

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

### ОРГАНИЗАЦИЯ ИМПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЯ В ДАЛЬНЕВОСТОЧНОМ ФЕДЕРАЛЬНОМ ОКРУГЕ

Рожкова Н.К., докторант кафедры экономического анализа и аудита

*Финансовая академия при правительстве РФ,  
г. Москва*

Субъектами императивного контроля выступают такие органы как Счетная палата, инспекции федеральной налоговой службы, банковские учреждения, таможенные органы и т.п.

Счетная палата в осуществлении своих полномочий определяет эффективность использования федеральной собственности и целесообразность расходов государственных средств. Исходя из поставленных перед нею задач, Счетная палата осуществляет контрольно-ревизионную, экспертно-аналитическую, информационную и иные виды деятельности, обеспечивая систему контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов.

Выявив в ходе осуществления контрольных мероприятий отклонения от установленных показателей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, Счетная палата представляет Федеральному Собранию предложения по их устранению, совершенствованию бюджетного процесса в целом.

В план работы Счетной палаты Российской Федерации систематически включается в рамках комплексно-экспертных мероприятий проверка учета, приватизации и управления государственной собственности. В работе Счетной палаты РФ используется информация, полученная от федеральных органов исполнительной власти и ФГУП, а также содержащаяся в официальных документах Счетной палаты Российской Федерации. Кроме того, используются информация по форме № 1-БФ «Сведения о федеральных государственных унитарных предприятиях, в отношении которых применяются процедуры банкротства и ФСФО России выступает в качестве уполномоченного органа», а также приложение 7 к форме № 1-БФ «Сведения об эффективности деятельности ФГУП».

Фактически проверки проводились в 2002г. и 2004г. Объектом проверки выступало Министерство имущественных отношений Российской Федерации по следующим направлениям:

- по организации учета и ведению реестров государственной собственности;
- по обеспечению поступлений неналоговых доходов и контролю за достоверностью, полнотой и оперативностью их перечисления в федеральный бюджет;
- обоснованность формирования бюджетных заданий на 2003 год по неналоговым доходам и платежам от использования и распоряжения государственной собственностью.

Результаты проверки отражены в аналитических записках [3,21]. Выводы аналитической записки 2004 г. содержат 17 пунктов, в которых отмечены все недостатки, выявленные в результате проверки.

В целях проверки целевого использования средств федерального бюджета, выделенных федеральным государственным унитарным предприятиям, Счетная палата РФ проверяет деятельность федеральных предприятий. Из 58 объектов исследования в 2004 году Счетной палатой проверено одно предприятие - государственная телевизионная и радиовещательная компания «Сахалин» (далее ГТРК) по итогам деятельности за 2003 год. В отчете о результатах проверки отмечено, что на 2003 год средства федерального бюджета в форме субсидий выделялись ГТРК «Сахалин» на подготовку и распространение телепрограмм на основании утвержденной ВГТРК сметы расходов в сумме более 45 млн. рублей. Субсидии ГТРК «Сахалин» были использованы в 2003 году полностью. Средства федерального бюджета были направлены в основном на расходы по оплате труда и начисления на фонд оплаты труда в размере 31,3 млн. рублей, или 70% от общей суммы бюджетных расходов. В ходе проверки были проанализированы основные показатели экономической эффективности деятельности предприятия за 2003 год, которые ГТРК «Сахалин» выполнены не в полном размере. Так, при перевыполнении планового размера выручки от продаж на 3,2 млн. рублей, что составляет 22% прироста, плановый показатель чистой прибыли в 0,1 млн. рублей не выполнен. Фактически по итогам деятельности предприятия в 2003 году убыток составил 0,8 млн. рублей. На 1,12 млн. рублей и 1,19 млн. рублей, соответственно, увеличилась кредиторская задолженность и задолженность перед бюджетом и, как следствие, в отчетном периоде снизилась платежеспособность предприятия - значение показателя абсолютной ликвидности снизилось до уровня 0,05. [20]

Физический износ основных фондов, переданных предприятию в хозяйственное ведение, составил 53%, при этом оборудование морально устарело почти полностью и не соответствует современным требованиям производства телерадиопродукции. Для производства конкурентоспособной продукции, обновления материально-технической базы с учетом высокой затратности производства информационных программ и объема выпускаемой продукции было рекомендовано предприятию изыскивать дополнительные финансовые ресурсы.

Для обеспечения единого подхода к выявлению и оценке нарушений и недостатков и их последствий при осуществлении государственного финансового контроля, а также для формирования информационной системы государственного финансового контроля решением Коллегии Счетной палаты от 22 октября 2004 г. утвержден классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе государственного финансового контроля. В части нарушений, относящихся непосредственно к ФГУП, выделены следующие:

- неустановление доли чистой прибыли ГУП, подлежащей перечислению в бюджет;
- неперечисление (несвоевременное или неполное перечисление) в бюджет средств, полученных от распоряжения государственной собственностью, использования государственной собственности, предоставления государственных услуг;
- неперечисление (несвоевременное или неполное перечисление) в бюджет доли чистой прибыли ГУП. [5]

Контроль за деятельностью унитарных предприятий и выявление нарушений производится счетной палатой РФ в ходе экспертно-аналитической и ревизионной деятельности.

В настоящее время Счетная палата уделяет значительное внимание аудиту эффективности, т.е. проверке того, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства. В развитие этой проблемы Коллегией Счетной палаты Российской Федерации от 23 апреля 2004 года принята методика проведения аудита эффективности использования государственных средств, разработанная работниками Счетной палаты. [7]

Аудит эффективности не дает общую оценку эффективности работы проверяемого органа государственной власти или получателя государственных средств, а направлен на то, чтобы по его результатам можно было сделать выводы и предложить конкретные рекомендации по повышению эффективности использования государственных средств проверяемыми организациями.

Таким образом, в целом Счетная палата как субъект императивного контроля несет большую контролируемую нагрузку по проверке эффективности управления государственной собственностью.

Одним из основных шагов в становлении контрольных структур, присущих рынку, стало создание в 1990 г. государственной налоговой системы. Правовая основа этого контрольного органа оказалась наиболее проработанной. Права и обязанности налоговых органов в основном определены двумя законодательными актами: Законом от 21.03.91 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» и Налоговым кодексом РФ. [15]

Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов. [13]

Служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Служба и ее территориальные органы - управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по

районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня (далее - налоговые органы) составляют единую централизованную систему налоговых органов.

Основной задачей налоговых органов является обеспечение своевременного поступления средств в бюджет и, в установленных законодательно размерах, налоговых платежей; в соответствии с этим налоговые органы вправе проверять как у физических, так и у юридических лиц независимо от их организационной принадлежности документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также получать необходимые объяснения и сведения, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну. Налоговые органы также вправе обследовать с соблюдением соответствующих правил любые используемые для извлечения доходов либо связанные с содержанием объектов налогообложения складские, торговые и иные помещения; получать информацию об интересующем лице у третьих лиц. В случае выявления нарушений налогового законодательства налоговыми органами предоставлено право применять к нарушителям финансовые санкции, а также налагать административные штрафы [15].

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Дальневосточный федеральный округ включает в себя 81 территориальный налоговый орган, из них 21 находится в Республике Саха (Якутия), 18 – в Приморском крае, 14 – в Хабаровском крае, 11 – в Сахалинской области.

В общем виде контроль налоговыми органами осуществляется по ряду направлений:

- контроль за соблюдением налогового законодательства;
- проверка правильности начисления налогов и платежей;
- обеспечение полноты и своевременности поступления в бюджет налогов и других платежей;
- проверка качества постановки и ведения бухгалтерского учета объектов налогообложения;
- профилактика налоговых правонарушений [9].

Налоговые органы проводят камеральные и документальные проверки. В 2003 и 2004 гг. камеральной проверке подверглись все предприятия, относящиеся к объекту исследования, при этом несвоевременно представили декларации 6,9% предприятий, у 10,3% предприятий выявлены налоговые правонарушения (табл.1).

