**Введение**

Аудит имеет достаточно давнюю историю. Первые независимые аудиторы появились еще в XIX в., в акционерных компаниях Европы.

Аудит — это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения экономического объекта (самостоятельного хозяйственного подразделения) или касающихся информации о таком положении и функционировании, и осуществляемый компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования. Следовательно, под аудитом понимается независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия.

Главная цель аудита состоит в определении достоверности и правдивости финансовой отчетности субъекта, проверке, а также контроле за соблюдением клиентом законов и норм хозяйственного права, и налогового законодательства.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи с обособлением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (администрация, менеджеры), кто вкладывает средства в его деятельность .(собственники, акционеры, инвесторы), а также государства как потребителя информации о результатах деятельности предприятий.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия принятия экономических решений.

Проведение аудиторской проверки даже в тех случаях, когда она не является обязательной, несомненно, имеет важное значение.

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью получать и использовать финансовую информацию всеми участниками сделок. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Собственники и прежде всего коллективные собственники — акционеры, пайщики, а также кредиторы не в состоянии самостоятельно убедиться в том, что все операции предприятия, многочисленные и зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как они обычно не имеют доступа к учетным записям и соответствующего опыта, а поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдение ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Аудиторские проверки необходимы и государственным органам, судьям, прокурорам и следователям для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Актуальность темы, цель, задачи, объект, предмет, теоретическая значимость, структура.

1. **Организационно-правовая характеристика ТОО «» анализ ее показателей**

**1.1 Технико-экономическое содержание организации**

ТОО “АК-НИЕТ БУРГА” осуществляет свою деятельность на основании Свидетельства о государственной регистрации юридического лица № 68744-1910-ТОО от 21.02.2005г., код ОКПО 40478102, ОКЭД 74202, РНН 600400543578.

В качестве налогоплательщика Республики Казахстан Товарищество зарегистрировано 02.03.2005г. свидетельством серии 60 № 0047756г. в Налоговом комитете по Бостандыкскому району г. Алматы. В качестве налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость зарегистрировано свидетельством серии 60305 № 0022508 от 11.03.05г.

Вид собственности частный.

Средняя численность работников ТОО, согласно штатной расстановке, составляет 70 человек.

Лицами, уполномоченными осуществлять управленческие функции (должностными лицами), являются:

- директор ТОО;

- финансовый директор;

- заместитель директора по производству.

ТОО “АК-НИЕТ БУРГА” является юридическим лицом и руководствуется в своей деятельности законодательством Республики Казахстан, а также положениями Устава.

Уставный капитал Товарищества утверждён Общим собранием Учредителей 16.02.2005г. и составляет 97 100 тенге, который сформирован полностью путем внесения Участниками денежных средств в кассу Товарищества.

**Цель и виды деятельности.**

Согласно Уставу ТОО “АК-НИЕТ БУРГА” основной целью его деятельности является извлечение чистого дохода.

Для достижения указанной цели Товарищество осуществляет виды деятельности, предусмотренные Уставом предприятия, в том числе:

* Геолого-разведочные и горно-добывающие работы.

Товариществу с ограниченной ответственностью «АК-НИЕТ БУРГА» выдана государственная лицензия № 003876 от 27.05.2005г. на занятие видом деятельности эксплуатации горных производств Министерством энергетики и минеральных ресурсов Республики Казахстан.

Работниками данного геологоразведочного предприятия осуществляются работы в полевых условиях вне постоянного места жительства путем организации труда вахтовым методом. В соответствии со ст.41 Закона РК от 10.12.1999г. № 493-1 «О труде в Республике Казахстан» вахтовый метод является особой формой осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к постоянному месту жительства.

Вахтовый метод необходимо отличать от других форм организации труда, такие как командировка, сезонные работы: характеризуется формой труда со сменным (вахтовым) графиком работы, при котором работники сменяются согласно графикам и осуществляют свою трудовую деятельность удаленно от места проживания. Учет рабочего времени при вахтовом методе работы суммированный.

Отличие вахтового метода от командировки состоит в том, что при командировке работник уезжает от своего постоянного места работы, при вахтовом методе работы, напротив, работник приезжает к постоянному месту работы.

Под командировкой понимается направление работника по распоряжению работодателя для выполнения трудовых обязанностей на определенный срок вне места постоянной работы, а также направление работника в другую местность на обучение, повышение квалификации и т.д. (пп. 81 ст.1 ТК РК).

В командировке работнику поручается выполнение определенного краткосрочного задания, при вахтовом методе работник исполняет свои должностные обязанности в соответствии с должностной инструкцией, на срок вахты, заранее утвержденной на предприятии.

Размер полевого довольствия, выплачиваемого работникам, занятым на геологоразведочных, топографо-геодезических и изыскательных работах, установлен постановлением Кабинета Министров КазССР от 05.11.1991г. № 674 «О размерах полевого довольствия работникам, занятым на геологоразведочных, топографо-геодезических и изыскательных работах» (с изменениями, внесенными постановлением Кабинета Министров РК от 23.05.1994г. № 555, постановлением Правительства РК от 17.04.2002г. № 443), 100% от нормы возмещения командировочных расходов в сутки ( на 2005г.- 3 МРП, на 2006 г. – 3 МРП, на 2007г. – 6 МРП ).

В соответствии с п.4 постановления Кабинета Министров КазССР от 05.11.1991г. № 674 «О размерах полевого довольствия работникам, занятым на геологоразведочных, топографо-геодезических и изыскательных работах» «полевое довольствие не облагается налогами и не учитывается при начислении среднего заработка».

Согласно пп.23 (2006год) и пп.26 п.1 ст. 144 Налогового кодекса (2007год), не подлежат обложению индивидуальным подоходным налогом расходы работодателя по найму жилья и на питание в пределах суточных, установленные в соответствии со ст.93 Налогового кодекса, для обеспечения жизнедеятельности лиц, работающих вахтовым методом, в период нахождения на объекте производства, с предоставлением условий для выполнения работ и междусменного отдыха, расходы, связанные с доставкой работников до места работы и обратно.

Товарищество организует питание работников на рабочем месте. Приготовление и доставка комплексных обедов на производственный объект осуществляется индивидуальным предпринимателем согласно ежедневному прайс-листу. В доход каждого работника необходимо включать фактическую сумму за питание с целью получения детального отчета по начисленным ему доходам, в связи с этим необходимо вести учет заказа обедов пофамильно с отметкой работника. Ежедневная стоимость обедов должна быть подтверждена прайс-листом на конкретную дату (в случае если изменялись цены, а письменного подтверждения нет). Если цены за питание не менялись, то в данном случае достаточно приложить прайс-лист к счету-фактуре на итоговую сумму.

У Товарищества, в случае отсутствия поставщика по услугам питания, предусмотрена выдача полевого довольствия на руки в размере не превышающих 2 МРП на соответствующий финансовый год. Размер полевого довольствия может меняться в последующие годы. В соответствии со ст.3 Закона РК № 252-III «О введении в действие Трудового кодекса Республики Казахстан» нормативно-правовые, действующие на территории РК, подлежат приведению в соответствие с Трудовым кодексом РК. Согласно п. 6 ст.158 Трудового кодекса РК, порядок, условия выплаты и размер полевого довольствия устанавливаются в соглашениях, коллективном, трудовом договорах и утверждаются приказом работодателя.

Согласно статье 210 Трудового кодекса РК (с изменениями и дополнениями, 2007 год № 315-III и 320-III) работодатель обязан обеспечивать работников, привлекаемых к работам вахтовым методом, в период нахождения на объекте производства работ жильем для обеспечения их жизнедеятельности, доставку до места работы и обратно, а также условиями для выполнения работ и междусменного отдыха.Работодатель обеспечивает условия пребывания работников на объекте производства работ в соответствии с положением о вахте.

Работодатель обеспечивает условия пребывания работника на объекте производства работ в соответствии с трудовым, коллективным договором, регулирующий социально-трудовые соглашения в соответствии со ст.1 пп.78 ТД РК.

В коллективный договор должны включаться следующие положения:

* о нормировании, формах, системах оплаты труда, размерах тарифных ставок и окладов, надбавок и доплат работникам, в т.ч. занятым на тяжелых работах и (или) опасными условиями труда;
* об индексации оплаты труда, о выплате пособий и компенсационных выплат, в т.ч. дополнительных компенсациях при несчастных случаях;
* о допустимом соотношении между максимальным и минимальным размерами заработной платы по соответствующей профессии, должности на предприятии;
* о продолжительности рабочего времени и времени отдыха, трудовых отпусков;
* о гарантиях медицинского страхования работников и их семей.

В соответствии со ст.26 ТК РК работодатель обязан не допускать заключение трудового договора на выполнение работы, противопоказанной лицу по состоянию здоровья на основании медицинского заключения. При заключении трудового договора работодатель должен истребовать документы, предусмотренные ст.31 ТК РК, в том числе о прохождении медицинского освидетельствования.

Директор определяет перечень работников, имеющих право подписи на организационно-распорядительных и финансово-расчетных документах, ежегодно и в случае смены полномочного лица в должности, в объеме их компетенции.

Лицом, ответственным за ведение и организацию бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности, является главный бухгалтер. Кроме того, она несет ответственность за соблюдение НСФО №2 Республики Казахстан и других нормативных актов, а также настоящей Учетной политики.

Учетная политика обязательна для исполнения всеми работниками в пределах должностных обязанностей.

Ответственность за формирование Учётной политики несет директор и главный бухгалтер ТОО «Ак-Ниет Бурга».

Бухгалтерский учет осуществляется бухгалтерией как самостоятельным структурным подразделением. Нормативно-правовым документом, регламентирующим деятельность бухгалтерии, является Положение о бухгалтерии.

Должностные обязанности работников бухгалтерии регламентируются должностными инструкциями.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств хозяйственных операций ведется в тенге с применением компьютерной программы «1С-Бухгалтерия».

Внутренний контроль за совершаемыми хозяйственными операциями осуществляется бухгалтерией в момент принятия первичных учетных документов к учету и включает в себя контрольные процедуры, реализующие следующие направления:

* контроль санкционирования (каждая хозяйственная операция должна быть соответствующим образом разрешена);
* контроль законности (каждая хозяйственная операция должна быть проверена на предмет соответствия действующему законодательству);
* контроль полномочий (для осуществления хозяйственных операций и отражения их в учете должно быть предусмотрено адекватное разделение обязанностей учетных работников, а также контроль за их выполнением);
* контроль обработки данных (со стороны руководства должен быть предусмотрен контроль за документированием и системными записями);
* контроль системы защиты (должен быть обеспечен ограниченный доступ к активам);
* независимый контроль (должна быть обеспечена независимость проверяющих и контролирующих от проверяемых и контролируемых).

Документами учетной политики ТОО являются настоящая учетная политика, рабочий план счетов бухгалтерского учета и график (правила) документооборота, утверждаемые соответствующими распорядительными документами ТОО.

Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета.

Структура каждого счета предполагает следующую иерархию учета информации по возрастанию степени детализации:

* счет;
* субсчет.

Ведение аналитического учета операций и событий установлено исходя из потребностей Товарищества.

Аналитические признаки группируются в один уровень счета на основании какой-либо одной характеристики (например, группы основных средств, виды материалов, статьи затрат, виды продукции, виды расчетов, виды резервов и т.п.).

Все хозяйственные операции, проводимые ТОО, оформляются первичными оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Для оформления фактов хозяйственной деятельности ТОО применяет Типовые формы первичных документов, утвержденных приказом Министерства финансов РК от 23.05.2007г. № 185, и формы первичных документов, предусмотренные в программе «1С-Бухгалтерия».

Регистры бухгалтерского учета (ведомости учета хозяйственных операций, ведомости учета сгруппированных показателей активов, обязательств и собственного капитала) составляются в формате, предусмотренном программой «1С-Бухгалтерия», на базе которого ведется бухгалтерский учет в Товариществе.

Перечень работников, имеющих право подписи на организационно-распорядительных, финансово-расчетных документах, приведен в приложении № 2.

Первичные оправдательные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнение реквизитов), содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей), арифметически (подсчет сумм).

Документы по операциям, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных, товарно-материальных и других ценностей, к исполнению не принимаются, а передаются главному бухгалтеру ТОО для принятия решения.

На исправление ранее допущенных неправильных записей составляется бухгалтерская справка об исправительной проводке (в произвольной форме с описанием содержания хозяйственных операций). Бухгалтерская справка должна быть подписана составившим ее исполнителем (бухгалтером) и главным бухгалтером.

Внесение исправлений производится следующими способами:

- способом сторнировочной записи;

- способом дополнительной записи.

Движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других предприятий, принятие к учету, обработка, передача в архив) регламентируется графиком (приложение № 3).

Ответственность за соблюдение положений Графика документооборота, своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Для хранения определенных документов создаются дела (единицы хранения) за каждый отчетный месяц. Не допускается подшивать в одно и то же дело пачки документов, созданных в течение двух или более месяцев. Ответственность за сохранность при хранении в бухгалтерском архиве и ведение архивной книги возлагается на заместителя главного бухгалтера.

Хранение и уничтожение учетно-бухгалтерской информации производится согласно "Положению о делопроизводстве" в соответствии с постановлением Кабинета Министров Республики Казахстан от 30.06.1992г.

Последовательность движения документации, перечень исполнителей, сроков поступления в бухгалтерию, обработки и прохождения документов внутри учетного аппарата и завершения всех работ за отчетный период вплоть до составления бухгалтерского баланса и отчетности представляют собой документооборот, исполнение которого строго обязательно для всех работников Товарищества.

Установлены следующие сроки хранения:

- годовые финансовые отчеты - постоянно;

- квартальные - 5 лет;

- акты на поступление ведомости переоценки ОС - постоянно;

- лицевые счета работников (ведомости начисления зарплаты) - 75 лет;

- все остальные документы - 5 лет.

Исчисление срока хранения документов производится с 1 января года, следующего за годом окончания их делопроизводства.

Инвентаризации полежит:

- имущество ТОО, независимо от места его нахождения;

- имущество, не принадлежащее ТОО, но числящееся в бухгалтерском учете (находящееся на ответственном хранении, арендованное);

- все виды финансовых обязательств.

Плановая, ежегодная инвентаризация имущества и обязательств производится в строгом порядке в следующие сроки:

|  |  |
| --- | --- |
| Имущество и обязательства | Срок |
| Запасы (ТМЗ, готовая продукция) | 1 октября |
| Основные средства, капитальное строительство, незавершенное производство | 1 ноября |
| Незавершенный капитальный ремонт, немате-риальные активы, расходы будущих периодов, расчеты с дебиторами и кредиторами | 1 декабря |
| Денежные средства на счетах, в пути, финансовые вложения, расчеты по финансовым обязательствам | 1 января |
| Денежные средства в кассе | Ежемесячно |

Для проведения инвентаризации и оформления ее результатов создается постоянно действующая Центральная инвентаризационная комиссия, назначаемая приказом директора Товарищества.

Внезапные (внеплановые) инвентаризации в ТОО производятся также по приказу руководителя.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

- излишки запасов приходуются по рыночным ценам;

- суммы недостач и порчи запасов списываются со счетов учета по их фактической себестоимости.

В случае выявления фактических недостач применяются нормы естественной убыли, а недостача сверх этих норм, при наличии виновных лиц, от которых потребуются необходимые объяснения, возмещаются ими. При не установлении виновных лиц суммы выявленной недостачи списываются на расходы.

По окончании инвентаризации оформленные описи (акты) сдаются в бухгалтерию ТОО для проверки, выявления и отражения в учете результатов инвентаризации.

Результаты инвентаризации подлежат отражению в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация.

Результаты инвентаризации сообщаются материально-ответственному лицу в 10-дневный срок со дня завершения инвентаризации.

Основания, по которым результаты инвентаризации могут быть признаны недействительными:

- отсутствие материально-ответственного лица при проведении инвентаризации;

- отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации;

- не оговоренные исправления в инвентаризационных описях.

Инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета.

При инвентаризации нематериальных активов проверяются правильность и своевременность отражения нематериальных активов в учете и наличие документов, подтверждающих право ТОО на их использование.

**1.2 Особенности ведения бухгалтерского учета и учетная политика организации**

Финансовая отчетность составляется в национальной валюте Республики Казахстан.

Состав финансовой отчетности и сроки ее представления:

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование формы отчетности | Частота составления отчетности |
| Бухгалтерский баланс | Ежеквартально |
| Отчет о доходах и расходах | Ежеквартально |
| Отчет о движении денег | Ежеквартально |
| Отчет об изменениях в капитале | Ежеквартально |
| Пояснительная записка | К годовому отчету |

Бухгалтерский баланс отражает финансовое положение ТОО и представляет информацию об активах, обязательствах и собственном капитале.

Основываясь на характере хозяйственных операций, активы и обязательства в балансе подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. Актив должен классифицироваться как краткосрочный, когда:

- его предполагается реализовать или держать для продажи или использования в нормальных условиях операционного цикла ТОО;

- он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные. Обязательства классифицируются как краткосрочные, когда:

- предполагается погасить в нормальных условиях операционного цикла Товарищества;

- они подлежат погашению в течение 12 месяцев с отчетной даты.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Долгосрочные обязательства отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого выбытия денег, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Сумма любого обязательства, которое исключено из краткосрочных обязательств в соответствии с требованиями учетной политики, должна раскрываться в пояснительной записке к финансовой отчетности, вместе с информацией, обосновывающей такое представление.

Отчет о доходах и расходах представлен функциональным методом анализа затрат, а именно: классифицирует расходы в соответствии с их функцией, как часть себестоимости продаж, реализации и административной деятельности. К отчету представляется анализ доходов и расходов, используя классификацию, основанную на характере доходов и расходов (по основной и не основной деятельности).

Отчет о движении денег составляется прямым методом расчета, в котором предусматривается разделение источников и направлений использования денежных средств в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Отчет об изменениях в собственном капитале отражает изменение чистых активов ТОО в течение отчетного периода. Эти изменения представляют собой суммарную прибыль и убытки в результате деятельности ТОО в течение периода.

