельность активов	12,53	7,71	4,66	6,66	2,03	0,08	-8,33	-6,95
Рентабельность внеоборотных активов	14,90	9,09	7,48	10,47	3,89	0,16	-8,80	-7,26
Рентабельность продаж	19,65	15,64	3,90	6,73	5,66	4,27	-211,68	-79,46
Рентабельность основных производственных фондов	15,93	9,62	8,77	12,11	5,21	0,17	-9,50	-7,98
Рентабельность основной деятельности	24,46	18,54	4,06	7,21	6,00	4,46	-75,84	-50,36
Рентабельность перманентного капитала	14,86	9,07	6,60	9,79	3,82	0,17	-15,72	-14,27
Норма чистой прибыли в совокупном доходе	12,30	6,26	1,17	1,37	0,79	0,78	-231,86	-104,60

Таблица 2.

**Коэффициенты процентного отношения темпов роста доходов
к темпам роста расходов по основным видам деятельности
организаций отрасли газоснабжения, процентов**

Наименование организации	2009 г.	2010 г.	2011 г.
ОАО «Владимироблгаз»	97,19	101,57	95,25
ОАО «Омскоблгаз»	107,94	101,27	103,03
ОАО «Хабаровсккрайгаз»	102,03	104,15	98,55
ОАО «Дальтрансгаз»	111,70	108,29	176,91

щих организаций с некой общеотраслевой нормой, к которой отождествляется предел приемлемости уровня риска, существует. Показатели рентабельности продаж и производства ОАО «Омскоблгаз» сопоставимы с аналогичными параметрами деятельности ОАО «Хабаровсккрайгаз». Уровень рентабельности активов ОАО «Омскоблгаз» в течение 2010–2011 гг. сопоставим с рентабельностью активов ОАО «Владимироблгаз» по данным за 2011 г. Однако анализ рискованного статуса газоснабжающей компании, исчерпывающийся установлением факта соответствия (или несоответствия) характеристик финансового состояния налогоплательщика отраслевым стандартам, заведомо нивелирует роль данных о фактическом уровне эффективности функционирования в оценке агрегированного налогового риска организаций. При этом диапазон показателей рентабельности хозяйствующих субъектов сферы газоснабжения является весьма широким.

Уровень рентабельности газоснабжающей организации, функционирующей на территории Центрального федерального округа, значительно превышает рентабельность деятельности дальневосточных компаний. Согласно положениям Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, данные представленные

в таблице 1, негативно характеризуют рискованный статус ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз».¹ Дальневосточные газоснабжающие организации демонстрируют низкую эффективность функционирования. Однако, помимо убыточности, деятельность ОАО «Дальтрансгаз» отличается перманентным превышением темпа роста доходов над темпом роста расходов. Данный факт отражён в таблице 2.

Показатели динамики совокупного объёма доходов и расходов положительно характеризует рискованный статус ОАО «Дальтрансгаз». В рамках четырёх принятых во внимание организаций размер соотношения темпа роста выручки и темпа роста расходов ОАО «Дальтрансгаз» в каждом отчётном периоде является наибольшим. Графики изменений указанных коэффициентов газоснабжающих компаний в течение периода с 2009 г. по 2011 г. включительно представлены на рисунке 1.

ОАО «Владимироблгаз» отличается наибольшей частотой случаев превышения темпа роста расходов над темпом роста доходов. Именно ОАО «Владимироблгаз» продемонстрировал наименьшие по группе

¹ Концепция системы планирования выездных налоговых проверок: утверждена Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 30.05.2007 № ММ-3–06/333@: URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 07.07.2013).

Организация и методика проведения налоговых проверок

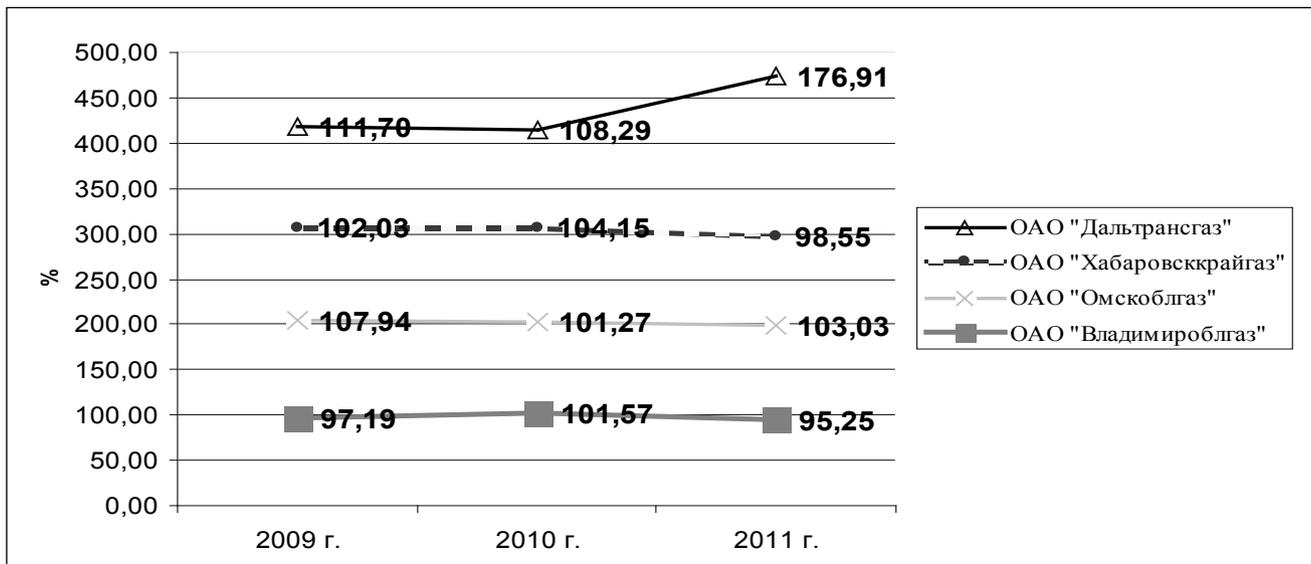


Рисунок 1. Динамика коэффициентов процентного отношения темпа роста доходов к темпам роста расходов, сопряжённых с основными видами деятельности организаций отрасли газоснабжения

принятых во внимание организаций показатели соотношения темпа роста выручки и темпа роста расходов в течение периода с 2009 г. по 2011 г. (таблица 2, рисунок 1). Согласно Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, изложенное обстоятельство ставит под сомнение благонадёжность данной компании как налогоплательщика.² Однако результаты сравнительного анализа данных, представленных в таблице 1, сводятся к выводу о том, что уровень налогового риска ОАО «Владимироблгаз» является самым низким в рамках рассмотренной совокупности хозяйствующих субъектов. Предпосылки к признанию факта функционирования прибыльной организации с риском большим, нежели риск компании, несущей убытки, сопряжён с рядом обстоятельств. Интенсивный рост объёмов выручки ОАО «Дальтрансгаз» обусловлен существен-

ным потенциалом развития отрасли газоснабжения в восточных регионах России. Уровень газификации Центрального федерального округа превышает уровень газификации Сибири и Дальнего Востока в 21,6 и 14 раз соответственно.³ Относительно медленное увеличение совокупной суммы затрат ОАО «Дальтрансгаз» при росте объёмов производства связано с тем, что более 50 % себестоимости услуг компании составляют амортизационные отчисления,⁴ то есть расходы, динамика которых лишь в незначительной степени зависит от изменений размера производственно-коммерческого оборота.⁵ Снижение разницы между пропускной способностью магистральной газотранспортной системы и фактическими показателями транспортировки газа сопровождается ро-

³ Виноградова О. Газификация всей России? // Нефтегазовая Вертикаль. 2012. № 6. С. 67.

⁴ Дальтрансгаз: [сайт]. URL: <http://www.daltransgas.ru/> (дата обращения: 23.08.2013).

⁵ Ковалёв В. В. Курс финансового менеджмента: учебник. М.: Проспект, 2009. С. 173.

² Концепция системы планирования выездных налоговых проверок: утверждена Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@: URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 07.07.2013).

Таблица 3.

Рентабельность активов, вовлечённых в производственно-коммерческий оборот организаций отрасли газоснабжения в период с 2008 по 2011 г., процентов

Наименование организации	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
ОАО «Владимироблгаз»	22,87	11,55	13,15	7,99
ОАО «Омскоблгаз»	7,90	4,78	5,09	7,22
ОАО «Хабаровсккрайгаз»	2,08	1,38	2,27	0,08
ОАО «Дальтрансгаз»	-7,11	-7,10	-8,37	-6,99

стом значения коэффициента покрытия условно постоянных издержек, что приближает финансовое состояние организации к уровню безубыточности.⁶

Изложенный материал свидетельствует в пользу вывода о зависимости рискованного статуса налогоплательщика, являющегося хозяйствующим субъектом отрасли газоснабжения, от специфики процессов газификации в соответствующем регионе. В свете сказанного, представляется целесообразным выбор финансовых коэффициентов, рассчитываемых с учётом характеристик инвестиционной активности налогоплательщика, в качестве индикаторов уровня риска. Реализация программ газификации населённых пунктов обуславливает наличие у организации объектов незавершённого строительства. Следовательно, показатели рентабельности активов в целом и рентабельности внеоборотных активов газоснабжающих компаний недостаточно репрезентативны в качестве критерия достоверности финансовой отчётности налогоплательщика.

В таблице 3 представлена динамика показателей рентабельности активов, за-

действованных в производственно-коммерческом обороте, то есть имущества, отличного от незавершённого строительства. В качестве экономического эффекта использования имущества организаций следует рассматривать величину прибыли до налогообложения. В контексте оценки уровня риска налогоплательщиков данный показатель имеет существенное преимущество перед предусмотренным Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок «сальдированным финансовым результатом от продаж».⁷ В плане освещения деятельности организации как обстоятельства, порождающего налоговые обязательства, величина прибыли до налогообложения значительно более информативна, чем показатель прибыли от продаж.