Таблица 1

**АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТОВ КАМЕРАЛЬНЫХ ПРОВЕРОК**

Наименование показателя	Количество предприятий		Относительное отклонение, %	
	2003 г.	2004 г.	2003 г.	2004 г.
Проведено проверок	58	58	100	100
Несвоевременное предоставление налоговых деклараций	5	4	8,6	6,9
Представленная налоговая отчетность составлена с ошибками в заполнении документов и имеет противоречия между содержащимися в них сведениями	11	8	18,9	13,8
Выявлены налоговые правонарушения	3	6	5,2	10,3

Наблюдается рост налоговых правонарушений в 2004 году в два раза, это объясняется тем, что в 2004 году изменилась ставка налога на добавленную стоимость и

отдельные предприятия неверно применили ставку 20% по приобретенным товарно-материальным ценностям.

По итогам камеральной проверки налоговые органы применили следующие налоговые санкции (табл.2).

Штрафные санкции начислены за то, что организации не представили:

налоговые декларации. Штраф назначен по статье 119 Налогового кодекса РФ, которая предусматривает взыскание штрафа в размере 5 процентов суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 100 рублей.

другие документы (прежде всего бухгалтерскую отчетность). Штраф назначается по статье 126 Налогового кодекса РФ, которая влечет взыскание штрафа в размере 50 рублей за каждый не предоставленный документ;

За неуплату и недоплату налогов, выявленную по результатам камеральной проверки, налоговые органы начислили штрафы согласно ст. 122 НК РФ. Штраф составит 20% от неуплаченной суммы.

Таблица 2

### АНАЛИЗ СООТНОШЕНИЯ КАМЕРАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК И ШТРАФНЫХ САНКЦИЙ

Наименование показателей	Годы		Изменения
	2003	2004	
Проведено проверок (количество предприятий)	58	58	—
Начислено штрафов по сравнению с общим количеством предприятий	13	11	-2

Документальная или выездная проверка, проводится только за три календарных года деятельности организации, непосредственно предшествующих году проверки. Кроме того, запрещается в течение календарного года проведение повторных выездных проверок по одним и тем же налогам.

Из взятых нами для анализа пятидесяти восьми предприятий налоговым проверкам за 2003 и 2004 г. подверглось около 57% организаций, при этом неверное ведение налогового учета и, как следствие, занижение налогооблагаемой базы привело к начислению штрафов и пеней за нарушения в области налогового законодательства у 22% предприятий в 2003 г. и 29% - в 2004 г. Сумма налоговых правонарушений составила 83% от начисленных самим предприятием сумм налогов в 2003 г. и снизилась до 77% в 2004 г. (табл. 3). По нашему мнению, снижение количества нарушений связано, прежде всего, с повышением квалификационных навыков специалистов по бухгалтерскому учету, совершенствованию рынка аудиторских и консультационных услуг и усилению налогового контроля.

Таблица 3

### АНАЛИЗ СООТНОШЕНИЙ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК И ШТРАФНЫХ САНКЦИЙ

Наименование показателя	Количество предприятий		Относительное отклонение, %	
	2003 г.	2004 г.	2003 г.	2004 г.
Проведено проверок	14	19	24	33
Безрезультативная проверка	1	2	7	11
Начислено штрафов, пеней в сравнении с общим количеством предприятий	13	17	22	29
Начисленные штрафы и пени в сравнении с начисленными платежами предприятием	13	17	83	77

В 2003 году у 7% предприятий налоговые органы провели безрезультативную выездную проверку, этот показатель в 2004 году составил 11%, т.е. возрос на 4%. Этот результат можно трактовать с одной стороны, повышением эффективности внутреннего контроля организации за ведением бухгалтерского и налогового учета, с другой стороны, неверным выбором объема выездной налоговой проверки.

В целях повышения результативности проверок необходимо, на наш взгляд, назначать выездные проверки налогоплательщиков лишь в случае:

если имеются какие-либо нестыковки в представленной ими налоговой и бухгалтерской отчетности, когда результаты анализа финансово-экономической деятельности предприятия, в том числе сравнительного по отношению к другим аналогичным предприятиям соответствующего профиля, дают основания предполагать возможность занижения отчетных показателей, влияющих на исчисление налоговой базы, если имеется иная информация из внутренних и внешних источников о возможном наличии налоговых нарушений у налогоплательщика либо данные проведенного предпроверочного анализа, указывающего на сферы деятельности налогоплательщика, в которых наиболее вероятны налоговые нарушения.

Исключительно важное значение для эффективной организации вышеуказанного вида контроля имеет осуществление целенаправленного отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки, а также углубленной предпроверочной подготовки в целях определения перспективных направлений и выработки на этой основе оптимальной стратегии проверок, обеспечивающей рациональное использование всех форм налогового контроля.

Воздействие такого органа как Центральный банк (ЦБ) в России лишь косвенно влияет на эффективность управления современным предприятием через систему коммерческих банков. Банковская система Дальневосточного федерального округа представляет собой сеть учреждений ЦБ РФ и коммерческих банков. Всего в округе 43 банка и более 150 филиалов банков.

Одной из функций ЦБ РФ является проведение оптимальной денежной политики, способствующей регулированию инфляции, оживлению инвестиций и, в итоге, положительного состояния товарного рынка. Условием проведения полноценной денежной политики является предварительное определение темпов роста цен (инфляции). Уровень инфляции - одно из условий определения величины реального ссудного процента. Применение гибкой системы ставок рефинансирования в условиях рынка становится действенным рычагом, способствующим переливу капитала в наиболее выгодные для предприятий отрасли. Долгое время процентной ставке уделялась в лучшем случае вспомогательная, а в действительности по преимуществу декоративная роль. Такое распределение отражало по существу административный характер контроля за денежной сферой со всеми присущими ему недостатками, прежде всего с повышенной жесткостью воздействия и избирательным характером регулирования. Общее повышение ставки по кредитам ЦБ при региональных различиях в уровне инфляционных тенденций и ожиданий создает дополнительные очаги структурного напряжения в экономике.

В настоящее время ситуация кардинально не изменилась. Уровень ставок рефинансирования и проценты инфляции пока существуют в оторванности друг от дру-

га, снижается эффективность управления денежными и прочими ресурсами современного предприятия.

Проанализируем результативность воздействия банковской системы на эффективность деятельности объекта исследования в разрезе целей получения ссуд, объема полученных кредитных ресурсов и сроков их погашения за период с 2002-2004 гг. В результате анализа объема и структуры полученных ссуд в динамике возможно сделать ряд выводов. Из пятидесяти восьми анализируемых предприятий за период с 2002 по 2004 год только 22 процента от общего количества организаций пользовались привлеченными кредитными ресурсами, причем их количество уменьшилось с одиннадцати в 2002 г. до пяти в 2004 г. соответственно.

Структура кредитных ресурсов показывает процентное соотношение между краткосрочными кредитами до 1 месяца, среднесрочными кредитами от 3 месяцев до полугодия и долгосрочными ссудами свыше этих сроков. Хотя наибольшая кредитная активность наблюдалась в 2002 году по объему взятых кредитных ресурсов, динамика выше указанных показателей показывает небольшие отклонения по анализируемым годам; с 2002 г. уменьшился объем среднесрочных и долгосрочных кредитов, незначительно увеличивая объем краткосрочных ссуд.

В общем объеме кредитных ресурсов с 2002 по 2004 г. в результате анализа выявлено наличие просроченных ссуд. Их количество уменьшилось с 12 процентов в 2002 году до 3,9 процентов в 2004 году. По нашему мнению, данная ситуация связана прежде всего с более жестким отбором заемщиков, контролем за выдачей ссуд и разработкой системы залоговых операций.

В настоящее время банками используются различные виды обеспечения, от залога материальных ценностей до ценных бумаг и гарантий других банков. Однако процедура ликвидации залога в случае невозврата кредита довольно сложна, поэтому первоочередным действием при выдаче кредита является проверка возможности предоставить ссуду.

Основная трудность в этой ситуации в том, что данный вид контроля осуществляется кредитной организацией по данным отчетности, которая, с одной стороны, не является оперативным документом, отражающим текущую деятельность предприятия, а, с другой стороны, не всегда отражает реальную оценку производства.