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности ТОО представляет:

* информацию об основе подготовки финансовой отчетности и выбранной учетной политике;
* раскрытия, которые требуются по НСФО № 2, но не представленные в финансовой отчетности;
* дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного представления.

Корректировка ошибок предыдущих периодов.

Ошибки предыдущих периодов - это пропуски или искажения в финансовой отчетности субъекта для одного или более периодов, возникающих вследствие не использования либо использования ненадлежащим образом надежной информации, которая имелась в наличии, когда финансовые отчеты за те периоды были утверждены субъектом.

Существенной ошибкой признается сумма в размере более 2% от дохода по основной деятельности предыдущего отчетного периода. Исправление существенной ошибки, относящейся к предыдущим периодам, производится ретроспективно в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденной к выпуску, после их обнаружения посредством корректировки входящего (начального) сальдо активов, обязательств и капитала.

Доходом признаются валовые, систематические и регулярные поступления экономических выгод, возникающих от следующих операций и событий:

* Продажа товаров, готовой продукции.

Доход от продажи товаров (продукции) признается после передачи права собственности покупателю.

* Предоставление услуг, выполнение работ по договору на строительство. Продажа услуг признается в том отчетном периоде, в котором эти услуги были оказаны, с учетом стадии завершенности операции на конец отчетного периода.

Доход и затраты по договору на строительство признаются по стадии завершения работ по договору на конец отчетной даты (метод процента выполнения), т.е. с использованием способа процентного соотношения фактически выполненных работ на определенную дату, к полному объему работ по договору.

ТОО немедленно признает в качестве расхода затраты, вероятность возмещения которых равна нулю. Когда вероятно то, что общие затраты по договору превысят общий доход по договору на строительство, ожидаемый убыток признается как расход немедленно.

* Процентный доход (по депозиту).

Процентный доход признается ежемесячно с использованием метода эффективной ставки процента в соответствии с приложением 1 к НСФО №2.

Доход измеряется по справедливой стоимости, полученной или причитающейся к получению, исходя из договорных условий, иных видов соглашений между сторонами.

Справедливая стоимость возмещения, полученного или подлежащего получению, должна быть за вычетом любых торговых и оптовых скидок, предоставляемых субъектом.

Скидки с цены и продаж ТОО не предоставляет.

При работе по агентским соглашениям ТОО включает в доход только сумму комиссионных вознаграждений.

При осуществлении измерения и признания дохода каждая операция рассматривается отдельно.

Доход не признается на основе промежуточных выплат и полученных от покупателей (заказчиков) авансов.

Для учета доходов от реализации продукции и оказанных услуг ТОО применяет следующие синтетические счета:

6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг».

6020 «Возврат проданной продукции».

Раскрытие информации в отчетности.

При представлении финансовой отчетности пользователям относительно доходов ТОО раскрывает следующую информацию:

* учетную политику, принятую для признания дохода;
* суммы каждой категории дохода, признанного в течение периода, в том числе дохода от продажи товаров, предоставления услуг, от договоров подряда;
* прочие доходы и расходы, в том числе претензии, штрафы или возможные убытки.

Денежные средства включают денежные средства в кассе (в тенге и в валюте), на счетах в банке, денежные средства на депозитных банковских счетах, денежные средства на специальных счетах, денежные средства в пути. Денежные средства учитываются в балансе по первоначальной стоимости.

**Ведение кассовых операций** осуществляется в соответствии с «Правилами ведения бухгалтерского учета в РК», утвержденными приказом Министерства финансов в РК от 22.06.2007г. № 221.

Отчет кассира составляется ежедневно.

Учет кассовых операций вести в Кассовой книге автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы: «Вкладной лист кассовой книги», последняя должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана.

Приходные и расходные ордера или заменяющие их документы вместе с приложениями подлежат обязательному гашению штампом или подписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием числа, месяца, года. Расходные ордера, оформленные на платежных ведомостях, регистрируются после ее выдачи.

Внезапные ревизии хранящихся в кассе денег производится один раз в месяц комиссией в следующем составе:

финансовый директор, главный бухгалтер-кассир, председатель.

# Выдача наличных денег в подотчет *производится:*

- на расходы, связанные со служебными командировками, в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти;

- на основании распоряжения руководства, по заявлению работника или на основании приказа по ТОО (в командировку) с оформлением расходного кассового ордера;

- на основании приказа руководителя выдается полевое довольствие, в пределах сумм причитающихся лицам, работающим вахтовым методом. Авансовый отчет за полевое довольствие не оформляется, в виду того, что данные расходы не являются комнадировачными, на сотрудников работающих вахтовым методом не выписываются командировачные удостоверения т.к. при командировке работник уезжает от своего постоянного места работы, при вахтовом методе работы, напротив, работник приезжает к постоянному месту работы. Выдача с кассы полевого довольствия оформляется в виде платежной ведомости либо расходного кассового ордера.

- на операционные, хозяйственные и представительские расходы - на основании распоряжения директора.

Перечень МО лиц, имеющих право на получение денежных средств в подотчет согласно приказа директора:

- директор ТОО «Ак-Ниет Бурга»;

- финансовый директор Товарищества;

- главный бухгалтер;

- снабженцы;

- начальник производства;

- офис-менеджер;

- системный администратор;

- другие работники, которых уполномочил директор.

С указанными работниками заключены Договора об индивидуальной материальной ответственности.

Существует правило: очередная сумма денежных средств выдается в подотчет сотруднику только в том случае, если он отчитался по предыдущей полученной сумме.

Решение о выдаче подотчетной суммы лицу, не отчитавшемуся по ранее выданной сумме, принимает руководитель ТОО, который является распорядителем денежных средств предприятия.

Срок командировки работников определяется руководителем ТОО «Ак-Ниет Бурга», однако он не может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути. Размер суточных устанавливается руководителем ТОО в виде приказа, их величина соответствует размеру, не превышающему 6 МРП, (согласно ст.93 НК), в зависимости от занимаемой должности и выполнения работ в командировке.

Срок, в течение которого необходимо произвести отчет об использовании денежных средств, полученных в подотчет - «Авансовый отчет» – не более одного месяца (без указания срока предоставления авансового отчета в Учетной политике - не обоснованное нахождение денег у подотчетного лица, расценивается сотрудниками налоговой службы как доход работника в соответствии с п.2 ст.149 Налогового кодекса).

Отчет о командировке должен представляться в бухгалтерию не позже 5-ти дней после дня прибытия работника из командировки.

Авансовый отчет сдается в бухгалтерию с приложением всех подтверждающих соответствующих документов по расходованию денежных средств по всем хозяйственным операциям. Эти документы являются первичными учетными документами, которые фиксируют факт совершения операций или событий.

**Не использованные подотчетные суммы** должны быть сданы в кассу не позднее трех-пяти дней по окончании срока, на который они выдавались.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным под отчет суммам.

***ТОО имеет*** **расчетный** ***счет в банке***. Порядок совершения и оформления операций в банке регулируется правилами банков.

**Счета учета.**

1010 Денежные средства в кассе

1020 Денежные средства в пути.

1030 Денежные средства на текущих банковских счетах.

1050 Денежные средства на сберегательных счетах.

1060 Прочие денежные средства.

Денежные средства, ограниченные для использования организацией в силу договорных или других юридических условий (счет является залоговым, либо на счет наложен арест налоговыми или другими государственными органами), остаются на счетах учета денежных средств, но отражаются в балансе отдельно, вместе с комментариями руководства.

В ТОО Ак-Ниет Бурга предусмотрено не проводить приходный кассовый ордер на приход наличных денег при снятии их с банковского расчетного счета, основанием для оприходования денежных средств в кассу будет считаться банковская выписка

**Операции в** **иностранной валюте**

Все валютные операции осуществляются через уполномоченные банки.

Первоначальное признание.

Первоначально операции в иностранной валюте должны отражаться в тенге с использованием «спот» курса на дату проведения операции.

Дата проведения операции - это дата, когда данная операция должна быть отражена в финансовой отчетности.

Курсовая разница, возникающая на момент расчета по валютной операции, который осуществлен в течение того же отчетного периода, относится на прибыль или убыток за период и отражается в отчете о прибылях и убытках по статье «Прочие доходы/расходы».

Последующее признание *На каждую отчетную дату: 31 декабря*

статьи в иностранной валюте должны представляться с использованием конечного курса; неденежные (немонетарные) статьи в иностранной валюте, учтенные по первоначальной фактической стоимости приобретения, должны представляться на основе валютного курса на дату совершения операции.

Курсовая разница, возникшая в результате изменения курса в период между датой совершения операции и датой погашения денежных статей или на дату пересчета активов и обязательств на дату составления отчетности должна признаваться в качестве дохода или расходов в периоде их возникновения.

В аналитическом учете операции в иностранной валюте отражаются по номиналу в иностранной валюте.

***Счета учета.***

Для ведения учета курсовых разниц применяются следующие синтетические счета:

**6250** Положительная курсовая разница

**7430** Отрицательная курсовая разница

***Требования к раскрытию в отчетности.***

В финансовой отчетности ТОО должно раскрывать следующую информацию:

1. сумму курсовых разницы, признанных в составе прибыли или убытке, за исключением тех, которые возникают по финансовым инструментам, измеренным по справедливой стоимости в составе прибыли или убытка.
2. чистую курсовую разницу, классифицируемую как отдельный компонент собственного капитала, и сверку суммы курсовой разницы на начало и конец периода.

Учет нематериальных активов (НМА).

Классификация и группировка.

К нематериальным активам относятся объекты, не имеющие материально-вещественного содержания, но имеющие стоимостную оценку, используемые в хозяйственной деятельности ТОО в течение длительного времени (более одного года) и приносящие доход.

ТОО выделяет следующие категории нематериальных активов:

* прочие нематериальные активы (компьютерное программное обеспечение, права, патенты и лицензии).

Нематериальные активы первоначально оцениваются по себестоимости (фактической стоимости), с начислением амортизации прямолинейным методом, исходя из срока их полезного использования. Ликвидационная стоимость нематериальных активов принимается равной нулю.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется экспертной комиссией ТОО с учетом будущих экономических выгод и утверждается директором ТОО при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Срок полезной службы не должен превышать 10 лет с того момента, когда актив готов к использованию.

Амортизируемая стоимость нематериальных активов списывается на систематической основе в течение наилучшей оценки срока полезной службы.

Измерение после первоначального признания.

После первоначального признания ТОО не переоценивает нематериальные активы. Нематериальные активы учитываются по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Списание и выбытие нематериальных активов. Нематериальный актив списывается с бухгалтерского баланса ТОО при его выбытии или если не ожидается получение экономических выгод от его использования.

Выбытие НМА оформляется актом на списание произвольной формы. Акт подписывается членами центральной инвентаризационной комиссии ТОО и утверждается директором.

**Счета учета.**

Операции, связанные с нематериальными активами, отражаются на следующих счетах:

2730 Прочие нематериальные активы.

2740 Амортизация прочих нематериальных активов.

2.5.7. Требования к раскрытию.

В финансовой отчетности для каждого класса НМА должна раскрываться следующая информация:

- сроки полезной службы;

- применяемые методы амортизации (линейный метод);

- валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (агрегированная с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

Основные средства.

К основным средствам относятся материальные активы, используемые ТОО для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей и которые, как ожидается, будут использованы в течение более одного отчетного периода (более 1 года).

Признание объекта основных средств активом предусматривает выполнение одновременно двух условий:

а) наличие высокой уверенности в том, что ТОО получит связанные с активом экономические выгоды;

б) надежность оценки себестоимости актива для ТОО.

Классификация и группировки.

Для целей составления финансовой отчетности ТОО применяет следующую классификацию по группам:

- земля;

- здания и сооружения; машины и оборудование;

- транспортные средства;

- прочие основные средства (офисное оборудование, мебель, инструмент, производственный инвентарь и принадлежности).

Земля и здания являются отделимыми активами и учитываются отдельно, даже если они приобретаются вместе.

К производственному инвентарю и принадлежностям относятся предметы производственного назначения, которые служат для облегчения производственных операций во время работы и имеют длительный срок службы.

При первоначальном признании объект недвижимости, зданий и оборудования оценивается по фактической (первоначальной) себестоимости, включающей в себя все фактически произведенные затраты по возведению или приобретению актива. В фактическую стоимость основных средств включаются все неизбежные затраты до момента приведения актива в состояние готового к эксплуатации.

После первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс, предназначенный для выполнения определенной работы.

При наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезной службы, каждая часть учитывается как самостоятельное основное средство.

Для обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту присваивается соответствующий инвентарный номер, который сохраняется на весь период его нахождения в ТОО.

В случае выбытия основного средства инвентарный номер не присваивается вновь поступившим основным средствам в течение 5 лет.

Ликвидационная стоимость (предполагаемая стоимость запасных частей, лома и отходов, образующихся в конце срока его полезного использования за вычетом ожидаемых затрат по его выбытию) в связи с несущественностью и незначительностью при начислении амортизации признается равной нулю.

**Амортизация основных средств.**

В целях определения срока полезного использования объекты основных средств объединяются в амортизационные группы.

Размер амортизационных отчислений по основным средствам определяется следующими показателями:

- первоначальной стоимостью основных средств;

- сроком полезного использования;

- методом начисления амортизации.

Срок полезного использования определяется ТОО при признании объекта активом (при зачислении на баланс).

Срок полезного использования актива является предметом суждений руководства ТОО, устанавливается в соответствии с техническими условиями, ожидаемым режимом использования (загрузки), моральным устареванием с технической или коммерческой точки зрения, и с учетом опыта работы ТОО.

Начисление амортизации производится для бурового оборудования (буровые установки и компрессоры) – **производственный метод** (амортизация начисляется в зависимости от пробуренных метров), по всем остальным видам основных средств - **прямолинейным методом** списания стоимости с использованием следующих сроков полезного использования, по нормам амортизации в соответствии со ст.110 НК РК:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование фиксированныхактивов | Срок полезного использования (лет) | Годовая норма амортизации (%) |
| Здания и сооружения | 25 | 10,0 |
| Машины и оборудования | 10 | 25,0 |
| Транспортные средства | 7 | 25,0 |
| Компьютеры | 4 | 40,0 |
| Копировально-множительная техника | 5 | 40,0 |
| Фиксированные активы, не включенные в другие группы | 10 | 15,0 |
| Примечание: источник НК РК статья  |

Начисление амортизации по основным средствам, вновь введенным в эксплуатацию, начинается с 1 числа месяца, следующего за месяцем ввода, по выбывшим - прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Амортизация не прекращается, когда актив начинает простаивать или выводится из активной эксплуатации, за исключением случая, когда актив полностью амортизирован. В случаях приостановки производства в ТОО, активы участвующие в производстве по решению руководителя могут не амортизироваться.

Амортизационные отчисления за каждый период признаются ТОО в качестве расхода.

Пересмотр сроков полезного использования объектов и метода амортизации.

Срок полезного использования объектов основных средств пересматривается, как минимум, на каждую годовую отчетную дату, и если ожидания по использованию объекта значительно отличаются от предыдущих оценок, амортизационные отчисления за последующие периоды корректируются.

Расчет амортизации в случае изменения (увеличения) первоначальной стоимости производится исходя из остаточной стоимости объекта, увеличенной на величину последующих затрат. При этом амортизация начисляется исходя из оставшегося пересмотренного срока полезного использования объекта основных средств.

Целесообразность пересмотра сроков полезного использования должна подтверждаться заключением (актом) постоянно действующей комиссии Товарищества.

Неправильное определение срока полезной службы основных средств влечет пересмотр финансовых отчетов с даты, когда произошло событие, поэтому до отчетной даты необходимо пересмотреть срок их полезной службы.

Метод расчета амортизации по объектам ОС может также пересматриваться руководством ТОО, если наблюдались существенные изменения в ожидаемом характере потребления экономических выгод от использования объекта ОС. Подобные изменения в методе расчета амортизации должны учитываться перспективно.

Последующие капитальные вложения и затраты на ремонт.

Последующие затраты, относящиеся к объектам основных средств, которые уже признаны и соответственно оценены, признаются как капитальные и относятся на увеличение первоначальной стоимости, если предприятие с большой долей вероятности получит будущие экономические выгоды (увеличение срока полезной службы, улучшение качества производимой продукции, увеличение производственной мощности, или сокращения производственных затрат в процессе эксплуатации объектов основных средств). Замененные составные части объекта списываются.

Затраты на ремонт и эксплуатацию основных средств, производимые в целях сохранения и поддержания технического состояния объекта, первоначальную стоимость не увеличивают, а признаются как текущие расходы в момент их возникновения (т.е. отражаются в затратах в том отчетном периоде, в котором они произведены).

Капитальный и текущий ремонт основных средств ТОО «Ак-Ниет Бурга» может осуществлять подрядным способом на основе договоров со специализированными организациями. Расчёт за выполненные ремонтные работы производить по счетам подрядчиков на основании актов приемки выполненных работ. Затраты, связанные с проведением ремонтных работ собственных основных средств, относить на расходы периода.

Вычеты суммы фактических расходов на ремонт основных средств осуществлять в соответствии с п.2 ст.113 Налогового кодекса РК в следующих пределах, установленных от стоимостной стоимости баланса группы на конец налогового периода:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №групп | Наименование группы | Предельная норма (%) |
| I | Здания, сооружения (за исключением нефтяных, газовых скважин и передаточных устройств) | 15 |
| II | Машины и оборудование, за исключением машин и оборудования нефтегазадобычи | 25 |
| III | Канцелярские машины и компьютеры | 15 |
| IV | Фиксированные активы, не включенные в другие группы | 15 |
| Примечание |

Сумма, превышающая предел, учитываются в порядке п.2-1 ст. 113 Налогового кодекса Республики Казахстан.

Расходы, связанных с заменой деталей (частей) ОС, производимых в целях сохранения и поддержания технического состояния основных средств в соответствии с технической документацией, которые не увеличивают нормативного срока службы и не повышают их производственной мощности ОС, произведенные арендатором в отношении арендуемых основных средств и не возмещаемые арендодателем в соответствии с договором аренды, подлежат вычету в соответствии со ст.92 Налогового Кодекса Республики Казахстан.

