

**Окунь А.С.,**  
кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономический анализ, статистика и финансы» Кубанского государственного университета (КубГУ)  
E-mail: n121ha@rambler.ru

**Величко О.Б.,**  
студент 4 курса кафедры «Экономический анализ, статистика и финансы» Кубанского государственного университета (КубГУ)  
E-mail: olgavelichko1993@gmail.com

### **РОЛЬ ПРЕДПРИЯТИЯ НЕКОММЕРЧЕСКОГО ПАРТНЁРСТВА В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ**

*В работе раскрываются особенности функционирования некоммерческих организаций. При этом особое внимание уделяется некоммерческим партнёрствам саморегулируемых организаций аудиторов и их роли в реализации функций налогового инструментария и налогового администрирования. Исследуются и анализируются основные показатели деятельности этих организаций, выявляется потенциал, способствующий повышению эффективности как самих НП СРО, так и системы налогового администрирования, в которую они интегрированы.*

**Ключевые слова:** некоммерческие организации, саморегулируемая организация аудиторов, некоммерческое партнёрство, налоговое администрирование, налоги.

**Okun A.S., Velichko O.B.**

### **THE ROLE OF A NON-PROFIT PARTNERSHIP IN THE TAX ADMINISTRATION SYSTEM**

*Article reveals the peculiarities of non-profit organizations. Particular attention is paid to non-profit partnership of self-regulating organizations of auditors and its role in the realization of tax instruments and tax administration functions. We study and analyze key performance indicators of these organizations, reveal the potential of the efficiency improving both the NP SRO and the*

*tax administration system in which NP SROs are integrated.*

**Keywords:** non-profit organizations, self-regulating organizations of auditors, non-profit partnership, tax administration, taxes.

Кардинальные изменения политической и экономической ситуации в России конца XX века способствовали возникновению новых форм становления правового общества и созданию некоммерческих организаций (далее по тексту НКО), которые стимулируют процесс преобразований в обществе, формируют новые элементы общественных отношений. Несмотря на то что деятельность некоммерческих организаций не предполагает извлечения прибыли, они способны решать необходимые задачи не только социального, но и экономического характера, направленные на поддержку реального сектора экономики. Данный тезис аргументируется геополитическими вызовами мировой экономики, которые провоцируют процессы турбулентности экономического развития и создают предпосылки для динамичного развития реального сектора экономики с переориентацией его на замещение импортной продукции и комплектующих. В свою очередь, НКО располагает рядом инструментов, позволяющих лоббировать экономические интересы, способствовать решению многих экономических задач с помощью объединений, ассоциаций, союзов, торгово-промышленных палат, автономных некоммерческих партнерств, коллегий и других форм, в которых могут существовать НКО. При этом НКО заинтересованы в эффективности функционирования своих членов, поскольку существуют в большей степени за счет их членских взносов. Реалии происходящих политических и экономических процессов позволяют констатировать, что через посредничество НКО происходит взаимодействие общественно-го и государственного секторов.

В данном аспекте объект исследования, а именно, некоммерческие партнёрства саморегулируемых организаций аудиторов (далее по тексту НП СРО), являются не только посредником и партнёром в от-

ношениях между государством и обществом. Целью НП СРО аудиторов выступает объединение аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов для осуществления контроля за их деятельностью и повышения качества оказываемых услуг. Реализация поставленной цели происходит посредством надзора за соблюдением членами НП СРО аудиторов требований федерального закона, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики. НП СРО располагают полномочиями по установлению в отношении аудиторских организаций, аудиторов дополнительных требований, обеспечивающих ответственность при осуществлении профессиональной деятельности и дополнительные меры дисциплинарного воздействия на членов НП СРО за нарушение ими стандартов аудиторской деятельности в системе российского и международного законодательства. В этом аспекте наблюдается проявление воздействия государства через НКО, в частности, мероприятий аудита, на субъекты предпринимательской деятельности не только в реальном секторе, но и на экономику в целом.