Кроме вышеизложенного, банки осуществляют сквозной мониторинг за своевременным и полным перечислением валютной выручки на валютные счета предприятий в уполномоченных банках на территории России за поставленные на экспорт и импорт товары. Если в первом случае уполномоченный банк отслеживает факты непоступления и задержки поступления валютной выручки в Россию за поставленные на экспорт товары, то во втором случае контролируется своевременное и полное поступление товаров из-за рубежа по стоимости, эквивалентной сумме, переведенной за рубеж валюты.

Впервые прямой валютный контроль во внешней торговле был введен с 1994 г. на основе совместной инструкции Центрального банка и Таможенного комитета (ГТК) России от 12 октября 1993 г. № 19 [17]. В настоящее время действует Инструкция ЦБР от 15 июня 2004 г. N 117-И [18].

Основным документами, на основе которых построена система банковско-валютного контроля, является «Пас-

порт сделки» (ПС). Законодательно закреплено, что паспорт сделки должен содержать сведения, необходимые для обеспечения учета и отчетности по валютным операциям между резидентами и нерезидентами. Указанные сведения отражаются в паспорте сделки на основании подтверждающих документов, имеющихся у резидентов.

Необходимо отметить, что если сумма внешнеторгового контракта невелика, а именно не превышает в эквиваленте 5000 долларов на дату заключения контракта, валютный контроль по таким сделкам не осуществляется и, соответственно, подтверждающие документы в уполномоченный банк не представляются.

Если контракт составлен не в долларах США, а в другой валюте, то сумму договора пересчитывают по официальному курсу в доллары. Расчет проводится исходя из тех курсов, которые действовали на дату подписания внешнеэкономического договора. ПС оформляется и в том случае, когда договор с иностранными организациями предусматривает расчеты в рублях.

В настоящее время используется единая форма паспорта сделки для оформления экспортных и импортных валютных операций. Отдельная форма паспорта сделки установлена для оформления получения или выдачи российской организацией кредита (займа). Паспорт сделки оформляется в банке, в котором у фирмы открыт валютный счет. Исключением являются платежи со счета российской организации, открытого за рубежом. В этом случае паспорт оформляется в отделении Банка России по месту государственной регистрации фирмы.

Паспорт сделки оформляется до совершения валютной операции на основе внешнеторгового контракта или кредитный договор.

Оформив паспорт сделки и совершив валютную операцию, организация представляет в банк подтверждающие документы, связанные с проведением валютной операции, такие документы оформляются согласно Положению № 258-П.[19]

Проанализируем структуру банковско-валютного контроля исходя из данных по анализируемым нами пятидесяти восьми предприятиям.

Таблица 4

**ДИНАМИКА СТРУКТУРЫ БАНКОВСКОГО ВАЛЮТНОГО КОНТРОЛЯ**

Наименование показателя	Относительное отклонение, %	
	2003 г.	2004 г.
Наличие банковских счетов в % от общего количества предприятий, в том числе	100,0	100,0
рублевые	36,0	44,0
рублевые и валютные	64,0	56,0
Предприятия, подвергнувшиеся банковско-валютному контролю, в % от общего количества предприятий, в том числе	36,0	30,0
импорт	24,0	22,0
экспорт	8,0	2,0
прочие валютные операции	4,0	6,0

Анализ данных (табл. 4) показывает, что в среднем около 60% организаций имеют валютные и расчетные счета, которые могут быть подвергнуты банковско-валютному контролю. Но при этом реально такой контроль произведен у 36% предприятий в 2003 г. и 30% - в 2004 г. Наибольший удельный вес исходя из анализа существующей практики вышеуказанных организаций занимает контроль за проведением импортных операций (24% - в 2003 г. и 22% - в 2004 г.). Контроль за экс-

портом и прочими валютными операциями в структуре варьируется по годам.

Из вышесказанного видна тенденция к незначительному влиянию банковско-валютного контроля на хозяйственную деятельность организаций, и, соответственно, в целом на эффективность управления предприятием.

Таможенная служба РФ как субъект императивного контроля осуществляет контроль за внешнеэкономической деятельностью организаций с государственной формой собственности в рамках реализации общегосударственных задач в области таможенного дела.

За 2003 год проведено 7058 плановых и внеплановых проверок, в 2008 из которых выявлены признаки административных правонарушений в области таможенного дела. Из плановых проверок результативны лишь 26,7%, из внеплановых соответствующий показатель составляет 31,1%. Наибольшее количество проведенных проверок приходится на Дальневосточный (17,6% от общего количества проведенных проверок) и Центральный (16,7% от общего количества проведенных проверок) регионы.

Наибольший процент проведенных проверок, в ходе которых выявлены признаки административных правонарушений в области таможенного дела (нарушения таможенных правил) от общего числа данных проверок приходится на Северо-Западное таможенное управление (17,4%) и на Центральное таможенное управление (15,8%) (табл.5).

Таблица 5

#### СВЕДЕНИЯ О РЕЗУЛЬТАТАХ ПРОВЕРOK, ПРОВЕДЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМИ ТАМОЖЕННОЙ ИНСПЕКЦИИ ЗА 2003 ГОД

№	Наименование таможенного органа	Количество проведенных проверок	Количество проверок, в ходе которых выявлены признаки административных правонарушений в области таможенного дела
Региональные таможенные управления			
1	Дальневосточное (ДВТУ)	1 240	284
2	Приволжское (ПТУ)	742	260
3	Северо-Западное (СЗТУ)	1 017	349
4	Сибирское (СТУ)	1 050	309
5	Уральское (УТУ)	700	239
6	Центральное (ЦТУ)	1 181	317
7	Южное (ЮТУ)	956	196
Таможни, непосредственно подчиненные ГТК России (ТЦП)			
1	Внуковская	1	0
2	Домодедовская	17	12
3	Шереметьевская	143	35
4	Энергетическая	11	7
	ИТОГО:	7 058	2 008

Таможенное Дальневосточное управление представлено 17 таможнями, которые включают в себя 60 таможенных постов. В 2003 году Дальневосточным таможенным управлением проведено 1240 проверок, в 284 из них выявлены признаки административных правонарушений в области таможенного дела.

В основу организации проведения таможенного контроля положена таможенная декларация. Вся процедура таможенного контроля условно может быть разделена на пять этапов (рис.1).

На первом этапе осуществляется формально-логический контроль сведений, заявленных в ГТД. Для этого сотрудники грузовых (оперативных) отделов таможни используют компьютерную программу «Достоверность». При отсутствии компьютерной техники про-

водится визуальная проверка правильности заполнения всех граф декларации и устанавливается наличие документов, необходимых для таможенного контроля товаров в соответствии с заявленным режимом и наименованием товаров. После проверки ГТД получает номер или возвращается декларанту для устранения ошибок технического характера. На этом же этапе проверяется правильность заполнения товаротранспортных документов и соответствие указанных в них сведений тем сведениям, которые содержатся во внешнеэкономическом договоре (контракте) и других документах, представленных к таможенному оформлению вместе с ГТД в соответствии с заявленным таможенным режимом и наименованием товаров.



Рис. 1. Этапы проведения таможенного контроля

Кроме того, на первом этапе проверяются сведения и документы, касающиеся нетарифных мер регулирования внешнеэкономической деятельности (лицензирования, сертификации, разрешений иных государственных органов), а также осуществляется контроль за достоверностью и полнотой сведений, указанных в ГТД для целей идентификации товара.

На втором этапе предметом контроля становятся платежно-расчетные операции в иностранной валюте, осуществленные банковскими учреждениями, указанными в ГТД. Одновременно с этим сотрудники отдела валютного контроля проверяют соблюдение участниками внешнеэкономической деятельности валютного законодательства.

На третьем этапе сотрудники отдела федеральных таможенных доходов проверяют правильность начисления таможенных платежей, правомерность предоставления таможенно-тарифных преференций, контролируют поступление платежей на счета таможни.

Четвертый этап - это проверка сотрудниками отдела таможенной статистики правильности заполнения тех граф декларации, на основании которых формируется таможенная статистика.

На пятом этапе таможенного контроля принимается решение о проведении досмотра товаров либо о его не проведении.

По завершении всех этапов таможенного контроля в грузовом документе проставляется штамп «Выпуск разрешен». Этот штамп, а также номер ГТД в правом верхнем углу грузового документа заверяются личной номерной печатью руководителя грузового (оперативного) отдела таможни.