**Обесценение основных средств**.

ТОО на каждую годовую отчетную дату оценивает наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива. В случае существования любого такого признака ТОО производит расчетную оценку справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу.

Убыток от обесценения признается в случаях, когда чистая балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

Возмещаемая стоимость актива определяется как наибольшее из величин: чистой продажной стоимости и ценности его использования.

**Выбытие основных средств**.

Объект основных средств перестает учитываться на балансе ТОО при его выбытии или в том случае, когда принято решение о прекращении использования актива, и от его выбытия далее не ожидается экономических выгод.

Выбывающие основные средства списываются с баланса вместе с ранее начисленным износом.

Доход или убыток от прекращения использования или выбытия основных средств определяется как разность между оценочной суммой чистых поступлений от выбытия и балансовой (остаточной) стоимостью основных средств и отражается в отчете о доходах и расходах как результат от не основной деятельности.

**Счета учета**.

2410 Основные средства

2411 Амортизация основных средств

2430 Убыток от обесценения основных средств

**Раскрытие информации в отчетности**.

При представлении финансовой отчетности относительно основных средств ТОО раскрывает следующую информацию:

* валовая балансовая стоимость;
* используемые методы начисления амортизации;
* применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
* валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец отчетного периода.

Капитальные вложения. К капитальным вложениям относятся затраты ТОО, направленные на создание, увеличение размеров, улучшение технических характеристик или приобретения внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенные для продажи.

Капитальное строительство может осуществляться как подрядным, так и хозяйственным способом.

По завершении строительства объекта определяется инвентарная стоимость объекта, которая складывается из фактических затрат на строительные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат.

Проценты по займам, полученным для финансирования строительства объектов, капитализируются в стоимость объектов в течение периода, необходимого для завершения строительства и подготовки объекта к использованию.

Счета учета.

2930 Незавершенное строительство

Аренда.

Аренда – это договор, согласно которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату или серию платежей право использования актива в течение согласованного периода времени.

Началом аренды считается дата, с которой арендатор получает возможность осуществлять свое право на использование арендуемого актива (дата акта приема-передачи).

Аренда подразделяется на основные типы:

- финансовая аренда;

- операционная аренда.

Определение вида аренды производится в начале аренды и может изменяться при изменении условий аренды. Измененное соглашение должно рассматриваться как новое на протяжении его срока действия.

**Финансовая аренда**.

Финансовая аренда – это аренда, по условиям которой происходит \_существенный перенос всех рисков и выгод, соответствующих владению активом. Правовой титул в итоге может как передаваться, так и не передаваться.

а) учет активов, полученных на условиях финансированной аренды (лизинга), и обязательства отражаются в составе основных средств ТОО по наименьшей из двух величин: дисконтированной суммы минимальных арендных платежей или справедливой стоимости арендуемых объектов ОС, которая, как правило, равняется сумме денежных средств, уплаченных арендодателем за актив.

Эта же сумма представляет собой первоначальную балансовую стоимость обязательств ТОО по финансовой аренде.

При расчете дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей коэффициентом дисконтирования является процентная ставка, заложенная в аренду.

б) Амортизационная политика для амортизируемых арендованных активов должна соответствовать той, которая применяется в отношении амортизируемых активов, находящихся в собственности ТОО.

**Операционная аренда.**

Операционная (текущая) аренда – это аренда, отличная от финансовой.

**Учет операционной аренды у арендатора.**

При операционной аренде переход права собственности на арендуемое имущество не происходит, и имущество продолжает отражаться в балансе у арендодателя в составе основных средств.

Арендные платежи при операционной аренде должны отражаться в отчете о прибылях и убытках арендатора как расходы, распределенные равномерно в течение срока аренды.

**Учет операционной аренды у арендодателя.**

Арендодатель должен отражать объекты основных средств, переданные в операционную аренду, в своем балансе обособленно, на счете учета основных средств.

Они амортизируются в течение ожидаемого периода их полезного использования в соответствии с методом начисления амортизации на однотипные основные средства.

Доход от операционной аренды и расходы по амортизации стоимости объектов операционной аренды должны отражаться в составе доходов и расходов на равномерной основе на протяжении срока аренды, в отчете о доходах и расходах арендодателя.

**Требования к раскрытию в отчетности.**

В финансовой отчетности ТОО (арендодатель) обязано раскрывать следующую информацию применительно к операционной аренде:

* общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем;
* совокупную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде;
* будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды.

Запасы.

Для целей составления финансовой отчетности ТОО применяет следующую группировку запасов.

**Сырье и материалы.**

Включает в себя материальные ценности, предназначенные для использования в производственном процессе со сроком полезного использования менее 12 месяцев.

Данная группа подразделяется на следующие подгруппы:

- Сырье и материалы.

- Топливо.

- Тара и тарные материалы.

- Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия.

- Инвентарь и хозяйственные принадлежности.

- Запасные части.

- Строительные материалы.

- Прочее сырье и материалы.

- Запасы в пути.

- - Запасы, переданные на ответственное хранение.

**Товары**, закупленные и хранящиеся для продажи, - товары, изделия, сырье, материалы и т.п., изначально приобретенные для реализации на сторону.

Аналитические признаки по видам запасов должны обеспечить получение следующей информации из информационной системы:

По наличию ограничений права собственности:

* запасы, переданные в залог в качестве обеспечения обязательств.

> По потребительским свойствам:

* запасы, срок хранения по которым превышает год;
* запасы, потерявшие потребительские свойства.

> По текущему статусу:

* запасы, переданные на ответственное хранение.
* По подотчетным подразделениям.

По наименованию запасов.

**Учетные принципы**.

Запасы отражаются в учете в момент, когда юридическое право собственности на них по договору поставки переходит от поставщика к ТОО.

Единицей бухгалтерского учета запасов является номенклатурный номер, который присваивается в момент поступления запасов в ТОО (оформления приходного ордера ф. 3-3).

Аналитический учет движения запасов ведется по количественно-суммовому методу по каждому балансовому счету и материально-ответственным лицам.

Учетные принципы.

Запасы, как приобретенные (полученные) от других организаций, так и изготовленные силами ТОО, учитываются *в момент прихода* по себестоимости.

Себестоимость приобретенных запасов включает покупную цену, транспортные расходы и прочие затраты, непосредственно связанные с покупкой и доставкой. Торговые скидки, возмещение и другие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение.

**Формирование полной себестоимости приобретаемых запасов** осуществляется непосредственно на синтетических счетах по учету запасов. Так как все расходы по приобретению запасов к моменту их оприходования уже оплачены, операций по подготовке запасов к использованию после оприходования не требуется, то запасы сразу принимаются к учету по полной себестоимости с добавлением к цене приобретения всех возникающих затрат.

Для оценки себестоимости запасов используется метод средневзвешенной стоимости, независимо от группы запасов.

В финансовой отчетности запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости и цены продажи за вычетом возможных затрат на завершение и сбыт.

Пересмотр чистой стоимости продажи всех запасов производится в каждом отчетном периоде (в конце года).

В финансовой отчетности запасы отражаются по фактической себестоимости за вычетом созданных резервов под обесценение.

При списании ТМЗ на благотворительные цели и на рекламирование деятельности предприятия стоимость их определяется не ниже фактической себестоимости. Себестоимость реализуемых ТМЗ признается как расход в том отчетном периоде, в котором признается связанный с ним доход.

Затраты, не включенные в себестоимость продукции (работ, услуг), признаются как расходы за отчетный период, в котором они были понесены.

**Оформление операций по поступлению запасов.**

На запасы, поступающие по договорам купли-продажи от поставщиков (грузоотправителей), должны быть расчетные документы (счет-фактура, товаро-транспортная накладная, и т.п.) и сопроводительные документы (спецификации, сертификаты, удостоверения качества и т.п.).

При приемке запасы подвергаются тщательной проверке в отношении соответствия ассортименту, количеству и качеству, указанному в расчетных и сопроводительных документах.

Все поступившие материальные ценности должны быть оприходованы в течение 24 часов на базисные (центральные) склады.

Запасы должны приходоваться в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, в штуках). По этим же единицам измерения устанавливается учетная цена.

Если запасы поступают в единице измерения, отличной от утвержденной для группы (подгруппы) запасов, то производится пересчет единиц измерения. В этом случае составляется акт о переводе единиц измерений, в котором указываются количество материала в единице измерения, по которой материал будет отпускаться со склада.

Одновременно определяется учетная цена в новой единице измерения.

Запасы, поступающие на ответственное хранение, оформляются сохранной распиской, записываются кладовщиком в специальную книгу, хранятся на складе обособленно и не могут расходоваться.

Запасы, поступившие на склад без расчетных документов поставщиков (неотфактурованные поставки), оформляются актом о приемке материалов

Акт в двух экземплярах составляет приемная комиссия, с обязательным участием материально-ответственного лица. Полученные запасы оцениваются по цене, указанной в договоре о поставке. Если цена не указана в договоре, то применяется рыночная цена.

Запасы, принадлежащие ТОО, но находящиеся в пути (переход права собственности), в конце месяца отражаются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной договором.

Материалы, закупленные подотчетными лицами ТОО, подлежат сдаче на склад. Оприходование материалов производится в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, акты закупа и т.п.), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

**Учет выбытия запасов.**

В ТОО выделяют следующие виды выбытия запасов:

- списание запасов в производство;

- реализация запасов на сторону;

- прочее выбытие запасов как результат:

1) стечения сроков хранения, морального устаревания, иных случаев утраты потребительских свойств;

2) выявления недостач при инвентаризации;

3) хищения или порчи запасов;

4) порчи имущества при авариях, пожарах, стихийных бедствиях.

Отпуск запасов материально-ответственным лицам участков производится только с центрального склада и следует рассматривать как внутреннее перемещение материальных ценностей.

Инвентарь, инструмент, спецодежда и средства индивидуальной защиты, независимо от срока полезного использования, при принятии к учету на склад признаются запасами. В момент выдачи их со склада в эксплуатацию (носку) их стоимость относится единовременно на расходы.

По предметам, списанным на издержки производства, должен быть заведен оперативный учет по местам эксплуатации и материально-ответственным лицам, в количественном выражении, в соответствии с установленными нормами и сроками носки или использования. Для этого используются инвентарные книги или описи.

Расходы, связанные с рекламой, относятся к расходам по реализации товаров, списание расходов оформляется актом, утвержденным директором компании. К акту прилагаются подтверждающие документы по приобретению рекламных услуг. Учет реализации товаров и услуг осуществляется по методу начислений, согласно которому доходы и вычеты учитываются с момента предоставления услуг, отгрузки товара и оприходования имущества, независимо от времени оплаты.

Полученные канцтовары относить на счет 343 «Расходы будущих периодов», списание производить в конце года и относить на счет 821.

**Учет спец. одежды в ТОО АК-НИЕТ БУРГА.**

В соответствии с требованием руководства Товарищества работникам предприятия выдается форма (специальная одежда) для защиты своей одежды от загрязнения и т.д. Срок использования форменной одежды не превышает 12 месяцев, в связи с этим она учитывается в составе вычетов. В налоговом учете такие затраты на форменную одежду единовременно списываются в состав материальных расходов. В данном случае форменная одежда предназначена только для использования на работе, поэтому нельзя считать, что работник получил от предприятия какой-либо доход, поэтому стоимость такой форм в не будет облагаться подоходным налогом на доходы физических лиц. В этом случае форменная одежда продолжает числиться в учете предприятия, следовательно, у физического лица не возникает этого объекта налогообложения. С этой точки зрения следует подходить и в отношении социального налога и отчислений в накопительный пенсионный фонд.

В том случае, если форменная одежда выдается работнику в постоянное пользование, то ситуация несколько иная, а именно: начисляется и удерживается в обязательном порядке подоходный налог. Таково требование Налогового кодекса РК, согласно которому при определении налоговой базы по налогу учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме.

Материально-ответственные лица, с которыми должны быть заключены договора об индивидуальной материальной ответственности, являются: заведующий складом по учету материалов и товара, МОЛ по учету основных средств.

Списание материалов должно осуществляться по Актам списания комиссией в составе двух человек, материально-ответственного лица. Акт утверждается директором.

**Учет ГСМ в ТОО АК-НИЕТ БУРГА.**

Списание топлива производится на основании Правил по нормированию расхода топливо-смазочных и эксплуатационных материалов для автотранспортной и специальной техники (Приказ Министерства транспорта и коммуникаций РК за № 310-1 от 24.10.01г. и Министерства энергетики и минеральных ресурсов РК от 23.11.01г. № 285). Нормы расхода ГСМ на каждую единицу транспорта утверждается приказом руководителя в присутствии комиссии. В ТОО на каждый контракт, заключенный с покупателем геологоразведочных работ, создается смета затрат дизтоплива на 1 п.м. для работы бурового оборудования и компрессоров, которая составляется комиссией и утверждается руководителем. Данные нормы дизельного топлива на 1 п.м. являются основанием для бухгалтера на списание ГСМ на затраты производства.

**Учет запасных частей В ТОО АК-НИЕТ БУРГА**.

Все закупленные запасные части приходуются на склад и отпускаются с центрального склада механику согласно накладной на внутреннее перемещение запасных частей, выдаваемых бухгалтерией и утвержденной гл.бухгалтером и директором.

- По мере необходимости механиком должна составляться отдельная дефектная ведомость по каждой единице техники с перечнем всех поломок и необходимых запасных частей по каждой единице, которая подписывается механиком, водителем данной техники, проверяется главным механиком и утверждается директором предприятия.

- На основании Дефектной ведомости механик составляет накладную-требование для получения с центрального склада отраженных в дефектной ведомости запасных частей, также заверенную руководителем предприятия.

- В бухгалтерии на основании предоставленной накладной-требования составляется накладная на внутреннее перемещение с центрального склада в подотчет механику, на основании которой заведующий складом производит выдачу материалов со склада механику, один экземпляр которого с расписками в получении далее передается в бухгалтерию предприятия.

 - Далее оформляется акт списания запасных частей на основании всех перечисленных документов с расшифровкой по технике и установленным запасным частям. Акт списания с полным комплектом документов (дефектная ведомость, накладная-требование, накладная на внутреннее перемещение,) сдается в бухгалтерию предприятия.

**Учет специфических материалов в ТОО АК-НИЕТ БУРГА.**

В ТОО для осуществления геологоразведочных работ приобретаются специфические материалы, такие как: буровые трубы, пневмоударники, шрауды, буровые коронки, долота, внутренние буровые трубы, переходники. Данные материалы очень дорогостоящие и участвуют непосредственно в процессе бурения геологоразведочных скважин. Нормы списания для каждого специфического материала утверждаются в смете затрат на каждый буровой участок отдельно, в виду разных пород скважин.

 В ТОО осуществляются бурения скважин под воду. Каждый проект бурения скважины под воду индивидуален, в связи с этим на каждую скважину составляется отдельная смета затрат специфических материалов и прочих материалов.

Списание прочих материалов, таких как: гвозди, болты, инструменты, металл, кабеля, изоленты, ветоши, масла и прочие материалы осуществляться по актам списания составленной комиссией в составе двух человек, материально-ответственного лица. Акт утверждается директором.

Метод списания в ТОО АК-НИЕТ БУРГА является метод ЛИФО.

**Счета учета.**

1310 Сырье и материалы

1320 Готовая продукция

1330 Товары

1350 Прочие запасы

1360 Резерв по списанию запасов

**Требования к раскрытию в отчетности.**

В финансовой отчетности в обязательном порядке должны раскрываться:

- учетная политика, принятая для оценки запасов;

- общая балансовая стоимость запасов и в разрезе по синтетическим счетам (на складах, в производстве);

- балансовая стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

балансовая стоимость запасов, заложенных в качестве.

Вознаграждения работникам

Вознаграждение работникам - все формы вознаграждений и выплат, предоставляемые ТОО работникам за оказанные ими услуги.

Они включают любые доходы, выплачиваемые ТОО работнику в денежной или натуральной форме, включая доходы в виде материальных, социальных благ или иной материальной выгоды.

Стандарт применяется ко всем видам вознаграждения работникам, в том числе вознаграждениям, предоставляемым на основе формальных соглашений (коллективный договор) и неформальной практики, сложившейся в ТОО, которые подразделяются на:

- краткосрочные вознаграждения;

- долгосрочные вознаграждения.

**Краткосрочные вознаграждения работникам**.

К краткосрочным вознаграждениям относятся любые выплаты работникам, производимые в срок до двенадцати месяцев по окончании периода, в котором были выполнены работы:

1) заработная плата рабочим и служащим;

2) краткосрочные оплачиваемые отсутствия на работе (ежегодный оплачиваемый отпуск и социальные отпуска) за период, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;

3) вознаграждения в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем, бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников.

ТОО самостоятельно распределяет общий фонд оплаты труда по месяцам и кварталам, устанавливает форму оплаты труда, определяет тарифные ставки и оклады, доплаты, надбавки работникам предприятия в соответствии с действующим законодательством и результатами хозяйственной деятельности.

Оплата труда персонала ТОО производится в соответствии с действующим в ТОО Положением «Об оплате труда и премирования работников», согласно занимаемым должностям, в соответствии с заключенными индивидуальными трудовыми договорами.

Учет использования рабочего времени осуществляется в табелях методом сплошной регистрации явок и неявок на работу.

Расчет величины заработной платы производится на основании поданных табелей учета рабочего времени, приказов по предприятию и других видов обосновывающих документов.

Обработанные документы группируются по категориям работающих в сводной ведомости, на основании которых и производится отнесение затрат по заработной плате на соответствующие счета в бухгалтерском учете.

Краткосрочные вознаграждения работникам учитываются на основе метода начисления.

С 01.01.2008г. работник в целях исчисления подоходного налога может получить налоговый вычет в размере МЗП на основании заявления работника в бухгалтерию.

Вознаграждение списывается как расходы в отчете о доходах и расходах и до момента оплаты отражаются как обязательство перед работником. В момент выплаты краткосрочного вознаграждения работнику отраженные ранее обязательства ТОО погашаются.