В России до 2015 г. функционировало пять НП СРО аудиторов: «Аудиторская палата России» (далее АПР), «Институт профессиональных аудиторов» (далее ИПАР), «Российская коллегия аудиторов» (далее РКА), «Аудиторская ассоциация содружество» (далее ААС) и «Московская аудиторская палата» (далее МоАП). Однако внесенные в декабре 2014 г. изменения в Федеральный закон от 30.12.2008г. № 307 «Об аудиторской деятельности» предусмотрели увеличение количества членов в саморегулируемых организациях аудиторов – не менее 10 тыс. и/или аудиторских организаций – не менее 2 тыс. Данные правовые изменения способствовали принятию тремя из пяти НП СРО решения об объединении. Так, ИПАР, МоАП и ААС достигли соглашения о целесообразности объединения в единую профессиональную саморегулируемую организацию с названием «Национальный союз

аудиторских объединений» (далее по тексту НСА). Координирующая, административная и контрольная функции направлены на усиление роли НП СРО в механизме налогового администрирования. В этой связи объединение потенциалов и влияния НП должно усилить значение профессионального сообщества аудиторов, что позволит повысить роль этих объединений, их возможности не только в рамках налогового администрирования, но и в экономической системе государства в целом.

Проблема налогового администрирования является одной из ключевых в функционировании налоговой системы страны. Не раз отмечалось на самом высоком уровне о необходимости совершенствования существующего налогового законодательства не посредством введения новых налогов, а улучшением системы администрирования действующих. Введенные против России рядом иностранных государств санкции провоцируют необходимость более рационального и эффективного использования внутренних возможностей, в частности, привлечения средств от налоговых поступлений. В этой связи налоговый аудит позволил бы осуществлять не только контроль за правильностью начисления и своевременностью перечисления налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджеты различных уровней, учитывая тот факт, что это задача фискальных органов, но и способствовать посредством моделирования, анализа и других инструментов планировать и выявлять резервы, по возможности оптимизировать налоговые платежи и предупреждать налоговые правонарушения, снижая при этом риски, связанные с начислением штрафных санкций на субъекты предпринимательской деятельности.

Мобилизация реального сектора отечественной экономики как основного налогоплательщика, направленного на реализацию государственной программы по импортозамещению, должна сопровождаться профессиональной поддержкой не только в процессе формирования финансового результата субъекта предпринима-

тельской деятельности, ведения налогового учета, но и проведения налогового аудита с целью снижения доначисленных сумм налогов при проведении выездного и камерального контроля налоговыми органами и как следствие снижения штрафных и финансовых (пеней) санкций.

Основные направления устойчивого развития экономики и социальной стабильности отмечаются в антикризисной программе первоочередных мероприятий по ее обеспечению в 2015 г. Предполагается, в частности, налоговое стимулирование бизнеса. Однако необходимо понимать, что налоги как инструмент финансовой системы государства реализовывают как стимулирующую, так и фискальную, регулирующую, распределительную и контрольную функцию. Синергетический эффект от грамотной комплексной реализации всех присущих налогам функций предоставляет возможность налогам раскрыть свое экономическое содержание. Для осуществления этой задачи необходимо, чтобы никакая отдельная функция не способствовала снижению эффекта другой. В этом аспекте можно утверждать о способности контрольной функции, которая вместе с фискальной может нивелировать положительные влияния на регулируемую и в дальнейшем, стимулирующую функцию налогов. Государственное стимулирование импортозамещения посредством корректировки налоговых ставок по определённым направлениям в реальном секторе экономики, не позволит достичь положительного результата без существенного изменения в реализации контрольной функции налогов. В этой связи можно констатировать об усилении роли некоммерческих партнёрств, в частности, СРО аудиторов как проводников более поступательного и менее эмоционального, нежели со стороны фискальных органов налогового контроля. Налоговое аудирование хозяйствующих субъектов также будет способствовать повышению финансовой грамотности предпринимателей, с одной стороны, и контролировать налоговые поступления в бюджетную систему страны, с другой, а также при условии приме-

нения дестимулирующих санкций в отношении налогоплательщиков, с третьей.