В результате анализа деятельности объекта исследования было выявлено, что в 2004 году внешнеэкономической деятельностью из пятидесяти восьми предприятий занимается 12 или 20,7% (табл.6).

Штрафные санкции за таможенные нарушения, установлены в статьях 16.1-16.23 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Согласно этого документа штраф за таможенные нарушения колеблется от 5 тыс.руб. до 500 тыс.руб. За некоторые нарушения предусмотрена конфискация товаров.

Согласно законодательства фирмы, вывозящие товар за границу (экспортеры), должны заплатить таможенные пошлины и сборы. Импортёры, кроме того, уплачивают НДС и акцизы. Большинство из этих платежей перечисляется до или одновременно с подачей таможенной декларации. За нарушение этого положения таможенные органы могут оштрафовать организацию по статье 16.22 КоАП РФ, согласно которой штраф для должностных лиц организации составляет от 5000 до 10 000 рублей, а для организации - от 50 000 до 300 000 рублей. При этом размер штрафа не зависит от суммы долга перед бюджетом.

Таблица 6

**АНАЛИЗ КОНТРОЛЬНЫХ ДЕЙСТВИЙ  
ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНОВ ДАЛЬНЕВОСТОЧНОГО  
РЕГИОНА ПО ПРОВЕРКЕ ПРЕДПРИЯТИЙ,  
ЯВЛЯЮЩИХСЯ ОБЪЕКТОМ ИССЛЕДОВАНИЯ**

Наименование показателя	Количество предприятий		Относительное отклонение, %	
	2003 г.	2004 г.	2003 г.	2004 г.
Проведено проверок	11	12	19	20,7
Безрезультативная проверка	9	8	15,5	13,8
Начислено штрафов, пеней в сравнении с общим количеством предприятий	2	4	3,4	6,9
Начислено штрафов и пеней в процентах от объема продаж	2	4	5,4	6,1

Наибольшее количество нарушений выявлено при проверке правильности заполнения таможенной декларации. В таможенной декларации должны быть указаны сведения о товаре: его наименование, количество, стоимость и т.д.

В 2004 году в одной фирме выявлено неверное количество товаров, т.е. в таможенной декларации меньшее количество товаров, чем фактически ввезено. Ответственность за это нарушение установлена в статье 16.2 КоАП РФ. Штраф может составить от 1/2 до 2-кратной стоимости товара или от 100000 до 300000 руб.

Следовательно, императивный контроль, проводимый таможенными органами Дальневосточного округа, существенно влияет на эффективность управления предприятиями, занятыми внешнеэкономической деятельностью.

Еще одним субъектом контроля является система социальных органов, проводящая контроль за предприятиями в виде камеральных и документальных проверок, контроля за предоставлением справок и расчетов, контроля за своевременностью и полной оплатой платежей в фонды.

По действующему законодательству Пенсионный фонд осуществляет контроль представленных страхователями индивидуальных сведений о трудовом стаже и о доходах застрахованных лиц. Эти сведения представляются организациями раз в год до 1 марта и под-

вергаются камеральной проверке работниками Пенсионного фонда. При нарушении срока сдачи или предоставлении неполных (недостовверных сведений) Пенсионный фонд вправе оштрафовать предприятие на 10% от суммы взносов на пенсионное страхование за отчетный период (ст. 17 Федерального закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ).[12]

Наряду с камеральными проверками работники Пенсионного фонда проводят документальные проверки достоверности сданных в фонд индивидуальных сведений о трудовом стаже и заработке работников. Проверка фирмы и предпринимателей, Пенсионный фонд РФ руководствуется Методическими рекомендациями, утвержденными им 30 января 2002 г. № 11п.

Фонд социального страхования РФ проводит камеральные проверки расчетных ведомостей (форма № 4-ФСС РФ) по средствам обязательного социального страхования, которые предприятия обязаны каждый квартал (не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом) сдавать в Фонд социального страхования. В ходе камеральной проверки работники фонда проверяют своевременность сдачи ведомости, а также правильность исчисления и уплаты взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

За нарушение срока сдачи ведомости фонд может оштрафовать фирму на 1000 рублей. Если фирма повторно в течение календарного года не представит ведомость, размер штрафа увеличится до 5000 рублей (ст. 19 Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ).

При обнаружении недоимки по страховому взносу, руководитель фонда принимает решение о ее взыскании с уплатой пени и штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы.

Нормативным документом при документальной проверки предприятий Фондом социального страхования РФ выступают Методическими рекомендациями, от 4 декабря 2003 г. № 134 и 17 марта 2004 г. № 24. Первые посвящены проверкам уплаты взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, а вторые - проверкам расходования денег фонда на выплату пособий (по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком и др.) и приобретение путевок.

По итогам проверки Фонд социального страхования начисляет штрафы, установлены в Федеральном законе от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Проанализируем состояние контроля социальных фондов на основе пятидесяти восьми предприятий (табл.7).

Таблица 7

**СОСТОЯНИЕ КОНТРОЛЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ  
СОЦИАЛЬНЫМИ ФОНДАМИ**

Наименование показателя	Количество предприятий		Относительное отклонение, %	
	2003 г.	2004 г.	2003 г.	2004 г.
Проведено документальных проверок	7	13	12,0	22,0
Начислено штрафов, пеней в сравнении с общим количеством предприятий	3	4	5,0	7,0
Начисленные штрафы и пени в сравнении с начисленными платежами предприятием	19	17	17,0	13,0

Из таблицы 7 видно, что из проверенных социальных фондами 12% предприятий в 2003 г. и 22% в 2004 г. всего 5% предприятий в 2003 г. и 7% в 2004 г. понесли убытки от начисленных штрафных санкций. Однако, данная ситуация реально не показывает эффективность работы как предприятия, так и фонда в связи с несложностью начисления взносов, налаженной системой текущего контроля социальных фондов и практикуемой политики предприятий в виде значительного ухода от социальных взносов.

Существующая система контроля социальных фондов в настоящее время носит чисто директивный характер с наличием фискальных функций, не оказывая существенного влияния на эффективность управления предприятия в целом.

Особое место в иерархии субъектов императивного контроля занимает Федеральное агентство по управлению федеральным имуществом, поскольку оно наделяет унитарные предприятия имуществом, относящимся к федеральной собственности, согласовывает вопросы распоряжения недвижимым имуществом унитарных предприятий, ведет их реестр, решает вопросы реорганизации унитарных предприятий, осуществляет контроль за эффективностью использования имущества, закрепленного за унитарными предприятиями.

Система контроля деятельности федеральных государственных унитарных предприятий, основанная на положениях Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» предусматривает:

планирование деятельности федеральных государственных унитарных предприятий и определение части их прибыли, подлежащей перечислению в федеральный бюджет, в рамках ежегодно утверждаемых программ деятельности предприятий;

мониторинг результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий и ведение реестра показателей экономической эффективности их деятельности;

аудиторские проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности крупных федеральных государственных унитарных предприятий с привлечением отобранных на конкурсной основе аудиторских организаций;

приведение уставов всех предприятий в соответствие с законодательством и формулирование в них предмета деятельности предприятия;

аттестация (конкурсное назначение) руководителей предприятий и заключение с ними трудовых договоров;

контроль соответствия законодательству текущей деятельности федеральных государственных унитарных предприятий, в частности по совершению сделок с недвижимым имуществом.

Для унитарных предприятий определяются утверждаемые и фактически достигнутые величины следующих показателей экономической эффективности деятельности (в тыс. руб.):

выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей);

чистая прибыль;

часть прибыли, подлежащая перечислению в федеральный бюджет;

чистые активы.

Контроль за использованием по назначению и сохранностью федерального имущества осуществляется силами работников центрального аппарата Федерального агентства по управлению федеральным имуществом России и его территориальных органов, при не-

обходимости с участием представителей федеральных органов исполнительной власти.[23]

В Дальневосточном округе контроль за деятельностью предприятий с государственной формой собственности осуществляет межрегиональное территориальное управление (МТУ). МТУ осуществляет в пределах Дальневосточного федерального округа информационно-аналитические, контрольные и иные функции Федерального агентства в части:

управления и распоряжения имуществом, находящимся в собственности Российской Федерации;

приватизации федерального имущества;

регулирующего и контрольного за осуществлением оценочной деятельности;

взаимодействия в области имущественных и земельных отношений с территориальными органами иных федеральных органов исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления, общественными объединениями и иными организациями.