На конец отчетного периода неоплаченный остаток признается краткосрочным обязательством.

**Долгосрочные вознаграждения работникам.**

Долгосрочные вознаграждения включают обязательства ТОО по выплате:

- единовременного фиксированного вознаграждения работникам при выходе на пенсию;

- возмещение ущерба по потере трудоспособности.

Ожидаемые расходы по этим вознаграждениям начисляются в течение срока работы работника по дисконтированной сумме, рассчитанной с использованием метода прогнозируемой условной единицы (актуарные расчеты).

Актуарные оценки проводятся не чаще одного раза в год, на конец отчетного периода.

**Счета учета**.

В целях унификации расчетов с работниками в ТОО используются следующие синтетические счета:

3350 Краткосрочная задолженность по оплате труда.

3430 Краткосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работникам.

4230 Долгосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работникам.

**Требования к раскрытию**.

ТОО должно раскрывать следующую информацию по долгосрочным вознаграждениям, определенным коллективным договором с работниками:

- учетную политику ТОО по признанию актуарных прибылей и убытков;

- общее описание видов вознаграждений и условий выплат;

- сверку признанных в балансе обязательств по вознаграждениям работникам.

***Капитал ТОО включает***:

- уставный капитал;

- дополнительно неоплаченный капитал от переоценки основных средств;

- нераспределенный доход (нераспределенная прибыль).

Уставный капитал ТОО равен сумме вкладов учредителей. Формирование уставного капитала произведено в соответствии с учредительными документами.

**Счета учета.**

ТОО использует для учета собственного капитала следующие синтетические счета:

5030 Вклады и паи.

5420 Резерв на переоценку основных средств.

5460 Прочие резервы.

5510 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года.

5520 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предыдущих лет. 5610 Итоговая прибыль (итоговый убыток).

Расходы будущих периодов.

К расходам будущих периодов (РБП) относятся расходы, понесенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

***В ТОО принята следующая группировка расходов будущих периодов:***

По сроку, в течение которого предполагается списать РБП:

- РБП, подлежащие списанию в течение 12 месяцев;

- РБП, подлежащие списанию в течение периода более 12 месяцев.

По видам:

- страховые премии;

- прочие расходы будущих периодов.

Аналитический учет должен обеспечить получение следующей информации для каждой статьи расходов:

- дата начала использования;

- дата окончания использования.

Аналитический учет расходов будущих периодов ведется в ведомости учета расходов будущих периодов по каждому виду (группе) расходов.

**Учетные принципы.**

Расходы будущих периодов списываются равномерно в течение отчетного периода, к которому они относятся, в соответствии с произведенными расчетами. Продолжительность такого периода определяется в момент принятия расходов будущих периодов к бухгалтерскому учету.

Если в будущем производство и реализация не будут иметь место, то понесенные расходы не капитализируются, а списываются на расходы периода, в котором они были понесены.

Инвентаризация расходов будущих периодов производится один раз в год в декабре месяце.

**Счета учета**.

- 1620 Расходы будущих периодов (менее 12 месяцев);

- 2920 Расходы будущих периодов (более 12 месяцев);

**Требования к раскрытию в отчетности.**

В зависимости от срока, оставшегося для списания РБП, остаток РБП отражается в балансе в разделе «Краткосрочные активы» по строке «Дебиторская задолженность и другие активы».

Если оставшийся срок менее 12 месяцев, или в разделе «Долгосрочные активы» по строке «Прочие долгосрочные активы», если оставшийся срок более 12 месяцев.

Отражение производится по балансовой стоимости.

Займы полученные.

**Учетные принципы**.

# В случае возникновения необходимости в дополнительных денежных средствах Товарищество может принять «финансовую помощь» - заём денежных средств у предприятия (юридического лица) или Участника, в договоре указать сумму и срок возврата займа (глава 36 ГК РК). В соответствии со ст.716 ГК РК Договор займа (беспроцентный) должен быть заключен в форме, соответствующей правилам статей 151-152 данного Кодекса.

Юридическим лицам и гражданам запрещается привлечение денег в виде займа от граждан в качестве предпринимательской деятельности (путем получения вознаграждений), такие договора считаются недействительными с момента из заключения.

При необходимости дополнительных средств сотрудникам – предоставлять заем (финансовую помощь) согласно поданному заявлению, с указанием его целевого назначения.

При первоначальном признании займы полученные отражаются по справедливой стоимости.

Займы признаются по первоначальной стоимости приобретения, которая соответствует справедливой стоимости полученных средств за вычетом расходов по сделке.

Стоимость займов, выраженных в иностранной валюте, формируется исходя из фактически полученных средств в пересчете по рыночному курсу, сложившемуся на дату получения средств.

Справедливая стоимость полученных средств определяется с использованием рыночных процентных ставок по аналогичным инструментам, в случае существенного их отличия - от процентной ставки по полученному займу.

В последующих периодах займы отражаются по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента.

Разница между справедливой стоимостью полученных средств (за вычетом расходов по сделке) и суммой к погашению отражается как проценты к уплате в течение срока, на который выдан заем.

При сроке погашения до 12 месяцев после отчетной даты займы классифицируются как краткосрочные, при сроке погашения свыше 12 месяцев после отчетной даты - как долгосрочные займы.

Аналитический учет займов полученных ведется по каждому займу в отдельности.

**Прекращение признания займов**.

ТОО прекращает признание займов полученных только в случае, когда они погашены, т.е. указанное в договоре займа обязательство исполнено.

**Счета учета**.

3010 Краткосрочные банковские займы.

4010 Долгосрочные банковские займы

**Требования к раскрытию**.

Для каждой категории займов ТОО должно раскрывать:

* учетную политику, в том числе применяемые критерии признания и базу измерения (использованные методы и допущения при определении справедливой стоимости);
* информацию о величине, характере и условиях займов полученных.

Затраты по займам

**Затраты по привлечению заемных средств** - это затраты по выплате процентов и другие затраты, понесенные предприятием в связи с получением средств взаймы в соответствии с условиями договоров.

В том числе:

- расходы по вознаграждению (процентам) по краткосрочным и долгосрочным кредитам банка;

- расходы по вознаграждению (процентам) по кредитам поставщика;

- дополнительные затраты, понесенные при займе средств;

- расходы по вознаграждению (процентам) по аренде имущества;

- расходы по вознаграждению (процентам) по инвестиционным соглашениям;

- курсовые разницы, возникающие при займах в иностранной валюте, если они рассматриваются как поправка к затратам по выплате процентов.

***Применяется* стандартный основной порядок учета** - затраты по займам признаются в качестве расходов того периода, в котором они произведены (кроме ссуд под строительство объектов).

Начисление вознаграждения за полученный заем производится ежемесячно.

Аналитический учет ведется по каждому виду вознаграждения.

**Счета учета.**

7310 Расходы по вознаграждениям (на выплату процентов по полученным займам на финансирование)

7320 Расходы на выплату процентов по финансовой аренде

**Требования к раскрытию**.

По затратам по займам ТОО должно раскрывать:

- учетную политику в отношении затрат по займам;

- сумму затрат по займам за отчетный период.

Оценочные обязательства и условные обязательства представляют собой обязательство, не определенное по величине, либо с неопределенным сроком исполнения. Оценочные обязательства создаются при наличии трех условий:

1. Оценочное обязательство должно уже существовать у ТОО как результат прошлых событий. Обязательство может быть юридически определено, т.е. вытекать из договора или закона или вытекать из прошлой практики ТОО, публикуемой политикой или достаточно конкретным текущим заявлением указало, что принимает на себя определенные обязательства, и тем самым создало действительные ожидания других сторон, что обязательства будут выполнены.

2. ТОО должно будет выполнить это обязательство с высокой степенью вероятности.

3. Сумма оценочного обязательства может быть надежно оценена.

**Счета учета.**

Операции, связанные с оценочными обязательствами, отражаются на следующих счетах:

3420 Краткосрочные обязательства по юридическим претензиям.

3430 Краткосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работникам.

3440 Прочие краткосрочные оценочные обязательства.

4220 Долгосрочные оценочные обязательства по юридическим претензиям.

4230 Долгосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работников

4240 Прочие долгосрочные оценочные обязательства

**Раскрытие информации в отчетности.**

При предоставлении финансовой отчетности ТОО раскрывает следующую информацию:

* виды резервов;
* информацию о движении резервов (остаток на начало и конец года, начислено, использовано).

Дебиторская задолженность.

Дебиторская задолженность ТОО подразделяется на торговую (связанную с обычной деятельностью) и неторговую (прочую).

Торговая дебиторская задолженность первоначально признается по справедливой стоимости и впоследствии оценивается по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента за минусом резерва по сомнительным требованиям.

**Краткосрочная дебиторская задолженность** покупателей и заказчиков.

К краткосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков относятся операции по расчетам с покупателями и заказчиками за реализованную продукцию и оказанные услуги сроком до одного года выполненные работы и прочая краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков (в том числе авансов).

Дебиторская задолженность признается только тогда, когда признается связанный с ней доход (переход права собственности по условиям договора).

Реализация продукции, товаров (выполнение работ, оказание услуг) производится на основании соответствующих договоров между юридическими (физическими) лицами.

Денежные скидки (скидки с цены, скидки за оплату в срок и т.д.) должны быть предусмотрены в договорах.

Документом, подтверждающим отпуск товаров (продукции, работ, услуг), является накладная или акт выполненных работ, на основании которых ТОО выписывается счет-фактура.

Дебиторская задолженность покупателей учитывается по сумме, указанной в первичных бухгалтерских документах (актах, счетах-фактурах), предъявленной к оплате.

Расчеты между продавцом и покупателем могут производиться в наличной и безналичной формах.

**Резерв по сомнительным требованиям**.

Резерв по сомнительным требованиям по дебиторской задолженности создается, когда существует объективное доказательство того, что ТОО не сможет вернуть все суммы к получению согласно первоначальным условиям дебиторской задолженности.

Резерв по сомнительным требованиям создается на основе результатов инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной в конце отчетного периода по методу процента от объема реализации, выполненных работ (оказанных услуг).

Резерв по сомнительным требованиям создается как по дебиторской задолженности покупателей, так и по авансам, выданным поставщикам. Процедура создания резерва по авансам аналогична описанной выше процедуре для дебиторской задолженности.

Основываясь на опыте прошлых лет (минимум три предыдущих года), подсчитывается средний процент отношения между фактическими убытками от сомнительных долгов и объемом реализации, выполненных работ (оказанных услуг).

Далее этот процент применяется к объему реализации, выполненных работ (оказанных услуг) отчетного периода для определения резерва по сомнительным обязательствам.

**Списание безнадежных долгов.**

Безнадежным признается долг, по которому истек срок исковой давности, установленный действующим законодательством, либо получение которого признано невозможным вследствие отказа суда в удовлетворении иска либо вследствие неплатежеспособности должника.

Факт признания долга безнадежным должен быть подтвержден соответствующими документами: данными инвентаризации и приказом руководителя ТОО о списании безнадежного долга, решением суда, иными документами.

Безнадежные долги списываются за счет резерва по сомнительным требованиям. При недостаточности резерва списание происходит напрямую на счета отчета о прибылях и убытках.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена на следующий отчетный период. При этом сумма вновь создаваемого резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного периода.

Просроченная кредиторская задолженность подлежит списанию по истечении срока, установленного действующим законодательством, и подлежит отнесению на счет прочих доходов в отчете о прибылях и убытках.

Если дебиторская задолженность, списанная ранее, оплачена в последующих отчетных периодах, то она признается как доход в периоде, когда произошла такая оплата.

**Счета учета.**

1210 Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков

1260 Краткосрочная дебиторская задолженность по аренде 1280 Прочая краткосрочная дебиторская задолженность 1290 Резерв по сомнительным требованиям

2180 Прочая долгосрочная дебиторская задолженность (авансы выданные).

**Раскрытие в отчетности.**

Дебиторская задолженность должна быть отражена с учетом специфики деятельности ТОО, отдельно должны быть раскрыты следующие составные части дебиторской задолженности:

- расчеты с покупателями и заказчиками;

- прочая дебиторская задолженность.

Обязательства (кредиторская задолженность).

Обязательство - это существующая обязанность ТОО, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой приведет к выбытию из ТОО ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Для целей составления финансовой отчетности ТОО применяет следующую группировку кредиторов: расчеты с поставщиками и подрядчиками по основной деятельности и расчеты с прочими кредиторами.

**Расчеты с поставщиками и подрядчиками**.

Используется для отражения состояния расчетов (в том числе авансов) за полученное имущество (сырье и материалы), оказанные услуги, выполненные работы, используемые в основном производстве или работах и услугах производственного характера.

Основанием для принятия на себя обязательства перед поставщиком товаров (работ, услуг) служат договор, накладная или акт выполненных работ и счет-фактура. Договор купли-продажи со спецификацией служат обоснованием покупки.

Первичными документами при закупках ТМЦ являются:

а) при приобретении ТМЦ у юридических лиц, работающих по общеустановленному режиму: счет-фактура, накладная (товарный чек), чек ККМ (при наличной форме оплаты);

б) при закупке ТМЗ на рынках у субъектов, осуществляющих деятельность на основе разового талона: закупочный акт со всеми необходимыми реквизитами, номер разового талона, служебная записка с разрешительной визой руководителя предприятия;

в) при закупке ТМЗ у индивидуальных предпринимателей: закупочный акт со всеми необходимыми реквизитами, с обязательным указанием номера и серии свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, служебная записка с разрешительной визой руководителя предприятия.

**Расчеты по авансам полученным.**

***На счетах «Авансы полученные***» отражаются краткосрочные обязательства, возникающие при получении от покупателей и заказчиков предварительной оплаты по договорам на поставку товаров или услуг (если они подлежат урегулированию в срок, не превышающий 12 месяцев после отчетной даты).

Все остальные обязательства, связанные с полученными авансами, должны учитываться как прочие долгосрочные обязательства.

ТОО списывает кредиторскую задолженность по авансам полученным тогда, и только тогда, когда кредиторская задолженность (или часть ее) погашена, т.е. когда предусмотренное договором обязательство исполнено, аннулировано или срок его действия истек.

При выполнении обязательства по поставке товаров или услуг соответствующая сумма списывается в дебет счета «Авансы полученные» в корреспонденции со счетом «Задолженность покупателей и заказчиков».

**Счета учета.**

3310 Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчика.

3390 Прочая краткосрочная кредиторская задолженность.

3510 Краткосрочные авансы полученные.

4410 Долгосрочные авансы полученные.

Расчеты с бюджетом.

ТОО исчисляет и уплачивает налоги и сборы в соответствии с соблюдением требований Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет».

2.18.1. Основанием для записей в регистры бухгалтерского учета обязательств по налогам являются документы бухгалтерского оформления: справки, расчеты, декларации.

Окончательная корректировка записей по учету налоговых платежей производится по истечении налогового года на основе данных налоговых деклараций.

***Формирование налогооблагаемой базы***, ведение регистров (форм) налогового учета, составление налоговых деклараций по налогам и сборам осуществляет налоговый сектор бухгалтерии.

Регистры налогового учета могут вестись в виде специальных форм на бумажных носителях и в электронном виде.

Сверка расчетов с бюджетом по налогам и другим обязательным платежам с налоговыми органами производится налоговым сектором ежеквартально и по итогам года. По результатам сверки составляется акт сверки расчетов. Акт сверки - документ по исчисленным (начисленным, уменьшенным) суммам налогов, других обязательных платежей в бюджет, обязательных пенсионных взносов, социальных отчислений, а также пени и штрафов на определенную дату по данным налогового органа и налогоплательщика.

Учет расчетов по налогам и сборам ведется на счетах бухгалтерского учета непрерывно нарастающим итогом раздельно по каждому налогу и сбору, а также в разрезе вида задолженности (недоимка по основной сумме налога или сбора, пени, штрафа). Штрафы, пени, подлежащие уплате в бюджет в связи с нарушением налогового законодательства, учитываются на отдельных счетах.

**Налог на прибыль.**

ТОО учитывает настоящие и будущие налоговые последствия операций и других событий в финансовых отчетах.

Для целей составления финансовой отчетности применяется следующая классификация:

- *текущий налог* - это сумма налога на прибыль, подлежащего уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период;

- *отложенные налоговые обязательства* - это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

**Учетные принципы**.

Для отражения налога на прибыль в отчетности ТОО определяет метод обязательств, согласно которому в финансовой отчетности ТОО требуется отражать не только текущий налог на прибыль (налоговые последствия отчетного периода), но и отложенные налоги на прибыль (будущие налоговые последствия), существующие на отчетную дату.

При этом сумма расхода по налогу за отчетный период, отражаемая в отчете о доходах и расходах, должна быть отражена в сумме текущего налога на прибыль плюс (минус) расход (экономия) суммы отложенного налога на прибыль.

Признание эффекта будущих налоговых последствий приводит к возникновению в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов. Они образуются в связи с разницей между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой.

Рассчитывается по ставке подоходного налога, действующей на территории РК, для определения наличия отсроченных налоговых активов или обязательств на дату составления финансовой отчетности.

Отсроченное налоговое обязательство признается независимо от вероятности будущего платежа.

Отсроченный налоговый актив признается только в случае вероятности получения будущего налогооблагаемого дохода, за счет которого будут использованы временные разницы.

Отсроченные налоговые активы и отсроченные налоговые обязательства представляются в бухгалтерском балансе в разделе долгосрочных активов и обязательств.

**Счета учета.**

1410 Корпоративный подоходный налог.

2810 Отложенные налоговые активы по корпоративному подоходному налогу.

3110 Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате.

4310 Отложенные налоговые обязательства по КПН.

**Требования к раскрытию в отчетности.**

В отчете о прибылях и убытках ТОО требуется не только отразить сумму налога на прибыль, но и раскрыть основные его компоненты.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства должны быть представлены отдельно от других активов и обязательств в бухгалтерском балансе.

Расходы.

**Расходы периода.**

Расходы периода включаются в себестоимость товарной продукции (работ, услуг) в том отчетном периоде, в котором они были понесены.