Обеспечение таких условий достигается посредством перехода на более совершенный уровень самой системы администрирования налогообложения. Инновационность данного процесса обуславливается сменой технологических укладов экономики государства в целом. Переход на шестой уклад отмечается в ученом сообществе как направление инновационного развития страны, который, в свою очередь, основан на приоритете информационных технологий, когнитивных наук, социогуманитарных технологий и развитию человеческого потенциала. В этой связи роль и значение повышения качества предоставляемых услуг аудиторскими организациями и некоммерческими партнёрствами во многом обуславливают устойчивое развитие экономики и способствуют социальной стабильности.

Эффективная стратегия, направленная на увеличение объёмов отечественного производства, а как следствие, объёмов налоговой базы, предполагает совершенствование механизма налогового администрирования, в частности, аудита налогообложения, и повышения роли профессиональных некоммерческих партнёрств в осуществлении подобных специфических функций. В этой связи возможно совершенствование механизма налогового администрирования с использованием инструментов, которыми обладают НП СРО аудиторов. Используя метод структурно-динамического анализа основных абсолютных и относительных показателей функционирования НП СРО аудиторов, можно оценить показатели их деятельности. Использование НП СРО аудиторов как механизма, а не просто как инструмента обусловлено поиском резервов и предполагает наличие у этих объединений возможностей для внедрения новых услуг, направленных на повышение эффективности налогового администрирования. Структурно-динамический анализ численности и доходов НП СРО аудиторов осуществлен за период 2009–2013 гг. и основан на показателях отчётности Министерства финансов РФ, опубликованных на официальном сайте.

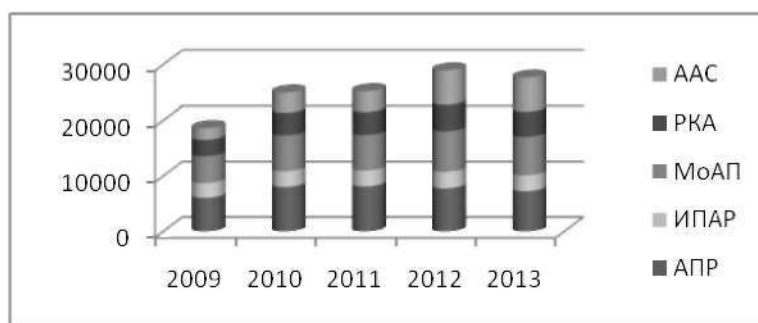


Рисунок 1 – Структура НП СРО аудиторов по численности членов, чел.

Рисунок 1 наглядно демонстрирует, что в анализируемом периоде члены НП СРО распределялись в стабильном соотношении, при котором наиболее существенную долю занимали АПР и МоАП. Следовательно, более 50 % аудиторских организаций и частных аудиторов входят именно в эти СРО. Однако в последующих периодах наблюдается снижение показателя численности АПР на 19 %. При этом активный прирост доли, 93 %, прослеживается в ААС.

Общая численность членов НП СРО увеличилась за исследуемый период на

48,4 %. Однако, в основном, прирост численности на 44 % произошел в ААС и на 23,4 % в МоАП. Что касается распределения по НП СРО членов-организаций, то оно абсолютно повторяет выявленную тенденцию. Большую долю в НП СРО аудиторов занимают АПР и МоАП. При этом АПР за период 2009 – 2013 гг. утратил свои позиции на 38,8 % от общей доли аудиторских организаций, а ААС показывает прирост на 118 % в долевом отношении и прирост 238,3 % абсолютного показателя.

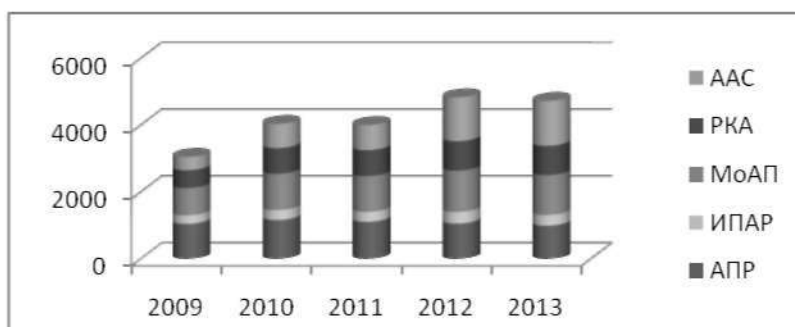


Рисунок 2 – Структура НП СРО по численности членов-организаций аудиторов, ед.

