Содержание

#### Введение

# Глава 1. Общая организационно-экономическая характеристика деятельности «ИФК – ОЙЛ»

# Глава 2. Теоретические аспекты составления финансовой отчетности

* 1. Экономическая природа, цели и виды бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческой организации
  2. Нормативно-законодательное обеспечение формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

2.3 Порядок составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчётности

2.4 Основные направления реформирования системы бухгалтерского учёта и отчётности

2.5 Структура и содержание финансовой отчётности в российских и международных стандартах

# Глава 3. Процесс аудита финансовой отчетности

3.1 Цели, задачи и виды аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности

3.2 Организация внутреннего аудита на предприятии

3.3 Разработка программы проведения внутреннего аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности

# Заключение

# Список литературы

# Приложения

**Введение**

Наиболее важной информационной системой организации является система бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Данная система позволяет получить основную экономическую информацию об организации, доступную для пользователей. Под отчётностью в широком смысле подразумевается совокупность всех учётных записей, позволяющая проследить хозяйственную деятельность организации. В более узком смысле отчётность представляет собой систему таблиц, отражающих сводные данные, по которым можно судить о финансовом состоянии организации и эффективности её деятельности.

Бухгалтерская отчётность выполняет следующие функции:

* является средством наблюдения пользователями за работой организации;
* является информационной базой для принятия управленческих решений руководителями организации;
* даёт возможность обобщения экономических показателей на региональном и общегосударственном уровнях;
* служит средством контроля;
* является базой для разработки текущих и перспективных планов.

Перед каждой организацией минимум один раз в год встаёт задача формирования полной и достоверной информации о своей финансово-хозяйственной деятельности, необходимой внутренним и внешним пользователям. С расширением круга пользователей учетной информации о финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, существенно возрастает интерес участников экономического процесса к объективной и достоверной информации об их финансовом положении и деловой активности.

Оценить, насколько достоверной является составленная отчётность позволяет проведение аудиторских проверок. Аудит - независимая экспертиза состояния бухгалтерского учёта, финансовых отчетов и бухгалтерских балансов. Целью проведения аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемых лиц и соответствии ведения бухгалтерского учёта действующим законодательным и нормативным актам

Вследствие актуальности и практической значимости составления и проведения аудита финансовой отчётности для написания выпускной квалификационной работы выбрана именно эта тема.

По данной проблематике за последние годы было утверждено достаточное количество нормативных документов и издано большое количество монографий, учебников и учебных пособий. Также имеются переводы на русский язык зарубежной литературы, где раскрываются сущность, содержание и особенности бухгалтерской отчетности и аудита экономических субъектов рыночных отношений в мировом сообществе.

Основной целью данной выпускной квалификационной работы является выявление особенностей концепций подготовки и представления бухгалтерской отчётности, исследование организационно-методических основ аудита бухгалтерской финансовой отчётности, в частности, основ проведения внутреннего аудита для конкретной организации ООО «ИФК – ОЙЛ».

Для достижения этой цели предполагается решить следующие задачи:

1. изучить сущность и содержание концепции бухгалтерской отчётности в отечественной и международной практике;
2. выявить направления реформирования системы бухгалтерского учёта и отчётности;
3. рассмотреть особенности проведения внутреннего аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы формирования и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Объектом исследования выступает - ООО «ИФК – ОЙЛ».

При написании работы было использовано множество различной литературы, включая гражданское и налоговое законодательство, а также методические материалы по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности. В соответствии с поставленными задачами при написании выпускной квалификационной работы использовались теоретико-методологические разработки в области бухгалтерского учета и отчетности, финансово-экономического анализа и аудита, экономико-математические методы в решении аналитических задач таких отечественных и зарубежных ученых-экономистов, как М.И. Баканов, В.И. Бариленко, И.А. Бланк, В.В. Бочаров, Л.Т. Гиляровская, А.В. Грачев, Л.Л. Ермолович, Л.В. Донцова, О.В. Ефимова, В.В. Ковалев, Н.П. Любушин, М.В. Мельник, В.Ф Палий, В.В. Панков, Г.В. Савицкая, Р.С. Сайфулин, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет и др.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы. Она изложена на 72 страницах компьютерного текста, включает 9 таблиц, 4 рисунка и приложения.

**Глава 1. Общая организационно-экономическая характеристика деятельности «ИФК – ОЙЛ»**

Общество с ограниченной ответственностью «ИФК – ОЙЛ» образовалось 30 января 2008 года на основе решения, вынесенного собранием учредителей в количестве трех человек – генеральный директор, заместитель генерального директора, главный инженер. Уставный капитал общества составляет 10000 рублей. Между учредителями он распределен следующим образом: генеральный директор – 5000 рублей, заместитель генерального директора – 2500 рублей, главный инженер – 2500 рублей.

ООО «ИФК – ОЙЛ» было зарегистрировано как юридическое лицо на основе свидетельства о государственной регистрации юридического лица № 1191369 от 13 февраля 2008 г., поставлено на учет в соответствии со свидетельством о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации 16 февраля 2008 г. и застраховано на основе страхового свидетельства в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании юридического лица. Также фирме была выдана лицензия, разрешающая осуществление деятельности по строительству зданий и сооружений 1 и 2 уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом от 29 августа 2008 года.

ООО «ИФК – ОЙЛ» осуществляет следующие виды деятельности: устройство кровель, монтаж подвесных потолков, монтаж натяжных потолков, штукатурные и лепные работы, фасадные работы, малярные работы, прочие строительные работы. Это можно увидеть на схеме 1.

«ИФК – ОЙЛ» - общество с ограниченной ответственностью, самостоятельное юридическое лицо. Учредительным документом является Устав. Он включает в себя все необходимые положения для общества с ограниченной ответственностью и является стандартным.

Фирма имеет в собственности обособленное имущество, которое учитывается на его самостоятельном балансе, может нести обязанности, заключать договоры от своего имени, приобретать и осуществлять имущественные и неимущественные права.

ООО «ИФК – ОЙЛ»

Основная деятельность

Монтаж натяжных и подвесных потолков

Ус Устройство кровель

Штукатурные и лепные работы

Фасадные и малярные работы

Вспомогательная деятельность

Распространение рекламы о своей деятельности

Подписка на газеты и журналы

Консультационные услуги

Рис. 1.1. Виды деятельности ООО «ИФК – ОЙЛ»

За все время своей работы ООО «ИФК – ОЙЛ» успешно функционировало и развивалось, имеются резервы для развития организации. В будущем планируется расширить фирму.

Организация предоставляет свои услуги физическим лицам, а также крупным и малым предприятиям и организациям.

Фирма сдает отчет раз в квартал в налоговую инспекцию, раз в год в статистические органы. Отчет сдается на бумажных, магнитных носителях, а также в электронной форме.

Фирма широко использует маркетинговую деятельность – дает рекламу в газеты «Строительство и недвижимость», «Комсомольская правда – Воронеж», «Аргументы и факты», выпускает альбомы с образцами материалов, различные календари, буклеты, ручки с описанием своей деятельности, размещает рекламную информацию на такси, участвует в специализированных выставках.

Основу информационного обеспечения анализа финансового состояния ООО «ИФК – ОЙЛ» составляет бухгалтерская отчетность. С позиций обеспечения управленческой деятельности можно выделить три основных требования, которым должна удовлетворять бухгалтерская отчетность. Она должна содержать данные, необходимые для принятия обоснованных управленческих решений в области инвестиционной политики; оценки динамики и перспектив изменения прибыли фирмы; оценки имеющихся у фирмы ресурсов, происходящих в них изменений и эффективности их использования.

Информационным источником для расчета показателей и проведения анализа исследуемой организации служит годовая и квартальная отчетность:

* форма №1 - бухгалтерского баланса;
* форма №2 - отчёта о прибылях и убытках;
* форма №3 - отчёта об изменениях капитала;
* форма №4 - отчёта о движении денежных средств;
* форма №5 - приложения к бухгалтерскому балансу.

Основным источником информации, в котором отражаются показатели финансового состояния организации является бухгалтерский баланс. На основе структуры баланса приводится горизонтальный и вертикальный анализ баланса организации (приведены в таблицах 1.1. и 1.2.).

Цель горизонтального анализа – выявить изменения баланса всех показателей за период по разделам баланса путём сопоставления данных на конец периода с началом периода.

Таблица 1.1. Горизонтальный анализ баланса организации (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало 2009 г. | На конец 2009 г. | Отклоне-ния  (+;\_) | Темпы роста, % |
| Актив |  | | | |
| 1 Внеоборотные активы | 12 | 275 | 263 | 2291,67 |
| 2 Оборотные активы | 23 | 170 | 147 | 739,13 |
| Итого – баланс | 35 | 445 | 410 | 1271,43 |
| Пассив |  | | | |
| 3 Капитал и резервы | 15 | 16 | 1 | 106,67 |
| 4 Долгосрочные обязательства | - | - | - | - |
| 5 Краткосрочные обязательства | 20 | 429 | 409 | 2145,00 |
| Итого – баланс | 35 | 445 | 410 | 1271,43 |

Валюта баланса за год увеличилась и составила на конец отчетного периода 1271,43 тыс. руб. Внеоборотные активы возросли на 263 тыс. руб. или на 2291,67 %, что вызвано приобретением основных средств.

Наблюдается также и рост оборотных активов на 147 тыс. руб., что составило 739,13%. Изменение данного показателя произошло из-за появления дебиторской задолженности заказчикам 67 тыс. руб., НДС по приобретенным ценностям 48 тыс. руб., приобретения материалов на сумму 27 тыс. руб.

Капитал и резервы претерпели небольшие изменения в сторону увеличения, что составило 16 тыс. руб. на конец отчетного периода. Краткосрочные обязательства за год увеличились на 409 тыс. руб., что составило 2145%.

Цель вертикального анализа – изучение структуры показателей баланса и заключается в расчёте удельного веса отдельных статей в итоге баланса. В табл. 1.2. представлен вертикальный анализ баланса.

Анализируя вертикальную структуру пассива баланса ООО «ИФК – ОЙЛ», можно отметить увеличение внеоборотных активов на 27,51%. Уменьшение доли капитала и резервов в валюте баланса на 39,27%. Увеличились краткосрочные обязательства на 39,27 %.

Таблица 1.2. Вертикальный анализ баланса организации (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало 2009 г. | | На конец 2009 г. | | Отклонения в удельном весе, % |
| тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб. | % к итогу |
| Актив |  | |  | |  |
| 1 Внеоборотные активы | 12 | 34,29 | 275 | 61,80 | 27,51 |
| 2 Оборотные активы | 23 | 65,71 | 170 | 38,2 | -27,51 |
| Итог – баланс | 35 | 100 | 445 | 100 |  |
| Пассив |  | |  | |  |
| 3 Капитал и резервы (собственный капитал) | 15 | 42,86 | 16 | 3,59 | -39,27 |
| 4 Долгосрочные обязательства | - | - | - | - | - |
| 5 Краткосрочные обязательства | 20 | 57,14 | 429 | 96,41 | 39,27 |
| Итог – баланс | 35 | 100 | 445 | 100 |  |

Финансовая устойчивость в долгосрочном плане характеризуется соотношением собственных и заемных средств. Данный показатель дает наиболее общую оценку финансовой устойчивости организации. Основные показатели финансовой устойчивости представлены в табл. 1.3.

Доля собственного капитала (коэффициент автономии) имеет тенденцию к понижению и на конец отчетного периода ниже нормы. Данный коэффициент определяет в какой степени объем используемых активов сформирован за счет собственного капитала и на сколько предприятие независимо от внешних источников финансирования.

Коэффициент финансовой устойчивости показывает удельный вес источников финансирования, которые могут быть использованы длительное время. Показатель на начало отчетного периода имел значение ниже нормы, к концу отчетного периода организация значительно увеличила сумму займов и кредитов, за счет чего показатель стал еще ниже рекомендуемого уровня.

Таблица 1.3. Основные показатели финансовой устойчивости организации

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Норм. значение | Расчетная  формула | Уровень показателя | | Изме-нение |
| На начало периода | На конец периода |
| Коэффициент автономии | ≥0,5 | Стр. 490  Стр.700 | 0,429 | 0,036 | -0,393 |
| Коэффициент финансовой устойчивости | ≥0,7; 0,8 | Стр.490+590+640  Стр.700 | 0,429 | 0,036 | -0,393 |
| Коэффициент финансового левериджа | ≥1 | Стр.590+690  Стр 490 | 1,333 | 26,812 | 25,479 |
| Коэффициент манёвренности | >0 | Стр. 490+590-190  490+590 | 0,2 | -16,187 | -16,387 |

Коэффициент финансового левериджа характеризует соотношение заемных и собственных средств (плечо финансового рычага). На конец отчетного периода показатель имеет весьма положительное значение.

