**Содержание**

Введение

I. Теоретические аспекты проведения аудита

1.1 Понятие и классификация информационной базы аудита

1.2 Цель аудита элементов финансовой отчетности и подходы к его проведению

II. Финансовая отчетность как основная информационная база аудита.

2.1 Состав и характеристика финансовой отчетности АО "Баян Сулу"

2.2 Применение аналитических процедур при проведении аудита финансовой отчетности АО «Баян Сулу»

Заключение

Список использованной литературы

Приложения

**Введение**

Переход Казахстана к рыночной модели хозяйствования с преобладанием частной собственности на средства производства, вызывает необходимость проведения соответствующих изменений и в надстроечных отношениях государства, которые, в свою очередь, включают и систему бухгалтерского учета и аудита.

В Послании Президента Республики Казахстан к своему народу «Казахстан-2030» подчеркивается, что конечной целью развития нашей страны является экономический рост, что приоритет экономического роста «будет одним из самых важных и сегодня, и завтра, и в течение следующих тридцати лет». Важную роль в достижении этой цели играет информация, развитие которой окажет воздействие не только на экономический рост, но и на социальную сферу, а также на интеграцию Казахстана в международное сообщество»[1].

Становление аудиторской деятельности связанно со становлением рыночных отношений, приватизацией государственного имущества, реформированием и развитием разных форм собственности, в том числе и частной, предоставлением самостоятельности в предпринимательской деятельности субъектам хозяйствования. В связи с этим возрастает потребность в достоверности данных учета и отчетности широкого круга внешних и внутренних потребителей информации о деловой активности предприятий с целью предотвращение риска при вкладывании своих капиталов и контроля за их эффективным использованием.

Бухгалтерский учет дает информацию необходимую для управления предприятием, предупреждения негативных явлений в ходе осуществления хозяйственной деятельности, для контроля за состоянием активов, капитала и обязательств хозяйствующего субъекта, анализа финансового состояния. В ходе процесса реформирования системы бухгалтерского учета и аудита в Республике Казахстан сформированы новые взгляды на цели составления финансовой отчетности, изменилась ее ориентация. Финансовая отчетность является информационной базой для анализа финансового положения предприятий в целом.

Аудит базируется на системе экономической информации, которая лежит в основе оптимальных управленческих решений.

Задачей информационного обеспечения аудита является информирование участников аудиторского процесса о состоянии подконтрольных объектов, их функционировании и соответствиях нормативно-правовым актам и законодательству в хозяйственном механизме предприятий.

Целью курсовой работы является изучение информационной базы, целей аудита финансовой отчетности, а также рассмотрение подходов к его проведению.

В соответствии с целью курсовой работы, определяющей общую структуру изложения, были сформулированы следующие задачи:

* дать понятие экономической информации, рассмотреть ее классификацию;
* рассмотреть формы финансовой отчетности с точки зрения источников информации для пользователей;
* рассмотреть формы бухгалтерских документов, бухгалтерского учета, составляющих информационную базу аудита;
* изучить основные цели аудита финансовой отчетности;
* раскрыть такие понятия, как проверки на соответствие, тестирование внутреннего контроля, проверки по существу, аналитические процедуры;
* изложить пообъектный и циклический подходы к проведению аудита, выявить рациональность использования циклического подхода;
* раскрыть применение аналитических процедур при аудите финансовой отчетности на примере АО «Баян Сулу»;
* выработать рекомендации по улучшению финансового состояния предприятия.

Работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка литературы и приложений.

Объектом исследования является АО «Баян Сулу».

В курсовой работе использовались такие методы исследования, как экономико-статистический, монографический, аналитический.

**I. Теоретические аспекты проведения аудита**

**1.1 Понятие и классификация информационной базы аудита**

Целенаправленное воздействие на экономический субъект, ведущее к изменению, либо сохранению его состояния обеспечивается управлением. Управление базируется на информации.

В Большом бухгалтерском словаре под редакцией А.Н. Азриляна дается следующее определение информации. Информация – сведения о чем-либо, являющиеся объектом сбора, хранения, переработки. Стоимость информации включает в себя: время руководителей и подчиненных, затраченное на сбор информации, а также фактические издержки, связанные с анализом рынка, оплатой машинного времени, использованием услуг внешних консультантов и др. [2, С. 262].

По мнению В.В. Ковалева, в настоящее время информация рассматривается как один из основных ресурсов развития общества. Информация разнообразна и подразделяется по виду обслуживаемой ею человеческой деятельности на научную, техническую, производственную, управленческую, экономическую, социальную, правовую и т.д. [3, С. 120]

По мнению Ажибаевой З.Н., аудит базируется на системе экономической информации, которая лежит в основе оптимальных управленческих решений.

Экономическая информация - это сведения, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта.

Информационное обеспечение хозяйственного механизма усложняется в соответствии с ростом общественного производства в условиях рыночных отношений и ускорения технического прогресса. Прежде всего увеличиваются объемы экономической информации о деятельности предприятий, которые усложняют организацию и методику проведения аудита.

Задачей информационного обеспечения аудита является информирование участников аудиторского процесса о состоянии подконтрольных объектов, их функционировании и соответствиях нормативно-правовым актам и законодательству в хозяйственном механизме предприятий.

Экономическая информация может быть классифицирована по разным признакам. По функциям управления ее подразделяют на плановую, учетную, нормативно-справочную и аналитическую.

Плановая информация описывает явления и события, которые должны быть совершены в будущем. В системе управления данная информация реализует прямую связь и по мере продвижения от верхних уровней управления к нижним становится более детальной, объемной, охватывает более короткие временные периоды. В зависимости от уровней управления плановая информация бывает прогнозной, перспективной, технико-экономической и оперативно-календарной.

К нормативной информации относятся нормы и нормативы, рассчитываемые при решении задач конструкторско-технологической подготовки производства. К ним относятся, например, подетальные нормы расхода материальных ресурсов, подетально-пооперационные нормы трудовых затрат. Кроме того, к этой информации относятся такие данные, как тарифные ставки, оклады, ставки отчислений во внебюджетные фонды от заработной платы, ставки налогообложения, адресные и банковские данные контрагентов предприятия и многие другие подобные сведения, которые активно используются при решении задач учета. Значительный удельный вес нормативной информации приходится на задачи управленческого учета.

Аналитическая информация возникает в процессе оценки показателей производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия. На ее основе вырабатываются управленческие решения.

Учетная информация отражает уже совершившиеся события, явления и хозяйственные процессы. Ее делят на оперативную, бухгалтерскую и статистическую информацию. Большая часть учетной информации состоит в бухгалтерской.

По отношению к информационной системе бухгалтерского учета информация подразделяется на входную и выходную. Входная информация по источникам поступления разделяется на внутреннюю и внешнюю информацию экономического субъекта. Внутренняя включает в себя первичную информацию, полученную в ходе повседневного оперативного учета при регистрации фактов производственно-хозяйственной деятельности, а также информацию других функциональных систем предприятия, например, плановую, нормативную и разного рода справочную информацию. Внешняя – информация о внешней среде, например, различные директивы вышестоящей организации, информация от поставщиков и покупателей, информация банка, информация о ценах на продукцию на рынках сбыта и т.д. Если внешняя информация часто имеет вероятностный характер, она бывает противоречива, неполна, неточна. Внутренняя информация должна отличаться полнотой, точностью, достоверностью и своевременностью [4, С. 263].

Информация, собранная и проанализированная аудитором в ходе аудиторской проверки, служащая для формулирования выводов аудитором, называется аудиторскими доказательствами.

Аудиторские доказательства бывают внутренними, внешними и смешанными.

Как отмечает Ержанов М.С., внутренние доказательства представляют собой информацию, полученную в устном и письменном виде от аудируемой организации. Внешние доказательства – информацию, взятую у третьих лиц (в письменном виде обычно по письменному запросу аудиторской организации). Смешанные доказательства – информацию, полученную от аудируемой организации в письменном или устном виде и подтвержденные третьей стороной в письменном виде.

Наибольшую ценность и достоверность для аудиторской фирмы представляют внешние доказательства, затем по степени ценности и достоверности следуют смешанные и внутренние доказательства.

Как Аудиторские доказательства должны быть достоверными и достаточными. Их достаточность в каждом конкретном случае определяют на основе оценки системы внутреннего контроля и величины аудиторского риска. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Для составления объективного и обоснованного заключения аудитор обязан собрать достаточное количество соответствующих доказательств. Соответственность является качественной мерой [5, С. 73].

Учетная информация должна быть достоверной и полной, актуальной и своевременной, достаточной и полезной. Первичная информация должна быть документально подтвержденной и юридически правильно оформленной. Основная составляющая учетной информации – это финансовая отчетность.

Согласно Закону Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», финансовая отчетность представляет собой информацию о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организаций [6]. Она включает в себя:

1. бухгалтерский баланс
2. отчет о доходах и расходах
3. отчет о движении денег
4. отчет об изменениях в собственном капитале
5. информацию об учетной политике и пояснительную записку.

Исходя из того, что финансовая отчетность удовлетворяет общие потребности большинства пользователей, она не обеспечивает всей информацией, которая может понадобиться пользователям для принятия экономических решений, так как в ней, в основном, отражаются финансовые результаты прошлых событий.

Для подготовки и представления финансовой отчетности пользователи могут получить соответствующую информацию (рис. 1)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Формы финансовой отчетности |  | Информация для пользователя |
| Бухгалтерский баланс |  | Финансовое положение предприятия |
| Отчет о прибылях и убытках |  | Результаты деятельности предприятия |
| Отчет о движении денег |  | Изменения в финансовом положении предприятия |
| Отчет об изменениях в капитале |  |  |

Рис. 1 – Формы финансовой отчетности как информация для пользователя

З.Н. Ажибаева отмечает, что на финансовое положение организации влияют экономические ресурсы, которые она контролирует, ее финансовая структура, ликвидность, платежеспособность и способность реагировать на изменения среды, в которой она работает. Информация об экономических ресурсах организации и ее способности в прошлом преобразовывать эти ресурсы полезна для прогнозирования ее способности генерировать деньги и их эквиваленты в будущем сведения о финансовой структуре полезны для определения будущих потребностей в заемных средствах, а также при распределении будущих денежных потоков и доходов между участниками, имеющими долю в организации. Эта информация также полезна при определении способности организации в получении финансирования в дальнейшем. Данные о ликвидности и платежеспособности необходимы для определения способности организации в своевременном погашении своих обязательств.