К ним относятся:

- основное производство (8110) - это расходы, связанные непосредственно с бурением. Данный счет включает в себя расходы по материалам, заработной плате работников, отчислений от оплаты труда работников, командировачных расходов, вахтовых расходов, прочие затраты связанные непосредственно с организацией буровых работ.

- вспомогательные производства (8310) – это расходы на производственной базе, которые необходимы для поддержания производства бурения;

- накладные расходы (8410) – это расходы по ремонту основных средств которые участвуют в производстве, амортизация основных средств которые участвуют в производстве, аренда, прочие расходы не включенные в счетах 8110, 8310.

- расходы по реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг) (7110);

- расходы в виде вознаграждения (7310).

Затраты, не включенные в себестоимость продукции (работ, услуг), признаются как расходы за отчетный период, в котором они были понесены: - это общие и административные расходы **(*7210)***

Раскрытие информации о связанных сторонах.

Сторона считается связанной с ТОО, если:

- эта сторона прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников контролирует ТОО или контролируется им;

- имеет долю в ТОО, обеспечивающую ей значительное влияние на ТОО при принятии финансовых и операционных решений.

Операции между связанными сторонами - это передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от того, взимается плата или нет.

При наличии контроля информация об отношениях контроля между связанными сторонами раскрывается независимо от того, проводились ли между ними какие-либо операции или не проводились.

Связанной стороной признаются учредители ТОО.

События после окончания отчетного периода.

События после окончания отчетного периода - это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску и которые оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности ТОО.

Датой баланса считается день, по состоянию на который ТОО составляет свою финансовую отчетность.

**1.3 Правовое регулирование проведения аудиторской проверки**

Аудиторская деятельность должна быть организована в соответствии с документами, относящимися к двум основным группам: государственные законодательные акты; аудиторские стандарты.

Настоящий Закон регулирует отношения, возникающие между государственными органами, юридическими и физическими лицами, аудиторами и аудиторскими организациями в процессе осуществления аудиторской деятельности в Республике Казахстан.

Закон об аудиторской деятельности состоит из шести глав, которые включают в себя 25 статей.

Глава 1 посвящена сущности аудита, его видов; раскрываются понятия "аудиторская деятельность", под которой понимается предпринимательская деятельность аудиторов и аудиторских организаций по проведению аудита; определены основные принципы аудиторской деятельности: независимость, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность.

Во второй главе раскрываются понятия "аудитор", "аудиторская организация"; дается характеристика Палате аудиторов и ее полномочиям.

Палата аудиторов является некоммерческой, независимой, профессиональной, самоуправляемой и самофинансируемой организацией.

Палата аудиторов объединяет на добровольной основе аудиторов, аудиторские организации и финансируется за счет членских взносов.

Глава 3 посвящена изложению условий и порядка аттестации аудиторов.

Квалификационная комиссия по аттестации аудиторов образуется на Республиканской конференции палат аудиторов, являющихся ее учредителями. В состав Квалификационной комиссии по аттестации аудиторов входят по одному представителю от каждой палаты аудиторов.

Квалификационная комиссия по аттестации аудиторов действует на основе Положения о ней, утверждаемого на Республиканской конференции палат аудиторов. Финансирование, материально-техническое обеспечение деятельности Квалификационной комиссии по аттестации аудиторов осуществляются ее учредителями.

В главе 4 излагается порядок осуществления аудиторской деятельности.

Отношения между аудиторами, аудиторскими организациями и аудируемыми субъектами строятся на основе договора в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

По результатам проведенного аудита составляется аудиторское заключение, которое должно соответствовать стандартам аудита.

Стандарты аудита принимаются на конференции (собрании) Республиканской палаты аудиторов и утверждаются уполномоченным государственным органом.

В главе 5 излагаются права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских организаций.

Глава 6 освещает права, обязанности и ответственность аудируемого субъекта.

В Законе об аудиторской деятельности указаны субъекты аудита - аудиторы и аудиторские организации.

**Аудитором** является лицо, аттестованное Квалификационной комиссией и получившее свидетельство о присвоении квалификации "аудитор". Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве индивидуального предпринимателя либо в качестве работника аудиторской организации.

Право на осуществление аудиторской деятельности имеют аудиторы и аудиторские организации, имеющие лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Аудиторам запрещается заниматься другими видами предпринимательской деятельности, за исключением преподавательской, научной и иной творческой деятельности.

**Аудиторские услуги** могут предоставляться в виде аудиторских проверок, экспертиз, консультаций по вопросам соответствия законам и иным нормативным актам финансовой отчетности и достоверности отражения в ней результатов финансово-хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, финансов, налогообложения, права, банковского и страхового дел, экологии, правильной организации производства, маркетинга, проведению анализа и прогнозирования финансового состояния с целью выявления резервов для повышения эффективности производственного потенциала хозяйствующих субъектов в условиях рыночной экономики, по договорам на платной основе.

**Аудиторская организация** - коммерческая организация, созданная для осуществления аудиторской деятельности в любой организационно-правовой форме, за исключением акционерного общества открытого типа, производственного кооператива и государственного предприятия.

Основной целью аудиторских организаций является обеспечение предприятий, их партнеров объективной информацией о финансовом состоянии обслуживающих предприятий и достоверности финансовой отчетности, соответствии совершенных ими финансовых и хозяйственных операций законам и нормативным актам, действующим в Республике Казахстан, выражение в письменной официальной форме научно обоснованного, независимого мнения о конечных результатах деятельности хозяйствующих субъектов за определенный период. В соответствии с целями своей деятельности аудиторские организации осуществляют проверки финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности различных государственных, коллективных, индивидуальных, совместных, арендных и других предприятий, их объединений по заказам на договорных платных началах.

К важнейшим задачам (функциям) аудиторских организаций относятся также:

|  |  |
| --- | --- |
| -  | проведение экспертизы хозяйственной деятельности и состояния имущества предприятий; |
| - | разработка рекомендаций по улучшению работы хозяйствующих субъектов; |
| - | прогнозирование результатов хозяйственной деятельности предприятий и оценка перспектив их развития; |
| - | научное, методическое, информационное обеспечение деятельности предприятий путем выполнения научно-исследовательских работ, разработки методики учета и анализа, организации сбора и передачи нормативной документации; |
| - | оказание консультационно-информационных услуг высококвалифицированными специалистами по организации учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности; |
| - | разработка и внедрение автоматизированных систем бухгалтерского учета, экономического анализа и контроля;

|  |  |
| --- | --- |
|  | организация подготовки и повышения квалификации работников учета, управления, планирования и других категорий путем проведения краткосрочных курсов, конференций, семинаров и иных подобных мероприятий по различным проблемам рыночной экономики; |
| - | осуществление издательской деятельности по работам, отражающим передовой и отечественный опыт, и обеспечение нормативной документацией, методическими разработками и другой печатной продукцией клиентов. |

Являясь юридическим лицом, аудиторская организация осуществляет свою хозяйственную деятельность на принципах коммерческого расчета. По согласованию с заказчиком (клиентом) определяются виды и объемы работ (услуг) организации и размеры вознаграждения за выполненные работы, взаимные обязанности и ответственности сторон.Аудиторская организация самостоятельно распоряжается принадлежащими ей средствами и имуществом, ведет бухгалтерский учет, составляет финансовую отчетность, принимает на работу необходимое количество сотрудников и привлекает в случае надобности на договорной основе специалистов для выполнения стоящих перед ней задач.Возглавляет работу аудиторской организации директор, который нанимает и увольняет работников аудиторской организации, утверждает планы работ, совершает юридические и фактические действия, необходимые для достижения целей аудиторской организации (в соответствии с ее уставом), издает организационно-распорядительные документы, представляет интересы аудиторской организации в органах управления. При осуществлении аудиторской деятельности запрещается проведение аудита:

|  |  |
| --- | --- |
| -  | аудиторской организацией тех заказчиков проведения аудита, которые являются ее учредителями, участниками, кредиторами, либо тех заказчиков проведения аудита, чьим учредителем, участником, кредитором является данная аудиторская организация; |
| - | аудиторам и аудиторским организациям, оказавшим в течение последних двух лет услуги заказчикам проведения аудита по постановке, восстановлению, ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой отчетности; |
| - | аудиторам, являющимся близкими родственниками или свойственниками (родителями, супругами, братьями, сестрами, родителями и детьми супругов), руководителя аудируемого субъекта, а также учредителя или участника, имеющего более 10 % уставного капитала аудируемого субъекта; |
| - | аудиторам из числа работников, участников, должностных лиц аудируемого субъекта, имеющим в нем личные имущественные интересы. |

Если после заключения договора или дачи поручения на проведение аудиторской проверки возникли или стали известны обстоятельства, указанные выше, договор подлежит расторжению. В случае умышленного сокрытия аудитором (аудиторской организацией) от хозяйствующего субъекта (заказчика) обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки, заказчику возмещаются за счет аудитора (аудиторской организации) все расходы, понесенные им в связи с заключением договора с аудитором (аудиторской организацией). Сокрытие указанных обстоятельств является также основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.**Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских организаций.**В соответствии со статьей 17 Закона Республики Казахстан "Об аудиторской деятельности" аудиторы и аудиторские организации **вправе**:самостоятельно определять методы проведения аудита;* получать и проверять необходимую для выполнения условий договора бухгалтерскую и иную финансово-хозяйственную документацию;
* привлекать на договорной основе к участию в проведении аудита специалистов различного профиля за исключением лиц, являющимися близкими родственниками или свойственниками руководителя аудируемого субъекта, а также учредителя или участника, имеющего более десяти процентов уставного капитала аудируемого субъекте;
* отказаться от проведения аудита либо выдачи аудиторского заключения в случае нарушения аудируемым субъектом условий договора на проведение аудита.

-Не допускается незаконное вмешательство государственных органов, аудируемых субъектов и любых третьих лиц в деятельность аудиторов и аудиторских организаций.В соответствии со статьей 18 Закона Республики Казахстан "Об аудиторской деятельности" аудиторы и аудиторские организации **обязаны**:* сообщать о невозможности проведения аудита вследствие обстоятельств, указанных выше;
* обеспечивать сохранность документов, полученных от аудируемого субъекта, а также составленных в процессе аудита;
* сообщать аудируемому субъекту о выявленном несоответствии финансовой отчетности и иных документов законодательству;
* соблюдать конфиденциальность результатов аудита, а также сведений, полученных при проведении аудита и составляющих предмет коммерческой или иной, охраняемой законом, тайны.

Выполнение требований аудируемого субъекта, вытекающих из обязательств по договору, для аудиторов и аудиторских организаций обязательно.**Ответственность** аудиторы и аудиторские организации несут за нарушение законодательства об аудиторской деятельности, а также условий договора в соответствии с законодательством Республики Казахстан.Аудиторы и аудиторские организации несут ответственность за квалифицированное и качественное выполнение своих обязанностей, предусмотренных законодательством Республики Казахстан и договором. Материальная ответственность аудиторов и аудиторских фирм в связи с причинением ущерба заказчику в результате недоброкачественного проведения аудита предусматривается в договоре. Размер взыскания штрафов за нанесение материального ущерба предприятию или государству в результате небрежности или неправомерных действий аудитора или аудиторской фирмы в Законе об аудиторской деятельности не определен.За нарушение требований законодательства Республики Казахстан при осуществлении аудиторской деятельности аудитор может быть лишен квалификационного свидетельства и лицензии, а аудиторская организация - лицензии.Как хозяйствующие субъекты, аудиторы и аудиторские организации ведут учет и представляют статистическую и финансовую отчетность о своей деятельности налоговым и статистическим органам по месту их нахождения в соответствии с действующим законодательством.**Права, обязанности и ответственность аудируемого субъекта**Аудируемый субъект **вправе**:* получать от аудитора или аудиторской организации исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита;
* знакомиться с нормативными правовыми актами, на которых основываются замечания и выводы аудитора или аудиторской организации;
* получать от аудитора или аудиторской организации рекомендации, информацию о выявленном несоответствии финансовой отчетности и иных документов законодательству;
* отказаться от услуг аудитора или аудиторской организации в случае нарушения ими условий договора.

Аудируемый субъект **обязан**:* создавать условия аудитору или аудиторской организации для своевременного и качественного проведения аудита, представлять необходимую документацию, давать разъяснения и объяснения в устной или письменной форме;
* не вмешиваться в деятельность аудитора или аудиторской организации с целью ограничения круга вопросов, подлежащих аудиту, если иное не предусмотрено договором;
* направлять по требованию аудитора или аудиторской организации письменный запрос от своего имени в адрес третьих лиц для получения необходимой информации.
* Выполнение требований аудитора или аудиторской организации, вытекающих из обязательств по договору, для аудируемого субъекта обязательно.

Аудируемый субъект несет **ответственность** за полноту и достоверность документов и другой информации, представленной аудитору или аудиторской организации для проведения аудита.Руководитель юридического лица, уклоняющийся от проведения обязательного аудита либо препятствующий его проведению, несет ответственность в соответствии с законодательством Республики Казахстан.Проведение аудита не освобождает аудируемого субъекта от ответственности за несоответствие представляемой финансовой отчетности и иных документов требованиям законодательства Республики Казахстан. |

**2 Теоретические аспекты развития аудита в современных условиях**

**2.1 Понятие и сущность аудита**

Переход к рыночной экономике обусловил появление новой отрасли научных знаний и практической деятельности. Это - аудит.

Слово ***аудит*** происходит от латинского ***аudio***, что означает буквально "он слышит". Первоначально оно означало "выслушивающий", то есть человек, который что-либо выслушивает. От него возникло слово ***аудитор***, означающее в переводе "слушатель". В средневековой Европе грамотные и умеющие писать люди встречались крайне редко и поэтому аудитором называли служащего, который должен был выслушивать отчеты должностных лиц.

Интересно отметить, что в те далекие времена люди искренне полагали, что устная форма отчета даже лучше письменной, ведь любой документ можно подделать, а солгать, когда на тебя смотрят строгие глаза начальника-аудитора, невозможно или по крайней мере значительно сложнее. Нельзя сказать, что аудит доселе был нам неизвестен. Напротив, специалисты по бухгалтерскому учету и экономическому анализу, интересующиеся зарубежной учетно-аналитической практикой, знали о таком явлении, как аудиторская деятельность, выполняемая специалистами по аудиту. Исследуя функции, выполняемые аудиторскими фирмами в США, они писали, что сама идея этой службы заслуживает самого серьезного внимания, ее применение в наших условиях могло бы дать огромный социальный, организационный, экономический эффект в деле совершенствования учета и управления производством.

Потребность в аудите создали следующие условия:

-разделение интересов администрации предприятий и инвесторов, приводящие к необъективности информации;

-принятие хозяйственных решений, основанных на необъективной информации, что может повлечь за собой негативные экономические последствия;

-отсутствие доступа к учетным записям компании из-за охраны "коммерческой тайны", а также специальных знаний у пользователей информации для оценки ее достоверности;

-усложнение хозяйственных операций, а следовательно, процесса отражения их в учете, что увеличивает вероятность получения недостоверной информации;

-возрастание количества промежуточных звеньев между первоисточниками информации и ее пользователем, что ведет к сознательной подтасовке данных и к неосознанной интерпретации информации составителем в свою пользу.

Возникшие сложности в оценке и получении необходимой информации устраняет аудиторская служба, обязанность которой в том и состоит, чтобы донести до потребителя информации непредвзятое мнение специалиста о достоверности представленных отчетов. Аудиторы обязаны взять на себя эту функцию, так как располагают должными знаниями и опытом, имеют право проверять необходимые документы и собирать подтверждающие данные. Кроме того, они не зависят от администрации компании.[]

Первая аудиторская фирма в Казахстане была создана в 1990 г. Согласно Постановлению Совета Министров Казахской ССР от 15 февраля 1990 г. № 60 при Министерстве финансов республики был организован хозрасчетный аудиторский центр "Казахстанаудит" с территориальными отделениями. С 1992 г. фирма является самостоятельной крупной акционерной компанией, которая оказывает аудиторские услуги казахстанским предприятиям и учреждениям всех форм собственности.

Как известно, успешному развитию аудиторского дела способствует ее надежное законодательное обеспечение. 20 ноября 1998 г. был принят Закон Республики Казахстан "Об аудиторской деятельности", который регулирует отношения, связанные с осуществлением аудиторской деятельности.
Принятие Закона об аудиторской деятельности помогает определить перспективы развития аудиторской деятельности и привлекает крупные международные аудиторские компании.

В специальной литературе, опубликованной в странах СНГ, встречается ряд определений понятия *"аудит"*. В Законе Республики Казахстан "Об аудиторской деятельности" дается следующее определение аудита: "Аудит представляет собой независимую проверку аудиторами и аудиторскими организациями финансовой отчетности и иных документов юридических и физических лиц с цель оценки достоверности и соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций законодательству Республики Казахстан".

Определение понятия *"****аудит****"* почти столько, сколько авторов. Одни авторы дают слишком краткое и упрощенное определение, другие наоборот - несколько усложненное, а третьи ту и другую формулировку**.**

Таким образом, приходится констатировать, что среди экономистов нет единства в трактовке сущности аудита.

Таким образом, изучение взглядов западных ученых по данному вопросу позволяет сделать вывод о том, что несмотря на длительную историю развития аудита, формулировка содержания аудита досих пор точно не определена.

Всестороннее изучение и критический анализ различных точек зрения по определению содержания аудита наталкивает нас на мысль, что с учетом нашей специфики его можно трактовать следующим образом:

Аудит – независимая экспертиза и анализ финансовой отчетности и другой экономической информации хозяйствующего субъекта, проверка состояния внутреннего контроля и соответствия ведения бухгалтерского учета действующим законодательным и нормативным актам, а также оказание консультационных и иных услуг по вопросам, интересующих клиентов.