Коэффициент манёвренности показывает какая часть собственных источников (средств) вложена в наиболее мобильные (оборотные активы). В нашем случае показатель отрицательный.

Одним из показателей, характеризующих финансовое положение предприятия, является платежеспособность, т.е. возможность своевременно погашать свои платежные обязательства наличными денежными ресурсами.

Платежеспособность предприятия означает возможность погашения им в срок и в полном объеме своих долговых обязательств.

Ликвидность баланса – возможность субъекта хозяйствования обратить активы в наличность и погасить свои платежные обязательства, а точнее – это степень покрытия долговых обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в денежную наличность соответствует сроку погашения платежных обязательств.

Понятия платежеспособности и ликвидности очень близки, но второе более емкое. От степени ликвидности баланса и предприятия зависит платежеспособность. В то же время ликвидность характеризует как текущее состояние расчетов, так и перспективу. Предприятие может быть платежеспособным на отчетную дату, но при этом иметь неблагоприятные возможности в будущем, и наоборот.

При проведении анализа ликвидности активы и пассивы баланса группируются по следующим признакам: по степени убывания ликвидности (активы); по степени срочности оплаты (пассивы).

Рассмотрим ликвидность баланса ООО «ИФК – ОЙЛ» в табл. 1.4.

## Таблица 1.4. Абсолютные показатели, характеризующие ликвидность баланса организации на начало и конец 2009 года

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив | На начало года | На конец года | Пассив | На начало года | На конец года |
|
| Наиболее ликвидные активы (А1)  стр. 250+260 | 3 | 1 | Наиболее срочные обязательства (П1)  стр. 620 | - | 13 |
| Быстро реализуемые активы (А2) стр. 240 | 20 | 67 | Краткосрочные пассивы (П2) стр. 610+630+  660 | 20 | 416 |
| Медленно реализуемые активы (А3) стр. 210+220+230+270 | - | 102 | Долгосрочные пассивы (П3) стр. 590+640+  650 | - | - |
| Трудно реализуемые активы (А4) стр. 190 | 12 | 275 | Постоянные пассивы (П4) стр. 490 | 15 | 16 |
| Баланс | 35 | 445 | Баланс | 35 | 445 |

Для определения ликвидности баланса следует сопоставить итоги приведенных групп по активу и пассиву. Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеют место соотношения:

А1 ≥ П1, А2 ≥ П2, А3 ≥ П3, А4 ≤ П4.

Выполнение первых трёх неравенств означает выполнение и четвёртого неравенства, поэтому практически существенным является сопоставление итогов первых трёх групп по активу и пассиву. Четвёртое неравенство носит балансирующий характер и в то же время имеет глубокий экономический смысл: его выполнение свидетельствует о соблюдении минимального условия финансовой устойчивости – наличии у предприятия собственных оборотных средств.

На начало года все неравенства выполнялись. На конец года - выполнялось третье. Можно сказать, что ООО «ИФК – ОЙЛ» в настоящий момент не обладает ликвидностью баланса. Так же следует рассчитывать и коэффициенты ликвидности, которые приведёны в табл. 1.5.

Таблица 1.5. Коэффициенты ликвидности предприятия

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Формула | Нормативное ограничение | На начало 2009 г. | На конец 2009 г. |
| Коэффициент абсолютной ликвидности | Стр. 250+260  Стр.610+620+ 630+650+660 | ≥0,2 | 0,15 | 0,002 |
| Коэффициент текущей ликвидности | Стр. 290-220-230  Стр. 610+620+ +630+650+660 | От 1 до 2 | 1,15 | 0,284 |
| Коэффициент критической ликвидности | Стр.290-210-220-230  Стр. 610+620+630+ 650+660 | ≥1 | 1,15 | 0,221 |

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает возможность погашения текущих обязательств за счет ликвидных активов. В нашем случае данный показатель имеет тенденцию к снижению и не соответствует нормативному значению. Коэффициент текущей ликвидности - реальный измеритель уровня платежеспособности. Он показывает платежные возможности организации, оцениваемые при условии не только своевременности расчетов с дебиторами и кредиторами, но и продажи прочих элементов материальных оборотных средств, т.е. мобилизовав все возможные средства. В нашем случае показатель к началу года оптимален, а к концу снизился. Коэффициент критической (промежуточной) ликвидности показывает, какую часть текущей задолженности организация может покрыть в ближайшее время при условии полного погашения дебиторской задолженности и тоже ниже рекомендуемого значения. Данный показатель за год ухудшил свои позиции.

Рентабельность – это относительный показатель, определяющий уровень доходности бизнеса. Показатели рентабельности характеризуют эффективность работы предприятия в целом, доходность различных направлений деятельности (производственной, коммерческой, инвестиционной и т.д.); они более полно, чем прибыль, характеризуют окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение эффекта с наличными или потребленными ресурсами. Показатели могут рассчитываться на основе балансовой прибыли, прибыли от продажи продукции и чистой прибыли. Основные показатели приведены в табл. 1.6.

Таблица 1.6. Показатели рентабельности организации

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2008 г. | 2009 г. | Отклонение |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Прибыль от продаж, тыс.руб. (стр. 050) | 9 | 4 | 5 |
| 2. Себестоимость, С, тыс.руб. (стр. 020) | (260) | (57) | 203 |
| 3. Чистая прибыль, тыс.руб. (стр. 190) | 5 | 1 | 4 |
| 4. Выручка от реализации, тыс.руб. (стр. 010) | 300 | 71 | 229 |
| 5. Валовая прибыль, тыс.руб. (стр. 029) | 40 | 14 | -26 |
| 6. Рентабельность продаж по прибыли от продаж, % (050 / 010)\*100% | 3 | 5,63 | 2,63 |
| 7. Рентабельность внеоборотных активов по прибыли от продаж, % | 4 | 387,32 | 383,32 |

Прибыль от продаж в 2009 г. по сравнению с 2008 г. снизилась на 5 тыс. руб.. Чистая прибыль уменьшилась на 4 тыс. руб. Рентабельность продаж по прибыли от продаж увеличилась на 2,63 %. Рентабельность внеоборотных активов по прибыли от продаж значительно возрасла на 383,32 %. Анализируя данные табл. 1.6, можно сказать, что в целом за год основные показатели ухудшились.

В общих чертах о предприятии ООО «ИФК – ОЙЛ» можно сказать, что его баланс не является ликвидным. Большая зависимость от привлеченных заемных средств, их рост и незначительный рост собственного капитала свидетельствует об уменьшении финансовой устойчивости предприятия.

**Глава 2. Теоретические аспекты составления финансовой отчетности**

* 1. **Экономическая природа, цели и виды бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческой организации**

В настоящее время наличие достоверной информации о финансовом состоянии хозяйствующего субъекта является важнейшим условием успешной деятельности любого хозяйствующего субъекта. Согласно принципу непрерывности деятельности организации, организация будет продолжать функционировать в обозримом будущем. Однако для целей анализа, контроля, принятия решений, а также налогообложения необходимо периодически иметь сводные данные об имущественном положении организации и финансовых результатах ее деятельности. Эта необходимость приводит к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отчетность выполняет важную функциональную роль в системе экономической информации. Она интегрирует информацию всех видов учета (бухгалтерского, статистического, оперативно-технического), обеспечивает связь и сопоставление плановых, нормативных и учетных данных, представленных в виде таблиц, удобных для восприятия информации всеми пользователями.

В реальных условиях (как правило, в коммерческих организациях) функционирует единая система бухгалтерского учета, сочетающая в себе функции управленческого, финансового и налогового учета. Разделение на сферы происходит лишь при формировании выходной информации. Структура отчётности, формируемой в настоящее время на коммерческих предприятиях России, представлена на рис. 2.1.

Из рис. 2.1 видно, что отчетность подразделяется на внутреннюю и внешнюю***.*** Одним из важнейших элементов внешней отчетности является бухгалтерская отчетность. Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на определенную отчетную дату, финансовые результаты ее деятельности и изменения в ее финансовом положении за отчетный период.

Отчетность хозяйствующего субъекта

Внешняя отчетность организации

Внутренняя отчетность организации

### 

Бухгалтерская (финансовая)

***отчетность, составленная в*** *соответствии с российскими*

*стандартами*

Бухгалтерская (финан-

***совая) отчетность по***

международным и (или)

зарубежным стандартам

Отчетность для налоговых органов и

органов статистики

Дополнительные формы раскрытия

информации, предусмотренные российскими ПБУ

Традиционные формы отчетности

### Рис.2.1. Структура отчетности, формируемой в коммерческой организации.

Показатели бухгалтерской отчётности прямо и косвенно формируются из счетов Главной книги или выводятся из учётных данных, получаемых в результате специальных расчётов. Отсюда вытекает органическая связь между бухгалтерским учётом и отчётностью, которая состоит в том, что сводные учётные данные переходят в соответствующие формы отчётности в виде синтезированных итоговых показателей. Данные отчетности используются внешними пользователями. Вместе с тем отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования. Особая значимость бухгалтерской отчетности состоит в том, что это единственный информационный источник, который, во-первых, хорошо структурирован, во-вторых, по сути, унифицирован (с расширением значимости международных стандартов финансовой отчетности можно даже говорить об унификации в международном масштабе), в-третьих, является обязательным к регулярному появлению (в любой стране бухгалтерская отчетность обязательно составляется хотя бы раз в год) и, в четвертых, является общедоступным (по крайней мере, не полностью закрытым для пользователей).

Внешняя и внутренняя отчетность предприятий является информационной базой для проведения аудита *финансово-хозяйственной деятельности организации.*

Составителями бухгалтерской отчетности являются юридические лица, которыми признаются коммерческие организации, имеющие «в собственности и хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечающие по своим обязательствам этим имуществом», «приобретающие от своего имени и осуществляющие имущественные и личные неимущественные права», а также «преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности» [12, с. 48, 50].

Пользователи отчетностиделятся на пользователей внутренней и внешней отчетности. Пользователями *внутренней отчетности* является руководство (администрация) хозяйствующего субъекта. Содержание, порядок формирования и способы предоставления информации для внутренних пользователей определяются руководством организации.

Одной из причин различия бухгалтерских (финансовых) отчетов разных стран является ориентация отчетности на различные группы *внешних пользователей.* Так, например, в Великобритании круг внешних потребителей отчетности ограничивается в основном акционерами и кредиторами. В Испании система бухгалтерского учета и отчетности предусматривает предоставление специального отчета, пользователи которого включают акционеров, кредиторов, служащих, правительство, а также конкурентов. В некоторых странах закон требует, чтобы бухгалтерские отчеты были подготовлены в соответствии с налоговым законодательством. В таких государствах (например, Германии) основным пользователем финансовой отчетности является налоговый орган.

В России группы заинтересованных внешних пользователей финансовой отчетности определены Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике. Заинтересованными пользователями внешней отчетности считаются лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию. Заинтересованными пользователями могут быть реальные и потенциальные инвесторы, работники, заимодавцы, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом.

В рыночной экономике *целью отчетности* является предоставление необходимой полезной информации всем потенциальным пользователям, заинтересованным в получении достоверных данных о финансовом положении и его изменениях, о результатах хозяйственной деятельности организации либо консолидированной группы предприятий, эффективности управления и степени ответственности руководителей за порученное дело.

Обобщенная информация о деятельностиорганизации используется различными заинтересованными пользователями для принятия определенных деловых решений. Исходя из интересов информационных потребностей пользователей бухгалтерской отчетности ее можно классифицировать по различным признакам.

1. По видам**:**

* бухгалтерская **-** единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. Составляется по данным бухгалтерского учета.
* статистическая - составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельны показателям хозяйственной деятельности организации, как в натуральном, так и в стоимостном выражении.
* оперативная **-** составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени - сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства и реализации продукции.