Ликвидность означает наличие денег в ближайшем будущем после погашения обязательств организации за этот период. Платежеспособность означает наличие денег в более длительном промежутке времени для своевременного выполнения обязательств организации по мере наступления их сроков.

Информация о результатах деятельности организации, в частности, о ее доходности требуется для оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые она, вероятно, будет контролировать в будущем. В этой связи большое значение имеют сведения об изменении результатов по сравнению с прошлым периодом. Данные о результатах деятельности организации полезны для оценки потенциальных изменений в экономических ресурсах, которые она, вероятно, будет контролировать в будущем. В этой связи большое значение имеют сведения об изменении результатов по сравнению с прошлым периодом. Данные о результатах деятельности организации полезны для прогнозирования ее способности создавать потоки денег за счет имеющихся ресурсов. Она также важна для формирования суждения об эффективности, с которой организация могла бы использовать дополнительные ресурсы.

Информация относительно движения денег организации нужна для оценки инвестиционной, финансовой и операционной деятельности в течение отчетного периода. Эти сведения обеспечивают пользователям основу для оценки способности организации генерировать деньги и их эквиваленты и потребности организации в использовании этих потоков денег.

Финансовая отчетность содержит пояснительную записку, включающую в себя раскрытие учетной политики, а также дополнительные материалы и другую информацию. Например, она может содержать дополнительные сведения о статьях баланса и отчета о доходах и расходах. важные для удовлетворения нужд пользователя. Она может раскрывать риски и неопределенности, влияющие на финансовое положение организации, и любые ресурсы и обязательства, не отраженные в балансе (такие как запасы полезных ископаемых). Информация о хозяйственных и региональных подразделениях, а также о влиянии на организацию колебаний цен также может быть представлена как дополнительная.

Финансовая отчетность может дополняться другими материалами в соответствии с требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности и стандартами бухгалтерского учета.

Порядок составления финансовой отчетности устанавливается в соответствии с требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности и стандартами бухгалтерского учета.

Учетная информация как категория экономической информации имеет сложную иерархическую структуру, которая представлена: реквизитами; показателями; документами.

Реквизиты – элементарные информационные единицы, которые не поддаются дальнейшему логическому членению. Они отражают определенные свойства объекта, процесса, явления и имеют определенное смысловое значение.

Различают реквизиты-основания, которые характеризуют количественную сторону объекта, процесса, явления, и реквизиты-признаки, отражающие качественные стороны описываемого объекта или процесса (время и место действия, фамилию исполнителя, наименование работы и т.д.). Например, количество поступившего материала – это реквизит-основание, а наименование материала, единица измерения, наименование поставщика – это реквизиты-признаки.

При обработке над реквизитами-основаниями выполняются арифметические операции, а над реквизитами-признаками - логические (группировка, сортировка и др.).

Отдельно взятые реквизиты-основания и реквизиты-признаки экономического смысла не имеют. Поэтому они применяются только в сочетании. Из них компонуются более сложные информационные конструкции – составные единицы информации.

Показатель – составная единица информации, содержащая один реквизит-основание и один или несколько реквизитов-признаков. Показатель, с одной стороны, является сложной составной единицей информации, которая характеризует количественную и качественную стороны объекта. С другой стороны, это минимальная составная единица информации, обладающая информативностью и поэтому способная образовать документ. Например, любой однострочный документ включает в себя один показатель, но также может быть и несколько показателей. В любом документе должно указываться лицо, ответственное за содержащуюся в нем информацию.

Информация может быть оценена как на качественном, так и на количественном уровнях по специально разработанным методикам. такая оценка имеет важное значение при организации хранения информации и технологии ее обработки [4. С. 265-268].

На практике проведения аудит зависит от состояния информационной базы — бухгалтерского учета. Поэтому требуется тщательная проверка состояния бухгалтерского учета как информационной базы аудита.

При проведении аудиторкой проверки необходимо изучить следующие документы. (Табл.1.1.) [7, С. 26].

Таблица 1.1.

Формы документов бухгалтерского учета, составляющие информационную базу аудита.

|  |  |
| --- | --- |
| № | Наименование документа |
| 1 | Финансовая отчетность субъекта и пояснительные записки к ним:а) сводные годовыеб) годовые квартальныев) квартальные |
| 2 | Кассовые, банковские документы, извещения банков, выписки банков |
| 3 | Наряды на работу, табели, авансовые отчеты |
| 4 | Акты о приеме, сдаче и списании имущества и материалов, квитанции и накладные по учету товарно-материальных запасов |
| 5 | Лицевые счета:а) рабочих и служащихб) получателей пенсий и гос.пособий |
| 6 | Расчетные (расчетно-платежные) ведомости |
| 7 | Инвентарные карточки и книги учета основных средств и материальных ценностей |
| 8 | Учетные регистры (главная книга, журналы-ордера, разработочные таблицы) |
| 9 | Вспомогательные и контрольные книги, журналы, картотеки, книги регистрации счетов, кассовых ордеров, доверенностей, платежных поручений, кассовые книги, оборотные ведомости |
| 10 | Сведения об учете фондов, лимитов заработной платы и контроле за их распределением, о расчетах по перерасходу и задолженности по заработной плате, об удержании из заработной платы, о выплате выходных, отпускных пособий, листков нетрудоспособности и др. |
| 11 | Исполнительные листы |
| 12 | Документы (справки, акты, обязательства, переписка) по дебиторской задолженности, недостачам, растратам, хищениям, по полученным кредитам, по перепискам |
| 13 | Акты проверки кассы, правильности взимания налогов и др. |
| 14 | Договоры, соглашения (хозяйственные, операционные, трудовые и др.) |
| 15 | Акты документальных ревизий и проведенного аудита финансово-хозяйственной деятельности организации, документы (справки, информации, докладные записки) к ним |
| 16 | Акты, ведомости переоценки и определения износа основных средств |
| 17 | Договора о материальной ответственности |

Таким образом, информация классифицируется по множеству признаков. При этом важное значение при аудите финансовой отчетности имеет система экономической информации. Экономическая информация должна быть достоверной, чтобы на ее основе пользователи принимали верные решения. Основной информационной базой аудита является финансовая отчетность, которая должна быть достоверной во всех существенных аспектах. Для подготовки и представления финансовой отчетности пользователи могут получить такую информацию, как сведения о финансовом положении предприятия, результатах его деятельности и об изменениях в финансовом положении.

**1.2 Цель аудита элементов финансовой отчетности и подходы к его проведению**

По мнению К.Ш. Дюсембаева, целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, результатах деятельности широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

Основная же цель аудита – подтверждение достоверности этой финансовой отчетности, необходимой для принятия экономических решений.

Цель аудита имеет важное значение, поскольку она сразу знакомит клиента с тем, зачем аудитор пришел на предприятие и какую пользу может принести проводимая им проверка. Поэтому следует подробно указать, что аудит ставит своей задачей не сбор отрицательных фактов, не накопление компрометирующего материала, а выявление недочетов в бухгалтерской и вообще экономической работе и внесение конкретных предложений по устранению имеющихся недостатков и недопущение их в дальнейшем. Это позволит установить достаточно доверительное отношение к клиентам и получить доступ к необходимой информации.

Целями аудита кроме названной выше могут быть: экспертиза оценки состояния бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля; подтверждение данных проспекта эмиссий акций и других ценных бумаг; анализ показателей финансовой отчетности и разработка предложений по укреплению рыночной устойчивости предприятия; консультирование по вопросам, интересующим клиента и т.д. [8, С. 96].

Как отмечает З.Н. Ажибаева, аудитор должен быть уверен в том, что собранные им доказательства достаточны для подтверждения достоверности проверяемой финансовой отчетности. Сбор доказательств в аудите представляет собой целенаправленный процесс, поэтому цель аудита основывается на фундаментальных концепциях:

* существенность;
* аудиторские риски;
* рассмотрение финансовой отчетности как утверждения руководства.

Финансовая отчетность отражает финансовые результаты операций и других событий, объединяя их в обширные категории в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти обширные категории называются элементами финансовой отчетности. Элементами, непосредственно связанными с оценкой финансового положения в бухгалтерском балансе, являются активы, обязательства и собственный капитал. Доходы и расходы – это элементы, непосредственно связанные с оценкой результатов финансово-хозяйственной деятельности в отчете о прибылях и убытках.

Концептуальная основа не определяет элементы, характерные для отчета о движении денег и отчета об изменениях в капитале, так как подобные отчеты обычно отражают отдельные элементы отчета о прибылях и убытках и изменения, произошедшие в элементах бухгалтерского баланса.

Финансовая отчетность, относительно которой аудитор выражает свое мнение, составляется руководством предприятия на основе правдивого представления и раскрытия составляющих ее элементов. При этом руководство утверждает, что финансовая отчетность соответствует определенным категориям:

* наличие (существование);
* права и обязательства;
* явление;
* полнота;
* оценка;
* измерение (точность);
* представление и раскрытие.

Цели, преследуемые аудитором, формируются сразу после получения утверждений руководства клиента и тесно связаны с ними. Поэтому главная обязанность аудитора – определить, правильны ли утверждения руководства относительно финансовой отчетности.

Смысл целей аудита заключается в том, чтобы построить такую структуру, которая помогла бы аудитору собрать необходимое количество доказательств. Цели остаются одними и теми же при разных проверках, но фактические данные будут различными в зависимости от складывающихся обстоятельств.