Разумеется, определение не претендует на точность, и завершенность. Как и другим наукам, аудиту свойствен кумулятивный характер. Это значит, что на каждом историческом этапе эта наука суммирует в концентрированном виде свои прошлые достижения и каждый вновь полученный результат, если он объективен, входит в ее сокровищницу, не отрицается последующими исследованиями а лишь переосмысливается и уточняется. Это всецело относится и к теоретическому осмыслению содержания аудита. Естественно, что требуется не десятки всевозможных определений содержания науки, а одно-единственное. Такие ключевые понятия, как содержание науки, ее предмет и метод, должны быть общепринятыми. Они могут уточняться только в результате развития самой науки, совершенствования аудиторской практики.

**Компоненты аудита.** В рамках определения содержания аудита можно отметить ряд ключевых компонентов, каковыми являются: хозяйствующий субъект; информация; квалификация аудитора; сбор и оценка фактов; стандарты или критерии; аудиторский отчет.

Рассмотрим подробнее эти составные части аудита.

**1. Хозяйствующий субъект.** Необходимым условием ведения любой аудиторской деятельности является четкое представление о ее рамках. Они могут определяться параметрами конкретно хозяйствующего субъекта. В ряде случаев эти параметры могут в значительной мере варьировать как, например, при внутреннем аудите, в котором не рассматриваются отдельные юридические субъекты, или при аудите информационной системы, не являющейся экономическим объектом.

**2. Информация.** В процессе аудиторской деятельности используется информация, предоставленная клиентом, касательно его функционирования и положения. Аудитор анализирует эту информацию, определяет ее достоверность, получает новую информацию, непосредственно выведенную самим же, стремясь заполнить информационную брешь между объектом аудита и теми, кто заинтересован в его проведении.

Информационная брешь возникает по двум причинам: 1) в отчетах обычно не хватает какой-либо информации, представляющей интерес для проверяющих; 2) отчетам недостает достоверности в том смысле, что их нельзя считать надежной основой для составления оценок и принятия решений.

**3. Квалификация аудиторов.** Лица, осуществляющие аудит, должны быть компетентными специалистами в своем деле, то есть уметь собирать соответствующие факты и понимать критерии, на основании которых следует эти факты оценивать.

**4. Сбор и оценка фактов.** Основным содержанием аудиторской деятельности является сбор и оценка фактов. Факты — это "воздух" аудитора. Без них никакой аудиторский отчет не может восприниматься как результат рационально проведенного исследования.

**5. Стандарты и** **критерии.** Собранные факты, касающиеся функционирования или информации и являющиеся предметом проверки, оцениваются согласно стандартам или критериям. Такие обобщающие критерии могут быть установлены извне, например, в случае требований юридического характера при внешнем аудите финансовой отчетности, либо в случае внутреннего аудита, вытекать из планов и намерений, определяемых руководством данного экономического объекта на конкретную проверку. Подобные критерии достаточно эффективно обусловливают цели аудиторского расследования. Наличие установленных критериев позволяет группам, для кого аудиторские проверки производятся, интерпретировать значение сообщаемых в аудиторских отчетах результатов.

**6. Аудиторский отчет.** С его помощью аудитор информирует о вскрытых входе проверки обстоятельствах и о сделанном заключении.

Без перечисленных выше компонентов невозможно проведение квалифицированного аудита. Но и наличие их еще не говорит о том, что можно успешно достичь цели аудита, не зная его основных принципов.

**2.2 Организация аудита в РК**

Развитие аудита в Республике Казахстан начинается с открытия в 1987 г. Акционерного общества **«Инаудит»,** образованного специальному постановлению Совета Министерства СССР. Значение его создание для дальнейшего развития аудита в Республике Казахстан трудно переоценить.

Акционерное общество являлось юридическим лицом, цель которого состояла в оказании аудиторских и консультационных услуг действующим в СССР и за границей совместным предприятиям. Совет Министров СССР предоставил фирме **«Инаудит»** широкие права, среди нах права на:

* ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности совместных предприятий и организаций;
* проверка бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет и других документов, наличия денежных сумм и ценных бумаг, наличия и правильности расходования материальных ценностей;
* получение от учреждений Госбанка СССР и других кредитных учреждений необходимых сведений, справок, копий документов, связанных с операциями соответствующих организаций и предприятий, о состоянии счетов и оборотов по ним;
* приобретение от предприятий и организаций отчетной и прочей документации в согласованных объемах;
* публикацию в СССР и за границей своего устава, баланса, счета прибылей и убытков, а также различных материалов о деятельности фирмы **«Инаудит»** и пр.

Несмотря на то, что фирма имела более высокую организационно-правовую форму по сравнению с хозрасчетными ревизионными группами, она была создана на базе государственного контрольного органа, а ее учредителями выступали союзные министерства. Сохранить **«Инаудит»** как единую структуру не удалось, она распалась на несколько самостоятельных аудиторских фирм. Одной из причин оказалось то, что в фирме работало большое количество профессиональных специалистов и настоящих лидеров, у которых появилось возможность организовать и возглавить собственные фирмы.

В 1989-1993 гг. была принята попытка принять законодательный акт об аудиторской деятельности в СССР. В этот период в стране появилось множество коммерческих организаций, в том числе и аудиторских фирм. Последние регистрировались как товарищество с ограниченной ответственностью. В 1989 г. при контрольно-ревизионном министерстве финансов КазССР была создана хозрасчетная ревизионная группа, затем на ее базе в 1990 г. решением правительства организованна первая аудиторская фирма **«Хозрасчетный аудиторский центр»** и открыты ее территориальные отделения. Накопленный опыт, постоянно увеличивающийся объем аудиторских услуг, а также в известной мере рекомендации мировой аудиторской практики позволило в 1992 г. преобразовать хозрасчетный центр в независимую акционерную аудиторскую компанию **«Казахстанаудит».** Она является первой в республике независимой профессиональной компанией по оказанию аудиторских услуг, основанной на частной форме собственности и имеющей лицензию на право проведения аудита от правительства.

Заслуга компании **«Казахстанаудит»** в становление аудита и его популяризации в республике велика. Эта компания стала основным разработчиком проекта закона об аудиторской деятельности в нашей стране и главным консультантом при его обсуждении в министерствах, на правительственном уровне и в парламентских комитетах, а также была автором проекта Устава Палаты аудиторов Казахстана.

В учредительных документах указанной фирмы предусматривались: проведение проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятия любых организационно-правовых форм и видов собственности в целях подтверждения достоверности и реальности финансовой отчетности; предоставление консультаций по различным вопросам финансовой, правовой, хозяйственной и коммерческой деятельности, включая бухгалтерский учет, налогообложение и т.п. Таким образом, уже учредительных документах первых аудиторских фирм были заложены определения аудита и его целей, что в дальнейшем нашло отражение в Законе «Об аудиторской деятельности в РК».

В начале 1990 г. на рынке появилось **СП «Эрнест энд Янг Внеш аудит»,** которое проводило аудиторские проверки на совместных предприятиях по их просьбе, причем вне зависимости от их расположения или принадлежности. Это была крупнейшая межконтинентальная аудиторская фирма, входящая в то время так называемую «Большую шестерку».

В настоящее время в Казахстане развивают все деятельности крупнейшие международные аудиторские организации и местные аудиторские фирмы, которые оказывают аудиторские услуги. Приказом Министерством финансов РК «Об утверждении списков аудиторских организаций и кредитных рейтинговых агентств» №173 от 05.04.2001 г. /10/ для ежегодного проведения аудита организации подтверждения кредитного рейтинга в соответствии с Постановлением Правительства РК «О мерах по организации эффективного управления и контроля качества за деятельностью некоторых акционерных обществ и республиканских государственных предприятий (национальный компаний)» №290 от 28 февраля 2001 г. /11/ утверждены список аудиторских организаций в составе **ТОО «ПрайсуотерхаусКуперс», ТОО «КПМГ», ТОО Эрнст энг Янг»,** **Делойт и Туш»**, **ТОО «BDO Казахстанаудит»** (последняя из вышеперечисленных аудиторских фирм утверждена приказом №294 Министра финансов РК от 19 июля 2004 г).

**2.3 Зарубежный опыт организации аудита**

В развитых странах ведущей формой внешнего финансового контроля является независимое аудиторство, осуществляемое ревизорами широкого профиля. Количество аудиторских служб там достаточно велико в каждой стране. Их деятельность настолько распространена, что привела к созданию международных аудиторских фирм.

Кроме внешнего, во многих фирмах используется внутренний аудит для самоконтроля за уровнем затрат, рентабельностью, соблюдением оптимального режима экономии и высокого качества оказываемых услуг.

Последнее обстоятельство очень важно, ибо твердое положение фирмы на рынке, в т.ч. и ayдиторской фирмы, зависит прежде всего от качества ее продукции. Внутренний аудит - непреложный фактор хозяйственной деятельности транснациональных корпораций. Примером является компания "Истмэн Кодак" в США - всемирно признанный лидер по продаже товаров и оказанию услуг высочайшего качества. Здесь внутренний аудит существует более 60 лет. Ответственность за него возложена на общий отдел аудита, находящийся в Рочестере (штат Нью-Йорк).

Основная задача аудиторских служб состоит в контроле за соблюдением законодательства, регулирующего финансово-хозяйственную деятельность предприятий, ведение бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности, и в обеспечении государственных органов и частных предпринимателей, да и просто всех собственников объективной информацией о финансовом положении той или иной фирмы, банка, кооператива и т.д. Аудиторские службы на договорной основе дают также консультации, разрабатывают рекомендации по постановке и совершенствованию бухгалтерского учета, увеличению доходов, оздоровлению финансового положения предприятия.

Казалось бы, для чего привлекать специалистов со стороны, причем, довольно дорогостоящих, когда на каждом предприятии есть своя служба учета и контроля, свои экономисты и финансисты, способные разобраться в возникающих проблемах и обеспечивать финансовую стабильность предприятия? Однако, как убеждает практика, привлечение высококвалифицированных внешних консультантов имеет свое преимущество. Они способны как бы со стороны увидеть истинное положение дел в фирме и, не вдаваясь в излишние детали исследуемых вопросов, могут решить их наиболее эффективно, с использованием опыта работы других фирм. Кроме того, привлекаемые эксперты часто выдвигают смелые и радикальные идеи, а собственные специалисты не всегда могут сделать это, находясь в плену у сложившейся производственной практики и взаимоотношений в фирме.

В странах с развитой рыночной экономикой на многих крупных предприятиях имеются отделы внутреннего аудита или внутренней ревизии, занимающиеся регулярной проверкой отдельных участков производственно-хозяйственной деятельности предприятий. При этом возникает проблема согласования действий внутреннего и внешнего аудита. Основная задача системы внутреннего контроля - обеспечить сохранность имущества предприятий, полноту и достоверность информации о хозяйственных операциях, совершающихся на предприятиях, использовать формы и методы контроля, способствующие повышению эффективности производственно-хозяйственной деятельности. Характерной чертой системы внутреннего контроля является широкое применение натуральных измерителей, норм, нормативов, лимитов, экономико-статистических методов, например, вероятностных, выборочных и моментных наблюдений. В конечном счете для аудитора, явившегося со стороны, во многом облегчается и упрощается работа по проверке предприятий, если в значительной степени он может полагаться на результаты внутренней ревизии и обследований и сокращать количество проверок, проводимых им самостоятельно. Однако в начале аудитор из сторонней аудиторской организации должен убедиться в эффективности системы внутреннего контроля и надежности представляемых ему сведений.

Основные и достаточно подробные выводы о финансовом состоянии предприятия могут быть получены в результате анализа коэффициентов.

Число коэффициентов, которые могут быть вычислены по данным финансовой отчетности, велико. Каждый пользователь выбирает показатели, представляющие для него наибольший интерес. В силу своей универсальности некоторые коэффициенты полезны для всех пользователей. Вместе с тем в каждом отдельном случае совокупность показателей индивидуальна, поскольку многие коэффициенты можно определять по различным алгоритмам. Для удобства пользователей нередко расчетные формулы приводят в годовом отчете в специальной таблице.

Коэффициенты, рассматриваемые изолированно, "бесполезны". Только используя их в пространственно-временных сопоставлениях, можно достичь желаемой цели, принять обоснованные управленческие решения.

Применяя аналитические коэффициенты для принятия управленческих решений, необходимо помнить о некоторых особенностях.

В настоящее время аудиторское дело весьма строго регламентируется, особенно в странах Общего рынка. Совет европейских сообществ издал ряд директив, которые определяют как состав и строение отчетности компаний, так и порядок аудиторских проверок. Причем в директивах предусматриваются жесткие квалифицированные требования, предъявляемые к бухгалтерам-аудиторам.

Французское общество бухгалтеров-экспертов и аттестационных бухгалтеров возглавляется органами на двух уровнях - национальном и региональном.

Высший Совет, включающий в свой состав 24 человека и 8 заместителей, тайным голосованием сроком на год избирает президента. Кроме того, на национальном уровне действует комитет, занимающийся ведением списка лиц, допущенных к выполнению аудиторских обязанностей, дисциплинарная палата и контрольные органы, осуществляющие надзор над деятельностью высшего Совета.

На региональном уровне создаются департаментскиеСоветы,департаментские дисциплинарные палаты и органы контроля за деятельностью департаментского Совета. Особо следует отметить, что в состав контрольных органов входят правительственные комиссары, назначенные Министерством экономики и финансов.

В Германии существуют две профессиональные аудиторские организации: палата аудиторов и институт аудиторов. Членство в одной из этих организаций является обязательным для каждого аудитора и каждой аудиторской организации, вторая - организация сугубо добровольная, хотя в ней состоит 90 % всех немецких аудиторов.

В задачи палаты аудиторов входят оказание консультативной и правовой защиты аудитора, разрешение спорных вопросов между членами организации, контроль за исполнением аудиторами профессиональных обязанностей, содействие обучению и повышению квалификации аудиторов и участие в формировании квалификационной и экзаменационной комиссии для присуждения звания бухгалтера-аудитора.

Деятельность палаты аудиторов контролируется Федеральным Министерством экономики. Этот контроль не предполагает управление делами палаты, а лишь ограничивается надзором за соблюдением законов Германии и Устава самой палаты.

Палату Германии возглавляет правление, состоящее из 9 человек, одна из которых избирается президентом. Институт аудиторов Германии также занимается проблемами аудиторского дела в стране, развития и укрепления международных связей с родственными профессиональными органами, осуществляет издательскую деятельность, выпуская ежемесячно журнал, различные справочники по аудиту, правовым и налоговым вопросам, а также разрабатывая программы профессиональной аудиторской подготовки.

Органами управления институтом является общее собрание членов института, Совет управляющих, который избирает правление из 5 человек.

Ставится на более высокий уровень контрольно-ревизионная деятельность в восточно-европейских странах (Польша, Чехия, Словакия, Венгрия, Румыния), где в сущности воссоздается аудиторская профессия.

В 1988 г. в Чехословакии принят Закон о предприятиях с иностранным участием, в связи с чем учреждена должность бухгалтера-аудитора. Все предприятия с иностранным участием должны представлять на проверку и утверждение свои годовые отчеты, по меньшей мере, двум независимым бухгалтерам-аудиторам, имеющим высшее экономическое или юридическое образование, стаж практической работы в хозяйственных организациях не менее 10 лет, возраст - не моложе 35 лет (30 лет), обладающим соответствующими моральными качествами.

В сентябре 1990 г. было создано общество бухгалтеров и аудиторов Литовской Республики, а в конце ноября в Вильнюсе состоялся его первый съезд.

В этом же месяце 1983 г. в Китайской Народной Республике была официально образована Государственная аудиторская администрация, внутри которой были созданы различные аудиторские отделы. Последние создавались также на уровне провинций, городов и зон самоуправления.
Новая Конституция КНР гарантирует независимость аудиторской администрации. В целях обеспечения успешного выполнения аудиторской администрацией своих функций в ст. 91 Конституции записано: "По указанию Государственного совета аудиторская организация независимо осуществляет свое право консультировать посредством проведения аудита в соответствии с законом при условии невмешательства со стороны каких-либо административных органов или общественных организаций или лиц".

Кроме того, защищается объективность и независимость Генерального аудитора, который назначается и смещается Всекитайским собранием народных представителей по рекомендации премьера. ВСНП - высшая выборная руководящая организация, поэтому указанное положение эффективно препятствует вмешательству административных органов правительства в аудиторскую работу Генерального аудитора.

**3 Методологические принципы организации аудита**

**3.1 Внедрение МСФО и МСА в РК**

В Казахстане процесс внедрения МСФО начинался так же, как во многих странах, то есть еще до принятия соответствующего законодательства. Прежде всего необходимость в стандартах, обеспечивающих максимальную прозрачность, возникла на фондовом рынке, и Казахстанская фондовая биржа начала предъявлять требования к листинговым компаниям представлять отчетность по МСФО (Требования Казахстанской фондовой биржи, отраженные в Приложении 3 к Листинговым правилам АО «Казахстанская фондовая биржа», введенным в действие 01.03.02). Другим примером позитивного влияния рынка послужили запросы зарубежных инвесторов на представление от своих потенциальных казахстанских партнеров международной отчетности.

Согласно законодательству, действовавшему до принятия в 2007 году новой редакции Закона РК от 28.02.07 №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», переход на МСФО затрагивал все организации.

Согласно закону Республики Казахстан от 28.02.07 №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» финансовую отчетность по МСФО финансовые организации составляют с 1 января 2003 года, акционерные общества – с 1 января 2005 года и иные организации – с 1 января 2006 года (за исключением государственных учреждений).

**Новая редакция Закона содержит следующие положения:**

1. Введена система, при которой финансовую отчетность в соответствии с МСФО обязаны составлять только субъекты крупного предпринимательства и организации публичного интереса1. Субъекты малого и среднего предпринимательства формируют финансовую отчетность по национальным стандартам финансовой отчетности. При этом добровольный выбор применения МСФО для них не запрещен. Эти меры предприняты в рамках политики государства по развитию и поддержке частного предпринимательства.

2. Предусматривается повышение качества финансовой отчетности и возможность осуществления ее мониторинга путем установления определенного уровня требований к главным бухгалтерам организаций публичного интереса и создания депозитария финансовой отчетности.