**2**. По периодичности составления:

* внутригодовая отчетность - включает отчеты за день, пятидневку, декаду, половину месяца, месяц, квартал, полугодие. Внутригодовую статистическую отчетность называют текущей статистической отчетностью, внутригодовую бухгалтерскую отчетность - промежуточной бухгалтерской отчетностью. Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- форму №1 «Бухгалтерский баланс»;

- форму №2 «Отчет о прибылях и убытках»

* годовая отчетность- это отчеты за год.

**3**. По степени обобщения данных:

* Первичные **- с**оставляются организациями;
* Сводные **-** составляются вышестоящими или материнскими организациями на основании первичных отчетов.

Можно выделить ряд других признаков классификации бухгалтерской отчетности организации. Так, например, в зависимости от целей использования отчетной информации ее можно подразделить на отчетность по факту и прогнозную отчетность; в зависимости от того в каких типовых формах представлена отчетность, ее можно подразделить на традиционную и нетрадиционную, которая будет включать соответственно дополнительные формы раскрытия информации, такие как информация по сегментам (сегментарная отчетность), информация об аффилированных лицах, информация о государственной помощи; и т.д.

Составление отчетности является завершающим этапом учетного процесса. Бухгалтерская отчетность как источник информации о деятельности организации используется, прежде всего, для управления ее экономикой и принятия необходимых мер по ее развитию. Тщательное изучение и анализ показателей отчетности дают возможность выявлять недостатки в работе и определять пути их устранения; принимать решения инвесторам по поводу целесообразности расходования средств.

В настоящее время на наш взгляд существует ряд проблем, связанных с составлением и представлением бухгалтерской отчетности организациями. В первую очередь они связаны не с законодательным регулированием данного вопроса, а скорее с контролем, осуществляемым за составителями отчетности. Несмотря на типовые формы представления отчетности, зачастую возникает ситуация, когда организации ограничиваются составлением лишь двух, трех типовых форм. Говорить о составлении внутренней отчетности не приходится. Решением этой проблемы, скорее всего, станет осознание необходимости наиболее тщательного конкретизирования информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, а также обособленное становление управленческого учета, что требует прежде всего большого количества времени.

* 1. **Нормативно-законодательное обеспечение формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Переход на рыночные условия хозяйствования предопределил значительные изменения в системе нормативного регулирования бухгалтерской отчётности в России. Это прежде всего связано с тем, что бухгалтерская отчётность, как свидетельствует мировая практика, является одним из важнейших инструментов рыночных отношений, обеспечивая каждого субъекта рынка необходимой ему финансовой информацией. Начиная с 1996 года бухгалтерская отчётность в России регулируется нормативными правовыми актами четырёх уровней. Система нормативного регулирования бухгалтерского учёта и отчётности представлена в табл. 2.1.

Таблица 2.1. Система регулирования бухгалтерского учета и отчётности в РФ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Уровень | Документы | Органы, принимающие документы |
| 1-ый –  законодательный | Федеральные законы, постановления, указы | Федеральное собрание, Президент РФ, Правительство РФ |
| 2-ой –  Нормативный | Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету | Министерство финансов РФ, Центральный банк РФ |
| 3-ий –  методический | Нормативные акты (иные, чем положения), методические указания | Министерство финансов РФ, федеральные органы исполнительной власти, консультационные фирмы |
| 4-ый –  организационный | Организационно-распорядительная документация  (приказ, распоряжение и т.п.)  в рамках учетной политики  хозяйствующего субъекта | Организации, консультационные фирмы |

Первый и второй уровни носят обязательный характер, а третий и четвертый – имеют рекомендательный характер или действуют в отдельной отрасли или организации. Установленные этими документами состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организации максимально приближены к нормам, заложенным в директивах Европейского Сообщества и международных стандартах финансовой отчетности.

Главную роль в системе указанных правовых актов выполняет Закон «О бухгалтерском учёте», в составе которого есть третья глава «Бухгалтерская отчётность». Закон вступил в действие 21 ноября 1996 года. Его появление связано с положением Конституции Российской Федерации, в соответствии с которым вопросы бухгалтерского учёта находятся в ведении Российской Федерации и не входят в сферу совместного ведения Российской Федерации и её субъектов. Иными словами, субъекты Федерации не в праве утверждать свои правила ведения бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности. Благодаря централизации достигается единообразие методологии и методики бухгалтерского учёта: на всей территории России обеспечивается получение одинаково воспринимаемой заинтересованными пользователями отчётной информации по всем организациям независимо от их организационно правовой формы собственности, места регистрации и видов осуществляемой деятельности.

К нормативным документам первого уровня относятся также Гражданский кодекс Российской Федерации, федеральные законы «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью», «О рынке ценных бумаг».

Второй уровень составляют положения (стандарты) бухгалтерского учёта. Третий уровень включает документы, на основе которых установлен порядок формирования и составления бухгалтерской отчётности. Четвёртый уровень составляют указания, инструкции и другие документы в рамках учётной политики самих хозяйствующих субъектов.

В заключение данного параграфа необходимо отметить, что работа над совершенствованием законодательного регулирования бухгалтерского учёта и отчётности продолжается.В настоящее время в процессе подготовки находится новая редакция Федерального Закона «О бухгалтерском учёте». Формирование базового комплекта положений по бухгалтерскому учёту, практика их применения требуют внесения уточнений и дополнений в действующий текст закона. В первую очередь это касается закрепления определённой терминологии на законодательном уровне, введённой в практику положениями по бухгалтерскому учёту. Возникла необходимость зафиксировать в законе ряд норм, в нём отсутствующих,- отчётность при реорганизации и ликвидации организаций, формирование сводной бухгалтерской отчётности, роль саморегулируемых организаций в осуществлении функций в области бухгалтерского учёта, порядок сертификации бухгалтеров и иных специалистов по бухгалтерскому учёту. Одобрен Правительством Российской Федерации и находится на рассмотрении в Государственной Думе проект Федерального Закона «О консолидированной финансовой отчётности», распространяющийся на открытые акционерные общества, акции которых котируются на рынках ценных бумаг.

Целью проводимых изменений является приведение национальной системы бухгалтерского учёта и отчётности к международным стандартам финансовой отчётности. Основные направления реформирования системы бухгалтерского учёта и отчётности заслуживают отдельного внимания и поэтому более подробно будут описаны в последующем параграфе данной работы.

**2.3 Порядок составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчётности**

В соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), приказом Минфина РФ от 22.07.03г. №67н « О формах бухгалтерской отчётности организации» в годовой бухгалтерский баланс включаются:

* Форму №1 «Бухгалтерский баланс»;
* Форму №2 «Отчет о прибылях и убытках»;
* Форму №3 «Отчет об изменении капитала»;
* Форму №4 «Отчет о движении денежных средств»;
* Форму №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»;
* Форму №6 «Отчет о целевом использовании полученных средств»;
* Пояснительную записку;
* Специализированные формы, установленные министерствами и ведомствами РФ, для организаций системы по согласованию соответственно с министерствами финансов РФ и республик;
* Итоговую часть аудиторского заключения.

Форму №6 рекомендуется включать некоммерческим организациям.

Представляемая бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о составе представляемой бухгалтерской отчетности.

Сами формы отчетности, включенные в приказ, носят рекомендательный характер, но Указания об объеме отчетности и Указания о порядке составления отчетности носят обязательный характер.

Следует заметить, что объём представляемой бухгалтерской отчётности зависит от организационно правовой формы хозяйствующего субъекта (табл.2.2.).

Таблица 2.2. Зависимость объёма предоставляемой отчётности от организационно правовой формы хозяйствующего субъекта

|  |  |
| --- | --- |
| Организационно правовая форма хозяйствующего субъекта | Объём представляемой бухгалтерской отчётности |
| 1.Субъекты малого предпринимательства:   * Подлежащие обязательному аудиту * Неподлежащие обязательному аудиту   2. Некоммерческие организации  3.Общественные организации, не осуществлемые предпринимательской деятельности и не имеющие кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг) | Форма №1 и форма №2  формы №1 и №2, аудиторское заключение, пояснительная записка, №№ 3-5, по которым у них есть соответствующие показатели.  Формы №1, №2,№6, пояснительная записка  Формы № 1, №2, №6 |

Вариант представления бухгалтерской отчётности, описанный в таблице является упрощённым и может применяться только выше перечисленными предприятиями. Остальные организации представляют стандартный объём бухгалтерской отчётности, либо самостоятельно разрабатывают эти формы.

На представляемых организацией по принадлежности формах бухгалтерской отчетности в соответствии с п.7 «Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности» обязательно наличие следующих данных:

* наименование составляющей части;
* указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность
* организация (полное наименование юридического лица в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке)
* идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
* вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным в соответствии с регистрационными документами Госкомстата России);
* организационно-правовая форма собственности (согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (КОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (КОФ);
* единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб.- код по ОКЕИ 384; млн. руб. – код по ОКЕИ 385);
* адрес (полный почтовый адрес организации);
* дата утверждения (установленная дата для годовой бухгалтерской отчетности);
* дата отправки / принятия (конкретная дата почтового отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности).

При этом в общем случае отчетные показатели приводятся в тыс. руб. без десятичных знаков; организациям, имеющим существенные обороты продаж, обязательств и т.п., разрешается приводить данные в миллионах рублей без десятичных знаков. В случае незаполнения той или иной статьи (строки, графы) ввиду отсутствия у организации соответствующих отчетных показателей, эта статья (строка, графа) прочеркивается. Если в соответствие с нормативными документами по бухгалтерскому учету, какой- либо показатель должен вычитаться из соответствующих показателей при исчислении соответствующих данных или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в полукруглых скобках (непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, убыток от продаж, проценты к уплате, операционные расходы, использование средств фондов (резервов), уменьшение капитала, направление денежных средств, выбытие основных средств и пр.).

Предприятиям предоставлено право самостоятельно разработать формы бухгалтерской отчетности (продвинутый вариант). В основу принимаемых решений о форматах представления информации в бухгалтерской отчетности должны быть положены общие принципы формирования отчетности и полный перечень показателей имущественного и финансового положения предприятия и результатов его деятельности, подлежащих представлению в бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями положений по бухгалтерскому учету.

Общий порядок составления и представления бухгалтерской отчетности регламентирует необходимость самостоятельной разработки предприятием порядка представления информации о значимых или существенных показателях деятельности. При этом должны быть решены четыре основных вопроса:

1. содержатся ли в рекомендованных формах показатели, оценка которых всегда будет нулевой.

2. должен быть определен перечень показателей, являющихся существенными при формировании бухгалтерской отчетности.

3. необходимо установить, где будет раскрываться информация по существенным показателям и показателям, подлежащим обязательному представлению в бухгалтерской отчетности.

4. следует принять решение о необходимости представления каждого числового показателя более чем за два года (составление бухгалтерской отчетности по продвинутому варианту).

В бухгалтерской отчетности за 2009 г. должна быть раскрыта информация по прекращаемой деятельности в соответствии с требованиями ПБУ 16/02 "Информация по прекращаемой деятельности".

Согласно п. 11 ПБУ 16/02 в отчете о прибылях и убытках и отчете о движении денежных средств или в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности раскрываются суммы доходов, расходов, прибылей и убытков до налогообложения, сумма начисленного налога на прибыль, движение денежных средств, относящиеся к прекращаемой деятельности.

Предоставленное предприятию право самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности определяет необходимость утверждения самостоятельно разработанных форм или принятия решения о применении форм, рекомендованных Минфином РФ. В любом случае принятое решение должно быть отражено в распорядительном документе — учетной политике предприятия. Поэтому необходимо внести в учетную политику изменения, обусловленные произошедшими изменениями в формах представления бухгалтерской отчетности.

Безусловно, основное внимание при формировании бухгалтерской отчетности должно быть уделено вновь введенным показателям — "Отложенные налоговые обязательства" и "Отложенные налоговые активы*".* Эти показатели содержатся как в бухгалтерском балансе (ф. № 1), так и в отчете о прибылях и убытках (ф. № 2).

Порядок, признания, расчета и учета отложенных налоговых активов и обязательств регламентирован ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль"

В ПБУ 18/02 представлена взаимосвязь между основными элементами, позволяющими отразить в бухгалтерской отчетности нераспределенную прибыль с учетом распределенных по времени налоговых обязательств перед бюджетом в соответствии с налоговым законодательством.

Согласно п. 19 ПБУ 18/02 в бухгалтерской отчетности показатели отложенного налогового обязательства и отложенного налогового актива могут быть представлены в "свернутом" виде (как сальдированная сумма).