Наметив цели аудита для каждого из элементов финансовой отчетности, можно начать процесс сбора фактической информации. Аудитор определяет, какие доказательства следует собрать. Для этого ему следует выбрать определенные подходы к аудиту.

Согласно Закону Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-I «Об аудиторской деятельности» аудиторские организации вправе самостоятельно определять методы проведения аудита, а так же запрашивать и проверять необходимую бухгалтерскую и иную финансово-хозяйственную документацию для выполнения условий договора на проведение аудита [9].

Забота о минимальной стоимости аудиторских доказательств обусловливает необходимость планировать работу. В результате должен возникнуть определенный подход к аудиту по приемлемой цене. В процессе планирования аудитор достаточно полно знакомится с бизнесом клиента и системой внутреннего контроля. Здесь он для себя определяет: если у клиента на высоком уровне поставлена система внутреннего контроля, то риск контроля будет незначительным, а количество доказательств может быть меньше, чем при слабом контроле. Поэтому при выработке подходов к проверкам аудитор должен достичь не только понимания системы внутреннего контроля клиента, но и собрать достаточное количество доказательств. Это можно сделать при изучении организационных структур, действующих у клиента инструктивно-методических руководств, проводя беседы с работниками клиента, составляя анкеты и блок-схемы документооборота, а также наблюдая за производственно-хозяйственной деятельностью.

При разработке общего подхода к проведению аудиторской проверки для определения объективности финансовой отчетности можно использовать:

* проверки на соответствие;
* тестирование внутреннего контроля (контрольных моментов);
* проверки по существу;
* аналитические процедуры.

Проверки на соответствие нацелены на тестирование качества системы внутреннего контроля.

Целью проверок на соответствие является достижение понимания системы внутреннего контроля клиента для сбора оптимального количества доказательств при подтверждении финансовой отчетности, составленной в соответствии с нормативно-правовыми актами в стране. Процедурами для ознакомления с системой внутреннего контроля клиента могут быть:

* опросы персонала клиента;
* проверка документов и записей;
* должностные инструкции, Положение о внутреннем аудите и др.;
* предыдущий опыт аудитора, полученный при работе с этим клиентом.

Тестирование внутреннего контроля (контрольных моментов). Поняв систему внутреннего контроля, аудитор оценивает, можно ли предотвратить и обнаружить ошибки и отклонения от норм. Такая оценка включает в себя выявление конкретных контрольных моментов, которые понижают вероятность того, что ошибки и отклонения от норм могут возникнуть, но не будут выявлены и своевременно устранены. Эту процедуру называют оценкой риска контроля.

Чтобы обосновать свое мнение относительно того, что риск контроля незначителен, аудитор должен проверить степень эффективности системы внутреннего контроля. Процедуры, используемые при такой проверке, обычно называют тестированием внутреннего контроля или тестами контрольных моментов.

Проверки по существу. Цель проверки хозяйственной операции по существу заключается в определении того, были ли хозяйственные операции должным образом санкционированы, правильно ли они учтены, обобщены в регистрах и перенесены в Главную книгу. Если аудитор уверен в том, что хозяйственные операции зарегистрированы и отражены в учете, то он может быть уверен в правильности итогов Главной книги.

При тестировании по существу основное внимание обращается на конечное сальдо Главной книги как для баланса, так и для отчета о прибылях и убытках. Объем этих проверок зависит от результатов, полученных при тестировании контрольных моментов, выполнении проверок операций по существу и проведении аналитических процедур, имеющих отношение к данным счетам.

Процедуры достижения понимания системы внутреннего контроля клиента и тесты контрольных моментов связаны прежде всего с оценкой того, являются ли существенными контрольные моменты достаточно эффективными, чтобы ими можно было обосновать понижение установленной величины риска контроля, одновременно уменьшив объемы аудиторских проверок.

Проверки операций по существу более трудоемки и стоят больше, чем аналитические процедуры.

Тестирование по существу обычно бывает самой сложной частью всего процесса планирования. Это несколько субъективный процесс, требующий в значительной степени профессионального суждения.

Наличие эффективных контрольных моментов снижает риск контроля и, следовательно, объем требуемых доказательств при проверках по существу; наоборот, отсутствие эффективных контрольных моментов повышает необходимый объем аудиторских доказательств.

Если же результаты тестирования контрольных моментов и проверок по существу хозяйственных операций, а также аналитических процедур не соответствует запланированным данным, по мере проведения аудита придется изменить методы тестирования сальдо счетов.

Если аудитор уверен, что финансовая отчетность представлена достаточно объективно, и если его уверенность основана на понимании им системы внутреннего контроля, оценке риска контроля, тестах контрольных моментов, то можно существенно сократить проверку отдельных статей баланса и других форм финансовой отчетности. Вместе с тем, чтобы облегчить работу с финансовой отчетностью и рационально распределить конкретные участки аудита между членами аудиторской команды, ее подразделяют на сегменты и элементы [4, С. 269-272].

Как считает Ю.А. Данилевский, каждый из сегментов можно аудировать отдельно, хотя аудит всех сегментов взаимосвязан. После завершения аудита каждого сегмента сводят полученные результаты. А затем уже можно приступать к выработке определенного вывода относительно финансовой отчетности в целом.

Для осуществления собственно процесса аудита необходимо подразделить бухгалтерскую отчетность на сегменты (элементы) и сформулировать подцели аудита в рамках каждого сегмента. При дальнейшем изложении материала процесс последовательного подразделения бухгалтерской отчетности на статьи, статей – на счета бухгалтерского учета, повлиявших на формирование значений соответствующих статей, счетов – на хозяйственные операции, совершение которых послужило основанием для записей на счетах, называется дезагрегированием бухгалтерской отчетности [10, С. 397].

Э.А. Аренс отмечает, что существуют различные способы сегментирования аудита. Можно сразу же рассматривать сальдо по каждому счету как отдельный сегмент. Но подобное сегментирование обычно оказывается малоэффективным. Поэтому целесообразнее проводить обособленный аудит по циклам тесно связанных одна с другой хозяйственных операций и соответственно по группам, отражающих их счетов. Это называется циклическим подходом. Например, хозяйственные операции по реализации и возврату отгруженной продукции могут быть связаны с выдачей квитанций, удостоверяющих получение наличных денег, а много счетов дебиторов связано с циклом реализации и получения дохода. Точно так же хозяйственные операции, связанные с платежными ведомостями и сопряженными с ними расчетами по заработной плате, являются частями цикла организации и оплаты труда персонала. Логичность такого циклического подхода станет очевидной, если вспомнить, как хозяйственные операции записывают в учетные регистры, а затем их результаты систематизируют в Главной книге и финансовой отчетности [11, С.152-153].

Выделение в качестве сегментов аудита циклов хозяйственных операций проводится с учетом содержания финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, применяемой системы бухгалтерского учета и системы документооборота в основу циклического подхода можно положить кругооборот капитала. К примеру, при открытии производственного предприятия формируется уставный капитал (в денежной форме, материальных активов). Эти деньги направляют на приобретение сырья, материалов, основных средств и других активов. Происходят расчетные операции. Этот процесс можно сформулировать как цикл закупок. Приобретенные товарно-материальные ценности передаются в производство на переработку. Совершаются определенные затраты на изготовление продукции (цикл производства). В дальнейшем готовую продукцию продают и составляют счета-фактуры, получают платежи (начинается цикл реализации и получения дохода). Получаемые таким образом денежные средства используют для выплаты дивидендов и процентов, а также для того, чтобы приступить к новым циклам.

Необходимо учесть, что некоторые счета бухгалтерского учета проходят не через один цикл, а через несколько. Такими могут быть денежные счета, счета дебиторов, товарно-материальных запасов и др. Все это свидетельствует о наличии определенных связей между циклами.

Вместе с тем, несмотря на общий подход, сегментирование аудита для каждого экономического субъекта будет иметь индивидуальные особенности.

Выделение циклов хозяйственных операций позволяет применять в ходе аудита так называемый метод направленного тестирования, базирующийся на учетном принципе двойной записи.

В силу природы двойной записи искажение (в том числе пропуск) записи по кредиту приведет к искажению или пропуску (корреспондирующей) дебетовой записи, и наоборот. При использовании метода направленного тестирования признается, что если аудитор тестирует дебет одного счета на предмет завышения (занижения), то одновременно тестируется кредит корреспондирующего счета также на предмет завышения (занижения).

Следовательно, направленное тестирование типовых проводок позволяет оптимизировать затраты труда и времени, необходимые для проведения аудита.

При пообъектном подходе выделяемые сегменты аудита фактически совпадают с объектами бухгалтерского учета, и хозяйственные операции тестируются с точки зрения обособленного получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета.

Таким образом, аудит каждой хозяйственной операции проводится с точки зрения сбора доказательств на соответствие установленным критериям отдельных счетов бухгалтерского учета без выявления взаимосвязи между ними на этапе сбора доказательств. После завершения аудита каждого счета бухгалтерского учета в целях обобщения полученных результатов необходимо провести анализ взаимосвязей между ними.

Естественно, такой вариант аудита нельзя признать наиболее рациональным, так как одни и те же финансово-хозяйственные операции могут проверяться различными членами группы аудиторов одновременно [4, С. 272-275].

Итак, аудит преследует цель подтвердить достоверность финансовой отчетности, необходимой для принятия экономических решений. финансовая отчетность должна соответствовать определенным категориям. таким как наличие (существование), права и обязательства, явление, полнота, оценка, измерение (точность), представление и раскрытие. Аудиторы заботятся о минимальных затратах на проведение аудита, что в свою очередь создает необходимость планирования и определения подхода к проведению аудита. Выделяют циклический и пообъектный подходы к проведению аудита. При этом наиболее рациональным является циклический подход.

**II. Финансовая отчетность как основная информационная база аудита**

**2.1 Состав и характеристика финансовой отчетности АО «Баян Сулу»**

Проведенные исследования показывают, что основной информационной базой аудита является финансовая отчетность. Рассмотрим финансовую отчетность АО «Баян Сулу».