Размер рентабельности имущества, вовлечённого в производственно-коммерческий оборот газоснабжающих компаний, объективно отражает уровень налогового риска, определяемого по критерию эффективности функционирования налогоплательщика. Результаты сравнительного ана-

⁶ Ковалёв В. В. Курс финансового менеджмента : учебник. М. : Проспект, 2009. С. 175.

⁷ Концепция системы планирования выездных налоговых проверок: утверждена Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@: URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 07.07.2013).

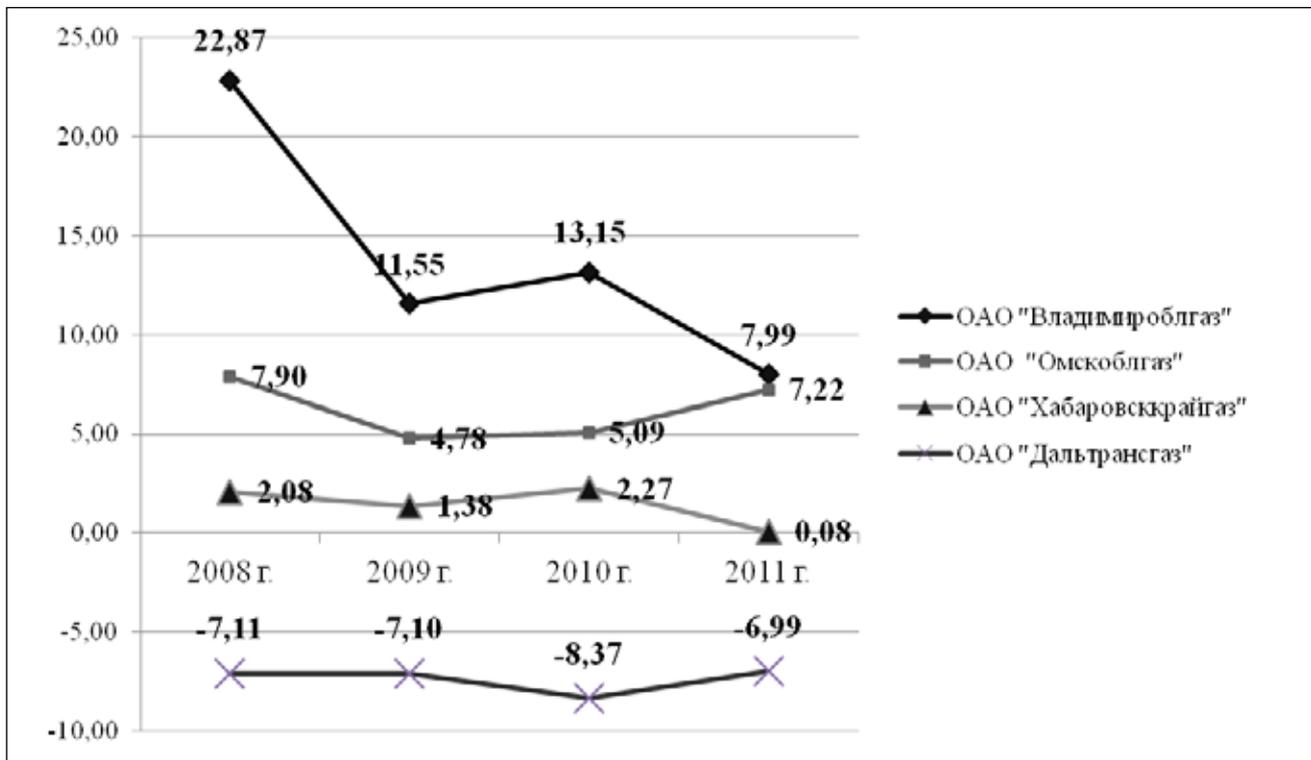
Организация и методика проведения налоговых проверок

Рисунок 2. Рентабельность активов, задействованных в производственно-коммерческом обороте организаций отрасли газоснабжения, процентов

лиза рентабельности работающих активов четырёх хозяйствующих субъектов сферы газоснабжения показывают стабильное соответствие соотношения размеров данных коэффициентов в каждом отчётном периоде соотношению достигнутого уровня производственного развития организаций и степени газификации регионов, на территории которых они функционируют. Рейтинг газоснабжающих компаний по величине предполагаемой вероятности добросовестного исполнения ими обязанностей налогоплательщика, оценка которой произведена по признаку рентабельности активов, используемых в производственно-коммерческом обороте, отражён на рисунке 2.

Рентабельность работающих активов, таким образом, в качестве параметра рискованного статуса налогоплательщика обладает преимуществом перед рядом других показателей рентабельности, а именно:

рентабельностью внеоборотных активов, стоимость которых включает общую сумму затрат, вложенных в незавершённое строительство, рентабельностью перманентного капитала, рентабельностью основной деятельности и рентабельностью продаж. Соотношение значений вышеперечисленных коэффициентов по итогам отдельных отчётных периодов свидетельствует о большей эффективности функционирования ОАО «Омскоблгаз» и ОАО «Хабаровсккрайгаз» по сравнению с ОАО «Владимироблгаз» и ОАО «Омскоблгаз» соответственно (таблица 1). Согласно отчётности газоснабжающих компаний за 2011 г., рентабельность внеоборотных активов и рентабельность перманентного капитала ОАО «Омскоблгаз» превысила аналогичные показатели деятельности ОАО «Владимироблгаз». Норма прибыли в выручке ОАО «Хабаровсккрайгаз» 2010 г. больше,

чем норма прибыли в выручке ОАО «Омскоблгаз» за тот же период. Величина соотношения прибыли ОАО «Хабаровсккрайгаз» от продаж и совокупной суммы расходов, связанных с обычными видами деятельности компании, за 2010 г. и 2011 г. больше, чем рентабельность затрат ОАО «Омскоблгаз» по итогам 2010 г.

Рентабельность имущества, вовлечённого в производственно-коммерческий оборот ОАО «Дальтрансгаз», реагирует на изменение объёмов транспортировки газа более оперативно, чем рентабельность продаж. При этом, по мнению ряда авторов, в частности, В. В. Ковалёва, именно рентабельность продаж является одним из наиболее восприимчивых к колебаниям размера выручки параметров функционирования организации.⁸ Основным показателем интенсивности производственного развития хозяйствующего субъекта сферы газоснабжения является темп роста объёма транспортировки газа.⁹

В течение периода с 2008 г. по 2011 г. включительно в динамике темпа роста объёма перемещаемого ОАО «Дальтрансгаз» газа и рентабельности работающих активов компании наблюдалась синхронность. Рентабельность продаж организации изменялась вне жёсткой зависимости от колебаний темпа роста объёма транспортировки газа. Графически изложенное обстоятельство представлено на рисунке 3.

Высокий уровень достоверности результатов оценки финансовой устойчивости и уровня налогового риска газоснабжающих организаций, произведённой путём расчёта показателей рентабельно-

сти работающих активов, обусловлен следующими обстоятельствами. Как отмечает Н. С. Пласкова, важнейшим индикатором оправданности параметров функционирования компании является рост её рыночной стоимости,¹⁰ обеспечение которого предполагает, прежде всего, эффективное инвестирование средств в производственный потенциал фирмы.¹¹ В качестве наиболее репрезентативного показателя целесообразности как ранее осуществлённых, так и планируемых капиталовложений следует рассматривать именно рентабельность работающих активов.¹²

Значимость показателей рентабельности имущества, вовлечённого в производственно-коммерческий оборот, для оценки рискованного статуса хозяйствующих субъектов обуславливает целесообразность установления уровня оборачиваемости работающих активов газоснабжающих компаний. Коэффициенты оборачиваемости имущества, задействованного в производственных и коммерческих процессах ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Омскоблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз» приведены в таблице 4.

Представленные на рисунке 4 диаграммы значений коэффициентов оборачиваемости работающих активов обеспечивают наглядность соотношения уровней оборачиваемости имущества, используемого в производственно-коммерческом обороте четырёх организаций отрасли газоснабжения.

⁸ Ковалёв В. В. Курс финансового менеджмента : учебник. М. : Проспект, 2009. С. 175.

⁹ Дальтрансгаз: [сайт]. URL: <http://www.daltransgas.ru/> (дата обращения: 23.08.2013).

¹⁰ Пласкова Н. С. Теория и практика стратегического экономического анализа результативности бизнеса : монография. М. : МАКС Пресс, 2007. С. 75.

¹¹ Пласкова Н. С. Теория и практика стратегического экономического анализа результативности бизнеса : монография. М. : МАКС Пресс, 2007. С. 81.

¹² Пласкова Н. С. Теория и практика стратегического экономического анализа результативности бизнеса : монография. М. : МАКС Пресс, 2007. С. 81.

Организация и методика проведения налоговых проверок



Рисунок 3. Динамика темпа роста объёма транспортировки газа, рентабельности работающих активов и рентабельности продаж ОАО «Дальтрансгаз»

Таблица 4.