Принципиально изменился порядок формирования бухгалтерской отчетности с введением в действие ПБУ 17/02 *"*Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" и ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений". Суть данных изменений заключается в том, что записи на счетах бухгалтерского учета не всегда являются достаточными основаниями для включения этой информации в соответствующие статьи и показатели бухгалтерской отчетности. Иными словами, объекты бухгалтерского учета, отражаемые на одном счете, могут быть включены в разные статьи бухгалтерской отчетности.

Так, например, согласно п. 2 ПБУ, 19/02 для признания в качестве объекта финансовых вложений необходимо выполнение условия о способности данного объекта приносить организации экономические выгоды (доход).

Объекты, приносящие доход, найдут отражение в бухгалтерском балансе либо по стр. "Долгосрочные финансовые вложения", либо по стр. "Краткосрочные финансовые вложения".

Объекты, которые не приносят доход, будут включены в зависимости от срока предоставления займа либо в показатель, отражаемый по стр. "Прочие внеоборотные активы", либо в показатель по стр. "Прочие оборотные активы".[22, с. 3-9]

Перед составлением бухгалтерской отчетности осуществляется комплекс процедур, выполнение которых позволяет получить наиболее точные данные бухгалтерской отчетности. К процедурам, предшествующим заполнению форм бухгалтерской отчетности, относятся:

• исправление ошибок, выявленных до даты представления бухгалтерской отчетности;

• уточнение оценки активов и пассивов, отраженных в бухгалтерском учете;

• отражение финансового результата деятельности организации;

• сверка данных синтетического и аналитического учета на дату составления бухгалтерской отчетности.

Ошибки в бухгалтерском учете и отчетности могут быть как технические (арифметические, программные и др.), так и методологические (документальное оформление, корреспонденция счетов и др.). Производимые исправления оформляются справкой бухгалтера, которая должна иметь обязательные реквизиты первичного документа.

Необходимо отразить на дату составления бухгалтерской отчетности приобретенные ценности, находящихся в пути или не вывезенные со складов поставщиков, на счетах учета имущества.

Данная процедура позволяет показать в бухгалтерской отчетности реальную величину имущества, принадлежащего организации на праве собственности, и отсутствие задолженности за эти ценности. В аналогичной ситуации осуществление указанной процедуры возможно и по иным объектам имущества (основным средствам, товарам).

Осуществляют уточнение оценки имущества (работ, услуг), полученных (выполненных, оказанных) по неотфактурованным поставкам, сопроводительные документы по которым получены до даты представления бухгалтерской отчетности. Под неотфактурованными поставками следует понимать поступление в организацию имущества без сопроводительных документов поставщиков. Если сопроводительные документы были получены до даты представления бухгалтерской отчетности, то цена данного имущества и кредиторская задолженность уточняются исходя из сведений, указанных в сопроводительных документах.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проводится инвентаризация и ее результаты отражаются в бухгалтерском учете.

В соответствии со ст. 12 Федерального закона РФ "О бухгалтерском учете" проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является обязательным для всех организаций.

Создание оценочных резервов на дату составления бухгалтерской отчетности является для организации обязательной процедурой. Необходимость создания оценочных резервов является следствием принципа консерватизма (осторожности, осмотрительности), согласно которому необходимо обеспечивать в бухгалтерском учете большую готовность к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов (п. 7 ПБУ 1/98 "Учетная политика организации").

Необходимо уточнить оценку финансовых вложений, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость. В соответствии с ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений" финансовые вложения, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату

Числящиеся на балансе организации на дату составления бухгалтерской отчетности активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, должны быть пересчитаны в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату.

Следует отразить в годовой бухгалтерской отчетности условные обязательства. В соответствии с ПБУ 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности" условным фактом является имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность.

Последствиями условного факта, определяемыми по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности, могут быть условные активы и условные обязательства. Условные активы раскрываются в пояснительной записке.

Под условными обязательствами понимаются такие последствия условных фактов хозяйственной деятельности, которые в будущем с очень высокой (95—100 %) или высокой (50—95 %) степенью вероятности могут привести к уменьшению экономических выгод организации.

Перед отражением в бухгалтерской отчетности возникших вновь условных обязательств необходимо уточнить созданные ранее (в предыдущих годах) резервы по условным обязательствам.

В бухгалтерской отчетности отражают события после отчетной даты, подтверждающие существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность.Порядок отражения в бухгалтерской отчетности организаций событий после отчетной даты установлен ПБУ 7/98 "События после отчетной даты".

Согласно ПБУ 7/98 событие после отчетной даты является фактом хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Осуществляется сальдирование отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств при составлении бухгалтерской отчетности (если это установлено учетной политикой). В соответствии с п. 19 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" организации при составлении бухгалтерской отчетности предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Также обязательной процедурой является отражение доходов и расходов, относящихся к отчетному периоду, но по которым отсутствуют первичные документы. В соответствии с ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации" наличие первичного документа не является обязательным критерием для признания доходов и расходов в бухгалтерском учете. В данном случае основанием для признания доходов и расходов в бухгалтерском учете будет выступать внутренний документ — справка бухгалтера.

Осуществляется закрытие субсчетов, открытых к счету 90 "Продажи", на субсчет 9 "Прибыль/убыток от продаж". Доходы и расходы по обычным видам деятельности отражаются на счете 90 "Продажи". В соответствии с Планом счетов записи по субсчетам 1 "Выручка", 2 "Себестоимость продаж", 3 "НДС", 4 "Акцизы", 5 "Экспортные пошлины", 6 "Налог с продаж", 7 "Расходы на продажу" и 8 "Управленческие расходы" производятся накопительно в течение всего отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам со 2 по 8 и кредитового оборота по субсчету "Выручка" определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета "Прибыль/убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки". Синтетический счет 90 "Продажи" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи" (кроме субсчета "Прибыль/убыток от продаж"), закрываются внутренними записями на субсчет "Прибыль/убыток от продаж".

Следующая процедура - закрытие субсчетов, открытых к счету 91 "Прочие доходы и расходы", на субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов"**.** Доходы и расходы по прочим операциям (кроме чрезвычайных) отражаются на счете 91 "Прочие доходы и расходы". Записи по субсчетам "Прочие доходы" и "Прочие расходы" производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету "Прочие расходы" и кредитового оборота по субсчету "Прочие доходы" определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета "Сальдо прочих доходов и расходов" на счет 99 "Прибыли и убытки".

В целом синтетический счет 91 "Прочиедоходы и расходы" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 "Прочие доходы и расходы" (кроме субсчета "Сальдо прочих доходов и расходов"), закрываются внутренними записями на субсчет "Сальдо прочих доходов и расходов".

Также необходимо списать чистую прибыль (убыток) отчетного года на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Информация о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году обобщается на счете 99 "Прибыли и убытки “. Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря с дебета счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" с кредита счета 99 "Прибыли и убытки".

Организации обязаны формировать бухгалтерскую отчетность на основе согласованных данных синтетического и аналитического учета.

Если при сверке суммы оборотов и остатков по синтетическому счету не тождественны соответственно итоговой сумме оборотов и остатков аналитических счетов, открытых к нему*,*то это означает, что есть ошибки, которые должны быть исправлены.

При ведении бухгалтерского учета с помощью компьютерной системы учета тождество данных синтетического и аналитического учета должно обеспечиваться бухгалтерской программой автоматически. [22, с. 3-9]

В заключение данного параграфа, следует добавить, что при разработке форм и составлении бухгалтерской отчетности организациям следует иметь в виду, что учетный процесс осуществляется исходя из принимаемой ими в соответствии с ПБУ 1/98 учетной политики, которая при быстро меняющихся условиях хозяйствования и жесткой конкуренции подвержена изменениям, оказывающим или способным оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности. Кроме того, за время между отчетной датой и датой подписания годовой отчетности в деятельности организации происходят многочисленные события, которые также могут серьезно повлиять на показатели, отраженные в бухгалтерской отчетности. Из-за таких событий информация, включенная в бухгалтерскую отчетность, может потерять свою актуальность. Это приведет к тому, что пользователи отчетной информации не будут иметь возможности сделать обоснованные выводы и прогнозы относительно развития организации. Поэтому при составлении бухгалтерской отчетности должны быть учтены требования положений по бухгалтерскому учету по раскрытию информации об изменениях учетной политики, о последствиях событий после отчетной даты (ПБУ 7/98) и условных фактов хозяйственной деятельности (ПБУ 8/01, ранее 8/98).

**2.4 Основные направления реформирования системы бухгалтерского учёта и отчётности**

Законодательной основой в области реформирования системы российского бухгалтерского учёта является Программа реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности, утверждённая Постановлением Правительства № 283 от 6 марта 1998 года.

Согласно данной Программе целью реформирования является – «приведение национальной системы бухгалтерского учёта в соответствие с требованиями экономики и международными стандартами финансовой отчётности», а задачи реформы заключаются в:

* формировании системы стандартов учёта и отчётности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
* обеспечении увязки реформы бухгалтерского учёта в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
* оказании методической помощи организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учёта.

В июле 2008 года была принята Концепция развития бухгалтерского учёта и отчётности в РФ на среднесрочную перспективу. Необходимость разработки и принятия Концепции обусловлена следующими причинами:

* недостаточные темпы реформирования бухгалтерского учёта и отчётности в течении 1992 - 2007 годов;
* тенденции развития бухгалтерского учёта в мире;
* административная реформа.

Суть дальнейшего развития состоит в активизации использования МСФО путём создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учётного процесса.

Для реализации поставленной цели намечены основные направления по дальнейшему развитию бухгалтерского учёта и отчётности на среднесрочную перспективу:

* повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учёте и отчётности;
* создание инфраструктуры применения МСФО;
* изменение системы регулирования бухгалтерского учёта и отчётности;
* усиление контроля качества бухгалтерской отчётности;
* существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учёта.

В основе модели дальнейшего развития системы бухгалтерского учёта и отчётности, представленной в концепции лежит разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества.

За период 1991 - 2009 гг. произошло резкое сокращение участия государства в регулировании бухгалтерского учёта, в основном связанного с методическим и техническим обеспечением учётного процесса, разработкой отраслевых указаний по ведению бухгалтерского учёта применительно к специфике отдельных видов деятельности. Вместо существовавших ранее (по состоянию на 1991 год) около сотни отраслевых министерств сохранилось только четыре, которые естественно, не могут заниматься разработкой соответствующих указаний в прежнем объёме и режиме. На наш взгляд, потребность в создании таких методических рекомендациях, применительно к условиям конкретного предприятия должны удовлетворять не государственные органы, а сами бухгалтеры через свои профессиональные объединения (саморегулируемые организации). В этой ситуации напрашивается вопрос: Какова же роль профессионального сообщества в процессе реформирования системы бухгалтерского учёта и отчётности? Концепция, учитывая важность привлечения профессионального сообщества к регулированию бухгалтерского учёта и отчётности, наметила определённые шаги в этом направлении.

Переход от действовавшей системы нормативного регулирования к новой системе с участием саморегулируемых организаций можно проиллюстрировать следующим рисунком (рис. 2. 2.):

Правительство РФ

Правительство РФ

Министерство финансов РФ

Министерство финансов РФ

Отраслевые министерства

Отраслевые министерства

Саморегулируемые орг-ции

Различные организации

Различные организации

Рис. 2.2. Переход от действовавшей системы нормативного регулирования бухгалтерского учёта к новой

Как видно из рисунка, важным моментом в обновлённом регулировании следует признать необходимость функционирования обратной связи: запросы, поступающие в Министерство финансов и комментарии различных авторов по одному и тому же документу показывают насколько могут быть различны позиции.

Включение профессионального сообщества в процесс принятия стандартов предлагается осуществить через специальный орган из высококвалифицированных специалистов. При создании данного органа можно воспользоваться опытом зарубежных стран. В частности, в Германии ещё в 1998 году было узаконено создание Германского Комитета по стандартам финансовой отчётности, работой которого руководит правление, избираемое собранием членов данного Комитета. При Комитете работает Консультативный совет, в состав которого входят юридические и физические лица, непосредственно заинтересованные в вопросах стандартизации финансовой отчётности. Через этот орган общественность имеет возможность участвовать в разработке самих стандартов, а также влиять на деятельность Комитета. Создание такой частной организации в нашей стране позволило бы ускорить процесс реформирования бухгалтерского учёта в России.