АО «Баян Сулу» является одним из крупнейших производителей кондитерских изделий Казахстана. Общество имеет более чем 30-летний опыт работы в данной отрасли, производит более 200 наименований кондитерских изделий таких, как карамель, ирис, драже, мармелад, конфеты, шоколад, печенья, вафли.

АО «Баян Сулу» вправе осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные законодательством Республики Казахстан.

Для осуществления своей деятельности имеет: здание офиса, складские и производственные помещения, оснащенные современным оборудованием; имеется автомобильный транспорт для оказания услуг покупателям и заказчикам.

АО «Баян Сулу» ведет учет в тенге и составляет бухгалтерскую отчетность в соответствии с Законом Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года N 234 «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». В течении 2007 года бухгалтерский учет велся в соответствии со стандартами бухгалтерского учета (КСБУ), а затем финансовая отчетность трансформировалась в соответствии с требованиями МСФО [12].

Рассмотрим отдельные статьи финансовой отчетности в соответствии с МСФО, рабочим планом счетов бухгалтерского учета и цифровым данным бухгалтерского учета АО «Баян Сулу». Первой формой финансовой отчетности является бухгалтерский баланс (форма 1), состоящий из пяти разделов.

Первый раздел называется Краткосрочные активы. К ним относятся: денежные средства и их эквиваленты; краткосрочная дебиторская задолженность; запасы; текущие налоговые активы; прочие краткосрочные активы. Рассмотрим отдельно каждые из них.

1)Денежные средства и их эквиваленты (стр. 010)

В МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» даны следующие определения денежным средствам, их эквивалентам и потокам денежных средств:

- денежные средства включают наличные деньги и вклады до востребования;

- эквивалент денежных средств – краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения ценности [13].

Согласно требованиям МСФО денежные средства отражаются в строке 010 баланса «Денежные средства и их эквиваленты» на 31.12.2006 г. – 174 280 тыс.тенге, на 31.12.2007 г.– 15 758 тыс.тенге.

На 31.12.2006 года на АО «Баян Сулу» числятся в составе денежных средств:

- деньги на текущих счетах в национальной валюте – 77 605 тыс.тенге;

- деньги на текущих счетах в иностранной валюте – 92 771 тыс.тенге;

- наличность в кассе в национальной валюте – 3 904 тыс.тенге.

На 31.12.2007 года на АО «Баян Сулу» числятся в составе денежных средств:

- деньги на текущих счетах в национальной валюте – 2 943 тыс.тенге;

- деньги на текущих счетах в иностранной валюте – 7 206 тыс.тенге;

- наличность в кассе в национальной валюте – 5 609 тыс.тенге.

2) Краткосрочная дебиторская задолженность (стр. 012)

Счета к получению представляют собой суммы задолженности клиентов за товары и услуги, реализованные в течение обычной производственной деятельности акционерного общества. Эти счета, также называемые торговой дебиторской задолженностью, подтверждаются счетами-фактурами или иными документами. Счета к получению включают в себя суммы к получению либо в течение года, следующего за балансовой датой, либо в течение операционного цикла компании (в зависимости от того, что длиннее). Обычно сроком погашения считается период от 30 до 60 дней, по истечении которого счета к получению считаются просроченными.

Дебиторская задолженность признается только тогда, когда признается связанный с ней доход. Она оценивается по начальной стоимости за минусом корректировок на сомнительные долги, денежных скидок, возврата проданных товаров. В результате этого определяется чистая стоимость счетов к получению. Расчеты с покупателями происходят по предварительной оплате или в течение срока, оговоренного в договоре на реализацию продукции и оказание услуг.

По данной строке бухгалтерского баланса отражена текущая часть долгосрочной дебиторской задолженности по договору финансового лизинга (основного долга, суммы НДС, вознаграждения по финансовой аренде).

По строке 012 «Краткосрочная дебиторская задолженность» баланса отражены суммы задолженности в нижеприведенной таблице.

Таблица 2.1.

Краткосрочная дебиторская задолженность АО «Баян Сулу»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование счета |  |  | 2007 к 2006 |
| на 31.12.2006 г. | на 31.12.2007 г. | Абсолютное отклонение, тыс тг | Относительное отклонение, % |
| Сумма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % | Сумма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % |
| Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей  | 977713 | 94,19 | 389062 | 35,11 | -588651 | 39,79 |
| Краткосрочная дебиторская задолженность работников  | 6828 | 0,66 | 5254 | 0,47 | -1574 | 76,95 |
| Прочая краткосрочная дебиторская задолженность  | 53474 | 5,15 | 54186 | 4,89 | 712 | 101,33 |
| Текущая часть долгосрочной задолженности по финансовому лизингу: |  |  |  |  |  |  |
| - основного долга |  |  | 396 267 | 35,76 | 396 267 | - |
| - суммы НДС |  |  | 51 515 | 4,65 | 51 515 | - |
| - вознаграждения |  |  | 211 904 | 19,12 |  |  |
| Итого по строке 012 баланса | 1038 015 | 100 | 1108 188 | 100 | 70173 | 106,76 |

Доля дебиторской задолженности в общем объеме текущих активов составила 26,28%, увеличившись на 6,76% по сравнению с предыдущим годом. Очевидно, дебиторская задолженность составляет значительную часть текущих активов предприятия, что в свою очередь приводит к замедлению оборачиваемости оборотных средств и отрицательно сказывается на финансовом положении предприятия. Основная часть дебиторской задолженности формируется за счет задолженности покупателей.

3) Запасы (стр. 013)

В соответствии с п.4 МСФО 2 «Запасы – это активы:

-предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности,

- в процессе производства для такой продажи, или

- в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в

производственном процессе или при предоставлении услуг [14].

АО «Баян Сулу» согласно определению МСФО, по строке 013 «Запасы» баланса по состоянию на 31.12.2006 г. и на 31.12.2007 г. приведены ниже в таблице.

Таблица 2.2.

Запасы АО «Баян Сулу»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование счета | на 31.12.2006 г. | на 31.12.2007 г. | 2007 к 2006 |
| Абсолютное отклонение, тыс тг | Относительное отклонение, % |
| Сумма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % | Сумма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % |
| Сырье и материалы  | 708542 | 74,04 | 902141 | 35,27 | 193599 | 127,32 |
| Топливо  | 5524 | 0,57 | 5484 | 0,21 | -40 | 99,28 |
| Тара и тарные материалы  |  25198 | 2,63 | 30820 | 1,20 | 5622 | 122,31 |
| Запасные части | 67400 | 7,04 | 102610 | 4,01 | 35210 | 152,24 |
| Прочие материалы  | 182 | 0,02 | 1392 | 0,05 | 1210 | 764,84 |
| Материалы, переданные в переработку  |  |  | 422 | 0,02 | 422 | - |
| Строительные материалы и другие  | 23123 | 2,42 | 42154 | 1,65 | 19031 | 182,30 |
| Готовая продукция  | 76468 | 8,00 | 115 359 | 4,52 | 38891 | 150,86 |
| Товары приобретенные  | 18908 | 1,98 | 1305175 | 51,03 | 1286267 | 6902,77 |
| Прочие товары (МБП)  | 31569  | 3,30 | 51928 | 2,03 | 20359 | 164,49 |
| Итого по строке 013 баланса  | 956914 | 100 | 2557485 | 100 | 1600571 | 267,26 |

Оценка себестоимости товарно-материальных запасов производится методом средневзвешенной стоимости.

Запасы исследуемого предприятия в 2007 году по сравнению с 2006 возросли 1600571 тенге (на 167,26%). Это свидетельствует о том, что на предприятии имеются излишние и залежалые материалы, готовая продукция, которая не пользуется спросом, сверхнормативные запасы сырья, материалов. Это влечет за собой физическое и моральное старение, что в свою очередь ведет к убыткам. Наибольший удельный вес в структуре запасов составляют товары приобретенные (51,03%), наименьший – материалы, переданные в переработку (0,02%).

В акционерном обществе применяется система непрерывного (постоянного) учета ТМЗ, то есть ведется подробное отражение на балансовых счетах ТМЗ поступлений и выбытий товарно-материальных запасов.

4) Прочие краткосрочные активы (стр.016)

Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» по строке 016 отражаются прочие краткосрочные активы, в которую входят:

Расходы будущих периодов;

Авансы, выданные под поставку товарно-материальных запасов;

Авансы, выданные под выполнение работ и оказанных услуг [15].

Таблица 2.3.

Прочие краткосрочные активы АО «Баян Сулу»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование счета | на 31.12.2006 г. | на 31.12.2007 г. | 2007 к 2006 |
| Абсолютное отклонение, тыс тг | Относитель-ное отклонение, % |
| Сум-ма, тыс.тг | Доля в общей сум-ме, % | Сум-ма, тыс.тг | Доля в общей сум-ме, % |
| Расходы будущих периодов  | 1217 | 0,15 | 2 338 | 0,54 | 1121 | 192,11 |
| Краткосрочные авансы выданные  | 829258 | 99,85 | 430 081 | 99,46 | -399177 | 51,86 |
| Итого по строке 016 баланса  | 830475 | 100 | 432419 | 100 | -398056 | 52,07 |

Как видно из таблицы, за 2007 год произошло снижение прочих краткосрочных активов на 47,93% по сравнению с 2006 годом. Это произошло за счет уменьшения по статье краткосрочные авансы выданные, которые снизились на 48,14%. При этом произошло увеличение расходов будущих периодов на 92,11%.

Второй раздел бухгалтерского баланса - долгосрочные активы. К Ним относятся:

1) Инвестиции, учитываемые методом долевого участия. Подраздел 2200 «Инвестиции, учитываемые методом долевого участия» включает счет:

2210 – «Инвестиции, учитываемые методом долевого участия», где отражаются операции по инвестициям в ассоциированные и зависимые организации, учитываемые методом долевого участия.

Метод долевого участия – это метод учета, в соответствии с которым инвестиции первоначально учитываются по фактическим затратам, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций.

Инвестиции в ассоциированные компании на 31.12.2006 года и на 31.12.2007 года составили сумму 30 тыс.тенге.

