

УДК 657

Д.Т. Сарибекян

ПРОБЛЕМЫ ПРИЗНАНИЯ ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ЭЛЕКТРОЭНЕРГИИ ПРИ НЕОПРЕДЕЛЕННОМ СТАТУСЕ ПОКУПАТЕЛЯ

Аннотация. Представлены аргументы, обосновывающие необходимость совершенствования контроля в деятельности компаний топливно-энергетического сектора. Даны рекомендации для реализации современных путей решения актуальных проблем в области энергетики. Рассмотрен пример на основе деятельности компании.

Ключевые слова: признание выручки, классификация потребителей, выявление нарушений, анализ ущерба государству.

David Saribekyan

THE PROBLEM OF REVENUE RECOGNITION FROM ELECTRICITY SALES WITH UNCERTAIN BUYER'S STATUS

Annotation. There are given the arguments proving necessity of improving the control in companies from energy sector. Recommendations are presented for the implementation of advanced solutions to current problems in the energy field. An example is given on the basis of real company.

Keywords: revenue recognition, classification of consumers, identifying violations, analysis of damage to the state.

В настоящее время важным моментом в деятельности предприятий является признание выручки от основной деятельности. Акционеры и инвесторы уделяют данному показателю значительное внимание. Пользователи финансовой отчетности опираются на коэффициенты, полученные с использованием данного показателя для принятия дальнейших решений. В то же время выручка от основной деятельности является объектом налогообложения предприятий по налогу на прибыль и по налогу на добавленную стоимость (НДС).

Согласно ст. 247 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) [2] объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях налогообложения признается:

1) для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с 25 главой НК РФ;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с 25 главой НК РФ;

3) для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ;

4) для организаций – участников консолидированной группы налогоплательщиков – величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника и рассчитываемая в порядке, установленном п. 1 ст. 278.1 и п. 6 ст. 288 НК РФ.

В соответствии со ст. 248 НК РФ [2] можно выделить два вида доходов:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (доходы от реализации);

2) внереализационные доходы.

Для предприятий топливно-энергетической отрасли выручка от реализации электроэнергии относится к доходам от реализации товаров.

В соответствии с пп. 1 п.1 ст. 146 НК РФ [2] объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Согласно ст. 154 НК РФ [2] налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога. При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога.

В энергетической отрасли основным объектом налогообложения компаний является электроэнергия, поставляемая клиентам. С учетом объемов продаж крупных энергетических компаний их контрагенты исчисляются тысячами и миллионами. Для проверки правильности учета, владельцы компаний проводят внутренний аудит, а также обращаются к аудиторским организациям. В аудиторской практике на данный момент существует свод процедур для подтверждения корректности признания выручки от основной деятельности. Конечно, каждая аудиторская компания применяет свои методы и процедуры, но в целом можно выделить 3 основных процедуры, которые проводятся большинством аудиторов:

- 1) проверка первичных документов;
- 2) запрос у банков клиента подтверждения операций;
- 3) оценка подхода клиента на предмет учета операций в автоматическом режиме.

Каждая отрасль имеет свою специфику, поэтому аудиторские компании расширяют свод процедур относительно каждой конкретной области. Что касается компаний энергетического сектора, то у них можно выделить одну глобальную специфическую черту – все операции от основной деятельности учитываются в автоматическом режиме. Надо отметить, что конечными потребителями энергии выступают абсолютно все лица, использующие энергию, однако особое внимание стоит уделить индивидуальным предпринимателям (ИП) и юридическим лицам. Как правило, компании заключают контракты на год с автоматическим продлением и достаточно лояльными условиями для изменения их суммы и объемов поставок для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, что в свою очередь таит в себе подводные камни. Тарифы по поставкам устанавливаются на законодательном уровне, тарифы на поставку электроэнергии и тепла существенно различаются для физических и юридических лиц, что, зачастую используют потребители, стараясь минимизировать свои затраты нелегальными методами.

Структура поставки тепло- и электроэнергии в Российской Федерации имеет трехступенчатый вид (см. рис. 1). В приведенном рисунке особое внимание надо уделить этапу – жилищно-коммунальное хозяйство, поскольку он отсутствует при использовании энергии юридическими лицами и ИП. В случае с физическими лицами поставщики энергии имеют дополнительное звено в цепочке получения прибыли от основной деятельности, что в свою очередь является слабым местом для контроля за добросовестностью потребителей.

Юридические лица и ИП зачастую в целях минимизации налогообложения прибегают к незаконным действиям, которые трудно для выявить поставщику энергии. Наиболее частым методом для недобросовестного ведения бизнеса является оформление юридическими лицами и ИП документов как для физических лиц, что в свою очередь влечет неполную уплату налогов на прибыль и НДС по-

ставщиком энергии. Достаточно часто предприниматели организуют свою деятельность на цокольных и первых этажах домов с помощью переоборудования обычных жилых квартир. Оплата за тепло и электроэнергию в таком случае происходит через жилищно-коммунальные хозяйства (ЖКХ).



Рис. 1. Схема поставки электроэнергии потребителям.