В концепции чётко определены функции саморегулируемых организаций:

* представление и защита интересов профессионального сообщества;
* подготовка предложений по совершенствованию правовых основ бухгалтерского учёта, отчётности и аудиторской деятельности;
* участие в разработке или инициативная разработка проектов российских стандартов и иных нормативных актов в области бухгалтерского учёта, отчётности и аудиторской деятельности, а также их разъяснений;
* профессиональная общественная экспертиза МСФО в процессе одобрения их в Российской Федерации;
* контроль за соблюдением членами профессионального сообщества стандартов бухгалтерского учёта, отчётности и аудиторской деятельности;
* повышение квалификации членов профессионального сообщества;
* взаимодействие с международными неправительственными организациями в области бухгалтерского учёта, отчётности и аудиторской деятельности.

В процессе выполнения Концепции предстоит ещё выработать механизм оптимального соотношения функций государства и роли профессионального сообщества в развитии бухгалтерского учёта, что в первую очередь, зависит, на наш взгляд, от осознанного подхода к данной проблеме со стороны самого профессионального сообщества.

Подводя итоги второй главы, следует отметить, что сложившаяся на сегодняшний день в нашей стране система бухгалтерской финансовой отчётности не является совершенной по ряду причин:

* недоработанность нормативно-законодательной базы системы бухгалтерской (финансовой отчётности);
* большое число государственных требований по составлению бухгалтерской отчётности, связанное с обязательным формированием налоговой, статистической отчётности, отчётности, составленной по МСФО и в соответствии с национальными стандартами;
* отсутствие контроля за составителями отчётности.

Устранение сложившихся противоречий нам видится в максимальном приближении национальных стандартов бухгалтерского учёта и отчётности международным стандартам, признанным во всём мире как наиболее совершенная система стандартов бухгалтерского учёта и отчётности.

**2.5 Структура и содержание финансовой отчётности в российских и международных стандартах**

Составленная в соответствии с международными стандартами отчетность дает пользователям объективную и надежную информацию о финансово – хозяйственной деятельности компании, облегчает выход на мировые рынки капитала и снижает затраты на привлечение инвестиций, является базой для принятия обоснованных решений.

Представление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами регулируется МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». В полный комплект включаются:

1. бухгалтерский баланс;
2. отчет о прибылях и убытках или финансовых результатах;
3. отчет о накопленной нераспределенной прибыли;
4. отчет о движении денежных средств;
5. отчет об изменении финансового состояния или отчет об использовании и источниках средств;
6. отчет об изменениях в собственном капитале;
7. пояснительная записка или примечания.

Обычно компании представляют не только финансовую отчетность, но и финансовый обзор руководства, в котором описаны и пояснены основные характеристики финансовых результатов деятельности компании, ее финансового положения и основных неопределенностей, с которыми она сталкивается. Такой отчет может включать анализ следующего:

* основных факторов и влияний, определяющих финансовые результаты, включая изменение среды, в которой действует компания, реакция компании на эти изменения, инвестиционной политики компании, направленной на поддержание и улучшение финансовых результатов, а также политики в области дивидендов;
* источников финансирования компании, политику в отношении заемных средств и управления рисками;
* достоинств и ресурсов компании, ценность которых не отражена в бухгалтерском балансе, составленном согласно МСФО.

Многие компании помимо финансовой отчетности представляют дополнительные отчеты: отчеты по вопросам охраны окружающей среды и отчеты о добавленной стоимости.

МСФО1 не предписывает порядок или формат, в котором статьи должны представляться в бухгалтерском балансе, но в нем представлен перечень статей, которые заслуживают отдельного представления. Баланс отражает финансовое состояние предприятия на определенную дату. Элементы, характеризующие финансовое положение фирмы, в соответствии с МСФО, являются активы, обязательства и капитал фирмы. Дата составления отчетности, в отличие, от российской системы, может быть любой.

Единственное требование – постоянство выбранной даты. В целом могут быть выделены две формы бухгалтерского баланса: - форма счета (горизонтальная форма); - форма отчета (вертикальная форма). Наиболее привычна для российского пользователя горизонтальная форма.

Как минимум баланс должен включать линейные статьи, которые представляют: основные средства; нематериальные активы; финансовые активы; инвестиции, учтенные по методу участия; запасы; торговые и другие дебиторские задолженности; денежные средства и их эквиваленты; задолженность покупателей и заказчиков и другая дебиторская задолженность; налоговые обязательства и требования; резервы; долгосрочные обязательства, включающие выплату процентов; доля меньшинства (часть акционерного капитала дочерних компаний, не принадлежащих материнской компании); выпущенный капитал и резервы. Компания должна раскрывать в балансе или в примечаниях к нему дальнейшие подклассы каждой из представленных линейных статей, классифицированных в соответствии с операциями компании. В балансе или в примечаниях необходимо раскрывать также следующую информацию:

* для каждого класса акционерного капитала: количество акций, разрешенных к выпуску; количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но оплаченных не полностью; номинальную стоимость акции или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости; сверку количества акций в обращении в начале и конце года; акции компании, принадлежащие самой компании или её дочерним или ассоциированным компаниям; акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы;
* описание характера и цели каждого резерва в рамках капитала владельцев;
* сумма любых непризнанных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

Отчет о прибылях и убытках аккумулирует информацию о доходах и расходах компании за прошедший период. Отчет о прибылях и убытках может иметь одноступенчатую форму, когда отдельно группируются все доходы и расходы, а чистая прибыль составляет разницу между ними (классификация расходов по функции) и многоступенчатую форму, когда чистая прибыль получается путем последовательных расчетов (классификация расходов по характеру). Данная форма может иметь следующий вид: выручка от продаж (чистая, без возвратов товаров и скидок) − себестоимость реализованной продукции (прямые затраты труда, прямые затраты материалов, производственные накладные расходы) = валовая прибыль − операционные расходы (общие и административные расходы, расходы на продажу) = операционная прибыль + (−) другие прибыли и убытки + (−) случайные прибыли и убытки = прибыль од налогообложения − налог на прибыль = чистая прибыль.

Как минимум отчет прибылях и убытках, согласно МСФО1, должен включать следующие статьи: выручка; результаты операционной деятельности; затраты по финансированию; доля прибылей и убытков ассоциированных компанией и совместной деятельности, учитываемых по методу участия; расходы по налогу; прибыль и убыток от обычной деятельности; результаты чрезвычайных обстоятельств; доля меньшинства; чистая прибыль или убыток за период. Названия, порядок и дополнительные статьи могут определяться фирмой самостоятельно.

Отчет о нераспределенной прибыли обеспечивает пользователя развернутой информацией о величине накопленной нераспределенной чистой прибыли, которая представлена в балансе. Обычно он имеет следующую структуру: накопленная нераспределенная чистая прибыль на начало периода + чистая прибыль за период = накопленная чистая прибыль − объявленные дивиденды ( за прошедший год) = накопленная нераспределенная чистая прибыль на конец периода.

Отчет о движении денежных средств представляет информацию о движении денежных средств компании в результате трех видов деятельности и соответственно состоит из трех разделов: денежные потоки от операционной деятельности; денежные потоки от инвестиционной деятельности; денежные потоки от финансовой деятельности. Отчет может составляться прямым (прямой расчет изменения денежных средств от операционной деятельности) и косвенным (корректировка чистой прибыли) методами.

Отчет об изменениях в собственном капитале отражает изменения в собственном капитале, произошедшие за период и показывает, как получилась цифра собственного капитала в балансе. Данный отчет содержит следующие показатели: чистая прибыль (убыток) за период; сумму доходов и расходов, прибылей и убытков, которые, согласно, требованиям других стандартов, признаются непосредственно в капитале; кумулятивный эффект изменений в учетной политике и корректировку фундаментальных ошибок; операции капитального характера с владельцами и распределения им; сальдо накопленной прибыли или убытка на начало периода и отчетную дату, а также изменение за период и др.

В примечании к финансовой отчетности компании должны: представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для значительных операций и событий; раскрывать информацию, требуемую международными стандартами финансовой отчетности, которая не представлена в других формах финансовой отчетности; обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного представления.

Компания должна раскрывать следующие моменты в информации, опубликованной вместе с финансовой отчетностью: постоянное местонахождение и юридическую форму и адрес компании; описание характера операций и основной деятельности компании; название материнской компании и конечной материнской компании группы; количество работников в конце периода или среднее количество работников в течение периода.

Состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности российских организаций (кроме кредитных и бюджетных организаций) регулируются, начиная с отчетности 2000 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Одной из целей принятия данного положения было приведение отечественного бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами. ПБУ 4/99 устанавливает содержание бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств и отчета об изменениях капитала. Российская бухгалтерская отчетность состоит из: бухгалтерского баланса; отчета о прибылях и убытках; приложений к ним – отчет о движении денежных средств, приложения к бухгалтерскому балансу и иные отчеты, предусмотренные нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета; пояснительной записки; аудиторского заключения.

Если на основании отчетности, составленной по правилам ПБУ 4/99, пользователь не может сформировать полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности, то в бухгалтерскую отчетность следует включить дополнительные показатели и пояснения [3]. Изменения принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускаются в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности.

Показатели отчетности приводятся в нетто-оценке за вычетом регулирующих статей и оборотов, не допускается зачет между статьями активов и пассивов, прибылей и убытков. В балансе должны быть разграничены активы и пассивы, срок обращения и погашения которых свыше одного года, и краткосрочные, обращение и погашение которых происходит в течение года. Внесённые ПБУ 4/99 некоторые изменения ещё больше сблизили российские стандарты бухгалтерской отчётности с МСФО:

* в составе нематериальных активов бухгалтерского баланса была выделена статья «Права на объекты интеллектуальной собственности»;
* по группе статей «Доходные вложения в материальные ценности» бухгалтерского баланса были введены статьи «Имущество для передачи в лизинг» и «Имущество, предоставляемое по договору проката»;
* в пассив баланса была введена группа статей «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток-вычитается).

В отчёте о прибылях и убытках показатель нетто-выручки стал определяться как выручка от продажи товаров. Все эти и другие изменения, несомненно, приблизили отечественную отчётность к отчётности, составляемой по МСФО. Последние изменения в содержании форм бухгалтерской отчётности были внесены приказом Министерства финансов №67Н от 13.07.03 «О формах бухгалтерской отчётности организаций». Данные изменения сводятся к следующему:

* в бухгалтерском балансе убраны многие расшифровки, в частности по статье «Основные средства»; появились две новые статьи - в разделе 1 «Внеоборотные активы» введена статья «Отложенные налоговые активы»; в разделе 4 «Долгосрочные обязательства» - статья «отложенные налоговые обязательства»;
* в отчёте о прибылях и убытках все доходы и расходы объединены в 2 группы: доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие доходы и расходы; заложена иная схема формирования конечного финансового результата – чистой прибыли: прибыль от продаж+прочие доходы-прочие расходы = прибыль/убыток до налогообложения +/- отложенные налоговые активы и обязательства – текущий налог на прибыль = чистая прибыль/убыток отчётного периода.

Кардинальные изменения коснулись формы №3 «Отчёт об изменениях капитала» и формы №4 «Отчёт о движении денежных средств».

Все произошедшие изменения значительно приблизили отчётность российских организаций к требованиям МСФО. Раскрывая содержание активов, обязательств и капитала в балансе, МСФО не предписывают строгой формы, перечня статей, порядка расположения и названия этих статей и выделяет лишь те статьи, должны раскрываться как минимум.

Российские организации получили возможность самостоятельно разрабатывать формы отчетности, при сохранении кодов итоговых строк и кодов строк разделов и групп статей баланса, приведенных в образце его формы. Но, тем не менее, ряд несоответствий МСФО в отражении положения организации в бухгалтерском балансе остался и после принятия новых форм отчетности - в составе запасов выделяются отдельной строкой «Товары отгруженные» (в соответствии с МСФО данная категория не относится к запасам, а учитывается как дебиторская задолженность); остается в форме №1 строка 220 «НДС по приобретенным ценностям» (согласно МСФО, организация должна производить взаимозачет текущих налоговых требований и обязательств и показывать в балансе сальдированный платеж по НДС в обязательствах перед бюджетом или в примечаниях к финансовой отчетности); по-прежнему отсутствует статья, отражающая долю меньшинства (в соответствии с МСФО доля меньшинства представляется в сводном бухгалтерском балансе отдельно от обязательств и капитала материнской компании).