Вклад в Уставный капитал ТОО «Кредитное товарищество «АБК» в сумме 30 тыс.тенге отражен в балансе как финансовые инвестиции по строке 020 «Долгосрочные финансовые инвестиции».

2) Долгосрочная дебиторская задолженность (стр. 020)

К долгосрочной относится задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками за реализованные активы и оказанные услуги сроком свыше одного года.

В АО «Баян Сулу» долгосрочная дебиторская задолженность возникла на конец отчетного периода по договорам финансового лизинга в сумме 2 725 822 тыс. тенге.

В бухгалтерском балансе отражена долгосрочная дебиторская задолженность по договорам долгосрочной аренды за исключением её текущей части (по графику погашения):

- основного долга 1 981 335 тыс.тенге;

- суммы НДС по основному долгу 237 760 тыс.тенге;

- вознаграждения 506 727 тыс.тенге.

3) Основные средства (стр. 024)

В соответствии с пунктом 6 МСФО 16 «Недвижимость, здания и оборудование» к основным средствам относятся материальные активы, используемые компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям и для административных целей, которые предполагается использовать в течение больше чем одного периода. Объекты признаются основными средствами согласно п.7 МСФО 16 «Недвижимость, здания и оборудование» при соблюдении двух условий:

- наличие высокой степени уверенности в том, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды;

- надежность оценки себестоимости актива для компании.

Оценка основных средств и их учет ведется по первоначальной стоимости.

В составе основных средств предприятия учтены земля, здания и сооружения, оборудование, транспортные средства и прочие основные средства [16].

По МСФО стоимость основных средств по строке 024 «Основные средства»:

на 31.12.2006 года – 3 184 492 тыс. тенге.

на 31.12.2007 года – 1 722 689 тыс. тенге.

Уменьшение основных средств, произошло за счет того, что часть оборудования была передана в финансовый лизинг.

Предприятием применяется прямолинейный (равномерный) метод начисления амортизации. Амортизация – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива в течение срока полезной службы.

Накопленный износ составил: на начало отчетного периода – 477 754 тыс.тенге и на конец отчетного периода – 545 370 тыс.тенге.

4) Нематериальные активы

В соответствии с МСФО для учета нематериальных активов предназначен подраздел 2700 «Нематериальные активы». Нематериальный актив – это идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы, удерживаемый для использования в производстве или поставке товаров или услуг, в целях сдачи в аренду другим сторонам или в административных целях. Данный подраздел включает следующую группу счета 2730 «Прочие нематериальные активы», где учитываются группы активов, сходных по характеру и применению в деятельности организации:

- программное обеспечение;

- прочие нематериальные активы.

При списании сумм амортизации нематериальных активов применяется прямолинейный метод.

В представленной финансовой отчетности за 2007 год согласно требованиям МСФО 38 «Нематериальные активы» по строке 027 баланса отражается стоимость нематериальных активов за минусом начисленной амортизации [17].

5) Прочие долгосрочные активы (стр. 029)

Подраздел 2900 «Прочие долгосрочные активы» предназначен для учета прочих долгосрочных активов, не указанных в предыдущих подразделах и включает в себя подраздел 2930 «Незавершенное строительство». По данному подразделу учитываются затраты по незавершенному строительству, связанные со строительством и реконструкцией объектов, которые в будущем предполагается использовать в хозяйственной деятельности и которые принесут экономическую выгоду в будущем.

В соответствии с МСФО 16 сумма отнесенная на незавершенное строительство отражена в балансе по строке 029, которая на конец отчетного периода составила 104 674 тыс.тенге (строительство зданий и сооружений). Сумма расходов по реконструкции производственных зданий и здания АБК на конец отчетного периода составила 121 262 тыс. тенге. Расходы по благоустройству территории составили 351 тыс. тенге. Оборудование, находящееся в монтаже составило 189 122 тыс. тенге.

Третий раздел бухгалтерского баланса – краткосрочные обязательства, к которым относится:

1) Краткосрочные финансовые обязательства (стр. 030)

Подраздел 3000 «Краткосрочные финансовые обязательства» предназначен для учета краткосрочных финансовых обязательств сроком до одного года, за исключением краткосрочной кредиторской задолженности и включает в себя следующие группы счетов:

3010 – «Краткосрочные банковские займы», где учитываются полученные займы сроком до одного года;

3050 - «Прочие краткосрочные финансовые обязательства», где учитываются прочие краткосрочные финансовые обязательства, не указанные в предыдущих группах[18].

В АО «Баян Сулу» по данной строке баланса учитывается текущая часть долгосрочных кредитов банка.

Согласно МСФО в финансовой отчетности по строке 030 «Краткосрочные финансовые обязательства» на начало отчетного периода числится 1 584 929 тыс.тенге, на конец отчетного периода – 1 431 560 тыс.тенге.

2) Обязательства по налогам (стр. 031)

Налоговый Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» требует от акционерного общества уплаты определенных налогов [19].

После начисления налогов они отражаются как обязательства, а после уплаты – списываются. Подраздел 3100 «Обязательства по налогам» предназначен для учета обязательств компании по уплате налогов и включает следующие группы счетов:

3110 - «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате», где учитывается корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате;

3120 – «Индивидуальный подоходный налог», где отражаются операции, связанные с начислением и уплатой индивидуального подоходного налога;

3130 – «Налог на добавленную стоимость», где учитываются операции, связанные с начислением и уплатой НДС;

3150 – «Социальный налог», где отражаются операции, связанные с начислением и уплатой социального налога.

В финансовой отчетности по строке 031 «Обязательства по налогам» на начало отчетного периода числится 16 019 тыс.тенге, на конец отчетного периода – 1 754 тыс.тенге.

3) Обязательства по другим обязательным и добровольным платежам (стр. 032)

Подраздел 3200 «Обязательства по другим обязательным и добровольным платежам» предназначен для учета обязательных и добровольных платежей, подлежащих уплате в соответствии с законодательством Республики Казахстан, за исключением налогов.

По данной строке баланса учитывается задолженность по обязательным пенсионным взносам в накопительные пенсионные фонды и задолженность по социальному страхованию.

В финансовой отчетности по строке 032 «Обязательства по другим обязательным и добровольным платежам» на начало отчетного периода числится 6 233 тыс.тенге, на конец отчетного периода – 7 106 тыс.тенге.

4) Краткосрочная кредиторская задолженность (стр. 033)

Краткосрочная кредиторская задолженность занимает значительную часть в структуре пассивов баланса (25,84%), что подтверждает высокую зависимость предприятия от заемных средств.

Подраздел 3300 «Краткосрочная кредиторская задолженность» предназначен для учета кредиторской задолженности сроком до одного года и включает следующие группы счетов:

3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам», где отражаются операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками за приобретенные активы и потребленные услуги, включая расходы по доставке или переработке запасов со сроком оплаты менее года, и прочая кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам; 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда», где учитываются вознаграждения работникам, подлежащие выплате в полном объеме в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, и прочая краткосрочная задолженность по оплате труда; 3380 «Краткосрочные вознаграждения к выплате», где отражаются операции, связанные с наличием и движением начисленных вознаграждений к оплате по полученным займам, эмитированным ценным бумагам и прочие краткосрочные вознаграждения к выплате; 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность», где учитывается прочая краткосрочная кредиторская задолженность не указанная в предыдущих группах.

В финансовой отчетности по строке 033 «Краткосрочная кредиторская задолженность» на начало отчетного периода числится 2 763 497 тыс.тенге, на конец отчетного периода – 2 346 926 тыс.тенге. Наблюдается снижение кредиторской задолженности на 15,07%. Снижение задолженности произошло в основном за счет снижения кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам.

5) Краткосрочные оценочные обязательства (стр. 034)

Акционерным обществом создано оценочное обязательство (резерв на предстоящую оплату отпусков) в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждение работникам». Сумма резерва на оплату отпусков на конец отчетного периода составила 39 594 тыс.тенге. Сумма начисленного резерва отражена в отчете о доходах и расходах [20].

6) Прочие краткосрочные обязательства (стр. 035)

Подраздел 3500 «Прочие краткосрочные обязательства» предназначен для учета прочих краткосрочных обязательств, не указанных в предыдущих подразделах и включает в себя счет 3510 «Краткосрочные авансы полученные». На этом счете учитываются полученные авансы под поставку товаров, сырья, материалов, оказание услуг, а также по оплате продукции, произведенные для заказчиков по частичной готовности, и прочие краткосрочные авансы полученные.

По данной строке бухгалтерского баланса отражается счет 3520 «Доходы будущих периодов», где отражаются доходы, признанные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Предприятием отражена в балансе текущая часть долгосрочной кредиторской задолженности (обязательств) по договорам финансового лизинга в сумме 263 418 тыс.тенге.

Согласно МСФО в финансовой отчетности по строке 035 «Прочие краткосрочные обязательства» на начало отчетного периода числится 324 096 тыс. тенге, на конец отчетного периода – 576 343 тыс.тенге, в том числе:

Таблица 2.4.

Прочие краткосрочные обязательства АО «Баян Сулу» за 2007 год

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование счета | на 31.12.2006 г. | на 31.12.2007 г. | 2007 к 2006 |
| Абсолют-ное отклоне-ние, тыс тг | Относи-тельное отклоне-ние, % |
| Сумма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % | Сумма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % |
| Доходы будущих периодов  |  |  | 263418 | 45,71 | 263418 | - |
| Краткосрочные авансы полученные  | 324096 | 100 | 312925 | 54,29 | -11171 | 96,55 |
| Итого по строке 035 баланса  | 324096 | 100 | 576343 | 100 | 252247 | 177,83 |

Как видно из таблицы, наблюдается общее увеличение прочих краткосрочных обязательств предприятия на 77,83%. Это произошло за счет увеличения доходов будущих периодов.