МТУ Дальневосточного округа в пределах своей компетенции обобщает, анализирует и в установленном порядке представляет в Федеральное агентство сводную информацию о перечислении в федеральный бюджет части прибыли федеральных государственных унитарных предприятий, а также эффективности управления и распоряжения федеральным имуществом и целевого использования и сохранности объектов федеральной собственности.

Ежегодно МТУ Дальневосточного округа проводит ревизии и проверки деятельности ФГУП с целью контроля за использованием имущества. Анализ результатов проверки предприятий, являющихся объектом данного исследования проведен в табл. 8.

Таблица 8

#### АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРОВЕРКИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ФГУП ДАЛЬНЕВОСТОЧНОГО ФЕДЕРАЛЬНОГО ОКРУГА

Наименование показателя	Количество предприятий		Относительное отклонение, %	
	2003 г.	2004 г.	2003 г.	2004 г.
Проведено проверок	15	16	25,8	27,6
Безрезультативная проверка	10	12	66,7	75,0
Выявлено нарушений – всего	5	4	33,3	25,0
В том числе				
– неправомерно списанное имущество	1	0	6,7	0
– отсутствие договоров аренды федерального имущества	0	1	0	6,25
– наличие не завершенных строительством объектов в установленных сроки	1	0	6,7	0
– не полностью перечислены арендные платежи в федеральный бюджет	3	2	20	12,5
– прочие нарушения	4	3	26,7	18,75

Программа проверки обязательно включаются следующий круг вопросов:

соответствие учредительных документов проверяемой организации действующему законодательству;

наличие контрактов с руководителями государственных унитарных предприятий и учреждений, их соответствие действующему законодательству;

включение имущества в реестр федерального имущества;

проверка использования по назначению и сохранности имущества, закрепленного за государственными унитарными предприятиями, государственными учреждениями,

а также переданного в установленном порядке иным лицам, правомерность распоряжения им и списания; наличие признаков несостоятельности (банкротства); наличие договоров аренды федерального имущества, их соответствие действующему законодательству и нормативным правовым актам, полнота и своевременность перечисленных арендных платежей в федеральный бюджет; наличие договоров простого товарищества (о совместной деятельности), инвестиционных договоров, их соответствие требованиям законодательства; наличие мобилизационных мощностей (резервов), объектов и имущества гражданской обороны, а также наличие договоров (контрактов) о выполнении мобилизационных заданий; заключение о не используемом в хозяйственной деятельности (не установленном) оборудовании; наличие не завершенных строительством объектов и предложения по их дальнейшему использованию; причины выявленных нарушений, рекомендации по их устранению, сведения о конкретных лицах, виновных в допущенных нарушениях; предложения о повышении эффективности использования федерального имущества.

МТУ Дальневосточного округа 2 раза в год (до 1 августа и до 1 февраля) представляют в Федеральное агентство отчет об устранении нарушений, выявленных в ходе проверок.

Следовательно, существующая система контроля Федеральным агентством по управлению федеральным имуществом в настоящее время оказывает существенное влияние на эффективность управления предприятия в целом.

Значительное влияние на эффективность управления и работы государственных унитарных предприятий оказывает независимый императивный контроль, осуществляемый аудиторскими фирмами.

Обязательный аудит государственных унитарных предприятий предусмотрен законом «Об аудиторской деятельности», согласно которого аудит проводится при наличии одного из двух условий:

- объем выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;
- сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда.

Собственник имущества унитарного предприятия, согласно вышеуказанному закону может определить иные случаи проведения обязательной ежегодной аудиторской проверки бухгалтерской отчетности. [10]

Федеральным законом от 14 ноября 2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» установлено, что бухгалтерская отчетность унитарного предприятия в случаях, определенных собственником имущества унитарного предприятия, подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке независимым аудитором. Собственник имущества унитарного предприятия в отношении указанного предприятия принимает решения о проведении аудиторских проверок, утверждает аудитора и определяет размер оплаты его услуг.

Права собственника имущества федерального унитарного предприятия переданы федеральным органам исполнительной власти, которые утверждают аудитора и определяют размера оплаты его услуг. [16]

Обязательный аудит государственных унитарных предприятий осуществляется аудиторскими организа-

циями, отобранными в результате проведения конкурса в законодательно установленном порядке. [14]

Организатором конкурса является орган управления организации, подлежащей обязательному аудиту, в обязанности которого входит осуществление мероприятий по извещению о проведении конкурса, разработка и утверждение положения о конкурсной комиссии на основе типового положения. [25] В состав конкурсной комиссии обязательно включается представитель Федерального агентства по управлению федеральным имуществом (ФАУФИ). Фактически в конкурсную комиссию включается представитель территориального управления ФАУФИ. [11]

В договоре на проведение аудиторской проверки предприятия предусматривается обязательство аудиторской организации о представлении ею в Федеральное агентство по управлению федеральным имуществом не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным, 1 экземпляр отчета аудитора, подготовленного для руководства (собственников имущества) предприятия по результатам проведения аудита.

Императивный контроль осуществляется на основе типового задания на проведение обязательного аудита организаций федеральных государственных унитарных предприятий. [26] Типовое задание представляет собой программу проверки деятельности федерального унитарного предприятия, которая включает в себя 11 разделов (рис. 2).

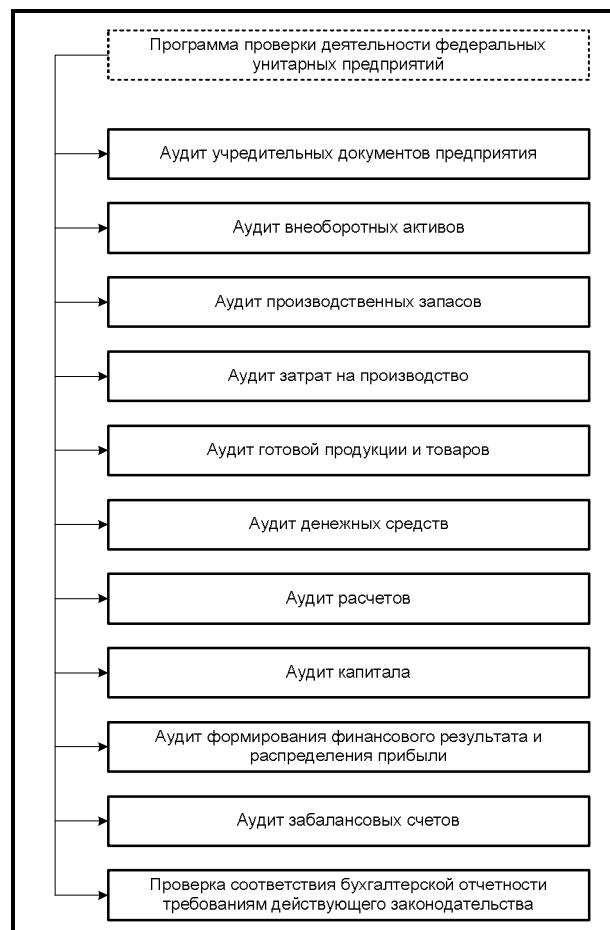


Рис.2. Программа проверки деятельности федеральных унитарных предприятий



Кроме обязательных элементов программы типовое задание обязывает аудиторов представить приложения определенной формы – всего 23 приложения, из них только 19 применимо для федеральных унитарных предприятий.

Результаты проведенного аудита унитарного предприятия представляются аудитором руководству аудируемого предприятия в виде аудиторского заключения, а также аудиторского отчета, содержащего информацию о решении каждой из задач и подзадач типового технического задания с обоснованными выводами и предложениями по каждой задаче и подзадаче.

Оценка соответствия содержания аудиторских отчетов производится специальной комиссией, создаваемой в установленном порядке Федеральным агентством по управлению федеральным имуществом России. Комиссия производит оценку соответствия содержания аудиторских заключений и отчетов на основе специальных тестов, заполняемых при проверке отчетов и заключений специалистами, входящими в рабочую группу, создаваемую при комиссии.