3. Вводятся элементы саморегулирования сферы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, в частности, создание профессиональных некоммерческих общественных объединений.

4. Введено понятие Консультативного органа, состоящего из представителей профессиональных организаций, государственных органов и других организаций.

5. Введено требование аккредитации профессиональных организаций бухгалтеров и организаций по профессиональной сертификации бухгалтеров.

Cегодня для предприятий малого и среднего бизнеса вопрос применения МСФО рассматривается с позиции мотивации самого предприятия – нужно им это или нет. Тот, для кого это необходимо, давно нашел способы перейти на МСФО, и надо отметить, что новый закон о бухгалтерском учете предусматривает большой круг хозяйствующих субъектов, к которым применение МСФО не обязательно или не обязательно в полном объеме.

Однако переход на МСФО открывает не только новые возможности для компаний, но и таит в себе значительные трудности.

**Проблемные вопросы перехода на МСФО**.

В соответствии с Законом Республики Казахстан от 24.03.98 № 213-1 «О нормативных правовых актах» таким актом является письменный официальный документ установленной формы, принятый на референдуме либо уполномоченным органом или должностным лицом государства, устанавливающий правовые нормы, изменяющий, прекращающий или приостанавливающий их действие, а законодательством – совокупность нормативных правовых актов, принятых в установленном порядке. В связи с этим МСФО не могут признаваться нормативными правовыми актами в системе законодательства Республики Казахстан. Помимо этого, существует ряд проблем, которые еще предстоит решить – отсутствие согласованности МСФО с другими отраслями законодательства, существенное отставание по времени публикации изменений международных стандартов, нехватка квалифицированных кадров и слабая отлаженность национальной системы профессиональной сертификации.

**Несогласованность другого законодательства с МСФО**.

Действующее налоговое законодательство не всегда позволяет переложить данные бухгалтерского учета для их применения в налоговых целях. Эту проблему призван урегулировать новый Налоговый кодекс Республики Казахстан. Примерами «проблемных» моментов являются переоценка и обесценение активов, их классификация в качестве того или иного актива, учет в функциональной валюте и полезного срока использования. Анализ положений Налогового кодекса в сопоставлении с МСФО выявляет конфликтные ситуации, возникновение которых неизбежно при проведении налоговых проверок.

**Прежде всего подобные ситуации обусловлены были следующими обстоятельствами:**

• в ряде случаев МСФО предполагает разные или альтернативные подходы к объектам учета и требует применения профессионального суждения;

• при учете актива МСФО не принимает во внимание право собственности на данный актив, а основывается на передаче существенной доли рисков и вознаграждения, связанных с данным активом;

• МСФО подвержены частым изменениям, вносимым IASB, что может нивелировать все попытки приведения налогового законодательства в соответствие с МСФО по состоянию на определенную дату.

Запаздывание официальной публикации изменений.

Еще одной проблемой перехода на МСФО является существенная разница во времени между принятием изменений МСФО и их официальной публикацией в Республике. Это создает массу неудобств при подготовке отчетности, так как в соответствии с требованием МСФО необходимо раскрытие информации о влиянии на финансовую отчетность вводимых в будущем изменений в стандартах, вновь вводимых стандартов, а также принятых и вводимых в действие ПКИ, выпущенных Комитетом по интерпретациям.

Нехватка кадров была одной из важнейших проблем, связанных с МСФО, по-прежнему является отсутствие достаточного количества квалифицированных кадров. Причем речь идет не только о подготовке отчетности, но и о понимании и ее использовании. Палатой аудиторов Казахстана в 2001 году после многочисленных и длительных переговоров было принято решение о разработке уникальной программы сертификации бухгалтеров и аудиторов. Она должна была помочь в переходе с бывших советских финансовых актов к международным нормам и дать возможность людям повышать свой профессиональный уровень. Позднее к Казахстану подключились страны Центральной Азии, Россия, Украина, а затем и другие страны СНГ. В итоге в 2001 году был создан Евразийский совет сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (АССАА), который занимается разработкой экзаменационных программ для необходимых во всех отраслях специалистов в области бухгалтерского учета, управления финансами, экономики и аудита. Методика разрабатывалась при участии международных экспертов ведущих финансовых институтов и учреждений со всего мира. В 2005 году она была признана Международной федерацией сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (IFАС). Сертификацию по упомянутой программе только за 5 лет прошли более 7 тыс. человек. И лидером здесь является Казахстан, где сертифицировано уже более 3 тыс. специалистов.

Наряду с широкомасштабной сертификацией CIPА в Казахстане уже несколько лет существует программа по изучению и сдаче соответствующего экзамена по МСФО DipIFR ACCA и начала развиваться такая же программа другого британского института – DipIFR IPFM.

**Предстоящая работа по внедрению МСФО.**

Законодательно установленный переход на МСФО невозможно обеспечить без мониторинга соблюдения требований законодательства о бухгалтерском учете и финансовой отчетности Республики Казахстан. Для реализации данной задачи Минфином ведется работа по созданию Депозитария финансовой отчетности для организаций публичного интереса на примере Палаты компаний Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии. Депозитарий позволит проводить мониторинг перехода организаций на МСФО, пользователям финансовой отчетности – получить необходимую информацию, а также будет способствовать повышению качества и достоверности информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Постановлением правительства РК от 29.08.07 № 760 утвержден План мероприятий по обеспечению перехода всех юридических лиц на МСФО на 2007–2009 годы, которым также предусмотрены мероприятия по выявлению организаций, обязанных перейти на МСФО и не перешедших. Кроме того, Министерство продолжает совместную работу с Акимами областей и городов Астаны и Алма-Аты по проведению анализа состояния перехода на МСФО подведомственными организациями. Данный анализ проводится на ежеквартальной основе, а его итоги представляются в Правительство РК.

В целях информационного обеспечения за счет выделенных средств из республиканского бюджета предполагается создать раздел по МСФО на сайте Минфина Казахстана, рассматривающий актуальные вопросы по бухгалтерскому учету и аудиту, практические аспекты перехода на МСФО и МСА, а также предоставляющий на доступном для пользователей языке информацию с международных сайтов Комитета по международным стандартам финансовой отчетности, Международной федерации бухгалтеров и многих других международных организаций.

Важно отметить, что переход Казахстана на международные стандарты требует изучения и, следовательно, заимствования положительной мировой практики, в связи с чем планируется продолжить активное участие в международном развитии системы бухгалтерского учета и аудита.

Закон Республики Казахстана «Об аудиторской деятельности» в редакции от 5 мая 2006 года установила, что аудит в Казахстане осуществляется в соответствии с Международными Стандартами Аудита, не противоречащими законодательству страны от ко Комитета по Международной Аудиторской Практике при Международной Федерации Бухгалтеров. Этим правом в полной мере обладает профессиональная аудиторская организация – Палата Аудиторов Республики Казахстан, являющийся действительным членом Международной Федерации Бухгалтеров.

Впервые издание Международных Стандартов Аудита в Казахстане было осуществлено Палатой Аудиторов Республики Казахстан в 2001 году. Подготовкой к изданию руководил президент Палаты аудиторов, кандидат экономических наук Кошкимбаев С.Х. Первое издание сыграло большую роль, послужившее развитию и совершенствованию аудиторской профессии, позволив ей руководствоваться гармонизированными стандартами в целях предоставления высококачественных услуг в интересах общества. В то же время, отсутствие требования обязательности их использования приводило к разночтениям, произвольному толкованию ряда принципов и положений, недопонимания в бизнес-кругах.

Законодательное закрепление необходимости осуществления аудита по международным стандартам, предусматривающим как проведение аудиторских процедур, так и системный контроль над их качеством, позволить обеспечить работу по единым обязательствам для всех правилам и послужат дальнейшей интеграции в мировое аудиторское сообщество.

**Существуют некоторые проблемы применения МСА. В частности, н**е лучше обстоят дела и с обеспечением юридической защиты результатов работы аудиторов РК, учитывая, что использование МСА неразрывно связано с объектом их применения - системой учета по МСФО, а с 1 января 2008 года - и НСФО.

В практической деятельности аудиторских компаний - резидентов РК применяются три документа, регламентирующих правила и процедуры проведения аудита и сопутствующих услуг, имеющих различный юридический статус, это:

• Казахстанские стандарты по аудиту, принятые на конференции Палаты аудиторов РК 21 июля 1995 года.

• Международные стандарты аудита, применяемые, в основном, аудиторскими компаниями с иностранным участием, т. н. «четверкой».

• Положения (стандарты) по аудиту, утвержденные МФ РК, зарегистрированные в установленном порядке в 1999 году и используемые отдельными компаниями.

Первый Закон РК «Об аудиторской деятельности», принятый 18 октября 1993 года за № 2446, вообще не упоминал о нормативных актах, на основании которых должен был осуществляться аудит финансовой отчетности в РК. Поэтому в июле 1995 года конференция Палаты аудиторов РК приняла 12 стандартов по проведению аудита, которые были разработаны на основе МСА и используются многими компаниями до настоящего времени.

Однако эти стандарты не прошли процедуру утверждения и регистрации, т. к. только Закон РК «Об аудиторской деятельности» № 304-1, принятый 20 ноября 1998 года, впервые устанавливал, что стандарты аудита должны иметь статус нормативных документов и проверки должны проводиться в соответствии с их нормами. Процедура придания такого статуса, согласно пункту 2 статьи 16 этого закона, должна была быть следующей:

«Стандарты аудита принимаются на конференции (собрании) Республиканской палаты аудиторов и утверждаются уполномоченным государственным органом».

И только в апреле-июне 1999 года МФ РК разработал, утвердил и зарегистрировал 12 положений (стандартов), устанавливающих основные правила проведения аудита, которые были признаны нормативными актами и включены в состав законодательства РК об аудите, несмотря на то что эти положения не были приняты на конференции Палаты аудиторов.

Однако этот вопрос рассматривался на заседании Конституционного совета РК, и постановлением КС РК № 10/2 от 16 ноября 1998 года было определено:

«Во всей процедуре разработки, принятия и утверждения стандартов аудита решающей стадией является утверждение, которое принадлежит уполномоченному государственному органу».

В мае 2006 года в Закон РК «Об аудиторской деятельности» вносятся изменения, которые упоминают об МСА и, так же как и для МСФО, декларативно устанавливают:

«Аудит осуществляется в соответствии с настоящим законом и международными стандартами аудита (далее - стандарты аудита), не противоречащими законодательству Республики Казахстан, опубликованными на государственном и русском языках организацией, имеющей письменное разрешение на их официальную публикацию в Республике Казахстан от Комитета по международной аудиторской практике при Международной федерации бухгалтеров».

То есть повторяется ситуация с МСФО, т. к. МСА также не имеют статуса нормативного правового акта и не являются частью законодательства РК.

В то время как нормы статьи 2 Закона РК «Об аудиторской деятельности» однозначно требуют придания стандартам аудита статуса нормативных актов РК, статья 18 Закона РК «Об аудиторской деятельности», предупреждает:

«В случае несоответствия аудиторского отчета законодательству РК или фактическим данным такой отчет признается недействительным по решению суда».

Поэтому казахстанские стандарты по аудиту и МСА могут быть использованы только в качестве рекомендательных документов, но не в качестве официальных документов, регламентирующих порядок проведения аудита с целью подтверждения финансовой отчетности компаний.

Соответственно, все аудиторские заключения и отчеты, выполненные аудиторскими компаниями - резидентами РК и оформленные в соответствии с положениями КСА или МСА, начиная с 1999 года не имеют юридической силы и могут быть признаны недействительными в любой момент срока исковой давности.

Таким образом, начиная с 1999 года единственным легитимным документом, имеющим силу нормативного акта и на основании которого должны были проводиться аудиторские проверки и составляться аудиторские отчеты по подтверждению финансовой отчетности субъектов в РК, являются положения (стандарты), принятые МФ РК в 1999 году.

Ситуация осложняется тем, что в случае возникновения конфликтных ситуаций, касающихся качества аудита или правильности ведения бухгалтерского учета, ни компания, составляющая отчетность по МСФО, ни аудитор, подтверждающий ее по методикам КСА или МСА, не смогут доказать в судебных инстанциях правомерность использования норм МСФО и МСА, а аудиторские отчеты могут быть признаны недействительными. Довольны будут лишь страховые компании, осуществляющие страхование ГПО аудиторских фирм, т. к. очевидно, что учет и отчетность компаний составлен по документам, не имеющим юридической силы, а аудит проведен не в соответствии с требованиями нормативных актов РК.

Таким образом, построение бухгалтерского учета в соответствии с нормами МСФО, а аудирование финансовой отчетности, согласно требованиям МСА или КСА, в Республике Казахстан осуществлялось и осуществляется вне правового поля и в любой момент результаты этой работы могут быть оспорены третьими лицами по основаниям, указанным выше.

**3.2 Основные принципы аудита**

Аудиторская деятельность строится на соблюдении основных принципов аудита, которые и определяют всю деятельность проверяющего:

**Научность.** Это означает, что методология аудита должна базироваться на диалектическом методе и экономической теории, наиболее полно отражающих объективную действительность. Аудит должен проводиться на всестороннем учете требований, действующих в условиях рыночной экономики. Итоги аудита подтверждают или отвергают вариант действия, исходя из существующих положений науки управления и теории аудиторского контроля, показывают научную истинность или ложность теоретической базы, построенных на определенных исходных моментах. Эта база формируется в результате обобщения опыта, вытекающего из практики аудита и как результат развития его теории. Аудиторские услуги с позиции научного управления включают в себя элемент исследования, поскольку позволяют проверить, как некоторое научное положение, считающееся истинным, можно реализовать в практике хозяйственного руководства. Поэтому в качестве аудитора чаще всего выступает ученый, обладающий определенными знаниями и навыками.

**Системность, целостность и комплексность.** Системность и целостность требуют при проведении аудиторских проверок рассматривать все стороны объекта исследования не изолированно, а во взаимосвязи. Объект аудирования рассматривается как целостная система, что обеспечивает глубину познания.

Комплексность означает системное рассмотрение всех стадий, явлений, показателей деятельности хозяйствующего субъекта в их взаимозависимости, логическую, структурированную и организованную последовательность аудиторских процедур.

**Сохранение системы.** В практике аудита необходимо руководствоваться также принципом сохранения системы, являющейся объектом аудиторского контроля. Суть этого тезиса состоит в том, что воздействие на систему в ходе аудиторского контроля должно осуществляться в пределах, когда все его качественные характеристики и режим практически не нарушаются. Если же под влиянием аудиторов система будет качественно отличаться от исходной, то она может выйти на новые режимы функционирования, которые затруднят оценку роли аудитора в достижении назначенной цели. Да и цель системы может измениться.

**Сосредоточение контроля на определенных участках.** При аудиторской проверке весьма затруднительно, а подчас и практически нецелесообразно изучать все стороны деятельности предприятий, причинные связи и зависимости (факторы). Поэтому важное методологическое значение имеет принцип сосредоточения контроля на определяющих участках хозяйственной деятельности предприятия.

**Объективность** - это образ мышления, принимающий во внимание только факты, имеющие отношение к данному делу. Аудитор должен быть прямолинейным, правдивым и искренним в подходе к профессиональной работе.

Заключение аудитора, в котором он выражает свое мнение о достоверности финансовой отчетности предприятия, должно точно отражать его финансовое состояние. Точная, объективная оценка результатов деятельности хозяйствующего субъекта - необходимая предпосылка для принятия пользователями информации правильных хозяйственных решений. Объективность предполагает интеллектуальную честность - не просто честность в обычном смысле этого слова, но истинность и объективность подхода к делу в целом, ибо подразумевается, что внешние аудиторы должны быть объективными, поскольку они являются независимыми.

**Честность.** Аудитор не должен подтверждать то, в истинность чего не верит. Им должен быть человек, который прекрасно понимает "что такое хорошо и что такое плохо", не поддающийся соблазнам стяжательства, сребролюбия, алчности и чревоугодия.

**Независимость.** Аудиторы должны без предубеждений изучать проверяемые финансовые отчеты и другую информацию, беспристрастно относиться к должностным лицам, представляющим финансовую информацию, и к ее пользователям. Общественное признание профессионального статуса аудиторов основано на признании их независимости. Каждый аудитор обязан формировать свои суждения самостоятельно, и ничто не должно влиять на его беспристрастность. Аудитор независим тогда и только тогда, когда он свободен от контроля или влияния с чьей-либо стороны. Он не должен подчиняться каким-либо властным административным структурам и у него не должно быть никаких личных интересов: беспристрастие - его удел.

**Профессионализм, мастерство, компетентность и тщательность.**

Аудит должен быть выполнен с соответствующим ***профессиональным*** умением лицами, имеющими соответствующую подготовку, опыт и компетентность в аудировании. Профессионализм требует, чтобы аудитор изучил проверяемое предприятие, методы внутреннего контроля, принятые в нем, получил любую информацию о бухгалтерских проблемах предприятия, быстро реагировал на неожиданные события, проводил исследование до тех пор, пока у него не исчезнут сомнения в существовании (или отсутствии) нарушений, предусмотрительно инструктировал своих помощников.

Аудитор должен быть ***компетентным****.* Предполагается, что компетентный аудитор знает теорию и практику аудита, имеет определенный уровень подготовки, опыта и квалификации, может распознать нарушения установленных норм, понимает тенденции развития международных и национальных стандартов, нормативов и директив по бухгалтерским и аудиторским вопросам, а также определенных регулирующих требований, установленных законодательством.

***Мастерство*** *-* это способность делать что-то хорошо, особенно если это является результатом большого практического опыта. Желающий стать аудитором изучает такие элементы мастерства, как планирование, разработка аудиторских тестов и проведение компьютерных исследований. Заранее предсказать конкретный уровень требуемого мастерства невозможно.

***Тщательность*** понимаются как осторожность: аудитор должен проявлять осторожность в работе, т.е. он не должен принимать на веру объяснения до тех пор, пока не убедится в их надежности. Полагаясь на результаты опроса персонала и администрации предприятия-клиента, аудитор дополняет их собственным исследованием, приходя таким образом к полному пониманию вопроса. Иными словами, для соблюдения этого принципа аудитор придерживается в оценке свидетельств профессионального скептицизма. Кроме того, под тщательностью понимается внимательное, добросовестное отношение к выполняемой работе. Аудитор должен правильно планировать свою работу, а затем обеспечивать правильность ее выполнения, т. е. чтобы тесты были выполнены в полном объеме и по их результатам были бы сделаны адекватные выводы.