Четвертый раздел бухгалтерского баланса - долгосрочные обязательства. К ним относятся:

1) Долгосрочные финансовые обязательства (стр. 040)

По данной строке бухгалтерского баланса учитываются долгосрочные финансовые обязательства, за исключением долгосрочной кредиторской задолженности [21].

Данная строка в акционерном обществе включает полученные долгосрочные банковские займы сроком свыше одного года: на начало отчетного периода в балансе числится 363 158 тыс.тенге, на конец отчетного периода – 2 384 274 тыс.тенге.

АО «Баян Сулу» получены долгосрочные валютные кредиты в АО «Казкоммерцбанк». Задолженность по непогашенному кредиту на конец отчетного периода составила 3 815 834 тыс.тенге, в том числе текущая часть долгосрочных финансовых обязательств составила 1431560 тыс.тенге.

2) Отложенные налоговые обязательства (стр.043)

По строке 043 бухгалтерского баланса Отложенные налоговые обязательства учитывается отсроченный корпоративный подоходный налог, начисленный на прибыль и подлежащий уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Налогооблагаемые временные разницы – это временные разницы, приводящие к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается.

За 2007 год начислен корпоративный подоходный налог.

Таблица 2.5.

Корпоративный подоходный налог за 2007 год

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Налог | Сумма, тыс. тг | Доля в общей сумме |
| Налог на прибыль – текущий  | 57 | 0,08 |
| Отложенный налог – возникновение и уменьшение временных разниц  | 72 626 | 99,92 |
| Налог на прибыль  | 72 683 | 100 |

Отложенные налоговые активы и обязательства рассчитываются в отношении всех временных разниц. Отложенные налоги на прибыль определяются по всем временным разницам между налоговой базой активов и обязательств и их балансовой суммой в финансовой отчетности. Отложенный налоговый актив признается лишь тогда, когда весьма вероятно получение налогооблагаемой прибыли, которая может быть уменьшена на сумму вычитаемых временных разниц. Отложенные налоговые активы и обязательства рассчитываются по налоговым ставкам, применение которых ожидается в период реализации актива или погашения обязательства, на основе действующих на отчетную дату налоговых ставок [22].

3) Прочие долгосрочные обязательства (стр. 044).

Подраздел 4400 «Прочие долгосрочные обязательства» предназначен для учета прочих долгосрочных обязательств, не указанных в предыдущих подразделах и включает в себя счет 4420 «Доходы будущих периодов», где отражаются доходы, признанные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Предприятием отражена в балансе долгосрочная кредиторская задолженность по договорам финансового лизинга в сумме 744 487 тыс.тенге.

Пятый раздел бухгалтерского баланса – Капитал. К нему относится:

1) Выпущенный капитал (стр. 050)

В соответствии с Законом Республики Казахстан от 13 мая 2003 года № 415 «Об акционерных обществах» акционерным обществом признается юридическое лицо, выпускающее акции с целью привлечения средств для осуществления своей деятельности.

Размер объявленного уставного капитала общества равен суммарной номинальной стоимости объявленных к выпуску акций, он указан в уставе акционерного общества [23].

Сумма выпущенных акций отражается на счетах подраздела 5000 «Выпущенный капитал», который предназначен для учета выпущенного капитала и включает следующие группы счетов:

5010 «Объявленный капитал», где учитывается суммарная номинальная стоимость оплаченных эмитированных простых акций акционерного общества;

5020 «Неоплаченный капитал», где отражаются операции по оплате эмитированных акций.

Сумма фактически оплаченных акций учредителями составила 553.172 тыс. тенге, в том числе изъятый капитал 4.236 тыс. тенге. Движений по акциям за отчетный период не было[24].

2) Выкупленные собственные долевые инструменты (стр. 052)

Подраздел предназначен для выкупленных собственных долевых инструментов и счет 5210 «Выкупленные собственные долевые инструменты», где учитываются затраты, понесенные организацией при приобретении своих собственных долевых инструментов.

По строке 052 «Выкупленные собственные долевые инструменты» баланса отражены суммы выкупленных простых акций на начало и на конец отчетного периода в размере 4 236 тыс.тенге.

Одним из источников собственных средств организации является резервный капитал. Созданный в соответствии с законодательством, он используется для покрытия убытков, а также выплат дивидендов акционерам и отражается в отчетности отдельно.

Подраздел 5300 «Резервы» предназначен для учета резервов, которые отражаются на счетах капитала согласно требованиям стандартов финансовой отчетности, а также в соответствии с учредительными документами и учетной политикой организации.

3) Резервы (стр. 053)

По строке 053 «Резервы» баланса на начало отчетного периода отражена сумма резерва установленная законодательством в сумме 19 858 тыс.тенге. В течение отчетного периода движения по резервам не было. На конец отчетного периода в данной строке баланса сумма резерва составляет 19 858 тыс.тенге.

4) Нераспределенный доход (стр. 054)

Нераспределенный доход представляет собой часть собственного капитала, которая не была распределена между акционерами в качестве дивидендов. Для учета нераспределенного дохода предусмотрен подраздел 5400 «Нераспределенный доход (непокрытый убыток)».

В строку баланса 054 «Нераспределенный доход» включены нераспределенный доход отчетного года в сумме 131 812 тыс.тенге. В бухгалтерском балансе отражен нераспределенный доход прошлых лет на начало 2007 года в сумме 705 922 тыс.тенге и 837 734 тыс.тенге на конец года.

Второй формой финансовой отчетности является Отчет о доходах и расходах за 2007 год (форма 2).

Доход от реализации продукции и оказанных услуг определяется по стоимости реализации продукции и услуг: доход оценивается с большой степенью достоверности; существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с оказанием услуг будут получены.

Учет доходов ведется на счетах раздела 6 «Доходы».

Выручка от продажи кондитерских изделий признается по мере отгрузки и приемки готовой продукции покупателем по ценам реализации. Выручка отражается за вычетом НДС и скидок. Сумма выручки уменьшается на скидку с цены, установленную в соответствии с договорами оптовым покупателям. Доход от реализации, отраженный в учете уменьшается также на сумму возврата проданных товаров. Выручка от реализации приобретенного товара и услуг определяется по справедливой стоимости вознаграждения, полученного или подлежащего получению. Если не представляется возможным достоверно оценить справедливую стоимость полученного вознаграждения, то выручка оценивается по справедливой стоимости проданных товаров или услуг.

Доходы от других операций признаются следующим образом:

доходы от аренды – по методу начисления;

прочие доходы – по методу начисления.

АО «Баян Сулу» получены доходы:

Таблица 2.6.

Доходы, полученные АО «Баян Сулу» в отчетном периоде

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Статьи доходов | на 31.12.2006 г. | на 31.12.2007 г. | 2007 к 2006 |
| Абсолют-ное отклоне-ние, тыс тг | Относитель-ное отклонение, % |
| Сум-ма, тыс.тг | Доля в общей сум-ме, % | Сум-ма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % |
| Доходы от реализации кондитерских изделий  | 5729510  | 70,56 | 4719033 | 67,87 | -1010477 | 82,36 |
| Доход от экспорта кондитерских изделий  | 13176 | 0,16 | - | - | -13176 | - |
| Доход от прочей реализации  | 1531752  | 18,86 | 1882030 | 27,07 | 350278 | 122,87 |
| Доходы от аренды  | 185582 | 2,29 | - | - | -185582 | - |
| Итого доход от реализации продукции и оказания услуг  | 7460020 | 91,87 | 6601063 | 94,94 | -858957 | 88,49 |
| Доходы по вознаграждению  | 205315 | 2,53 | - | - | -205315 | - |
| Прочие доходы  | 454630  | 5,60 | 351664 | 5,06 | -102966 | 77,35 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |  |
| Доходы от аренды  | 20740  | 0,26 | 28399 | 0,41 | 7659 | 136,93 |
| Доходы от курсовой разницы | 410834  | 5,06 | 254648 | 3,66 | -156186 | 61,98 |
| Доходы прочие  | 23056  | 0,28 | 68617 | 0,99 | 45561 | 297,61 |
| Доходы всего  | 8119965 | 100 | 6952727 | 100 | -1167238 | 85,63 |

За 2007 год наблюдается снижение доходов предприятия на 14,37% по сравнению с прошлым годом. Наибольшее снижение в структуре доходов наблюдается по доходам от курсовой разницы (на 38,02%). В то же время наблюдается доходов от реализации кондитерских изделий на 17,64%. Это свидетельствует о снижении спроса на продукцию исследуемого предприятия. Наряду с этим прослеживается увеличение статьи доходов от прочей реализации на 22,87%, не относящейся к основной деятельности.

Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, отличного от уменьшения, связанного с распределениями лицам, участвующим в капитале. Для учета расходов предназначены счета раздела 7 «Расходы».

Таблица 2.7.

Расходы, понесенные АО «Баян Сулу» в отчетном периоде.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Статьи расходов | на 31.12.2006 г. | на 31.12.2007 г. | 2007 к 2006 |
| Абсолютное отклонение, тыс тг | Относительное отклонение, % |
| Сумма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % | Сумма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % |  |  |
| Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг  | 6 403122  | 82,84 | 5753368 | 85,40 | -649754 | 89,85 |
| Расходы по реализации продукции и оказания услуг  | 270484  | 3,50 | 299274 | 4,44 | 28790 | 110,64 |
| Административные расходы  | 290250  | 3,75 | 212494 | 3,15 | -77756 | 73,21 |
| Расходы на финансирование (вознаграждение по кредитам)  | 306742 | 3,97 | 156874 | 2,33 | -149868 | 51,14 |
| Прочие расходы  | 459290  | 5,94 | 314726 | 4,68 | -144564 | 68,52 |
| в том числе: |  |  |  |  |  |  |
| Расходы по курсовой разнице  | 406520  | 5,24 | 232773 | 3,46 | -173747 | 57,26 |
| Расходы прочие  | 52770  | 0,70 | 81953 | 1,22 | 29183 | 155,30 |
| Расходы всего  | 7729888  | 100 | 6736736 | 100 | -993152 | 87,15 |

По итогам 2007 года наблюдается общее снижение расходов на 12,85% по сравнению с предыдущим годом. Самое большое уменьшение наблюдается в статье расходы на финансирование (на 48,86%). Также наблюдается снижение административных расходов (на 26,79%), снижение расходов по статье себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг (на 10,15%). Это положительный момент в деятельности предприятия. Однако в то же время возросли расходы по реализации готовой продукции (на 10,64%). Это может быть связано с трудностями при реализации: падении конкурентоспособности продукции, а, следовательно, и потребительского спроса.