Структурно-динамические изменения членства аудиторов, в том числе аудиторов индивидуальных предпринимателей, де-

монстрируют аналогичную динамику, о чем свидетельствуют рисунки 3 и 4.

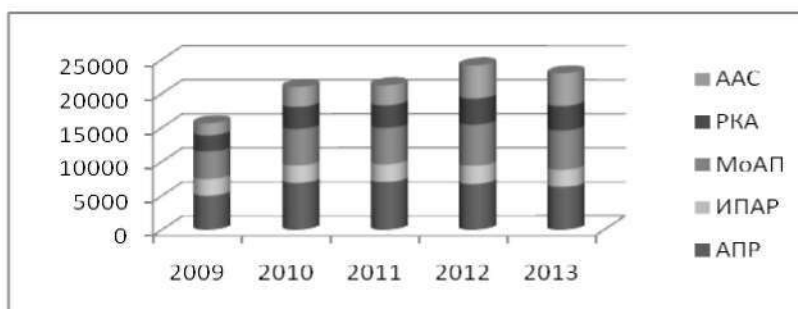


Рисунок 3 – Структура НП СРО по численности членов-аудиторов, чел.

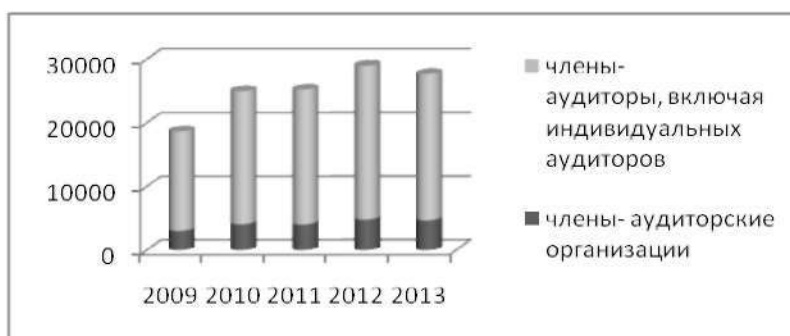


Рисунок 4 – Структурное соотношение в структуре НП СРО количества членов-аудиторов (чел.) и членов-организаций (ед.)

Аналогичную структуру и динамику с небольшими отклонениями и показателями повторяют все пять НП СРО в отдельности. Очевидно, что наибольший удельный вес в количественном отношении занимают члены-аудиторы. Однако, хоть и с небольшим перевесом, но увеличение численности НП СРО происходит в большей степени за счет роста числа аудиторских организаций. В данном сегменте выделяется ААС, прирост аудиторских организаций в которой в значительной степени влияет на общий прирост в НП СРО.

Основываясь на вышеизложенной информации, можно констатировать следующие выводы:

- изменения в соотношении членов-организаций и членов-аудиторов в НП СРО происходили пропорционально и в единой тенденции, демонстрируя при этом положительную динамику. Исключение составляет только АПР, имеющая отрицательные значения даже абсолютных показателей;

- основную долю, более 50 % участников, удерживает АПР и МоАП;

- наибольший удельный вес в количественном отношении занимают члены-аудиторы. Однако, хоть и с небольшим перевесом, но увеличение численности НП СРО происходит, в большей степени, за счет увеличения числа аудиторских организаций.

- прирост количества членов ААС оказывает наибольшее влияние на прирост членов НП СРО в целом, а АПР заметно теряет свои позиции.

Далее нужно сопоставить структурно-динамический анализ численности участников НП СРО с оценкой изменений экономических показателей деятельности ее участников. Поскольку информация представлена в абсолютных показателях доходов за период 2010 – 2013 гг., расчет прироста доходов осуществлялся с поправкой на инфляцию. Как следует из рисунков 5 и 6, структура доходов НП СРО в целом за 2013 г. демонстрирует ту же динамику, что и структура численности. При этом большую долю занимают АПР и МоАП.