**Конфиденциальность** (от лат. confidentio - доверие - доверительный, не подлежащий огласке). Аудитор должен не раскрывать третьей стороне информацию, приобретенную в ходе его работы, без особого разрешения или если нет такой юридической или профессиональной обязанности.

**Оперативность** (от лат. орегаtio - действие). Этот принцип означает умение быстро, четко и эффективно выполнять задания, проводить в жизнь принятые решения. Оперативность аудита заключается в своевременном проведении аудиторских процедур и предоставлении заказчику результатов исследования, по которым он принимает соответствующие финансовые,управленческие, производственные и другие хозяйственные решения.

Аудит почти всегда проводится под воздействием двух мощных ограничений: сметы и даты представления отчета. Часть обязанностей аудиторов по отношению к клиентам стоит в том, чтобы сроки выполнения работы не были затянуты, так как в некоторых случаях за необоснованную отсрочку могут последовать жесткие финансовые санкции.

**Конкретность.** Принцип конкретности выражается в обеспечении четкой определенности проверяемых вопросов, точных ссылок на документы, в которых зафиксированы незаконные или нецелесообразные хозяйственные операции. Неукоснительное соблюдение принципа конкретности требует от аудитора следования программе проверки, установления точной информации об отклонениях и нарушениях и разработки вполне определенных предложений по устранению допущенных нарушений и предупреждению их в будущем.

**Подотчетность.** Аудитор должен действовать в большей мере в интересах акционеров, в то же время учитывая интересы других участников хозяйственного процесса.

**Суждение.** Аудитор должен применять верные профессиональные суждения.

**Коммуникация.** Аудиторы должны раскрыть все необходимые для полного понимания вопросы, чтобы выразить мнение. Аудиторы в интересах общественности могут сделать заявление властям соответствующего уровня, если им стали известны факты обмана или нарушений закона или других правил, которые должно соблюдать предприятие. Рассматривается необходимость этого поступка.

**Ценность.** Аудитор должен поступать так, чтобы представляемые им услуги были полезны клиентам.

Знание и соблюдение основных принципов аудита способствует не только лучшему пониманию аудитором своей роли, но и повышению эффективности результатов аудиторской деятельности.

**3.3 Методология проведения аудита**

Развитие науки и прикладных экономических дисциплин, к которым относится и аудит, неразрывно связано с созданием методологии, необходимой для применения в прикладной деятельности людей. Подобно разделению объективных законов на общие и частные, связанные с развитием тех или иных отдельных отраслейзнаний, методология аудита, под которой понимался совокупность методов, применяемых в отдельных науках, может быть общей и частичной.

Общая методология аудита представляет собой совокупность принципов диалектики, а также общенаучную теорию познания, которые исследуют законы развития научного знания в целом.

Частичная методология аудита основывается на законах экономической науки и проявляется, с одной стороны, в теоретических обобщениях, принципах данной науки, а с другой, - в прикладных методах исследования.

**Методом** аудита является совокупность конкретных методических приемов.

**Методические приемы** аудита - специфические приемы, разработанные на основе достижений практики, а также развития экономических и юридических наук. Эти приемы сформировались в зависимости от целевой функции аудита и во взаимосвязи с общенаучными методами. Характеризуются они взаимным проникновением в однородные отрасли знаний. Так, развитие бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности, статистики, ревизии и контроля, судебно-бухгалтерской экспертизы, а также юридических наук дали толчок к формированию методических приемов аудита.

Методические приемы аудита можно объединить в следующие три группы:

1) расчетно-аналитические;

2) документальные;

3) обобщения.

**Расчетно-аналитические приемы** - традиционные приемы экономического анализа (сравнение, группировки, цепные подстановки, балансовые увязки и т.д.), аналитическая проверка, статистические и экономико-математические методы.

Наиболее распространенным методическим приемом получения аудиторских свидетельств является аналитическая проверка, которая представляет собой набор следующих процедур: анализ соотношений различных финансовых данных (например, дохода от реализации товаров и себестоимости реализованных товаров) или финансовых и нефинансовых показателей (например, заработной платы и численности персонала); сравнение фактических данных с прогнозами других анализов; сравнение последних отчетных данных с аналогичными данными прошлых периодов, показателями аналогичных предприятий, среднеотраслевыми показателями; исследование неожиданных отклонений; анализ действия непредвиденных факторов; оценка результатов анализа в свете информации, полученной от других лиц.

Аналитическая проверка будет более эффективна при ежегодном сборе сведений о клиенте, когда записи клиента собираются в файлах компьютера и разрабатывается программное обеспечение аудиторского контроля.

**Документальные методические приемы** - информационное моделирование, нормативно-правовое регулирование, проверка (исследование) учетных документов.

Информационное моделирование - совокупность данных об объекте исследования, зафиксированных на определенном носителе информации (первичные учетные документы, нормативные карты, магнитные барабаны и диски, учетные регистры и финансовая отчетность). При формировании информационной модели аудит исходит из необходимости наиболее удобного восприятия характеристики объекта исследования и его поведения в динамической системе хозяйственной деятельности.

Целью информационного моделирования в аудите является систематизация нормативно-правовой, плановой, бухгалтерской информации об объекте исследования для изучения его состояния, участия в процессах хозяйственной деятельности. Например, информационная модель такого объекта аудиторской проверки, как производство продукции, может включать данные об объеме продукции - запланированном и фактическом, критической точке объема производства, о соответствии продукции государственным стандартам, нормах расходования сырья и полуфабрикатов на ее изготовление, движении ее из цехов на склад, отображении в первичных учетных документах и регистрах, закреплении в учете материальной ответственности за сохранность продукции и др.

Нормативно-правовое регулирование - исследование функционирования объекта аудиторской проверки относительно норм и правил, предусмотренных законами, нормативными документами (инструкциями, положениями), правилами (внутреннего распорядка, распределения обязанностей и т.д.). Например, проведение инвентаризации ценностей исследуется аудитом в соответствии с Основными положениями по инвентаризации основных фондов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов.

Проверка (исследование) учетных документов - приемы установления достоверности осуществления хозяйственных операций, их целесообразности и эффективности. Ими являются: способы проверки документов (приемы документального контроля), приемы фактического контроля, наблюдение, вычисления, опрос, инспекция и др.

**Обобщение** - прием, при помощи которого по результатам исследования делается резюме (фр. resume - краткое изложение, краткий вывод), в котором даются рекомендации по укреплению финансовой устойчивости предприятия, устранению недостатков в организации и ведении бухгалтерского учета, изложенные в заключении аудитора.

Рассмотренные методические приемы аудит применяет в исследованиях с помощью определенных процедур. Под этим словом (от лат. procedere - продвигаться) понимается официально установленная последовательность действий для осуществления какого-либо дела.

Фактический контроль представляет собой изучение фактического состояния проверяемых объектов по данным осмотра их в натуре (обмера, взвешивания, пересчета, лабораторного анализа и др.). Полноценность и неопровержимая доказательность первичных документов и учетных записей при необходимости устанавливается с помощью приемов фактического контроля. Поэтому проверка, основанная на использовании только приемов документального контроля, по существу сводилась бы к проверке бухгалтерских документов и учетных регистров, а не к всестороннему изучению всей хозяйственной деятельности предприятия.

Однако фактический контроль не может быть всеобъемлющим ввиду непрерывного характера хозяйственных процессов и быстро меняющихся хозяйственных ситуаций. Поэтому документальный и фактический контроль не существуют изолированно, а дополняют друг друга. Иногда за безукоризненно оформленными документами и записями скрываются хищения и другие злоупотребления. Методические приемы фактического контроля служат для установления реального состояния проверяемых объектов, объема и качества выполненных работ, действительного совершения хозяйственных операций, отраженных в документах.

Приемы фактического контроля можно подразделить на три группы: инвентаризацию, экспертную оценку и визуальное наблюдение

**Инвентаризация.** Это способ проверки фактических остатков основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и состояния расчетов, их соответствия данным бухгалтерского учета на определенную дату.

Проверку наличия ценностей в натуре осуществляют в порядке, установленном для инвентаризации. Например, при проверке наличия ценностей в кассе, на складе материально-ответственные лица дают расписку в том, что вся документация отражена в отчетах или других учетных регистрах. При этом аудитору необязательно непосредственно участвовать в пересчете денег или других средств, достаточно его присутствия.

Э**кспертная оценка.** Она представляет собой способ фактического контроля, основанный на проведении квалифицированными специалистами экспертизы действительных объемов и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей, соблюдения технологических режимов, соответствия продукции государственным стандартам и техническим условиям.

**Визуальное наблюдение.** Этот способ фактического контроля включает обследование на месте цехов и участков для изучения организации труда на рабочих местах, проверку хранения товарно-материальных запасов на складах, состояния пропускной системы, контроля за ввозом и вывозом материалов и готовой продукции и др.

Классификация методических приемов проверки документовопирается на внутренне присущую ей последовательность контрольных действий и их логическую взаимосвязь.

При *формальной* проверке определяются полнота и правильность заполнения реквизитов, а также устанавливается, нет ли неоговоренных исправлений, подчисток, дописок текста и цифр, подлинность подписей соответствующих должностных и материально-ответственных лиц. Все документы при формальной проверке подразделяют на: доброкачественные и недоброкачественные.

**Доброкачественным** считается документ, составленный по утвержденной форме и заполненный в соответствии с требованиями, в котором правильно отражена совершенная хозяйственная операция.

К **недоброкачественным** относятся документы, которые не отвечают приведенным требованиям. Недоброкачественный документ, как правило, является орудием подлога. Подложный документ характеризуется определенной совокупностью знаков подчистки, дописки, травления, технической подделки подписи.

Составление подложных документов рассматривается как уголовное преступление.

При *арифметической* проверке устанавливают отсутствие ошибок при таксировке (умножению цены или расценки на количество) или суммировании чисел, например, точность исчисления стоимости оприходованных и отпущенных товарно-материальных запасов, обоснованность итогов в кассовых отчетах, расчетных и платежных ведомостях по заработной плате и др.

Цель *юридической* проверки - определить соответствие отраженных в документах операций существующему законодательству и их экономическую целесообразность. Хозяйственная операция считается законной, если ее содержание не противоречит действующим законам и изданным на их основе подзаконным актам (постановлениям правительства, нормативным актам министерств и ведомств и др.). Экономическая целесообразность хозяйственных операций определяется их направленностью на выполнение задач, стоящих перед проверяемым предприятием, при соблюдении законности. По выявленным проверкой незаконным операциям необходимо установить величину причиненного материального ущерба.

*Логическая* проверка представляет собой способ изучения объективной возможности документально оформленных хозяйственных операций посредством различных сопоставлений взаимосвязанных производственных и финансовых показателей. Раскрытие в процессе проверок логических связей между ними позволяет оперативно выявлять и предотвращать неправомерное расходование средств.

*Сплошная и несплошная проверка.* Поскольку аудиторская проверка хозяйственной деятёльности предприятия связана с необходимостью всестороннего изучения огромного потока экономической информации, проверка большинства массовых хозяйственных и финансовых операций не может быть сплошной. Поэтому необходимо четко разграничивать области и условия применения сплошной и несплошной проверки.

При сплошном способе проверяются все документы и записи в регистрах бухгалтерского учета. Бесспорно, проверку тех участков финансово-хозяйственной деятельности предприятия, где наиболее вероятны нарушения или злоупотребления, следует проводить сплошным способом. К ним относятся прежде всего операции, связанные с движением наличности в кассе, у подотчетных лиц и на счетах в банке.

Несплошная проверка первичных документов осуществляется по наиболее массовым хозяйственным операциям движения товарно-материальных запасов, начислению заработной платы и др.

В аудиторской практике распространены два варианта сплошного наблюдения: проверка части документов за все месяцы проверяемого периода; проверка всех документов данного вида за несколько месяцев. Если несплошной проверкой вскрыты серьезные нарушения или злоупотребления, то проверка на данном участке деятельности предприятия проводится сплошным способом.

*Встречная проверка.* Она представляет собой сличение первичных документов или учетных записей проверяемого предприятия с одноименными или взаимосвязанными данными у предприятий и организаций, с которыми предприятие-клиент имеет хозяйственные связи. Например, при необходимости сопоставляются различные экземпляры одних и тех же первичных документов у поставщиков и получателей товарно-материальных запасов. Не меньший интерес для аудита представляет сличение записей в карточках складского учета или регистрах по учету взаимных расчетов у проверяемого предприятия и его контрагентов.

Встречной проверкой документальных данных вскрываются случаи хищения, которые нередко вуалируются путем исправления данных в отдельных документах, составления новых, подложных, фальсифицированных документов и заменыими настоящих, подлинных, правильного отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций или не отражения их в бухгалтерском учете.

*Способ обратного счета.* Он заключается в предварительной экспертной оценке материальных затрат с целью последующего определения (обратным счетом) величины необходимых списаний сырья и материалов на производство определенных видов продукции, которые ко времени аудиторской проверки большей частью или полностью имеются в наличии на складах предприятия-производителя или у его покупателей. Использованию этого приема обычно предшествует мотивированная экспертная оценка специалистов о действительных затратах сырья и материалов на изготовление данной продукции. Способом обратного счета аудиторы определяют количество и стоимость материалов, излишне отнесенных на затраты производства. Для этого числофактически выпущенных изделий данного вида за период, предшествующий проверке, умножают на разность между фактическим списанием материалов на единицу продукции и реальными нормами материальных затрат, согласно заключению экспертов.

*Оценка законности и обоснованности хозяйственных операций по данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета.* Главное в этом аудиторском приеме - "стыковка" записей в учетных регистрах с оправдательными документами, а также данных учетных регистров с показателями финансовой отчетности. Поэтому при исследовании учетных регистров серьезное внимание обращается на правильность отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, на тождественность синтетического и аналитического учета. Практика показала, что хищения, приписки в финансовой отчетности и другие незаконные действия иногда скрываются посредством необоснованных записей на счетах бухгалтерского учета. В этой связи при проверке следует обратить особое внимание на выявление таких нарушений, как: неверная корреспонденция счетов, несоответствие записей в учетных регистрах первичным документам; составление учетных записей, особенно сторнировочных и исправительных, не подтвержденных оправдательными документами; несоответствие отчетных показателей записям в Главной книге, журналах-ордерах и других учетных регистрах.

Способы исправления ошибок в учете.

Применение того или иного способа зависит от характера ошибки и времени ее обнаружения.

Наиболее простым является *корректурный* способ исправления ошибочных записей. Он применяется в тех случаях, когда ошибочная запись в учетном регистре обнаружена до составления баланса и сама ошибка допущена только в регистре.

В таком случае исправление ошибки производится тем же способом, как и в документах, то есть путем зачеркивания тонкой чертой ошибочного текста или суммы и надписи правильного текста (суммы) над зачеркнутым. Исправление ошибочной записи в регистре корректурным способом, что и в документе, оговаривается на полях регистра (по возможности на той же строчке) и подписывается главным бухгалтером.

Другой способ исправления ошибок в учетных регистрах называется *дополнительной проводкой.* Этот способ исправления ошибки применяется независимо от времени ее обнаружения - до или после составления баланса - во всех случаях, когда в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но сумма операции приуменьшена. Такая проводка записывается по счетам синтетического и аналитического учета на общих основаниях с другими проводками.

Третий способ исправления ошибок называется "*красное сторно".* Способ красного сторно основан на применении в бухгалтерском учете отрицательных чисел и заключается он в следующем.

Если при проверке записей в учетных регистрах будет обнаружена ошибка в корреспонденции счетов, допущенная как в самой проводке, так и в записях на счетах, то составляется новая проводка, в которой *красными* чернилами полностью повторяется текст ранее составленной ошибочной проводки. Эта проводка на общих основаниях с другими записывается в регистрах синтетического и аналитического учета, причем все записи в регистрах, как и в проводке, делаются только красными чернилами. Затем составляется обычными чернилами новая проводка, но уже с *правильной корреспонденцией счетов.* Эта проводка, как и в других случаях, записывается в соответствующие регистры синтетического и аналитического учета.

*При подсчете оборотов в регистрах синтетического и аналитического учета* все суммы, написанные красными чернилами, не складываются, а наоборот, вычитаются.

Таким образом, числа, написанные красными чернилами, считаются подлежащими вычитанию. Так как они повторяют ранее написанные положительные числа, то тем самым достигается их исключение из общего итога оборотов, что и погашает неправильную запись. Записи, сделанные на основании последней - правильной проводки, покажут действительную величину оборотов, подлежащих отражению на соответствующих счетах синтетического и аналитического учета.

**Заключение**

В условиях рынка важное место в системе контроля отводится аудиторским организациям, призванным осуществлять независимую экспертизу финансовой отчетности хозяйствующих субъектов.

Финансовая отчетность является важнейшим объектом аудита, основное предназначение которого заключается в установлении достоверности ее данных.

В получении достоверной информации заинтересованы все без исключения участники хозяйственного оборота независимо от форм собственности. Все они заинтересованы в законности и, что важно, эффективности финансовой деятельности субъектов и достоверности учета. Достоверность учета может подтвердить независимый эксперт, каковым является аудитор.

Аудитор или аудиторская организация по окончании проверки обязаны представить заказчику не только свой стандартный аудиторский отчет о достоверности финансовой отчетности, реальности баланса и итогового дохода (убытка) субъекта, но и развернутую информацию в форме акта аудиторской проверки о всех без исключения недостатках его хозяйственной деятельности, выявленных в ходе аудита.

Аудит как новая отрасль научных знаний остро нуждается в дальнейшей разработке теоретических и методологических принципов аудита в РК.

Что очень важно, методике проведения была детализированной. Так как в МСФО есть возможность альтернативности, что приводит к допущению ошибок со стороны бухгалтеров.