В конце отчетного периода счета по учету доходов и расходов закрыты на счета группы 5410 «Прибыль (убыток) отчетного года».

Таблица 2.8.

Итоговая прибыль, полученная в конце отчетного периода.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Прибыль | на 31.12.2006 г. | на 31.12.2007 г. | 2007 к 2006 |
| Сумма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % | Сумма, тыс.тг | Доля в общей сумме, % | Абсолют-ное отклоне-ние, тыс. тг | Относите-льное отклоне-ние, % |
| Прибыль до налогообложения | 204495 | 100 | 215991 | 100 | 11496 | 105,62 |
| Корпоративный подоходный налог  | 72683 | 35,54 | 57964 | 26,84 | -14719 | 79,75 |
| Итоговая прибыль  | 131812 | 64,46 | 158027 | 73,16 | 26215 | 119,89 |

За 2007 год произошло увеличение итоговой прибыли на 119,89%. Это свидетельствует о том, что произошло снижение переменных расходов на производство продукции и оказание услуг, что является фактором повышения прибыльности хозяйственной деятельности предприятия.

Таким образом, основной информационной базой аудита является финансовая отчетность. Финансовая отчетность АО «Баян Сулу» на 2007 год разработана в соответствии с требованиями Закона Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года N 234 «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», стандартами бухгалтерского учета. Учетная политика пересмотрена с учетом требований МСФО, методических рекомендаций по применению международных стандартов финансовой отчетности и плана счетов по МСФО.

**2.2 Применение аналитических процедур при проведении аудита финансовой отчетности АО «Баян Сулу»**

В рамках имеющихся возможностей нами для практической иллюстрации аудита реализованы аналитические процедуры в отношении исследуемого предприятия. В международных стандартах аудита дано следующее определение аналитических процедур[25, С. 587].

Аналитические процедуры (Analytical procedures) – Оценка финансовой информации, проведенная путем изучения взаимосвязи между финансовой и нефинансовой информацией. Аналитические процедуры также включают исследование выявленных изменений и взаимосвязей, которые непоследовательны другой относящейся к делу информации или отклоняются от прогнозируемых сумм.

Аналитические процедуры используются в следующих целях:

(а) как процедуры по оценке рисков для получения знания о субъекте и его среде.

(б) в качестве процедур проверки по существу, если их применение может быть более действенным или эффективным, нежели проведение детальных тестов с целью снижения риска существенного искажения до приемлемо низкого уровня.

(в) в качестве общей обзорной проверки финансовой отчетности на последней, обзорной стадии аудита.

Аудиторы различают следующие основные этапы выполнения аналитических процедур:

* определение цели процедуры, которое подчинено достижению целей аудита;
* выбор вида процедуры;
* непосредственное выполнение процедуры, сводящееся к расчету соответствующих коэффициентов, отклонений, трендов;
* анализ результатов выполнения процедуры.

Целью аналитической процедуры при проведении аудита финансовой отчетности АО «Баян Сулу является оценка ликвидности, рентабельности (в целом финансового состояния предприятия) как на конкретную дату проверки, так и за прошлые периоды.

Видом процедуры является аналитические процедуры как процедуры проверки по существу. Аналитические процедуры по существу обычно более приемлемы в отношении больших объемов операций, которые можно спрогнозировать.

При выполнении процедуры будут рассматриваться коэффициенты: имущества; мобильности активов; соотношения мобильных и иммобилизованных средств; реальной стоимости активов; независимости; зависимости; финансирования; инвестирования; соотношения заемных и собственных средств; коэффициенты рентабельности.

Рассчитаем эти коэффициенты за три года, используя такую форму финансовой отчетности как бухгалтерский баланс.

Таблица 2.9.

Расчет коэффициентов, характеризующих финансовое состояние АО «Баян Сулу»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование коэффициента | Формула расчета | Норма коэффициента | Расчет |
| 2005 | 2006 | 2007 |
| На на-чало пери-ода | На ко-нец пери-ода | На на-чало пери-ода | На ко-нец пери-ода | На на-чало пери-ода | На ко-нец пери-ода |
| 1. Коэффи-циент имущества | Основные средства + производственные запасы (материалы) + незавершенное производство / стоимость активов (валюта баланса) | > 0,5 | 0,84 | 0,57 | 0,57 | 0,71 | 0,65 | 0,47 |
| 2. Коэффи-циент мобиль-ности активов | Текущие активы / валюта баланса | Не < 0,5 | 0,77 | 0,80 | 0,80 | 0,49 | 0,49 | 0,46 |
| 3. Коэффи-циент соотно-шения мобильных и иммоби-лизованных средств | Текущие активы / Долгосрочные активы | Не < 0,5 | 3,41 | 4,11 | 4,11 | 0,97 | 0,97 | 0,87 |
| 4. Коэффи-циент реальной стоимости основных средств | Основные средства по остаточной стоимости / стоимость активов (валюта баланса) | Не < 0,5 | 0,22 | 0,19 | 0,19 | 0,5 | 0,5 | 0,19 |
| 5. Коэффи-циент независи-мости | **Собственный капитал** / **Валюта баланса** | >0,5 | 0,75 | 0,38 | 0,38 | 0,21 | 0,19 | 0,15 |
| 6. Коэффи-циент зависи-мости | **Валюта баланса** / **Собственный капитал** | 1-2 | 1,33 | 2,63 | 2,63 | 4,76 | 5,02 | 6,67 |
| 7. Коэффи-циент финанси-рования | Собственный капитал/ Привлеченный (заемный) капитал (обязательства) | >1 | 3,07 | 0,61 | 0,61 | 0,27 | 0,25 | 0,18 |
| 8. Коэффи-циент инвести-рования | Собственный капитал/ Основной капитал | >0,5 | 3,32 | 1,95 | 1,95 | 0,42 | 0,39 | 0,29 |
| 9. Коэффи-циент отношения заемных и собствен-ных средств | Заемный капитал/ Собственный капитал | <1 | 0,33 | 1,63 | 1,63 | 3,73 | 4,02 | 5,46 |

Коэффициент имущества характеризует производственный потенциал предприятия. Значения коэффициента имущества на протяжении 2005-начала 2007 года вписывались в рекомендуемые значения, что свидетельствует о достаточно высоком производственном потенциале предприятия. В конце 2007 года данный коэффициент несколько отличается от нормативного значения, что свидетельствует о некотором снижении потенциала предприятия. При этом необходимо привлечение заемных средств для пополнения имущества предприятия.

Коэффициент мобильности активов предприятия характеризует долю средств для погашения долгов или долю текущих активов в общей стоимости активов предприятия. Данный коэффициент полностью вписывался в рамки рекомендуемых значений на протяжении 2005 – начала 2006 года. В этом интервале времени предприятие располагало достаточным количеством средств для погашения долгов. В течение конца 2006 года – 2007 года имелось небольшое отклонение от нормы данного показателя, что показывает снижение возможности предприятия рассчитываться с кредиторами.

Коэффициент соотношения мобильных и иммобилизованных средств показывает соотношение между текущими и долгосрочными активами. Расчеты по данному коэффициенту свидетельствуют о том, что на протяжении 2005 – 2007 года его фактические значения вписывались в рамки рекомендуемых. На протяжении 2005 – начала 2006 года большая часть средств авансировалась в оборотные (мобильные) активы.

Коэффициент реальной стоимости основных средств характеризует материально-техническую базу предприятия. Расчеты показывают, что значения данного коэффициента в 2005 - в начале 2006 года не соответствовали рекомендуемым значениям, что позволяет сделать вывод о слабой материально – технической базе предприятия. В конце 2006 – начале 2007 года значения коэффициента соответствовали норме, следовательно предприятие улучшило свою материально-техническую базу. В конце 2007 года показатель принял значение, намного меньше нормативного( на 0,31 пункт), что свидетельствует об ослаблении материально – технической базы.

Коэффициент финансовой независимости (автономии) характеризует зависимость предприятия от заемных средств. Наблюдается снижение коэффициента независимости акционерного общества в сравнении с началом 2005 года, что показывает увеличение финансовой зависимости, возможность финансовых затруднений в будущих периодах. Коэффициент финансовой независимости показывает, что данное предприятие полностью зависим от заемных средств, т.е. у него имеется финансовые затруднения. Расчет других коэффициентов подтверждает данное состояние. Предприятие недостаточно эффективно использует потенциал увеличения источников финансирования.

Коэффициент зависимости. Расчеты показывают, что данный коэффициент удовлетворяет нормативному значению только на начало 2005 года. На протяжении конца 2005 – 2007 года коэффициент зависимости не вписывается в рамки нормативных значений, что подтверждает нехватку собственного капитала на предприятии.

Значение коэффициента финансирования только в начале 2005 года было намного выше нормы, (в 3,07 раза) что говорило о достаточности собственных источников средств на исследуемом предприятии, в последующих периодах имело место резкое снижение данного показателя, что свидетельствует о преобладании заемных источников на предприятии. Большая часть активов предприятия финансируется за счет заемных средств.

Коэффициент инвестирования показывает использование собственного капитала на приобретение основных средств и других долгосрочных активов предприятия. Расчеты по данному коэффициенту показывают, что на протяжении 2005 – начала 2006 года предприятие эффективно использовало собственный капитал на приобретение основных и других долгосрочных активов предприятия. Однако наблюдалась тенденция снижения данного показателя. В конце 2006 – 2007 году данный показатель на исследуемом предприятии не вписывался в рамки нормативного значения. Это говорит о недостаточно эффективном использовании собственного капитала на приобретение долгосрочных активов.