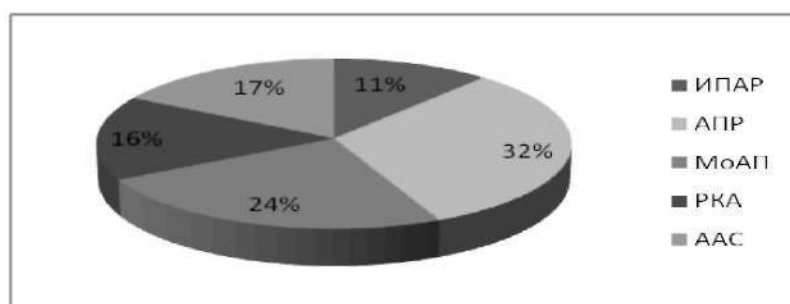


Рисунок 5 – Структура доходов НП СРО, %

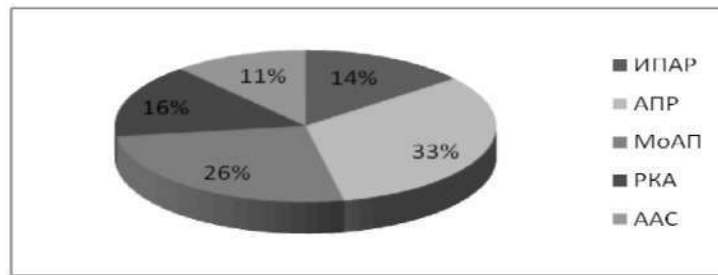


Рисунок 6 – Структура численности НП СРО, чел.

В результате исследования динамики по отдельным СРО оказалось, что отрицательных показателей по какой-либо из ста-

тей доходов не имеет только ААС, которая показывала также и активный рост численности.

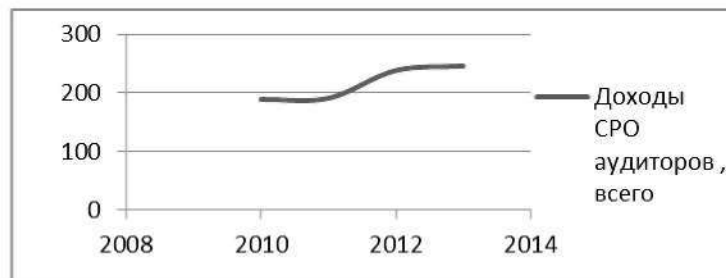


Рисунок 7 – Общая динамика доходов СРО, млн. руб.

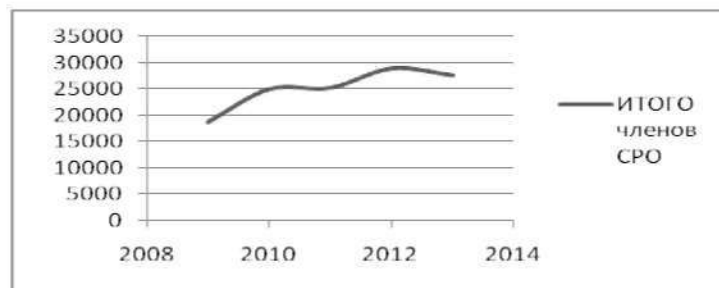


Рисунок 8 – Общая динамика численности СРО, млн. руб.

Большую часть доходов СРО формируют членские взносы. Также без отрицательных отклонений дохода сработала и РКА. Что касается остальных, то например, ИПАР, несмотря на то что имеет, хоть и небольшую, но положительную динамику в численности +6,7 %, показывает значительное снижение показателей дохода -6 % или -22 % с учетом инфляции. При этом значительное снижение наблюдается именно по показателям членских взносов -16 % или -30 % с учетом инфляции. Это говорит о том, что даже если при условии стабильного числа членов СРО наблюдает-

ся снижение доходов этих членов, исходя из значений из которых рассчитываются членские взносы. Аналогичная ситуация прослеживается и в АПР, несмотря на то что она по-прежнему делит с МоАП большую долю доходов. При этом только у них наблюдается снижение доходов, формируемых за счет взносов на осуществление внешнего контроля качества. С учетом инфляции этот показатель составил -8 % и -37 % соответственно. Изменения данных показателей наглядно иллюстрируют диаграммы рис. 9-13.