Значение коэффициентов оборачиваемости активов, вовлечённых в производственно-коммерческий оборот организаций отрасли газоснабжения в период с 2008 по 2011 г., процентов

Наименование организации	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
ОАО «Владимироблгаз»	1,29	0,68	0,70	0,67
ОАО «Омскоблгаз»	2,26	2,36	2,51	2,48
ОАО «Хабаровсккрайгаз»	1,21	1,26	1,29	1,19
ОАО «Дальтрансгаз»	0,01	0,02	0,02	0,04

Данные таблицы 4 и рисунка 4 говорят о том, что по признаку скорости оборачиваемости работающих активов наиболее эффективным является функционирование ОАО «Омскоблгаз». Самая прибыльная организация по величине коэффициентов оборачиваемости работающего имущества уступает как ОАО «Омскоблгаз», так и ОАО

«Хабаровсккрайгаз». Подобное положение дел обусловлено диспропорцией в соотношении размеров площади и уровней газификации регионов, газоснабжение которых осуществляют изучаемые компании. Площадь территории Владимирской области меньше, чем площадь, занимаемая Омской областью и Хабаровским краем в 5 раз

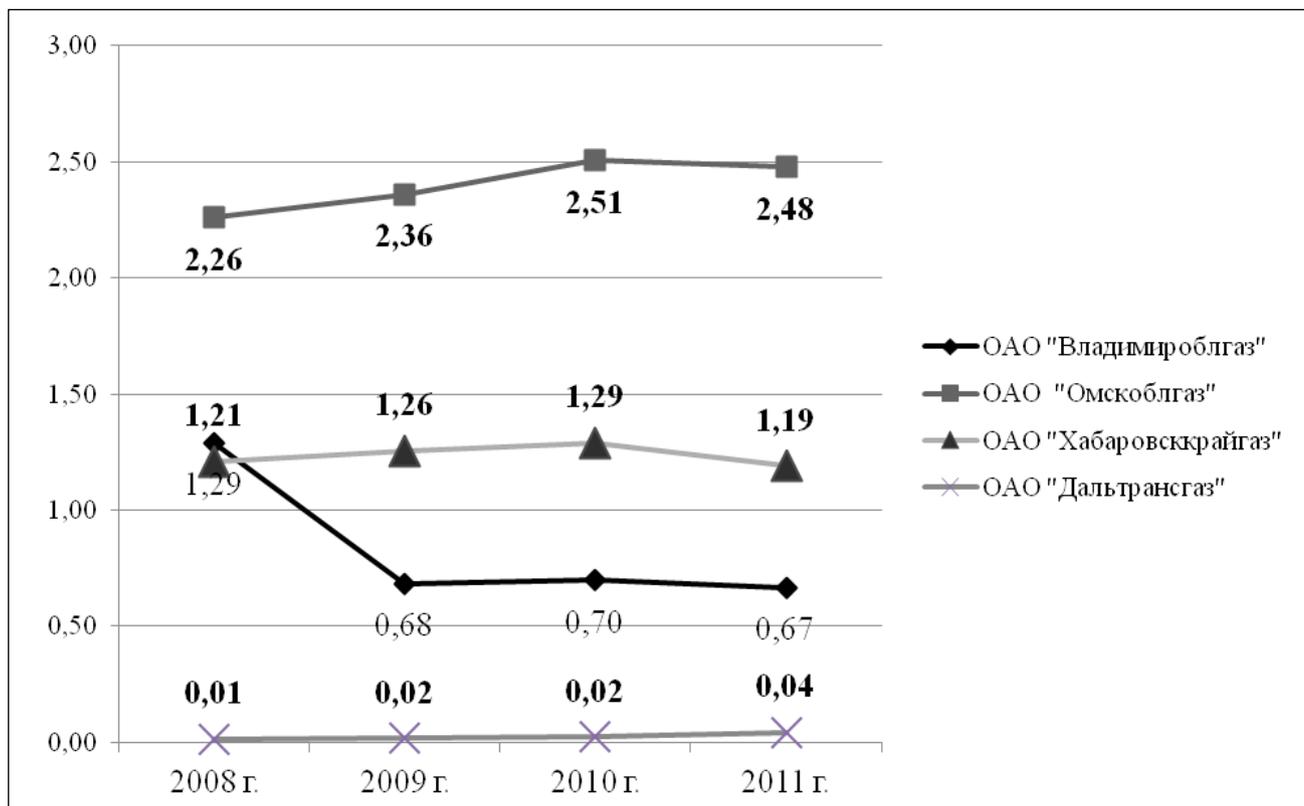


Рисунок 4. Значение коэффициентов оборачиваемости активов, задействованных в производственно-коммерческом обороте организаций отрасли газоснабжения

и 27 раз соответственно.¹³ Существенный размер территории субъектов федерации восточной части России является фактором роста выручки организаций, осуществляющих газоснабжение их населённых пунктов. При этом газообеспечение промышленности и населения периферийных регионов, в частности, Омской области осуществляется, главным образом, путём поставок сжиженного газа.¹⁴ ОАО «Владимироблгаз» осуществляет транспортировку и реализацию исключительно природного газа.¹⁵ Снабжение потребителей природ-

ным газом требует значительно большего уровня фондооснащённости, нежели поставки сжиженного газа.¹⁶ Значение показателей оборачиваемости имущества хозяйствующего субъекта прямо пропорционально объёму выручки и обратно пропорционально размеру стоимости этого имущества.¹⁷ Существенная скорость оборачиваемости работающих активов ОАО «Омскоблгаз» обусловлена сравнительно низким уровнем фондооснащённости газоснабжающей организации.

Неоднозначность результатов анализа рисков статус организации отрасли газоснабжения говорит о необходимости

¹³ Географический энциклопедический словарь : географические названия / под ред. А. Ф. Трёшников. 2-е изд., доп. М. : Советская энциклопедия, 1989. 592 с.

¹⁴ Омскоблгаз : [сайт]. URL: <http://www.eomsk.ru/> (дата обращения: 15.09.2012).

¹⁵ Владимироблгаз : [сайт]. URL: <http://www.vladoblgaz.ru/> (дата обращения: 23.09.2012).

¹⁶ Газовые сети и газохранилища : учеб. пособ. / под ред. Ю. Д. Знаменкова. Тюмень : Вектор Бук, 2004. С. 28

¹⁷ Банк В. Р., Банк С. В., Тараскина А. В. Финансовый анализ : учеб. пособ. М. : Проспект, 2009. С. 139.

Организация и методика проведения налоговых проверок

реализации комплексного подхода к определению степени благонадёжности газоснабжающей компании как налогоплательщика. Установление уровня налогового риска хозяйствующего субъекта предполагает, в частности, принятие во внимание данных, непосредственно характеризующих взаимоотношения компании с налоговыми органами. В контексте оценки риска имеет значение факт того, что одним из основных элементов информационного обеспечения прогнозирования развития ситуации является описание событий прошлого,¹⁸ в том числе рискованных случаев.¹⁹ В качестве показателей уровня финансовой дисциплины целесообразно использовать коэффициенты соотношения суммы налоговых санкций с размером выручки и совокупного дохода за соответствующий период, а также с величиной добавленной стоимости, созданной в течение того временного отрезка, в котором имели место нарушения норм законодательства.

Диаграмма значений индексов благонадёжности ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Омскоблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз» как налогоплательщиков представлена на рисунке 5.

Согласно результатам сопоставления значений коэффициентов финансовой дисциплины, осуществлённого графическим методом, из четырёх организаций наибольшим уровнем налогового риска отличается ОАО «Владимироблгаз», наименьшим — ОАО «Омскоблгаз». Сказанное противоречит данным таблицы 1, в соответствии с которыми рентабельность ОАО «Владимироблгаз» кратно превышает показатели

рентабельности других принятых во внимание хозяйствующих субъектов.

Значение коэффициентов меры налоговой ответственности отражает уровень налогового риска газоснабжающих организаций менее достоверно, нежели показатели их финансового состояния. Периодичность мероприятий налогового контроля несопоставима с частотой финансово-хозяйственных операций. Отсутствие задолженности компании перед бюджетом по налоговым санкциям на конкретную дату может быть обусловлено тем, что нарушения законодательства не были обнаружены. Причиной подобной ситуации может стать неохваченность соответствующего периода проверкой или проявление человеческого фактора в работе налоговых органов. Однако совокупность результатов анализа рискованного статуса налогоплательщиков информативна в отношении взаимозависимости показателей финансового состояния и налоговых рисков газоснабжающих организаций. Так комплекс приведённых в статье величин позволяет сделать вывод о применимости к сфере газоснабжения одного из основных принципов Концепции системы планирования выездных налоговых проверок. Согласно результатам сравнительного анализа различных характеристик деятельности ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Омскоблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз», признание соответствия показателей финансового состояния газоснабжающей компании среднеотраслевым величинам как признака приемлемого уровня риска налогоплательщика в значительной мере справедливо.

В рамках группы хозяйствующих субъектов, деятельность которых является объектом настоящего исследования, наименьший риск, установленный по крите-

¹⁸ Гневашева В. А. Прогнозирование экономики : понятия и история // Знание. Понимание. Умение. 2005. № 2. С. 141, 144.

¹⁹ Васин С. М., Шутов В. С. Управление рисками на предприятии : учеб. пособ. М. : КНОРУС, 2010. С. 55.