На сегодняшний день остается еще достаточно много несоответствий требованиям МСФО в отражении финансового положения и финансовых результатов предприятий в РФ.

Существует ряд причин (теоретических и практических), ограничивающих возможности составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчётности российскими предприятиями в соответствии с МСФО. Данные причины и их возможные решения были рассмотрены на примере исследуемого предприятия ООО «ИФК – ОЙЛ».

Таблица 2.3. Теоретические и практические причины, ограничивающие возможности применения МСФО

|  |  |
| --- | --- |
| Теоретические причины | Практические причины |
| 1.политика налоговых органов в отношении бухгалтерского учёта и отчётности;  2.отсутствие механизма по приданию МСФО правового статуса в РФ;  3.отсутствие контроля за применением МСФО. | 1. перестройка системы электронного ведения  учёта;  2. нехватка квалифицированных специалистов по применению МСФО и аудиторов отчётности, составленной по МСФО; |

Для устранения данных причин необходимо:

* существенно приблизить правила налогового учёта к правилам бухгалтерского учёта;
* создать механизм по приданию МСФО правового статуса, для этого необходима организация, в которой будут работать независимые специалисты при поддержке государства;
* разработать механизм контроля за применением МСФО со стороны профессиональных организаций и крупных аудиторских компаний.

Со стороны самих предприятий зависит устранение практических причин, в этой связи руководству ООО «ИФК – ОЙЛ» было предложено несколько рекомендаций:

* внедрить новое программное обеспечение, которое позволило бы вести автоматизированный учёт согласно требованиям МСФО;
* привлечь к работе высококвалифицированных специалистов, способных составлять отчетность по МСФО, либо обучение собственного персонала;
* создать на предприятие новую штатную единицу, например, отдел по внедрению МСФО, который обеспечивал бы своевременное поступление информации о последних изменениях процесса перехода на МСФО и адаптацию самих МСФО на данном предприятии, учитывая специфику деятельности организации.

**Глава 3. Процесс аудита финансовой отчетности**

**3.1 Цели, задачи и виды аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности**

Как показывает мировая практика, важнейшим элементом обеспечения качества бухгалтерской отчётности является действенный контроль качества. Основой системы контроля является аудит. Аудиторская деятельность в России организуется с учётом мирового опыта. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в нашей стране находится в стадии становления.

Сложившаяся в настоящее время система нормативного регулирования состоит из четырёх уровней, что представлено в табл. 3.1.

Основные цели и задачи аудиторской деятельности приведены в ст.1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Аудиторская деятельность, аудит - это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учёта и финансовой (бухгалтерской) отчётности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Целью проведения аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемых лиц и соответствии ведения бухгалтерского учёта действующим законодательным и нормативным актам. Из данного определения вытекают задачи аудита, которые можно определить следующим образом:

* подтверждение полноты и достоверности отражения активов, пассивов и Финансовых результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта;
* контроль за соблюдением требований нормативных документов;
* выявление резервов более эффективного использования собственных и заёмных средств.

Таблица 3.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Уровни регулирования | Виды и наименования нормативных документов | Область регулирования и использования | Степень разработанности |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»№119-ФЗ | Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе | Закон принят 07.08.2001 |
| 2 | Федеральные Правила (стандарты) аудиторской деятельности | Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности. обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, для всех субъектов рынка аудиторских услуг | Разработано и утверждено 31 Федеральный стандарт аудиторской деятельности |
| Законодательные и подзаконные нормативные акты | Устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов | Разработаны в соответствии с ФЗ нормативные документы в области аттестации и лицензировании аудиторской деятельности |
| 3 | Внутренние правила (стандарты) аккредитованных профессиональных объединений | Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне профессиональных объединений | Разрабатываются аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями |
| 4 | Внутренние аудиторские стандарты | При проведении аудита сопутствующих услуг | Разрабатываются аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами |

В современной литературе предложено множество классификаций аудита по видам. На наш взгляд, наиболее полной и обоснованной является классификация, представленная в табл. 3.2.

Данная классификация разработана авторами впервые, составлена по совокупности классификационных признаков. На наш взгляд, такая классификация позволяет чётко организовать аудиторскую деятельность по любому направлению.

Внешняя и внутренняя формы аудита являются основными. Внешний аудит осуществляется независимыми аудиторскими компаниями или отдельными аудиторами в целях формирования и выражения мнения о достоверности финансовой отчётности. Итогом проведения внешнего аудита является составление аудиторского заключения, которое прилагается к годовому бухгалтерскому отчёту организации и предоставляется всем заинтересованным пользователям.

Внутренний аудит проводится работниками специальной службы, составляющей часть внутреннего контроля и независимой от других структурных подразделений. Основной задачей внутреннего аудита является контроль за качеством работы автономных подразделений в интересах его собственников, выявлении резервов и определении наиболее эффективных путей развития, предоставление обоснованных рекомендаций и консультаций. По окончании проведения внутреннего аудита составляется акт проверки и проект приказа с организационными выводами и обязательными указаниями, предоставляемый органу назначившему проверку.

Таблица 3.2 Виды аудита

|  |  |
| --- | --- |
| Классификационный признак | Классификационная группа |
| 1 | 2 |
| 1.В зависимости от назначения аудита | Внешний и внутренний |
| 2.По степени необходимости проверок | Обязательный и инициативный |
| 3.В зависимости от сферы деятельности | Финансовый и производственный |
| 4.По видам деятельности хозяйствующих субъектов | Банковский, страховой, фондовый, общий |
| 5. По направлениям аудита | Подтверждающий, организационно-правовой, налоговый, финансово-аналитический, инвентаризационный, затратный, операционный, маркетинговый. Компьютерный и экологический |
| 6.В зависимости от интересов клиента | Аудит финансовой отчётности и специальный |
| 7. По частоте поведения | Систематический, периодический, эпизодический |
| 8. По методу проверки | Сплошной и выборочный |
| 9.По временным этапам и содержанию процесса управления | Предварительный, последующий, текущий и прогнозный |
| 10.По охвату проверяемых вопросов | Полный (комплексный) и частичный (тематический) |
| 11.В зависимости от способа получения информации | Документальный и фактический |
| 12.По способу работы с информацией | Ручной и автоматизированный |
| 13.В зависимости от инициаторов проверки | Аудит по инициативе руководства организации, проверка по требованию государственных органов, аудит по инициативе собственников и акционеров |
| 14.В зависимости от организационно-правовых форм хозяйствования | Аудит хозяйственных товариществ и обществ, проверка государственных и муниципальных унитарных предприятий, аудит производственных кооперативов, проверка некоммерческих организаций |
| 15.По количеству проведённых проверок в организации | Впервые проводимый и очередной |
| 16.По пользователям финансовой отчётности | Руководство организации, собственники и акционеры. Инвесторы и кредиторы т другие заинтересованные пользователи |

В заключении данного параграфа хочется отметить, что правильно организовать работу отдела внутреннего аудита на предприятии довольно сложно. Как показали наши исследования, возникающие сложности связаны, во-первых, с отсутствием законодательной базы и методических материалов по этому вопросу, во-вторых, с обеспечением независимости позиции внутреннего аудитора от руководства хозяйствующего субъекта. Решением последней проблемы может стать подчинение внутреннего аудитора высшему органу управления предприятием, например, правлению акционерного общества.

**3.2 Организация внутреннего аудита на предприятии**

Эффективность контроля и анализа финансовой и хозяйственной деятельности организации во многом зависит от правильной организации отдела внутреннего аудита. Во многих странах решение о необходимости организации отделов внутреннего аудита на предприятиях принято на государственном уровне. В их обязанности входит проверка финансовой информации, средств внутреннего контроля и системы финансового управления, а также тесное сотрудничество с внешними аудиторами компаний.

Принимая решение о создании отдела внутреннего аудита, необходимо четко определить цели, задачи, а также регламентировать деятельность внутренних аудиторов. Цели, полномочия и ответственность отдела внутреннего аудита еще на этапе его создания должны быть оформлены в виде письменного документа, утвержденного руководством организации. Этот документ позволит обеспечить особый организационный статус, независимость и обособленность отдела, что, в свою очередь, гарантирует справедливость и беспристрастность суждений его сотрудников. Таким документом является Положение об отделе внутреннего аудита, в котором должны быть чётко оговорены цель аудита и разработанные на её основе задачи аудитора, план и программу проведения аудита, права и обязанности служащих внутреннего аудита и управляющего органа.

Одна из основных задач отдела – подтверждать достоверность бухгалтерской отчётности, помогать сотрудникам предприятия в эффективном выполнении их обязанностей, содействовать руководству в поиске наиболее результативных путей использования производственных и человеческих ресурсов и выявлении дополнительных резервов предприятия для повышения производительности и прибыльности производства. Для этого внутренние аудиторы должны предоставлять отчеты по результатам своей работы, содержащие общую информацию об объекте, его анализ, оценку и рекомендации по устранению выявленных недостатков. В число общих задач отдела внутреннего аудита также входит проверка:

* достоверности и правильности информации, а также источников информации;
* соблюдение сотрудниками организации законодательных актов и инструкций;
* оценка сохранности и эффективности использования ресурсов

Исследуемое предприятие - ООО «ИФК – ОЙЛ» и его отчётность не подлежит ежегодному обязательному аудиту.

Отдел внутреннего аудита на предприятии отсутствует, что наш взгляд является большим недостатком организации внутренней системы контроля, так как:

* проведение внутреннего аудита связано с меньшими затратами по сравнению с внешним аудитом;
* услуги внутренних аудиторов могут быть востребованы в любой момент;
* внутренние аудиторы обладают более глубокими знаниями о ситуации в организации, стиле и политики управления;
* наличие отдела внутреннего аудита - гарантии постоянного соблюдения законодательства и стимулирования прогрессивных нововведений.

В процессе прохождения практики руководству ООО «ИФК – ОЙЛ» было сделано предложение о попытки образования новой штатной единицы - отдела внутреннего аудита, либо ввести новую должность - внутренний аудитор.

Организационная структура отдела внутреннего аудита исследуемого предприятия представлена на рисунке 3. 1.

Руководство организации

Начальник отдела внутреннего аудита

Ассистент

Старший специалист

Сотрудник

Рис. 3.1. Предполагаемая организационная структура внутреннего отдела аудита ООО «ИФК – ОЙЛ»

Как видно из схемы, ключевую роль в отделе играет начальник отдела, который напрямую связан с руководством организации и сообщает о всех вопросах, представляющих взаимный интерес. Целесообразным является, чтобы показанная на схеме связь между руководством ООО «ИФК – ОЙЛ» и начальником службы внутреннего аудита была двусторонней.

С этой целью необходимо регулярное участие руководителя внутреннего аудита в заседаниях руководства организации, которые касаются вопросов аудиторской деятельности, финансовой отчётности, управления организацией, что обеспечивает обмен информацией, повышает престиж отдела среди других служб организации.

Квалифицированные, обладающие необходимым образованием и профессиональным опытом специалисты - гарантия качественного выполнения задач, поставленных перед отделом внутреннего аудита. Эти знания и навыки должны быть достаточными для правильного применения аудиторских методик и процедур. Кроме того, внутренние аудиторы должны разбираться в вопросах экономики, финансов, налогообложении и права, бухгалтерского учета, электронной обработки данных. Отсутствие такого специально обученного, квалифицированного персонала в ООО «ИФК – ОЙЛ» - ещё одна проблема, возникающая на пути образования отдела внутреннего аудита. Решение данной проблемы нам видится в привлечение специалистов со стороны, которые курировали бы первое время работу сотрудников вновь созданного отдела, либо обучение собственного персонала.

**3.3 Разработка программы проведения внутреннего аудита бухгалтерской (финансовой) отчётности**

Разработка программы аудита является завершающим этапом планирования проведения аудиторской проверки. Под планированием аудита понимают систему мероприятий, направленную на эффективное и своевременное проведение аудиторской проверки. Оно заключается в определении стратегии и тактики аудита, объёма аудиторской проверки, составлении общего плана аудита и как уже было сказано выше составлении программы аудита.

Для планирования характерны определённые принципы:

* комплексность – обеспечение взаимоувязки и согласованности всех этапов планирования;
* непрерывность – установление сопряжённых заданий группе аудиторов и увязка этапов планирования по срокам и смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям);
* оптимальность – обеспечение вариантности планирования для возможного выбора оптимального варианта плана и программы аудита.