На основе обобщения информации, полученной в результате осуществления аудиторских проверок государственных унитарных предприятий, также проверке соответствия представленных аудиторскими организациями, заключений и отчетов требованиям технического задания, определяются основные направления совершенствования методов аудиторских проверок государственных унитарных предприятий с целью получения наиболее полной и объективной информации об их финансово-хозяйственной деятельности.[22]

Все перечисленные выше официальные документы формулируют проведение классического аудита для подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности унитарного предприятия. Однако анализ технического задания и особенно приложений к нему позволяет полагать, что истинной целью аудита государственных унитарных предприятий является не проверка достоверности финансовой отчетности, а четко не сформулированные задачи контроля за их деятельностью.

Так, аудиторы наряду с необходимостью выполнения нужных для выражения мнения о достоверности финансовой отчетности процедур проводят дополнительные процедуры, которые выходят за рамки обязательного аудита. Например, при выполнении первой задачи «Аудит учредительных документов предприятия» включает проверку устава предприятия и соответствие его действующему законодательству, а также проверку наличие контракта с руководителем и его аттестацию. Кроме того, аудиторы должны проверить наличие факта занесения предприятия в реестр федерального имущества. По существу расшифровка задачи не дает программу проверки учредительных документов, а является проявлением контрольных функций за квалификацией руководителя и его деятельностью с точки зрения законодательства.

Задача 3 «Аудит производственных запасов» предполагает проведение мероприятий по расчету предельного норматива уровня расхода материально-производственных запасов на рубль объема реализации продукции (работ, услуг), а также пофакторного анализа фактических отклонений от него. Данная подзадача выходит за рамки обязательного аудита и является элементом нормирования расходов материальных запасов на рубль реализованной продукции, а также показателем эффективности использования материальных ресурсов.

Аудит, безусловно, предполагает аналитические процедуры, которые утверждены стандартом аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры». Этот стандарт регламентирует применение аналитических процедур в следующих ситуациях:

- при планировании аудитором характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур;
- в качестве аудиторских процедур проверки по существу, когда их применение может быть более эффективным, чем проведение детальных тестов операций и остатков по счетам бухгалтерского учета с целью снижения риска необнаружения в отношении конкретных предположений подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- в качестве общей обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности на завершающей стадии аудита.

При применении аналитических процедур в ходе аудита аудитор осуществляет анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причины возможных отклонений от нее.

Аналитические процедуры включают в себя:

рассмотрение финансовой и другой информации об аудируемом лице в сравнении:

- с сопоставимой информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого лица, например, сметами или прогнозами, а также предположениями аудитора;
- с информацией об организациях, ведущих аналогичную деятельность (например, сравнение отношения выручки от продаж аудируемого лица к сумме дебиторской задолженности со средними отраслевыми показателями или с показателями других организаций сопоставимого размера в той же отрасли экономики);

рассмотрение взаимосвязей:

- между элементами информации, которые предположительно должны соответствовать прогнозируемому образцу, исходя из опыта аудируемого лица;
- между финансовой информацией и другой информацией (например, между расходами на оплату труда и численностью работников).[2]

Подзадача в задаче 3 обязывает аудитора провести не аналитическую процедуру, а мероприятие по расчету предельного норматива уровня расхода материальных затрат.

Последовательность задач аудита, утвержденная в техническом задании представлена по возрастанию счетов бухгалтерского учета, начиная с 01 счета «Основные средства» и заканчивая забалансовыми счетами, т.е. принята классификация счетов согласно Плану счетов бухгалтерского учета. Думается, что такая последовательность не отражает особенностей проверки государственных предприятий, поскольку является общепринятой.

В техническом задании отсутствует ряд задач, которые необходимы при проведении обязательного аудита. Так, в перечне задач отсутствует оценка учетной политики предприятия, в то время как приложение 11 «Ведомость учета полноты содержания учетной политики» предполагает такую оценку.

Изучение системы внутреннего контроля аудируемой организации вообще не нашло своего отражения в техническом задании, что безусловно нарушает методологию и логику аудита и требования российских стандартов аудиторской деятельности.

Отдельные задачи технического задания не взаимосвязаны. Так при проверке затрат на производство утверждены три подзадачи: аудит затрат для целей бух-

галтерского учета, аудит расходов для целей налогообложения и аудит расходов будущих периодов. Неясно для целей бухгалтерского учета или для целей налогообложения проводится проверка расходов будущих периодов. Кроме того, расходы для целей налогообложения возникают при реализации продукции, а не в процессе производства и используются согласно главы 25 Налогового кодекса для расчета налога на прибыль

Проведенный анализ проблем, связанных с техническим заданием, говорит о целесообразности корректировки задач обязательного аудита с учетом особенностей федеральных государственных унитарных предприятий. Этому вопросу будет посвящены следующие разделы работы.

В Дальневосточном федеральном округе обязательный аудит федеральных унитарных предприятий проводится в соответствии с законодательством. Выбор аудиторских организаций осуществляется на конкурсной основе. Аудиторские организации опираются в своей работе на федеральные стандарты аудиторской деятельности.

В реализации п. 3 статьи 20 Закона «Об аудиторской деятельности» большинство аудиторских организаций дальневосточного региона являются членами аккредитованных профессиональных аудиторских объединений. Одно из них - Дальневосточная региональная палата аудиторов, которая находится в г. Хабаровске.

Дальневосточная палата аудиторов опирается в своей работе на требования законодательства и нормативных актов, издаваемых Минфином России как федеральным государственным органом регулирования аудиторской деятельности. Прежде всего, заключен договор о сотрудничестве с аудиторской палатой России по осуществлению ее функций в Дальневосточном регионе. Цель этого договора - развитие и совершенствование аудиторской деятельности в регионе. Кроме того, на Дальнем Востоке выходит журнал «Экономическое обозрение Дальневосточного региона»; в этом регионе вопросы аудита освещаются также на страницах газеты «Экономика и жизнь» (региональный выпуск).

Отдельные аудиторские организации являются членами аудиторской палаты России, поскольку информационное обеспечение своих членов является для палаты одним из приоритетных направлений деятельности. Общеизвестно, что эффективность работы аудиторов и ее качество во многом определяются информацией, которая должна быть актуальной и достаточной для каждого момента времени. Сбор и анализ такой информации - весьма трудоемкий процесс, выполнение которого не под силу небольшим аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам. Поэтому при выборе аудиторами профессионального аудиторского объединения наличие у этого объединения эффективной информационной системы играет одну из ведущих ролей.

В Дальневосточном федеральном округе аудиторские организации представлены в количестве более 100. В рейтинге организаций по России 84 место занимает «Аудит-Центр» г.Хабаровск, 93 место - «Восток-Аудит» г. Хабаровск, 108 место - «Дальаудит» г. Владивосток, 140 место - «Эксперт» г. Владивосток, 147 место - «Арт-Аудит» г. Петропавловск-Камчатский.[4] Наряду с региональными аудиторскими организациями проверками дальневосточных предприятий занимаются фирмы других регионов, в основном находящиеся в г.Москве, например. «Росэкспертиза».

Аудиторская деятельность, как уже отмечалось, включает разнообразные виды услуг, причем их удельный вес зависит от размера аудиторской фирмы. В качестве примера приведем данные, характеризующие структуру работ, осуществляемых профессиональными аудиторскими фирмами Дальневосточного федерального округа (табл. 9).

При анализе аудиторских услуг в динамике выявлено, что наибольший удельный вес в 2004 г. имеют такие услуги как аудирование (рост с 10% в 2002 г. до 50% - в 2004 г.), консультирование по налогообложению (с 25,5% - в 2002 г. до - 8% в 2004 г.). Наименьший удельный вес занимают консультационные услуги управленческого характера; сумма заключенных договоров с 2002 по 2004 гг. практически не растет (0,5% - в 2002 г. и 3% - в 2004 г.). Основной причиной является отсутствие спроса на этот вид услуг, что отражает сложившуюся ситуацию в стране.