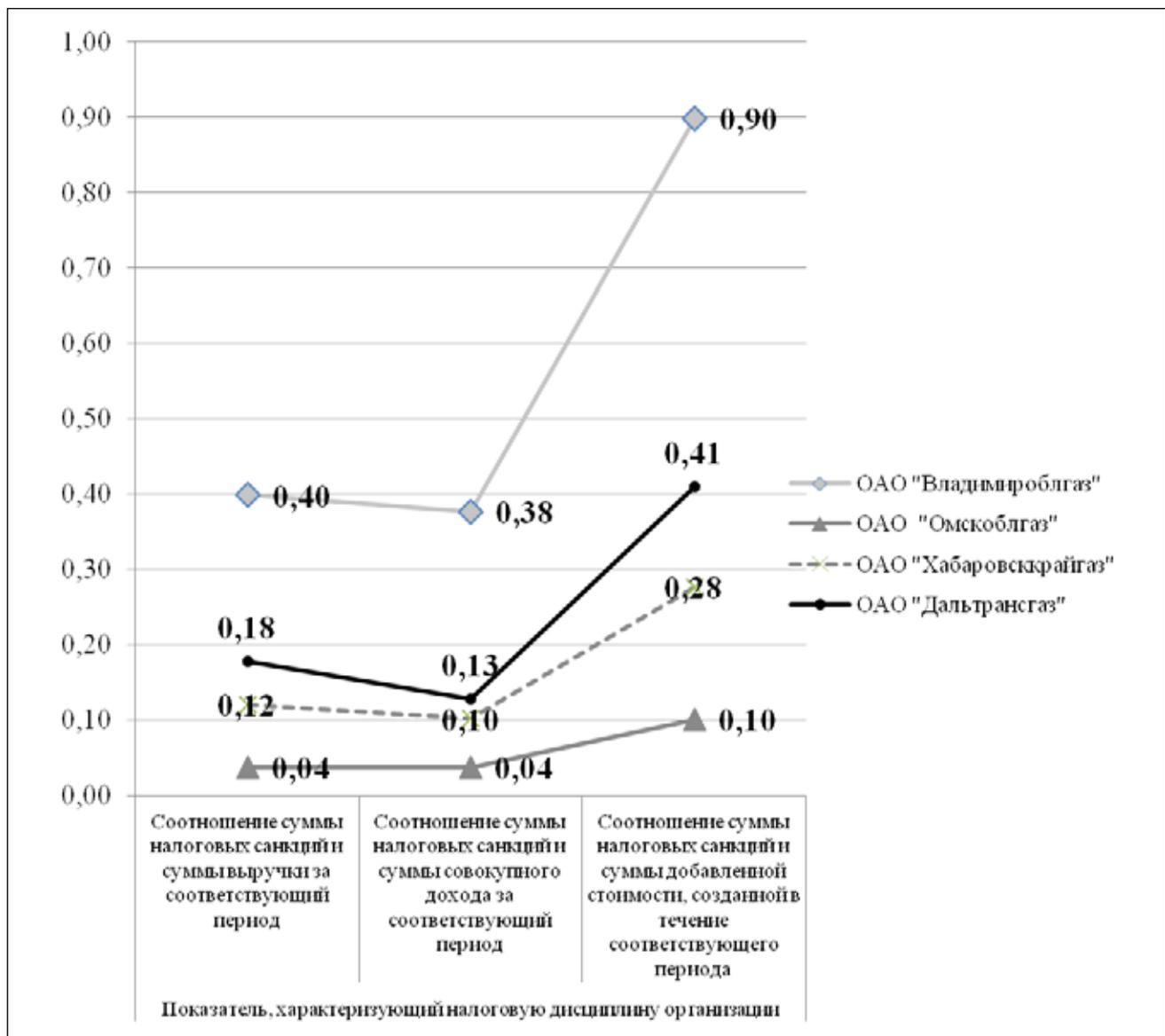


Рисунок 5. Диаграмма показателей налоговой дисциплины организаций отрасли газоснабжения

рию меры налоговой ответственности, несёт ОАО «Омскоблгаз» (рисунок 5). При этом значение других индикаторов уровня налогового риска также свидетельствует о добросовестном исполнении организацией обязанностей налогоплательщика. Большинство показателей рентабельности ОАО «Омскоблгаз» соответствует середине диапазона величин рентабельности функционирования четырёх принятых во внимание компаний (таблица 1, таблица 3,

рисунок 2). Темп роста доходов от обычных видов деятельности стабильно превышает темп роста расходов хозяйствующего субъекта (таблица 2, рисунок 1).

В свете изложенного, примечателен факт того, что степень финансовой устойчивости ОАО «Омскоблгаз», установленная по критерию уровня обеспеченности стоимости производственных запасов средствами финансирования их формирования, также является средней по совокупности

Таблица 5.

**Значение показателей разности между совокупной стоимостью
производственных запасов и суммой средств финансирования деятельности
организаций отрасли газоснабжения по итогам 2011г, тыс. руб.**

Наименование организации	Показатель, характеризующий степень обеспеченности стоимости производственных запасов средствами финансирования деятельности организации		
	Величина разности между стоимостью запасов и суммой собственных оборотных средств	Величина разности между стоимостью запасов и совокупной суммой собственных оборотных средств и долгосрочных обязательств	Величина разности между стоимостью запасов и совокупной суммой собственных оборотных средств, долгосрочных обязательств и краткосрочных кредитов и займов
ОАО «Владимироблгаз»	-132 367	-94 005	-74 005
ОАО «Омскоблгаз»	-39 711	-38 304	-33 303
ОАО «Хабаровсккрайгаз»	-268 541	-236 762	571 123
ОАО «Дальтрансгаз»	-5 779 425	-5 570 456	309 271

четырёх организаций. В рамках таблицы 5 произведена оценка типа финансовой устойчивости ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Омскоблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз» по методике В. Л. Быкадорова и П. Д. Алексеева.

Согласно правилам алгоритма, применённого для установления финансового состояния газоснабжающих организаций, следует констатировать факт критического уровня зависимости ОАО «Владимироблгаз» и ОАО «Омскоблгаз» от внешних источников финансирования. Положение ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз» является финансово неустойчивым.²⁰ Совокупной суммы долгосрочных обязательств и собственных оборотных средств дальневосточных компаний не достаточ-

но для приобретения производственных запасов в необходимом количестве. Задача финансирования текущих производственно-коммерческих процессов ОАО «Владимироблгаз» и ОАО «Омскоблгаз» не решается даже за счёт привлечения краткосрочных кредитов и займов. Финансовая устойчивость ОАО «Владимироблгаз» и ОАО «Омскоблгаз», таким образом, ниже, чем финансовая устойчивость ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз». Однако размер превышения стоимости запасов над величиной каждого из агрегированных источников средств ОАО «Омскоблгаз» существенно меньше, чем показатели превышения стоимости производственных запасов над элементами капитала и обязательств каждой из других организаций. Данный факт положительно характеризует финансовое состояние ОАО «Омскоблгаз».

²⁰ Банк В. Р., Банк С. В., Тараскина А. В. Финансовый анализ : учеб. пособ. М. : Проспект, 2009. С. 97–99.

В рамках четырёх газоснабжающих компаний наибольшей степенью финансовой устойчивости (по критерию, предложенному В. Л. Быкадоровым и П. Д. Алексеевым) отличается ОАО «Хабаровсккрайгаз». Величина превышения совокупной суммы капитала и внешних обязательств над стоимостью производственных запасов компании значительно больше аналогичного показателя ОАО «Дальтрансгаз» (таблица 5). Результаты сравнительного анализа коэффициентов меры налоговой ответственности четырёх хозяйствующих субъектов характеризуют ОАО «Хабаровсккрайгаз» как сравнительно благонадёжного налогоплательщика. Показатели соотношения суммы налоговых санкций и объёма доходов ОАО «Хабаровсккрайгаз» меньше, чем показатели, отражающие уровень финансовой дисциплины ОАО «Владимироблгаз» и ОАО «Дальтрансгаз».

Информация об уровне налогового риска организаций, отличающихся различной степенью финансовой устойчивости, свидетельствует о репрезентативности представленных в таблице 5 показателей как параметров рискованного статуса налогоплательщиков. Таким образом, мера обеспеченности потребности компании в производственных запасах собственными оборотными средствами и внешними обязательствами является индикатором уровня приемлемости налогового риска хозяйствующего субъекта отрасли газоснабжения.

Справедливость вывода, в соответствии с которым показатели финансовой устойчивости отражают уровень налогового риска газоснабжающих компаний, подтверждается результатами исследования, направленного на выявление степени взаимозависимости между величиной налоговой нагрузки и значением коэффици-

ента перспективной платёжеспособности четырёх компаний. Коэффициент перспективной платёжеспособности хозяйствующего субъекта рассчитывается как соотношение суммы долгосрочных обязательств и совокупной стоимости наименее ликвидной части оборотных активов, то есть производственных запасов и долгосрочной дебиторской задолженности.²¹ В таблице 6 представлено значение коэффициентов корреляции между налоговой нагрузкой на совокупный доход и уровнем финансовой прочности ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Омскоблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз».

Как свидетельствуют данные таблицы 6, газоснабжающим организациям свойственна взаимосвязь между значением коэффициента перспективной платёжеспособности и уровнем налоговой нагрузки. При этом положительной корреляцией между указанными показателями отличается только ОАО «Омскоблгаз». Концепция системы планирования выездных налоговых проверок основана в числе прочего на предположении об обратной взаимозависимости между налоговой нагрузкой и степенью благонадёжности налогоплательщика.²² Уровень обеспеченности долгосрочных обязательств ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз» производственными запасами значительно ниже, чем уровень обеспеченности запасами долгосрочных обязательств ОАО «Омскоблгаз» (таблица 5). При этом изменение структуры баланса с целью по-

²¹ Банк В. Р., Банк С. В., Тараскина А. В. Финансовый анализ : учеб. пособ. М. : Проспект, 2009. С. 97–99.

²² Концепция системы планирования выездных налоговых проверок : утверждена Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ : URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 07.07.2013).

Таблица 6.