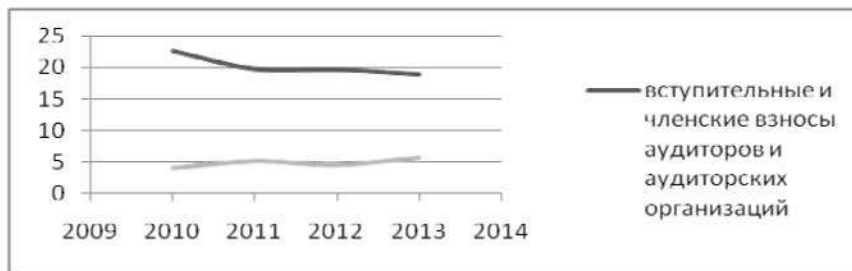


Рисунок 9 – Динамика доходов ИПАР, формируемых за счет членских взносов, млн. руб.

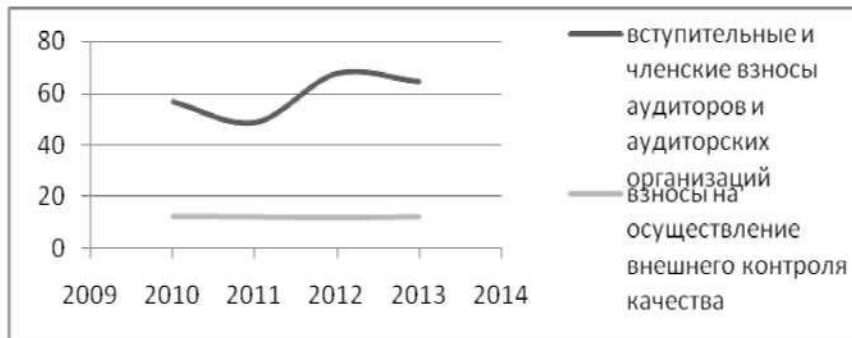


Рисунок 10 – Динамика доходов АПР, формируемых за счет членских взносов, млн. руб.

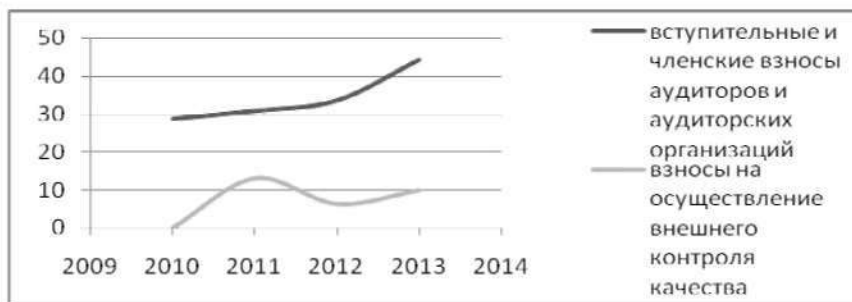


Рисунок 11 – Динамика доходов МоАП, формируемых за счет членских взносов, млн. руб.

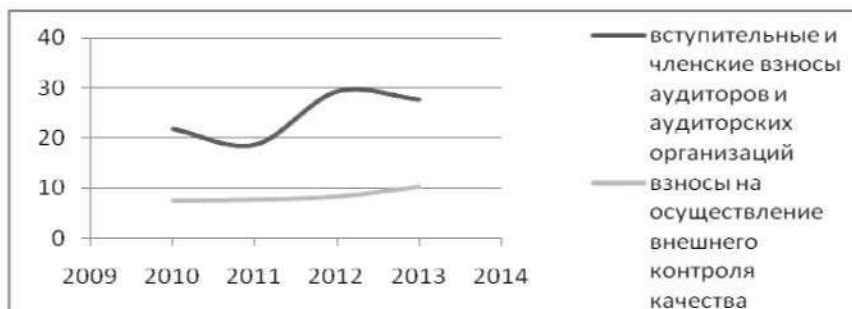


Рисунок 12 – Динамика доходов РКА, формируемых за счет членских взносов, млн. руб.