Прежде чем приступить к разработке программы аудита, необходимо определить цель и процедуры проведения аудита. Цели аудита представляют намеченные к выполнению задачи, а процедуры аудита – это средства для достижения целей аудита. В нашем случае целью проведения внутреннего аудита является – оценка достоверности финансовой (бухгалтерской отчетности) ООО «ИФК – ОЙЛ».

Программа аудита – это совокупность методов и приёмов аудита, оформленная документально по установленной форме; включает перечень аудиторских процедур, применяемых в данной аудиторской проверке, также характер, сроки, объём и конкретных исполнителей. На рисунке 3.1. схематично изображено содержание программы аудита.

Разработанная нами программа учитывает положения Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита бухгалтерской отчётности», №2 «Документирование аудита», №3 «Планирование аудита».

Программа оформляется документально, каждой аудиторской процедуре присваивается номер, чтобы в процессе работы иметь возможность делать ссылки на них в рабочих документах. Аудиторская программа составлена в виде программы проведения аудиторских процедур по существу.

Планируемые аудиторские процедуры

Нормативные и законодательные документы

Источники информации

Программа

аудита

Направления и цели контроля

Методические приёмы контроля

Сроки и объём аудиторской проверки

Исполнители работ

Рабочие документы

Рис. 3.2. Программа аудита и её составные элементы

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учёте и отчётности оборотов и сальдо по счетам.

В соответствии со стандартом «Планирование аудита» при проведении процедур по существу следует определить наиболее значимые, приоритетные области, участки аудита.

Разработанная программа аудита включает пообъектную проверку бухгалтерской отчётности ООО «ИФК – ОЙЛ» и проверку соответствия бухгалтерской отчётности требованиям действующего законодательства.

В этой связи можно выделить следующие направления проверки на соответствие бухгалтерской (финансовой) отчётности:

* Гражданскому кодексу РФ;
* Налоговому кодексу РФ;
* Федеральному закону «О бухгалтерском учёте»;
* Положению по ведению бухгалтерского учёта и отчётности в РФ;
* Положению по бухгалтерскому учёту 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации»;
* Положению по бухгалтерскому учёту 1/98 «Учётная политика организации»;
* Приказу Министерства РФ «О формах бухгалтерской отчётности организации» от 13.07.2007г. №67н.

Аудиту подвергаются бухгалтерский баланс, отчёт о прибылях и убытках и другие формы бухгалтерской отчётности, которые были перечислены в первой главе данной работы.

В процессе проведения аудита бухгалтерской отчётности на соответствие нормам действующего законодательства предполагается решить следующие задачи:

* проверить состав и содержание форм отчётности, увязку её показателей (соответствие значений одинаковых показателей, отражённых в различных формах отчётности);
* подтвердить достоверность показателей отчётности;
* проверить правильность оценки статей отчётности.

Подтверждение достоверности показателей отчётности подразумевает изучение результатов инвентаризации, проводимой перед составлением годового отчёта.

Проверка правильности оценки статей отчётности позволяет удостовериться в соблюдении следующих принципиальных положений при её составлении:

* отражение в отчётности стоимости имущества и обязательств предприятия должно производиться в рублях;
* оценка имущества и обязательств должна осуществляться путём суммирования произведённых расходов;
* зачёт между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков не допускается;
* методики формирования показателей отчётности должны соответствовать требованиям нормативных документов.

Пообъектная проверка бухгалтерской отчётности предполагает проверку в разрезе элементов финансовой отчётности. Среди таких элементов можно выделить: разделы баланса и их соотношение и статьи баланса и их соотношение внутри раздела. Собирая доказательства достоверности (недостоверности) каждого отдельного элемента отчётности, аудитор получает общее представление об отчётности в целом.

Проведение пообъектной проверки предполагается осуществить по следующим направлениям:

* проверка бухгалтерского учёта основных средств;
* проверка учёта производственных запасов;
* проверка бухгалтерского учёта кассовых операций и операций по банковским счетам;
* аудит расчётов с дебиторами и кредиторами;
* аудит капитала предприятия;
* проверка ведения бухгалтерского учёта расходов;
* проверка учёта доходов.

Проверка различных объектов учёта, проведённая в соответствии с программой аудита, позволяет собрать достаточное количество качественных аудиторских доказательств для оценки полноты и достоверности показателей бухгалтерской отчётности.

Программа построена в виде таблицы, где перечислены разделы аудита, аудиторские процедуры и рабочие документы аудитора, что представлено в табл. 3.3.

Таблица 3.3. Программа проведения внутреннего аудита ООО «ИФК – ОЙЛ»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Название раздела аудита | Перечень аудиторских  процедур | Рабочие документы  аудитора |
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Аудит основных средств:  -аудит наличия и сохранности основных средств  -аудит движения основных средств  -аудит правильности начисления амортизации  2.Аудит материально-производственных запасов | *Проверить*: создание комиссии по приёмке основных средств, оформление договоров купли-продажи основных средств, правильность отражения первоначальной стоимости, организацию ведения синтетического и аналитического учёта в бухгалтерии, переоценку основных средств, результаты инвентаризации, отражение в отчётности наличия основных средств  *Проверить*: правильность отражения в бухгалтерском учёте взносов в уставный капитал, фактическое выбытие основных средств, отражение в отчётности выбытия основных средств  *Проверить*: ежемесячное начисление амортизации основных средств, объекты основных средств, по которым начисляется амортизация, срок, с которого начинается и заканчивается начисление амортизации, проверка отражения в отчётности начисленной амортизации  *Проверить*: наличие необходимых первичных документов по приходу и расходу материально-производственных запасов (далее МПЗ), соответствия данных, содержащихся в первичных документах и в регистрах учёта по счетам, сверка остатков по счетам с данными , содержащихся в инвентаризационных ведомостях; правильности формирования первоначальной стоимости МПЗ, правильности отражения в бухгалтерском учёте операций по реализации МПЗ, правомерности и последовательности в применении способа оценки МПЗ, правильности | Приказы, распоряжения, акты приёмки-передачи, инвентарные карточки, акты инвентаризации, первичные документы, учётная политика организации  Приказы, методики оценки, акты списания, протоколы собраний учредителей, Устав, формы отчётности  Расчёты, справки, регистры бухгалтерского учёта, протоколы, формы отчётности  Ведомости по учёту поступления, инструкции о приёмке материалов, книги санитарного состояния складов, карточки складского учёта, учётная политика, сводные ведомости по расходу материалов, регистры по учёту материалов, договора с материально-ответственными лицами |
| 3. Аудит кассовых операций и операций по банковским счетам  4. Аудит расчётов с дебиторами и кредиторами | списания МПЗ в случае их порчи, недостачи, принятие мер по взысканию недостачи с виновных лиц; проведении инвентаризации материальных ценностей в сроки, установленные распорядительными документами, а также в случаях, когда проведение инвентаризации обязательно  *Проверка*: наличия необходимых первичных документов и правильность оформления первичной документации; своевременности проведения инвентаризации; соответствия данных, содержащихся в первичных документах и регистрах учёта; соответствия данных синтетического и аналитического учёта; соблюдения установленного банком лимита остатка денежных средств в кассе; соблюдения установленного предельного размера расчётов наличными между юридическими лицами; порядка ведения кассовой книги; наличия документов на открытие счёта; показателей формы № 4 с данными учётных регистров по счетам №50 и №51 и с показателем «Денежные средства» в бухгалтерском балансе.  *Проверка:* наличия необходимых первичных документов (договоров, расчётных документов, актов сверки расчётов, документы о проведении взаиморасчётов, акты приёмки-передачи векселей ); соответствия данных первичных документов данным аналитического учёта; соответствия данных аналитического и синтетического учёта, бухгалтерской отчетности; правомерности и своевременности отражения в учёте прекращения обязательств неденежными формами расчётов; правомерности и своевременности списания дебиторской и кредиторской | Приходные и расходные кассовые ордера, акт ревизии кассы, договор с кассиром о полной материальной ответственности, кассовая книга  Регистры бухгалтерского учёта, акты сверок, ответы на запросы поставщикам, решения судов в части признания задолженности безнадёжной к взысканию | |
| 5.Аудит капитала  6. Аудит расходов  7. Аудит доходов | задолжностей; проведения инвентаризации расчётов согласно учётной политике или законодательству; принятии мер по взысканию  *Проверка:* государственной регистрации выпуска акций, соблюдения установленного законодательно минимального размера уставного капитала; правильности суммы дооценки (оценки) имущества и отражения её на счетах бухгалтерского учёта; соблюдения предусмотренного Уставом размера резервного капитала и правомерности использования этих средств; достоверности расчёта нераспределённой прибыли и отражения её на счетах бухгалтерского учёта.  *Проверка*: наличия необходимых первичных документов (накладные, счета, акты выполненных работ и услуг ), правильности их оформления, соответствие договорным отношениям; соответствия данных, содержащихся в первичных документах и в регистрах учёта, соответствия данных синтетического и аналитического учёта данным бухгалтерской отчётности; правильности отражения произведённых затрат с точки зрения их временной определённости; правильности отражения расходов на счетах бухгалтерского учёта.  *Проверка:* наличия необходимых первичных документов и правильность их оформления; соответствия данных, содержащихся в первичных документах и в регистрах учёта; соответствия данных синтетического и аналитического учёта; правильности классификации доходов; правильности отражения доходов на счетах бухгалтерского учёта. | Свидетельство о государственной регистрации, бухгалтерская отчётность, Устав, Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчётности  Накладные, счета, акты выполненных работ, отчёт «О прибылях и убытках», учётная политика организации  Накладные, счета, акты выполненных работ, отчёт «О прибылях и убытках», учётная политика организации | |
| 8. Аудит соответствия бухгалтерской отчётности действующим нормам законодательства | *Проверка:* состава и содержания форм бухгалтерской отчётности; достоверности показателей отчётности; правильности оценки статей отчётности. | Федеральный закон «О бухгалтерском учёте», Гражданский кодекс РФ. Налоговый кодекс РФ, ПБУ 4/99, 1/98, бухгалтерская отчётность | |

В заключение данной главы, следует отметить, что внутренний аудит по содержанию и методам проведения имеет много общего с внешним аудитом и в значительной мере является информационной базой для последнего. Однако при должной организации внутреннего аудита существенно сокращаются объём и содержание внешнего аудита, проводимого на исследуемом предприятии в обязательном порядке один раз в год. Кроме того, как свидетельствует практика аудита, на тех предприятиях, где созданы и эффективно функционируют службы внутреннего аудита, значительно выше уровень сохранности имущества, использования ресурсов, организации бухгалтерского учёта и достоверности отчётности.

**Заключение**

Для российской практики аудит является сравнительно новой формой финансового контроля. Вместе с тем переоценить роль аудита в обеспечении достоверности, полноты и своевременности представления бухгалтерской финансовой отчётности довольно сложно. Проаудированная бухгалтерская (финансовая) отчётность вызывает доверие к ней у внутренних и внешних пользователей. В развивающейся рыночной экономике действуют системы государственного, внутреннего и независимого (внешнего) контроля. Эффективность контроля и анализа финансовой и хозяйственной деятельности организации во многом зависит от правильной организации внутреннего аудита.

Правильно организовать работу внутреннего аудита на предприятии довольно сложно. Как показали наши исследования, возникающие сложности связаны с низкой степенью разработанности теоретических и организационно-методических основ внутреннего аудита, с обеспечением независимости позиции внутреннего аудитора, с недостатком квалифицированных специалистов.

В этой связи, руководству ООО «ИФК – ОЙЛ» было предложено следующее решение вышеназванных проблем на пути возможного формирования службы внутреннего аудита:

* разработка собственных организационно-методических основ проведения внутреннего аудита (в этой связи нами была разработана программа проведения внутреннего аудита);
* подчинение внутреннего аудитора высшему органу управления предприятием, например, правлению акционерного общества (решение проблемы независимости);
* привлечение специалистов со стороны, которые курировали бы первое время работу сотрудников вновь созданного отдела, либо обучение собственного персонала (решение проблемы квалификации персонала).

При любой организации аудита он всегда является производным от методологии бухгалтерского учёта. Это связано с самой сущностью аудита, поскольку главной целью и итогом аудиторской проверки является подтверждение либо опровержение достоверности бухгалтерской отчётности. Функция засвидетельствования аудиторов позволяет инвесторам снижать уровень информационного риска и на этой основе принимать более правильные решения. Однако ориентирована ли современная отечественная бухгалтерская отчётность на инвесторов, помогает ли она снижать уровень такого риска?