Коэффициенты корреляции между значением показателей перспективной платёжеспособности и налоговой нагрузкой на совокупный доход организаций отрасли газоснабжения

Наименование хозяйствующего субъекта	Значение коэффициента корреляции между показателями перспективной платёжеспособности и налоговой нагрузкой на совокупный доход компании
ОАО «Владимироблгаз»	-0,75
ОАО «Омскоблгаз»	0,98
ОАО «Хабаровсккрайгаз»	-0,85
ОАО «Дальтрансгаз»	-0,92

вышения финансовой устойчивости ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз» сопряжено со снижением риска данных налогоплательщиков. Уменьшение величины соотношения суммы долгосрочных обязательств и стоимости оборотных активов связано с увеличением налоговой нагрузки указанных компаний (таблица 6). В свете сказанного, наличие угрозы утраты платёжеспособности свидетельствует о превышении оптимального уровня налогового риска ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз». Результаты сравнительного анализа показателей финансового состояния и финансовой дисциплины газоснабжающих организаций служат доказательством данного утверждения. Значение коэффициентов меры налоговой ответственности ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз»кратно превышает аналогичные параметры рискованного статуса ОАО «Омскоблгаз» (рисунок 5). Функционирование ОАО «Омскоблгаз» более рентабельно, чем деятельность ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз» (таблица 1, таблица 3). По признаку соотношения темпа роста доходов и темпа роста расходов ОАО «Омскоблгаз» выго-

но отличается от ОАО «Владимироблгаз» и ОАО «Хабаровсккрайгаз» (таблица 2).

Для установления меры финансовой устойчивости организаций в контексте оценки уровня их налогового риска представляет значимость факт того, что в состав внешних обязательств хозяйствующих субъектов входит задолженность по налогам и сборам. Запас финансовой прочности компании зависит от ряда факторов, в том числе от колебаний объёма заёмных и привлечённых средств. Уровень перспективной платёжеспособности налогоплательщика в значительной степени определяется динамикой величины отложенных налоговых обязательств. В таблице 7 приведены показатели удельного веса отложенных налоговых обязательств в совокупной сумме долгосрочных обязательств и краткосрочных кредитов и займов газоснабжающих организаций.

Величина удельного веса отложенных налоговых обязательств в совокупном объёме задолженности, с одной стороны, характеризует финансовое состояние хозяйствующего субъекта, с другой стороны, является одним из показателей его налоговой нагрузки. Как свидетельствует содержание таблицы 7, сравнительно большую налоговую нагрузку в части налога

Таблица 7.

**Показатели удельного веса отложенных налоговых обязательств
в совокупной сумме долгосрочных обязательств и краткосрочных кредитов
и займов организаций отрасли газоснабжения, процентов**

Наименование организации	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
ОАО «Владимироблгаз»	26,55	30,75	53,03	65,73
ОАО «Омскоблгаз»	74,41	47,01	47,00	21,96
ОАО «Хабаровсккрайгаз»	8,48	13,50	3,81	3,78
ОАО «Дальтрансгаз»	5,97	4,27	3,62	3,43

на прибыль организаций генерируют ОАО «Владимироблгаз» и ОАО «Омскоблгаз». Финансовая устойчивость ОАО «Владимироблгаз» и ОАО «Омскоблгаз» ниже, чем финансовая устойчивость ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз»: по признаку степени обеспеченности производственных запасов средствами финансирования деятельности газоснабжающие организации западной части России уступают дальневосточным компаниям (таблица 5). Данный факт противоречит официальной Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, предполагающей взаимообусловленность роста уровня агрегированного налогового риска и снижения финансового благополучия хозяйствующего субъекта. Согласно положениям указанного документа, изменение рискованного статуса налогоплательщика в худшую сторону сопряжено с уменьшением его налогового бремени.²³ Превышение величин удельного веса отложенных налоговых обязательств в общем объеме долгосрочных обязательств и краткосрочных кредитов и займов ОАО «Вла-

димироблгаз» и ОАО «Омскоблгаз» над аналогичными характеристиками структуры обязательств ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз» связано с соотношением показателей эффективности функционирования названных компаний. Норма прибыли в выручке организаций западных регионов больше, чем рентабельность продаж хозяйствующих субъектов Дальнего Востока (таблица 1). Данное обстоятельство обуславливает превышение доли налога на прибыль организаций в совокупной сумме налогов, подлежащих внесению в бюджет ОАО «Владимироблгаз» и ОАО «Омскоблгаз», над удельным весом налога на прибыль организаций в общем объеме налогов, начисляемых ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз». Структура совокупной суммы признаваемой в течение отчетного периода задолженности газоснабжающих компаний по налогам отражена в таблице 8.

Возможность признания факта несения большей налоговой нагрузки компаниями, отличающимися неустойчивым финансовым положением, по сравнению с более благополучными организациями в качестве вывода из представленного материала сомнительна. Финансовая устойчивость ОАО «Владимироблгаз» и ОАО

²³ Концепция системы планирования выездных налоговых проверок : утверждена Приказом Федеральной налоговой службы РФ от 30.05.2007 № ММ-3–06/333@ : URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 07.07.2013).

Таблица 8.

Средние показатели удельного веса отдельных налогов в совокупной сумме налогов, подлежащих внесению в бюджет организациями отрасли газоснабжения, процентов

Наименование налога	Наименование организации			
	ОАО «Владимироблгаз»	ОАО «Омскоблгаз»	ОАО «Хабаровск-крайгаз»	ОАО «Дальтрансгаз»
Налог на добавленную стоимость	64,07	86,17	74,93	96,04
Налог на прибыль организаций	16,53	5,37	0,91	–
Налог на имущество организаций	13,12	3,99	3,50	3,20
Прочие налоги	6,27	4,47	20,65	0,76

«Омскоблгаз» обеспечивается высоким уровнем рентабельности их функционирования (таблица 1, таблица 3). Структура источников средств финансирования деятельности хозяйствующего субъекта как параметр его финансового состояния менее значима, чем рентабельность производства, имущества и капитала. Подтверждением данного мнения служит выдвинутый Н. С. Пласковой постулат, в соответствии с которым главным условием достижения финансовой устойчивости организации является способность в течение неограниченного периода времени получать денежные средства в результате осуществления основных видов деятельности.²⁴ Эффективность производственных процессов определяется преимущественно нефинансовыми факторами благосостояния хозяйствующего субъекта.²⁵

²⁴ Пласкова Н. С. Теория и практика стратегического экономического анализа результативности бизнеса : монография. М. : МАКС Пресс, 2007. С. 75.

²⁵ Пласкова Н. С. Теория и практика стратегического экономического анализа результативности бизнеса : монография. М. : МАКС Пресс, 2007. С. 81.

В свете сказанного, примечателен факт того, что величина удельного веса отложенных налоговых обязательств в совокупной сумме внешних обязательств газоснабжающей компании в качестве индикатора уровня налогового риска не менее репрезентативна, чем общепринятые показатели налоговой нагрузки. В таблице 9 представлено значение соотношений суммы налоговых обязательств и совокупного дохода, ставших результатом деятельности газоснабжающих организаций в течение периода с 2008 г. по 2011 г. включительно. В таблице 10 приведены показатели налоговой нагрузки на выручку от обычных видов деятельности хозяйствующих субъектов отрасли за тот же промежуток времени.

На протяжении всего принятого во внимание временного отрезка ОАО «Владимироблгаз» и ОАО «Омскоблгаз» демонстрировали примерно одинаковую степень тяжести налогового бремени. В 2008 г. показатели налоговой нагрузки двух дальневосточных компаний были практически идентичны друг другу. В течение трёх лет (с 2009 г. по 2011 г. включительно)

Таблица 9.

**Значения показателей налоговой нагрузки на совокупный доход
организаций отрасли газоснабжения, процентов**

Наименование организации	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
ОАО «Владимироблгаз»	23,17	19,58	20,38	18,29
ОАО «Омскоблгаз»	25,08	24,97	23,22	19,04
ОАО «Хабаровсккрайгаз»	11,16	7,69	13,71	19,84
ОАО «Дальтрансгаз»	11,03	20,84	22,29	18,71

Таблица 10.

**Значения показателей налоговой нагрузки на выручку от обычных
видов деятельности организаций отрасли газоснабжения, процентов**

Наименование организации	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
ОАО «Владимироблгаз»	23,93	20,27	21,05	19,69
ОАО «Омскоблгаз»	26,84	25,40	23,42	19,40
ОАО «Хабаровсккрайгаз»	14,13	10,27	14,53	20,36
ОАО «Дальтрансгаз»	15,38	31,26	25,14	20,37

ОАО «Дальтрансгаз», имея убытки, нес налоговую нагрузку, аналогичную нагрузке наиболее прибыльной из представленных организаций. По завершении рассмотренного периода коэффициенты налоговой нагрузки ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Омскоблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз» соответствовали единому уровню. Показатели степени тяжести налогового гнёта хозяйствующих субъектов сопоставимы, несмотря на различия финансового положения и рискованного статуса налогоплательщиков.

Широкий диапазон показателей налоговой нагрузки в части налога на прибыль организаций и рентабельности газоснабжающих компаний обуславливает особую значимость установления специфики формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций для оценки рискованного статуса налогоплательщиков. Детерминированность параметров финансового состояния хозяйствующих субъектов от-

расли интенсивностью процессов газификации является одним из факторов колебаний уровня налогового риска.

В таблице 11 представлена структура общего объёма расходов, понесённых ОАО «Владимироблгаз» в связи с осуществлением основных видов деятельности в течение периода с 2008 г. по 2010 г. включительно.

Рост уровня риска ОАО «Владимироблгаз» в 2009 г. и 2011 г., выявленный по критерию характера динамики рентабельности работающих активов (таблица 3), сопровождался сокращением доли материальных затрат в совокупной сумме расходов по основному виду деятельности. Примечательным является факт того, что снижение рентабельности имущества, вовлечённого в деловой оборот компании, сопряжено с изменением структуры затрат в ущерб удельного веса издержек переменного характера. Следовательно, ухудшение рискованного статуса хозяйствующего субъек-

Таблица 11.