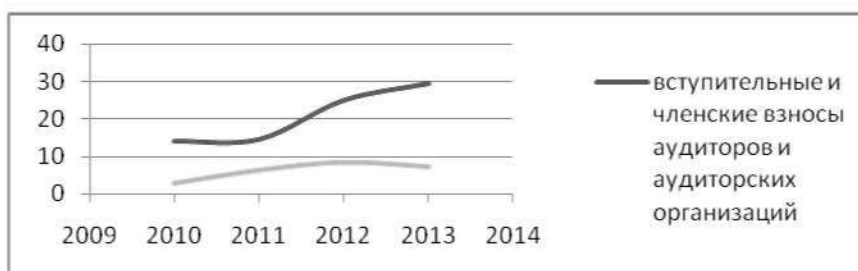


Рисунок 13 – Динамика доходов ААС, формируемых за счет членских взносов, млн. руб.

Таким образом, очевидно, что рост доходов наблюдается только у ААС и МоАП, остальные СРО имеют тенденцию к их снижению.

Проведённый анализ позволил сделать следующие выводы:

1. Динамика численности НП СРО имеет тенденцию к снижению, в 2012 – 2013 гг. снижение составило 4,5 %.

2. Динамика доходов СРО имеет тенденцию к снижению прироста, если в 2011 – 2012 гг. она составила 24,8 %, то в 2012 – 2013 гг. лишь 3,1 %.

3. Основную долю, более 50 % участников, удерживает АПР и МоАП.

4. Наибольший удельный вес в количественном отношении занимают члены-аудиторы. Однако с небольшим перевесом, но увеличение численности НП СРО происходит в большей степени за счет увеличения числа членов аудиторских организаций.

Учитывая тенденцию к снижению численности и соответственно доходности СРО, можно говорить об оттоке аудиторов из данного вида деятельности вследствие резкого сокращения объёмов работ, в частности, обязательного и инициативного аудита, который сосредоточивается в основном в ограниченном перечне аудиторских компаний и не позволяет развиваться данному виду деятельности. Однако, учитывая оценку экономической преступности, можно констатировать глобальную необходимость развития и расширения рынка аудиторских услуг, направленных на повышение эффективности контрольно-проверочных мероприятий в отношении деятельности хозяйствующих субъектов.

В контексте сказанного можно отметить также, что существует резерв увеличения доходов СРО, в первую очередь, за счет увеличения членских взносов. Но при этом не повышение суммы взносов как таковых, а повышение доли членов с большим доходом и большей численностью являются основой для расчета показателя взноса. Соответственно чем выше доход и численность, тем больше взнос. Сами же организации могут повысить эти показатели за счет внедрения новых услуг. В част-

ности, в данный момент налоговый аудит и налоговые консультации на его основе являются факультативными при проведении обязательных мероприятий аудиторскими организациями. Надо отметить, что осуществление налогового аудита аудиторскими организациями никоим образом не пересекается с профессиональными обязанностями налоговых органов. Включение же его в обязательные мероприятия аудиторских организаций могло бы увеличить их доходы и соответственно доходы НП СРО, формируемые за счет членских взносов. Включение налогового аудита в обязательную программу аудиторских услуг позволит снизить налоговые риски аудируемых организаций, риски банкротства субъектов предпринимательской деятельности, возникающие порой не только вследствие неграмотного менеджмента, но и по результатам контрольно-проверочной деятельности налоговых органов, выраженных в суммах доначисленных налогов, штрафных и финансовых санкций. Кроме того, как показывает практика, крайне незначительна численность сотрудников отделов выездных налоговых проверок и, как следствие, малая доля покрытия контрольно-проверочной деятельностью хозяйствующих субъектов. Несмотря на то что в настоящее время активно разрабатываются законопроект в области налогового консультирования и налогового мониторинга, потенциал их работы возможно будет наблюдаться в будущем. Однако аудиторские организации имеют реальные ресурсы, позволяющие рассмотреть бухгалтерскую и налоговую информацию во взаимосвязи с другими областями экономики и права, что является более эффективным и актуальным при переходе на Международные стандарты финансовой отчетности. В этой связи консультации сотрудников аудиторских организаций по вопросам налогообложения могут оказаться более профессиональными, востребованными и полезными для субъектов предпринимательской деятельности в процессе принятия управленческих решений.