Конечно, сотрудники ЖКХ не производят физический осмотр домов для выявления нарушений в силу отсутствия кадров и времени (как правило, данные процедуры не заносятся в рабочий график сотрудников ЖКХ). Ответственные лица ежегодно должны производить обход домов для снятия показателей счетчиков, однако правонарушители и в данных ситуациях используют слабые места деятельности ЖКХ. При неиспользовании счетчиков плата за использование энергии взимается в соответствии с нормативами, установленными государством, и сотрудники ЖКХ не осуществляют обход таких потребителей. Принимая во внимание вышесказанное, становится очевидным, что выявление поставщиками энергии потребителей – нарушителей, на данный момент практически невозможно, более того нарушители стараются не нарушать график платежей, для того, чтобы не привлекать к себе лишнего внимания. Такие недобросовестные действия приводят как к искажению отчетности, так и к неполной уплате налогов на прибыль и НДС компанией, неосведомленной о нарушении. В последнее время данная проблема становится более актуальной, поскольку государство постепенно увеличивает налоговую нагрузку компаний топливно-энергетического сектора и, соответственно, нарушения подобного рода наносят все больший и больший вред государственному бюджету. Для анализа ущерба, причиняемого недобросовестными потребителями электроэнергии рассмотрим следующий пример. В данном примере представлен анализ поступления выручки АО «Энергетика» по месяцам от физических лиц за год и рассмотрена ошибка классификации потребителя как физического, а не юридического лица. Как правило, тарифы между физическими и юридическими лицами различаются в два раза, что в свою очередь, учитывая большие объемы потребления нарушителей, приводит к существенному эффекту. В ходе проверки при выявлении неправильной классификации для расчета негативного эффекта был взят фактический объем потребления за месяц и умножен на соответствующий тариф (для юридических лиц), затем вычтено фактическое начисление по абоненту. Полученный результат ошибки был взят как среднее в месяц, поскольку поток посетителей недобро-

совестных предпринимателей примерно постоянен и расчет строился на предпосылке, что электрооборудование работает каждый день примерно одно и то же количество времени. Результат ошибки был умножен на 12 для оценки эффекта за год и экстраполирован на всю популяцию.

Условия :

- всего поступление выручки ОАО «Энергетика» за год – 11,250 млрд. руб.;
- количество элементов для выборки (начислений по месяцам) – 340 тыс. шт.;
- выборка составила 250 позиций, которые в сумме составляли 345 тыс. руб.;

Результат. Из 250 позиций в ходе физического обхода было выявлено три случая недобросовестного ведения бизнеса. Расчет ошибки показал, что в среднем нарушения происходят на 50 тыс. руб. в месяц (см. табл. 1), что является существенной суммой для единичного случая потребления.

Таблица 1

Расчет ошибки по результатам теста.

№	Расход, КВт·ч	Физические лица		Юридические лица		Разница, руб.
		Тариф (Руб./кВт·ч)	Начислено, руб.	Тариф (Руб./кВт·ч)	Начислено, руб.	
Юр. Лицо № 1	25 138	2,00	50 276	4,00	100 552	50 276
Юр. Лицо № 2	22 355	2,00	44 710	4,00	89 420	44 710
Юр. Лицо № 3	27 858	2,00	55 716	4,00	111 432	55 716
Итого						150 702

Таким образом, для подсчета недополученной выручки от недобросовестных потребителей необходимо применить следующую формулу:

$$\text{Сумма ошибки} \cdot \frac{\text{Количество элементов популяции}}{\text{Количество элементов в выборке}} \cdot 12. \quad (1)$$

Подставим полученные значения:

$$150\,702 \text{ руб.} \cdot \frac{340\,000}{250} \cdot 12 = 2\,459\,456\,640 \text{ руб.} \quad (2)$$

Несмотря на то, что из достаточно обширной выборки ошибка составила 1,2 %, сумма выручки, недополученной АО «Энергетика», оказалась достаточно существенной. Чтобы оценить негативный эффект для государства, следует посчитать занижение уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль в бюджет.

Занижение налога на добавленную стоимость составляет:

$$\text{Сумма выручки} \cdot \frac{18}{118} = 2\,459\,456\,640 \cdot \frac{18}{118} = 375\,171\,352 \text{ руб.} \quad (3)$$

Занижение налога на прибыль составляет:

$$\text{Сумма выручки} \cdot \frac{100}{118} \cdot 20\% = 2\,459\,456\,640 \cdot \frac{100}{118} \cdot 20\% = 416\,857\,058 \text{ руб.} \quad (4)$$

Кроме того, предприятия топливно-энергетического сектора могут быть привлечены к серьезной ответственности. В соответствии со ст. 122 НК РФ [1] неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора), однако, совершение данных действий умышленно влечет взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога (сбора).

При неправильной классификации потребителей энергии, даже незначительное количество нарушителей приводит к существенному занижению уплаты налога на прибыль и НДС в бюджет.

Конечно, расчет строился достаточно грубо, однако пока классификация потребителей не будет контролироваться поставщиками энергии, построить его более точным не представляется возможным.

Для выявления нарушений подобного рода автор предлагает:

1) в силу отсутствия кадров у сотрудников ЖХК следует создать дополнительный отдел, либо обратиться в компанию соответствующего типа для найма сотрудников, которые будут производить физический осмотр потребителей, находящихся на первых и цокольных этажах домов (как правило нарушители находятся именно на них), которые потребляют значительное количество энергии;

2) использование современных технологий. В последнее время достаточно активно развивается направление оцифровки внешнего вида зданий с занесением информации на интерактивные карты, однако, по понятным причинам, данный метод не может являться объективной рекомендацией, он может помогать сотрудникам, производящим физический осмотр, в более быстром выявлении нарушителей.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации Ч. 1 [Электронный ресурс] : 31.07.1998 № 146-ФЗ. – Режим доступа : Справочная правовая система «Консультант плюс» (дата обращения : 24.11.2015).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации Ч. 2 [Электронный ресурс] : 05.08.2000 № 117-ФЗ. – Режим доступа : Справочная правовая система «Консультант плюс» (дата обращения : 24.11.2015).