**Показатели удельного веса различных элементов расходов
в совокупной сумме затрат, связанных с обычными видами деятельности
ОАО «Владимироблгаз», процентов**

Наименование элемента расходов	Отчётный период			
	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Материальные затраты	29,57	28,19	13,34	13,64
Затраты на оплату труда	40,89	37,04	39,64	41,81
Отчисления на социальные нужды	10,05	9,09	9,86	13,27
Амортизационные отчисления	4,03	8,19	8,16	7,10
Прочие затраты	15,47	17,50	29,00	24,19

екта имело место на фоне снижения уровня использования его производственного потенциала. Доля постоянных расходов, в частности амортизационных отчислений, в общем объёме затрат ОАО «Владимироблгаз» возросла по сравнению с базовым периодом, в качестве которого рассматривается 2008 г. В числе факторов данных изменений параметров производственной деятельности организации следует отметить осуществление дооценки стоимости основных средств.²⁶ Таким образом, в результате анализа финансового состояния ОАО «Владимироблгаз» выявлен один из источников налоговых рисков хозяйствующих субъектов отрасли газоснабжения, а именно: увеличение стоимости производственных фондов при сокращении интенсивности их эксплуатации.

В свете вышесказанного, примечательным является факт того, что функционирование ОАО «Хабаровсккрайгаз» отличается однонаправленностью изменений удельного веса амортизационных отчислений в совокупной сумме расходов, связанных с основными видами деятельности, и рента-

бельности работающих активов. Динамика доли амортизационных отчислений в общей величине издержек и показателей рентабельности активов, вовлечённых в производственно-коммерческий оборот ОАО «Хабаровсккрайгаз», отражена на рисунке 6.

Согласно результатам сравнительного анализа значений коэффициентов меры налоговой ответственности четырёх газоснабжающих компаний, уровень агрегированного налогового риска ОАО «Хабаровсккрайгаз» является относительно низким. Изложенный материал служит обоснованием утверждения, в соответствии с которым обеспечение синхронности изменений рентабельности имущества, используемого в производственно-коммерческой деятельности, и доли амортизационных отчислений в совокупной сумме расходов газоснабжающей организации способствует снижению уровня агрегированного налогового риска.

Зависимость рискованного статуса налогоплательщика от динамики размера удельного веса амортизационных отчислений в себестоимости транспортировки газа наиболее очевидна в деятельности ОАО «Дальтрансгаз». Рисунок 7 отражает взаимосвязь изменений объёма газа, перемещаемого ОАО

²⁶ Владимироблгаз : [сайт]. URL: <http://www.vladoblgaz.ru/> (дата обращения: 10.08.2010).

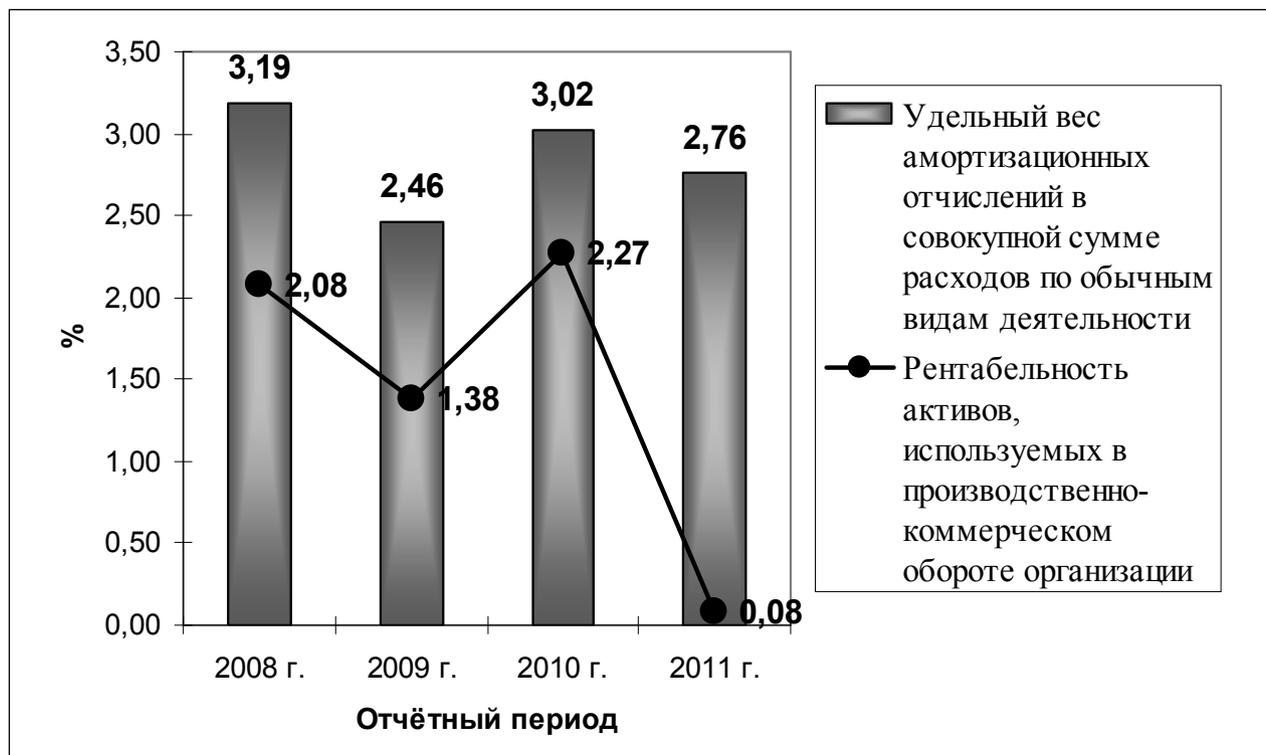


Рисунок 6. Динамика рентабельности работающих активов и доли амортизационных отчислений в совокупной сумме расходов ОАО «Хабаровсккрайгаз»

«Дальтрансгаз», рентабельности работающих активов и доли амортизационных отчислений в общей сумме затрат компании.

Статистика показателей, использованных при построении графиков, представленных на рисунке 7, свидетельствует о сопряжённости динамики рентабельности работающих активов с колебанием удельного веса амортизационных отчислений в общем объёме затрат ОАО «Дальтрансгаз». В течение периода с 2008 г. по 2011 г. наблюдалась синхронность изменений данных параметров деятельности компании. В контексте целей настоящего исследования, интерес представляет также факт обратной зависимости размера доли амортизационных отчислений в совокупной сумме расходов от величины объёма транспортировки газа, осуществляемой ОАО «Дальтрансгаз». На фоне освоения производственных мощностей хозяйствующего субъекта имеет

место снижение удельного веса амортизационных отчислений от стоимости внеоборотных активов в общей величине затрат. С точки зрения изменения рискованного статуса ОАО «Дальтрансгаз», уменьшение доли амортизации в себестоимости услуг организации имеет значение не только ввиду проявления эффекта экономии на условно постоянных издержках при росте объёмов транспортировки газа. Одним из факторов формирования агрегированного налогового риска ОАО «Дальтрансгаз» является превышение фактического размера первоначальной стоимости эксплуатируемой компанией магистральной газотранспортной инфраструктуры над величиной, предполагаемой, исходя из рыночных цен на ресурсы, необходимые для строительства газопровода. Привлечение кредитных средств для финансирования реализации инвестиционных проектов обусловило су-

Организация и методика проведения налоговых проверок

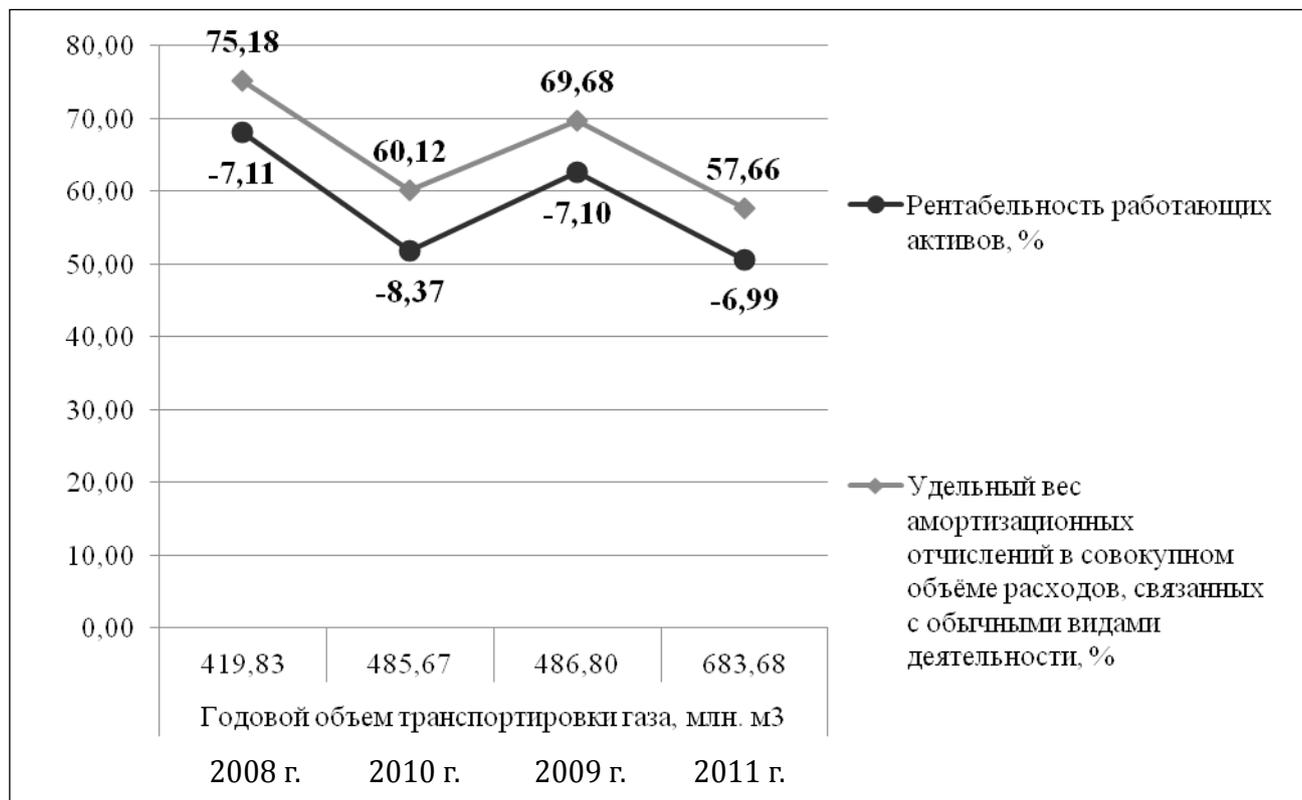


Рисунок 7. Динамика рентабельности работающих активов, удельного веса амортизационных отчислений в общей сумме расходов ОАО «Дальтрансгаз» и объема газа, транспортируемого организацией