Таблица 9

СТРУКТУРА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИТОРСКИХ ФИРМ

Вид деятельности	Годы		
	2002 г.	2003 г.	2004 г.
Аудирование	10,0	30,0	50,0
Консультационные услуги управленческого характера	0,5	1,0	3,0
Консультирование по налогообложению	25,5	17,0	8,0
Исчисление налогов	12,0	10,0	6,0
Учетная деятельность (подготовка финансовой отчетности по заказам)	7,0	9,0	10,0
Практическое счетоводство (ведение регистров и журналов)	35,0	18,0	4,0
Оценочная деятельность	10,0	15,0	19,0
Всего	100	100	100

Наибольший удельный вес в предлагаемых услугах аудиторских организаций занимает аудирование, а на последнем месте по требованию предприятий - консультационные услуги управленческого характера. По нашему мнению, данная ситуация вызвана стремлением предприятия повысить эффективность управления производством путем снятия проблем с контролирующими органами. В идеале, осуществляя проверку финансовой отчетности, аудитор в конечном итоге проводит анализ финансового состояния, финансовой устойчивости, изучает финансовые показатели предприятия, поскольку в развитых странах пользователей (субъектов управления и контроля) интересует не отчетность сама по себе, а эффективность функционирования данной хозяйственной единицы и перспективы ее развития, то есть управленческий аспект.

Дальневосточные аудиторские фирмы наряду с ведущими аудиторскими организациями России проводят обязательный аудит по проверке достоверности отчетности федеральных государственных унитарных предприятий.

Анализ деятельности объекта исследования в ходе аудиторских проверок выявил существенные проблемы федеральных предприятий, которые относятся к специфике организации деятельности таких предприятий. В целом общее состояние системы внутреннего контроля, учета и отчетности на этих предприятиях оказалось в большинстве случаев удовлетворительным. Учетная система федеральных унитарных предприятий, являющихся объектом исследования, характеризуется следующими недостатками:

использование устаревших правовой базы и нормативных документов;

недооценка руководством роли бухгалтерской службы;  
низкая оплата труда учетных кадров;  
«старение» бухгалтерских кадров;  
отсутствие эффективной системы повышения квалификации кадров;  
не достаточная автоматизация бухгалтерского учета.

Кроме этого отрицательно влияет на взаимоотношения предприятий с аудиторами незнание руководством прав и обязанностей аудиторов и аудируемых лиц; неумение либо нежелание выстраивать отношения с аудитором в рамках требований, предъявляемых Федеральным законом об аудиторской деятельности и правилами (стандартами) аудиторской деятельности; непонимание либо недооценка тех дополнительных возможностей, которые отрываются при сотрудничестве с аудитором; неурегулированность вопросов распределения прибыли между предприятием и органом, осуществляющим функции собственника; слишком большая самостоятельность предприятий в использовании прибыли, не способствующая эффективному использованию собственником его имущества. [6]

Типичной характеристикой федеральных предприятий оказалась также слабость их юридических служб и, в частности, недостаточная глубина проработки договоров и исковой работы.

В целом по анализируемым предприятиям качественную характеристику состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля можно определить в табл. 10.

Таблица 10

#### ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Оценка	Количество предприятий		Относительное отклонение, %	
	2003 г.	2004 г.	2003 г.	2004 г.
Отлично	5	6	8,6	10,3
Хорошо	19	18	32,7	31,1
Удовлетворительно	28	31	48,4	53,4
Неудовлетворительно	6	3	10,3	5,2
Итого	58	58	100	100

Как видно из таблицы 10, состояние бухгалтерского учета и внутреннего контроля в 2004 году улучшилось, так в 2004 году неудовлетворительную оценку получили 6 предприятий, против 3 предприятий в 2003 году.

В результате анализа аудиторских отчетов по проверки объекта исследования были выявлены наиболее распространенные отступления от требований законодательных и нормативных актов со стороны предприятий (рис. 3).

Конкретные ошибки в разрезе отдельных предприятий варьируются в значительных пределах. Опираясь на структуру технического задания можно констатировать, что наиболее часто допускаемые ошибки, выявленные в ходе обязательного аудита относятся к разделу «Аудит затрат на производство» 25,9% в 2003 году и 31,0% в 2004 году. Наблюдается рост на 5,1%, что, безусловно, отрицательно характеризует работу бухгалтерского аппарата и систему внутреннего контроля (табл. 11).

Основной ошибкой при формировании затрат на производство и реализации продукции является отнесения на себестоимость продукции затрат, которые согласно ПБУ 10/01 расходами не являются. Согласно п. 16 ПБУ 10/01 расходы признаются в бухгалтерском учете при одновременном выполнении трех условий:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;  
сумма расхода может быть определена;  
имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив, либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива. [24]



Рис. 3. Типичные нарушения, выявленные в результате обязательного аудита

На предприятиях имеют место факты отнесения на себестоимость продукции затрат, не оформленных надлежащим образом: зачастую отсутствуют договора, не достаточно полно представлены документы к авансовым и товарным отчетам, неверно оформлены счета-фактуры и т.п. Кроме того в состав затрат включаются расходы в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.). Достаточно часто наблюдается невыделение налога на добавленную стоимость, который необходимо представить к зачету.

На анализируемых предприятиях при формировании затрат для целей налогообложения ошибок и неточностей значительно меньше, чем при формировании расходов для целей бухгалтерского учета. Такое положение объясняется целевой направленностью руководителей предприятий на снижение штрафных санкций, предусмотренных Налоговым кодексом, в то время как контроль собственника за правильностью формирования

затрат в настоящее время находится не на достаточно высоком уровне.

Второй по уровню являются ошибки при формировании финансового результата. Как видно из табл. 4.3.3 в 2003 году в этом разделе были обнаружены ошибки у 19 предприятий или 32,8% от общего количества, в 2004 году этот уровень снизился до 17,2% или до 10 предприятий. Наблюдается тенденция к улучшению состояния внутреннего контроля за формированием финансовых результатов, что, безусловно, является положительным.

Таблица 11

**НАИБОЛЕЕ ЧАСТО ДОПУСКАЕМЫЕ ОШИБКИ, ВЫЯВЛЕННЫЕ В ХОДЕ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК**

Наименование раздела проверки	Количество предприятий		В процентах к итогу, %	
	2003 г.	2004 г.	2003 г.	2004 г.
Аудит учредительных документов предприятия	0	0	0	0
Аудит внеоборотных активов	4	6	6,9	10,4
Аудит производственных запасов	5	4	8,6	6,9
Аудит затрат на производство	15	18	25,9	31,0
Аудит готовой продукции и товаров	3	5	5,2	8,6
Аудит денежных средств	1	0	1,7	0
Аудит расчетов	2	3	3,4	5,2
Аудит капитала	1	2	1,7	3,4
Аудит формирования финансового результата и распределения прибыли	19	10	32,8	17,2
Аудит забалансовых счетов	3	6	5,2	10,4
Проверка соответствия бухгалтерской отчетности требованиям действующего законодательства	5	4	8,6	6,9
Итого	58	58	100	100

На анализируемых предприятиях при формировании затрат для целей налогообложения ошибок и неточностей значительно меньше, чем при формировании расходов для целей бухгалтерского учета. Такое положение объясняется целевой направленностью руководителей предприятий на снижение штрафных санкций, предусмотренных Налоговым кодексом, в то время как контроль собственника за правильностью формирования затрат в настоящее время находится не на достаточно высоком уровне.

Второй по уровню являются ошибки при формировании финансового результата. Как видно из табл. 4.3.3 в 2003 году в этом разделе были обнаружены ошибки у 19 предприятий или 32,8% от общего количества, в 2004 году этот уровень снизился до 17,2% или до 10 предприятий. Существует тенденция к улучшению состояния внутреннего контроля за формированием финансовых результатов, что, безусловно, является положительным. Наблюдается рост ошибок и неточностей при проведении аудита внеоборотных активов с 6,9% в 2003 году до 10,4% в 2004 году. Так, на предприятиях неверно рассчитывается срок полезного использования основных средств, а также допускаются арифметические ошибки при начислении их амортизации. Кроме этого некоторые основные средства при постановке их на учет оформляются актами приема-передачи не регламентированными законодательно формами.