Данный аспект позволит для НП СРО выявить резервы увеличения доходов от



проведения мероприятий, направленных на повышение квалификации аудиторов по вопросам ведения налогового учета и повышения уровня грамотности не только аудиторов, а также и их клиентов, желающих получить более качественную и разностороннюю консультацию. В данном аспекте также увеличатся и доходы, формируемые за счет взносов на внешний контроль качества.

Помимо СРО аудиторов тесную связь с механизмом налогового администрирования может получить и СРО налоговых консультантов. Закон «О налоговом консультировании», проект которого одобрен Правительством РФ в 2014 г, нацелен на создание необходимой базы для получения квалифицированной налоговой поддержки населения и обретения определенного статуса самих консультантов. Необходимость в этом есть, поскольку налоговое законодательство постоянно меняется, при этом оно сложно для восприятия предпринимателями и достаточно противоречиво. В настоящее время услуги в этом направлении оказывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы. Лишать их рынка аудиторских услуг в условиях турбулентной экономики было бы, по меньшей мере, неправильно, поскольку они и так находятся под давлением отстранения от аудита многих компаний, а также концентрации клиентуры в большой четверке. Однако СРО налоговых консультантов, согласно проекту закона, ориентировано не только на юридические, но и на физические лица, многие из которых не обладают достаточным уровнем налоговой грамотности, что приводит к многочисленным ошибкам при заполнении налоговых деклараций, несвоевременности и неполноте уплаты налогов и как следствие, к применению по отношению к ним мер налоговой ответственности.

Но как было отмечено ранее, аудиторские организации обладают достаточным профессиональным кадровым потенциалом, эффективно решающим поставленные задачи. СРО налоговых консультантов, в силу достаточности ресурсов в СРО аудиторов, возможно, не будет пред-

принимать попытки для увеличения собственной авторитарности с целью привлечения доверия и спроса на свои услуги, в то время как аудиторским организациям необходимо будет лишь расширить сферу применения своих услуг. В данном случае возникает ли необходимость создавать дополнительный компонент в механизме налогового администрирования или возможно сконцентрироваться на усилении эффективности существующего? Структурно-динамический анализ выявил наличие резервов повышения эффективности деятельности НП СРО аудиторов, в частности, за счет внедрения таких услуг, как: налоговый аудит и консультации на его основе, в том числе с ориентацией не только на юридических, но и на физических лиц. Эти услуги как сопутствующие в аудиторских компаниях будут способствовать не только более эффективному контролю налогоплательщиков в части правильного начисления налогов и своевременного их перечисления в бюджеты различных уровней, но и увеличению доли налоговых доходов в бюджетной системе страны. Таким образом, роль некоммерческого партнёрства в структуре налогового администрирования имеет большой потенциал и существуют все необходимые возможности для его реализации.

#### **БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Гражданский кодекс РФ (в редакции от 23.05.2015)
2. Налоговый кодекс РФ (в редакции от 08.03.2015)
3. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в редакции от 01.12.2014 г.)
4. Федеральный закон от 01.12.2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (в редакции от 24.11.2014)
5. Основные показатели деятельности саморегулируемых организаций аудиторов, режим доступа [http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex\\_selfregulation/](http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_selfregulation/)

#### **BIBLIOGRAPHIC LIST**

1. Civil Code RF (as amended on 23.05.2015)

2. Tax Code RF (as amended on 08.03.2015)

3. Federal Law of 30.12.2008 № 307-FZ "On audit activity" (as amended on 01.12.2014)

4. Federal Law of 01.12.2007 № 315-FZ "On self-regulatory organizations" (as amended on 24.11.2014)

5. Main indicators of self-regulating organizations of auditors, accessed [http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit\\_stat/MainIndex\\_selfregulation/](http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_selfregulation/)