В настоящее время на наш взгляд существует ряд проблем, связанных с составлением и представлением бухгалтерской отчетности организациями. В основе проводимых реформ лежит приведение отечественной системы бухгалтерского учёта и отчётности международным стандартам отчётности. Отчётность, составленная в соответствии с требованиями МСФО, является наиболее достоверной и как следствие даёт более точную информацию о деятельности хозяйствующего субъекта. Несмотря на достигнутые результаты в процессе совершенствования отечественной системы бухгалтерской отчётности, на практике составление бухгалтерской отчётности в соответствии с МСФО вызывает много сложностей. Причины, ограничивающие практическое применение МСФО были сформулированы непосредственно для исследуемого объекта:

* отсутствие квалифицированных специалистов, способных составлять отчётность по МСФО;
* отсутствие необходимого соответствующего программного обеспечения;
* недостаточный контроль за составителями отчётности.

В связи с обозначенными выше проблемами нами были предложены следующие рекомендации:

* создание на предприятии новой штатной единицы, например, отдела по внедрению МСФО, который обеспечивал бы своевременное поступление информации о последних изменениях процесса перехода на МСФО и адаптацию самих МСФО на данном предприятии, учитываю специфику деятельности организации;
* разработка и внедрение нового программного обеспечения.

А самым главным, на наш взгляд, является осознание необходимости руководством предприятия перехода к МСФО.

**Список литературы**

1. Анализ и диагностика финансово – хозяйственной деятельности предприятия. / Под ред. П.П. Табурчака – Ростов на Дону: Феникс, 2002. – 352с.

2. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие / Под общ. ред. Л.Л. Ермолович – Мн.: Интерпрессервис; Экоперспектива, 2001. – 576с.

3. Андреев В. Д. Внутренний аудит: учебное пособие / В.Д. Андреев .— М.: Финансы и статистика, 2007 .— 461с.

4. Анташов В.А, Уварова Г.В. Экономический советник менеджера. –

Мн.: 1996. – 347с.

5. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 416с.: ил.

6. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. и д.р. План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. - М.: Информационное агентство ИПБ – БИНФА, 2001. – 176с.

1. Богомолов, А. М. Внутренний аудит: Орг.и методика проведения: Метод. пособие / А.М.Богомолов, Н.А.Голощапов .— М.: Экзамен, 2000 .— 190с.

8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие / Под ред. В.Д. Новодворского .— М.: Инфра-М, 2007 .— 463с.

9. ГК РФ Полный текст (часть I, II, III) – М.: ИКФ «Экмос», 2002.

10. Герчикова И.Н. Менеджмент: Учебник. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 501с.

1. Гетьман В. Г. Реформирование бухгалтерского учёта в России и международный опыт – /В. Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учёт. – 2007. - №9. – С. 2 – 10.
2. Гражданский кодекс РФ, принят Государственной думой 19 июля 2000 года. Одобрен советом Федерации 26 июля 2000 года. – Консультант плюс

13. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности. – М.: Дело и сервис, 2007. – 336с.

14. Зимин Н.Е. Анализ и диагностика финансового состояния предприятий: Учебное пособие – М.: ИКФ «ЭКМОС», 2002. – 240с.

15. Ковалев В.В. Финансовый анализ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 512с.

16. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 768с.

17. Ковалева А.М. Финансовый менеджмент. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 284с.

18. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Сучков Е.А. Теория экономического анализа. – М.: Юристъ, 2002. – 480с.

1. Международные стандарты финансовой отчётности / International Accouting Standards Comittee; Ред. Кол.: Бакаев А. С. и др. - : Аскери-АССА, 1999. – 1135 с.

20. Нещадин А.А., Вигдорчик Е.А. Комплексные рекомендации по реализации региональной промышленной политики в условиях кризиса. М.: «УРСС», 1999. – 303с.

21. Никитина С.В. Оценка чистых активов Акционерных обществ. // Бухгалтерский учет. – 2007, - №15. – с.73-75.

1. Николаева С. А. Международные и российские стандарты бухгалтерского учёта: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования. / С. А. Николаева, Г. А. Безрученко, А. А. Гандина – М.: Аналитика – Пресс, 2001. – 617 с.
2. Патров В.В, Быков В. А. Составление годовой бухгалтерской отчётности - / В. В. Патров, В. А. Быков// Бухгалтерский учёт. – 2009. - № 1. – С. 7- 11.
3. Пашигорева Г. И. Применение международных стандартов отчётности в России: Учебное пособие / Г. И. Пашигорева, В. И. Пилипенко – М.: Питер, 2007. – 174 с.
4. Подольский В. И. Аудит: Учебник / В. И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова; Под ред. проф. В. И. Подольского .— М.: Мастерство, 2002 .— 255с.

26. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 1-19). – 8-е изд. – М.: ИНФРА – М, 2007. – 176с.

27. Постановление Правительства РФ «О некоторых мерах по реализации законодательства о несостоятельности (банкротстве) предприятий» от 20.05.1994г. № 498 (ред.03.10.2002)

28. Постановление Правительства РФ «Об утверждении порядка отчетности руководителей Федеральных государственных унитарных предприятий и представителей Российской Федерации в органах управления открытых акционерных обществ» от 04.10.1999г. № 1116.

29. Постановление Правительства РФ «О реформе предприятий и иных коммерческих организаций» от 30.10.1997г. № 1373.

30. Приказ Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству «Об утверждении «методических указаний по проведению анализа финансового состояния организаций» от 23.01.2001г. № 16.

31. Приказ Минэкономики РФ «Об утверждении методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)» от 01.10.1997г. № 118.

32. Приказ Минфина РФ № 10н, Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг № 03-6/пз «Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ» от 29.01.2007г.

33. Приказ Минфина РФ «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» от 28.06.2000г. № 60н.

34. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 13.01.2000г. № 4н.

35. Распоряжение Мингосимущества РФ «Методические указания по заполнению форм отчетности руководителей федеральных государственных унитарных предприятий и представителей Российской Федерации в органах управления открытых акционерных обществ» от 11.11.1999 № 1506 –р.

36. Райзберг Б.А., Лозовский Л.М., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА – М, 1996. – 496с.

37. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – Мн.: ИП «Экоперспектива», 1998. – 498с.

38. Селезнева И.Н., Ионова А.Ф. Финансовый анализ: Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2001. – 479с.

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» №196 – ФЗ. – Консультант плюс

40. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 333с.

41. Шеремет А.Д., Негашева Е.В. Методика финансового анализа. – М.: ИНФРА – М, 1999. – 208с.

42. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. – М.: ИНФРА – М, 2001. – 208с.

Приложения

РАЗДАТОЧНЫЙ МАТЕРИАЛ К

ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ

на тему: «Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности»

(на материалах ООО «ИФК – ОЙЛ»)

обучающейся по специальности 080109 (060500)

"Бухгалтерский учет, анализ и аудит"

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(подпись студентки)

Руководитель выпускной квалификационной работы

(подпись руководителя ВКР)

ООО «ИФК – ОЙЛ»

Основная деятельность

Монтаж натяжных и подвесных потолков

Ус Устройство кровель

Штукатурные и лепные работы

Фасадные и малярные работы

Вспомогательная деятельность

Распространение рекламы о своей деятельности

Подписка на газеты и журналы

Консультационные услуги

Рис. 1.1. Виды деятельности ООО «ИФК – ОЙЛ»

Таблица 1.1. Горизонтальный анализ баланса организации (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало 2009 г. | На конец 2009 г. | Отклоне-ния  (+;\_) | Темпы роста, % |
| Актив |  | | | |
| 1 Внеоборотные активы | 12 | 275 | 263 | 2291,67 |
| 2 Оборотные активы | 23 | 170 | 147 | 739,13 |
| Итого – баланс | 35 | 445 | 410 | 1271,43 |
| Пассив |  | | | |
| 3 Капитал и резервы | 15 | 16 | 1 | 106,67 |
| 4 Долгосрочные обязательства | - | - | - | - |
| 5 Краткосрочные обязательства | 20 | 429 | 409 | 2145,00 |
| Итого – баланс | 35 | 445 | 410 | 1271,43 |

Таблица 1.2. Вертикальный анализ баланса организации (тыс. руб.)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | На начало 2009 г. | | На конец 2009 г. | | Отклонения в удельном весе, % |
| тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб. | % к итогу |
| Актив |  | |  | |  |
| 1 Внеоборотные активы | 12 | 34,29 | 275 | 61,80 | 27,51 |
| 2 Оборотные активы | 23 | 65,71 | 170 | 38,2 | -27,51 |
| Итог – баланс | 35 | 100 | 445 | 100 |  |
| Пассив |  | |  | |  |
| 3 Капитал и резервы (собственный капитал) | 15 | 42,86 | 16 | 3,59 | -39,27 |
| 4 Долгосрочные обязательства | - | - | - | - | - |
| 5 Краткосрочные обязательства | 20 | 57,14 | 429 | 96,41 | 39,27 |
| Итог – баланс | 35 | 100 | 445 | 100 |  |

## Таблица 1.4. Абсолютные показатели, характеризующие ликвидность баланса организации на начало и конец 2009 года

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив | На начало года | На конец года | Пассив | На начало года | На конец года |
|
| Наиболее ликвидные активы (А1)  стр. 250+260 | 3 | 1 | Наиболее срочные обязательства (П1)  стр. 620 | - | 13 |
| Быстро реализуемые активы (А2) стр. 240 | 20 | 67 | Краткосрочные пассивы (П2) стр. 610+630+  660 | 20 | 416 |
| Медленно реализуемые активы (А3) стр. 210+220+230+270 | - | 102 | Долгосрочные пассивы (П3) стр. 590+640+  650 | - | - |
| Трудно реализуемые активы (А4) стр. 190 | 12 | 275 | Постоянные пассивы (П4) стр. 490 | 15 | 16 |
| Баланс | 35 | 445 | Баланс | 35 | 445 |

Отчетность хозяйствующего субъекта

Внешняя отчетность организации

Внутренняя отчетность организации

### 

Бухгалтерская (финан-

***совая) отчетность по***

***международным и (или)***

зарубежным стандартам

Отчетность для налоговых органов и

органов статистики

Бухгалтерская (финансовая)

***отчетность, составленная в***

***соответствии с российскими***

стандартами

Дополнительные формы раскрытия

информации, предусмотренные российскими ПБУ

Традиционные формы отчетности

Рис.2.1. Структура отчетности, формируемой в коммерческой организации

Таблица 2.3. Теоретические и практические причины, ограничивающие возможности применения МСФО

|  |  |
| --- | --- |
| Теоретические причины | Практические причины |
| 1.политика налоговых органов в отношении бухгалтерского учёта и отчётности;  2.отсутствие механизма по приданию МСФО правового статуса в РФ;  3.отсутствие контроля за применением МСФО. | 1. перестройка системы электронного ведения  учёта;  2. нехватка квалифицированных специалистов по применению МСФО и аудиторов отчётности, составленной по МСФО; |

Таблица 3.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Уровни регулирования | Виды и наименования нормативных документов | Область регулирования и использования | Степень разработанности |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»№119-ФЗ | Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе | Закон принят 07.08.2001 |
| 2 | Федеральные Правила (стандарты) аудиторской деятельности | Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности. обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, для всех субъектов рынка аудиторских услуг | Разработано и утверждено 31 Федеральный стандарт аудиторской деятельности |
| Законодательные и подзаконные нормативные акты | Устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов | Разработаны в соответствии с ФЗ нормативные документы в области аттестации и лицензировании аудиторской деятельности |
| 3 | Внутренние правила (стандарты) аккредитованных профессиональных объединений | Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне профессиональных объединений | Разрабатываются аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями |
| 4 | Внутренние аудиторские стандарты | При проведении аудита сопутствующих услуг | Разрабатываются аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами |

Руководство организации

Начальник отдела внутреннего аудита

Ассистент

Старший специалист

Сотрудник

Рис. 3.1. Предполагаемая организационная структура внутреннего отдела аудита ООО «ИФК – ОЙЛ»

Планируемые аудиторские процедуры

Нормативные и законодательные документы

Источники информации

Программа

аудита

Направления и цели контроля

Методические приёмы контроля

Сроки и объём аудиторской проверки

Исполнители работ

Рабочие документы

Рис. 3.2. Программа аудита и её составные элементы