Коэффициент отношения заемных и собственных средств показывает, какая часть активов предприятия формируется за счет заемных средств (привлеченного капитала) или обязательств, сколько заемных средств привлекло на один тенге вложенных в активы собственных средств. Расчеты по данному коэффициенту показывают, что только на начало 2005 года этот показатель соответствовал норме. На протяжении конца 2005 – 2007 года значения коэффициента не вписывались в рамки нормативных, наблюдалась тенденция уменьшения данного коэффициента. В 2007 году этот показатель превысил свое нормативное значение в 5,46 раз.Это свидетельствует о росте финансовой зависимости исследуемого предприятия.

Таблица 2.10.

Расчет коэффициентов рентабельности АО «Баян Сулу»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Коэффициент | Формула | 2005 | 2006 | 2007 |
| 1. Рентабельность реализованной продукции
 | ДР/С | 1,24 | 1,18 | 1,15 |
| 2) Рентабельность внеоборотных активов | ВД/ВОА | 5,18 | 0,54 | 1,08 |
| 1. Рентабельность оборотных активов
 | ВД /ТА | 1,09 | 1,94 | 1,64 |
| 1. Рентабельность собственного капитала
 | ЧД/СК | 2,03 | 2,00 | 2,00 |

Расчеты по коэффициенту рентабельности, показанные в динамике, свидетельствуют об отрицательной тенденции.

Тенденция к снижению показателя рентабельности внеоборотных активов говорит о том, что компания неэффективно использует основные средства. То же самое можно сказать и об оборотных средствах данного предприятия. Причиной таких результатов послужило уменьшение доли оборотных активов в общей сумме активов, что рассматривается как негативная тенденция. Также уменьшение рентабельности оборотных активов было вызвано ростом абсолютной величины запасов (увеличение доли готовой продукции в запасах), что говорит об уменьшении сегмента рынка сбыта продукции.

Отрицательная тенденция показателя рентабельности собственного капитала говорит о неэффективном использовании капитала, инвестированного собственниками предприятия.

При анализе рентабельности собственного капитала выявлена тенденция увеличения нераспределенного дохода, который мог бы направляться на повышение эффективности производства и повысить рентабельность деятельности предприятия.

В связи с влиянием мирового экономического кризиса, а также с негативными процессами, предшествовавшим ему, на деятельность предприятия, необходимо было изменить политику управления оборотными средствами, адекватными изменившимся экономическим условиям.

Снижениекоэффициентов рентабельности сказывается на финансовой устойчивости предприятия.

Предприятию не хватает собственных оборотных средств для обеспечения нормального функционирования. Предприятие ощущает нехватку долгосрочных займов, в частности это отражается на показателях 2006 и 2007 гг. Хотя общая величина основных источников формирования запасов переживает положительную тенденцию, это достигается за счет краткосрочных займов. Основной фактор финансовой неустойчивости предприятия обуславливается недостатком собственных оборотных средств.

Сделанные расчеты показывают нерациональное распоряжение собственными средствами.

Акционерное общество «Баян Сулу» финансово не устойчивое, с необеспеченной платежеспособностью и ликвидностью, что и подтверждается финансовой отчетностью.

Одной из причин финансово неустойчивого состояния является то, что продукция АО «Баян Сулу» занимает лишь 2% на рынке Казахстана, в то время как большую часть рынка занимает продукция импортных производителе (Украина). Это говорит о том, что продукция АО «Баян Сулу» не конкурентоспособна, что в свою очередь говорит о ее низком качестве.

Другой причиной подобного состояния является мировой финансовый кризис, поставивший под угрозу банкротства многие предприятия.

Итак, при аудите финансовой отчетности были проведены аналитические процедуры как процедуры проверок по существу. На основе рассчитанных коэффициентов был сделан вывод о том, что финансовое положение АО «Баян Сулу» является неустойчивым, с необеспеченной платежеспособностью, были выявлены причины такого состояния.

**Заключение**

На основе проведенного нами исследования можно сделать следующие выводы и предложения:

1. Информация играет огромную роль в современных условиях. При этом важное значение при аудите финансовой отчетности имеет система экономической информации. Основной информационной базой аудита является финансовая отчетность.

2. Финансовая отчетность, относительно которой аудитор выражает свое мнение, составляется руководством предприятия на основе правдивого представления и раскрытия составляющих ее элементов, при этом руководство утверждает, что финансовая отчетность соответствует определенным категориям, таким как:

(а) утверждения в отношении классов операций и событий за период аудита:

* Возникновение – отраженные операции и события произошли и связаны с субъектом.
* Полнота – все операции и события, которые необходимо было отразить, отражены.
* Точность – суммы и прочие данные по отраженным операциям и событиям надлежащим образом отражены.
* Закрытие – операции и события отражены в надлежащем учетном периоде.
* Классификация – операции и события отражены по надлежащим счетам.

(б) утверждения в отношении сальдо счетов на конец периода:

* Существование – активы, обязательства и доли в капитале действительно существуют.
* Права и обязанности – субъект владеет или контролирует права на активы и обязательства являются обязательствами субъекта.
* Полнота – все активы, обязательства и доли в капитале, которые необходимо было отразить, отражены.
* Оценка и распределение – активы, обязательства и доли в капитале включены в финансовую отчетность на соответствующую сумму и все истекающие корректировки оценки и распределения правильно отражены.

(в) утверждения по представлению и раскрытиям:

* Явление, права и обязанности – раскрытые события, операции и прочие условия произошли и связаны с субъектом.
* Полнота – все раскрытия, которые необходимо было включить в финансовую отчетность, включены.
* Классификация и понятность – финансовая информация правильно представлена и описана, раскрытия четко выражены.
* Точность и оценка – финансовая и прочая информация раскрыта справедливо и на соответствующие суммы.

3. Изучив систему внутреннего контроля и бизнес клиента аудитор делает вывод о необходимом количестве аудиторских доказательств. Так при эффективной системе функционирования внутреннего контроля и устойчивом финансовом состоянии аудитор может использовать меньшее количество доказательств, чем при неэффективной системе функционирования внутреннего контроля или же полном ее отсутствии.

4. Финансовая отчетность АО «Баян Сулу» составлена в соответствии с требованиями Закона Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года N 234 «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», стандартами бухгалтерского учета. Учетная политика пересмотрена с учетом требований МСФО, методических рекомендаций по применению международных стандартов финансовой отчетности и плана счетов по МСФО.

5. На основе проведенных аналитических процедур выявлено, что финансовое состояние АО «Баян Сулу» является неустойчивым, с необеспеченной платежеспособностью. Предприятие полностью зависит от заемных источников финансирования.

6. В целях повышения финансовой устойчивости предприятия рекомендуется:

1) рационально организовать материальное снабжение, формирование производственных планов с ориентиром на объем продаж;

2) эффективно использовать основные средств (долгосрочные активы), исследовать возможную необходимость обновления основных фондов;

3) содействовать развитию инвестиционной политики;

4) увеличить собственный капитал; увеличить долю собственных источников финансирования, что может быть достигнуто за счет повышения прибыльности деятельности организации и дальнейшего направления чистой прибыли на увеличение собственных средств;

5) разработать эффективную финансовую политику по правильному расходу заемных средств;

6) приобретать запасы в минимальных объемах, чтобы избежать затоваривания складов;

6) рассмотреть основные направления использования чистой прибыли, т.е. она должна направиться на увеличение собственного капитала (нераспределенная прибыль, средства фондов);

7) часть прибыли предприятия направить на развитие, т.е. на увеличение накопленного капитала;

8) реализовать часть постоянных активов, не используемых в процессе производства.

**Список использованной литературы**

1)Послание Президента Республики Казахстан народу Казахстана «Казахстан 2030» 1997 год.

2) Большой бухгалтерский словарь / Под редакцией А.Н. Азриляна – М.: «Институт новой экономики», 1999.

3) Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 2006.

4) Ажибаева З.Н. Аудит. – Алматы: Экономика – 2004.

5)Ержанов М. С. Аудит – 1 (базовый учебник) – Алматы: Бастау, 2005.

6) Закон РК от 28 февраля 2007 года №234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

7) Путеводитель бухгалтера, 2008.

8)К. Ш. Дюсембаев, С.К. Егембердиева, З.К. Дюсембаева – «Аудит и анализ финансовой отчетности», Алматы, Каржы-Каражат», 1998.

9) Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-I «Об аудиторской деятельности» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 19.02.2007 г.), www.zakon.kz.

10)Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит. – М.: ИД ФБК ПРЕСС, 1999.

11) Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 2005.

12) Официальный сайт АО «Баян Сулу» http://www.bayansulu.com/.

13) Международный стандарт финансовой отчетности 7 «Отчет о движени денег», www.minfin.kz.

14) Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы», www.minfin.kz.

15) Международный стандарт финансовой отчетности 1 «Представление финансовой отчетности», www.minfin.kz.

16) Международный стандарт финансовой отчетности 16 «Недвижимость, здания и оборудование», www.minfin.kz.

17) Международный стандарт финансовой отчетности 38 «Нематериальные активы», www.minfin.kz.

18) Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 23 мая 2007 года № 185 «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета», www.minfin.kz.

19) Налоговый Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет», www.zakon.kz.

20) Международный стандарт финансовой отчетности 19 «Вознаграждение работникам», www.minfin.kz.

21) Международный стандарт финансовой отчетности 23 «Затраты по займам», www.minfin.kz.

22) Международный стандарт финансовой отчетности «Налог на прибыль», www.minfin.kz.

23) Закон Республики Казахстан от 13 мая 2003 года № 415-II Об акционерных обществах (с изменениями, внесенными Законами РК от 29.11.03 г. № 500-II; от 13.12.04 г. № 11-III), www.zakon.kz.

24) Официальный сайт Казахстанской фондовой биржи www.kase.kz.

25) Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры», СборникМеждународных Стандартов Аудита, Выражения Уверенности и Этики, 2006, на русском языке.