Абстрагируясь от общепринятого мнения, что аудит предполагает проверку достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, можно констатировать, что при проверке деятельности федеральных унитарных предприятий Дальневосточного региона аудиторские органи-

зации наряду с осуществлением обязательного аудита проводят экономический анализ их деятельности.

Техническим заданием анализ хозяйственной деятельности федеральных унитарных предприятий не предусмотрен, хотя фактически он проводится большинством аудиторских организаций. Однако уровень и глубина его проведения отдельными аудиторскими организациями различна. Так, например, фирма «Дальрегиоаудит», находящаяся в г. Хабаровске, при проверке государственных федеральных предприятий проводит превентивный анализ финансового состояния с разработкой мероприятий по предупреждению банкротства предприятий и повышения эффективности их деятельности. В своей работе вышеуказанная фирма использует оригинальную методику, разработанную специалистами фирмы.

В результате проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий аудиторские организации, руководствуясь федеральным правилом (стандартом) № 6 подготавливают аудиторское заключение.[1]

Согласно вышеуказанного правила (стандарта) аудиторской деятельности, аудиторское заключение бывает одним из двух видов:

1. безусловно положительное;
2. модифицированное.

Безусловно положительное заключение оформляется в случае максимально полной увязки обследованной документации с требованиями действующего законодательства. Оно отражает мнение аудитора, не обнаружившего существенных признаков нарушений, о которых следует упомянуть в выводах о качестве бухгалтерской отчетности, ее полноте и соответствии нормативным актам.

Модифицированное аудиторское заключение составляется при одном из следующих условий: если не был получен достаточный объем информации или имеются разногласия с руководством предприятия по вопросам учетной политики. Оно может:

1. отражать мнение аудитора о высоком качестве представленной документации, но с оговорками по замеченным недостаткам;
2. отражать мнение аудитора о наличии существенных нарушений, не позволяющих дать положительную оценку бухгалтерской отчетности.

Существенными нарушения признаются в тех случаях, когда:

- показатели активов, денежных обязательств и собственного капитала в отчетности отличаются от данных, установленных аудитором, более чем на 15%;
- предоставленных сведений недостаточно для формирования выводов.

При очень малом объеме исследуемой информации аудитор может отказаться от выдачи заключения вообще. Все утверждения аудитора, представленные в выводах, должны быть аргументированы.

При анализе аудиторских заключений, выданных предприятиям, являющихся объектами исследования, выявлено, что безусловно положительное аудиторское заключение выдано в 2004 году 31 предприятию или 53,4%, в 2003 года соответственно 25 предприятиям или 43,1%. Отрицательных заключений и отказа от его выдачи как в 2003 году, так и в 2004 году не наблюдалось (табл. 12).

Проверка качества проведения обязательного аудита проводится специальной комиссией, создаваемой в установленном порядке федеральной службой имущественных связей на основе Методических указаний. [8]

Комиссия производит оценку соответствия содержания аудиторских заключений и отчетов на основе специальных тестов в форме ответов «да» либо «нет» на поставленные вопросы и подсчет полученных ответов. Заключение и отчет считаются подготовленными в соответствии с техническим заданием при наличии из общей совокупности ответов «да» 90 и более процентов.

Таблица 12

### ВИДЫ, ВЫДАННЫХ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ, ОРГАНИЗАЦИЯМ, ЯВЛЯЮЩИХСЯ ОБЪЕКТАМИ ИССЛЕДОВАНИЯ

Вид аудиторского заключения	2003 г.		2004 г.	
	Количество предприятий	В процентах к итогу	Количество предприятий	В процентах к итогу
Безусловно положительное	25	43,1	31	53,4
Модифицированное	33	56,9	27	46,6
– положительное с оговорками	33	56,9	27	46,6
– отрицательное	0	0	0	0
Отказ от выдачи заключения	0	0	0	0
Итого	58	100	58	100

Думается, что требования считать критериями качества проведенного аудита заполнение таблиц, предусмотренных приложениями к техническому заданию, и соблюдение порядка изложения результатов по проверке указанных в техническом задании проблемных областей не целесообразно, поскольку применение этих критериев приводит к субъективной оценке качества аудиторских проверок.

Необходимо, представленные аудиторами заключения (отчеты) проверять на основе заранее разработанных единых требований. Поэтому разработка эффективной методики оценки качества аудиторских отчетов совершенно необходима, этому вопросу будут посвящены следующие разделы работы.

### Литература

- Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности. Правило (стандарт) № 6. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.
- Аналитические процедуры. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20.
- Деятельность федеральных государственных унитарных предприятий по обеспечению поступлений части прибыли, остающейся после уплаты налогов и иных обязательных платежей, в федеральный бюджет в 2002-2003 годах (Аналитическая записка). Бюллетень Счетной палаты РФ. – 2004- № 6.
- Запольских Е. По порядку рассчитайсь! Анализ рейтинга аудиторско-консалтинговых групп России по итогам 2002 года // Двойная запись. – 2003 - № 12.
- Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе государственного финансового контроля // Вестник Счетной палаты – 2004 - № 11.
- Массарыгина В.Ф. О некоторых проблемах аудита федеральных государственных унитарных предприятий // Аудитор – 2002 - № 3.
- Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств.
- Методические указания по оценке соответствия содержания аудиторских отчетов и аудиторских заключений техническим заданиям, разрабатываемым Минимуществом России. Распоряжение Минимущества РФ от 21 января 2002 г. № 131-р
- Налоговый кодекс Российской Федерации (с изм. и доп. от 30 декабря 2004 г.).
- Об аудиторской деятельности Закон
- Об аудиторских проверках. Письмо Минимущества РФ от 27 января 2003 г. № НГ-7/2620.
- Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования. ФЗ от 1 апреля 1996 г. № 27-ФЗ (с изм. и доп. от 25 октября 2001 г., 31 декабря 2002 г., 9 мая 2005 г.).
- Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 (с изменениями от 14 марта 2005 г.)
- О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита. Постановление Правительства РФ от 12 июня 2002 г. № 409.
- О налоговых органах Российской Федерации. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (с изм. и доп. 29 июня 2004 г.)
- О полномочиях федеральных органов исполнительной власти по осуществлению прав собственника имущества федерального государственного унитарного предприятия. Постановление Правительства РФ от 3 декабря 2004 г. № 739
- О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию валютной выручки от экспорта товаров. Инструкция ЦБР и ГТК РФ от 12 октября 1993 г. № 19, 01-20/10283 (с изм. и доп. от 13 июля 1998 г., 22 января 1999 г.).
- О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок. Инструкция ЦБР от 15 июня 2004 г. N 117-И.
- О порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешнеторговому сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за проведением валютных операций. Положение ЦБР от 1 июня 2004 г. № 258-П.
- О результатах проверки целевого использования средств федерального бюджета, выделенных в 2003 году федеральным государственным унитарным предприятиям в сфере электронных средств массовой информации // Вестник Счетной палаты. – 2004- № 8.
- Отчет по проверке деятельности Минимущества России по обеспечению поступлений неналоговых доходов федерального бюджета и контролю за достоверностью, полнотой и оперативностью их перечисления в федеральный бюджет в 2001-2002 годах, а также по учету и ведению реестров государственной собственности. // Бюллетень Счетной палаты РФ. – 2003- № 10.
- Положение о Комиссии по контролю соответствия содержания аудиторских отчетов и аудиторских заключений техническим заданиям, разрабатываемым Минимуществом России. Распоряжение Минимущества РФ от 21 января 2002 г. № 131-р.
- Порядок проведения мероприятий по контролю за использованием по назначению и сохранностью федерального имущества. Приказ Мингосимущества РФ от 2 марта 2000 г. № 34.
- Расходы организации. Положение по бухгалтерскому учету. ПБУ 10/99. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.).
- Типовое положение о конкурсной комиссии по отбору аудиторских организаций для осуществления обязательного ежегодного аудита. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2002 г. № 107н.
- Типовое техническое задание на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, и федеральных государственных унитарных предприятий. Распоряжение Минимущества РФ от 30 декабря 2002 г. № 4521-р.

*Рожкова Надежда Константиновна*