щественное удорожание основных производственных фондов за счёт процентов по задолженности перед банком.²⁷ Одной из ключевых причин убыточности деятельности ОАО «Дальтрансгаз» является высокий уровень фондоёмкости магистральной транспортировки газа. Удельный вес амортизационных отчислений в общем объёме расходов организации составляет более 50 %. Структура совокупной суммы затрат хозяйствующего субъекта представлена в таблице 12.

Убыточность деятельности ОАО «Дальтрансгаз» является элементом специфики стадии производственного развития газоснабжающей компании, проектная

мощность активов которой значительно превышает фактический объём транспортировки газа. Однако факт того, что рентабельность продаж хозяйствующего субъекта не достигает даже минимального для группы организаций уровня (таблица 1) является признаком налогового риска. Уменьшение доли амортизации в совокупной сумме издержек ОАО «Дальтрансгаз» вследствие роста объёма транспортировки газа является важнейшим условием улучшения финансового состояния и снижения уровня агрегированного налогового риска организации.

Степень зависимости рискованного статуса налогоплательщика от колебаний размера удельного веса амортизационных отчислений в общем объёме расходов прямо пропорциональна уровню фондо-

²⁷ Дальтрансгаз: [сайт]. URL: <http://www.daltransgas.ru/> (дата обращения: 08.08.2013).

Таблица 12.

**Показатели удельного веса различных элементов расходов
в совокупной сумме затрат, связанных с обычными видами
деятельности ОАО «Дальтрансгаз», процентов**

Наименование элемента расходов	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Материальные затраты	8,82	12,38	20,53	23,32
Затраты на оплату труда	12,77	10,65	11,87	10,29
Отчисления на социальные нужды	2,60	1,98	2,35	2,74
Амортизационные отчисления	75,18	69,68	60,12	57,66
Прочие затраты	0,62	5,31	5,12	6,00

Таблица 13.

**Показатели удельного веса различных элементов расходов
в совокупной сумме затрат, связанных с обычными видами
деятельности ОАО «Омскоблгаз», процентов**

Наименование элемента расходов	Отчётный год			
	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.
Материальные затраты	39,20	36,18	43,79	45,14
Затраты на оплату труда	43,32	45,13	39,76	36,28
Отчисления на социальные нужды	11,08	11,25	9,95	11,92
Амортизационные отчисления	2,21	2,77	1,99	2,11
Прочие затраты	4,19	4,67	4,51	4,55

ёмкости основных видов деятельности. В рамках группы четырёх хозяйствующих субъектов наименьшей долей амортизации в совокупной сумме затрат отличается ОАО «Омскоблгаз». В таблице 13 отражена структура издержек, понесённых ОАО «Омскоблгаз» в течение периода с 2008 г. по 2011 г. включительно.

Как свидетельствует рисунок 8, однонаправленность изменений рентабельности работающих активов и размера удельного веса амортизационных отчислений в совокупном объёме расходов не является непреложной нормой функционирования ОАО «Омскоблгаз».

Согласно результатам определения уровня агрегированного налогового риска ОАО «Омскоблгаз» по критериям соотношения темпов роста доходов и расхо-

дов, рентабельности активов, капитала и производства, значению коэффициентов меры налоговой ответственности, типа финансовой устойчивости, величины удельного веса отложенных налоговых обязательств в совокупной сумме внешних обязательств, размеру показателей налоговой нагрузки на выручку и общий объём денежных поступлений, репутации компании как в целом добросовестного налогоплательщика неоспоримо. Таким образом, при сравнительно небольшой величине удельного веса амортизационных отчислений в совокупном объёме затрат общее правило соблюдения синхронности изменений рентабельности работающих активов и показателей фондоёмкости транспортировки газа несколько утрачивает актуальность. В свете сказанного, значение коэффици-

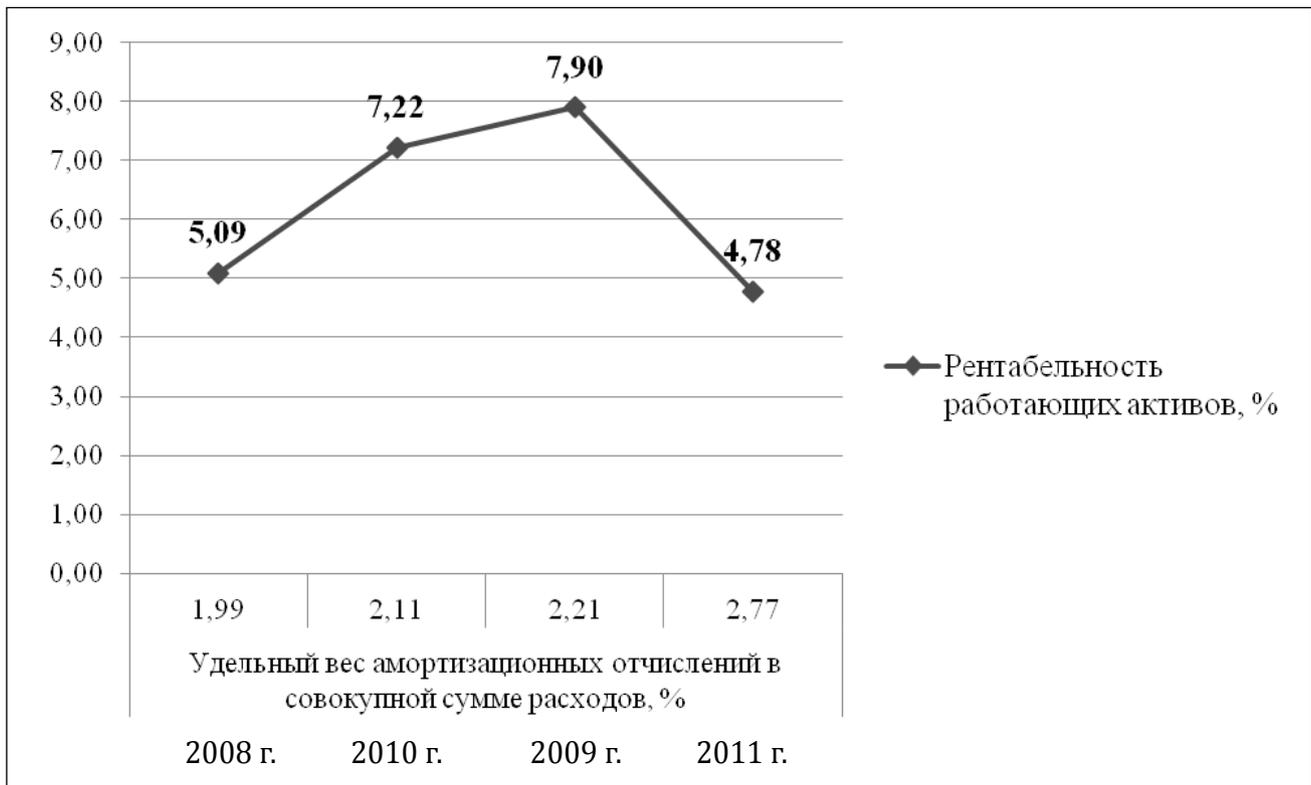
Организация и методика проведения налоговых проверок

Рисунок 8. Динамика рентабельности работающих активов и удельного веса амортизационных отчислений в совокупной сумме расходов ОАО «Омскоблгаз»

ента оборачиваемости имущества, вовлечённого в производственно-коммерческий оборот газоснабжающих организаций, является репрезентативным параметром рискованного статуса налогоплательщиков. ОАО «Омскоблгаз» отличается наибольшей скоростью оборачиваемости работающих активов (таблица 4, рисунок 4) и минимальным уровнем агрегированного налогового риска в совокупности четырёх хозяйствующих субъектов.

В рамках настоящего исследования установлен факт существенной роли эффекта экономии как результата роста объёмов транспортировки газа в детерминировании параметров рискованного статуса газоснабжающих организаций. В контексте сказанного, для оценки уровня налогового риска хозяйствующего субъекта отрасли газоснабжения представляет интерес из-

учение динамики размера доли затрат, обусловленных осуществлением обычных видов деятельности, в сумме выручки налогоплательщика. В таблице 14 приведены показатели темпа роста удельного веса расходов в величине выручки ОАО «Владимироблгаз», ОАО «Омскоблгаз», ОАО «Хабаровсккрайгаз» и ОАО «Дальтрансгаз» в течение периода с 2009 г. по 2011 г. включительно.

Данные таблицы подтверждают вывод о целесообразности использования показателей темпа роста доли затрат в объёме выручки газоснабжающих компаний в качестве индикатора уровня налогового риска. Перманентное снижение удельного веса расходов в сумме выручки демонстрируют только ОАО «Омскоблгаз» и ОАО «Дальтрансгаз». Представленные в настоящей работе характеристики риско-

Таблица 14.

Темп роста/снижения удельного веса суммы расходов по обычным видам деятельности в величине выручки организаций отрасли газоснабжения за период с 2009 г. по 2011 г. включительно, процентов

Наименование организации	2009 г.	2010 г.	2011 г.
ОАО «Владимироблгаз»	102,89	98,46	104,99
ОАО «Омскоблгаз»	92,64	98,74	97,06
ОАО «Хабаровсккрайгаз»	98,01	96,02	101,48
ОАО «Дальтрансгаз»	89,53	92,35	56,53

вого статуса ОАО «Омскоблгаз» свидетельствуют о том, что вероятность существенного ухудшения финансового состояния организации вследствие нарушения норм налогового законодательства является чрезвычайно малой. Позитивная динамика величины доли расходов в выручке ОАО «Дальтрансгаз» обусловлена интенсивным производственным развитием, выражающимся в росте объёмов транспортировки газа. Сокращение доли издержек в величине дохода от основного вида деятельности хозяйствующего субъекта происходит преимущественно за счёт уменьшения удельного веса амортизации в совокупной сумме расходов и выручки. Газификация территории Дальнего Востока, таким образом, является фактором снижения уровня агрегированного налогового риска ОАО «Дальтрансгаз».

Представленный в настоящей работе материал свидетельствует в пользу ряда утверждений. Обязательным условием достоверности результатов оценки налоговых рисков организации сферы газоснабжения является индивидуальный подход к анализу финансового состояния хозяйствующего субъекта в контексте обстоятельств, связанных с обязанностями налогоплательщика. Тем не менее, игнорирование закреплённого в Концепции системы планирования выездных налоговых

проверок принципа рассмотрения среднего для конкретного вида экономической активности диапазона значений финансовых показателей как критерия предельно допустимого риска в оценке рискованного статуса газоснабжающих компаний не представляется оправданным. Однако применение данного принципа в полном объёме подразумевает некоторую корректировку Концепции, разработанной Федеральной налоговой службой РФ. В таблице 15 представлены предлагаемые изменения содержания Приложения № 2 к Приказу Федеральной налоговой службы России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ в части идентификации объекта, с показателями которого следует соотносить характеристики финансового состояния и налоговой дисциплины газоснабжающих организаций для определения их рискованного статуса.

Предполагаемое в настоящий момент сравнение фактических показателей деятельности газоснабжающих компаний со средними значениями соответствующих коэффициентов для сектора экономики, включающего производство и распределение газа, воды и электроэнергии, несостоятельно. Фундаментальные различия условий хозяйствования газораспределительных субъектов географически удалённых регионов обуславливают несопоставимость показателей финансового

Таблица 15.

Сравнительный анализ Концепции системы планирования выездных налоговых проверок ФНС РФ и предлагаемой методики оценки рисков статуса газоснабжающих организаций в части отраслевой и территориальной идентификации налогоплательщиков

Признак идентификации объекта, показатели которого признаются критерием приемлемости уровня риска	Согласно Концепции системы планирования выездных налоговых проверок ФНС РФ	Согласно предлагаемой методики оценки уровня налогового риска организаций отрасли газоснабжения
Отраслевой	Сфера экономики, включающая производство и распределение газа, воды и электроэнергии	Подотрасль, в рамках которой осуществляется газоснабжение конечных потребителей
		Подотрасль, образуемая организациями, осуществляющими магистральную транспортировку природного газа
Географический	Российская Федерация	Федеральный округ, на территории которого функционирует конкретный хозяйствующий субъект, осуществляющий газоснабжение конечных потребителей
		Среднеотраслевые показатели финансового состояния организаций, осуществляющих магистральную транспортировку газа, следует рассчитывать на основе данных общероссийской статистики

положения организаций даже в рамках одной отрасли газоснабжения в общероссийском масштабе. Целесообразным является определение средних величин исключительно по группе компаний, отличающихся примерно одинаковой структурой общего объема поставок газа, то есть размером удельного веса выручки от транспортировки природного газа и доли поступлений от продажи сжиженного газа в совокупном объеме дохода от основных видов деятельности. Субъекты федерации, на территории которых функционируют данные организации, должны

быть схожими по климатическим условиям, плотности населения, уровню газификации и развития промышленности. Что касается подотрасли, в рамках которой осуществляется непосредственное газоснабжение конечных потребителей энергоносителя, перечисленным критериям соответствуют компании одного федерального округа. Подотрасль, образуемая организациями, основным видом деятельности которых является магистральная транспортировка природного газа, требует обособленного расчета среднего значения финансовых показателей. Осо-

бая роль формирования первоначальной стоимости газотранспортной инфраструктуры в детерминировании рисков статуса налогоплательщиков обуславливает необходимость установления нормативов структуры соответствующих капиталовложений в качестве критериев приемле-

мости уровня риска. Выполнение данной задачи требует наличия существенного объёма статистической информации, касающейся состава источников финансирования строительно-монтажных работ, проводимых в рамках реализации программ газификации регионов России.

Библиография:

1. Банк В. Р., Банк С. В., Тараскина А. В. Финансовый анализ : учеб. пособ. М. : Проспект, 2009. 352 с.
2. Васин С. М., Шутов В. С. Управление рисками на предприятии : учеб. пособ. М. : КНОРУС, 2010. 304 с.
3. Владимироблгаз : [сайт]. URL: <http://www.vladoblgaz.ru/> (дата обращения: 10.08.2010).
4. Владимироблгаз : [сайт]. URL: <http://www.vladoblgaz.ru/> (дата обращения: 23.09.2012).
5. Виноградова О. Газификация всей России? // Нефтегазовая Вертикаль. 2012. № 6. С. 64–67.
6. Газовые сети и газохранилища : учеб. пособ. / под ред. Ю. Д. Знаменкова. Тюмень : Вектор Бук, 2004. 208 с.
7. Газпром : [сайт]. URL: <http://www.gazprom.ru/about/production/gasification/> (дата обращения: 26.12.2012).
8. Географический энциклопедический словарь : географические названия / под ред. А. Ф. Трёшников. 2-е изд., доп. М. : Советская энциклопедия, 1989. 592 с.
9. Гневашева В. А. Прогнозирование экономики : понятия и история // Знание. Понимание. Умение. 2005. № 2. С. 141–144.
10. Дальтрансгаз : [сайт]. URL: <http://www.daltransgas.ru/> (дата обращения: 08.08.2013).
11. Ковалёв В. В. Курс финансового менеджмента : учебник. М. : Проспект, 2009. 480 с.
12. Омскоблгаз : [сайт]. URL: <http://www.eomsk.ru/> (дата обращения: 15.09.2012).
13. Пласкова Н. С. Теория и практика стратегического экономического анализа результативности бизнеса : монография. М. : МАКС Пресс, 2007. 368 с.
14. Федеральная налоговая служба РФ : [сайт]. URL: <http://www.nalog.ru/> (дата обращения: 08.08.2013).
15. Хабаровсккрайгаз : [сайт]. URL: <http://www.kgas.kht.ru/> (дата обращения: 17.10.2013).

References:

1. Bank V. R., Bank S. V., Taraskina A. V. Finansovyi analiz : ucheb. posob. M. : Prospekt, 2009. 352 s.
2. Vasin S. M., Shutov V. S. Upravlenie riskami na predpriyatii : ucheb. posob. M. : KNORUS, 2010. 304 s.
3. Vladimiroblgaz : [sait]. URL: <http://www.vladoblgaz.ru/> (data obrashcheniya: 10.08.2010).
4. Vladimiroblgaz : [sait]. URL: <http://www.vladoblgaz.ru/> (data obrashcheniya: 23.09.2012).

Организация и методика проведения налоговых проверок

5. Vinogradova O. Gazifikatsiya vsei Rossii? // Neftegazovaya Vertikal'. 2012. № 6. S. 64–67.
6. Gazovye seti i gazokhranilishcha : ucheb. posob. / pod red. Yu. D. Znamenkova. Tyumen' : Vektor Buk, 2004. 208 s.
7. Gazprom : [sait]. URL: <http://www.gazprom.ru/about/production/gasification/> (data obrashcheniya: 26.12.2012).
8. Geograficheskii entsiklopedicheskii slovar' : geograficheskie nazvaniya / pod red. A. F. Treshnikova. 2–e izd., dop. M. : Sovetskaya entsiklopediya, 1989. 592 s.
9. Gnevasheva V. A. Prognozirovanie ekonomiki : ponyatiya i istoriya // Znanie. Ponimanie. Umenie. 2005. № 2. S. 141–144.
10. Dal'transgaz: [sait]. URL: <http://www.daltransgas.ru/> (data obrashcheniya: 08.08.2013).
11. Kovalev V. V. Kurs finansovogo menedzhmenta : uchebnik. M. : Prospekt, 2009. 480 s.
12. Omskoblgaz : [sait]. URL: <http://www.eomsk.ru/> (data obrashcheniya: 15.09.2012).
13. Plaskova N. S. Teoriya i praktika strategicheskogo ekonomicheskogo analiza rezul'tativnosti biznesa : monografiya. M. : MAKS Press, 2007. 368 s.
14. Federal'naya nalogovaya sluzhba RF : [sait]. URL: <http://www.nalog.ru/> (data obrashcheniya: 08.08.2013).
15. Khabarovskkraigaz : [sait]. URL: <http://www.kgas.kht.ru/> (data obrashcheniya: 17.10.2013).